



מיכל רוז, עו"ד ורו"ח
פתרונות מיסוי

אוגוסט 2020

מה לנכות (בעבודה) מהבית?

התפרצות הקורונה והחשש מהדבקה העלו מחדש את קרנה של העבודה מהבית. אם בעבר הבחירה לעבוד מהבית היתה, ברוב המקרים, נחלתן של נשים שביקשו לשלב עבודה עם גידול המשפחה, התפשטות המחלה הכניסה למשוואה נישומים רבים אחרים, שנאלצו להעביר את עסקיהם לביתם במטרה להמשיך ולהתפרנס על אף מגבלות התנועה.

הסבת חלק מהבית למקום העסק פותח פתח לניכויין לצורכי מס של הוצאות שקודם לכן סווגו כהוצאות פרטיות וכעת משתלבות בייצור ההכנסה בבית. להזדמנות לניכוי ההוצאות, נלווה תמריץ משמעותי הטמון בהגדלת סכום ההוצאות הנדרשות בניכוי, הפחתת חבות המס והותרת רווח מקסימלי ביד, תמריץ שהתגבר ביתר שאת נוכח המיתון השורר והקושי להמשיך לנהל עסקים.

הכלל לניכוי הוצאות קבוע בסעיף 17 רישא לפקודת מס הכנסה (נוסח חדש), התשכ"א-1961 (להלן: "הפקודה"), וקובע כלהלן:

"לשם בירור הכנסתו החייבת של אדם ינוכו, זולת אם הניכוי הוגבל או לא הותר על פי סעיף 31 - יציאות והוצאות שיצאו כולן בייצור הכנסתו בשנת המס ולשם כך בלבד, לרבות..."

מלשון החקיקה עולה לכאורה כי הוצאות מעורבות, הכוללות הן מרכיב עסקי שהוצא לייצור הכנסה והן מרכיב פרטי, אינן הוצאות "שיצאו כולן לייצור הכנסה" ולפיכך אינן מותרות בניכוי.

על אף האמור, ההלכה הנוהגת מאפשרת לחלץ מתוך ההוצאות המעורבות את המרכיב שהוצא בייצור הכנסה ולהתירו בניכוי. הלכה זו, שנקבעה בשורה ארוכה של פסקי דין, מוסברת בתכליתו של סעיף 17 שנועד למסות את הכנסתו האמיתית של הנישום. היטיב לבטא זאת כבי המשנה לנשיאה ריבלין בפסק הדין בעניין ורד פרי¹:

"פרשנות זו שבה נוקטים בתי המשפט מזה שנים נמצאת במתחם האפשרויות הלשוניות והולמת את תכליתו של סעיף 17. התכלית היא כאמור, למסות את ההכנסה האמיתית של הנישום - חיוב במס אמת. השאלה הפרשנית היא מהי ה"הוצאה" שיש לבחון בראי הוראת סעיף 17. אם ניתן לכמת את החלק שהוצא בייצור הכנסה, הרי שחלק זה הוא בבחינת ה"הוצאה" הנבחנת במסגרת הוראת סעיף 17. החלק שהוצא בייצור הכנסה - הוא ה"הוצאה" - הוצא "לשם כך בלבד". חלק זה עומד בדרישת הבלבדיות, ומכאן שיש להתירו בניכוי... הימנעות מהתרת החלק שהוצא בייצור הכנסה בניכוי תביא למיסוי הנישום במס העולה על הכנסתו האמיתית - תוצאה שאינה ראויה לפי תכלית מס ההכנסה בכלל והוראת סעיף 17 בפרט." (ההדגשה אינה במקור).

הלכה זו בדבר התרת המרכיב העסקי בהוצאות המעורבות משקפת גם את עמדתם של המחוקק ושל רשות המיסים כפי שבאה לידי ביטוי בהסדרים לפיצול המרכיב העסקי מן ההוצאה

¹ע"א 4243/08 פקיד שומה גוש דן נ' ורד פרי.



