

בונים ומוציאים

סוגיות בזקיפת מימון והנהלה וכלליות - סעיף 18(ד) לפקודה < ארז שגיב

יחידות עבודה שיש לו במהלך השנה קרקע כמלאי עסקי, אף אם באותה שנה אין ברשותו יחידות בנייה, אלא די בכך שעי- סוקו הוא בנייה. כך למשל קבלן בונה שמח- זיק קרקע כמלאי עסקי אך בשנה מסוימת לא בנה כלל.

על פי הסעיף, כפי שנראה בהמשך, ייחוס ההוצאות האמורות ייעשה ליחידת עבודה ולקרקע שהיא מלאי עסקי (לה ייחוסו רק הוצאות מימון) ויתרת ההוצאות שלא יוחסה תיחוס להכנסות אחרות. לעניין זה יש לשאול, האם קרקע היא יחידת עבודה.

התשובה היא, שקרקע אינה כלולה בהג- דרה של יחידת עבודה ועל כן אינה מהווה יחידת עבודה. אף ש"מבנה" הוא יחידת עבודה, הרי שאין הוא כולל קרקע. זאת ניתן ללמוד גם מסעיף 18(ד)(2), שמפריד בין מבנה לבין קרקע שהיא מלאי עסקי, וגם מסעיף 18(ד)(2)(ב) אשר מייחס הוצאות מימון ליחידת עבודה או קרקע.

עם זאת, הסעיף כן קובע שיש לבצע ייחוס של הוצאות מימון (בלבד) גם לקרקע, כאשר מדובר בנישום שעיסוקו הוא בנייה של יחידות בניה ואשר החזיק קרקע שהיא מלאי עסקי. למשל: קבלן רוכש קרקע כמלאי עסקי אך עדיין לא התקשר בחוזה בנייה, שהוא חלק מעיסוקו. במקרה זה, עצם החזקת הקרקע כמלאי עסקי מכניסה אותו לתחולת הסעיף.

במקרה הפוך מהאמור לעיל, הוצאות הנהלה וכלליות לא ייחוסו לקרקע אלא רק ליחידת עבודה, שכן מילותיו של סעיף 18(ד)(2)(א) קובעות, כי "לכל יחידת עבודה ייזקף חלק יחסי מהוצאות הנהלה וכלליות", והוא אינו מזכיר ייחוס לקרקע - להבדיל מסעיף 18(ד)(2)(ב) שכן מכליל גם קרקע. ראו גם בחבק, התייחסות "שלקרקע ייחוסו הוצאות ריבית בלבד".

יש להבהיר, כי יתרת הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות מימון שלא נזקפו ליחידת

כי הוראות הסעיף אינן קובעות שיש לייחס הוצאות הנהלה וכלליות לקרקע (הדברים ברורים מאוד מנוסח הסעיף).

תחולת הסעיף

"נישום שעיסוקו הוא בנייה של יחידת עבודה, שבשנת מס פלונית היו לו או היו בביצועו יחידות עבודה או קרקע שהיא מלאי עסקי, ייזקפו הוצאות הנהלה וכלליות

לשם המחשה: הוצאות פחת

הוצאת שיווק פרסום וכו'

בקשר להשכרת ציוד,

לא ייחשבו כהוצאות הנהלה

וכלליות אלא ייחוסו ישירות,

על פי הנוהג של הנישום,

להכנסות מהשכרת ציוד

ויותר בניכוי באופן שוטף

והוצאות ריבית שהיו לו באותה שנת מס לכל יחידת עבודה או קרקע כאמור, כלהלן".

הסעיף חל על כל נישום קבלן בונה או קבלן מבצע, שעוסק בבנייה הנמשכת יותר משנה. קבלן מבצע אשר עוסק בעבודת בניה הקצרה משנה, לא ייכנס לגדר הוראות הסעיף והוצאותיו יותרו באופן שוטף.

תוכן ההגדרות בסעיף מחייב, כי הכנסת הנישום המדובר תהיה מעסק על פי סעיף 18(2) לפקודה. הסעיף קובע שעיסוקו של הנישום הוא בנייה, ומכאן ניתן לומר שהכ- וונה היא להכנסה לפי 18(2) לפקודה. כך, מי שבונה מבנה ואין עיסוקו בנייה של יחיד- דות עבודה, ינכה את הוצאותיו לפי סעיף 17 לפקודה ולא יחול עליו סעיף 18(ד).

הסעיף חל גם על נישום שעיסוקו בניית

מאמרנו הקודם התמקדנו במש- מעות הביטוי "יחידת עבודה" בסעיף 18(ד) לפקודה ("רואה החשבון" 35, עמוד 31). במאמר זה נתמקד בשאלות הנוגעות לזקיפת מימון והנהלה וכלליות על פי אותו סעיף.

