Ühinemine/jagunemine 2015

2015 IV kvartal

Taotleja ja OÜ A kavatsevad sõlmida jagunemislepingu, mille kohaselt viidaks läbi Taotleja jagunemine eraldumise teel vastavalt äriseadustiku (edaspidi ÄS) § 434 lg-le 5. Jagunemislepingu tulemusena antakse 1/3 Taotlejale (jagunev ühing) kuuluvast varast ja kohustustest OÜ-le A (omandav ühing) ning 2/3 varadest jääb Taotlejale. Taotleja osanikeks on võrdsetes osades OÜ B, OÜ C ja D. Taotleja osanik OÜ B osalus jagunevas äriühingus lõpeb ja ülejäänud kaks Taotleja osanikku (OÜ C ja D) ei omanda osalust omandavas äriühingus A. Selleks, et tagada jagunemisel osalevate ühingute osade jaotus osanike vahel vastavalt kokkuleppele, vähendatakse jagunemise käigus Taotleja osakapitali 1/3 võrra vastavalt ÄS §-de 460[1] ja 199[2] ja OÜ-le B kuuluv 1/3 osakapitalist tühistatakse. Taotleja osakapitali vähendamisel osanikele väljamakseid ei tehta.

Taotleja on seisukohal, et kavandatava äriühingu jagunemise käigus vara (sealhulgas raha) üleandmine ei ole käsitletav väljamaksena äriühingu osakapitali vähenemisel TuMS § 15 lg 2 tähenduses ning ei kuulu TuMS § 15 lg 2 alusel tulumaksuga maksustamisele. Samuti, et kavandatava jagunemise käigus äriühingu vara üleandmine ja osaluste jagamine ei ole käsitletav dividendi ega kasumieraldisena ning ei kuulu tulumaksuga maksustamisele.

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga ja selgitas järgmist:
TuMS § 50 lg 2^2 kohaselt maksab residendist äriühing, kes kustutakse registrist ilma likvideerimiseta, tulumaksu omakapitali osalt, mis ületab omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid, välja arvatud juhul, kui registrist kustutatud äriühingu vara kasutatakse jätkuvalt Eesti majandustegevuses. Nimetatud sättes väljendub ka äriühingute ühinemise ja jagunemise maksuneutraalsuse põhimõte, millest tulenevalt on residendist äriühingute jagunemine (s.h eraldumine) maksuneutraalne seni, kuni eelnimetatud tehinguga ei kaasne väljamaksete tegemist osanikele ning eraldumise tulemusena moodustunud äriühing jätkab oma majandustegevust Eestis. TuMS § 50 lg 2^2 kolmanda lause kohaselt maksustatakse omakapitali osa majandustegevust jätkava teise residendist äriühingu kaudu.

Taotluses kirjeldatud juhul jaguneb Taotleja eraldumise teel teise residendist äriühingusse OÜ A. Seega kohaldub nimetatud tehingule TuMS § 50 lg 2^2, millest tulenevalt jaguneval äriühingul ei teki maksukohustust vara üleandmisel. Eraldumine on jagunemise eriliik ja ka eraldumisele kohaldatakse nimetatud sätet juhul, kui majandustegevus üleantud varaga jätkub Eesti Vabariigis.

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti (MTA) siduvat hinnangut seoses Taotleja poolt kavandatava eraldumisega.

Taotleja on äriühing, mille põhitegevuseks on kinnisvara arendamine ja haldamine. Et uute arendusprojektide kõrgema riskiastmega olemasoleva kinnisvaraportfelli riskiastet mitte suurendada, planeerib Taotleja olemasoleva portfelli refinantseerimist ning uute projektide jaoks vajalike vahendite

eraldamist uude äriühingusse, mille omanikuks saaksid Taotleja tänased osanikud.

