

Füüsilisest isikust ettevõtja ABC

Alla laaditud 05.12.2022

Sisukord

Ettevõtte vara üleandmine või parandamine	3
<i>Erikontol olev raha ja edasikantud kahjud</i>	4
<i>Teadmiseks üleandjale</i>	5
<i>Ettevõtte saamine pärimise teel</i>	6
<i>Käibemaksuerisused</i>	7

Ettevõtte vara üleandmine või pärandamine

FIE, kes soovib oma ettevõtluse lõpetada, peab ettevõtluses kasutatud vara kas võõrandama või võtma isiklikku tarbimisse. Samuti on FIE-l lubatud ettevõtluse lõpetamisel vara üle anda või pärandada isikule, kes jätkab ettevõtte tegevust, ilma maksustamise tagajärgedeta (**TuMS § 37 lg 7**). Maksuvabastuse rakendamiseks tuleb FIE ettevõtte hulka kuulunud vara üle anda **äriregistrisse** kantud isikule (edaspidi omandaja), s.t teisele FIE-le või äriühingule enne FIE tegevuse lõpetamist.

Üleantud vara hulka kuuluvad kõik FIE ettevõtlusega seotud:

- ✓ asjad,
- ✓ varaga seotud õigused,
- ✓ varaga seotud kohutused (maksukohustusi ei saa üle anda).

Üleantud vara hulka kuuluvad ka erikontol olev raha ja eelmistest maksustamisperioodidest edasikantud kulud. Vara omandaja poolt saadud vara hilisemal võõrandamisel loetakse vara müügihind maksumaksja (omandaja) ettevõtlustuluks.

Näide 1

FIE Malle otsustab oma ettevõtluse üle anda poeg Kallele, kes soovib jätkata ema ettevõtlust. Selleks, et Malle saaks oma ettevõtluses kasutatud vara pojale maksuvabalt üle anda, peab Kalle enne oma tegevuse äriregistris registreerima kas FIE-na või äriühinguna. Malle lõpetab oma ettevõtluse äriregistris peale varade üleandmist.

Kuna üleandmisel muutub FIE varade koosseis, tuleb selle kohta vormistada leping ning koostada üle antud varade nimekiri. Tulumaksuseadus ei sätesta, millistel tingimustel, kuidas ja millises vormis leping ja nimekiri peavad olema koostatud. Siiski on soovitatav nõutud dokumendid koostada vastavalt **võlaõigusseaduses** sätestatud tingimustele, kindlasti taasesitamist võimaldavas vormis ja maksustamist puudutavate asjaolude tuvastamist võimaldavalt.

Kui ettevõtlus antakse üle teisele FIE-le, peab samuti omandaja olema registreeritud ettevõtjaks äriregistris. Selleks on kaks võimalust:

- ✓ omandaja registreerib ennast **äriregistris** FIE-na oma nimega ning talle väljastatakse kordumatu registrikood või
- ✓ omandaja jätkab tegutsemist senise FIE ärinime all, kui ettevõtte saadakse võõrandamise teel (siia alla kuulub ka tasuta üle andmine) ja võõrandaja on selleks andnud oma kirjaliku nõusoleku.

Lisaks maksuarvestusele tuleb FIE-l pidada ka raamatupidamisarvestust. FIE kui raamatupidamiskohustuslane peab dokumenteerima kõik oma majandustehingud. Seega, kui FIE annab üle oma ettevõtte vara teisele isikule, peab ta selle tegevuse dokumenteerima. Kuna omandajaks saab olla ainult isik, kellele samuti laienevad raamatupidamise seadusest tulenevad nõuded, on ka saajal kohustus saadud varad oma raamatupidamises arvele võtta.

Näide 2

Malle, kes andis oma ettevõtluse pojale üle, otsustab ettevõtluse tarbeks kasutatud arvuti endale jätta. Arvuti soetusmaksumuse oli Malle 80% ulatuses ostmise aasta ettevõtluskuludesse kandnud. Arvuti osteti 2009. aastal 7000 krooniga, millest 5600 krooni näitas Malle 2009. aasta ettevõtluskuludes. Nüüd on selle arvuti turuhinnaks 255,65 eurot. 204,52 eurot ($255,65 \times 80\%$) deklareerib Malle arvuti isiklikku tarbimisse võtmise aasta deklaratsiooni vormi E real 1.1.5.

Seda vara (arvutit) üle ei antud ning omandaja seda vara ka oma raamatupidamises ei kajasta.

Varade üleandmine tuleb deklareerida ka vormi E lisal, mis esitatakse Maksu- ja Tolliametile koos vormidega A ja E maksustamisperiodile järgneva aasta 30. aprilliks.

