

# מסוי השכרת מקרקעין\*

דרור מנטל, רו"ח

## מבוא

עיסקאות של השכרת מקרקעין הינן דבר נפוץ ושגור במדינת ישראל, והן מתבצעות הן על-ידי יחידים, שבעמל רב חסכו ורכשו לעצמם דירה נוספת או חנות לשם השכרה לאחרים, והן על-ידי חברות המתמחות בכך, שנושא השכרת מקרקעין לסוגיהם מהווה את עיקר עיסוקן.

כמו לגבי כל עיסקה במשק, גם לעיסקאות אלו ישנן השלכות מבחינת היבטי המיסוי, ובחוקי המס וכן בתקנות שהותקנו מכוחם שזורות הוראות רבות בהקשר לעיסקאות כאמור, שברובן נועדו להקל על המכשירים ולעודד את ההשכרה – בעיקר של דירות מגורים – אם על-ידי קביעת שיעורי מס מופחתים לגבי ההכנסה הנובעת מכך, אם על-ידי התרת ניכוי פחת מוגדלים וניכויי הוצאות אחרות מהכנסה זו, ואם על-ידי מתן פטורים ממס לגביה.

במאמר זה נסקור את עיקרי ההוראות הקשורות למיסוי עיסקאות של השכרת מקרקעין, כפי שהן בתוקף נכון לדצמבר 1988, והמופיעות בפקודת מס הכנסה, בחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959, בחוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-1981, ובתקנות הרלבנטיות לענייננו, שהותקנו מכוח החוקים האמורים. כמו-כן ייסקרו להלן פסקי-דין שנפסקו בנושאים אלה, מהם ניתן ללמוד על הפרשנות שנתנו בתי-המשפט בישראל להוראות החוק הצריכות לענייננו. במאמר זה לא נתייחס להכירות הכפופות להוראות המיסוי המופיעות בחוק מס שבח מקרקעין, הראויות לדיון מקיף ונרחב בנפרד.

## הכנסה מהשכרת מקרקעין – האם הכנסה מעסק?

כידוע, סעיף 2 לפקודת מס הכנסה מונה, בין שאר מקורות ההכנסה החייבים במס, את המקורות הבאים:

1. השתכרות או רווח מכל עסק או משלח-יד שעסקו בו תקופת זמן כלשהי<sup>(1)</sup>.
2. דמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזת-בית או בקרקע או בבניין תעשייתי<sup>(2)</sup>.

מקור ההכנסה שצוין בסעיף (1) לעיל הינו מקור המאופיין בעיסוק אקטיבי בעסק כלשהו, מבחינת ייזומו, היקפו, אירגונו, ניהולו, אופן מימונו וכיוצ"ב; ואילו המקור שצוין בסעיף (2) לעיל (דמי שכירות וכו'), הינו מקור פסיבי במהותו. לכאורה, ניתן לטעות ולחשוב, כי אין חשיבות לסיווג ההכנסה מהשכרת מקרקעין לאחד משני המקורות האמורים, וזאת מאחר ובכל מקרה ההכנסה הנובעת מכך חייבת, עקרונית, במס. אך, כפי שעולה מפסקי הדין שייסקרו להלן, ישנה חשיבות רבה לסיווג ההכנסה כאמור לאחד משני המקורות הנזכרים, בעיקר במקרים בהם המשכיר הינו מוסד ללא כוונת רווח (מלכ"ר), לגביו ישנן הוראות מיוחדות בסעיף 9 לפקודת מס הכנסה (סעיף הפטורים ממס).

בטרם נפנה לסקירת ההלכות שנקבעו בפסקי הדין הרלבנטיים, נציין, כי סעיף 9 (2) לפקודת מס הכנסה פוטר ממס, בין השאר, את הכנסתו של מוסד ציבורי; זאת במידה שהיא לא הושגה מעסק שהוא עוסק בו או מדיבידנד או מריבית או מהפרשי הצמדה ששולמו על-ידי חבר בני-אדם שבשליטת העוסק בעסק. "מוסד ציבורי" מוגדר לעניין סעיף זה

\* הופיע במקור בבטאון לשכת המבקרים הפנימיים בישראל, מס. 78, יוני 1989, עמ' 101-108.

