



שאלון בחינה במסים ב' ליועצי מס

מועד קיץ 2020

לנבחן:

משך הבחינה 3.5 שעות

כתוב בכתב יד ברור

קרא בעיון את כל גיליון השאלות לפני שתיגש לפתרון.

מבנה הבחינה

שאלה 1-רווח הון - 25%	פתרון במחברת א'
שאלה 2-אופציות לעובדים - 10%	פתרון במחברת ב'
שאלה 3-מיסוי מקרקעין - 15%	פתרון במחברת ג'
שאלה 4 - מע"מ - 30%	פתרון במחברת ד'
שאלה 5 - מיסוי בינלאומי - 20%	פתרון במחברת ה'

בהצלחה

יש לצרף את כל החישובים והפירוטים ששימשו בסיס לפתרון כל שאלה ושאלה.

הערה: נא לפתור את השאלות במחברות המתאימות בלבד !!!

שאלה מספר 1- רווחי הון (25%)

חלק א' - 18 נקודות

גברת רינת היא בעלת עסק לטיפולים קוסמטיים השוכן בלב תל-אביב.
בשנת 2019 ביצעה רינת את הפעולות הבאות:

א. **מזרקי בוטוקס** - ב-1.12.2019 רינת ייבאה לראשונה מזרקי בוטוקס במחיר של 1,000 ₪ למזרק. רינת פנתה לאילן משווק בוטוקס ותיק על מנת שיסייע לה במכירת המזרקים ואכן בסוף אותו חודש ביום 31.12.2019 היא הצליחה למכור 10 מזרקים כאלה לרופאים המתמחים בהזרקות במחיר של 2,500 ₪ למזרק. רינת שילמה עמלת תיווך לאילן בסך 200 ₪ למזרק.

(2 נקודות)

ב. **מכונת לק-ג'ל** - לרינת יש 5 מכונות לק-ג'ל בעסק לצורך ביצוע מניקור ללקוחות. כל המכונות נרכשו ביום 1.1.2011 במחיר של 7,000 ₪ למכונה.

1. ביום 1.1.2019 החליטה רינת לתת את אחת המכונות לאחותה חגית בתמורה ל-1,000 ₪ על מנת שתשמש את שלוש בנותיה בכל עת שתחפצנה. שווי המכונה באותו המועד 5,000 ₪. חגית מכרה את המכונה ביום 31.12.2019 תמורת 8,000 ₪ לאחר שבנותיה כלל לא עשו שימוש במכונה. **(3 נקודות)**

2. ביום 1.1.2017 התקלקלה אחת המכונות ורינת שילמה סך של 1,000 ₪ עוד באותו יום בעבור התיקון של אותה המכונה (הוצאה זו לא נדרשה בניכוי).
ביום 31.12.2019 נמכרה מכונה זו במחיר של 8,000 ₪ והוסכם בין הצדדים כי רינת תשלם עבור ההובלה לרוכש סך של 500 ₪. **(4 נקודות)**

ג. **קרקע בגרמניה** - ביום 1.1.2000 רכשה רינת קרקע חקלאית בגרמניה בעלות של 100,000 \$. ביום 31.12.2019 רינת מכרה את הקרקע תמורת 95,000 \$. רשויות המס בגרמניה מאפשרות פחת של 5% על קרקע חקלאית כמו גם מעניקות פטור ממס לתושבי ישראל. **(3 נקודות)**

ד. **תיק ניירות ערך סחירים** - רינת משקיעה בשוק ההון (אינה בעלת מניות מהותיות) ובשנת 2019 ביצעה את הפעולות הבאות:

1. מניית "דן מדיקל" - המניה נרכשה ב-1.1.2001 בעלות של 12,000 ₪ ונמכרה ב-1.1.2019 בתמורה ל-26,000 ש"ח. שווי המניה בשלושת ימי המסחר האחרונים של שנת 2002 - 9,000 ₪. **(2 נקודות)**

2. אג"ח ממשלתית "איתן" - האג"ח נרכשה ב-1.1.2006 במחיר 11,300 ₪ ונמכרה ב-1.1.2019 בתמורה ל-35,300 ₪. האג"ח לא צמודה למדד והונפקה ביום 1.8.2000. **(1 נקודה)**