Taotleja eesmärk oli jaguneda nii, et Taotleja kõrvale luuakse uus ettevõte, millele lähevad osaliselt üle Taotleja varad (osalused tütarühingutes ja neile tütarühingutele antud laenud) ja kohustused (pangalt saadud laenu osa, mis vastab neile tütarühingutele antud laenudele). Järgmise sammuna taotleja ostab pangalaenu toel need samad varad tagasi ja võtab kohustused üle nii, et uude ettevõttesse jääb vaid vara (raha ja osaliselt neile tütarühingutele antud laenud) ilma kohustusteta.

MTA ei nõustunud Taotlejaga, et eraldumise järgselt uuele ettevõttele üle läinud tütarühingute osaluste ja neile tütarühingutele antud laenunõuete tagasiostmiseks pangalt täiendava laenu võtmine või uuelt ettevõttelt pangalaenu üle võtmine on Taotleja ettevõtlusega seotud.

Tulumaksuseaduse (TuMS) §-s 51 kasutatavat mõistet „ettevõtlusega mitteseotud kulu või väljamakse“ tuleb tõlgendada lähtudes TuMS § 32 lõikes 2 toodud määratlusest, mille kohaselt kulu on ettevõtlusega seotud, kui see on tehtud maksustamisele kuuluva ettevõtlustulu saamise eesmärgil või on vajalik või kohane sellise ettevõtluse säilitamises või arendamiseks ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud.

Juriidilise isiku puhul kuuluvad seega TuMS § 51 lg 2 p 5 kohaselt maksustamisele väljamaksed kohustuste täitmiseks, mis ei ole tehtud selle juriidilise isiku kasumi teenimise eesmärgil või mis ei ole vajalikud või kohased ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks või kui kohustuste seos ettevõtlusega ei ole selgelt põhjendatud. Seda tõlgendust toetab ka Riigikohtu otsus 3-3-1-21-99.

Taotleja ja temaga seotud ühingud moodustavad kontserni, kuhu kuuluvad mitu eraldi seisvat juriidilist isikut. Taotleja põhitegevus on küll kinnisvara arendamine ja haldamine, kuid kontserni kinnisvaraportfelli kuuluvate kinnisvarade omanikeks on eraldi ühingud.

Taotleja ettevõtluse ega majandustegevuse seisukohalt ei ole vajalik eraldada osalusi uude ettevõttesse, selleks, et osaluste tagasiostmisel võtta endale laenukohustus panga ees. Pangalaen on ettenähtud uue ettevõtte uute arenduste läbiviimiseks. Kuna uute arenduste omanikuks saab uus ettevõte, siis on ka arenduste jaoks võetud laen seotud uue ettevõtte ettevõtlusega ning uue ettevõtte varade ja kohustustega.

Asjaolu, et Taotleja omanikud soovivad oma tegevuse geograafiat ja investeeringute laadi laiendada, uusi projekte algatada ja ellu viia ning vajadusel täiendavaid investoreid kaasata, ei muuda uue ettevõtte ettevõtluse (uued arendused) arendamiseks võetud laenukohustust ja uue ettevõtte majandustegevuses kasutatavat laenuraha Taotleja ettevõtlusega seotud kohustuseks. Juriidiliste isikute maksustamisel tuleb lähtuda iga isiku ettevõtluse ja majandustegevuse huvist, mitte kontserni ühisest majanduslikust huvist.

Seetõttu teeb MTA eeltoodu ja eelotsuse taotluses esitatud informatsiooni põhjal järelduse, et panga poolt Taotlejale antav täiendav laen või laenu ülevõtmine ei ole seotud Taotleja enda, vaid uue ettevõtte

ettevõtlusega. MTA on seisukohal, et pangalt saadud laenurahaga, mis eraldatakse uude ettevõttesse, seotud kohustuse täitmine (laenu tagasimaksmine ja intresside tasumine) kuulub maksustamisele TuMS § 51 lg 2 p 5 alusel, kui Taotleja ettevõtlusega mitteseotud kohustuste täitmine.

Viimati uuendatud 12.07.2021