כ"חבר בני-אדם של שבעה לפחות שרוב חבריו אינם קרובים זה לזה, או הקדש שמרבית נאמניו אינם קרובים זה לזה, הקיימים ופועלים למטרה ציבורית ונכסיהם והכנסותיהם משמשים להשגת המטרה הציבורית בלבד". "מטרה ציבורית" מוגדרת לעניין זה כ"מטרה שעניינה דת, תרבות, חינוך, מדע, בריאות, סעד או ספורט וכן מטרה אחרת שאושרה על-ידי שר האוצר כמטרה ציבורית".

בית הכנסת הגדול בתל-אביב<sup>(3)</sup>, שהינו "מוסד ציבורי" כמשמעותו בסעיף 9 (2) לפקודת מס הכנסה, עירער לבית-המשפט כאשר לחיובו במס ע"י פקיד השומה על הכנסתו הנובעת מעריכת חתונות ושמחות אחרות באולמי ביהכ"נ, וכן כאשר לחיובו במס על הכנסתו הנובעת מהשכרת מקומות חניה לכלי-רכב במגרש הסמוך לביהכ"נ. טענת פקיד השומה בעניין זה היתה, כי ההכנסות הנ"ל של ביהכ"נ מקורן ב"עסק", ולכן חייבות הן במס על-פי הוראת סעיף 2 (1) לפקודת מס הכנסה, ובמקרה כזה לא חל הפטור המוענק ל"מוסד ציבורי" על-פי סעיף 9 (2) לפקודה. מאידך, טענה המערערת (ביהכ"נ הגדול בתל-אביב), כי ההכנסות הנ"ל מקורן ב"דמי שכירות או רווחים אחרים שמקורם באחוזות בית" לפי סעיף 2 (6) לפקודה, ואז חל לגביה הפטור המוענק לה על-פי סעיף 9 (2) לפקודה, בהיותה "מוסד ציבורי".

במהלך הדיון בבית-המשפט, הוברר, כי המערערת גבתה את מלוא התשלום מבעלי השמחה, אך עפ"י הסכם שערכה עם צד ב', היא העבירה 80% מהפרדיון לצד ב', שהתחייב לקנות את המצרכים הדרושים, לשלם שכר לעובדים ולעמוד בכל הוצאות הטיפול הכרוכות בעריכת השמחות. לאור אופי העסקה, כפי שתואר לעיל, פסק בית-המשפט, כי המדובר הוא למעשה ב"עסק" של המערערת, אף שהיא מפרישה 80% מהפרדיון לצד ב', אשר קיבל על עצמו לשאת בהוצאות הגשת התקרובת ובהוצאות הטיפול הכרוכות בעריכת השמחות. בשאלה זו נדחתה טענת המערערת, לפיה הכנסתה מעריכת שמחות מקורה ב"דמי שכירות או רווחים אחרים שמקורם באחוזות-בית" עפ"י סעיף 2 (6) לפקודה. לאור האמור, לא חל לגבי המערערת פטור ממס על הכנסתה מעריכת שמחות.

