

עמדת סגל חשבונאית מספר 3-19: הטיפול החשבונאי בנוגע לויתורים בדמי שכירות המיוחסים לתקופת משבר הקורונה

מחלקה מקצועית - אוגוסט 2020

בחודשים האחרונים פוקד את העולם אירוע גלובלי בעל השלכות מאקרו כלכליות משמעותיות שמקורו בהתפשטות נגיף הקורונה COVID-19, (להלן - "הנגיף") במדינות רבות ברחבי העולם, ביניהן ישראל (להלן - "משבר הקורונה"). משבר הקורונה, ופעולות רבות ושונות המבוצעות על ידי המדינות לשם התמודדות עם המשבר והשלכותיו הכלכליות מציבים בפני המשק אתגרים רבים. נוכח השלכות המשבר, פעילותן העסקית של חברות הפועלות בענפים שונים, בכללם ענף הנדל"ן המניב וענף הקמעונאות, נפגעה. כך למשל, כחלק מהשפעות המשבר הוטלו מגבלות תנועה ומרכזים מסחריים נסגרו לתקופות מסוימות; הוטלו מגבלות תפוסה בשל הצורך בשמירה על ריחוק חברתי; בתקופות אחרות ניתן לזהות ירידה בתנועת הקונים וקישון בהיקפי הצריכה של הצרכנים, וכנגזרת מכך - קישון בפדיונות השוכרים וכדומה.

כתוצאה מכך, בחלק מהמדינות בעלי נכסי הנדל"ן המניב (להלן - "המחכירים") העניקו לשוכרים ויתורים או הנחות בדמי השכירות לתקופה קצובה. ויתורים (concessions) אלו ניתנו בתצורות שונות דוגמת ויתור על תשלומי חכירה למספר חודשים / מעבר מתשלום קבוע לתשלום משתנה מבוסס פדיונות / הפחתת תשלום קבוע מינימאלי / דחיות תשלומים, ועוד (להלן - "ויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה"). בנוסף, כפועל יוצא מהמשבר הכלכלי עלה החשש כי חלק מהחוכרים ייקלעו לקשיים מימוניים, בעטיים לא יוכלו לעמוד בהחזרי הלואאות ויתקשו לעמוד בתשלומי דמי החכירה שנקבעו בחוזי החכירה.

השפעות מצב זה ואופן הטיפול בו שונה ממדינה למדינה. כך, ישנן מדינות בהן חוזי החכירה כוללים הוראות מפורשות לתרחיש של **כוח עליון**, וקביעות מפורשות כי יש לראות בנגיף הקורונה ככזה; ישנן מדינות בהן התקבלה החלטת ממשלה לפצות את החוכרים בגין התקופות בהן הוחל סגר או לחלופין עוגנה בחוק החובה של המחכירים להעניק ויתורים על תשלום דמי השכירות.

בישראל, ננקטו וננקטות פעולות שונות על ידי המדינה, כגון קביעת מנגנוני פיצוי ומענקים שונים ועוד, אולם לא נעשתה עד כה התערבות מצד הממשלה בקשר לתשלום דמי השכירות אשר צריכים להיות משולמים למחכירים על פי חוזי השכירות, בפרט בתקופה שבה המדינה כפתה על המחכירים והשוכרים לסגור את החנויות. בנוסף, למיטב ידיעת סגל הרשות נכון למועד זה לא נקבעה פסיקה אחידה ביחס למשמעות המשפטית של משבר הקורונה והשלכותיו על חוזים שנחתמו.

מבדיקה שערך סגל הרשות בחברות הפועלות בתחומים אלה - הן משכירים והן שוכרים - עולה כי בשל פרוץ המשבר, והחל מחודש מרץ 2020, משכירים שונים גיבשו מתווי פעולה מול השוכרים לתשלום דמי השכירות, לתקופות קצובות, הנגזרות מהגל הראשון ומהגל השני של התחלואה שמקורם במשבר הקורונה.