הפרק השני לפקודת מס הכנסה עוסק בניכויים ובקזוזים המותרים לשם בירור ההכנסה החייבת של נישום. סעיף 17 לפקודה קובע את העיקרון, לפיו תותר בני- כוי רק הוצאה שיצאה כולה בייצור ההכנסה. סעיף 18 לפקודה יוצר סייגים באופן ובעיתוי של התרת הוצאות שונות בניכוי.

סעיף 18(ד) מטפל בעיתוי התרת הניכוי של הוצאות הנהלה וכלליות והוצאות מימון וקובע את האופן בו הן יוקצו בין פרויקטים שמבצע קבלן (ייחוס אופקי). ראוי להדגיש, כי הסעיף קובע את אופן ייחוס ההוצאות הנ"ל לכל נישום שעוסק בבנייה, הן קבלן בונה והן קבלן מבצע. כוונה והצגת הקרקע כמלאי עסקי בדוחות הכספיים, אינן מעידות בהכרח על כך שהמחזיק עוסק בבנייה.

כך, לפי הנוסחא שבסעיף 18(ד) ההוצאות יוקצו בין הפרויקטים השונים בכל שנה ושנה, ללא קשר אם כבר הגיע מועד הדיווח לצורכי מס של אותו פרויקט, בביצועו של קבלן בונה או קבלן מבצע. לאחר ביצוע הייחוס לפרויקטים השונים, תיעשה ההכרה בהכנסה לצורכי מס בהתאם להוראות סעיף 18(א)(ב) (קבלן מבצע) או 18(א)(ג) (קבלן בונה).

יוצא איפוא, כי הוצאות הנהלה וכלליות "נחתכות" פעמיים - פעם אחת בהק- צאתן בין הפרויקטים, ופעם שנייה בתוך הפרויקט עצמו בכל פעם שנמכר חלק ממנו שמועד הדיווח עליו הגיע (ייחוס אנכי). בכל הנוגע לחלק ההוצאות האמורות שלא יוחס לפרויקט כלשהו לפי הוראות הסעיף, הן יותרו בניכוי בשנה השוטפת. יש לשים לב,



וכלליות יש לייחס, על פי הוראות סעיף 18(ד)(2)(א), בין יחידות העבודה. המשמעות היא, כי ניכוי ידחה עד למועד הדיווח על ההכנסה. אם ניתן לייחס את ההוצאה במישרין, אזי מקום בו היא מיוחסת ליחידת עבודה, יהיה מועד ניכוייה רק במועד ההכרה בהכנסה – ניכוייה יידחה.

ייחוס ההוצאה להכנסות אחרות, או לכל הכנסה שאינה בגדר יחידת עבודה כהגדרתה, ואף ייחוס לקרקע (כגון מס רכוש, מס רכישה ומכירה), יאפשר לנכות את ההוצאה באופן שוטף, או לפחות למנוע ייחוס שרירותי על פי נוסחת הסעיף.

על פי לשון החוק, מה שקובע אם ההוצאה טעונה ייחוס, הוא "הנוהג" של הנישום. שום יוצא, כי אצל נישום אחד הוצאה עשויה להיחשב כחלק מהוצאות הנהלה וכלליות, ואצל אחר – לא. על כן קיימת חשיבות לבחון מהו הנוהג של אותו נישום, והאם נוהג זה עקבי ומקובל או חריג יתר על המידה. ראוי להסתייע בכללים ועקרונות חשבונאיים בכל הקשור לסיווגה של ההוצאה ולפיהם קביעת סבירותו של אותו נוהג, כמו גם בשיטת רישום אחידה של הנישום עצמו.

מכאן שאם ישנה הוצאה, שלכאורה

בהוצאות הנהלה וכלליות והוצאות מימון, אשר מותרות בניכוי בהתאם לסעיף 17 לפקודה וקובע מנגנון לחישוב מועד התרתן על ידי הקצאתן בין יחידות העבודה השונות והקרקע (לגבי הוצאות מימון בלבד), אשר מועד הדיווח על הכנסה בגינן עדיין לא הגיע וכן להכנסות אחרות.

ייחוס הוצאות הנהלה וכלליות

הוצאות הנהלה וכלליות מוגדרות: "כל הוצאה שאינה בגדר הוצאות ריבית והנישום איננו נוהג לייחסה במישרין ליחידת עבודה, לקרקע או להכנסות אחרות". כאמור, תנאי ראשון הוא כי עסקינן בהוצאות אשר על פי סעיף 17 רישא לפקודה הן מותרות בניכוי.

