Vara võõrandamine 2024

2024 II KVARTAL

1. **Taotleja** planeerib riigisisest jagunemist jaotumise teel järgmiselt: taotleja lõpeb ja kustutatakse äriregistrist. Umbes 50% taotleja varast antakse üle ühele olemasolevale juriidilisele isikule (omandav äriühing) ning umbes 50% varast antakse üle teisele olemasolevale juriidilise isikule (omandav äriühing). Jaotumise käigus ei viida taotleja vara teise riiki ning vara kasutatakse jätkuvalt Eestis omandavate äriühingute majandustegevuses. Taotleja palub maksuhaldurilt kinnitust, et jagunemist jaotumise teel ülalpool toodud tingimustel ei maksustata tulumaksuga.

   Maksu- ja Tolliamet asub seisukohale, et tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lg 2^2 teises lauses sätestatud erandi kohaldamise eeldused on järgmised: (i) jagunev ühing kustutatakse registrist ilma likvideerimismenetluseta; (ii) jaguneva (registrist kustutatud) äriühingu vara kasutatakse jätkuvalt Eestis majandustegevuses teises äriühingus või mitteresidendist äriühingu püsivas tegevuskohas; (iii) tehing ei lähe vastuollu üldise kuritarvituste vastase reegliga (TuMS § 5^1). Taotleja on jagunev residendist äriühing, mis jagunemisel jaotumise teel kustutatakse äriregistrist ilma likvideerimiseta. Omandavad ühingud on residendist juriidilised isikud. Jaguneva ühingu vara ei viida Eestist välja. Tegemist ei ole piiriülese ümberkorraldamisega. TuMS § 50 lg 2^2 teise lausega ettenähtud tulumaksuvabastuse kohaldamiseks tuleb tehinguosalistel lisaks järgida ka kõiki jaotumise nõudeid ja tunnuseid (seal hulgas peab jaotumine vastama äriseadustikus sätestatud jaotumise nõuetele ja tunnustele) ning et jaotumine peab toimuma vastavalt kummagi osaniku osaluse suurusele ja tegelikule väärtusele taotlejas. Antud juhul ei nähtu, et taotleja ja selle omanikud taotleks jagunemise tehingute ainukese või peamise eesmärgina keelatud maksueelist TuMS § 5^1 lg 1 mõistes ja et plaanitud jagunemine ei oleks tegelik tehing. Kui TuMS § 50 lg 2^2 teise lausega ettenähtud erandi eeldused on täidetud, tehing või tehingute jada ei lähe vastuollu üldise kuritarvituste vastase reegliga, maksustamist TuMS § 50 lg 2^2 esimese lause alusel ei toimu. Sellisel juhul toimub maksustamine hiljem omandava(te) äriühingu(te) tasemel üldises korras (seal hulgas taotlejalt saadud vara arvelt enda osanikele või aktsionäridele dividendide maksmisel, omakapitalist väljamaksete tegemisel jne).

   Siduva eelotsuse kuupäev: 14.05.2024

---

2. **Füüsilisest isikust taotleja** kavandab 2024. aasta II kvartalis võõrandada talle kuuluva äriühingu A osa mitterahalise sissemakse tegemise kaudu äriühingule B, mille ainuosanikuks ta on (tehingute ahela esimene etapp). Seejärel samas kvartalis (2024. aasta II kvartalis) plaanib äriühing B võõrandada mitterahalise sissemakse esemeks oleva äriühingu A osa edasi kolmandale isikule. Äriühingu A osa võõrandamist kolmandale isikule struktureeritakse tavapärase osaühingu osa müügitehinguga (tehingute jada teine etapp). Taotleja palus maksuhaldurilt kinnitust, et nimetatud tehingud ei ole maksustatavad tulumaksuga ei juriidiliste isikute ega taotleja kui füüsilise isiku tasandil.
   Maksu- ja Tolliamet selgitab, et alates 01.01.2019 kehtib üldise kuritarvituste vastase reeglina TuMS

