Mitteresidendid 2018

2018 IV KVARTAL

Taotleja asutati välismaa kinnisvaraettevõtte (edaspidi emaühing) poolt seoses plaaniga teostada investeeringuid Eesti kinnisvarasse. 2005. aasta lõpus omandas taotleja 100%-lise osaluse Eesti äriühingus, millele omakorda kuulus Eestis asuv büroohoone (välja üüritud Eesti äriühingule).

Emaühing plaanib teostada Eesti investeeringust väljumise ja ühingute lõpetamise alljärgneval viisil:

1. ühendada taotleja ja Eesti äriühing selliselt, et Eesti äriühing on ühendatav ühing (lõpeb ühinemise käigus) ning taotleja on ühendav ühing. Ühinemise käigus lähevad Eesti äriühingult taotlejale üle kõik varad, sealhulgas büroohoone opereerimisest saadud rahalised vahendid. Samuti annab Eesti äriühing ühinemise käigus taotlejale üle oma maksustamisega seotud õigused, mis tulenevad omakapitali tehtud sissemaksetest (maksuvaba reserv).
2. Pärast ühinemise lõpule viimist toimub taotleja likvideerimine, mille käigus teostab taotleja likvideerimisjaotise väljamakse emaühingule. Seejuures toimub likvideerimisjaotise maksustamine taotleja tasandil üksnes ulatuses, milles likvideerimisjaotise summa ületab taotleja maksuvaba reservi. Alternatiivselt võib likvideerimisele eelneda täiendava sammuna osakapitali vähendamine, mis võimaldaks teostada väljamakse emaühingule kiiremini (ilma vajaduseta oodata likvideerimismenetluse lõppu).

Taotleja hinnangul ei kuulu taotleja likvideerimise või osakapitali vähendamise käigus emaühingu poolt saadavad väljamaksed emaühingu tasandil Eestis maksustamisele.

Maksu- ja Tolliameti hinnang:

1. Tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lõige 2^2 sätestab, et residendist äriühing, kes kustutatakse registrist ilma likvideerimiseta, maksab tulumaksu omakapitali osalt, mis ületab omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. Käesolevat lõiget ei kohaldata, kui registrist kustutatud äriühingu vara kasutatakse jätkuvalt Eestis majandustegevuses teises äriühingus või mitteresidendist äriühingu püsivas tegevuskohas.

   Kuna ühinemise käigus ei tee taotleja emaühingule väljamakseid, siis ei too taotleja ja Eesti äriühingu ühinemine kaasa tulumaksukohustust.Kuna käibemaksuseaduse (KMS) § 4 lõike 2 punkti 4 kohaselt ei teki käivet äriühingute ühinemise käigus vara üleandmisest teisele äriühingule, siis ei kaasne taotleja ja Eesti äriühingu ühinemisega ka käibemaksukohustust.

2. TuMS § 50 lõige 2 sätestab, et residendist äriühing, /../, maksab tulumaksu aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel, aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete (edaspidi osalus) tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksete ning makstud

likvideerimisjaotiste summa osalt, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. Ühendanud või ühinemisel asutatud äriühingu omakapitali tehtud sissemaksena ei võeta arvesse ühe ühinenud äriühingu poolt teise ühinenud äriühingu omakapitali või ühinenud äriühingu poolt ühinemisel asutatud äriühingu omakapitali tehtud sissemakseid. Seega saab taotleja ja Eesti äriühingu ühinemisel nimetatud summa äriühingute ühinemisel arvesse võtta ja arvestada seda taotleja maksuvaba reservina.