בפסק הדין הנ"ל ציטט כבוד השופט את ההלכה שנפסקה בעניין האגודה למען מכבי אבשלום<sup>(4)</sup>. המשיבה בפסק-דין זה, האגודה למען מכבי אבשלום, שהיא "מוסד ציבורי", השכירה לאחר בית קולנוע, ודמי השכירות שקיבלה נקבעו בשיעור של 30% מההכנסה ברוטו של בית הקולנוע, שהושכר כאמור לאחר. המשיבה התחייבה לקבל את הרשיונות לניהול בית הקולנוע, לשאת בחלק מההוצאות, וכן שמרה לעצמה את הפיקוח והביקורת על הקופה ועל הכניסה לבית הקולנוע, ולשם כך העמידה עובדים מטעמה. בית-המשפט העליון קבע בפסק דינו בעניין האגודה למען מכבי אבשלום, כי על אף מכלול התנאים האמורים, אין לראות בה כשותפה בעסק הקולנוע, וההכנסה שנבעה לה ממקור זה לא נחשבה בידיה כהכנסה מ"עסק" אלא כהכנסה מ"דמי שכירות", ולכן היא היתה זכאית לפטור עפ"י סעיף 9 (2) לפקודה, המוענק לה לגבי הכנסות שאינן מ"עסק", בהיותה "מוסד ציבורי".

כאמור, בית המשפט המחוזי בתל-אביב, בדונו בערעורו של בית הכנסת הגדול בתל-אביב, לא גזר גזירה שווה מפסק-הדין בעניין האגודה למען מכבי אבשלום, וקבע, כי המבחן שנקבע בו לא חל במקרה של ביהכ"נ הגדול. בנושא ההכנסות שנבעו לבית הכנסת הגדול בת"א מהשכרת מקומות חניה לכלי-רכב במגרש סמוך לביהכ"נ, לא ראה בית המשפט, כי מקורן ב"עסק" של בית-הכנסת, אלא ראה בהן הכנסות מדמי שכירות על-פי סעיף 2 (6) לפקודה, ולכן הכנסה זו פטורה ממס בידי בית-הכנסת הגדול בת"א מכוח היותו "מוסד ציבורי" כהגדרתו בסעיף 9 (2) לפקודת מס הכנסה.

## הכנסה מהשכרת מקרקעין – עיתוי ההכרה בהכנסה לצרכי מס

על-פי סעיף 8 ב' לפקודת מס-הכנסה, הכנסה לפי סעיף 2 (6) לפקודה, כלומר הכנסה מדמי שכירות, תמלוגים, דמי מפתח, פרמיות ורווחים אחרים שמקורם באחוזת-בית או בקרקע או בניין תעשייתי או הכנסה לפי סעיף 2 (7) לפקודה, כלומר השתכרות או רווח שמקורם בכל נכס, שאינו אחוזת-בית ולא קרקע ולא בניין תעשייתי, תיכלל בהכנסתו החייבת של הנישום בשנת המס שבה קיבל אותה בפועל, גם אם היא הכנסה מראש. משמעות הדברים היא, כי גם נישום המרווח על הכנסתו לשלטונות המס על בסיס מצטבר, ידווח על הכנסתו הנובעת מדמי שכירות, הן מהשכרת מקרקעין והן מהשכרת נכסים אחרים, על בסיס מזומן, בעת קבלתה. בפסק-הדין בעניין קרית יהודית בפרק תעשייתי בע"מ<sup>(5)</sup> נפסקה הלכה באשר להיקף תחולתו של סעיף 8 ב' לפקודת מס הכנסה. סקירת פסק-הדין הנ"ל מובאת להלן.

קרית יהודית, פרק תעשייתי בע"מ (להלן – "קרית יהודית"), שהינה חברה בע"מ, דיווחה על הכנסותיה לפי השיטה המצטברת, ופקיד השומה חייב אותה במס גם על הכנסה מראש שנתקבלה על-ידה בפועל, אך לא הוצהר עליה על-ידי קרית יהודית, מאחר והיתה זו הכנסה מראש. בחיובו את ההכנסה האמורה במס, הסתמך פקיד השומה על סעיף 8 ב' לפקודה. הכנסתה של קרית יהודית נבעה מדמי שכירות שהיא קיבלה מהשכרת מבני תעשייה, ופקיד השומה טען, כי הכנסתה של קרית יהודית אינה נובעת מ"עסק". המערערת טענה, כי הכנסתה מקורה ב"עסק" של השכרת נדל"ן, והיא חייבת במס עפ"י סעיף 2 (1) לפקודת מס הכנסה, ולא עפ"י סעיף 2 (6) לפקודה.

