MAKSU- JA TOLLIAMET

# Siduvad eelotsused

# Sisukord


**Tulumaks** ..... **3**

***Avaliku sektori taristuprojekt*** ..... **3**

***Dividendid ja muud kasumieraldised*** ..... **4**

**2024** ..... **5**

**2023** ..... **9**

**2022** ..... **11**

**2018** ..... **12**

**2017** ..... **13**

**2015** ..... **14**

**2014** ..... **16**

**2013** ..... **18**

***Erisoodustus*** ..... **20**

**2020** ..... **21**

**2018** ..... **22**

**2017** ..... **23**

**2016** ..... **24**

**2014** ..... **26**

**2013** ..... **26**

***Optsioonid*** ..... **27**

**2021** ..... **28**

**2020** ..... **29**

**2016** ..... **30**

**2014** ..... **31**

**2013** ..... **32**

***Ettevõtlusega mitteseotud kulu*** ..... **33**

**2018** ..... **34**

**2017** ..... **37**

**2015** ..... **38**

**2014** ..... **39**

**2013** ..... **42**

***Füüsilise isiku tulud ja maksuvabastused*** ..... **44**

**2017** ..... **45**

**2014** ..... **47**

***Mitteresidendid*** ..... **47**

**2017** ..... **50**

**2015** ..... **52**

**2014** ..... **54**

**2013** ..... **56**

***Omakapital*** ..... **59**

**2023** ..... **60**

**2022** ..... **61**

**2020** ..... **61**

**2018** ..... **62**

**2017** ..... **69**

**2016** ..... **70**

**2015** ..... **72**
**2014** ..... **73**
**2013** ..... **78**
***Püsiv tegevuskoht*** ..... **80**
**2014** ..... **81**
***Tehingud väärtpaberitega*** ..... **82**
**2017** ..... **85**
**2014** ..... **86**
***Vara võõrandamine*** ..... **88**
**2023** ..... **90**
**2016** ..... **91**
**2013** ..... **92**
***Ühinemine/jagunemine*** ..... **93**
**2024** ..... **96**
**2023** ..... **97**
**2018** ..... **99**
**2017** ..... **105**
**2016** ..... **106**
**2015** ..... **108**
**2014** ..... **110**
**2013** ..... **114**
**Käibemaks** ..... **117**
***Kauba ühendusesisene käive ja soetamine*** ..... **118**
**2018** ..... **118**
**2016** ..... **119**
***Kinnisvara*** ..... **121**
**2020** ..... **122**
**2019** ..... **123**
**2017** ..... **124**
**2016** ..... **128**
**2014** ..... **129**
**2013** ..... **131**
***Käibe maksustamine*** ..... **131**
**2024** ..... **132**
**2021** ..... **135**
**2018** ..... **135**
**2017** ..... **136**
**2016** ..... **140**
**2014** ..... **144**
**2013** ..... **147**
***Makseteenused*** ..... **148**
**2024** ..... **148**
**2019** ..... **150**
***Maksu deklareerimine ja korrigeerimine*** ..... **151**
**2014** ..... **152**
***Maksuvaba käive*** ..... **154**
**2024** ..... **154**

**2021** ..... **158**
**2020** ..... **159**
**2019** ..... **160**
**2017** ..... **161**
**2014** ..... **164**
**2013** ..... **167**
***Sisendkäibemaks*** ..... **168**
**2016** ..... **171**
**2015** ..... **175**
**2013** ..... **176**
***Teenused välismaal, nullmäär, pöördmaksustamine*** ..... **177**
**2022** ..... **179**
**2017** ..... **179**
**2016** ..... **180**
**2015** ..... **181**
**2014** ..... **183**
**2013** ..... **184**
***Püsiv tegevuskoht*** ..... **185**
***Vara võõrandamine*** ..... **186**
**2014** ..... **187**
**2013** ..... **188**

# Tulumaks

Tehingute ja toimingute tulumaksuga maksustamise kohta tehtud üldist tähtsust omavate eelotsuste kokkuvõtted leiate teemade kaupa menüüst. Iga teema juures saate noolekesest avada eelotsused aastate kaupa.

Viimati uuendatud 08.01.2025

## Avaliku sektori taristuprojekt

2019 IV KVARTAL

**Taotleja on energiakontsern, mille põhitegevuseks on soojuse ja elektri tootmine ning kaugkütteteenuse osutamine. Taotleja soovis kinnitust, et kontserni tegevus ja varad moodustavad tervikuna pikaajalised avaliku sektori taristuprojektid ning seega on ka kogu finantseerimine ja kaasnevad kulud seotud vastavate projektide tegevusega, millele tervikuna kohaldub TuMS § $54^2$ lg 1 p 2.**

TuMS § $54^2$ lg 1 sätestab, et tulumaksuga maksustatakse residendist äriühingu, välja arvatud finantsettevõtja, ülejääv laenukasutuse kulu, mis ületab 3 000 000 eurot ning 30% residendist äriühingu majandusaasta intressi-, maksu- ja amortisatsioonieelsest kasumist, osas, mis ületab residendist äriühingu kahjumit.

TuMS § $54^2$ lg 1 p 2 sätestab erandi laenudele, mida kasutatakse pikaajaliste avaliku sektori taristuprojektide rahastamiseks, mille puhul on nii projekti teostaja, laenukasutuse kulu, vara kui ka tulu asukoht Euroopa Liidus. Erandi kohaldamise oluliseks eelduseks on see, et laen kasutakse vaid pikaajaliste avaliku sektori taristuprojektide rahastamiseks ning muud kasutust laenul ei oleks.

TuMS § $54^2$ lg 6 sätestab, et pikaajaline avaliku sektori taristuprojekt on projekt, mille eesmärk on pakkuda, ajakohastada, käitada või hooldada suuremahulist vara, mida Euroopa Liidu liikmesriik peab üldist avalikku huvi pakkuvaks. Sätte seletuskirja kohaselt peavad olema täidetud kõik järgmised tingimused:

- ✓ avaliku sektori taristuprojekt peab olema pikaajaline;

- ✓ üldist avalikku huvi pakkuv vara peab olema suuremahuline;
- ✓ projekti eesmärk on pakkuda, ajakohastada, käitada ja/või hooldada üldist avalikku huvi pakkuvat suuremahulist vara.

MTA nõustus taotlejaga, et sätte eeldused on täidetud ja seetõttu kohaldub kontserni suhtes TuMS § 54[2] lg 1 punktis 2 toodud erand, mistõttu tulumaksukohustust ei teki.

Viimati uuendatud 23.07.2024

# Dividendid ja muud kasumieraldised

2025 III KVARTAL

**Taotleja** kuulub tööstuskontserni, mis soovib enda tegevuse laiendamiseks omandada samas valdkonnas tegutseva äriühingu (sihtühingu) enamusosaluse. Taotleja kui kontsernis just sihtühingu osaluse soetamiseks loodud *special-purpose vehicle* (SPV) omandaks osaluse nii krediidiasutustelt otse kui kahe enda omanikühingu kaudu saadud laenude arvelt. Omandamise järgselt ühendatakse sihtühing taotlejaga. Ühinemise tulemusel jääb ühendava ühinguna alles sihtühing, kelle tegevusest saadud vahendite arvelt hakatakse ka sihtühingu omandamiseks võetud laenusid teenindama. Taotleja palub maksuhalduril kinnitada, et tehingu struktuur ei kvalifitseeru TuMS-i kontekstis kunstlikuks maksueelise saavutamisele suunatud *debt-push-down* (DPD) struktuuriks.

**Maksuhaldur** nõustus, et kõnealuse omandamistehingu struktuur ei kvalifitseeru TuMS-i kontekstis kunstlikuks või maksueelise saavutamisele suunatud DPD struktuuriks, sest taotleja esitas tehingute selliselt struktureerimise kohta usutavad ja piisavad majanduslikud ja ärilised põhjendused. Seetõttu ei kuulu sihtühingu laenu- ja intressimaksed ümber kvalifitseerimisele ega maksustamisele TuMS § 50[1] (koosmõjus §-ga 5[1]) või selle muude sätete alusel.

Maksuhaldur nentis, et DPD struktuuri tunnused on selles asjas kindlasti olemas. Samas on DPD äriühingute omandamisel levinud äripraktika ning DPD kasutamisest ei teki alati veel maksustatavat sündmust. DPD-d saab maksustada TuMS § 50 lg 1 (dividendide maksustamise üldnorm) ja § 5[1] (üldine kuritarvituste vastane säte) koosmõjust tulenevalt. Neist viimane võimaldab mh tsiviilõiguslikud tehingud ja toimingud (nt laenu tagasimaksed, intressimaksed) maksustamisel kõrvale jätta ja keskenduda nende maksuõiguslikule sisule (nt kasumi jaotamine). Seejuures saab TuMS § 5[1] kohaldada kahe eelduse üheaegse täidetuse korral. Esiteks ei võeta tulumaksuga maksustamisel arvesse vaid

sellist tehingut või tehingute ahelat, mille põhieesmärk või üks põhieesmärkidest on saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse või välislepingu sisu või eesmärgiga. Teiseks ei tohi tehing või tehingute ahel olla kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid arvesse võttes tegelik, st kui see ei ole tehtud reaalsetel elulistel või ärilistel põhjustel, mis kajastavad tehingu tegelikku majanduslikku sisu.

Sihtühingu omandamise tehingut taotluses kirjeldatud viisil tehes võib taotleja kontsern iseenesest saavutada maksueelise - n-ö võla allasurumise tulemusel tehakse tulumaksuga maksustatava kasumi jaotamise asemel tulumaksuvabasid laenu tagasimakseid ja intressimakseid. Seega võib esimene TuMS § $5^1$ rakendamise eeldustest saada täidetud.

Samas jääb teine eeldustest siiski täitmata. Taotluses kirjeldatud tehingute ahelat saab asjaolusid arvesse võttes pidada tegelikuks, st tehtuks reaalsetel elulistel või ärilistel (st mitte maksunduslikel) põhjustel, mis kajastavad tehingu tegelikku majanduslikku sisu. Taotleja põhjendused ja taotlusele lisatud tõendid (sh sihtühingu osaluse omandamise leping jm ostutehinguga seotud dokumendid, kontserni ettevõtete majandusaasta aruanded, selgitused kontserni tegevuse, struktuuri ja finantsprognooside kohta enne ja pärast sihtühingu omandamist, krediidiasutuste indikatiivsed laenupakkumised) osundavad sellele, et taotleja või tema kontsern tervikuna ei taotle tehingustruktuuri ainsa või põhilise eesmärgina maksueelist.

Kontsernil oli ja on eesmärk kasvada pikaajaliselt ja jätkusuutlikult, kombineerides orgaanilist arengut äriühingute omandamistega. Sihtühing tegutseb kontserniga samas valdkonnas ning loob sünergia kontserni teiste tootmisüksustega. Samas ei olnud kontserni teised ettevõtted ja emaettevõtte võimelised üksi või koos sihtühingus osalust omandama ning selleks vajalikku summat laenama ja teenindama, sh krediidiasutustele vastuvõetavate võlakordajate tõttu. Kuigi sihtühing ise oli tehingu hetkel laenuvaba ja tema laenuvõimekus maksimaalne, ei olnud sellel jälle võimalik äriseadustiku piirangutest tulenevalt iseenda osaluse omandamiseks laenu võtta või oma omanikule (omanikele) selleks laenu anda (ÄS § 281 lg 1 p 3). Ühtlasi on usutav taotleja selgitus, et krediidiasutused eeldasid laenude teenindamist just sihtühingu rahavoogudest. Selleks, et viia laenukohustused sihtühingu tasemele ja tagada nende teenindamine sihtühingu rahavoogudest, oli vajalik vahepeal kasutada SPV-d selliselt, et SPV võtab laenu, omandab sihtühingu osaluse, ning ühineb seejärel sihtühinguga. SPV ja sihtühingu ühendamist kuue kuu jooksul pärast tehingut või laenu saamist eeldasid oma laenupakkumiste eritingimustes ka krediidiasutused. Samuti võimaldas selline tehingustruktuur paremini täita krediidiasutuste nõudeid laenude tagatistele. Teisiti öeldes andis just see tehingustruktuur taotleja kontsernile võimaluse sihtühingu omandamiseks ja seeläbi kontserni tegevuse laiendamiseks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 01.10.2025

Viimati uuendatud 04.11.2025

# 2024

## 2024 III KVARTAL

**Taotleja** müüs talle kuulunud kinnisasja Hispaanias ning teenis tehingust tulu (kasu), millelt tasus Hispaanias tulumaksu. Taotleja deklareeris tasutud tulumaksusumma tulumaksuseaduse (TuMS) § 54 lg 5 alusel TSD lisa 7 osas Ib n-ö maksuvabastusõigusena. Pärast müügitehingut tasus taotleja projekti finantseerimiseks võetud laenukohustused ja jaotas ainuosanikule dividende, ent suurem osa müügist saadud rahalistest vahenditest jäi taotleja pangakontole. Kavandatava tehinguga soovib taotleja ainuosanik ühendada taotleja (ühendatav ühing) teise, samuti kinnisvara valdkonnas tegutseva äriühinguga (ühendav ühing), mille tulemusel loetakse taotleja lõppenuks. Ühinemise eesmärgiks on varade koondamine ühe kinnisvaraarendusega tegeleva äriühingu alla. Taotleja küsis, kas ühinemise käigus läheb ühendavale ühingule üle ka tema maksuvabastusõigus ning kas ühendav ühing saab seda õigust tulevikus kasutada maksuvabade väljamaksete (dividendid, omakapitali väljamaksed) tegemiseks.

**Maksu- ja Tolliamet** nõustus, et ühinemisel läheb ühendavale ühingule üle ka taotleja poolt Hispaanias tasutud tulumaksust tekkinud maksuvabastusõigus ning et ühendav ühing saab seda tulevikus kasutada võimalikest dividendi- ja/või omakapitali väljamaksetest tekkiva tulumaksukohustuse vähendamiseks (TuMS **§ 54 lg-st 5** tulenev tasaarvestusmeetod), seda eeldusel, et tulumaksu tasumine Hispaanias oli kohustuslik. Kuna taotleja TSD-dest järelduvalt oli osa kõnealusest kinnisvaratehingust tekkinud maksuvabastuse õigusest juba varem ära kasutatud, selgitas maksuhaldur, et üle läheb just maksuvabastusõiguse jääk.

Siduva eelotsuse kuupäev: 30.08.2024

## 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 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. **Taotleja** omandas tulundusühistu senistelt liikmetelt nende liikmesused, saades ühistu ainukeseks liikmeks. Taotleja eesmärgiks oli omandada ühistu osalus osaühingus, et kasutada selle vara enda kontserni huvides. Kuna peale tehingut ühistu senine ühistuline tegevus ja majandustegevus lõpetati, soovinuks taotleja eraldi ettevõttena otstarbetuks muutunud ühistu endaga ühendada ja selle vara edaspidi Eesis enda ettevõtluses kasutada, ent tulundusühistu ja muud liiki äriühingu ühinemine ei ole äriseadustiku (ÄS) järgi võimalik. Seetõttu kaalub taotleja ühistu likvideerimist ja selle vara üleandmist taotlejale likvideerimisjaotisena. Taotleja palub maksuhalduril kinnitada, et taotleja kontserni ümberstruktureerimise eesmärgil läbiviidav likvideerimine ja vara üleandmine ühistu liikmest taotlejale ei ole tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lg $2^2$ alusel tulumaksuga maksustatavaks likvideerimisjaotiseks. Taotleja leiab, et toiminguid tuleks nende majanduslikku sisu ja eesmärki arvestades käsitleda analoogselt kahe osaühingu ühinemisega, kus taotleja (ühendav ühing) ühendab endaga ühistu (ühendatav ühing) ja mis on maksuneutraalne sündmus, s.t ei too kummalegi ühingule kaasa tulumaksukohustust.