Erikontol olev raha ja edasikantud kahjud

Tähelepanu tasub pöörata FIE ettevõtluse varade hulka kuuluva erikonto ja edasikantud kahjude üleandmisele.

ERIKONTO

Näide 1

Teisele isikule üleantava FIE ettevõtte varade hulka kuulub erikonto. Omandaja avab Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi residendist krediidasutuses oma nimele arvelduskonto. Antud juhul tuleks raha üle kanda hiljemalt 10 tööpäeva jooksul pärast ettevõtte üleandmise vormistamist. Sellisel juhul üleantud erikonto kahanemist ei loeta üleandja ettevõtlustuluks.

Erikontol oleva summa kahanemist ei lisata ettevõtlustulule erikonto üleandmisel ettevõtluse jätkajale (**TuMS § 36 lg 7¹**).

Näide 2

FIE Krista Karu peab mesilasi ja omab 10 mesilastaru. Mesilastarude soetamismaksumuse on Krista oma ettevõtluskuludesse kandnud. Lisaks 10 mesilastarule on Krista erikontol 1000 eurot eelmisel aastal saadud toetust. 2020. aastal otsustab Krista oma ettevõtluse üle anda poeg Kalle Karule, keda samuti mesindus huvitab. Kalle on ennast äriregistris FIE-ks registreerinud. FIE ettevõtluses kasutatud varade kohta koostab Krista üleandmise lepingu ja üle antud varade nimekirja (10 mesilastaru jm

mesindustarvikute kohta). Lepingus märgib ta ka erikontolt üleantud summa ning esitab üleandmisele järgneva aasta 30. aprilliks vormi E koos lisaga. Üleantud erikonto summa tuleb deklareerida nii vormi E tabelis 2 kui ka vormi E lisa veerus A.

ETTEVÕTLUSTULUST SUUREMATE KULUDE EDASIKANTUD SUMMAD

Teise erisusena on FIE-l lubatud ettevõtlustulust suuremad kulud edasi kanda (edaspidi *edasikantud kulud*) järgmisele seitsmele, teatud tingimustel kuni kümnele (vt „**Ettevõtlustulust suuremate kulude edasikandmine**”) maksustamisperiodile, et need maha arvata tulevikus tekkivast tulust. Ka need edasikantud kulud on lubatud FIE-l ettevõtluse üleandmisel üle anda. Üle antud edasikantud kulud võetakse omandaja (FIE puhul) arvele samade aastate arvestuses, millal edasikantav kulu üleandjal tekkis.

Näide 1

Üleandjal oli edasikantud kulu deklareeritud aastatel 2014 ja 2015. Kõik need edasikantud kulud tuleb omandajal deklareerida vormi E tabeli 3 veerus 5 vastavate aastate ridadel. Arvestades seda, et nende aastate kulu saab edasi kanda seitse aastat, siis 2014. aasta edasikantud kulu saab omandaja veel oma 2021. aasta tuludeklaratsioonil ettevõtlustulu vähendusena kasutada, kuid järgnevale maksustamisperiodile seda edasi kanda ei saa.

Näide 2

FIE Artur Paas on deklareerinud vormi E tabeli 3 veerus 3 („Edasikantud kahjum”) järgnevad summad:
2015. aastal – 500 eurot
2016. aastal – 50 eurot
2020. aastal otsustab ta ettevõtluse lõpetada ja anda selle üle poeg Matile, kasutades TuMS § 37 lõikes 7 sätestatud tulumaksuvaba üleandmist. Kõik oma eelnevate aastate ettevõtlustuludest suuremad kulud on Arturil lubatud Matile üle anda, deklareerides need vormi E tabeli 3 veerus 4 (üleantud edasikantud kahjum) vastava aasta real, kui ettevõtluse tulust suuremate kulude kustutamata osa tekkis. Mati deklareerib saadud kahjumid oma 2020. a vormi E tabelis 3 2015. a real veerus 5 (saadud edasikantud kahjum) 500 eurot ja 2016. a real 50 eurot.

Teadmiseks üleandjale

Vara üleandmisel tuleb arvestada sellega, et registris registreeritud vara puhul, nagu näiteks kinnisvara, mootorsõiduk jms, võivad omandi üleandmiseks vajaliku dokumentatsiooni ja ümberregistreerimistega kaasneda lisakulud jm toimingud. Kõik ettevõtluse vara omandamiseks sõlmitud liisingulepingud, mille alusel oli varem teostatud ettevõtlusega seotud kulude mahaarvamised, tuleb ümber vormistada omandaja nimele, et üleandjale ei tekiks vara isiklikku tarbimisse võtmise hetke. **Kinnisvarade ja nendega seotud asjaõiguste kohta peetakse arvestust kinnistusraamatus. Nende varade üleandmine peab olema notariaalselt tõendatud.**

