

Omakapital 2014

2014 II KVARTAL

Taotlejad soovisid saada maksuhalduri siduvat hinnangut ühinemise ja litsentsitasude maksustamise kohta ning ühinemiseelsete võlakohustuste ühinemisejärgselt täitmise maksustamisele.

Taotlejad kuuluvad rahvusvahelisse kontserni. Taotluse kohaselt ei ole eraldiseisvate äriühingute pidamine majanduslikult otstarbekas. Kontsern kaalub Eesti äriühingute ühendamist, sh ühe taotleja nimevahetust ja ümberkujundamist osaühinguks. Esialgse analüüsi põhjal on otsustatud, et ühinemine on äriliselt põhjendatud ja et eelistatud on ühinemine viisil, kus emaettevõtte A ühendatakse tütarühinguga B.

MTA nõustus taotlejate seisukohaga, et kirjeldatud ühinemiste korral (tütarühing ühineb emaühingusse või emaühing ühineb tütarühingusse) ühendatakse ühinemises osalevatesse äriühingutesse sissemakstud kapitalid ilma elimineerimiseta.

Äriühingute ühinemise korral ei teki tulumaksukohustust TuMS § 50 lg 2² ja muude sätete alusel ühinemises osalevate äriühingute tasemel sõltumata läbiviidava ühinemise viisist.

A ühinemisel B-sse toimuv osaluste asendamine ei too nende emaettevõttele kui mitteresidendist osanikule kaasa maksukohustust TuMS § 31 lg 1 p 9 alusel, kui osaluse asendamise aluseks olev tehing vastab ÄS § 403 lg 3 tingimustele.

Taotluses kirjeldatud ühinemise järgselt tütarühingusse säilib B-l õigus maksta tulumaksuvabalt litsentsitasu emaettevõttele.

Taotluses toodud asjaolude põhjal on maksuhaldur seisukohal, et B aktsiate ostu – müügitehingu, finantseerimise tehingute ja nendele järgneva äriühingute ühinemise tegelikuks eesmärgiks on maksueelise saamine. Eelnimetatud tehingute tegelik majanduslik sisu seisneb maksuhalduri hinnangul selles, et emaettevõtte üks tütarühing A omandab nn laenuraha eest (valdusühingu emaettevõtte laen A-le ja valdusühingu sissemakse A omakapitali) emaettevõtte teise tütarühingu B aktsiad ning tütarühingute A ja B ühinemise tulemusena on ühendaval äriühingul võlakohustus oma emaettevõtte ja/või omakorda selle emaettevõtte ees. Võlakohustuse tekitamine võimaldab edaspidi ühinenud tütarühingute kasumit intressimaksete näol Eestist maksuvabalt välja viia ja kohustuse, mille eesmärk ja majanduslik sisu taotlusest ei selgu, täitmist.

Seetõttu ei saa MTA kinnitada, et A ja B ühinemise korral A ühinemiseelsed võlakohustused, sealhulgas laenukohustused, ei muutu ühinemise tagajärjel ettevõtlusega mitteseotud kohustuseks. MTA leidis, et

käesoleval juhul toob vähemalt osaliselt võlakohustuse täitmine ja väljamaksete tegemine ühendava ühingu poolt endaga kaasa maksukohustuse. Maksustamise alus võib sõltuvalt tehingute tegelikust majanduslikust sisust olla ka TuMS § 51 lg 2 punkt 5. Kui tehingute sisust ilmneb aga kasumi jaotamine ja väljaviimine, siis on maksustamise alus TuMS § 50 lg 1. Eeltoodust tulenevalt keeldus maksuhaldur siduva eelotsuse andmisest ühinemiseelsete võlakohustuste ühinemisejärgselt täitmise maksustamisele (MKS § 91² lg 1 p 3).

2014 III KVARTAL

Taotleja soovis MTA siduvat hinnangut seonduvalt planeeritava omaaktsiate tagasiostmisega kooskõlas äriseadustiku (ÄS) §-iga 283.

Taotleja soovis MTA kinnitust, et tema poolt sissemakstud kapitali leidmise arvutuskäik, mis on detailselt toodud taotluses, on tervikuna korrektne ja kooskõlas Rahandusministri määrusega nr 60 kehtestatud juhistega. Taotleja täpsustas, et ei soovi mitte kinnitust konkreetsete numbrite õigsuse kohta, vaid selle kohta, et esitatud meetodika on kooskõlas ühinemisi ja jagunemisi puudutava sissemakstud kapitali leidmise meetodikaga.