   **Maksu- ja Tolliamet** leiab, et tulundusühistu likvideerimisel ja selle vara (sh sellele kuuluva osaühingu osaluse) likvideerimisjaotisena taotlejale üle andmisel tekib ühistul siiski TuMS § 50 lg $2^2$ alusel tulumaksu tasumise kohustus vara (likvideerimisjaotise) turuväärtuselt, mis ületab ühistu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. TuMS § 50 lg $2^2$ teise lause sõnastus lubab selle lõigu kohaldamata jätta üksnes äriühingu registrist likvideerimiseta kustutamise korral ja sõltumata likvideerimise eesmärgist. Kui äriühingut ei likvideerita, ei saa tekkida ka maksustamisele kuuluvat likvideerimisjaotist. Sel juhul läheb äriühingu vara üle õigusjärglasele ja ei välju vahepeal ettevõtlussfäärist, seega ei ole äriühingu kasumi või vara jaotamisega TuMS § 50 tähenduses. Selles asjas aga toimuks enne ühistu vara taotlejale üle andmist ühistu likvideerimismenetlus, sest äriseadustiku (ÄS) § 428 keelu tõttu ei ole tulundusühistu ja osaühingu ühendamine ja seega ka vara üleminek viimasele õigusjärgluse korras võimalik. Sarnased piirangud on ka tulundusühistu jagunemise ja ümberkujundamise puhul. Tulundusühistu on seega teistest äriühingutest eristuv spetsiifiline äriühing, mis järeldub ka eraldi seaduse (tulundusühistuseadus, TÜS) olemasolust, TÜS § 1 lg 1 ühistu eesmärkidest ja n-ö liikmesuse põhimõttest. Sestap võivad ka selle lõpetamisele ja vara ühistu liikmetele (sh teisele äriühingule) üleandmisele kohalduda teistest äriühingutest erinevad

---

reeglid, piirangud ja tagajärjed, sh maksuõiguslikud tagajärjed. Selles olukorras tuleb ka maksuhalduril eeldada, et seadusandja tahteks ongi maksustada tulundusühistu registrist kustutamine koos vara ühistu liikmetele jaotamisega tulumaksuga, isegi kui ühistu vara kasutataks hiljem teise äriühingu majandustegevuses. Maksuhaldur loeb selles asjas toimingute tegelikuks sisuks otstarbe kaotanud ühistu likvideerimise ja vara (likvideerimisjaotisena) ühistu liikmest taotlejale jaotamise, millega kaasneb tulumaksukohustus. Maksuvabastusi andvaid õigusnorme kui erandeid üldisest maksustamisest tuleb tõlgendada kitsendavalt, mitte laiendavalt. Samuti tuleb maksuhalduril maksustamisel lähtuda seaduses sätestatud maksuobjektidest ja seaduslikkuse põhimõttest, mitte analoogiast.

Siduva eelotsuse kuupäev: 17.06.2024

---

3. **Taotleja** on suurendanud kasumi arvelt osakapitali kolmel korral (fondiemissioon): 1997, 1998 ja 2000, kokku summas 100 000 eurot. Seejuures on viimase fondiemissiooni aluseks taotleja majandusaasta aruanne seisuga 31.12.1999 (s.t fondiemissioon viidi läbi 1999. aasta puhaskasumi või varem teenitud jaotamata kasumi arvelt). Taotleja osakapital on 100 000 eurot. Taotleja ainuosanik plaanib võtta vastu otsuse, mille alusel vähendada taotleja osakapitali 0,01 euroni ning teha taotleja ainuosanikule väljamakse summas 99 999,99 eurot. Taotleja palub maksuhaldurilt kinnitust, et taotleja osakapitali vähendamise tulemusel ainuosanikule tehtavat väljamakset ei maksustata tulumaksuga.

   **Maksu- ja Tolliamet** selgitab, et üldjuhul ei loeta fondiemissiooni äriühingu omakapitali tehtud rahaliseks või mitterahaliseks sissemakseks TuMS § 50 lg 2 esimese lause tähenduses ning reegeljuhtumil maksustatakse tulumaksuga fondiemissiooni teel suurendatud osakapitali vähendamisel osanikule tehtav väljamakse TuMS § 50 lg 2 esimese lause alusel. Erandiks on enne 2000. aastat tehtud fondiemissioon, mille kohta kehtib rakendussäte TuMS § 61 lg 34. Viidatud rakendussättest tulenevalt võetakse sissemaksena arvesse ka residendist äriühingu poolt enne 2000. aastat fondiemissiooniks kasutatud kasumi summa. 1. jaanuarini 2000 kehtinud tulumaksuseaduse alusel maksustati äriühingute teenitud kasum, mistõttu 1999. aastal teenitud kasum kuulus maksustamisele tulumaksuga (tekkepõhine arvestusprintsiip). Alates 1. jaanuarist 2000 kehtiva tulumaksuseaduse kohaselt ei maksustata äriühingu jaotamata kasumit. Ajavahemikus 01.01.2000–31.12.2010 kehtinud TuMS § 58 lg-st 1 järeldub, et kuni 31.12.1999 teenitud jaotamata kasum on maksustatud kuni 31.12.1999 kehtinud tulumaksuseaduse sätete alusel ning seda ei maksustata enam teist korda alates 01.01.2000 kehtima hakanud tulumaksuseaduse järgi. Kuivõrd 2000. aastal läbi viidud fondiemissiooniks kasutati 1999. aastal teenitud või varasemate aastate jaotamata kasumit, mis kuulus maksustamisele tulumaksuga kuni 31.12.2019 kehtinud tulumaksuseaduse alusel, ning TuMS § 61 lg 34 eesmärk on vältida topeltmaksustamist, tuleb asuda seisukohale, et ka 2000. aastal läbi viidud fondiemissioonile kohaldub TuMS § 61 lg-s 34 sätestatud erand, kuna fondiemissioon viidi läbi enne 2000. aastat teenitud kasumi arvelt. Vastavalt ei maksustata tulumaksuga tehtavat väljamakset summas 99 999,99 eurot.

   Siduva eelotsuse kuupäev: 18.06.2024

---

Viimati uuendatud 30.04.2025

# 2023

## 2023 IV KVARTAL

**Taotleja** ja selle tütarettevõtted müüsid enda töötavad ettevõtted koos seadmete, kinnistute ja lepingutega kolmandatele isikutele. Tegemist oli ettevõtete üleminekuga võlaõigusseaduse § 180 tähenduses ehk äriühingute osalusi kolmandatele isikutele ei võõrandatud. Kavandatava tehinguga plaanitakse ühendada taotleja ja kõik selle tütarettevõtted (ühendatavad ühingud) taotleja valdusühingust emaettevõttega (ühendav ühing), et ettevõtete müügist saadud kapital eri ühingutest valdusühingusse koondada ja edaspidi selle majandustegevuses (järgmised investeeringud ja projektid ning laenude andmine) kasutada, samuti põhjusel, et ühendatavate ühingute järele pole pärast nende ettevõtete müüki enam vajadust. Taotleja palub maksuhaldurilt kinnitust, et kirjeldatud ühinemine on maksustamise mõttes neutraalne ehk ei too tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lg $2^2$ järgi kaasa maksukohustust taotlejale, selle tütarettevõtetele või taotleja emaettevõttele.

**Maksuhaldur** leidis, et taotleja ja selle tütarühingute ühendamine taotleja emaettevõttega taotluses kirjeldatud viisil ja põhjustel koos emaettevõttele ühendatavate ühingute vara (raha) üleandmisega ja edaspidi emaettevõtte ettevõtluses kasutamisega ei teki ühelegi ühinemises osalevale äriühingule TuMS § 50 lg $2^2$ teisest lausest tulenevat tulumaksukohustust. Ühinemise ja selle käigus üle antud varaga seoses tekiks emaettevõttel tulumaksukohustus alles juhul, kui see peaks saadud vara arvelt enda omanikule dividende maksma või muul viisil kasumit jaotama (TuMS § 50 lg 1). Samuti tuleb emaettevõttel ühinemisel järgida TuMS § 50 lg 2 teisest lausest tulenevat nõuet, et selle omakapitali tehtud sissemaksena ei võeta arvesse varem ühendatavate äriühingute omakapitali tehtud sissemakseid.

Siduva eelotsuse kuupäev: 28.09.2023

## 2023 I KVARTAL

**Ühinemine**

Ühinemisel, samuti ka nn tagurpidisel ühinemisel ei teki TuMS § 50 lg $2^2$ sätestatust lähtuvalt tulumaksukohustust. Ühinemisel liidetakse ühingute poolt deklareeritud omakapitali sissemaksed. TuMS § 50 lg 2 kohaselt kuuluvad elimineerimisele vaid ühinevate ühingute puhul üksteise omakapitali tehtud sissemaksed.

**Oma osade tagasiostmine**

Oma osade tagasiostmisel tekib tulumaksukohustus TuMS § 50 lg 2 alusel, kui omakapitalist tehtud väljamaksed ületavad sinna tehtud sissemakseid. Oma osade tagasiostmine on maksustatav sarnaselt dividendile, mistõttu ei kuulu oma osa tagasiostmisel võetud laen, selle teenindamine, intressikulud ja muud laenulepinguga seotud kulud maksustamisele ettevõtlusega mitteseotud kuluna TuMS §-de 51–52 alusel tingimusel, et laenu teenindatakse äriühingu enda kasumist, kui see on otseselt seotud edasise ettevõtlustulu saamise eesmärgiga ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud TuMS § 32 alusel. Omaaktsiatega tehtud tehingud maksustatakse TuMS § 50 lg 2 alusel ning siirdehindade regulatsioon ei kohaldu oma osa tagasiostmisel ja tagasi ostetud osa edasimüümisel.

**Jagunemine ja rahaliste vahendite üleandmine ema- või sõsarettevõtjale**

Tütarettevõtja poolt jagunemise käigus asutatavale ühingule ainult rahaliste vahendite ja nõuete üleandmine on käsitletav maksuõiguslikus mõttes kasumi jaotamisena, mille puhul tekib tulumaksukohustus TuMS § 50 lg 1 alusel. Sellise tehingu tulemusena jaotab tütarettevõtja oma kasumi emaettevõtja asemel asutatavale (ja emaettevõtja kontrolli all olevale) ühingule.

Siduva eelotsuse kuupäev: 27.03.2023

---

**Taotleja** tegeleb investeerimise ning erinevatest finantsinstrumentidest koosneva väärtpaberiportfelli haldamisega. Taotleja osanikeks on kaks äriühingut, kelle osaluste proportsiooniks on 2/3 ja 1/3. Nende äriühingute osanikeks on omakorda neli füüsilist isikut (kaks perekonda, kellest kumbki on ühe äriühingu osanikeks). Siiani on taotleja omanikud (ja tegelikud kasusaajad) hallanud enda investeerimisportfelli ühisena. Edaspidi soovivad nad tegeleda investeerimisega eraldi, sest nende nägemused sobivatest investeerimisobjektidest ja nende riskantsusest on erinevad. Sel eesmärgil soovivad taotleja omanikud taotleja tegevuse ümber kujundada. Esmalt jaguneks taotleja kaheks uueks (loodavaks) äriühinguks. Taotleja vara (aktiva ja passiva) jagatakse uute äriühingute vahel vastavalt taotleja omanike praeguse osaluse proportsioonile (2/3 ja 1/3) ning ka uute äriühingute omanikeks saavad esialgu samad äriühingud samas proportsioonis. Jagunemise eesmärkide saavutamiseks teevad omanikud seejärel neile kuuluvate uute äriühingute osade (mille rahaline väärtus on võrdne) vahetuse selliselt, et üks omanik jääb ühe ja teine omanik teise uue äriühingu ainuosanikuks. Tehinguahela viimase etapina toimub uute äriühingute ühendamine enda ainuosanikega. See võimaldab äriühingute struktuuri lihtsustada ning vältida mitmekordseid tegevuskulusid kahes samade füüsiliste isikute kontrolli all olevas ja samas valdkonnas tegutsevas äriühingus. Taotleja palus maksuhalduril kinnitada, et kavandatava ümberstruktureerimise tulemusel tal tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lg $2^2$ alusel tulumaksukohustust ei teki, sest nii äriühingute jagunemine kui ühinemine on n-ö maksuneutraalsed sündmused ning taotleja vara kasutatakse jätkuvalt Eestis majandustegevuses teistes äriühingutes.

**Maksuhaldur** nõustus, et taotleja tegevuse ümberkujundamisel taotluses kirjeldatud viisil tal TuMS § 50 lg $2^2$ esimeses lauses nimetatud tulumaksukohustust ei teki. Tegemist on TuMS § 50 lg $2^2$ teisest lausest tuleneva esimese lause rakendamist välistava olukorraga. Taotleja küll kustutatakse registrist, kuid taotleja likvideerimismenetlust ei toimu ning taotleja senine (investeerimisalane) majandustegevus jätkuks (selle vara kasutataks) algul läbi jaotumise loodavates uutes äriühingutes ning seejärel neid

endaga ühendavates äriühingutes (taotleja õigusjärglastes). Tulumaksukohustus võib tekkida hiljem õigusjärglaste tasandil ja n-ö üldises korras (sh taotlejalt saadud vara arvelt enda osanikele dividendide maksmisel, õigusjärglaste likvideerimismenetlusega lõpetamisel jne). Asjast ei nähtu, et taotleja ja selle omanikud taotleks tehingute ühe või ainukese eesmärgina maksueelist ja et plaanitud tehingud oleksid n-ö kunstlikud. Tehinguahela tulemusel saavad taotleja tegelikud kasusaajad senist ühist investeerimisportfelli edaspidi eraldi ja omal äranägemisel enda äriühingute kaudu hallata, mis ongi nende peamine eesmärk. Jagunemise käigus omanike vahel vahetatavate uute äriühingu osade rahaline väärtus oleks võrdne. Jagunemisel tekkivate uute äriühingute hilisem ühendamine enda ainuosanikega aitab samade füüsiliste isikute kontrolli all olevate äriühingute struktuuri lihtsustada ja nende kulusid vähendada, mis on tehingute teiseks oluliseks eesmärgiks. Seega on tehingutel reaalsed ja veenvad elulised ja ärilised põhjused.

Siduva eelotsuse kuupäev: 14.02.2023

Viimati uuendatud 14.11.2024

# 2022

## 2022 I KVARTAL

**Vabatahtlik reservkapital**

Vabatahtliku reservkapitali sissemakse on omakapitali sissemakse, mis deklareeritakse TSD lisal 7 koodiga 7030 ning vabatahtliku reservkapitali likvideerimisel tehtud väljamakse on omakapitali väljamakse, mis kuulub deklareerimisele TSD lisal 7 koodiga 7060. Tehtud väljamakse maksustatakse juriidilise isiku tasemel TuMS § 50 lg 2 alusel ning tulumaksukohustust ei teki, kui väljamakse osa ei ületa tehtud sissemakset. Kui vabatahtliku reservkapitali väljamaksmisel ei teki juriidilise isiku tasemel tulumaksukohustust, siis tekib residendist ja mitteresidendist füüsilisel isikul ning mitteresidendist juriidilisel isikul Eestis kohustus deklareerida vabatahtliku reservkapitali väljamaksmisel saadud summa, mis on juriidilise isiku tasemel TuMS § 50 lg 2 alusel maksustamata, ning tasuda tulumaks TuMS § 15 lg 2 ja § 29 lg 5 alusel.

**Oma osa tagasiostmine**

Oma osa tagasiostmine maksustatakse TuMS § 50 lg 2 alusel. Osa tagasiostmine ei too juriidilise isiku tasemel kaasa tulumaksukohustust, kui väljamakse omakapitalist ei ületa eelnevalt omakapitali tehtud sissemakset. Kui oma osa tagasiostmisel ei teki juriidilise isiku tasemel tulumaksukohustust, siis tekib residendist ja mitteresidendist füüsilisel isikul ning mitteresidendist juriidilisel isikul Eestis kohustus deklareerida oma osa tagasiostmisel saadud summa, mis on juriidilise isiku tasemel TuMS § 50 lg 2

alusel maksustamata, ning tasuda tulumaks TuMS § 15 lg 2 ja § 29 lg 5 alusel. Kuivõrd oma osa tagasiostmine kuulub maksustamisele juriidilise isiku tasemel TuMS § 50 lg 2 alusel ning füüsilise isiku tasemel TuMS § 15 lg 2 alusel, ei saa tegemist olla erisoodustusega TuMS § 48 lg 1 tähenduses.

Siduva eelotsuse kuupäev: 22.02.2022

Viimati uuendatud 14.11.2024

# 2018

### 2018 IV KVARTAL

Taotleja on välismaa investeerimisgrupi „A" Eesti tütarühing. Taotleja tegi varasemalt investeeringuid Küprosel asutatud valdusühingu kaudu.

Välismaa investeerimisgrupp „A" on otsustanud valdusühingu tegevuse lõpetada, et koondada investeerimistegevus ja investeeringute haldamine Eestisse, mistõttu viiakse valdusühingu suhtes Küprosel läbi likvideerimismenetlust.

Enne likvideerimismenetluse alustamist andis valdusühing oma osaluse taotlejas üle välismaa investeerimisgrupile „A", et viimane saaks valdusühingu aktsiatega taotleja vabatahtlikku reservkapitali õiglases turuväärtuses mitterahalise sissemakse teha.