3. קרן נאמנות "מיכאל פאנד" - הקרן נרכשה ב-1.1.2004 במחיר של 8,200 ₪ ונמכרה ב-31.12.2019 במחיר של 22,700 ₪. הקרן הינה "קרן נאמנות פטורה" ועוסקת בהשקעות באג"ח קונצרניות לא צמודות למדד בלבד. **(1 נקודה)**

4. אג"ח קונצרני "Sol" - האג"ח נרכש ב-1.1.2011 במחיר של 7,000 \$ ונמכר ב-1.1.2019 בתמורה ל-5,400 \$. חברת SOL הינה חברה אמריקאית והאג"ח נסחר בבורסה לניירות ערך בניו-יורק. **(2 נקודות)**

נתונים נוספים:

1. שיעור פחת ציוד - 10%
2. מס שולי של רינת - 50%
3. מדד המחירים לצרכן במועדים רלוונטיים:

יום	מדד ידוע	שער ה-\$
31.12.1999 – 1.1.2000	50	2.5
1.1.2001	60	3
1.1.2003	66	3.5
1.1.2004	70	4
1.1.2006	70	4.3
1.1.2011	80	4.5
1.1.2019	120	4.2
1.12.2019	125	4
31.12.2019	125	4

חלק ב' - 7 נקודות:

חברת "אלפא מדיקס" - רינת רכשה ביום 1.1.2017 20,000 ש"ח ע"ג ממניות חברת "אלפא מדיקס" בע"מ (חברה פרטית) בעלות של 200,000 ש"ח. ביום 31.12.2018 מכרה 10,000 מניות תמורת 150,000 ש"ח. ביום 31.12.2019 התקבלה החלטה על פירוקה של החברה ומונה מפרק.

נתונים נוספים:

1. מאזנה של חברת אלפא מדיקס ליום 31.12.2019

נכסים	התחייבויות והון עצמי
מזומן - 550,000	ספקים - 100,000
ציוד רפואי - 500,000	הון מניות - 100,000
חייבים - 200,000	עודפים - 1,100,000
סה"כ - 1,250,000	סה"כ - 1,250,000

2. ביום 1.1.2020 מכרה החברה את הציוד הרפואי בתמורה ל- 800,000 ש"ח. הציוד נרכש על ידי החברה ביום 1.1.2015 בעלות של 1,000,000 ש"ח. פחת ציוד - 10%.
3. ביום 31.12.20 החייבים פרעו את חובם, החוב לספקים שולם והפירוק הסתיים.

4. להלן דו"ח על השינויים בהון העצמי של חברת אלפא מדיקס ליום 31.12.19:

<u>הון מניות</u>	<u>עודפים</u>	
50,000	1,000,000	יתרת ליום 31.12.16
	500,000	רווח לשנת 2017
	<u>(400,000)</u>	דיבידנד שחולק
50,000	1,100,000	יתרה ליום 31.12.17
50,000	(50,000)	1.7.18 חלוקה מניות הטבה
	<u>150,000</u>	רווח לשנת 2018
100,000	1,200,000	יתרה ליום 31.12.18
	<u>50,000</u>	רווח לשנת 2019
100,000	1,250,000	יתרת ליום 31.12.19

5. הנח כי אין הבדלים בין העודפים החשבונאיים להכנסה לצורכי מס

6. הנח שיעור מס חברות לאורך כל השנים 25%

7. הנח שיעור עליית המדד לאורך התקופה 0

נדרש (חלק א' + ב'):

קבעי מהם האירועים שעליהם חולש פרק ה' לפקודת מס הכנסה לשנת 2019 תוך התייחסות לסעיפי הפקודה ולפסיקה הרלוונטיים. יש לחשב את רווח ההון/הפסד ההון הנובע מהם ואת תוצאת המס המזערית לתשלום הנובעת מעסקאות רווח ההון.

שאלה מספר 2 - אופציות לעובדים (10%)

חברת כינורות, הינה חברה פרטית, תושבת ישראל, אשר הוקמה ביום 1.1.2015 ועוסקת במכירת כלי נגינה.