תקן דיווח כספי בינלאומי 16, חכירות (להלן - "IFRS 16" או "התקן"), קובע את העקרונות להכרה, למדידה, להצגה ולגילוי של חכירות. התקן מגדיר, בין היתר, **תיקון חכירה (Lease modification)** כשינוי בהיקף של חכירה, או בתמורה עבור חכירה, שלא היווה חלק מהתנאים המקוריים של החכירה. עוד קובע התקן הוראות לטיפול בשינוי חכירה (הכוללים גם שינויים בתשלומי חכירה). הוראות אלה קובעות מתי יש לטפל בשינויים אלה כתיקון חכירה, הן ביחס לחוכר והן ביחס למחכיר.

ביום 28 במאי 2020 פרסם המוסד הבינלאומי לתקינה בחשבונאות (להלן ה- "IASB"), תיקון לתקן במסגרתו ניתנה **הקלה פרקטית אפשרית לחוכרים** לטיפול בויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה בכפוף להתקיימות תנאים שונים (להלן - "ההקלה" או "התיקון לתקן"). בהתאם לתיקון, חוכר שיבחר לאמץ את ההקלה בכפוף לתנאים המפורטים בתיקון, לא יידרש להעריך האם ויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה מהווים "תיקון חכירה" כהגדרת מונח זה בתקן. חלף זאת, החוכר יטפל בויתורים אלו באופן דומה לשינויים בחוזה שאינם מהווים תיקון חכירה, אשר בדרך כלל מטופלים כתשלומי חכירה משתנים כהגדרתם בתקן. יישום הקלה אפשרית זו יביא בדרך כלל לכך שהשפעות ויתורי דמי השכירות שהוענקו לחוכר על ידי המחכירים בתקופה זו, יוכרו באופן מיידי ברווח והפסד. התיקון האמור מתייחס לויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה אשר מועד תשלומם בהתאם להסכם החכירה המקורי הינו עד ליום 30 ביוני 2021.

לחזור המחלקה המקצועית העוסק בתיקון לתקן לתחז'י כאן.

ואולם, במסגרת התיקון לתקן, **לא** נכללה הקלה מקבילה גם למחכירים. לפיכך, מחכירים נדרשים לקבוע את הטיפול החשבונאי בויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה אשר העניקו לשוכרים בהתאם להוראות הקבועות בתקן. היות שבמסגרת התיקון לתקן כאמור לא נכללה הקלה מקבילה למחכירים לטיפול בויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה, עשויות להתפתח בישראל פרקטיקות שונות לטיפול בויתורים אלה על ידי מחכירים, בהתייחס למצבים ולמתווים שונים שנקבעו על ידם.

בשים לב לאמור לעיל, סגל הרשות מצא לנכון לפרסם את עמדת סגל חשבונאית מספר 3-19: הטיפול החשבונאי בנוגע לויתורים בדמי שכירות המיוחסים לתקופת משבר הקורונה (להלן - "עמדת הסגל") אשר עניינה מתן דגשים באשר לטיפול החשבונאי בויתורי דמי שכירות בחכירות תפעוליות המיוחסים **באופן ישיר** למשבר הקורונה (כמתואר בתיקון לתקן, בהתייחס לחוכרים), המיושם על ידי חוכר ומחכיר בהתאם להוראות התקן ובאשר למספר מצבים אותם זיהה סגל הרשות כנפוצים בשוק הישראלי. סגל הרשות מבקש להדגיש כי האמור בעמדת הסגל חל על ויתורי דמי שכירות שניתנו על ידי מחכירים בחכירות תפעוליות בשל השפעות משבר הקורונה בלבד.