Valdusühing maksis taotlejale dividende rahas summas X eurot. Üks osa dividendidest koosnes seni jaotamata ja viimase aasta teenitud kasumist, kuid ebakindlust on tekitanud teine osa saadud dividendidest, mis maksti välja valdusühingu jaotatavast omakapitali reservist, mis loodi kunagi eelmiste osanike poolt valdusühingule tehtud sissemaksete arvel. Valdusühingu bilansis kajastus nimetatud summa real „*Shareholders' contribution*".

Taotleja soovib vastavalt TuMS § 50 lg 1¹ punktile 1 valdusühingult saadud dividendid kogusummas X eurot tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsiooni vormi TSD lisa 7 osas II deklareerida, et dividendid tulevikus täiendava Eesti tulumaksukohustuseta edasi jaotada. Taotleja palub kinnitada, et tal on õigus vabastusmeetodi kasutamisele TuMS § 50 lg 1¹ punkti 1 alusel kogu Küprose tütarühingult saadud dividendimakse X eurot osas.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang**
Maksu- ja Tolliamet (MTA) on seisukohal, et TuMS § 50 lg 1¹, lg 14, 2 ja 21 eesmärgiks on vabastada tulumaksust saadud dividendi arvelt makstud dividend ning omakapitali sissemakse arvelt tehtud kapitalivähendused ja muud väljamaksed.

TuMS § 50 lg 1¹ eesmärk on vältida topeltmaksustamist, sest saadud dividend või selle aluseks olev kasum on korra juba Eestis või välismaal maksustatud.

TuMS § 50 lg 2 alusel tekib maksukohustus üksnes juhul, kui osanikule tehtud väljamaksed ületavad varasemalt osaniku poolt tehtud sissemakseid ehk kui osanik saab osakapitali vähendamisel või osa tagasiostmisel tagasi nii sissemakstud omakapitali kui ka sellelt teenitud kasumi osa.

Maksuhaldurile teada oleva informatsiooni kohaselt on taotleja TSD-l juba deklareerinud omakapitali sissemakse Y miljonit eurot, mis kujunes osaluse ja raha summas X miljoni euro põhjal, siis ei ole MTA hinnangul põhjendatud TSD-l täiendavalt deklareerida maksuvabasid dividende summas X miljonit eurot.

MTA ei saa kinnitada kontrollimenetlust läbi viimata ning kõikide tehingu asjaoludega ja eesmärkidega tutvumata TSD-l deklareerimisele kuuluvate summade õigsust.

Taotleja on taotluses kinnitanud, et tehingute tegemisel ei olnud eesmärgiks maksueelise saamine ja need olid tehtud ärilistel eesmärkidel, kuid MTA-le teadaolevad asjaolud, kus mitterahalise sissemakse ja dividendide maksmise vahele jäi neli päeva ning nende järjestikuste tehingute tulemusena soovib taotleja deklareerida Eestis maksuvabastusi kokku summas Z miljonit eurot, viitavad siiski eesmärgile saada maksueelis.

Siduva eelotsuse menetluses rajab maksuhaldur oma hinnangu taotleja poolt esitatud asjaolude kirjeldusele ning saab vaid eeldada taotleja heausksust, andmete ja kirjelduse õigsust ning tehingute jada (lahus ja tervikuna) majanduslikku põhjendatust. Kas see nii ka tegelikult oli, saab selguda vaid maksumenetluse tulemusel. Siduva eelotsuse toime ei tohiks aga olla ebaseadusliku maksusoodustuse saamine, see on üksnes õigusliku ebaselguse minimeerimine maksustamisel.

Viimati uuendatud 30.06.2021

## 2017

### 2017 IV KVARTAL

Taotleja taotles maksuhaldurilt siduvat eelotsust seoses Soome tütarühingult saadavate ja edasi jaotatavate dividendide maksustamisega.

Taotlejale kuulub 100% Soome äriühingust. Taotleja on otsustanud maksta Soome äriühingu poolt Soomes teenitud ja maksustatud kasumi arvelt taotlejale dividende. Seejärel soovib taotleja maksta saadud dividendid tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lõike 11 punktis 1 sätestatud vabastusmeetodit arvesse võttes maksuvabalt oma 100%-lisele füüsilisest isikust osanikule.

Taotleja hinnangul on olemas alus Soome tütarühingult saadavate dividendide maksuvabaks edasi jaotamiseks TuMS § 50 lõike 11 punkti 1 alusel taotleja füüsilisest isikust ainuosanikule, kuivõrd Soome tütarühingult saadavad dividendid vastavad TuMS § 50 lõike 11 punktis 1 ning lõigete 13 ja 14 tingimustele.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang**
TuMS § 50 lõike 11 punkti 1 kohaselt ei maksustata dividendi lõikes 1 sätestatud tulumaksuga, kui dividendi maksev residendist äriühing on saanud väljamakse aluseks oleva dividendi lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ja talle kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 10% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häältest.

Võttes arvesse asjaolu, et taotleja kinnitas, et ei esine TuMS § 50 lõigetes 13 ja 14 nimetatud asjaolusid, taotleja osalus temale dividende maksvas äriühingus on suurem kui 10% ning dividendide väljamaksja asub lepinguriigis, rakendub TuMS § 50 lõige 11 punkt 1 ning saadud dividendidele rakendub nende edasimaksmisel vabastusmeetod.

Maksuhaldur juhtis tähelepanu, et nimetatud selgitus kehtib kuni 31.12.2018. Alates 01.01.2019 tuleb arvestada TuMS § 61 lõikes 53 ja § 18 lõikes 13 sätestatuga.

Viimati uuendatud 30.06.2021

## 2015

### 2015 I KVARTAL

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

raudteevagunite rentimisega. Taotleja plaanib 2015. aastal hakata rentima raudteevaguneid Venemaa äriühingult (Rendileandja). Renditud raudteevagunid plaanib Taotleja edasi rentida Kasahstani äriühingule (Rentnik). Vaguneid füüsiliselt Eestisse ei tooda ega kasutata Eestis. Vaguneid hakatakse kasutama Kasahstanis. Vagunite rendiperiood on mõlemal juhul üle 30 päeva (nn pikaajaline rent). Eesti äriühingul ei saa olema tulusid ega kulusid muust tegevusest kui vagunite Venemaalt rentimine ja Kasahstani edasi rentimine. Venemaa äriühingust rendileandjal ja Kasahstani äriühingust rentnikul Eestis tegevust ei ole.

**Käibemaks**
Taotleja seisukoht oli, et kuna ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud, siis on tal ka õigus riigile tasuda tulevast käibemaksust maha arvata oma maksustatava käibe tarbeks ostetud teenuste sisendkäibemaks käibemaksuseaduse (KMS) § 29 alusel. Sisuliselt tähendaks see antud situatsioonis seda, et Taotleja deklareerib oma käibedeklaratsioonil Venemaalt saadud renditeenuste arve summa enda 20%-lise käibemaksumääraga maksustatava käibena, kuid samal ajal lisab täpselt sama summa käibedeklaratsioonil ka enda poolt mahaarvatava sisendkäibemaksu lahtrisse ning reaalselt selle tehingu pealt riigile käibemaksu tasuda ei tuleks.

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga, et tal on õigus riigile tasuda tulevast käibemaksust maha arvata oma maksustatava käibe tarbeks ostetud teenuste sisendkäibemaks KMS § 29 lg 1 alusel.

Taotleja seisukoht oli, et vastavalt KMS § 15 lg 4 p-le 1 on teenuste, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, käibemaksumäär null protsenti. Seega ei tule Taotleja arvates Kasahstani renditud vagunite renditasule käibemaksu lisada.

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

**Tulumaks**
Taotleja seisukoht oli, et tulumaksuseaduse (TuMS) § 54 lg 5 kohaselt võib Eesti residendist äriühing dividendide väljamaksmisel tasuda tulevast tulumaksust maha arvata välisriigis tasutud tulumaksu. Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

Taotleja oli seisukohal, et raudteevagunite rentimisest saadav tasu ei ole käsitatav litsentsitasuna TuMS § 16 lg 3 mõttes, kuna raudteeveeremit/raudteevagunit ei ole võimalik käsitada „sisseseadena“.

Maksuhaldur ei nõustunud Taotleja seisukohaga. Mõistet „sisseseade” on ajalooliselt kasutatud riikidevahelistes tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise lepingutes (art 12 „Litsentsitasu”), mis on reeglina sõlmitud inglise keeles. Tegemist on tõlkega ingliskeelsest sõnast „equipment”, mida võib olenevalt asjaoludest mõista kui seadet, veeremit, aparatuuri, veovahendit, varustust, riista.

Raudteeseaduses (RdtS) on defineeritud termin „vagun“. RdtS § 3 p 3 sätestab, et raudteeveerem ehk raudteesõiduk on vedur, vagun, mootorrong, rööbasbuss, eriveerem ja mis tahes muu raudteel

liiklemiseks ehitatud veerem. Seega on raudteeseaduse kohaselt „vagun“ veerem ning see mahub ingliskeelse mõiste „equipment“ tähenduse alla, mis TuMS § 16 lg 3 tähenduses on kasutusel kui „sisseseade“.

Maksuhaldur hinnates maksulepingute eesmärki ja toimet, on jõudnud järeldusele, et mõistet „sisseseade“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab kõiki äritegevuses kasutatavaid seadmeid ja transpordivahendeid, konteinereid, vaguneid jne, sest õigusnormi tõlgendamisel tuleb lisaks grammatilisele tõlgendusele lähtuda ka teleoloogilisest tõlgendamisest. Hinnates sätte eesmärki koostoimes maksulepingutes tooduga, s.t järeldub, et TuMS § 16 lg-s 3 sätestatu eesmärk on selliste seadmete (vagunite) kasutamise õigusest saadava tasu tulumaksuga maksustamine.

Maksuhalduri seisukoht on, et raudteevagunite rentimisest saadav tasu on käsitletav litsentsitasuna TuMS § 16 lg 3 mõttes.

Viimati uuendatud 30.06.2021

# 2014

### 2014 IV KVARTAL

Taotleja soovis selgust, kuidas sisustada TuMS § 50 lg 11 p 2 kasutatud mõistet „püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel“ planeeritava dividendimakse tarbeks. Dividendid kuuluksid jaotamisele Leedu filiaalile omistatava kasumi arvel.

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut järgmistes küsimustes:
a) Kas „püsivale tegevuskohale omistatud kasum“ tuleb määratleda Leedu tulumaksu arvestamise reeglite alusel Leedu püsiva tegevuskoha tuludeklaratsioonis arvutatud Leedu filiaali kogukasumina, mis hõlmab püsiva tegevuskoha kõiki, nii maksustatavaid kui Leedu tulumaksureeglite alusel mittemaksustatavaid tulusid, millest on lahutatud Leedus filiaali poolt tasumisele kuuluv tulumaks?
b) Kas 2015. aasta jaanuari eest esitatavas TSD Lisas 7 koodil 7250 kajastatakse kuni 31.12.2014 püsivale tegevuskohale omistatud kasum, mida ei ole 31.12.2014 seisuga ära kasutatud, st mille arvel ei ole Taotleja dividende maksnud, st tekkepõhiselt, mitte püsiva tegevuskoha poolt tehtud ülekannete alusel?

Maksuhalduri hinnangul tuleb, taotluses toodud asjaoludel, esimesele küsimusele vastamisel lähtuda Eesti Vabariigi ja Leedu Vabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingust (edaspidi maksuleping).

Maksulepingu artikli 23 lõike 1 punkti a alusel välditakse Eesti residendi puhul topeltmaksustamist järgmiselt – kui Eesti resident saab tulu, mida selle maksulepingu kohaselt võib maksustada Leedus, vabastab Eesti selle tulu maksustamisest Eestis.

Maksulepingu artikkel 7 lõige 1 sätestab, et lepinguosalise riigi ettevõtja kasum maksustatakse ainult selles riigis. Kui ettevõtja tegutseb püsiva tegevuskoha kaudu ka teises lepinguosalises riigis, võib seal maksustada selle kasumiosa, mida saab omistada püsivale tegevuskohale. Seega, kui Eesti ettevõtja tegutseb püsiva tegevuskoha kaudu Leedus, võib seal maksustada selle kasumiosa, mille saab omistada püsivale tegevuskohale.

TuMS § 6 lg 5 sätestab, et kui välislepingus on tulu maksustamisel ette nähtud seaduses sätestatust soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingut. Antud juhul tuleb kohaldada Eesti Vabariigi ja Leedu Vabariigi vahel sõlmitud maksulepingut ning kohaldamisele ei kuulu TuMS. Seega ei ole maksulepingust tulenevalt Leedu püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel makstud dividendi maksuvabastuse kohaldamise eelduseks kasumi tegelik maksustamine Leedus.

Maksulepingu artikkel 7 lõige 2 alusel omistatakse Taotleja Leedu filiaalile kasum, mida püsiv tegevuskoht sarnasest tegevusest eeldatavasti saaks, tegutsedes iseseisvalt samadel või sama laadi tingimustel samal või sama laadi tegevusalal kui teise lepinguosalise riigi ettevõtja, kelle püsiv tegevuskoht ta on.

Maksuhaldur nõustus Taotleja poolt esitatud deklareerimise käsitlusega ja selles osas täiendavad selgitused puudusid.

### 2014 II KVARTAL

**I** Taotlejad soovisid saada maksuhalduri siduvat hinnangut ühinemise ja litsentsitasude maksustamise kohta ning ühinemiseelsete võlakohustuste ühinemisjärgselt 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 emaettevõte 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 emaettevõte 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 ühinemisjärgselt täitmise maksustamisele (MKS § 912 lg 1 p 3)

**II** Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut juhuks, kui nad maksavad dividende Eesti äriühingu teises liikmesriigis registreeritud tütarühingult saadud dividendide ja Malta riigi maksuhaldurilt saadud tulumaksutagastuse arvel. Taotleja hinnangul rakendub taotluses kirjeldatud tehingule TuMS § 50 lõikes 11 sätestatud maksuvabastus.

MTA nõustus taotleja maksukäsitlusega eeldusel, et dividendi laekumise ajal on täidetud vähemalt 10% suuruse osaluse omamise nõue.

Viimati uuendatud 30.06.2021

# 2013

## 2013 IV KVARTAL

Taotleja kavatseb soetada 100%-lise osaluse Hollandi residendist äriühingus. Osaluse soetust kavatseb taotleja tasuda kas omavahenditest või krediidiasutusel saadavate laenude abil. Tehingute osapooled ei ole omavahel seotud isikud. Taotleja eesmärk antud tehingus on tulu saamine läbi osaluse võimaliku tulevase müügi või väärtuse kasvu. Taotleja hinnangul on osaluse soetamisel ning selle tarbeks laenude võtmisel tegemist taotleja ettevõtlusega.

Taotleja küsis, kas Hollandi äriühingus osaluse soetamine ning selle tarbeks kasutatavad laenud on seotud taotleja ettevõtlusega ning sellest tulenevalt ei kuulu kohaldamisele tulumaksuseaduse § 51 või 52.

Taotleja küsis, kas Hollandi äriühingult saadud dividendi arvelt väljamakstavad dividendid on tulumaksuvabad TuMS § 50 lg 11 p 1 alusel. Samuti, kas soetatava äriühingu Hollandi maksuresidentsuse tõendamiseks piisab Hollandi maksuadministratsiooni sellekohasest tõendist.

Taotleja küsis, kas kavandatud tehing annab alust MKS §§ 83-84 kohaldamiseks.

MTA leidis, et äriühingus osaluse soetamine on finantsvara soetamine. Residendist juriidilise isiku maksustamine on reguleeritud TuMS §-dega 48-52. Ettevõtlusega seotud kulu on defineeritud TuMS § 32 lg 2 ja see laieneb ka juriidilistele isikutele. Samuti on ka dividendi mõistega, mis on defineeritud TuMS § 18 lg 2.

Juhul, kui residendist äriühing saab dividende lepinguriigist (milleks on ka Holland) ja saaja osalus on vähemalt 10 % on võimalik saadud dividendidelt rakendada vabastusmeetodit juhul, kui Hollandi äriühing on selle riigi resident ja tulumaksukohustuslane äriühing. Seega on TuMS § 50 lg 11 p-s 1 täpselt sätestatud vabastusmeetodi rakendamise tingimused. Taotluses kirjeldatud tehingu puhul on tegemist ettevõtlusega seotud vara soetamisega. Taotleja poolt kavandatav Hollandi äriühingu osaluse soetamine ei kuulu maksustamisele TuMS § 51 ja 52 alusel.

