Ühinemine/jagunemine 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.

Taotleja, Lätis tegutseva ühingu LV ja Leedus tegutseva ühingu LT ainuaktsionäriks on Soome äriühing „A". Balti riikides jaguneb äritegevus kaheks erineva iseloomuga valdkonnaks (edaspidi nimetatud valdkond 1 ja valdkond 2).

Eesti, Läti ja Leedu turge kavandatakse liita selliselt, et Balti riikidest saab üks terviklik üksus ning uueks Baltikumi peakontoriks muutub Soome asemel Eesti. Samuti plaanitakse restruktureerimise käigus eraldada teineteisest erinevad äriliinid, st valdkond 1 ning valdkond 2, mis Eestis ja Lätis tegutsevad hetkel ühes ja samas äriühingus. Äriliinide eraldamine soovitakse ellu viia juriidilise eraldumise teel. Selleks, et juriidiliselt tekiks soovitud struktuur, on kavandatud teostada mitmed juriidilised tehingud:

- osaluste omandamine Läti ja Leedu äriühingutes

Selleks, et saavutada kontsernistruktuur, mille kohaselt taotleja liidab endaga Läti ja Leedu ärid selliselt, et Eestisse jääb peakontor ning filiaalidena registreeritud püsivad tegevuskohad Lätti ja Leetu, plaanib taotleja esmalt omandada osalused Läti ja Leedu äriühingutes Soome residendist äriühingult „A" kas (1) osaluste omandamisega ostu-müügilepingu sõlmimise teel või (2) osaluste omandamisega mitterahalise sissemakse teel.

- piiriülene ühinemine

Ellu viiakse kokku neli piiriülese ühinemise menetlust: jagunemisjärgsete ühingute ühendamine vastavalt valdkonnas 1 tegutseva Eesti äriühinguga ja valdkonnas 2 tegutseva Eesti äriühinguga. Piiriülese ühinemise tulemusena lõpevad Läti ja Leedu äriühingud ilma likvideerimismenetlusteta ning Lätis ja Leedus jätkatakse senist majandustegevust Eesti püsivate tegevuskohtade kaudu.

MAKSU- JA TOLLIAMETI HINNANG:

Piiriülese ühinemise maksustamine
TuMS § 50 lg 2 kohaselt ei teki taotlejal kui Eesti residendist ühendaval äriühingul piiriülese ühinemise korral Eestis maksukohustust. Maksuhaldur juhib tähelepanu, et sätte sõnastusest nähtuvalt ei kohaldu

see ühendatavatele Läti ja Leedu residendist äriühingutele ning nende piiriülese ühinemise maksustamine toimub vastavalt Läti Vabariigi ja Leedu Vabariigi maksuseaduste alusel.

Omakapitali sissemaksete arvesse võtmine ja maksustamine
Taotlejal on LV-ga ja LT-ga ühinemisel õigus deklareerida TSD lisal 7 IV osa koodil 7510 ühendatud ja lõppenuks loetud Läti ja Leedu ühingute omakapitalist tehtud väljamakseid ületav sissemaksete summa. Kui taotleja poolt aktsionärile/osanikule tehtud väljamaksed ületavad sissemaksete jääki, siis tekib taotlejal maksukohustus TuMS § 50 lg 2 alusel.

Fondiemissiooni arvestamine
TuMS ei ava omakapitali sissemakse mõistet, küll aga näeb TSD lisa 7 täitmise korra p 10 ette, et omakapitali tehtud sissemaksena käsitatakse lisaks aktsia- või osakapitali tehtud sissemaksele (TuMS § 50 lg 2) ka tasutud ülekurssi ja äriühingu oma aktsia, osa või osamakse võõrandamisel saadud summat, aktsionäride või osanike poolt omakapitali tehtud muud sissemakset. Omakapitali tehtud sissemaksena ei käsitata kasumi arvel tehtud sissemakset ja alates 2000. aastast fondiemissiooniks kasutatud kasumit. Seetõttu ei võeta Eesti residendist äriühingute puhul arvesse kasumi arvel omakapitali tehtud sissemakseid ega fondiemissiooni omakapitali sissemaksena. Erandi moodustavad enne 2000. aastat läbiviidud fondiemissioonid (TuMS § 61 lg 34), sest enne 2000. aastat oli Eesti äriühingute puhul kasum tekkepõhiselt maksustatud ning fondiemissiooni aluseks oli tulumaksuga maksustatud kasum.