סגל הרשות מבקש להדגיש כי הוא רואה חשיבות יתרה בעת הנוכחית למתן גילוי מלא על ידי התאגידים המדווחים ביחס להשפעות משבר הקורונה על פעילותם העסקית ועל דוחותיהם הכספיים, זאת כפי שהודגש בעמדת סגל חשבונאית 7-99: השפעות משבר הקורונה על הגילוי והדיווח הכספי הנכלל בדוח רבעון ראשון 2020 ובדוחות עייתיים עוקבים. בהתאם לכך, מחכירים וחוכרים נדרשים לכלול גילוי מלא להשפעות מהותיות של המשבר, לרבות בקשר עם ויתורי דמי שכירות שניתנו על ידי המחכיר לחוכר, סכום הויתור, ואופן הטיפול החשבונאי שיושם על ידם בדוחותיהם הכספיים, ככל שאלה מהותיים.

על אף שככלל דוחות רבעוניים הם דוחות תמציתיים באופיים, הרי שנוכח הנסיבות החריגות והשינויים המהותיים ביותר שאירעו בסביבה הכלכלית העסקית של מרבית המחכירים בתקופת הרבעון השני לשנת 2020 ולאחריו, הם נדרשים למתן גילוי מפורט שיאפשר למשקיעים להעריך את השפעות ויתורי דמי השכירות המיוחסים למשבר הקורונה על דוחותיהם הכספיים, ועל **מדדים תפעוליים** המשמשים לניתוח פעילותם העסקית, תוך פירוט **שיקולי הדעת המהותיים** שהפעילו ואשר עומדים בבסיס הטיפול החשבונאי שנקט על ידם.

דגשים - טיפול חשבונאי המיושם על ידי החוכר

התיקון לתקן קובע **הקלה פרקטית אפשרית** המוקנית לחוכרים לטיפול בויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה בהתקיים תנאים שונים. חוכר אשר יבחר לאמץ את ההקלה לא יידרש להעריך האם ויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה מהווים "תיקון חכירה" כהגדרת מונח זה בתקן. חלק זאת, החוכר יטפל בויתורים אלו באופן דומה לשינויים בחוזה שאינם מהווים תיקון חכירה, אשר בדרך כלל מטופלים כתשלומי חכירה משתנים, באופן לפיו השפעות הויתורים יוכרו באופן מיידי ברווח והפסד. חוכר שלא יבחר בהקלה הפרקטית, יידרש לבחון האם הויתורים מהווים תיקון חכירה ויטפל בהם בהתאם להוראות התקן.

בהתאם להוראות התיקון לתקן, חוכר שאימץ את ההקלה יכלול גילוי איכותי וכמותי לגבי ויתורי דמי השכירות המיוחסים למשבר הקורונה שניתנו לו, כאשר ככל שההקלה יושמה להקלה רק לגבי חלק מויתורים אלו, יש לכלול מידע אודות המאפיינים של הויתורים לגביהם יושמה ההקלה.

בנוסף, על החוכר לכלול גילוי אודות הסכום שהוכר ברווח או הפסד במהלך התקופה החשבונאית בגין שינויים בתשלום דמי החכירה לגביהם יושמה ההקלה. לחילופין, חוכר שבחר שלא לאמץ את ההקלה, נדרש לכלול גילוי לעובדה זו, וכן גילוי איכותי וכמותי לויתורי דמי השכירות שניתנו לו ולטיפול החשבונאי שיושם לגביהם.

דגשים - הטיפול החשבונאי המיושם על ידי המחכיר

בהתאם לגילוי שנכלל בדיווחי חברות נדל"ן מניב שונות המשכירות שטחי מסחר לשוכרים שונים, החל מחודש מרץ 2020 הן גיבשו מתווי פעולה שונים מול השוכרים באשר לדמי השכירות אשר ישולמו על ידי השוכרים בחודשים מסוימים, כנגזרת מגלי התחלואה בהם מתאפיין משבר הקורונה בישראל ומגבלות שונות שהוטלו על ידי הממשלה. זאת על מנת להקל ולסייע לשוכרים לצלוח תקופת משבר זו. כך למשל, בחודש מרץ 2020 גובשו מתווי שונים להקלות בדמי השכירות, לתקופה קצובה של מספר חודשים בהם מרכזים מסחריים היו סגורים בשל סגרים ומגבלות תנועה משמעותיות שהוטלו באופן גורף על ידי המדינה.