MKS §-de 83 ja 84 kohaldatavuse osas selgitas MTA, et tegemist on maksumenetluse regulatsiooniga, mida kohaldatakse või jäetakse kohaldamata maksumenetluses, omades kogu tehinguga seotud tegelikke dokumente, asjaolusid ja neid kogumis hinnates. MKS §-d 83 ja 84 ei ole iseseisvad maksustamise alused, vaid õiguslikku ümberkvalifitseerimist võimaldavad sätted. Nende kohaldamine ei saa olla iseseisvaks siduva eelotsuse küsimise aluseks.

## 2013 I KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut juhuks kui ta otsustab maksta dividende oma emaettevõttele, kusjuures väljamakse aluseks olevad dividendid on ta omakorda saanud Hollandi residendist

tütarühingult, mille osad ta lähiajal plaanib soetada. Teisalt oli Taotleja huvi saada Maksu- ja Tolliameti siduv hinnang küsimuses, mis puudutas dividendide mitterahalist väljamakset ja selle väärtuse määramist.

1) Taotleja hinnangul tuleb TuMS § 50 lg 11 punktis 1 sätestatud määratlemata õigusemõistet „lepinguriigi tulumaksukohustuslasest äriühing“ tõlgendada kooskõlas kehtiva Direktiivi ja selle lisadega.

2) Taotleja leiab, et TuMS § 50 lg 11 p 1 rakendamiseks Hollandi äriühingult saadavate dividendide osas piisab, kui Hollandi Kuningriigi maksuhaldur väljastab Hollandi äriühingule ametliku kirjaliku tõendi, milles kinnitatakse Hollandi äriühingu maksuresidentsust ning samuti seda, et see äriühing on Hollandi tulumaksukohustuslane Hollandi seaduste alusel, võttes arvesse Direktiivi nõudeid.

3) Kas mitterahalises vormis saadav maksuvaba dividenditulu kajastatakse asja või õiguse turuhinna alusel ja kui saadavaks mitterahaliseks dividendiks oleks osalus teises äriühingus, siis oleks turuhind määratletav selle ostu-müügi tehingu väärtuse alusel, millega Hollandi äriühing omandab teise äriühingu praegustelt aktsionäridelt 100%-lise osaluse?

Maksu- ja Tolliamet nõustus Taotlejate antud hinnanguga 1. ja 2. küsimuses, kuid jättis hinnangu andmata 3. küsimuses, kuna Hollandi äriühingult saadud mitterahaliste dividendide väärtuse määramine toimub Hollandi seaduste alusel.

Viimati uuendatud 30.06.2021

# Erisoodustus

2023 IV KVARTAL

**Taotleja** kuulub kontserni, mille omanikud (lõplikud kasusaajad) plaanivad kontserni restruktureerida selliselt, et selle kaks tegevusvaldkonda jagataks ühe valdusettevõtte asemel kahe valdusettevõtte vahel (moodustuks kaks kontserni). Selleks asutataks kontserni teine valdusühing, mille omanikeks saaksid esialgu taas kontserni praegused lõplikud kasusaajad ja mis omaks ka taotleja emaettevõtet. Seejärel toimuks veel üks tehing, mille osas taotleja maksuhaldurilt siduvat eelotsust küsib. Nimelt annaks kontsernide lõplikud kasusaajad oma n-ö taotleja kontserni valdusühingu osalusest 10% tasuta (kinkelepinguga) taotleja ühele juhatuse liikmele, arvestades tema senist tööd taotlejas ja motiveerimaks teda jätkama taotlejas ja n-ö taotleja kontsernis laiemalt. Osaluse saamiseks ei seata mingeid täiendavaid tingimusi. Taotleja palus maksuhalduril kinnitada, et planeeritav tehing ei ole Eestis

maksustatav tulumaksuga ega mõne muu maksuga ei erisoodustusena, kingitusena ega muul alusel, seda mitte ühegi eespool nimetatud isiku või muu isiku tasandil.

**Maksuhaldur** nõustus taotlejaga selles, et kui üks füüsiline isik annab talle kuuluva vara (sh mõne äriühingu osaluse) omandiõiguse tasuta üle teisele füüsilisele isikule, selle eest konkreetset vastusooritust nõudmata, vastab selline tehing võlaõigusseaduse § 259 lg 1 kinkelepingu tunnustele. Maksuhaldur möönis ka, et füüsiliste isikute vaheline kinketehing ei ole tulumaksuseaduse järgi reeglina tõepoolest ei kingi andja ega saaja tasandil tulumaksuga maksustatav. Samas ei ole maksuhalduril selles asjas võimalik mööda vaadata taotleja juhatuse liikmele loodavas n-ö taotleja kontserni valdusühingus osaluse andmise asjaoludest ja põhjustest. Osalus antaks talle kui taotleja juhatuse liikmele ja võtmetöötajale seoses tema senise töö ja tegevusega taotlejas. Osaluse andmise eesmärgiks on motiveerida teda panustama taotlejasse ja tervesse n-ö taotleja kontserni ka tulevikus. Osaluse saamine on seega otseses põhjuslikus seoses taotleja juhatuse liikme senise töösuhtega taotlejas. Saadav valdusühingu osalus on ka rahaliselt mõõdetav hüve. Kuigi tsiviilõiguslikult oleks tegemist füüsiliste isikute vaheliste kinketehingutega, siis maksuõiguslikult ja sisult oleks tegemist erisoodustuse andmisega, mis maksustatakse tööandja tasandil tulumaksuseaduse § 48 lg 4 p 7 ja sotsiaalmaksuseaduse § 2 lg 1 p 7 kohaselt tulu- ja sotsiaalmaksuga. Maksuhalduri hinnangul ei välista erisoodustuseks lugemist ka asjaolu, et osalust ei antaks selles asjas tööandja või kontserni mõne teise äriühingu, vaid kontserni lõplikest kasusaajatest füüsiliste isikute arvelt.

Siduva eelotsuse kuupäev: 16.11.2023

Viimati uuendatud 07.05.2025

# 2020

### 2020 IV KVARTAL

**Taotleja palus vastust järgmistele küsimustele:**
Kas olukorras, kus töötaja annab optsiooni realiseerimise käigus ning vahetult enne (100%-list) *exit*'it või *exit*'i käigus optsioonist tuleneva optsiooni aktsiate või *exit*'i tulemi saamise õiguse mitterahalise sissemaksena üle tema kontrolli all olevale ühingule, kohaldub TuMS § 48 lõikes $5^3$ sätestatud maksuvabastus ning tehing on maksuneutraalne nii äriühingu kui töötaja seisukohast?

Olukorras, kus töötaja annab optsiooni täitmisel (realiseerimisel) *exit*'i korral rahalise hüvitise enda 100%-lise osalusega äriühingule, kohaldub TuMS § 48 lõike $5^3$ alusel maksuvabastus ulatuses, mis vastab optsiooni hoidmise ajale. Töötajal tekib rahalisest hüvitisest kasu aktsiate võõrandamisest ja

tulumaksukohustus oma tuludeklaratsiooni alusel.

Kas TuMS § 48 lõikes $5^3$ sätestatud maksuvabastus kohalduks ka siis, kui optsioonileping oleks kohe algusest peale sõlmitud töötaja kontrolli all oleva ühinguga või lubaks osaluse üle andmist otse töötaja kontrolli all olevale ühingule, kuid optsiooni välja teenimine oleks sõltuvusse seatud töötaja töötamisest äriühingus?

Olukorras, kus optsioonileping sõlmitakse töötaja 100%-lise osalusega äriühinguga või lubatakse optsioonilepingu alusvara üleandmist otse töötaja 100%-lise osalusega äriühingule, kuid osaluse väljateenimine oleks sõltuvusse seatud töötaja töötamisega taotleja juures, ei kohaldu TuMS § 48 lõikes $5^3$ toodud maksuvabastus.

TuMS § 48 lõike $5^3$ puhul on oluline, et säte kohaldub olukorras, kus osalusoptsioon antakse töötajale ning osalusoptsiooni alusvara on osalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus. Samuti on sätte kohaldamisel oluline, et optsiooni täitmisel vähemalt kolm aastat pärast optsiooni andmist ei maksustata tekkivat hüve erisoodustusena, vaid tulevikus töötaja kasuna vara võõrandamisest.

Viimati uuendatud 30.06.2021

# 2018

### 2018 IV KVARTAL

Taotleja soovis palgata kahte välisprofessorit ning tundis siduva eelotsuse taotluses huvi, kas professorite kolimiskulud peab lugema erisoodustuseks.

Taotleja leidis, et juhul, kui kulu kantakse eelkõige tööandja huvides, siis võib väita, et töötaja ei saa maksustamise mõistes hüve ning kulutuse suhtes puudub erisoodustuse maksuobjekt.

Taotleja oli seisukohal, et kolimiskulud tehakse tema kui tööandja ja mitte tööle asuvate professorite huvides. Seda põhjusel, et selline on ülikoolide tava ning on taotleja huvides, et professorid just selles ülikoolis tööle asuksid. On reaalne oht, et kui kolimiskulusid ei kanta, siis professorid taotleja juurde tööle ei asu.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang:**

Taotluses kirjeldatud asjaolusid arvesse võttes leidis Maksu- ja Tolliamet (MTA), et eraldi tuleb käsitleda töötajate transpordikulusid välisriigist Eestisse ja töötajate Eestisse toodavate varade kolimiskulusid.

TuMS § 48 lg $5^1$ teise lause kohaselt ei loeta erisoodustuseks tööandja ettevõtlusega seotud kulutusi töölepingu alusel töötava töötaja transpordiks elu- ja töökoha vahel juhul, kui töötaja elukoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel töökohast. Kuna professorite elukohad on ülikooli tööle asudes töökohast kaugemal kui 50 km, siis selliseid sõidukulusid ei loeta erisoodustuseks ja nendelt kuludelt ei pea taotleja tasuma tulu- ega sotsiaalmaksu.

TuMS § 48 lg 1 kohaselt ei ole eluasemekulude osas tõlgendamise ruumi, kas tegemist on professoritele antava rahalise hüvega või mitte. Juhul, kui professorid soovivad oma eluasemega seotud vara veoteenuse kompenseerimist tööandja poolt, siis kuuluvad veokulud maksustamisele erisoodustusena. Seda põhjusel, et tegemist on professoritele kuuluvate varadega ja professoritel on ühepoolne huvi oma vara Eestisse transportida.

Taotleja väide, et pakutavad soodustused professorite kolimiskulude hüvitamiseks peaksid ülikooli muutma professoritele atraktiivsemaks tööandjaks kinnitab MTA hinnangul selgelt, et kolimiskulude hüvitamine on just professorite ja mitte ülikooli huvides. Professorid on need, kes tasutud kolimiskuludelt otsest rahaliselt hinnatavat kasu saavad ja seesinane saadav kasu motiveerib neid ülikooli tööle asuma.

Viimati uuendatud 01.07.2021

# 2017

### 2017 I KVARTAL

Taotleja (linnavalitsus) kavatseb anda rahaliselt hinnatavaid hüvesid linnavolikogu esimehele, linnavolikogu liikmetele, linnavolikogu kantselei teenistujatele, hallatava asutuse töötajatele ja hallatava asutuse direktorile. Ka linnavolikogu kantselei kavatseb anda rahaliselt hinnatavaid hüvesid linnavalitsuse teenistujatele, hallatava asutuse töötajatele ja hallatava asutuse direktorile. Hallatav asutus kavatseb omakorda anda rahaliselt hinnatavaid hüvesid linnavalitsuse ja linnavolikogu kantselei teenistujatele, linnavolikogu esimehele, linnavolikogu liikmetele, teise hallatava asutuse töötajatele ja hallatava asutuse direktorile. Taotleja palub Maksu- ja Tolliameti hinnangut selle kohta, kas nimetatud juhtudel on rahaliselt hinnatavate hüvede andmisel tegemist erisoodustusega.

Linna põhimääruse kohaselt on linna ametiasutused linnavalitsus (asutusena) koos struktuuriüksustega

ja volikogu kantselei. Linna põhimäärusest nähtuvalt on linnavalitsuse struktuuriüksusteks osakonnad ja linnakantselei, mida juhivad vastavalt juhatajad ja linnasekretär, kes teostavad struktuuriüksuste teenistujate suhtes tööandja õigusi.

Kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse (edaspidi KOKS) § 35 lõike 1 kohaselt võib linn asutada linna hallatavaid asutusi, mis ei ole juriidilised isikud. Linna põhimääruse kohaselt on linnavolikogul õigus asutada linnavalitsuse hallatavaid asutusi, kes ei ole iseseisvad juriidilised isikud ning kelle kõrgemalseisvaks organiks on linnavalitsus. Linna põhimääruse kohaselt juhib hallatavat asutust asutuse juht, kellega sõlmib töölepingu, määrab töötasu ja täidab tema suhtes muid tööandja õigusi ning kohustusi linnapea või tema volitatud isik. Linna põhimääruse kohaselt kinnitab asutuse koosseisu linnavalitsus või linnavalitsuse volitatud isik. Linna põhimäärusest ei nähtu, et linnavalitsusel oleks hallatava asutuse nimel hallatava asutuse töötajatega töölepingute sõlmimise õigus. Seega täidavad hallatavad asutused muuhulgas ka tööandja rolli enda üksuses töötavate töötajate suhtes. Kuigi hallatav asutus pole juriidiline isik, on see siiski eraldiseisev üksus. Asjaolu, et hallatava asutuse näol on tegemist eraldiseisva üksusega, toetab ka KOKS § 35 lõige 2, millest nähtuvalt tuleb nii linna ametiasutus kui ka ametiasutuse hallatav asutus registreerida riigi ja kohaliku omavalitsuse asutuste registris.

Maksuõigussuhte subjektide ring on laiem tsiviilõigussuhte subjektide ringist, hõlmates ka niinimetatud erisubjekte. Tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) tähenduses on sellisteks erisubjektideks riigi ja kohaliku omavalitsusüksuse asutused. Riik ja kohalikud omavalitsusüksused ei ole juriidilise isiku tulumaksu maksjaks, kuid rahaliselt hinnatavate hüvede maksustamisel erisoodustusena omistatakse neile erandkorras osaline õigusvõime. Seega on maksuõiguses erisubjektiks ka linnavalitsuse hallatavad asutused.

TuMS §-i 1 lõikes 2 ja §-i 2 lõikest 2 nähtuvalt on tulumaksu maksjateks muuhulgas ka residendist juriidilised isikud ja Eesti kohaliku omavalitsuse üksuse asutused, kes teevad maksustatavaid erisoodustusi. Seega käsitleb nimetatud säte eraldi maksumaksjatena maksustatavaid erisoodustusi tegevaid ametiasutusi ja hallatavaid asutusi.

TuMS § 48 lõike 4 kohaselt on erisoodustusega tegemist juhul, kui kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav hüve antakse töötajale seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega, olenemata erisoodustuse andmise ajast.

Seega, kuna taotluses märgitud juhtudel antakse rahaliselt hinnatav hüve teise ametiasutuse ja hallatava asutuse teenistujatele, ei ole tegemist erisoodustusega.

Viimati uuendatud 01.07.2021

# 2016

## 2016 IV KVARTAL

Taotleja soovib laiendada emaettevõtte motivatsiooniprogrammi ka tütarettevõtte töötajatele. Motivatsiooniprogramm näeb ette valitud töötajatele emaettevõttes osalust omandada võimaldavate optsioonide jagamist piiratud aktsiaühiku ehk nn Restricted Stock Unit (RSU) näol.

Taotleja on seisukohal, et taotluses kirjeldatud aktsiates arveldatavad RSU-d on oma olemuselt sarnased tulumaksuseaduse (TuMS) § 48 lõike $5^3$ lauses 2 nimetatud osalusoptsioonidega, mistõttu TuMS § 48 lõike $5^3$ lauses 2 sätestatud maksuvabastus kohaldub ka aktsiates arveldatavatele RSU-dele.

Maksu- ja Tolliamet (MTA) on osalusoptsiooni määratlenud kui tööandjaga sõlmitud tuletislepingut, mis annab töötajale õiguse, kuid mitte kohustuse osta või müüa tööandja väärtpabereid kokkulepitud hinnaga kindla ajaperioodi jooksul või kindlal päeval. Töötaja õiguseks võib olla ka automaatselt osaluse omandamine kokkulepitud tingimuste täitmisel. Määravaks on seejuures osaluse omandamise võimalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus.