---

§ 5[1]. Üldise kuritarvituste vastase sättega sarnane säte on MKS § 84, kuid TuMS § 5[1] on oma olemuselt erinev selle poolest, et selle sätte puhul ei ole vajalik tuvastada tehingu tegelikku majanduslikku sisu ega tehingut ümber kvalifitseerida. TuMS § 5[1] kohaldub ka olukorras, kus tehingu või tehingute ahela eesmärk ei ole küll täielik maksudest kõrvalehoidumine, vaid kunstlikult soodsama maksutagajärje saavutamine. Nimelt piisab TuMS § 5[1] kohaldamiseks sellest, et tehingu üks põhieesmärkidest on saada maksueelis. Maksueelis on lubatav, kui kõiki asjaolusid arvesse võttes oleks tehing või tehingute jada korraldatud eluliselt usutavalt samamoodi ka ilma maksueeliseta. Lubatav ei ole maksueelis, mille korral ei oleks tehingut või tehingute jada korraldatud samamoodi ilma maksueelist saamata. Sõltuvalt asjaoludest võib maksuhaldur TuMS § 5[1] alusel piirduda üksnes tehingu kõrvalejätmisega maksuarvestusest. Üldine kuritarvituste vastane reegel on kohaldatav ka sellisele tehingule või tehingute ahelale, kui füüsiline isik teeb vahetult enne aktsiate või osade müüki nende samade aktsiate või osadega mitterahalise sissemakse äriühingusse, mis kuulub samale füüsilisele isikule eesmärgiga paigutada füüsilise isiku tulu äriühingusse ja vabaneda seeläbi füüsilise isiku tulumaksukohustusest või lükata tulumaksukohustus edasi. Varasem Riigikohtu praktika sarnastes küsimustes ei ole üks ühele kohaldatav, kuna varasemas kohtupraktikas käsitleti MKS § 84, mitte TuMS § 5[1] eeldusi.

Taotluses toodud asjaoludest järeldub ilmselgelt, et kavandatavate tehingute ja toimingute (s.o äriühingu B osakapitali suurendamine ja mitterahalise sissemakse tegemine, mille esemeks on äriühingu A osa, ning vahetult peale seda äriühingu A osa müük kolmandale isikule) lõppeesmärk on saada maksueelis füüsilise isiku ehk taotleja tasandil, müüa maksuvabalt osalus äriühingus A kolmandale isikule ning kasutada tulumaksu võrra suuremat summat edaspidi äriühingus B. Seejuures on äriühingu A osa võõrandamine kolmandale isikule ette planeeritud ja teada enne äriühingu B osakapitali suurendamist ja mitterahalise sissemakse tegemist. Maksueelis seisneb selles, et tulumaks jäetakse taotleja ehk füüsilise isiku tasandil deklareerimata ja tasumata ning äriühing B, mille ainuosanikuks on taotleja, saab investeeringute tegemiseks tulumaksu võrra suurema summa. TuMS § 15 lg 1 alusel maksukohustuse tekkimisel ei oma tähtsust, mida füüsiline isik saadud kasuga tulevikus peale hakkab – kas plaanitakse saadud kasu kasutada ettevõtluses, investeerimisel või suunatakse tarbimisse. Kuivõrd maksueeliseks loetakse ka maksukohustuse edasilükkamist, ei ole võimalik dividendide maksustamine tulevikus põhjuseks, mis õigustaks tulu maksuvaba kandmist äriühingusse.

Seetõttu tuleb lugeda äriühingule B äriühingu A osa müügilt laekuvat tulu taotleja ehk füüsilise isiku tuluks TuMS § 5[1] lg-te 1–2 ja TuMS § 15 lg 1 tähenduses.

Siduva eelotsuse kuupäev: 25.06.2024

Viimati uuendatud 30.08.2024