לאחר מעבר משוכה זו, יש לבחון האם ההוצאה היא חלק מהוצאות הנהלה וכלליות. מדובר בהגדרה שירותית רחבה למדי. אם יש לנישום הוצאה שאינה הוצאת ריבית/מימון, והיא אינה הוצאה שהוא יכול או נוהג לייחס אותה במישרין ליחידת עבודה, או לקרקע או להכנסה אחרת, אזי יש לראות הוצאה זו כהוצאות הנהלה וכלליות.

הוצאה שתסווג כהוצאות הנהלה

עבודה או קרקע על פי הסעיף, תיוחס להכנסות אחרות. הנוסחה המתמטית מכלילה (במכנה) את סכום ההכנסות האחרות. פועל יוצא מכך הוא, שלא כל הוצאות הנהלה וכלליות והמימון נזקפות ליחידת העבודה והקרקע. מכאן שככל שההכנסות האחרות גדולות יותר, תיוותר יתרת הוצאות הנהלה וכלליות ומימון גדולה יותר שניתן יהיה לדרוש בניכוי בשנה השוטפת.

בהתאם להגדרת "הכנסות אחרות", הרי שהן לא הכנסה ממכירה של מבנה או קרקע וכן לא הכנסה מריבית כפי שנקבעה, כגון ריבית מפק"מ או תפ"ס שנובעות ממוסד כספי, וכן לא הכנסה ממכירת נכס שהוא רכוש קבוע לפי תוספת ב לחוק התיאומים.

מלשון הסעיף ברור, כי הכנסות אחרות הן כל סוג הכנסה שלא מועטה מהסעיף. מכאן ניתן לטעון, שניתן לכלול בסכום ההכנסות האחרות הכנסה מכל מקור שהוא ואף הכנסות פטורות. בהקשר זה, ייתכן שעל פי סעיף 18(ד)(2)(ב), יש להחיל את סעיף 18(ג) ולייחס את יתרת הוצאות הריבית שלא יוחסה ליחידת עבודה או קרקע, באופן יחסי לסוגי ההכנסות האחרות השונים.

לסיכום נקודה זו: סעיף 18(ד) מטפל

המיועדת אך ורק ליחידת עבודה מסוימת, ובמצב כזה ייחוס הוצאות הריבית בגינה בין יחידות עבודה אחרות יוצר עיוות, שכן ברור שניתן לייחס אותן ישירות רק לאותה יחידת עבודה (פס"ד אינטרביילדינג).

לדבר זה חשיבות רבה, בייחוד במקרים בהם אותה יחידת עבודה כבר מדווחת על הכנסות לצורכי מס, ואז הוצאות המימון שניתן לנכות נמוכות יותר, עקב ייחוסן ליחידות עבודה אחרות.

הוצאות שהוצאו בגין יחידת עבודה, אינן מוגדרות בסעיף הנדון. המדובר בכל הוצאה שהיא בעצם חלק מעלויות הפרויקט או עלות המלאי. כך למעשה הן אותן הוצאות הנהלה וכלליות והמימון המועמסות עליהם.

האבחנה ביניהן היא מלאכותית ונובעת מההבחנה הבסיסית הנוגעת לסיווג ההוצאה, האם היא באה בגדר הוצאה ישירה או בגדר הוצאה עקיפה. בהקשר זה, דמי היתר למשל, מהווים הוצאה ישירה בגין הפרויקט, בגין אותה יחידת עבודה (וכך גם פועל הנוהג לגביהם). לכן ברורה מתוך אבחנה זו גם המסקנה, לפיה אלה לעולם לא יבואו בגדר הוצאות הנהלה וכלליות.

לא כך הם פני הדברים לגבי עמלות בנקאיות למשל, לגביהן נפסק כבר בעניינים אחרים שהן באות בגדר הוצאות מימון. לפיכך, הן אינן יכולות לבוא בגדר הוצאה ישירה שיצאה בגין המלאי או יחידת העבודה, ולכן יש ליחסן על פי הוראות הסעיף, כפוף להלכה שנפסקה בעניין אינטרביילדינג.

יש לשים לב, כי לעניין ייחוס הוצאות המימון, על פי הוראות סעיף 18(ד)(2)(ב) (1), במסגרת "הוצאות לביצוע יחידת עבודה ולרכישת קרקע", יש לכלול את כל ההוצאות שנזקפו ליחידת העבודה או הקרקע על פי סעיף זה, עד תום שנת המס הקודמת.

יש לציין, כי קרקע שבונים עליה, אינה באה עוד בגדר קרקע אלא תהפוך ליחידת עבודה, וההיגיון דווקא קיים בייחוס כאמור בסעיף. אכן יכול להיווצר עיוות כאשר נעשות הוצאות שונות שאינן מהוות אינן דיקציה להתקדמות בעבודה באותה יחידת עבודה, אך זו כבר שאלה אחרת והיא נוגעת ליישום סעיף 8 לפקודה (שבו לקביעת שיעור ההשלמה יש חשיבות רבה לעניין עיתוי הדיווח וההכרה בהכנסה) ולא לסעיף

18(ד) לפקודה. ●

וכל הוצאות הנהלה וכלליות יותרו בניכוי כהוצאה שוטפת.