Selleks, et osalusoptsiooni realiseerimine muutuks selle andja jaoks maksuvabaks, peab olema eelnevalt kokku lepitud, et osalusoptsiooni andmise ja selle realiseerimise vaheline periood oleks vähemalt kolm aastat. Juhul kui see on lühem ja osalusoptsioon realiseeritakse enne kolme aasta möödumist, kuulub see maksustamisele lähtuvalt TuMS § 48 lõikest 1.

Taotluse kohaselt on motivatsiooniprogrammi eesmärgiks säilitada ja motiveerida neid töötajaid, kelle praegused ja potentsiaalsed panused on olulised emaettevõtte ja Taotleja edaspidises edus, pakkudes neile osalust emaettevõttes läbi RSU-de.

Taotluse kohaselt ei ole RSU-de väljateenimise perioodi jooksul ning kuniks RSU-de aluseks olevate aktsiate arveldamiseni RSU-d ühelgi viisil müüdavad, panditavad, koormatavad, loovutatavad, üleantavad ega muul viisil käsutatavad, samuti ei anna arveldamata aktsiad aktsionäri õigusi. RSU-de väljateenimise ja arveldamise tingimused ning piirangud kehtivad ka samade RSU-de dividendide saamise õigusega samaväärsete õiguste suhtes, ja neid antakse (kui üldse) alles kolme aasta möödumisel RSU-de andmisest.

Kuna töötaja omandab aktsiad ja seeläbi aktsionäri õigused aktsiate arveldamisel, siis saab aktsiate arveldamist lugeda osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamiseks TuMS § 48 lg $5^3$ mõistes.

MTA nõustus, et RSU-d on käsitletavad osalusoptsiooni andmisena TuMS § 48 lg $5^3$ mõistes ning osaluse omandamine läbi aktsiate arveldamise kvalifitseerub TuMS § 48 lõike $5^3$ lauses 2 sätestatud maksuvabastuse alla, mille kohaselt ei loeta erisoodustuseks osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamist, kui osalus omandatakse mitte varem kui kolme aasta möödumisel osalusoptsiooni andmisest arvates.

Viimati uuendatud 01.07.2021

# 2014

### 2014 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut küsimuses, kas taotluses kirjeldatud optsioonide tingimuste täitmine ja optsioonide arveldamine kvalifitseerub tulumaksuseaduse (TuMS) § 48 lg $5^3$ lauses 2 sätestatud maksuvabastuse alla, mis käsitleb vähemalt kolme aastase realiseerimistähtajaga osalusoptsioonide erisoodustusena maksustamisest vabastamist.

Vastavalt TuMS § 48 lõikele $5^3$ ei loeta erisoodustuseks osalusoptsiooni andmist. Sama sätte teise lause kohaselt juhul, kui osalusoptsiooni alusvara on osalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus, ei loeta erisoodustuseks osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamist, kui osalus omandatakse mitte varem kui kolme aasta möödumisel osalusoptsiooni andmisest arvates.

MTA on osalusoptsiooni määratlenud kui tööandjaga sõlmitud tuletislepingut, mis annab töötajale õiguse, kuid mitte kohustuse osta või müüa tööandja väärtpabereid kokkulepitud hinnaga kindla ajaperioodi jooksul või kindlal päeval. Määravaks on seejuures osaluse omandamise võimalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus.

Taotluse kohaselt on osalusoptsioonide tingimuste täitumise tähtajaks kolm aastat alates optsioonide andmisest, s.t. õigus saada optsioonide alusel ettevõtte aktsiaid tekib kolme aasta möödumisel optsioonide väljastamisest töötajatele, tingimusel, et viimane töötab jätkuvalt optsioonide tingimuste täitumise ajal ettevõttes või tema tütarettevõttes.

Arvestades eeltoodut leidis MTA, et taotluses kirjeldatus optsioonid vastavad osalusoptsiooni tunnustele ja on täidetud tingimused selleks, et realiseeritavad optsioonid ei muutuks erisoodustuse objektiks lähtuvalt TuMS § 48 lõikest $5^3$.

Viimati uuendatud 30.06.2021

## 2013

### 2013 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut küsimuses, kas ja kuivõrd mõjutab optsioonilepingu ühe tingimuse – optsioonihinna muutmine - TuMS § 48 lõikes $5^3$ ettenähtud maksuvabastuse eelduseks oleva 3-aastase tähtaja kulgu.

Taotleja hinnangul optsioonihinna muutmine maksuvabastuse eelduseks oleva 3-aastase tähtaja kulgu ei peata.

MTA taotlejaga ei nõustunud ja leidis, et optsioonihinna muutmine muudab esialgset optsioonide andmise kuupäeva, mis hakkab kulgema optsioonihinna muutmisest alates.

### 2013 I KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut tehingule, mille tulemusena Taotlejaga samasse kontserni kuuluv USA äriühing annab Taotleja töötajatele optsioone tähtajaga kolm aastat. Taotleja soovis teada, kas kirjeldatud toimingule kohaldub TuMS § 48 lõikes $5^3$ sätestatud regulatsioon.

Maksu- ja Tolliamet nõustus Taotleja maksukäsitlusega ning sellega, et osalusoptsiooni mõiste sisustamisel tuleb lähtuda selle majanduslikust sisust ja määrav ei ole see, kuidas ühes või teises riigis osalusoptsiooni majanduslikule sisule vastavat tuletisväärtpaberit nimetatakse.

Viimati uuendatud 01.07.2021

# Optsioonid

### 2022 I KVARTAL

**Aktsiate omandamine mitterahalise sissemakse tegemise teel:** ühe ühingu aktsiatega mitterahalise sissemakse tegemine teise ühingu kapitali ning seeläbi teise ühingu aktsiate omandamine on füüsilisele isikule maksuvaba TuMS § 15 lg 4 p 10 alusel.

**Optsioonilepingus kokkulepitud alusvara muutmine optsioonilepingu kolmeaastast tähtaega katkemata:** optsioonilepingus kokkulepitud alusvara muutmine, ilma et katkeks optsioonilepingu

hoidmise kolmeaastane tähtaeg TuMS § 48 lg $5^3$ alusel, on võimalik põhjendatud juhtudel. Üheks selliseks juhuks on ühingus kogu osaluse võõrandamine uuele omanikule, kes asendab optsioonilepingu alusvara. Kuna töötaja omandab optsioonilepingu täitmise hetkel reaalse osaluse tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus, siis osalusoptsiooni olulisi tingimusi ei muudeta ning kolmeaastase tähtaja kulgemine ei katke. Juhul kui tööandjaga sõlmitakse sisuliselt uus osalusoptsiooni leping ja uutel tingimustel, siis algab uus kolmeaastane tähtaeg. **Teised juhud**

***Full exit* olukord:** kogu osaluse võõrandamisena ehk *full exit*'ina käsitletakse olukorda, kus investor ostab kogu osaluse (100%) ning investori (uue omaniku) soovil osalusprogramm lõpetatakse. *Full exit*'ina ei käsitleta olukorda, kui olenemata kogu osaluse ostmisest optsioonilepinguid ei lõpetata. Osalusoptsioonide täitmisel, mille sõlmimisest kuni täitmiseni ei ole möödunud vähemalt kolm aastat, maksustatakse tasuta saadud alusvara turuhind optsiooni realiseerimise hetkel erisoodustusena. Juhul kui tegemist on *full exit* olukorraga, kohaldatakse proportsionaalset maksuvabastust vastavalt TuMS § 48 lg-le $5^3$.

Siduva eelotsuse kuupäev: 21.03.2022

Viimati uuendatud 14.11.2024

# 2021

### 2021 I KVARTAL

Taotleja soovis maksuhaldurilt hinnangut seoses optsioonide andmisega, kus optsioonide andmine töötajatele toimub spetsiaalselt selleks otstarbeks loodud Prantsusmaa fondi *fonds communs de placement d'entreprise* (edaspidi FCPE) osakute väljastamise teel. Taotleja soovis teada, kas FCPE osakuid saab lugeda osalusoptsioonideks **tulumaksuseaduse (TuMS) § 48 lõike $5^3$** tähenduses ning kuidas toimub optsioonide maksustamine nende andmisel taotleja töötajatele. Samuti kas TuMS § 48 lõikes $5^3$ sätestatud maksuvabastus kohaldub ka siis, kui töötaja lunastab peale viieaastast lukustamisperioodi lõppu Emaettevõtte aktsiad kas (i) omandades Emaettevõtte aktsiad vahetult või (ii) andes FCPE-le korralduse töötaja nimel hoitavate Emaettevõtte aktsiate müümiseks ning kandes vara võõrandamisest saadud tulu töötajale.

Maksuhaldur nõustus taotlejaga, et eelotsuse taotluses kirjeldatud FCPE osakute omandamist saab lugeda osalusoptsiooni andmiseks TuMS § 48 lõike $5^3$ tähenduses.

Maksuhaldur arvestas oma seisukohta kujundades asjaoluga, et Emaettevõtte aktsiaid märgib ja hoiab

FCPE ehk Prantsusmaal spetsiaalselt töötajate optsiooniprogrammiks ning Emaettevõtte aktsiate haldamiseks ja hoidmiseks loodud fond, mis väljastab vastavalt märgitud Emaettevõtte aktsiatele igale töötajale FCPE osakud (iga Emaettevõtte aktsia kohta üks FCPE osak). Samuti oli hinnangu andmisel oluline, et Emaettevõtte aktsiatelt laekuvad dividendid FCPE-le (fondile), kes investeerib saadud raha Emaettevõtte aktsiatesse, mille arvelt töötajatele väljastatakse täiendavad FCPE osakud. Muu hulgas pidas maksuhaldur oluliseks ka seda, et dividende töötajatele ei maksta, Emaettevõtte aktsiatega seotud hääleõigusi teostab FCPE nõukogu ning FCPE osakuid on võimalik lunastada ainult Emaettevõtte aktsiates ja kuni viieaastase lukustamisperioodi lõppemisel. FCPE osakute lunastamisel on võimalik Emaettevõtte aktsiad kanda töötaja nimele või töötaja korraldusel müüa ja kanda töötajale raha. Samuti on töötajal võimalik jätkata Emaettevõtte aktsiate hoidmist FCPE kaudu.

TuMS § 48 lõige $5^3$ sätestab, et osalusoptsiooni hoidmine vähemalt kolm aastat annab erisoodustuse maksuvabastuse. Kolme aastast perioodi arvestatakse alates optsiooni andmise kuupäevast kuni optsiooni täitmise kuupäevani, mil töötaja saab aktsiad.

MTA nõustub taotlejaga, et FCPE osakute omandamist märkimishinnaga ja FCPE osakute omandamist tööandja panusena tasuta saab lugeda optsiooni andmiseks ning FCPE osakute lunastamist Emaettevõtte aktsiates saab lugeda optsiooni täitmiseks. Sellest tulenevalt ei too Emaettevõtte aktsiate omandamine või töötaja korraldusel aktsiate müügil raha saamine kuni viieaastase lukustamisperioodi lõppemisel tööandjale kaasa maksukohustust, kuna sellisel juhul on TuMS § 48 lõikes $5^3$ sätestatud maksuvabastuse alus (tingimus hoida optsiooni vähemalt kolm aastat) täidetud.

Emaettevõtte aktsiate kandmisel töötaja nimele tekib töötajal (füüsilisel isikul) tulevikus aktsiate müügil tulumaksukohustus kasult vara võõrandamisest. Töötaja korraldusel koheselt Emaettevõtte aktsiate müügil tekib töötajal (füüsilisel isikul) raha saamisel tulumaksukohustus samuti kui kasult vara võõrandamisest. Maksukohustuse aluseks on **TuMS § 15 lõige 1**.

Viimati uuendatud 25.11.2021

# 2020

### 2020 IV KVARTAL

Kas olukorras, kus töötaja annab optsiooni realiseerimise käigus ning vahetult enne (100%-list) exit'it või exit'i käigus optsioonist tuleneva optsiooni aktsiate või exit'i tulemi saamise õiguse mitterahalise sissemaksena üle tema kontrolli all olevale ühingule, kohaldub TuMS § 48 lõikes $5^3$ sätestatud maksuvabastus ning tehing on maksuneutraalne nii äriühingu kui töötaja seisukohast?

Olukorras, kus töötaja annab optsiooni täitmisel (realiseerimisel) exit'i korral rahalise hüvitise enda 100%-lise osalusega äriühingule, kohaldub TuMS § 48 lõike $5^3$ alusel maksuvabastus ulatuses, mis vastab optsiooni hoidmise ajale. Töötajal tekib rahalisest hüvitisest kasu aktsiate võõrandamisest ja tulumaksukohustus oma tuludeklaratsiooni alusel.

Kas TuMS § 48 lõikes $5^3$ sätestatud maksuvabastus kohalduks ka siis, kui optsioonileping oleks kohe algusest peale sõlmitud töötaja kontrolli all oleva ühinguga või lubaks osaluse üle andmist otse töötaja kontrolli all olevale ühingule, kuid optsiooni välja teenimine oleks sõltuvusse seatud töötaja töötamisest äriühingus?

Olukorras, kus optsioonileping sõlmitakse töötaja 100%-lise osalusega äriühinguga või lubatakse optsioonilepingu alusvara üleandmist otse töötaja 100%-lise osalusega äriühingule, kuid osaluse väljateenimine oleks sõltuvusse seatud töötaja töötamisega taotleja juures, ei kohaldu TuMS § 48 lõikes 53 toodud maksuvabastus.

TuMS § 48 lõike $5^3$ puhul on oluline, et säte kohaldub olukorras, kus osalusoptsioon antakse töötajale ning osalusoptsiooni alusvara on osalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus. Samuti on sätte kohaldamisel oluline, et optsiooni täitmisel vähemalt kolm aastat pärast optsiooni andmist ei maksustata tekkivat hüve erisoodustusena, vaid tulevikus töötaja kasuna vara võõrandamisest.

Viimati uuendatud 02.07.2021

# 2016

### 2016 IV KVARTAL

Taotleja soovib laiendada emaettevõtte motivatsiooniprogrammi ka tütarettevõtte töötajatele. Motivatsiooniprogramm näeb ette valitud töötajatele emaettevõttes osalust omandada võimaldavate optsioonide jagamist piiratud aktsiaühiku ehk nn Restricted Stock Unit (RSU) näol.

Taotleja on seisukohal, et taotluses kirjeldatud aktsiates arveldatavad RSU-d on oma olemuselt sarnased tulumaksuseaduse (TuMS) § 48 lõike $5^3$ lauses 2 nimetatud osalusoptsioonidega, mistõttu TuMS § 48 lõike $5^3$ lauses 2 sätestatud maksuvabastus kohaldub ka aktsiates arveldatavatele RSU-dele.

Maksu- ja Tolliamet (MTA) on osalusoptsiooni määratlenud kui tööandjaga sõlmitud tuletislepingut, mis annab töötajale õiguse, kuid mitte kohustuse osta või müüa tööandja väärtpabereid kokkulepitud

hinnaga kindla ajaperioodi jooksul või kindlal päeval. Töötaja õiguseks võib olla ka automaatselt osaluse omandamine kokkulepitud tingimuste täitmisel. Määravaks on seejuures osaluse omandamise võimalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus.

Selleks, et osalusoptsiooni realiseerimine muutuks selle andja jaoks maksuvabaks, peab olema eelnevalt kokku lepitud, et osalusoptsiooni andmise ja selle realiseerimise vaheline periood oleks vähemalt kolm aastat. Juhul kui see on lühem ja osalusoptsioon realiseeritakse enne kolme aasta möödumist, kuulub see maksustamisele lähtuvalt TuMS § 48 lõikest 1.

Taotluse kohaselt on motivatsiooniprogrammi eesmärgiks säilitada ja motiveerida neid töötajaid, kelle praegused ja potentsiaalsed panused on olulised emaettevõtte ja Taotleja edaspidises edus, pakkudes neile osalust emaettevõttes läbi RSU-de.

Taotluse kohaselt ei ole RSU-de väljateenimise perioodi jooksul ning kuniks RSU-de aluseks olevate aktsiate arveldamiseni RSU-d ühelgi viisil müüdavad, panditavad, koormatavad, loovutatavad, üleantavad ega muul viisil käsutatavad, samuti ei anna arveldamata aktsiad aktsionäri õigusi. RSU-de väljateenimise ja arveldamise tingimused ning piirangud kehtivad ka samade RSU-de dividendide saamise õigusega samaväärsete õiguste suhtes, ja neid antakse (kui üldse) alles kolme aasta möödumisel RSU-de andmisest.