Samuti soovis taotleja kinnitust, et tagasiostetavate aktsiate väärtus määratakse ÄS-s toodud piiranguid järgides (§ 283) ja aktsiate tagasiostmine on üksnes tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lg 2 rakendusala ning kuulub maksustamisele vaid juhul, kui väljamaksed omakapitalist ületavad taotleja sissemakseid omakapitali.

Taotleja leidis, et tagasiostmisel tehtavad väljamaksed deklareeritakse taotleja poolt TSD lisa 8 tabelis 1 kassapõhiselt väljamaksete tegemisel ja väljamakse tegemiseks loetakse nii väljamakset sõna otseses mõttes kui ka tasaarvestamist. Tasaarvestamise teostamiseks TuMS-i mõttes loetakse tabeli 1 rea 4 täitmisel ka olukorda, kus aktsionäridele tehtav väljamakse seoses aktsiate tagasiostmisega konverteeritakse osaliselt laenuks ja see deklareeritakse väljamaksena real 4 konverteerimise kokkuleppe sõlmimise hetkel.

Täiendavalt palus taotleja kinnitust, et aktsiate tagasiostmisel väljamakse tegemiseks pangast või muult isikult (ka seotud isikult) võetud laenu teenindamist ei maksustata tulumaksuga (eeldusel, et laen vastab turutingimustele).

MTA asus seisukohale, et taotluses esitatud sissemaksete arvesse võtmise meetodika on põhimõtteliselt õige. Sealjuures märkides, et taotlusest ei selgu, kas ühinemistes osalenud äriühingud on enne ühinemisi teinud väljamakseid, mida käsitletakse omakapitalist tehtud väljamaksetena ja mille võrra vähendatakse tehtud sissemakseid. Seega väljendas MTA ebakindlust esitatud numbrites, kuivõrd põhimõtteliselt õigest võrrandist võivad puududa tehtud väljamaksete summad.

Ka parandas maksuhaldur taotleja meetodikat ühe punkti osas. Nimelt selgitasime, et emaühingu poolt tütarühingusse tehtud sissemakse elimineerimisel ei kasutata emaettevõtte osaluse protsenti tütarettevõttes, vaid elimineeritakse emaühingu poolt tegelikult tehtud sissemakse summa (vt Rahandusministri 29. novembri 2010. a määruse nr 60 „Tulumaksuseadusest”, „Sotsiaalmaksuseadusest”, „Kogumispensionide seadusest” ja „Töötuskindlustuse seadusest” tulenevate deklaratsioonide ja tõendite vormide kinnitamine” lisa 8 (Rahandusministri 29.11.2011. a määruse nr 51 sõnastuses) punkt 15).

MTA nõustus taotlejaga, et omaaktsiate tagasiost kuulub TuMS § 50 lg 2 rakendusalaselle ja ei maksustata samaaegselt § 50 lg 4 alusel, kuivõrd maksukoosseisud on üksteist välistavad. MTA leidis, et aktsiate tagasiostmisel tehtavate väljamaksete konverteerimine laenuks on vaadeldav kahe samal ajal toimuva, aga eraldiseisva tehinguna: äriühing maksab omanikele tagasiostetud aktsiate eest ning samaaegselt laenatakse omanikelt väljamakse suurusega kattuv summa tagasi.

MTA selgitas, et tulenevalt eeltoodust tuleb aktsiate tagasiostmine maksustada TuMS § 50 lg 2 alusel päeval, millal toimub omaniku nõude konverteerimine laenuks st tasaarvelduse päeval.

MTA nõustus taotlejaga, et aktsiate tagasiostmisel väljamaksete tegemiseks võetud laenu teenindamine ei kuulu maksustamisele juhul, kui laenuintress vastab turutingimustele.

Siduva eelotsuse taotlejaks oli Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Taotleja osakapitali kavatakse teha mitterahaline sissemakse kinnistu näol. Kinnistul ei asu ehitisi ja kinnistule laieneb detailplaneering. Taotleja kavatab suurendada oma osakapitali kinnistu kui mitterahalise sissemakse saamise kaudu seniselt omanikult. Kinnistu väärtus moodustab üle poole taotleja kapitalist, mistõttu kinnistu väärtust mitterahalise sisemaksena hindab äriseadustiku § 143 lg 3 järgi audiitor. Kinnistu kajastatakse taotleja raamatupidamisdokumentides materiaalse põhivarana. Seejärel müüks taotleja kinnistu turuhinnas kolmandale isikule. Enne müüki ei tekiks taotleja hinnangul tal käibemaksuga maksustatavat käivet ning taotleja ei registreeriks ennast käibemaksukohustuslaseks.