כל הוצאות שישווגו כהוצאות הנהלה וכלליות כהגדרתן השיורית שבסעיף, ייחסו בין יחידות עבודה בלבד, והן יותרו בניכוי רק החל ממועד ההכרה בהכנסה של אותה יחידת עבודה, בהתאם לסעיף 8א.

בהתאם לנוסחת הייחוס, נלקח בחשבון סכום ההכנסות האחרות, כהגדרתן בסעיף, במכנה של נוסחת הייחוס ובכך נותר חלק מהוצאות הנהלה והכלליות ללא ייחוס. יתרת הוצאות הנהלה וכלליות שלא תיוחס ליחידות העבודה, תותר בניכוי כהוצאה שוטפת באותה שנה כנגד כל הכנסה המדווחת לצורכי מס.



ייחוס הוצאות ריבית

נוסחת הייחוס מתייחסת להוצאות לביצוע יחידות העבודה שהיו במהלך שנת המס שוטפת ביחד עם אלה שהוצאו בשנות מס קודמות (להבדיל מנוסחת הייחוס של הוצאות הנהלה וכלליות). מאחר שלכסף אין ריח, קבע המחוקק, כי הוצאות הריבית באשר הן, של נישום שעיסוקו הוא בניה של יחידות עבודה, ייחסו באופן יחסי בין יחידות עבודה והקרקע.

סעיף 18(ד) אינו מבצע אבחנה בין הלוואה אחת לאחרת, שבגינן מתהוות הוצאות מימון, ואוסף לסל אחד את כולן. אולם ישנם מקרים בהם נישום לוקח הלוואה

יש לסווגה כהוצאות הנהלה וכלליות כגון אחזקת משרד (וראו להלן התייחסות להוצאות ניהול), אולם הנישום נוהג לייחסה במישרין, אזי לא יחול על הוצאה זו הוראות הסעיף. אם נוהג לייחסה שלא ליחידת עבודה, אין צורך להמתין למועד הדיווח על ההכנסה לשם ניכוי, והיא תותר בניכוי באופן שוטף. נטל ההוכחה לאפשרות הייחוס של הוצאה מוטל על הנישום, ואם הייחוס אינו שרירותי – ראוי לקבלו.

לשם המחשה: הוצאות פחת הוצאת שיווק פרסום וכו' בקשר להשכרת ציוד, לא ייחשבו כהוצאות הנהלה וכלליות אלא ייחסו ישירות, על פי הנוהג של הנישום, להכנסות מהשכרת ציוד ויותרו בניכוי באופן שוטף. באותו אופן, הוצאות ייעוץ משפטי או הוצאות ניהול שניתן לייחס באופן ישיר ליחידת עבודה אשר הסתיימה, לא ייחשבו כהוצאות הנהלה וכלליות ויותרו בניכוי באופן שוטף.

לאור זאת, ברורה החשיבות של היכולת לייחס הוצאה במישרין, שכן נישום אשר יש לו כמה יחידות עבודה, שחלקן כבר הסתיימו (הגיע מועד הדיווח על ההכנסה), יעדיף שההוצאה לא תיחשב כהוצאות הנהלה וכלליות, אלא לבצע ייחוס ליחידת עבודה שהסתיימה וכך כולה תותר בניכוי בשנה השוטפת.

כאמור, יש לקבוע מהן אותן הכנסות שייחשבו כהוצאות הנהלה וכלליות שאותן יש לייחס על פי נוסחת הסעיף. ראוי לציין, כי הוצאה שישווגה הוא הוצאות הנהלה וכלליות, תיוחס אך ורק בין יחידות עבודה ולא תיוחס לקרקע (להבדיל מהוצאות מימון שמיוחסות גם לקרקע). ככלל, ליחידת עבודה (כהגדרתה בסעיף 18(ד)), שבה לא הוצאו הוצאות לביצועה בשנת מס פלונית, לא ייחסו כלל באותה שנה הוצאות הנהלה וכלליות.

ייחוס הוצאות הנהלה וכלליות

נוסחת הייחוס מתייחסת להוצאות לביצוע יחידות העבודה שהיו במהלך שנת המס שוטפת בלבד, ולא מתייחסת להוצאות הביצוע המצטברות (להבדיל מנוסחת הייחוס של הוצאות המימון). כך, בשנה בה לא הוצאו כלל הוצאות לביצוע של אף יחידת עבודה, לא יבוצע כלל ייחוס על פי הסעיף,