Kuna töötaja omandab aktsiad ja seeläbi aktsionäri õigused aktsiate arveldamisel, siis saab aktsiate arveldamist lugeda osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamiseks TuMS § 48 lg $5^3$ mõistes.

MTA nõustus, et RSU-d on käsitletavad osalusoptsiooni andmisena TuMS § 48 lg $5^3$ mõistes ning osaluse omandamine läbi aktsiate arveldamise kvalifitseerub TuMS § 48 lõike $5^3$ lauses 2 sätestatud maksuvabastuse alla, mille kohaselt ei loeta erisoodustuseks osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamist, kui osalus omandatakse mitte varem kui kolme aasta möödumisel osalusoptsiooni andmisest arvates.

Viimati uuendatud 02.07.2021

## 2014

### 2014 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut küsimuses, kas taotluses kirjeldatud optsioonide tingimuste täitmine ja optsioonide arveldamine kvalifitseerub tulumaksuseaduse (TuMS) § 48 lg $5^3$

lauses 2 sätestatud maksuvabastuse alla, mis käsitleb vähemalt kolme aastase realiseerimistähtajaga osalusoptsioonide erisoodustusena maksustamisest vabastamist.

Vastavalt TuMS § 48 lõikele $5^3$ ei loeta erisoodustuseks osalusoptsiooni andmist. Sama sätte teise lause kohaselt juhul, kui osalusoptsiooni alusvara on osalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus, ei loeta erisoodustuseks osalusoptsiooni alusvaraks oleva osaluse omandamist, kui osalus omandatakse mitte varem kui kolme aasta möödumisel osalusoptsiooni andmisest arvates.

MTA on osalusoptsiooni määratlenud kui tööandjaga sõlmitud tuletislepingut, mis annab töötajale õiguse, kuid mitte kohustuse osta või müüa tööandja väärtpabereid kokkulepitud hinnaga kindla ajaperioodi jooksul või kindlal päeval. Määravaks on seejuures osaluse omandamise võimalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus.

Taotluse kohaselt on osalusoptsioonide tingimuste täitumise tähtajaks kolm aastat alates optsioonide andmisest, s.t. õigus saada optsioonide alusel ettevõtte aktsiaid tekib kolme aasta möödumisel optsioonide väljastamisest töötajatele, tingimusel, et viimane töötab jätkuvalt optsioonide tingimuste täitumise ajal ettevõttes või tema tütarettevõttes.

Arvestades eeltoodut leidis MTA, et taotluses kirjeldatus optsioonid vastavad osalusoptsiooni tunnustele ja on täidetud tingimused selleks, et realiseeritavad optsioonid ei muutuks erisoodustuse objektiks lähtuvalt TuMS § 48 lõikest $5^3$.

Viimati uuendatud 02.07.2021

# 2013

### 2013 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut küsimuses, kas ja kuivõrd mõjutab optsioonilepingu ühe tingimuse – optsioonihinna muutmine – TuMS § 48 lõikes $5^3$ ettenähtud maksuvabastuse eelduseks oleva 3-aastase tähtaja kulgu.

Taotleja hinnangul optsioonihinna muutmine maksuvabastuse eelduseks oleva 3-aastase tähtaja kulgu ei peata.

MTA taotlejaga ei nõustunud ja leidis, et optsioonihinna muutmine muudab esialgset optsioonide

andmise kuupäeva, mis hakkab kulgema optsioonihinna muutmisest alates.

2013 I KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut tehingule, mille tulemusena Taotlejaga samasse kontserni kuuluv USA äriühing annab Taotleja töötajatele optsioone tähtajaga kolm aastat. Taotleja soovis teada, kas kirjeldatud toimingule kohaldub TuMS § 48 lõikes $5^3$ sätestatud regulatsioon.

Maksu- ja Tolliamet nõustus Taotleja maksukäsitlusega ning sellega, et osalusoptsiooni mõiste sisustamisel tuleb lähtuda selle majanduslikust sisust ja määrav ei ole see, kuidas ühes või teises riigis osalusoptsiooni majanduslikule sisule vastavat tuletisväärtpaberit nimetatakse.

Viimati uuendatud 02.07.2021

# Ettevõtlusega mitteseotud kulu

2023 I KVARTAL

**Ühinemine**

Ühinemisel, samuti ka nn tagurpidisel ühinemisel ei teki TuMS § 50 lg $2^2$ sätestatust lähtuvalt tulumaksukohustust. Ühinemisel liidetakse ühingute poolt deklareeritud omakapitali sissemaksed. TuMS § 50 lg 2 kohaselt kuuluvad elimineerimisele vaid ühinevate ühingute puhul üksteise omakapitali tehtud sissemaksed.

**Oma osade tagasiostmine**

Oma osade tagasiostmisel tekib tulumaksukohustus TuMS § 50 lg 2 alusel, kui omakapitalist tehtud väljamaksed ületavad sinna tehtud sissemakseid. Oma osade tagasiostmine on maksustatav sarnaselt dividendile, mistõttu ei kuulu oma osa tagasiostmisel võetud laen, selle teenindamine, intressikulud ja muud laenulepinguga seotud kulud maksustamisele ettevõtlusega mitteseotud kuluna TuMS §-de 51–52 alusel tingimusel, et laenu teenindatakse äriühingu enda kasumist, kui see on otseselt seotud edasise ettevõtlustulu saamise eesmärgiga ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud TuMS § 32 alusel. Omaaktsiatega tehtud tehingud maksustatakse TuMS § 50 lg 2 alusel ning siirdehindade regulatsioon ei kohaldu oma osa tagasiostmisel ja tagasi ostetud osa edasimüümisel.

**Jagunemine ja rahaliste vahendite üleandmine ema- või sõsarettevõtjale**

Tütarettevõtja poolt jagunemise käigus asutatavale ühingule ainult rahaliste vahendite ja nõuete

üleandmine on käsitletav maksuõiguslikus mõttes kasumi jaotamisena, mille puhul tekib tulumaksukohustus TuMS § 50 lg 1 alusel. Sellise tehingu tulemusena jaotab tütarettevõtja oma kasumi emaettevõtja asemel asutatavale (ja emaettevõtja kontrolli all olevale) ühingule.

Siduva eelotsuse kuupäev: 27.03.2023

Viimati uuendatud 14.11.2024

# 2018

## 2018 IV KVARTAL

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 14 näeb ette, et lg-d 11 ja 21 (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 01.07.2021

# 2017

### 2017 II KVARTAL

Taotleja kavatseb linna ettepanekul loobuda detailplaneeringuga ettenähtud ja seni täitmata kohustusest ehitada munitsipaalhoone, mis pidi hoonestusõiguse lõppemisel jääma linna omandisse linna poolt taotlejale selle eest hüvitist maksmata. Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti siduvat hinnangut seoses detailplaneeringuga ettenähtud munitsipaalhoone ehitamise kohustuse asendamiseks taotleja poolt makstava rahalise hüvitise tulu- ja käibemaksuga maksustamisega.

Taotleja poolt munitsipaalhoone ehitamise kohustusest vabanemiseks ja linna vajadusi laiemalt arvestava munitsipaalhoone ehitamiseks kavatsesid taotleja ja linn leppida kokku taotleja poolt rahalise hüvitise maksmises. Kuna taotleja poolt linnale makstavast rahalisest hüvitisest ei teki taotlejal käibemaksuseaduse § 3 lõikes 4 sätestatud maksustamisele kuuluvat käivet, ei too nimetatud hüvitise maksmine taotlejale kaasa käibemaksu tasumise kohustust.

Taotluses esitatud asjaoludest nähtuvalt on taotleja kohustus munitsipaalhoone ehitamiseks otseselt ja vahetult seotud taotleja poolt teostatava arendusprojekti ehitustegevusega. Nimetatud põhjusel tuleb taotleja poolt tema ehitustegevusega seotud munitsipaalhoone ehitamist koos sama ehitustegevuse arendusprojektiga käsitada maksustamisel taotleja ettevõtlusega seotud kuluna, st nii munitsipaalhoonet kui ka sellega seotud arendusprojekti tuleb vaadelda kogumis. Seetõttu olukorras, kus linnal langes ära huvi ja vajadus munitsipaalhoone järele arendatavas elurajoonis ning taotleja ja linn on seetõttu otsustanud asendada munitsipaalhoone ehitamine samas väärtuses rahalise hüvitise maksmisega taotleja poolt, ei kaasne taotlejale selle tehinguga tulumaksukohustust, kuna tegemist on ettevõtlusega seotud kohustuse täitmisega.

Viimati uuendatud 01.07.2021

# 2015

### 2015 IV KVARTAL

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 01.07.2021

## 2014

Taotleja ja XXX AS-i vahel on sõlmitud kirjalikud võlakirjade emissioonilepingud, mille alusel taotleja on omandanud XXX AS-s võlakirju majandustegevuses tehtavates finantstehingutes. Tegemist on sisuliselt laenulepingutega, millega finantseeriti laenu- ja liisingu tegevust ning kinnisvaraarendusi.

Taotleja ja XXX AS soovisid ümber kujundada eelpool märgitud lepingutega nimetatud õigussuhteid ning sõlmida koostööleping, millega intressikohustus asendatakse kinnisvara arendustest saadava kasu jagamisega.

Koostöölepingu eesmärgiks oleks saada taotleja poolt antud laen tagasi, lepingu ümberkujundamisel lükkuks maksekohustus lihtsalt edasi.

XXX AS-l on igakuiselt intresside tasumise kohustus, kuid seda ei ole suudetud täita.

Varem sõlmitud kokkulepete edasine kehtivus ei ole võimalik, kuna XXX AS-l on makseraskused.

Kuna intresse ei ole õigeaegselt tasutud, oleks taotlejal võimalik lepingutest taganeda ning nõuda kohest raha tagastamist, kuid kinnisvaraarenduste pooleliolemise tõttu ei täidaks see eesmärki, kuna XXX AS ei oleks praeguse seisuga võimeline laenulepinguid koheselt täitma.

Koostöölepingu raames XXX AS arendaks ja ehitaks välja lepingu lisas toodud ning XXX AS-ile kuuluvad kinnistud ja taotleja omalt poolt osaleks koostöö projektis XXX AS-ile antud laenuga. Koostööleping sõlmitaks 5 aastaks, mille jooksul võõrandaks XXX AS kinnistud ja kinnistute müügist saadud kasumist 90% kuuluks taotlejale.

Taotleja on seisukohal, et käesoleval juhul on laenutehingust saadav kasu saamine osa ühise äriprojekti kasumist selliseks asjaoluks, mida tuleb lugeda ettevõtlusega seotuks ning puudub alus tulumaksuga maksustamiseks.

**Maksuhalduri hinnang taotleja seisukohtadele**
Taotleja on XXX AS-ile andnud laenu või omandanud XXX ASi võlakirju juba alates 1999. aastast. XXX AS on laenu tagastanud ja laenukohustuselt intresse tasunud üksnes osaliselt. Laenu põhiosa on alates 1999. aastast tagastamata ning intress on alates 2005. aastast osaliselt või täielikult tasumata.

Eelotsuse taotluses on esitatud küsimus, kas intressi tasumist ja intressitulu saamist saab edasi lükata ning asendada see muul viisil kasu saamisega.

Taotluses esitatud faktiliste asjaolude põhjal on maksuhalduri jaoks selge, et taotleja ja XXX AS on juba aastaid laenu tagastamist ja intressi tasumist (intressitulu saamist) edasi lükanud. Asjaoludest nähtub, et taotleja on sõlmitud kokkuleppega pikendanud laenu tagastamistähtaegu ning seejuures veel oluliselt vähendanud aasta intressimäära. Sellise laenu andmine väljaspool tavapärast majandustegevust ei ole

äriliselt otstarbekas ega eluliselt usutav. Kuid kuna taotleja ja XXX AS on seotud isikud TuMS tähenduses, siis seetõttu saab laenu andmist vaadelda sõltuvana asjaolust, et tegemist on seotud isikutega.

2014. aastal intressitulu asendamine muul viisil kasu saamisega ei täida ärilist eesmärki ega ole vaadeldav taotlejale põhivõla ja intresside, mis on tagastamata ja/või tasumata juba 1999. aastast, tasumisena. Oluline on seejuures märkida, et ka eelotsuse taotluses möönas taotleja, et XXX AS-il on käesoleval ajal (ning juba varasemalt) makseraskused. Seega tuleb mingisugusegi kasu saamist kirjeldatud koostööprojektist pidada oletuslikuks ning vähetõenäoliseks. Taotluses kirjeldatud asjaolusid ja esitatud dokumente Riigikohtu lahendis 3-3-1-22-07 väljatoodud kriteeriumitega kõrvutades nähtub, et taotleja poolt laenu andmine ei ole seotud tema ettevõtlusega.

Kokkuvõtvalt ei nõustunud maksuhaldur taotleja maksukäsitlusega eelpool kirjeldatud põhjustel ja leidis, et tagastamatu laenu andmine ja laenu põhivõla ja tasumata intresside kapitaliseerimine põhivõlaks on maksustatav TuMS § 52 lg 2 p 1 alusel.

Juhul kui XXX AS täidab kavandatava lepingu punktis 11 sätestatud kohustuse ja tagastab taotlejale raha, siis on taotlejal õigus teha tulumaksu ümberarvutus ning nõuda tulumaksu tagastamist TuMS § 54 lg 6 alusel.

### 2014 II KVARTAL

Taotled soovisid saada maksuhalduri siduvat hinnangut ühinemise ja litsentsitasude maksustamise kohta ning ühinemiseelsete võlakohustuste ühinemisjärgselt 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 emaettevõte 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 emaettevõte 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 ühinemisjärgselt täitmise maksustamisele (MKS § $91^2$ lg 1 p 3)

### 2014 I KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut seoses tütarettevõttele esitatud nõuetest loobumisega. Taotleja leidis, et taotluses kirjeldatud nõudest loobumine ei oleks käsitletav kingitusena, kuivõrd nõue on lootusetu ning loobutakse üksnes turuväärtust ületavas osas. Taotleja on seisukohal, et nõudest loobumine ei kuulu ka maksustamisele ettevõtlusega mitteseotud väljamaksetena (TuMS 52 lg 2 p 1). Kokkuvõtvalt leidis taotleja, et nõudest loobumine selle turuväärtust ületavas osas on maksuneutraalne.

Maksu- ja Tolliamet (MTA) taotlejaga ei nõustunud ja leidis, et arvestades taotleja senist majandustegevust, laenude andmisega seonduvaid asjaolusid ning eriti seda, et taotleja ei saa nimetatud tehingust mingisugust vastusooritust, on taotluses kirjeldatud nõudest loobumine maksustatav TuMS § 49 lg 1 alusel kingitusena. Muud maksukoosseisud (nagu TuMS § 52 lg 2 p 1) ei ole asjakohased, kuivõrd maksustamise alused on üksteist välistavad.

Viimati uuendatud 01.07.2021

# 2013

## 2013 IV KVARTAL

Taotleja kavatseb soetada 100%-lise osaluse Hollandi residendist äriühingus. Osaluse soetust kavatseb taotleja tasuda kas omavahenditest või krediidiasutusel saadavate laenude abil. Tehingute osapooled ei ole omavahel seotud isikud. Taotleja eesmärk antud tehingus on tulu saamine läbi osaluse võimaliku tulevase müügi või väärtuse kasvu. Taotleja hinnangul on osaluse soetamisel ning selle tarbeks laenude võtmisel tegemist taotleja ettevõtlusega.

Taotleja küsis, kas Hollandi äriühingus osaluse soetamine ning selle tarbeks kasutatavad laenud on seotud taotleja ettevõtlusega ning sellest tulenevalt ei kuulu kohaldamisele tulumaksuseaduse § 51 või 52.

Taotleja küsis, kas Hollandi äriühingult saadud dividendi arvelt väljamakstavad dividendid on tulumaksuvabad TuMS § 50 lg $1^1$ p 1 alusel. Samuti, kas soetatava äriühingu Hollandi maksuresidentsuse tõendamiseks piisab Hollandi maksuadministratsiooni sellekohasest tõendist.

Taotleja küsis, kas kavandatud tehing annab alust MKS §§ 83-84 kohaldamiseks.

MTA leidis, et äriühingus osaluse soetamine on finantsvara soetamine. Residendist juriidilise isiku maksustamine on reguleeritud TuMS §-dega 48-52. Ettevõtlusega seotud kulu on defineeritud TuMS § 32 lg 2 ja see laieneb ka juriidilistele isikutele. Samuti on ka dividendi mõistega, mis on defineeritud TuMS § 18 lg 2.