ביום 31.12.2015 הוקמה חברת כלי זמר. ביום הקמתה הנפיקה חברת כלי זמר את מניותיה לציבור בבורסה בישראל.

ביום הקמתה רכשה חברת כלי זמר את מלוא הון המניות של חברת כינורות.

ביום 1.1.2016 הכריזה חברת כלי זמר על הענקת תגמול לעובדי הקבוצה באמצעות תכנית להקצאת אופציות ע"י חברות הקבוצה.

להלן פרטי התוכנית בחברות השונות:

1. רחל

לרחל, מנהלת השיווק של חברת כינורות, העניקה חברת כינורות 1,000 כתבי אופציה הניתנים להמרה כל אחד למניית חברת כינורות, במסלול רווח הון עם נאמן. כל כתב אופציה ניתן תמורת 20 ₪ והוא ניתן למימוש למניה אחת תמורת תוספת מימוש של 15 ₪.

ביום 30.7.2017 - ביקשה רחל מהנאמן להמיר את כל האופציות למניות.

ביום 1.10.2017 - ביקשה רחל מהנאמן למכור רבע ממניותיה.

ביום 1.10.2018 - ביקשה רחל מהנאמן למכור את יתרת מניותיה.

בכל מכירה שילמה רחל 4% מסך התמורה בגין עמלת תיווך מכירה, לשלמה עורך דין ידוע.

2. כוכבה

לכוכבה, מנהלת הכספים של חברת כינורות, העניקה חברת כינורות 5,000 כתבי אופציה הניתנים להמרה כל אחד למניית חברת כינורות, במסלול ללא נאמן. כל כתב אופציה ניתן תמורת 30 ₪ והוא ניתן למימוש למנייה אחת תמורת תוספת מימוש של 35 ₪.

ביום 30.6.2016 – המירה כוכבה את האופציות למניות.

ביום 15.2.2017 – מכרה כוכבה את המניות.

3. רותי

לרותי, מנהלת התפעול בחברת כלי זמר, העניקה חברת כלי זמר 3,000 כתבי אופציה הניתנים להמרה כל אחד למניית חברת כלי זמר, במסלול רווח הון עם נאמן. כל כתב אופציה ניתן תמורת 30 ₪.

ביום 15.8.2017 ביקשה רותי מהנאמן להמיר את האופציות למניות. תוספת המימוש בהמרה 15 ₪.

ביום 1.1.2018 העביר הנאמן את המניות לידי רותי.
 ביום 1.5.2018 מכרה רותי את כל המניות לידי צד ג'. במכירה זו שילמה רותי עמלת תיווך של 2% מתמורת המכירה.

להלן נתונים נוספים :

1. הנח כי אף אחד מהעובדים הנ"ל לא עונה על הגדרת בעל שליטה.
2. הנח כי שיעור המס השולי של כל העובדים הינו 47%
3. התשלום עבור כל אופציה שולם על ידי העובדים ביום ההקצאה.
4. ממוצע שווי מניית חברת כלי זמר בתום 30 ימי המסחר שלאחר הרישום למסחר 70 ₪. מדד רלוונטי 100
- 5.

מחיר מניית כלי זמר	מחיר מניית כינורות	מדד	תאריך
70	80	100	1.1.2016
80	85	105	30.6.2016
90	95	110	15.2.2017
100	98	113	30.7.2017
105	100	117	15.8.2017
110	105	125	1.10.2017
115	110	135	1.1.2018
125	120	140	1.5.2018
135	125	150	1.10.2018

נדרש:

1. חשבי לגבי כל אחד מהאירועים את חבות המס הכוללת. לציין סעיפי חוק רלוונטיים. (7.75 נקודות).
2. חשבי את סכום ההוצאות שיתרו בגין כל אירוע לחברות כינורות וכלי זמר. לציין סעיפי חוק רלוונטיים. (1.25 נקודות).
3. בהנחה ורותי עובדת חברת כינורות ושאר נתוני השאלה ללא שינוי, כיצד אם בכלל, היה משתנה סכום המס המוטל על רותי וכיצד הייתה משתנה, אם בכלל, ההוצאה המותרת בחברת כינורות? הסבר ללא חישובים (1 נקודה).