מיכל רוז, עו"ד ורו"ח
פתרונות מיסוי

המעורבת שעוגנו בתקנות השונות. בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות מסויימות), התשל"ב-1972 נקבעו כללים לכימות המרכיב המותר של הוצאות נסיעה לחו"ל, הוצאות טלפון, הוצאות ביגוד והוצאות כיבוד בעסק, הוצאות הכוללות מעצם טיבן מרכיב עסקי ומרכיב פרטי. בתקנות מס הכנסה (ניכוי הוצאות רכב), התשנ"ה-1995 כומת המרכיב המותר בניכוי מתוך הוצאות החזקת רכב המשמש הן לפעילות עסקית והן לפרטית.

מקום בו עובר הנישום לעבוד מהבית והמסב לטובת העניין חלק מביתו לחדר עבודה, הרי שכל אותן הוצאות ששילם בעבר ואשר שימשו אך ורק את ביתו הפרטי, הופכות כעת להוצאות מעורבות המשמשות בחלקן את חדר העבודה ומיועדות לייצור הכנסה. לדוגמא: הוצאות הפחת על בית המגורים, הוצאות ארנונה, חשמל, אחזקה וניקיון הבית, טלפון ואינטרנט, ביטוח מבנה ועוד. על בסיס ההלכה הנוהגת לגבי הוצאות מעורבות, הרי שמרגע המעבר לעבודה מהבית מתגבשת לנישום הזכאות לדרוש בניכוי את אותו מרכיב בהוצאות המעורבות ששימש לייצור הכנסתו. חישוב המרכיב המותר בניכוי מתוך כלל ההוצאה המעורבת, מקום שלא הוסדר במסגרת התקנות, יעשה בהתאם להלכה הנוהגת על פי החלק ששימש לייצור הכנסה. במשרד ביתי, חילוץ החלק האמור יכול להעשות על בסיס מ"ר המשרד מתוך כלל שטח הבית, או על בסיס יחס החדרים בבית.

שיטה זו המבוססת על יחסי שטחים עומדת ביסוד המונח "דירת מגורים מזכה" בסעיף 49 לחוק מיסוי מקרקעין (שבח ורכישה), התשכ"ג-1963 המוגדר בזו הלשון:

" דירת מגורים מזכה " – דירת מגורים ששימשה בעיקרה למגורים לפחות באחת משתי התקופות שלהלן..."

הדרישה כי הדירה "שימשה בעיקרה למגורים" פורשה בפסיקה ובחוזר מס שבח 10/97 כדרישה המתייחסת לשטח הדירה, כאשר די בכך שיותר מ-50% משטח הדירה שימש למגורים כדי שדרישת החוק באשר לשימוש למגורים תתקיים.

הנה כי כן, יחס השטחים הינו הקריטריון המקובל על המחוקק ועל רשות המיסים בקביעה האם דירת מגורים מהווה דירת מגורים מזכה (בהתקיים יתר תנאי ההגדרה). יישום המבחן בנסיבות בהן חלק מדירת המגורים משמש לעסק, מאפשר את חילוץ החלק המשמש לעסק, הוא ההפרש בין כלל השטח לשטח המשמש למגורים. על פיו יחושב החלק המותר בניכוי מהוצאות הבית.

השימוש במבחן השטחים לייחוס ההוצאות המעורבות הינו בעל יתרון כפול באשר הוא מעניק לנישום את הוודאות, כי לצד ניהול העסק ודרישת ההוצאות המיוחסות לו, לא יפגע מעמדה של דירת המגורים שלו כדירת מגורים מזכה הזכאית להטבות הייחודיות לה בחוק מיסוי מקרקעין, אך ורק על שום השימוש בחלק ממנה לעסק, זאת כל עוד למעלה מ-50% משטחה משמש למגורים כדרישת הסעיף.