Juhul, kui residendist äriühing saab dividende lepinguriigist (milleks on ka Holland) ja saaja osalus on vähemalt 10 % on võimalik saadud dividendidelt rakendada vabastusmeetodit juhul, kui Hollandi äriühing on selle riigi resident ja tulumaksukohustuslane äriühing. Seega on TuMS § 50 lg $1^1$ p-s 1 täpselt sätestatud vabastusmeetodi rakendamise tingimused. Taotluses kirjeldatud tehingu puhul on tegemist ettevõtlusega seotud vara soetamisega. Taotleja poolt kavandatav Hollandi äriühingu osaluse soetamine ei kuulu maksustamisele TuMS § 51 ja 52 alusel.

MKS §-de 83 ja 84 kohaldatavuse osas selgitas MTA, et tegemist on maksumenetluse regulatsiooniga, mida kohaldatakse või jäetakse kohaldamata maksumenetluses, omades kogu tehinguga seotud tegelikke dokumente, asjaolusid ja neid kogumis hinnates. MKS §-d 83 ja 84 ei ole iseseisvad maksustamise alused, vaid õiguslikku ümberkvalifitseerimist võimaldavad sätted. Nende kohaldamine ei saa olla iseseisvaks siduva eelotsuse küsimise aluseks.

2013 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut tehingule, mille tulemusena ta teeks väljamakseid X Valla Arengu Sihtasutusele lähtuvalt poolte vahel sõlmitud kaasfinantseerimise lepingust. Taotleja hinnangul ei ole Sihtasutusele tehtavad väljamaksed tema jaoks tulumaksuga maksustatavad ja tal on õigus väljamaksete koosseisus tasutav käibemaks sisendkäibemaksuna maha arvata tema poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust eeldusel, et taotlejale esitatakse nende väljamaksete tegemiseks raamatupidamist reguleerivate õigusaktide nõuete kohased raamatupidamise algdokumendid ja käibemaksuseaduse § 37 kohased arved.

MTA taotleja hinnanguga ei nõustunud ja leidis, et Sihtasutusele tehtavad väljamaksed ei kvalifitseeru taotleja ettevõtlusega seotud kuludena. Käibemaksuga seonduvalt MTA hinnangut ei anna, kuna taotlusest ja selle lisadest ei selgu, milliseid kaupu või teenuseid Sihtasutus taotlejale müüa kavatseb ja kuidas taotleja Sihtasutuselt soetatud kaupu ja teenuseid oma maksustatava käibe tarbeks edaspidi kasutab.

Viimati uuendatud 01.07.2021

# Füüsilise isiku tulud ja maksuvabastused

2024 II KVARTAL

**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

# 2017

### 2017 II KVARTAL

Taotleja kavatseb rakendada investeerimisstruktuuri, kus seni kasutusel olnud mitme äriühingu asemel hakatakse kasutama ainult üht äriühingut, kes hakkab hoidma start-up'ide osasid/aktsiaid investorite

eest ja nende arvel, kuid enda nimel. Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti hinnangut seoses planeeritava investeerimisstruktuuri maksustamisega.

Taotluse kohaselt ei planeerita asutada start-up'ide osasid ja aktsiad hoidma hakkavat äriühingut investeerimisühinguna ega usaldusfondina, vaid selle juriidiliseks vormiks saab olema äriühing. Kuna tulumaksuseadus ei näe ette võimalust käsitleda äriühingut maksustamisel läbipaistvana, st omistada äriühingu tulu selle liikmetele või omanikele, ei saa nimetatud asutatavat äriühingut käsitleda tulumaksuga maksustamisel läbipaistvana.

Taotluse kohaselt sõlmib asutatav äriühing investoriga käsunduslepingu, mille alusel kannavad investorid start-up'is osaluse soetamiseks vajaliku raha asutatava äriühingu kontole ning asutatav äriühing omandab nende investorite huvides, eest ja arvel osaluse neid huvitavas start-up'is. Asutatav äriühing hoiab omandatud osalust investorite jaoks. Investor on õigustatud investeeringut käsutama ning kannab kõik investeeringu omandamisega ja hoidmisega seotud riskid. Investori või investorite ühise korralduse alusel korraldab asutatav äriühing hoitava osaluse üleandmise ostjale. Väärtpaberiarvelduse korraldusest tulenevalt laekub start-up'i osaluse müügist laekuv summa asutatava äriühingu kontole, kes teeb käsunduslepingu alusel start-up osaluse müügi korral väljamakse investorile. Seega saab investeeringu ehk start-up osaluse müügist kasu investor. Nimetatud põhjusel tuleb asutatava äriühingu poolt start-up osaluse müügi korral käsunduslepingu alusel tehtava väljamakse ehk investorile makstava tulu maksustamisel lähtuda selle sisust.

Kuna investorid ei ole asutatava äriühingu osanikud, vaid start-up osalustesse investeerinud isikud, ei ole ka asutatava äriühingu poolt start-up osaluse müügist saadavate ja investoritele edasi makstavate väljamaksete maksustamine asutatava äriühingu dividendina või muu kasumieraldisena (TuMS § 50 lõige 1), samuti ettevõtlusega mitteseotud kuluna (TuMS § 52 lõige 2) või kingitusena (TuMS § 49 lõige 1) põhjendatud.

Tulumaksuga maksustamise seisukohast on asutatava äriühingu poolt investoritele start-up'i osaluse müügist tehtavad väljamaksed käsitletavad investori tuluna, kuna Eesti residendist juriidilisest isikust investor saab käsunduslepingust tulenevalt tulu asutatavale äriühingule start-up'i osaluse müügist laekunud summa ulatuses. Seetõttu tekib Eesti residendist juriidilisel isikul maksukohustus oma kasumi jaotamisel TuMS § 50 lõike 1 alusel. Eesti residendist füüsilisest isikust investor saab käsunduslepingust tulenevalt samuti tulu asutatava äriühingu start-up osaluse müügist laekunud summa ulatuses. Kuna füüsilise isiku kasu väärtpaberite võõrandamisest arvutatakse müügihinna ja soetamismaksumuse vahena, siis peab füüsiline isik oma tuludeklaratsioonis deklareerima nii start-up'i osaluse müügist asutatavale äriühingule laekunud summa kui ka start-up'i osaluse soetamismaksumuse ning maksma saadud kasult tulumaksu (TuMS § 15 lõige 1). Füüsiline isik saab kasust maha arvata ka start-up'i osaluse müügiga otseselt seotud kulud. Juhul kui asutatav äriühing start-up osaluse müügist laekunud summat koheselt füüsilisest isikust investorile üle ei kanna, vaid nt sõlmib investoriga käsunduslepingu uue start-up osaluse omandamiseks ning raha kasutatakse uue osaluse omandamiseks, tuleb füüsilisel isikul deklareerida enda tuludeklaratsioonis kõik osaluste müügid ning tasuda tulumaks saadud kasult.

Start-up'ide osad/aktsiad ei kvalifitseeru finantsvaraks TuMS § 17¹ lõike 2 tähenduses. Seetõttu on füüsilise isiku maksukohustuse edasilükkamine investeerimiskonto kaudu välistatud. Tulenevalt planeeritavast investeerimisstruktuurist on oluline ka maksustamise aluseks olevatest andmetest õigeaegne (kalendriaastale järgneva aasta 1. veebruariks) teavitamine füüsiliste isikute tuludeklaratsioonide täitmise kohustuse tagamiseks (edastada maksuhaldurile või õigeaegselt teavitada start-up'i osaluse müügist kasu saanud investoreid maksustamise aluseks olevatest andmetest).

Mitteresidendist füüsilisest isikust investor saab samuti käsunduslepingust tulenevalt tulu asutatava äriühingu start-up osaluse müügist laekunud summa ulatuses. Kasu arvestamine ja deklareerimine toimub sarnaselt residendist füüsilise isiku reeglitele, kuid arvestada tuleb TuMS § 29 lõike 4 punktis 5 sätestatud erisust. Nimetatud erisuse kohaselt maksustatakse Eestis mitteresidendist füüsilisest isikust investori kasu tulumaksuga juhul, kui mitteresident müüb start-up osaluse äriühingus, mille vara koosneb põhiliselt kinnisasjadest.

Viimati uuendatud 30.06.2021

# 2014

### 2014 I KVARTAL

Taotleja soovis MTA siduvat hinnangut seoses tema omandis oleva kinnisasja müügitehingust saadava kasu tulumaksuga maksustamisega. Taotluse kohaselt on müüdava kinnisasja näol tegu kinnisasjaga, mille oluliseks osaks on eluruum, mida taotleja kasutab enda teise elukohana. Tulumaksuseaduse § 15 lg 5 punktis 1 sätestatu kohaselt tulumaksuga ei maksustata kinnisasja võõrandamisest saadud kasu, kui kinnisasja oluliseks osaks on eluruum, mida maksumaksja kuni võõrandamiseni kasutas oma elukohana. Maksumaksja elukoha määratlemisel lähtutakse maksukorralduse seaduse § 9 lg-st 1, mille kohaselt mõistet "elukoht" kasutatakse tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses.

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 14 lg 1 järgi isiku elukoht on koht, kus isik alaliselt või peamiselt elab. Sama paragrahvi lg 2 kohaselt võib isikul samaaegselt olla mitu elukohta. Nähtuvalt taotleja poolt esitatud täiendavatest tõenditest ning antud selgitustest on taotleja kasutanud eramut enda teise elukohana.

Sellest tulenevalt asub maksuhaldur seisukohale, et kõnesoleva kinnisasja müügist saadud kasule kohaldub TuMS § 15 lg 5 p 1 sätestatud maksuvabastus.

Viimati uuendatud 30.06.2021

# Mitteresidendid

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

# 2017

### 2017 IV KVARTAL

**Taotleja** taotles maksuhaldurilt siduvat eelotsust seoses Soome tütarühingult saadavate ja edasi jaotatavate dividendide maksustamisega.

Taotlejale kuulub 100% Soome äriühingust. Taotleja on otsustanud maksta Soome äriühingu poolt Soomes teenitud ja maksustatud kasumi arvelt taotlejale dividende. Seejärel soovib taotleja maksta saadud dividendid tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lõike $1^1$ punktis 1 sätestatud vabastusmeetodit arvesse võttes maksuvabalt oma 100%-lisele füüsilisest isikust osanikule.

Taotleja hinnangul on olemas alus Soome tütarühingult saadavate dividendide maksuvabaks edasi jaotamiseks TuMS § 50 lõike $1^1$ punkti 1 alusel taotleja füüsilisest isikust ainuosanikule, kuivõrd Soome tütarühingult saadavad dividendid vastavad TuMS § 50 lõike $1^1$ punktis 1 ning lõigete $1^3$ ja $1^4$ tingimustele.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang:**
TuMS § 50 lõike $1^1$ punkti 1 kohaselt ei maksustata dividendi lõikes 1 sätestatud tulumaksuga, kui

dividendi maksev residendist äriühing on saanud väljamakse aluseks oleva dividendi lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ja talle kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 10% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häältest.

Võttes arvesse asjaolu, et taotleja kinnitas, et ei esine TuMS § 50 lõigetes $1^3$ ja $1^4$ nimetatud asjaolusid, taotleja osalus temale dividende maksvas äriühingus on suurem kui 10% ning dividendide väljamaksja asub lepinguriigis, rakendub TuMS § 50 lõige $1^1$ punkt 1 ning saadud dividendidele rakendub nende edasimaksmisel vabastusmeetod.

Maksuhaldur juhtis tähelepanu, et nimetatud selgitus kehtib kuni 31.12.2018. Alates 01.01.2019 tuleb arvestada TuMS § 61 lõikes 53 ja § 18 lõikes $1^3$ sätestatuga.

---

**Taotleja** on Eesti äriühing, kelle 100% ettevõtte osalust kuulub Soome residendist äriühingule A, mis tegutseb samas valdkonnas, kuid teiste riikide turgudel. A on ka kogu kontserni emaettevõte ja konsolideeriv üksus. Kontserni kuulub veel üks Eesti ja üks Soome äriühing. Eesti äriühingu C 100% osalus kuulub Soome residendist äriühingule B, mille 100% osalus kuulub omakorda A-le.

Äriühingu C äri kavatsetakse integreerida taotlejasse. Täieliku integratsiooni elluviimiseks tuleb läbi viia juriidiline ühendamine selliselt, et taotleja ühendab endaga C. Soovitakse vältida olukorda, kus ühinemise tulemusena saab ühinenud taotleja osanikuks ka B (Soome). Seega eelistatakse varianti, kus C osaluse müük taotlejale toimub enne ühendamise läbiviimist.

Taotleja palub maksuhalduri siduvat hinnangut järgmistele väidetele:

- ühinemise korral ei teki maksukohustust ühinemises osalevate äriühingute tasemel vastavalt TuMS § 50 lõikele 2.
- ühinemisele eelnev C osaluse ostmine vastavalt turutingimustele taotleja poolt ei too taotleja jaoks kaasa maksukohustust TuMS § 52 lõike 1 punkti 1, § 51 lõike 2 punkti 5 ega ka ühegi muu TuMS sätte alusel.
- taotluses kirjeldatud tehingutel, st osaluse ostmisel ja ühendamisel, on kohane majanduslik sisu ning puudub alus nende ümberklassifitseerimiseks ja maksustamiseks maksukorralduse seaduse (MKS) § 84 alusel.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang:**
Tütarühingu osade müügi osas on tegemist seotud isikute vahelise tehinguga, mis peab toimuma turuhinnas. Seega kui tehing on turuhinnas, siis ei too see kaasa maksukohustust (TuMS § 50 lõige 4).

Puutuvalt ühinemisele eelnevasse C osaluse ostmisesse vastavalt turutingimustele leiab Maksu- ja Tolliamet (MTA) samuti, et ost on põhjendatud. Vastasel juhul oleksid omanikeks peale ühinemist 50% taotleja OÜ ja 50% B (Soome). Kuna soov on omada 100% äriühingust, siis on põhjendatav

---

turutingimustel teostatav ostu-müügi tehing. Lisaks on taotlejal olemas ka finantseerimiseks vajalikud vahendid.

MTA nõustub samuti, et maksukohustust ei teki ühinemises osalevate äriühingute tasemel vastavalt TuMS § 50 lõikele $2^2$, kui registrist kustutatud äriühingu vara (ühendatava äriühingu) kasutatakse jätkuvalt Eestis majandustegevuses teises äriühingus, siis omakapitali ei maksustata. Kui majandustegevust jätkatakse teise residendist äriühingu kaudu, maksustatakse nimetatud omakapitali osa §-de 48–52 alusel. Kokkuvõtvalt on residendist äriühingute ühinemine maksuneutraalne seni, kuni ühinemisega ei kaasne väljamaksete tegemist omanikele ning äriühing jätkab majandustegevust Eestis.

Maksuhaldur leiab, et eelotsuse taotluse kolmandale küsimusele – MKS § 84 kohaldamise välistamine – ei ole võimalik siduvat eelotsust anda. Siduva eelotsuse menetluses rajab maksuhaldur oma hinnangu taotleja poolt esitatud asjaolude kirjeldusele ning saab vaid eeldada taotleja heausksust, andmete ja kirjelduse õigsust ning tehingute jada (lahus ja tervikuna) majanduslikku põhjendatust. Kas see nii ka tegelikult oli, saab selguda vaid tulevikus asetleidva tehingu lõpule viimise järgse maksumenetluse tulemusel. Saades maksuhaldurilt siduva seisukoha, mis välistaks ette MKS § 84 kohaldamist, saavutaks pahauskne taotleja olukorra, kus tema suhtes ei kehti MKS §-s 84 sätestatu, mistõttu asetuks ta võrreldes teiste maksukohustuslastega (kes ei ole samas olukorras siduvat eelotsust taotlenud) soodsamasse olukorda, mis oleks vastuolus Eesti Vabariigi põhiseaduse §-s 12 sätestatud võrdsusõiguspõhimõttele. Silmas tuleb pidada, et MKS § 84 eesmärk ongi selles, et vältida väliselt korrektsetele, õiguslikult kehtivatele, kuid tegelikku majanduslikku sisu moonutavatele tehingutele maksuseaduse eesmärgile mittevastav (st ka teiste maksukohustuslaste suhtes ebaõiglane) maksustamine. Siduva eelotsuse toime ei tohiks aga olla ebaseadusliku maksusoodustuse saamine, see on üksnes õigusliku ebaselguse minimeerimine kavandatava tehingu maksustamisel.