שאלה מספר 3 - מיסוי מקרקעין (15%)

שלמה רכש ביום 1.8.2013 את זכות הבעלות במגרש חקלאי בפרדס חנה תמורת 250,000 ₪ (להלן: "המגרש").

ביום 1.1.2015 שונה יעודו התכנוני של המגרש מחקלאי למגורים. במסגרת התוכנית הופקעו 20% מהמגרש לטובת שטחי ציבור וזאת ללא תשלום פיצוי לשלמה.

ביום 1.7.2015 קיבל שלמה היתר בנייה והחל בבניית בית מגורים על המגרש. ביום 1.1.2018 הסתיימה בניית הבית תוך ניצול מלוא זכויות הבנייה בחלק המגרש שנותר בבעלותו (להלן: "הבית"). עם סיום הבנייה החל שלמה להתגורר בבית.

ביום 1.1.2019 מכר שלמה לדוד את הבית תמורת 2,500,000 ₪.

נתונים נוספים:

- שיעור עליית המדד בכל התקופות הינו 0%.
- שלמה ממצה את זכויותיו לפי הוראות פקודת מס הכנסה.
- מעבר למוזכר לעיל אין ולא היו לשלמה דירות מגורים נוספות.
- הניחו שיעור המס השולי של שלמה – 47%.
- במכירה שילם שלמה שכ"ט ע"ד בשיעור 2% מתמורת המכירה.
- ב – 1.3.2018 שילם שלמה ארנונה עירונית לשנת 2018 בסך 6,000 ₪.
- עלויות בניית הבית הסתכמו ב – 1,200,000 ₪.
- לצורך מימון הבנייה שלמה לקח הלוואה מהבנק. בגין ההלוואה שלמה שילם הוצאות המימון (ריבית ריאלית) בסך 10,000 ₪ בכל אחת מהשנים 2016, 2017 ו – 2018. מיד עם המכירה שלמה פרע את יתרת ההלוואה.
- התמורה ממכירת הבית לא הושפעה מזכויות נוספות לבנייה.
- שלמה ודוד הינם תושבי ישראל מאז ומעולם.
- לדוד יש בנוסף דירה בירושלים (בשלמות) אותה ירש מהוריו. להוריו של דוד לא היו מאז ומעולם דירה נוספת מעבר לדירה בירושלים. דוד לא מתכוון למכור את הדירה בירושלים ב – 10 שנים הקרובות.

נדרש:

1. חשבו את מס הרכישה שיחול על שלמה ברכישת המגרש ב – 1.8.2013. **הסבירו והציגו חישובים מספריים ! (2 נקודות).**
2. האם שלמה יחוייב במס שבח בגין ההפקעה שבוצעה ב – 1.1.2015. ככל ואתם סבורים שיש חיוב במס שבח נא לציין מהו שיעור המס ? **הסבירו, אין צורך לבצע חישובים ! (2 נקודות).**
3. א. האם מכירת הבית פטורה ממס שבח לפי הוראות פרק חמישי 1 לחוק ? **הסבירו, אין צורך לחשב ! (3 נקודות).**
ב. כעת הניחו שמכירת הבית אינה פטורה ממס שבח. חשבו את מס השבח שיחול על שלמה במכירת הבית. **הסבירו והציגו חישובים מספריים ! (6 נקודות).**
4. האם דוד יהיה זכאי למדרגות מס רכישה החלות ברכישת דירת מגורים יחידה ? **הסבירו, אין צורך לחשב ! (2 נקודות)**

שאלה מספר 4 - מע"מ (30%)

חברת "בובו הבנאי" (להלן: "החברה") היא חברה קבלנית העוסקת בבניית דירות למגורים ורשומה כ'עוסק' לעניין חוק מס ערך מוסף התשל"ו – 1975 (להלן: "החוק").