השפעת ויתורים והקלות בדמי שכירות אלה המיוחסים למשבר הקורונה, על תוצאותיהן העסקיות של חברות הנדל"ן המניב, מתבטאת בקיטון בהכנסות השכירות, וכנגזרת מכך - קיטון ברווחיות ובמדדים התפעוליים המשמשים לניתוח חברות נדל"ן מניב הפועלות בענף (כגון מדד NOI, מדד FFO ועוד) ובשווי נכסי הנדל"ן שבבעלותן.

כאמור לעיל, במסגרת התיקון לתקן לא נכללה הקלה למחכיר, המקבילה לזו שניתנה לחוכר. **לפיכך, מחכירים נדרשים לקבוע את הטיפול החשבונאי בויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה אשר העניקו לשוכרים, בהתאם להוראות התקן.**

בשים לב לאמור ובהתאם להוראות התקן, ככל שוויתור על דמי שכירות מטופל כתיקון חכירה תפעולית, הרי שהמחכיר נדרש לטפל בויתור כאמור כחכירה חדשה ממועד התחילה של התיקון (תוך התחשבות בתשלומי חכירה כלשהם ששולמו מראש או שנצברו המתייחסים לחכירה המקורית, כחלק מתשלומי החכירה עבור החכירה החדשה). בנוסף לכך קובע התקן, כי מחכיר יכיר בתשלומי חכירה הנובעים מחכירות תפעוליות כהכנסה על בסיס קו ישר או על בסיס שיטתי אחר, וזאת אם אותו בסיס שיטתי אחר מייצג בצורה טובה יותר את התבנית שבה מתמעטת ההטבה מהשימוש בנכס הבסיס.

ככלל, בהתאם לתקן, כאשר מחכיר נותן תמריץ חכירה לחוכר, ההכרה בתמריץ זה תוכר בדרך כלל בקו ישר (או על בסיס שיטתי אחר כמצוין לעיל), על פני שארית תקופת החכירה. עם זאת, מתווי הקלות בדמי השכירות אשר גובשו על ידי חברות הנדל"ן המניב בישראל, נועדו לסייע לשוכרים לצלוח את התקופה המושפעת מהשלכות משבר הקורונה, בחלק מהמקרים אף מבלי לשקלל את נסיבותיו הספציפיות של כל שוכר ושוכר, וזאת בהעדר התערבות של המדינה בחוזי השכירות בין משכירים לשוכרים גם בחודשים בהם הקניונים היו סגורים. לפיכך, טיפול חשבונאי בויתורים אלה אשר יציג את השפעתם על תוצאות הפעילות של החברות על פני יתרת תקופת השכירות של השוכרים, משמעו כי השפעות משבר הקורונה והפעולות בהן נקטו חברות הנדל"ן המניב, על הדוחות הכספיים ועל המדדים התפעוליים המשמשים בסיס לניתוח תוצאות הפעילות העסקית, תיפרסנה על פני יתרת תקופת השכירות, ולא תקבלנה ביטוי בתקופות בהן הן אירעו בפועל.

מדיונים שקיים סגל הרשות עם גורמים שונים בשוק עולה כי קיימות גישות חשבונאיות שונות לטיפול בסוגים שונים של ויתורים והקלות שניתנו על ידי מחכירים המיוחסים למשבר הקורונה, המבוססות על ספרות מקצועית של פירמות רואי החשבון הבינלאומיות בדבר טיפול חשבונאי בויתורי דמי חכירה המיוחסים למשבר הקורונה.

סגל הרשות מכיר בכך שבנסיבות דנן, ייתכנו גישות שונות לטיפול בויתורים של דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה על ידי מחכירים, וכי לא ניתן להגדיר מודל מדידה אחיד, זאת מכיוון שהטיפול החשבונאי נגזר מנסיבות כל מקרה לגופו, והוא עשוי לכלול שיקולי דעת משמעותיים ביחס לכך.