TSD lisa 7 täitmise kord lähtub omakapitali sissemakse deklareerimisel Eestis kehtivast kasumi kassapõhisest maksustamisest ega käsitle piiriülese ühinemise korral olukordi, kus ühendatavad ühingud on traditsioonilise tekkepõhise kasumi maksustamisega riikidest. Arvestades eeltoodut on MTA seisukohal, et Läti ja Leedu ühendatavate ühingute puhul tuleb omakapitali tehtud sissemaksena arvestada ka maksustatud kasumi arvel läbiviidud fondiemissioone. MTA seisukoha aluseks on maksumaksjate võrdne kohtlemine ja topeltmaksustamise vältimine.

Läti ja Leeduga sõlmitud maksulepingute kohaselt maksustatakse lepinguosalise riigi residendist äriühingu residendiriigis teenitud tulu ainult residendiriigis, st Läti residendist äriühingu Lätis teenitud kasum maksustatakse ainult Lätis ja Leedu residendist äriühingu Leedus teenitud kasum ainult Leedus. Seetõttu tuleb piiriülese ühinemise registreerimisel Lätis või Leedus maksustatud kasumi arvel läbiviidud fondiemissioone arvestada ühendava Eesti äriühingu omakapitali sissemaksena. Fondiemissiooni arvestamine omakapitali sissemaksena aitab vältida Lätis ja Leedus maksustatud kasumi topeltmaksustamist Eestis. Kui taotleja poolt osanikule tehtud väljamaksed ületavad sissemaksete jääki, siis tekib taotlejal maksukohustus TuMS § 50 lg 2 alusel.

Osaluste omandamine ostu-müügilepingu sõlmimise või mitterahalise sissemakse tegemise teel
MTA on seisukohal, et piiriülesele ühinemisele eelnev LT ja LV osaluse omandamine taotleja poolt ostu-müügilepingu sõlmimise või mitterahalise sissemakse tegemise teel toob taotlejale kaasa maksukohustuse TuMS § 52 lg 1 ja lg 2 p 1 alusel ning Emaühingu „A“ poolt tütarühingust taotlejale Läti ja Leedu tütarühingute osaluste müügi või osalustega mitterahalise sissemakse tegemise peamine eesmärk on kasumi maksuvaba jaotamine ja sellega maksueelise saamine.

TuMS § 50 lg-tes 2 ja 2¹ sätestatu kohaselt maksustatakse Eestis tulumaksuga see osa aktsiaseltsi või osaühingu omakapitali väljamaksest, mis ületab varasemalt omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. TuMS § 50 lg 1^4 näeb ette, et lg-d 1^1 ja 2_1 (maksuvabastuse säte) ei kohaldata tehingu või tehingute ahela korral, mis ei ole tegelik, kuna selle peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on maksueelise saamine. Nimetatud lõikeid kohaldatakse niivõrd, kuivõrd tehing või tehingute ahel on tehtud ärilistel põhjustel, mis kajastavad sellise äritegevuse jaoks vajalikku ja kohast majanduslikku sisu. Nimetatud maksuvabastust reguleeriv säte laieneb ka maksustatavatele kapitalivähendustele ja muudele väljamaksetele (TuMS § 50 lg 2 ja lg 2¹).

TuMS § 52 lg 1 sätestab, et residendist äriühing maksab tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud väljamaksetelt. Sama §-i lg 2 p 1 kohaselt loetakse ettevõtlusega mitteseotud väljamakseks ka ettevõtlusega mitteseotud vara soetamist.