להלן מספר אירועים שאירעו בחברה (האירועים קשורים האחד בשני):

החברה בונה פרויקט מגורים בשם 'גני הבירה' (להלן – "הפרויקט").

א. החברה מייעדת את הדירות אשר ייבנו בפרויקט לשימוש כלהלן – (9 נקודות)

- 50% מהדירות יושכרו לפי חוק לעידוד השקעות הון.
 - 20% מהדירות יושכרו למגורים לאנשים פרטיים בשכירות חופשית לתקופה של 3 שנים.
 - 30% מהדירות מיועדות למכירה מיד עם סיום הבניה.
- ב. לצורך הקמת הפרויקט החברה התקשרה בתאריך 1.1.2020 בהסכם קומבינציה (מכר חלקי) עם מר ציוני - אדם פרטי שבבעלותו קרקע, לפיו החברה תרכוש 70% מהקרקע. הוסכם כי בתמורה לקרקע הנרכשת, החברה תבנה עבור מר ציוני 3 דירות (על חלק הקרקע שנותר בבעלותו - 30%) ובנוסף מר ציוני ישלם לה במזומן סכום של 200 אלפי ש"ח כתשלומי איזון. תשלומי האיזון שולמו ביום ההתקשרות בהסכם.
- בתאריך 1.3.2020 קיבלה החברה את הקרקע לידיה, גידרה אותה והחלה בעבודות חפירה לצורך הפרויקט.

הקרקע נרשמה בטאבו (לשכת רישום מקרקעין) על שם החברה בתאריך 1.4.2020. (5.5 נקודות)

ג. החברה רכשה רכב פרטי, קטנוע ושלושה מכשירי טלוויזיה לשם הגרלתם בין רוכשי הדירות בלבד. בגין כל הרכישות החברה קיבלה חשבוניות מס. (3.5 נקודות)

ד. במסגרת העבודות בפרויקט החברה שילמה אגרות והיטלי פיתוח לעירייה (לצורך פיתוח תשתיות ציבוריות, סלילת רחובות וכבישים; הקמת רשתות תעול וביוב, גינון, התקנת מדרכות ותאורת רחוב). העירייה התקשרה עם קבלן משנה (להלן – "קבלן המשנה") לצורך ביצוע עבודות הפיתוח ושילמה לו תמורת שירותיו את האגרות וההיטלים אשר גבתה מאת החברה. קבלן המשנה הוציא חשבונית מס לחברה וזו ביקשה לנכות את מס התשומות. (6.5 נקודות)

ה. מר זהבי אדם עמיד ולקוח ותיק של החברה, אשר עבר להתגורר בלונדון (אנגליה) לפני מספר שנים, ביקש ייעוץ מאת החברה, לגבי פרויקט בניה אותו הוא מתכנן לבנות בלונדון. אחד ממנהלי החברה טס ללונדון ונתן את שירותי הייעוץ למר זהבי. תמורת השירות היתה 20 אלף יורו.

כמו כן, החברה פעלה מול הרשויות הרלוונטיות בישראל, להשגת היתרי בניה עבור קרקע בבעלותו של מר זהבי המצויה בעיר חיפה, בתמורה לשירות זה קיבלה החברה 5 אלף יורו.

(5.5 נקודות)

נדרש:

היבטי מס ערך מוסף בכל אחד מהאירועים המתוארים לעיל.

- בסעיף א' נדרשת התייחסות להיבטי המס בכל אחד מייעודי המקרקעין.
- אין צורך להתייחס למועד החיוב במס למעט האירוע בסעיף ב'.

שאלה מספר 5 – מיסוי בינלאומי (20%)

רז, יחיד תושב ישראל, עוסק בתחום הנדל"ן בישראל ומחוץ לישראל. להלן פרטים הנוגעים לפעילותו של רז בשנת המס 2019:

- בשנת המס 2019 הפיק רז רווחים בסך 500,000 ₪ מתיווך דירות בישראל. רז מבצע פעילות זו כעצמאי ממושרדו בישראל.
- בשנת המס 2019, הקים רז פרויקט של דירות נופש ביוון. עוד באותה שנה מכר רז את כל הדירות ברווח כולל בסך 1,200,000 ₪ (רווח מעסק). פרויקט זה בוצע ע"י רז כעצמאי ממושרדו ביוון. בשל הכנסה זו שילם רז לרשויות המס ביוון 350,000 ₪.
- במהלך שנת 2019 הקים רז את חברת RD, שהינה חברה תושבת גרמניה, ואשר עוסקת בתיווך נדל"ן בגרמניה ורק בגרמניה. רז הינו בעל המניות היחיד בחברת RD והינו גם העובד היחיד בחברה. להלן נתונים על פעילותה של חברת RD בשנת 2019:

הכנסות מתיווך נדל"ן	300,000	
הוצאות משכורת 9	(100,000)	ביאור א'
רווח לפני מס	200,000	
הוצאות מסים	(40,000)	ביאור ב'
רווח נקי	160,000	
דיבידנד שחולק	(50,000)	ביאור ג'

ביאורים:

- הוצאות המשכורת הללו שולמו לרז בגין עבודתו בגרמניה, כשכיר בחברה. בשל משכורתו זו, רז שילם לרשויות המס בגרמניה מס הכנסה בסך 25,000 ₪.
- הוצאות המסים בסך 40,000 אלף ₪ שולמו ע"י החברה לרשויות המס בגרמניה. מסים בישראל אם קיימים משולמים ע"י בעל המניות.
- בתום שנת המס 2019, חילקה החברה דיבידנד בסך 50,000 ₪. בשל ההכנסה מדיבידנד שילם מס לרשויות המס בגרמניה 2,500 ₪.

- ביום ה-1 לינואר 2019 קנה רז קרקע בבליגיה המיועדת להשכרה. עלות הקרקע הסתכמה ל-1,000,000 ש"ח. לצורך רכישת הקרקע לקח רז הלוואה מבנק בשוויץ עליה נדרש לשלם ריבית בסך 50,000 ש"ח לשנה. עד סוף שנת 2019 רז טרם שילם את יתרת הריבית שנצברה ולא ניכה בגינה מס במקור. עד תום שנת 2019 השכיר רז את הקרקע בתמורה ל-300,000 ש"ח. בשל הכנסה זו לא שולם מס בבליגיה. הנח כי אין פחת על הקרקע.
- לרז עודף זיכוי מועבר משנה קודמת, הנובע מפעילות עסקית בבליגיה, בסך 50,000 ש"ח.

להלן נתונים נוספים הנוגעים לשיעורי המס שחלים על רז בישראל :

מדרגות מס לפי סעיף 121 לפקודה	
שיעור המס	הכנסה שנתית
10%	עד 100,000 ש"ח
15%	בין 100,000 ועד 400,000
25%	בין 400,000 ועד 800,000
40%	מ- 800,000 ואילך

יש להניח :

ה. מס חברות לפי 126(א) הינו 25%

ו. יתר שיעורי המס לפי הקבוע בפקודה

נדרש :

1. יש לחשב מהי חבות המס של רז, בישראל בלבד, בשנת המס 2019 ועודפי זיכוי מועברים לשנה הבאה. יש לחשב את המס באופן האופטימלי ביותר עבור רז. (15 נק')

2. יש לקבוע האם הבנק השוויצרי חייב במס בישראל על הכנסותיו מריבית (תחת ההנחה שרז היה משלם את הריבית לבנק). יש לנמק תשובתך תוך ציון סעיפי חוק רלוונטיים. (2 נק')

3. בשנת 2020 רכש רז מניות של חברה פרטית תושבת צרפת אשר 70% משווייה נובע מקרקע שמצויה בישראל. את המניות רכש רז ממר מישל שהוא יחיד תושב צרפת. מישל הרוויח מהעסקה 70,000 ש"ח. יש לקבוע האם למישל קיימת חבות מס כלשהי בישראל. יש לנמק תשובתך תוך ציון סעיפי חוק רלוונטיים. (3 נק')

יש להתבסס בתשובותיך רק על הוראות הדין הפנימי (התעלם מהוראות אמנות המס).
כמו כן, יש להתעלם ממתן נקודות זיכוי.

בהצלחה!!!!