בהתאם לכך, שאלת הטיפול החשבונאי הנאות בגין ויתורי דמי השכירות המיוחסים למשבר הקורונה מצריכה שיקול דעת משמעותי, וזאת הן ביחס לשאלה האם ויתורים אלו מהווים תיקון חכירה אם לאו, והן ביחס לטיפול החשבונאי הנדרש כתלות בתנאים הנלווים לויתור. לפיכך, סגל הרשות מדגיש כי יש לכלול גילוי מלא לשיקולי הדעת שהופעלו, להנחות העומדות בבסיסם ולטיפול החשבונאי שיושם על ידי המחכירים באשר לויתורים בדמי השכירות המיוחסים למשבר הקורונה בהתאם להוראות תקן חשבונאות בינלאומי 1, הצגת דוחות כספיים (להלן - "IAS 1") ולדרישות הגילוי בהתאם להוראות IFRS 16. כמו כן, יש לכלול גילוי מלא להשפעות הכמותיות והאיכותיות של הויתורים, סכום הויתורים והשפעתם על המדדים התפעוליים המשמשים לניתוח תוצאות הפעולות העסקיות של החברות (דוגמת ההשפעה על מדד FFO ומדד NOI).

להלן, התייחסות סגל הרשות לחלופות שונות העומדות לרשות החברות בטיפול במצבים אותם זיהה סגל הרשות כנפוצים בשוק הישראלי, בהתבסס על הוראות התקן ועל הספרות המקצועית בנדון:

מקרה א' - ויתורי דמי שכירות המיוחסים למשבר הקורונה בגין נכס חייבים בחכירה תפעולית

במקרה שבו המחכיר מוותר על דמי שכירות להם הוא זכאי, אשר הוכרו בדוחותיו הכספיים כנכס חייבים בגין חכירה תפעולית, קיימות, בהתאם לספרות המקצועית, **שתי חלופות חשבונאיות** לטיפול:

- **טיפול חשבונאי בהתאם להוראות IFRS 16 כתיקון חכירה**, וזאת נוכח השינוי שחל בסך התמורה בגין החכירה כתוצאה מהויתור. משמעות מדיניות זו היא פריסת הויתור בגין נכס החייבים על פני יתרת תקופת החכירה;
- **טיפול חשבונאי בהתאם להוראות תקן דיווח כספי בינלאומי 9, מכשירים פיננסיים** (להלן - "IFRS 9") וזאת מכיוון שהוראות הגריעה וכן הוראות ירידת הערך המנויות בתקן זה חלות על נכס חייבים בגין חכירה תפעולית. בהתאם להוראות IFRS 9, ישות תגרע נכס פיננסי כאשר ורק כאשר פקעו הזכויות החוזיות לתזרימי המזומנים מהנכס הפיננסי. כפועל יוצא, החל מהמועד שבו ניתן ויתור בדמי שכירות שאינו מותנה בתנאים, מתקיים התנאי לגריעת נכס חייבים. לעניין המדידה במועד הגריעה כאמור, יש להכיר במועד זה ברווח או הפסד בהפרש שבין הערך בספרים של נכס החייבים (שנמדד במועד הגריעה, לרבות בחינת ירידת ערך בגין הפסדי אשראי חזויים בגינו) לבין התמורה שהתקבלה בגינו.

במקרים בהם המחכיר בוחר במדיניות החשבונאית המבוססת על עקרונות IFRS 9 לעיל בקשר עם ויתור דמי שכירות בגין נכס חייבים, הרי שסגל הרשות מדגיש לעניין ההצגה ברווח והפסד כי בהתאם להוראות IAS 1 יידרש להציג את הויתורים אשר הוצגו כגריעת נכס חייבים בגין חכירה, **בשורה נפרדת** בדוח רווח והפסד, באופן שבו ההשפעה על ההכנסות נטו של ויתור דמי השכירות על ידי המחכיר תהיה ברורה.