בית-המשפט פסק, כי הכנסתה של המערערת אכן נובעת מ"עסק" של השכרת נדל"ן, וזאת על-פי אופיה והיקף פעולתה, שכן החברה קיימה פעילות נמשכת ושיטתית למטרה מוגדרת, ובכללה גיוס כספים ממקורות שונים, פיתוח שטח נרחב והקמת מבנים עליו, כאשר מבנים אלה מושכרים חליפות לדיירים, אגב מתן שירותים שונים. לאור זאת, פסק כאמור, בית-המשפט המחוזי בתל-אביב, כי יש לראות בהכנסתה של קרית יהודית, הכנסה הנובעת מ"עסק", לאור המבחנים שנקבעו בפסיקת בתי-המשפט בעבר. עם זאת, פסק ביהמ"ש, כי על אף שהכנסת החברה מהשכרת מבנים היתה בעלת סממנים של הכנסה מ"עסק" עפ"י סעיף 2 (1) לפקודה, חלות עליה הוראותיו של סעיף 8 ב' לפקודה, וזאת מהטעם לפיו האמור בסעיף 8 ב' הנ"ל, חל גם על הכנסה מהשכרה שעולה כדי "עסק", ואינה רק הכנסה סבילה המחוייבת במס עפ"י סעיפים 2 (6) או 2 (7) לפקודה. ביהמ"ש קבע, כי השימוש במילים "הכנסה לפי סעיף 2 (6) או (7)" המופיעות בסעיף 8 ב' הנ"ל, נעשה רק כדי לאזכר את סוגי ההכנסה המתוארים בהם באריכות.

## שיעור המס על הכנסה מהשכרת מקרקעין

שיעור המס על הכנסה מהשכרת מקרקעין מותנה, בין השאר, במהותו של הנישום. כאשר הנישום הוא חברה בע"מ, אזי שיעור המס הכולל על הכנסתו החייבת הנובעת מהשכרת מקרקעין הינו 45%<sup>(6)</sup>. כאשר הנישום הינו יחיד, שיעור המס לגבי הכנסתו החייבת כאמור, נקבע לפי "מדרגת" המס אליה הגיע הנישום עפ"י סעיף 121 לפקודת מס הכנסה. אם ההכנסה אצל הנישום היחיד הינה מהשכרת נכס בית, הוא זכאי להטבה לפיה יחושב המס על הכנסתו זו החל משיעור מס התחלתי של 20%, במקום החל משיעור מס התחלתי של 35% כרגיל. עם זאת, מאחר ורואים את ההכנסה מדמי שכירות בידי הנישום כנמצאת בשלב הגבוה ביותר בסולם הכנסתו החייבת, הרי אם לנישום נקבעו בשנת מס מסוימת גם הכנסות ממקורות אחרים בסכומים משמעותיים, הרי הטבה זו אינה אפקטיבית לגביו.

נישום יחיד שהיתה לו בשנת מס מסוימת הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה למגורים, רשאי לשלם בשל הכנסה זו מס בשיעור של 10% בלבד<sup>(7)</sup> במקום המס שהוא חייב בו עפ"י השיעורים הרגילים שנקבעו בסעיף 121 לפקודה. אך, דא עקא, כדי ליהנות משיעור מס מופחת כאמור (10%), על הנישום לעמוד בכל התנאים הבאים:

1. לא היתה לנישום, לכן זוג ולילדיו עד גיל 18, לכולם כאחד, בשל חודש השכרה כלשהו בשנת המס, הכנסה מדמי שכירות בסכום כולל העולה על 1,300 ש"ח (נכון לחודש יולי 1988)<sup>(8)</sup>.