Eelkõige palus taotleja maksuhaldurilt vastust järgmistele küsimustele:

1. Kas kinnistu on krunt MKS § 16 lg 2 p 3 tähenduses, mistõttu ei ole kinnistu müük sama sätte järgi käibemaksuvaba?
2. Kui kinnistu müük on MKS § 16 lg 2 p 3 järgi käibemaksuga maksustatav – kas juhul, kui kinnistu on võetud arvele taotleja põhivarana, tekib taotlejal kinnistu müügil KMS § 19 lg 1 kohustus registreeruda käibemaksukohustuslasena ja tasuda käibemaksu? Kui nimetatud kohustusi ei teki, siis kas maksuhalduril on õigus kvalifitseerida kinnistu põhivarana arvele võtmise ja kinnistu müügitehingu hiljem ümber ning määrata taotlejale käibemaksu?
3. Kui taotleja on kinnistu müügi korral KMS § 19 lg 1 järgi kohustatud registreeruma käibemaksukohustuslasena – kas juhul, kui enne müügitehingut taotleja ei ole

käibemaksukohustuslasena registreeritud ja taotlejal enne viidatud müügitehingut maksustatavat käivet ei teki, peab taotleja maksma käibemaksu müügitehingult kui esimeselt tehingult, mis ületab 16 000 euro piiri (sh siis, kui käibemaksukohustuslase registreerimine toimub müügitehingust järgmisel maksuperioodil) ning kui jah, siis kas kogu tehingult või üksnes summalt, mis ületab 16 000 eurot?

Maksuhalduri hinnangul oli taotluses kirjeldatud kinnistu puhul tegemist ilma ehitiseta krundiga, mille müük on tavapäraselt maksustatav käibemaksuga, kuna KMS § 16 lg 2 p 3 sätestab maksuvabastusest erandi.

Kui kinnistu on raamatupidamises arvele võetud materiaalse põhivarana, ei teki kinnistu müügil kohustust registreerida ennast käibemaksukohustuslasena. KMS § 19 lg 1 sätestab, et käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustus ei laiene põhivara võõrandamisele.

Kui enne kinnistu võõrandamist taotleja registreerib ennast käibemaksukohustuslasena, siis tuleb ka põhivarana kasutusel olnud kauba müüki maksustada käibemaksuga tavakorras kooskõlas KMS § 3 lg-ga 4.

Tehingu ümberkvalifitseerimise õigus maksuhalduri poolt toimib MKS §-des 83-84 sätestatud tingimustel; nende sätete kohaldamine või kohaldamata jätmine sõltub konkreetse tehingu asjaoludest ning maksukontrollis kogutud tõenditest. MTA-l ei ole õigust anda tehingule teistsugust hinnangut, kui tehing ei ole tühine MKS § 83 tähenduses või tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil (MKS § 84).

KMS § 19 lg 1 sätestab maksukohustuslasena registreerimise kohustuse, kui tehingute maksustatav käive ületab 16 000 eurot. Isik registreeritakse maksukohustuslasena maksustamisperioodil, mil vastav käive tekkis (KMS § 11). Seega, kui kinnistu müügil tekib maksukohustuslasena registreerimise kohustus, siis registreeritakse isik maksukohustuslasena müügitehingu maksustamisperioodil, mitte tehingule järgneval maksustamisperioodil.

KMS § 11 lg 5 sätestab käibemaksu arvestamist üleminekuperioodil.

KMS ei võimalda maksustada esimese tehingu puhul üksnes 16 000 eurot ületatavat osa. Ka siin rakendub maksustatava käibe väärtuse määratlemisel KMS § 12 lg 1 ja maksustatakse kogu saadud raha ka esimese tehingu puhul. Kui 16 000 euro piirmäärani jõutakse läbi mitme tehingu, siis maksustatakse alles viimane tehing. Kui aga tegemist on ühe tehinguga, nagu seda on taotluses kirjeldatud tehing, siis see ongi viimane tehing, millega ületatakse piirmäära.

Taotleja sooviks oli kasutada oma õigust suurendada Taotleja omakapitali tehtud sissemaksid Taotlejaga ühendatud äriühingutesse tehtud sissemaksete võrra. Esitatud taotluse kokkuvõtlikuks eesmärgiks oli selgitada välja, kas omakapitali vähendamisega seonduvaid maksutagajärgi on hinnatud õigesti ning kas ühinemistes osalenud äriühingute omakapitali tehtud sissemaksete hindamise meetoodika on korrektne.