- ✘ Kui pärast vara üleandmist ettevõtte tegevus lõpetatakse, deklareeritakse üleandmata vara, mille soetamismaksumuse on FIE eelnevalt ettevõtluse kuludesse kandnud – isiklikku tarbimisse võtmine (ehk selle vara turuhind) vormi E real 1.1.5.
- ✘ Kui ettevõtte vara üleandmisel on üleandja saanud tasu, siis seda loetakse vara müümiseks ja see deklareeritakse vormi E real 1.1.4.
- ✘ Kõik ettevõtlusega seotud tulud, mis saadakse pärast ettevõtluse üleandmist ja lõpetamist, deklareeritakse vormil E ettevõtlusest saadud tuluna, millelt tuleb lisaks tulumaksule sotsiaalmaks maksta.

Näide

FIE Allan on põllumees, kes aastate jooksul soetatud ettevõtluses kasutatud vara soetamismaksumuse on kandnud oma ettevõtluse kuludesse (sh lauda ehitus maksumusega 1,5 miljonit krooni; kasutatud traktor ostu hinnaga 50 000 krooni; 100pealine piimakari ostu hinnaga 500 000 krooni; erikontol on kogutud tulevaste investeeringute katteks 10 000 eurot jm). Kuna Allan ei soovi enam ettevõtlusega edasi tegeleda, siis on ta otsustanud oma ettevõtluse üle anda tütar Milvile, kes soovib jätkata ettevõtlust äriühingu vormis. Milvi loodud OÜ Kodukana ja FIE Allan sõlmivad võlaõigusliku lepingu varade üleandmise kohta ning koostavad ka üleantud varade kohta nimekirja (nt lepingu lisana). Kuna mõlemad on raamatupidamiskohustuslased, siis tuleb kajastada üleantud varad (samuti raha) ka mõlema poole raamatupidamises. Samuti peab Allan esitama tuludeklaratsiooni koos vormi E lisaga varade üleandmisele järgneva aasta 30. aprilliks.

Ettevõtte saamine pärimise teel

Pärimisseaduse kohaselt lähevad pärandi vastuvõtmisega pärijale üle kõik pärandaja õigused ja kohustused, välja arvatud need, mis oma olemuselt on lahutamatult seotud pärandaja isikuga või mis seadusest tulenevalt ei saa ühelt isikult teisele üle minna. **Kui pärand võetakse pärija poolt vastu, siis pärandaja ettevõtlusest tulenevad õigused ja maksukohustused lähevad üle pärijale.**

Pärija poolt pärandvara vastu võtmine ei ole tulumaksuga maksustatav, sh ka ettevõtluses kasutatud vara. Kuna FIE ettevõtlus loetakse lõppenuks tema surmaga, ei toimu pärandaja ettevõtluses kasutatud vara pärimist, vaid **tegemist on pärandaja isikliku vara pärimisega.**

Seega toimub esmalt varade pärimine. Pärijatel on nüüd õigus otsustada, kas päritud FIE ettevõtluses kasutatud vara võtta isiklikku tarbimisse või jätkata FIE ettevõtlusega. Soovitatav on pärast pärimismenetluse lõppu või koos pärimise vormistamisega notari juures vormistada ettevõtluse varade üleandmine isikule, kes jätkab pärandaja ettevõtlusega.

Tulumaksudohustuse tekkimiseta võib pärandina saadud ettevõtluse üle anda ka äriühingule. Äriühingule on lubatud vara üle anda nii mitterahalise sissemaksena (mida reguleerib **äriseadustik**) kui ka vara üleandmise lepinguga. Samuti tuleb ettevõtte raamatupidamises kajastada saadud varad (raha, kinnis- ja vallasasjad, kohustused, nõuded jm) vastavalt **raamatupidamise seaduses** sätestatule ja Raamatupidamise Toimkonna juhenditele.

Käibemaksuerisused

Tulumaksuga maksustamisel ei tehta vahet mõistetel „vara üleandmine“ ja „vara pärandamine“ ega ka kellele vara üle läheb, kas ettevõtjalt FIE-le või äriühingule. Kui tegemist on aga FIE vara üleandmise või pärimisega, siis **käibemaksuseaduse** mõistes ei ole see nii üksühele käsitletav.

Ettevõtluse üleminek vara pärandamisel tähendab üldjuhul seda, et vara läheb üle mõnele lähisugulasele, kes siis jätkab samalaadset ettevõtlust. Seda saab vaadelda kui jätkuvat tegevust. Kui tegevuse jätkaja registreerib ennast käibemaksudohustuslasena, võtab ta üle kõik kohustused ja õigused seoses talle üleantud vara käibemaksuga ning üleantavalt põhivaralt ei tule teha eelnevalt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestust. Ühtlasi tähendab see ka pärandvara saaja (käibemaksudohustuslane) kohustust lisada käibemaksu nimetatud vara võõrandamise käibe, kui ei ole tegemist maksuvaba käibega.