2. הנישום שילם לפקיד השומה את המס החל על ההכנסה מדמי השכירות כאמור, תוך שלושים יום ממועד קבלתה.

בנוסף לאמור לעיל, הנישום לא יהיה זכאי גם לנכות פחת או הפחתה כלשהן בשל הדירה, או הוצאות שהוצאו בייצור ההכנסה מדמי השכירות, לא יהא זכאי לקזז מהכנסה זו הפסדים כלשהם, לא יהיה זכאי לזיכויים כלשהם מהמס על הכנסה זו, וכן לא יהא זכאי לפטור כלשהו ממס על הכנסה זו. כלומר, המס בשיעור של 10% מההכנסה ברוטו מדמי השכירות כאמור, יהיה סופי ומוחלט. אך, יש לזכור, כי זוהי אפשרות אופציונלית בלבד, והנישום רשאי לעשות את חשבון נפשו וכיסו, שמא באם יחשב את המס על הכנסתו זו עפ"י הוראות החוקים והתקנות הרלבנטיים, תוך שהוא נהנה מניכוי פחת והוצאות וכיוצ"ב, שיעור המס האפקטיבי על הכנסה זו יהיה נמוך מ-10%, ואז לא יבחר באופציה זו.

מן הראוי לציין, בהקשר זה, כי חברת מעטים כמשמעותה בסעיף 76 לפקודת מס הכנסה שכל רכושה ועסקיה הם החזקת בניינים, רשאית לבקש כי הכנסתה תיחשב, לעניין השומה, כהכנסתם של בעלי מניותיה, כאשר לכל בעל מניות ייוחס חלק מהכנסתה של חברה כאמור כפי שיוכיח נציב מס הכנסה<sup>(9)</sup>. משמעות הדברים היא, כי מתבצעת כאן "הרמת מסך" לצרכי מס, וההכנסה של חברה כאמור מדמי השכירות שהיא מקבלת תיוחס, לעניין חישוב המס החל בגינה ותשלומו, לבעלי המניות של החברה, שבמידה ודינם יחידים, הרי שיעורי המס החלים עליהם הם אלה שנקבעו בסעיף 121 לפקודה. זאת, במקום שעל ההכנסות הנ"ל יחול שיעור המס החל על הכנסה חייבת בחברה.

## עידוד בניה להשכרה

החוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959 תוקן לאחרונה, באופן שהוענקו על-פיו הטבות מפליגות לבעלי בניינים להשכרה<sup>(10)</sup>. בטרם נסקור את ההטבות שהוענקו במיסגרת התיקון האמור לחוק, נציין מספר הגדרות וכן תנאים מיקדמיים שצריכים להתקיים כדי שניתן יהיה ליהנות מן ההטבות הנ"ל. "בנין להשכרה" מוגדר בחוק האמור כבנין שהוכר כנכס מאושר<sup>(11)</sup>, שלפחות מחצית שטחו מיועדת להשכרה למגורים, ובלבד שבנייתו נסתיימה אחרי 31 ביולי 1988, כאשר הזכאות להטבות, כפי שיפורטו להלן, תהיה לבעל בנין להשכרה רק בתנאי שמחצית משטח הרצפות של הבנין הן דירות שהיו מושכרות למגורים במשך 10 שנים לפחות, מתוך 12 השנים שלאחר תום הבניה, ולא נמכרו או הועברו בדרך כלשהי מרשות בעליהן לפני שחלפו עשר שנות השכרה כאמור.

ההטבות המוענקות עפ"י החוק לעידוד השקעות הון לבעל בנין להשכרה הן:

1. שיעור פחת על דירה בבנין להשכרה, שהיתה מושכרת למגורים בשנת המס, יהיה 10%. יש לציין, כי זהו שיעור פחת גבוה משיעורי הפחת הרגילים לגבי בניינים, שנעים, בדרך כלל, בשיעורים שבין 2% ל-4%<sup>(12)</sup>.