Taotleja oli seisukohal, et aktsiakapitali vähendamisel ainuaktsionärile tehtavad väljamaksed (ehk nn muu väljamakse omakapitalist, mis pole dividend) on üksnes TuMS § 50 lõike 2 rakendusallas ja kuuluvad maksustamisele tulumaksuga juhul, kui need väljamaksed ületavad äriühingu omakapitali tehtud sissemaksid. Omakapitalist ainuaktsionärile tehtud väljamaksetele, mida tehakse seoses aktsiakapitali vähendamisega, TuMS § 50 lg 4 ei kohaldu, olenemata sellest, et ainuaktsionär on seotud isikuks TuMS mõistes. Kui vaadelda nende väljamaksete deklareerimist vastavalt rahandusministri poolt kehtestatud vormidele, siis omakapitalist aktsionärile tehtav nn muu väljamakse deklareeritakse üksnes vormi TSD lisa 7 tabelis 1 (mitte aga vormi TSD lisa 6 alapunktis 10). Teisisõnu, ainuaktsionärile aktsiakapitali vähendamisega seoses tehtud väljamaksete maksustamisel tulumaksuga kohaldatakse väljamakse tegija poolt vaid TuMS § 50 lg-t 2, mitte muid sätteid.

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut järgneva maksukäsitluse õigsuse osas:

- ✓ Kas Taotlejaga ühendatud äriühingu sissemakstud kapitali arvestamisel tuleks liita ka sellele äriühingule aastal XXXX tema aktsionäri Y linnavalitsuse poolt annetatud kapital;
- ✓ Kas Taotleja sissemakstud kapitali leidmise arvutuskäik, mis on esitatud detailselt taotluses on tervikuna korrektne ja kooskõlas Juhendiga. Taotleja täpsustas, et ei soovi mitte kinnitust konkreetsete numbrite õigsuse kohta, vaid selle kohta, et esitatud arvutuskäik on kooskõlas ühinemisi puudutava sissemakstud kapitali liitmise ja elimineerimise meetoodikaga.

Taotluse esimese küsimuse osas nõustus MTA Taotlejaga, et Taotlejaga ühinenud äriühingusse Y linnavalitsuse poolt annetatud kapitali saab arvestada omakapitali sissemaksena, kuid seda juhul, kui on dokumentaalselt tõestatud nii rahalised kui ka mitterahalised sissemaksed. Maksuhaldur juhtis Taotleja tähelepanu sellele, et sissemaks aluseks ei saa olla üksnes kirje bilansis ja/või üldsõnaline linnavalituse otsus.

Taotluse teise küsimuse osas nõustus MTA Taotleja seisukohaga, et äriühingute ühinemise korral ei teki tulumaksukohustust TuMS § 50 lg 2 ja muude sätete alusel ühinemises osalevate äriühingute tasemel sõltumata läbiviidava ühinemise viisist, kui ei tehta tehinguid maksueelise saamiseks.

Kui ühendav äriühing soovib kasutada õigust suurendada oma sissemakset ühendatud äriühingutesse

tehtud sissemaksete võrra ja ühendatav äriühing ei esitanud maksuhaldurile ühinemiseelset deklaratsiooni, siis ühendaval äriühingul peab olema arvestus kõikide maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta ja peavad olema ka arvestuse aluseks olevad olulised dokumendid (alus MKS § 57). Sellisel juhul lasub ühendatud äriühingusse tehtud sissemaksete ja väljamaksete andmete esitamise kohustus ühendaval äriühingul. See tähendab, et ühendav äriühing peab omama dokumente, mis tõendavad aktsionäride/osanike poolt TuMS § 50 lg 2 tähenduses ühendatud äriühingusse omakapitali tehtud sissemakseid ja omakapitalist tehtud väljamakseid. Seega peab olema dokumentaalselt tõendatud sissemakse tegija, sissemakse tegemise aeg ja suurus ning väljamakse tegija, väljamakse tegemise aeg ja suurus.

Kui eeltoodu kohaselt on dokumentaalselt tehingud kinnitatud ning on peetud lisaks raamatupidamisele ka maksuarvestust omakapitali sisse- ja väljamaksete osas, siis on ühinemisel võimalik sissemakseid arvesse võtta.