כך לדוגמה יידרש להציג את ההכנסות במתכונת כדלקמן:

הכנסות מדמי שכירות XX

בניכוי - גריעת נכס חייבים בשל ויתורים המיוחסים למשבר הקורונה (XX)

הכנסות מדמי שכירות נטו XX

בנוסף, ביישום חלופה זו, במסגרת חישוב מדדים תפעוליים המשמשים לניתוח תוצאות פעילות המחכיר (קרי, השפעת הויתור על המדדים התפעוליים דוגמת FFO ו-NOI), יש להפחית את הסכומים שהוכרו בגין ירידות ערך חייבים בגין חכירה תפעולית, וכן את הרווח או הפסד שהוכר בגין גריעת נכס החייבים בגין חכירה תפעולית בשל ויתורים המיוחסים למשבר הקורונה.

סגל הרשות לא יתערב בבחירת אחת מהחלופות לעיל כמדיניות חשבונאית אפשרית לטיפול בויתור על דמי שכירות המיוחס למשבר הקורונה, אשר בגינם קיימת יתרת חייבים, ובלבד שמדיניות זו תיושם באופן עקבי לכל המקרים בהם ניתנו ויתורים דומים, וכן שיינתן גילוי מפורט אודות המדיניות החשבונאית שנקטה על ידי המחכיר.

מקרה ב' - הפחתת הרכיב הקבוע בדמי חכירה שנקובים לפי הגבוה מבין רכיב קבוע לאחוז מפדיון

אחת מההקלות הנפוצות שניתנו על ידי מחכירים לחוכרים היא הפחתת סכום הרכיב הקבוע בדמי חכירה הנקובים לפי מנגנון הגבוה מבין רכיב קבוע לרכיב משתנה כדוגמת אחוז מפדיון (להלן - "מנגנון הגבוה מבין"). במקרים רבים, כחלק ממתווה ויתורים והקלות בדמי שכירות בשל משבר הקורונה, מחכירים שינו את תנאי הסכם החכירה כך ש"מנגנון הגבוה מבין" נותר על כנו, אולם רכיב החכירה הקבוע הופחת לסכום נמוך יותר לתקופה קצובה, לצד הותרת דמי החכירה המשתנים כפי שהיו קודם לכן.

שינוי זה של הפחתת רכיב החכירה הקבוע עשוי להביא לירידת סך התמורה בגין החכירה, ולכן נראה שמדובר בתיקון חכירה תפעולית כהגדרתו ב- IFRS 16, אשר יטופל על ידי המחכיר כחכירה חדשה החל ממועד התחילה של התיקון, קרי, המועד בו הצדדים הסכימו על התיקון. המשמעות של האמור הינה כי מחכיר בחכירה תפעולית יכיר בהכנסה מדמי השכירות בקו ישר על פני יתרת תקופת החכירה, אלא אם בסיס שיטתי אחר מייצג בצורה טובה יותר את התבנית שבה מתמעטת ההטבה מהשימוש בנכס הבסיס.

לעמדת סגל הרשות, במקרה שבו מתקיימים כל התנאים הבאים:

- א. הסכם החכירה קובע מנגנון תשלום דמי שכירות לפי הגבוה מבין רכיב קבוע לרכיב משתנה;
- ב. המחכיר מפחית את רצפת הרכיב הקבוע, כאשר כל השאר נותר ללא שינוי;
- ג. הרכיב המשתנה אפקטיבי ומשמעותי (היינו אין מדובר ברכיב משתנה לא משמעותי שמביא לכך שמנגנון התשלום בכללותו יהווה למעשה תשלום קבוע במהותו).