Taotlusest nähtub, et emaühingult „A“ LV ja LT osaluste omandamine toob taotlejale kaasa emaühingu „A“ ees Läti ja Leedu tütarühingute turuväärtuses rahalise kohustuse ja sellelt omakorda turutingimustel intressi tasumise kohustuse. Samuti nähtub taotlusest, et mitterahalise sissemakse tegemine toob taotlejale kaasa õiguse TSD lisal 7 deklareerida omakapitali tehtud mitterahalise sissemaksena Läti ja Leedu tütarühingute turuväärtus ning tulevikus teha mitterahalise sissemakse ulatuses ühingule „A“ TuMS § 50 lg 2 alusel väljamakseid maksukohustuseta.

Taotleja põhjendab osaluste ostu-müügilepingu sõlmimist või mitterahalise sissemakse tegemist vahetult enne restruktureerimist ja piiriülest ühinemist emaühingu „A“ sooviga realiseerida tulu Läti ja Leedu äriühingute senisest äritegevusest, et saada vahendeid uuteks investeeringuteks ning Läti ja Leedu äride omandamine võimaldab laiendada taotlejal äritegevust naaberturgudele.

MTA hinnangul puudub emaühingu „A“ poolt tütarühingute LV ja LT osaluste võõrandamisel taotlejale taotleja äritegevuse jaoks vajalik või kohane majanduslik sisu, sest emaühingule „A“ kuulub jätkuvalt ainuomanikuna nii äritegevus Eestis, Lätis kui ka Leedus. Emahingu „A“ õiguslik seisund ei muutu pärast piiriülest ühinemist, kui Läti ja Leedu äritegevused jätkuvad Eesti tütarühingust taotleja püsivate tegevuskohtadena. MTA on seisukohal, et emaühingu „A“ ja tütarühingust taotleja vahel ei toimuks Läti ja Leedu tütarühingute osaluste ostu-müügilepingu sõlmimist või osalustega mitterahalise sissemakse tegemist kui emaühingule „A“ ja taotlejale ei kaasneks ostu-müügitehinguga või mitterahalise sissemaksega maksueelist kasumi jaotamisel.

MTA on ka seisukohal, et kontsernisisese restruktureerimise ja äristruktuuri ümberkorraldamisega ei ole põhjendatud topelt maksuvabastuse andmine või maksueelise saamine. Taotlejal on õigus arvestada Läti ja Leedu tütarühingute omakapitali tehtud sissemaksetega ja teha selle arvelt väljamakseid ilma maksukohustuseta. Samas ei ole taotlejal põhjendatud täiendavalt arvestada Läti ja Leedu tütarühingute turuväärtust omakapitali tehtud mitterahalise sissemaksena ega laenu- ja intressikohustust oma ettevõtlusega seotud kuluna.

MKS § 84 sätestab, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest

kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Riigikohtu halduskolleegium on selgitanud, et MKS § 84 kohaldamine on põhjendatud ka siis, kui tehingutel ja toimingutel on peale maksueelise saamise ka muid eesmärke, millest üks võib olla näiteks äritegevuse alustamine, kuid see osutub maksueelise saamisega võrreldes ebaoluliseks (RKHK otsus nr 3-3-1-79-11 p 20).

Majandusliku tõlgendamise reegel kehtib ka juriidilise isiku kasumi maksuvabal jaotamisel (TuMS § 50 lg 14). Maksuvabastust ei kohaldata tehingu või tehingute ahela korral, mis ei ole tegelik, kuna selle peamine eesmärk või üks peamisi eesmärke on maksueelise saamine. Kasumi jaotamisel kohaldatakse maksuvabastust niivõrd, kuivõrd tehing või tehingute ahel on tehtud ärilistel põhjustel, mis kajastavad sellise äritegevuse jaoks vajalikku ja kohast majanduslikku sisu.

Viimati uuendatud 12.07.2021