Sarnaselt võib vara üleandmist käsitleda ka siis, kui **FIE annab põhivara üle mitterahalise sissemaksena iseenda osaühingule ja jätkab ise osaühingus sarnase ettevõtlusega**. Üleantavalt põhivaralt ei tule teha sisendkäibemaksu ümberarvestust. Osaühingu poolt vara võõrandamisel tekib käibemaksu lisamise kohustus. Probleem võib tekkida juhul, kui põhivara puhul on tegemist kinnisasjaga, mille soetamisel on FIE kunagi sisendkäibemaksu maha arvanud. Mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestuse periood on kinnisasja puhul 10 aastat. Kui kinnisasja kasutamise periood nii FIE kui ka tema osaühingu poolt jääb maksustatava käibe tarbeks alla 10 aasta, siis kinnisasja võõrandamisel maksuvabana tuleb osaühingul teha varasemalt mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestus.

Kui vara antakse üle mõnele teisele FIE ettevõtlusega jätkavale äriühingule, siis saab see olla:

- ✓ ettevõtte üleandmisena,
- ✓ mitterahalise sissemaksena,
- ✓ kauba võõrandamisena raha eest või tasuta.

Ettevõtte ja selle osa üleandmisega **võlaõigusseaduse** tähenduses käivet ei teki ja ei tule üleantavalt

põhivaralt teha sisendkäibemaksu ümberarvestust. Omandajale lähevad üle nii õigused kui kohustused, kaasa arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui ülevõtja hakkab vara kasutama kas maksuvaba käibe või mitteettevõtluse tarbeks. Kui on tegemist üksiku vara andmisega mitterahalise sissemaksena või üksiku vara võõrandamisega, tuleb vara üleandmine või võõrandamine maksustada käibemaksuga. Äriühingul, mis vara saab, on õigus arve alusel sisendkäibemaks maha arvata. Seda juhul, kui vara hakatakse kasutama ettevõtluses maksustatava käibe tarbeks. Seega ei ole käibemaksu osas oluline, kellele antakse põhivara, oluline on see, mis selle põhivaraga edasi tehakse.

Näide

FIE on ostanud traktori ja arvanud sellelt sisendkäibemaksu. FIE annab selle formaalselt üle õmblusfirmale. Arvatavalt ei hakka õmblusfirma traktorit kasutama oma maksustatava käibe tarbeks ja FIE-l tuleb teha kas mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestus või maksustada üleandmine käibemaksuga.

Liisingute puhul tuleb eraldi vaadata liisingut kasutusrendi tingimustel ja liisingut kapitalirendi tingimustel.

- ✓ Kui tegemist on **liisinguga kasutusrendi tingimustel**, siis **käibemaksuseaduse** mõistes on tegemist teenusega. Sellise liisingulepingu katkemisel või lepingu üleandmisel kolmandale osapoolele ei tule teha sisendkäibemaksu ümberarvestust. Kui aga liisingufirma esitab kreditarve, mille kohaselt on ta vähendanud liisingutehingu maksustatavat käivet ja sellelt makstavat käibemaksu, peab ka kreditarve saaja vastavalt vähendama oma mahaarvatud sisendkäibemaksu.
- ✓ Kui **liisingutehing katkeb kapitalirendi tingimustes**, siis on tegemist liisinguvõtja poolt vara soetamisega ja põhivara kasutamisel vähem kui viis aastat (kinnisasi vähem kui 10 aastat) tekib sisendkäibemaksu ümberarvestuse kohustus. Samas ei ole täpset skeemi, kuidas peaks esimene liisinguvõtja käituma liisingulepingu katkemisel. Kui liisingufirma esitab kreditarve ja esimene liisinguvõtja vähendab selle alusel oma mahaarvatud sisendkäibemaksu, ei tule sellelt varalt rohkem sisendkäibemaksu ümberarvestust teha. Kui kreditarvet ei esitata, siis üldjuhul tekib ümberarvestuse kohustus.
- ✓ **Kui sõlmitakse kolmepoolne leping** liisinguandja, esmase liisinguvõtja ja järgmise liisinguvõtja vahel, siis tavapäraselt liisingufirma ei esita kreditarvet. Kui esmane liisinguvõtja on kogu sisendi maha arvanud ja kasutanud põhivara alla viie aasta (kinnisasi alla 10 aasta), siis tekib tal kohustus lepingu lõppemisel või üleandmisel teha mahaarvatud sisendkäibemaksu ümberarvestus.