2. שיעור המס על ההכנסות הנובעות מבנין להשכרה, בהיותו נכס מאושר, הינו שיעור מס מופחת שנקבע עפ"י סעיף 47 לחוק לעידוד השקעות הון. כך, לדוגמה, חברה ישראלית שהיא בעלת בנין להשכרה, תחויב במס על הכנסתה החייבת הנובעת

3. ממנו, בשיעור של 25% בלבד. שיעור המס על ההכנסה ממכירת בנין להשכרה או חלק ממנו הינו שיעור מס מופחת עפ"י סעיף 47 לחוק לעידוד השקעות הון. כך, לדוגמה, חברה ישראלית שהיא בעלת בנין להשכרה תחוייב כמס בשיעור של 25% בלבד בעת מכירתו, כאשר על חלק מההכנסה בגובה המחיר המקורי של חלק הקרקע המתייחס לחלק הבנין שנמכר, כשהוא מוכפל בשיעור עליית המרד מיום רכישת הקרקע ועד תום שנת המס שבה דווח על ההכנסה, יחול מס בשיעור של 10% בלבד.
4. כמו-כן יחול פטור ממס רכוש, החל משלב מסוים, על קרקע שאושרה הקמת בנין להשכרה עליה, ולשר הפנים ניתנה סמכות להתקין תקנות בדבר פטור מאגרת היתר לבניה לפי חוק התיכונן והבנייה, התשכ"ה - 1965 בקשר להקמת בנין להשכרה. הכל כאמור בסעיף 53 ד' לחוק לעידוד השקעות הון כפי שתוקן במסגרת תיקון מס' 34 שלו.

### הטבות נוספות לבעלי דירות להשכרה למגורים

הטבה מיוחדת לבעלי דירות להשכרה בתחום הניכויים מההכנסה ניתנת לבעלי דירות להשכרה עפ"י חוק מס הכנסה (עידוד להשכרת דירות) (הוראת שעה ותיקוני חוק), התשמ"א-1981, כאשר "דירה" לצורך החוק האמור מוגדרת כ"חדר או מערכת חדרים המשמשים או שנועדו לשמש יחידה שלמה ונפרדת למגורים". בעליה של דירה שהיתה מושכרת בשנת מס מסוימת למגורים לתקופה של 10 חודשים לפחות, זכאי לנכות מהכנסתו הנובעת מהשכרת אותה דירה 3% משווייה של הדירה, כאשר שווי זה ייקבע עפ"י אחת האפשרויות שיימנו בהמשך פרק זה. זאת, במקום כל פחת או הפחתה המגיעים לנישום עפ"י כל דין אחר. במידה והדירה היתה מושכרת לתקופה קצרה מ-10 חודשים בשנת המס, יהיה הנישום זכאי לניכוי יחסי כיחס מספר החודשים שבהם היתה מושכרת ל-12. להלן פירוט עיקרי האפשרויות לחישוב של דירה לצורך חישוב הניכוי מההכנסה בשיעור של 3% מהשווי:

1. שווי הדירה כפי שנקבע לעניין תשלום מס רכוש לשנת המס 1980 עפ"י חוק מס רכוש וקרן פיצויים, התשכ"א-1961, כששווי זה מתואם לפי שיעור עליית מרד המחירים לצרכן בתקופה שבין 16 אוקטובר 1979 לבין תחילת שנת המס הרלבנטית, בתוספת מחצית שיעור עליית המרד האמור בשנת המס.
  2. במידה שלא נקבע לדירה שווי לעניין חוק מס רכוש כאמור, יהיה שווייה זה שנקבע ליום רכישתה בידי בעליה לעניין חוק מס שבח מקרקעין, התשכ"ג-1963, כששווי זה מתואם לפי שיעור עליית מרד המחירים לצרכן בתקופה שבין יום הרכישה זה מתואם לפי שיעור עליית מרד המחירים לצרכן בתקופה שבין יום הרכישה כפי שנקבע לעניין חוק מס שבח, לבין תחילת שנת המס הרלבנטית, בתוספת מחצית משיעור עליית המרד האמור בשנת המס.
- יצוין, כי הניכוי האמור מחושב משווייה של דירה כולל חלק הקרקע שבו, בעוד שחישובי הפחת נעשים בדרך כלל תוך ניטרול חלק הקרקע הכלול בעלותו של הנכס<sup>(13)</sup>.
- הטבות נוספות ליחידים המשכירים דירות, ניתנות עפ"י פקודת מס הכנסה כלהלן:
1. יחיד רשאי לנכות מפרנסתו מדמי שכירות שהוא מקבל בשל השכרת דירתו, את דמי השכירות שהוא משלם בעד דירה אחרת ששכר בישראל, ושאליה עבר לגור לרגל עבודתו או עיסוקו. זאת, במשך חמש שנים מיום שעבר לגור בדירה האמורה<sup>(14)</sup>.
  2. עפ"י סעיף 9 (25) לפקודת מס הכנסה, מוענק פטור ממס בשל הכנסה מדמי שכירות מהשכרת דירה למגורים, שקיבל קשיש המתגורר בבית אבות כהגדרתו בסעיף

האמור, בשל הדרידה שבה הוא גר לפני כניסתו לבית האבות, וזאת עד לסכום מחצית התשלום השנתי ששילם בעד החזקתו בשנת המס בבית אבות.

## סיכום

כפי שניתן להסיק מהוראות החוק והתקנות, ככל שהן רלבנטיות למיסוי הכנסות הנובעות מהשכרת מקרקעין, המחוקק בישראל נוקט בדרך של עידוד השכרת מקרקעין, בעיקר דירות מגורים, באמצעות הענקת הקלות שונות בתחום המיסוי. עם זאת, על נישום שיש לו הכנסות מהשכרת מקרקעין, להיות ער לגבי כל ההוראות החלות בנושא זה, כדי שיכלכל צעדיו נכונה ואכן יהנה מההטבות המוענקות לו עפ"י החוק, אם על-ידי בחירה באלטרנטיבה המתאימה לו, ואם על-ידי עמידה בתנאים שדורש החוק כדי ליהנות מהטבה מסוימת.

## הערות

- (1) סעיף 2 (1) לפקודת מס הכנסה.
- (2) סעיף 2 (6) לפקודת מס הכנסה.
- (3) ע.מ.ה. 520/81 בית הכנסת הגדול בתל-אביב נגד פ"ש ת"א 4 (פורסם פר"א י"ב, 367).
- (4) ע.א. 576/66 פ"ש פ"ת נגד האגודה למען מכבי אבשלום בע"מ (פורסם פר"ד כ' (4), 809).
- (5) ע.מ.ה. 62/85 קרית יהודית פרק תעשייתי בע"מ נגד פשמ"ג (פורסם פר"א י"ד, 24).
- (6) סעיפים 126 ו-127 לפקודת מס הכנסה.
- (7) סעיף 122 לפקודת מס הכנסה.
- (8) תוספת מס' 2 להוראת ביצוע 87/62 מיום 22.8.88.
- (9) סעיף 64 לפקודת מס הכנסה.
- (10) חוק לעידוד השקעות הון (תיקון מס' 34) התשמ"ח-1988 (ס.ח. 1260 מיום 27.7.1988).
- (11) סעיפים 21 ו-23 לחוק לעידוד השקעות הון, תשי"ט-1959.
- (12) תקנות מס הכנסה (פחת), 1941 ותקנות מס הכנסה (תיאומים בשל אינפלציה) (שיעורי פחת), התשמ"ו-1986.
- (13) סעיף 21 לפקודת מס הכנסה.
- (14) סעיף 17 (12) לפקודת מס הכנסה.