3. TuMS § 6 lõike 3 kolmanda lause kohaselt maksab mitteresident tulumaksu ainult Eesti tuluallikast saadud tulult vastavalt §-s 29 sätestatule. TuMS § 29 lõike 5 kohaselt maksustatakse § 15 lõigetes 2 ja 3 nimetatud väljamaksed, mida mitteresident sai residendist juriidiliselt isikult. TuMS § 15 lõige 2 sätestab, et tulumaksuga maksustatakse aktsiaseltsi aktsiakapitali, osaühingu osakapitali sissemaksete vähendamisel, samuti aktsiate või osade tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist saadud väljamakse osa, mis ületab osaluse soetamismaksumust, välja arvatud nimetatud väljamakse osa, mis on või mille aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud, arvestades § 50 lõike 21 teises lauses sätestatut. TuMS § 15 lõike 3 kohaselt maksustatakse tulumaksuga juriidilise isiku likvideerimisel saadud likvideerimisjaotise osa, mis ületab osaluse soetamismaksumust, välja arvatud likvideerimisjaotise osa, mis on või mille aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud, arvestades § 50 lõike 21 teises lauses sätestatut. TuMS § 29 lõike 4 punkti 5 kohaselt maksustatakse tulumaksuga kasu, mida mitteresident sai vara võõrandamisest (§ 15 lõige 1), kui võõrandati või tagastati osalus äriühingus, /../, mille varast võõrandamise või tagastamise ajal või mõnel perioodil sellele eelnenud kahe aasta jooksul moodustasid otse või kaudselt üle 50% Eestis asuvad kinnisasjad /../ ja milles mitteresidendil oli nimetatud tehingu tegemise ajal vähemalt 10-protsendine osalus.

   Maksulepingu artikli 13 lõige 1 sätestab, et lepinguosalise riigi residendi poolt teises lepinguosalises riigis paikneva 6. artiklis käsitletud kinnisvara võõrandamisel, või aktsiate võõrandamisel kompaniis, mille vara koosneb põhiliselt kinnisvarast, saadud kapitali juurdekasvu võidakse maksustada selles teises riigis. Maksulepingus käsitletakse kinnisvaratulu maksustamist artiklis 6, mille lõige 1 sätestab, et lepinguosalise riigi residendi poolt teises lepinguosalises riigis olevast kinnisvarast saadud tulu võidakse maksustada selles teises riigis. Sama artikli lõige 3 sätestab, et lõike 1 sätted kehtivad kinnisvara otsesest kasutamisest, rendile andmisest või mõnel muul viisil kinnisvara kasutamisest saadud tulule, aga ka kinnisvara võõrandamisest saadud tulule.

   Maksulepingu artikli 13 lõike 1 tõlgendamisel tuleb arvestada tulu- ja kapitalimaksuga topelt maksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise eesmärke. Seega tuleb maksulepingu artikli 13 lõike 1 tõlgendamisel arvestada ka tehingu toimumisele eelnenud ja sellele järgnenud sündmuseid ja faktilisi asjaolusid ning need ei tohi olla lahus maksulepingu tegelikust mõttest. Maksulepingu art 13 lg 1 tingimuseks ei ole märgitud, et vara peaks koosnema kinnisvarast võõrandamise hetkel. Maksulepingu artikli 13 lõikesse 1 lisatud äriühingute osaluse võõrandamise klausli mõte on vaadata osalusest läbi ja maksustada tulu lepinguosalises riigis asuva kinnisvara võõrandamisest. Kui selle sätte mõte ei oleks lubada maksustada ka likvideerimisjaotiste kaudu saadud kinnisvaratulu, muutuks see osaliselt sisutühjaks ja võimaldaks

ikkagi vältida maksude tasumist kinnisvara asukohariigis, kui kinnisvara võõrandatakse äriühingu varade hulgas ja kasu viiakse kinnisvara asukohariigist välja likvideerimisjaotisena. Nimetatud seisukohale on asunud ka Tallinna Ringkonnakohus 22.06.2012 otsuses haldusasjas nr 3-10-25.

Seega on Eestil õigus maksustada ka mitteresidendist emaühingu sellist kinnisvaratulu, mida ta saab taotleja likvideerimise või osakapitali vähendamise käigus emaühingule tehtavate väljamaksetega.

4. Maksu- ja Tolliametil ei ole võimalik anda siduvat eelotsust küsimusele, kas taotluses kirjeldatud viisil emaühingu poolt Eesti investeeringust väljumisel on kohane majanduslik sisu ning kas puudub alus selle ümberklassifitseerimiseks MKS § 84 alusel. Siduva eelotsuse menetluses rajab maksuhaldur oma hinnangu taotleja poolt esitatud asjaolude kirjeldusele ning saab vaid eeldada taotleja heausksust, andmete ja kirjelduse õigsust ning tehingute majanduslikku põhjendatust. Kas see nii ka tegelikult oli, saab selguda vaid tehingute sooritamisele järgneva maksumenetluse tulemusel.

Viimati uuendatud 30.06.2021