סגל הרשות לא יתערב בטיפול חשבונאי לפיו המחכיר יראה ברצפה המעודכנת של הרכיב הקבוע, כבסיס שיטתי אחר המייצג בצורה טובה יותר את התבנית שבה מתמעטת ההטבה מהשימוש בנכס הבסיס, וזאת חלף פריסת ההפחתה ברכיב הקבוע על פני יתרת תקופת החכירה על בסיס קו ישר.

בהתאם למדיניות חשבונאית אפשרית זו, המחכיר יכיר בכל מועד בהכנסה מדמי שכירות לפי דמי החכירה אותם קיבל בפועל באותה תקופה, קרי בסכום הגבוה מבין דמי החכירה הקבועים המינימליים לאחר תיקון החכירה בכל תקופה לבין האחוז מהפדיון.

נקיטה בשיטה זו תביא לכך שהפחתות דמי שכירות המיוחסות למשבר הקורונה תקבלנה ביטוי בתקופה בה הן ניתנו (הן בדוחות הכספיים והן במדדים התפעוליים של המחכירים כדוגמת NOI ו- FFO) ותנטרל עיוות אפשרי אשר עלול להיווצר לו סכום הפחתת הרכיב הקבוע יפרס על פני יתרת תקופת השכירות בקו ישר.

מקרה ג' - ויתור על דמי שכירות המיוחס למשבר הקורונה אשר מותנה בתנאים מהותיים

אחת מההקלות הנפוצות שניתנו על ידי מחכירים בתקופת הגל הראשון, ובפרט כאשר הוטל סגר על ידי המדינה והמרכזים המסחריים היו סגורים, היא ויתור על תשלום דמי שכירות לתקופה קצובה. לעיתים, ויתור זה היה מותנה בתנאים מהותיים, שככל שיתקיימו, השוכר יחזיר זכאי לקבלו. למשל - תנאי לפיו השוכר זכאי להנחה רק ביחס לתקופה שבמהלכה הקניין סגור בהוראת המדינה.

במקרים כאלה, בהם נקבעו תנאים מהותיים לקבלת הויתור, סגל הרשות לא יתערב ככל שוויתורים אלו יטופלו כדמי חכירה משתנים¹ שליליים החל ממועד הסכמת שני הצדדים עליהם, ויוכרו מיידית לרווח או הפסד במועד שבו תנאים אלו קוימו. עם זאת, ברור כי אם תנאים אלו לא יתקיימו, הרי שהחוכר לא יהיה זכאי לויתורים, וממילא המחכיר יכיר בהכנסה בגובה מלוא דמי החכירה המקוריים.

סגל הרשות מדגיש כי על המחכיר להפעיל שיקול דעת בבואו לקבוע האם תנאי שנקבע למתן וויתור על דמי שכירות לשוכר בשל השפעות משבר הקורונה הינו תנאי מהותי אשר עשוי להוות בסיס לכך שסכום הויתור יהווה דמי חכירה משתנים שליליים כאמור לעיל. על המחכיר לתת גילוי מלא אודות שיקול דעת

¹ דמי חכירה משתנים מוגדרים ב- IFRS 16 כחלק של התשלומים שמבוצעים על ידי החוכר למחכיר עבור הזכות להשתמש בנכס בסיס במהלך תקופת החכירה, שמשתנה עקב שינויים בעובדות או בנסיבות אשר מתרחשים לאחר מועד התחילה, למעט חלוף הזמן.

משמעותי זה, לרבות מהם התנאים בהם ראה כתנאים מהותיים ומדוע, וכיצד השפיעו על הטיפול החשבונאי שיושם על ידו בקשר עם וויתורים על דמי שכירות בשל השפעות משבר הקורונה.

לקישור לעמדת הסגל כפי שפורסמה על ידי סגל הרשות בפורמט PDF לחצו/י כאן.

יובהר כי האמור לעיל מהווה תמצית של עיקרי עמדת הסגל, אינו בגדר ייעוץ מקצועי ואינו מהווה תחליף לקריאה מלאה של עמדת הסגל ולבחינת מכלול ההשלכות הנגזרות מכוחה.

בברכה,

המחלקה המקצועית