Viimati uuendatud 01.07.2021

# 2015

### 2015 I KVARTAL

**Taotleja** soovis MTA siduvat hinnangut Taotleja seisukohale arvata Euroopa Liitu mittekuuluvas riigis (edaspidi kolmas riik) kinnipeetud tulumaks maha tema tulevikus tekkivast Eesti tulumaksukohustusest. Taotlejal on teises Euroopa Liidu liikmesriigis (edaspidi teine liikmesriik) registreeritud tütarettevõte, mis tegeleb taotlejale vallasasjade tšarterisse andmisega. Tütarettevõtte omandis on vallasasi, mis on registreeritud teise liikmesriigi ja kolmanda riigi registris. Taotleja ja tütarettevõtte vahel on sõlmitud laenuleping, mille kohaselt tütarettevõte täidab enda laenukohustusi Taotleja ees enda tulu arvelt.

Laenukohustus tuleneb Taotleja poolsest refinantseerimisest, mille käigus Taotleja tasus tütarettevõtte poolt võetud pangalaenu. Taotleja ja tütarettevõtte vahel on sõlmitud kokkulepe, mille kohaselt on vallasasja tšarterisse andmisel tšarterisse andjaks Taotleja. Nimetatud kokkuleppe eesmärgiks on tagada laenulepingust tulenevate kohustuste täitmine. Tšarterleping sõlmitakse tütarettevõtte ja tšarterisse võtja vahel. Reaalseks tšarterisse andjaks ning tulu saajaks jääb Taotleja.

Tütarettevõte sõlmib Taotleja volitusel tšarterlepingu kolmanda riigi äriühinguga. Lepingu kohaselt on kolmanda riigi äriühing tšarterisse võtja, Taotleja tütarettevõte on tšarterlepingu allkirjastaja ning Taotleja tšarterisse andja ja tasu saaja. Taotleja kannab nii tšarterlepingu kui ka kokkuleppe kohaselt vallasasja tšarterisse andmisega seotud riske.

Kolmanda riigi äriühingu poolt tütarettevõttele tasutud tšartermaksetelt peetakse kolmandas riigis kinni tulumaks.

**Maksu- ja Tolliamet** ei nõustu taotleja seisukohaga, mille kohaselt on vallasasja tšarterisse andmise eest makstava tasu tegelikuks saajaks Taotleja, kes omab seeläbi TuMS § 45 lg 1 alusel õigust arvata tema tulevikus tekkivalt tulumaksukohustuselt maha kolmandas riigis kinnipeetud tulumaks.

Taotlusest nähtub, et tšarterisse antav vallasasi kuulub Taotleja tütarettevõttele. Nimetatust tulenevalt saab vallasasja tšarterisse andmisega seotud riskide tegelikuks kandjaks olla vaid tütarettevõte. Kuna kasu kuulub riski kandjale, saaks Taotleja olla tšarterisse andmise eest makstava tasu tegelikuks saajaks vaid juhul, kui ta kannaks tšartertehinguga seotud riske. Kuna tšarterisse antav vallasasi kuulub tütarettevõttele, kannab tütarettevõte ka tšartertehinguga seotud riske. Taotlusest nähtuvalt on Taotleja ja tütarettevõtte vahel sõlmitud laenuleping, mille kohaselt tütarettevõte täidab enda laenukohustusi Taotleja ees enda tulu arvelt. Seega kannab Taotleja mitte vallasasja tšarterisse andmisega, vaid tütarettevõttele laenu andmisega seotud riski.

Tütarettevõtet võiks vallasasja tšarterisse andmisel käsitleda vahendajana nt juhul, kui ta koguks tšartertasu kokku ja kannaks selle viivitamatult tegelikule kasusaajale. Taotlusest nähtuvalt on tütarettevõte aga vallasasja omanik ja peab seetõttu kandma vara omanikuna kõiki riske, sh nii Taotlejalt laenu võtmisega kui ka vallasasja tšarterisse andmisega seotud riske. Ka asjaõigusseaduse § 6 lg 2 kohaselt ei saa juriidilise isiku vara kuuluda teistele isikutele. Eeltoodud põhjustel ei saa Taotleja tütarettevõte olla vallasasja tšarterisse andmisel vahendajaks, kes tegutseks vallasasja tšarterisse andmisel teise isiku nimel või vastutusel. Kuigi taotluse kohaselt kuulub tütarettevõte 100% Taotlejale, ei tähenda nimetatu, et tütarettevõtte vara oleks automaatselt Taotleja oma. Kuna taotlusest nähtuvalt kuulub tšarterisse antav vallasasi tütarettevõttele, siis kuulub tütarettevõttele ka vallasasja tšarterisse andmise eest saadav tulu.

Vallasasja tšarterisse andmine ja laenu tagasimaksmine on kaks eraldiseisvat tehingut. Kuigi kolmanda riigi äriühing kannab tasu vallasasja tšarterisse andmise eest otse Taotlejale, ei võimalda nimetatu tšarterlepingu ja laenulepingu ühe tehinguna käsitlemist. Tsiviilõiguses kehtib lepinguvabadus ning lepingupooltel on õigus ise kujundada omavahelisi suhteid, sh leppida kokku kelle arveldusarvele

teostatakse tehingust tulenev rahaline ülekanne. Olukord, kus kolmanda riigi äriühing teeb tšartertasu ülekandeid täies ulatuses otse Taotlejale tasaarvestades seeläbi taotluses märgitud laenu, ei muuda ülalmärgitud tehingute tegelikku sisu. Tšartertehingu tegelik sisu on maksuhalduri hinnangul see, et Taotleja tütarettevõte annab talle kuuluva vallasasja tšarterisse kolmanda riigi äriühingule ja saab selle eest tulu.

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 67 lg 1 sätestab, et tehing on toiming või omavahel seotud toimingute kogum, milles sisaldub kindla õigusliku tagajärje kaasatoomisele suunatud tahteavaldus. Nimetatust nähtub, et tehingu puhul on oluline isiku tahe, mis väljendub tahteavalduses. Tšarterlepingu sõlmimisel on poolte tahteks vallasasja tšarterisse andmine ja võtmine, laenulepingu puhul aga laenu andmine, saamine ja tagasimaksmine. Nimetatust nähtub, et laenu- ja tšartertehingute tahteavaldused on erinevad. Seega kolmanda riigi äriühingu poolt vallasasja tšartertasu maksmisel on tema tahteks vallasasja tšarterisse võtmine, mitte Taotleja tütarettevõtte laenukohustuse täitmine. Ka seetõttu ei saa kolmanda riigi äriühingu poolt tasutud tšartermakseid lugeda Taotleja tšartertehingust tulenevaks tuluks, kuna nimetatud tulu saamise tahteavaldus saab kuuluda vaid Taotleja tütarettevõttele.

Seega taotleja kui Eesti äriühingu tuluks ei ole vallasasja tšarterisse andmise eest makstav tasu. Nimetatud tasu kuulub Taotleja tütarettevõttele, kes saadava tšartertasuga täidab enda laenukohustust Taotleja ees. Asjaolu, et Taotleja tütarettevõte tasub vallasasja tšarterisse andmise eest saadava tulu arvelt Eesti äriühingule laenumakseid, ei muuda Taotlejat tegelikuks tulu saajaks.

Äriseadustiku § 6 lg 1 sätestab, et kui üks äriühing on teises äriühingus osanik või aktsionär ning omab seal häälteenamust, nimetatakse osalevat ühingut emaettevõtjaks ja ühingut, kus ta osaleb, tütarettevõtjaks. Sama paragrahvi lg 3 kohaselt moodustab emaettevõtja koos tütarettevõtjatega kontserni. Taotlusest nähtuvalt kuuluvad Taotleja ja tema tütarettevõte ühte kontserni. Maksukorralduse seaduse § 6 lg 2 sätestab, et maksumaksja on /…/ juriidiline isik /…/, kes seadusega sätestatud tingimustel ja korras on kohustatud maksu maksma ning täitma teisi talle seoses maksukohustusega pandud rahalisi ja mitterahalisi kohustusi. Eeltoodust nähtuvalt on iga juriidiline isik, sh kontserni emaettevõte ja kõik tema tütarettevõtted eraldiseisvad isikud. TuMS §-s 2 on loetletud kõik tulumaksumaksjaks olevad isikud. Nimetatud sätete kohaselt on tulumaksu maksjaks muuhulgas residendist juriidiline isik, kuid tulumaksu maksjate hulgas kontserni ei ole sätestatud. Ülaltoodust nähtuvalt käsitletakse kontserni maksustamisel iga kontsernis olevat äriühingut eraldi. Nimetatud põhjusel ei saa Taotleja tütarettevõttelt kolmandas riigis kinnipeetud tulumaksu lugeda tema emaettevõtte poolt tasutud tulumaksuks.

Maksuhalduri seisukoht on, et Taotleja ei oma õigust taotluses kirjeldatud tehingute puhul arvata tema tulevikus tekkivalt Eesti tulumaksukohustuselt maha kolmandas riigis kinnipeetud tulumaksu.

Viimati uuendatud 01.07.2021

# 2014

## 2014 II KVARTAL

**Taotlejad** soovisid saada maksuhalduri siduvat hinnangut ühinemise ja litsentsitasude maksustamise kohta ning ühinemiseelsete võlakohustuste ühinemisjärgselt 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 emaettevõte A ühendatakse tütarühinguga B.

**Maksu- ja Tolliamet** (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 $2^2$ 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 emaettevõte 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 ühinemisjärgselt täitmise maksustamisele (MKS § $91^2$ lg 1 p 3)

---

**Taotleja** soovis maksuhalduri hinnangut juhuks, kui nad maksavad dividende Eesti äriühingu teises liikmesriigis registreeritud tütarühingult saadud dividendide ja Malta riigi maksuhaldurilt saadud tulumaksutagastuse arvel. Taotleja hinnangul rakendub taotluses kirjeldatud tehingule TuMS § 50 lõikes 11 sätestatud maksuvabastus.

**MTA** nõustus taotleja maksukäsitlusega eeldusel, et dividendi laekumise ajal on täidetud vähemalt 10% suuruse osaluse omamise nõue.

Viimati uuendatud 30.06.2021

# 2013

### 2013 IV KVARTAL

**Taotleja** kavatseb soetada 100%-lise osaluse Hollandi residendist äriühingus. Osaluse soetust kavatseb taotleja tasuda kas omavahenditest või krediidiasutusel saadavate laenude abil. Tehingute osapooled ei ole omavahel seotud isikud. Taotleja eesmärk antud tehingus on tulu saamine läbi osaluse võimaliku tulevase müügi või väärtuse kasvu. Taotleja hinnangul on osaluse soetamisel ning selle tarbeks laenude võtmisel tegemist taotleja ettevõtlusega.

Taotleja küsis, kas Hollandi äriühingus osaluse soetamine ning selle tarbeks kasutatavad laenud on seotud taotleja ettevõtlusega ning sellest tulenevalt ei kuulu kohaldamisele tulumaksuseaduse § 51 või 52.

Taotleja küsis, kas Hollandi äriühingult saadud dividendi arvelt väljamakstavad dividendid on tulumaksuvabad TuMS § 50 lg $1^1$ p 1 alusel. Samuti, kas soetatava äriühingu Hollandi maksuresidentsuse tõendamiseks piisab Hollandi maksuadministratsiooni sellekohasest tõendist.

Taotleja küsis, kas kavandatud tehing annab alust MKS §-d 83-84 kohaldamiseks.

**Maksu- ja Tolliamet** (MTA) leidis, et äriühingus osaluse soetamine on finantsvara soetamine.

---

Residendist juriidilise isiku maksustamine on reguleeritud TuMS §-dega 48-52. Ettevõtlusega seotud kulu on defineeritud TuMS § 32 lg 2 ja see laieneb ka juriidilistele isikutele. Samuti on ka dividendi mõistega, mis on defineeritud TuMS § 18 lg 2.

Juhul, kui residendist äriühing saab dividende lepinguriigist (milleks on ka Holland) ja saaja osalus on vähemalt 10 % on võimalik saadud dividendidelt rakendada vabastusmeetodit juhul, kui Hollandi äriühing on selle riigi resident ja tulumaksukohustuslane äriühing. Seega on TuMS § 50 lg $1^1$ p-s 1 täpselt sätestatud vabastusmeetodi rakendamise tingimused. Taotluses kirjeldatud tehingu puhul on tegemist ettevõtlusega seotud vara soetamisega. Taotleja poolt kavandatav Hollandi äriühingu osaluse soetamine ei kuulu maksustamisele TuMS § 51 ja 52 alusel.

MKS §-de 83 ja 84 kohaldatavuse osas selgitas MTA, et tegemist on maksumenetluse regulatsiooniga, mida kohaldatakse või jäetakse kohaldamata maksumenetluses, omades kogu tehinguga seotud tegelikke dokumente, asjaolusid ja neid kogumis hinnates. MKS §-d 83 ja 84 ei ole iseseisvad maksustamise alused, vaid õiguslikku ümberkvalifitseerimist võimaldavad sätted. Nende kohaldamine ei saa olla iseseisvaks siduva eelotsuse küsimise aluseks.

---

**Taotlejad** soovisid MTA siduvat hinnangut seonduvalt taotlejate poolt kavandatava restruktureerimisega. Taotlejate hinnangul on taotluses kirjeldatud viisidel (tütarühing ühendatakse emaühingusse või emaühing ühineb tütarühingusse) toimuv riigisisene ühinemine maksuneutraalne ning ei too kaasa maksukohustust ühinevatele äriühingutele.

**MTA** nõustus taotlejate seisukohaga.

Lisaks soovisid taotlejad MTA poolt kinnitust, et kui emaühing ühineb tütarühingusse säilib allesjääval äriühingul õigus maksta tulumaksuvabalt litsentsitasu välisriigi emaäriühingule. MTA leidis, et TuMS § 31 lg 4 korral tuleks antud juhul kohaldada maksumaksjale soodsamat tõlgendamist ja kinnitas, et allesjääval äriühingul säilib õigus maksta tulumaksuvabalt litsentsitasu välisriigi emaäriühingule.

### 2013 III KVARTAL

**Taotlejad** soovisid MTA siduvat hinnangut seonduvalt taotlejate poolt kavandatava restruktureerimise maksustamisega, mille raames ühinevad A ja B C-sse.

**MTA** nõustus taotlejate seisukohaga, mille kohaselt on riigisisene ühinemine maksuneutraalne ning seda olenemata sellest, millist ühinemise meetodit osapooled kasutavad (tavapärane või tagurpidine ühinemine). Samuti nõustus MTA taotlejate seisukohaga, mille kohaselt ei too mitteresidendist osaniku osaluse asendamine kaasa tulumaksukohustust TuMS § 31 lg 1 p 9 alusel, kui osaluse asendamise aluseks oleva tehingu majanduslik sisu vastab ÄS § 403 lg-s 3 sätestatule.

---

Taotleja omakapitali sissemaksete algsaldo leidmise metoodika õigsuse osas nõustus MTA taotlejate seisukohaga, mille kohaselt moodustus taotleja esmane omakapitali sissemaksete summa pärast asutamist viidatud viie ühendatud äriühingu omakapitali sissemaksete kokkuliitmise tulemusena ning sissemaksete elimineerimist teha ei tule. MTA ei nõustunud aga taotleja seisukohaga, mille kohaselt ei ole emaettevõtja teinud sissemakseid taotlejasse ning seetõttu tuleb 2008. aastal taotleja ja emaettevõtja tagurpidise ühinemise tulemusena elimineerida emaettevõtja tehtud mitterahalised sissemaksed tütarettevõttesse.

### 2013 I KVARTAL

**Taotleja** soovis maksuhalduri hinnangut seoses TuMS § 29 lg 4 p 5 rakendamisega selles, kas tema Eestis asuva tütarühingu osade võõrandamisel ei ole tegemist vara võõrandamisega TuMS § 29 lg 4 p 5 tähenduses, kuivõrd kõnesolev tütarühing ei oma Eestis kinnisvara. Taotleja hinnangul kohaldub taotluses kirjeldatud tehingule Eesti Vabariigi ja Taani Kuningriigi vahel sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi: Maksuleping) art 13 lg 4, mis reguleerib maksustamise õigust olukorras, kus maksuobjektiks on kapitali juurdekasv mõne muu vara võõrandamisest, mida ei ole käsitletud nimetatud artikli eelnevates lõigetes.

**Maksu- ja Tolliamet** leidis, et Maksulepingu artikkel 13 lg 4 Taotlejale ei kohaldu. Taotleja poolt Eestis asuva tütarühingu osade võõrandamisel rakendub TuMS § 29 lg 4 p 5 ning selline maksustamine ei ole vastuolus Maksulepingu art 13 lg-ga 1.

---

**Taotleja** soovis maksuhalduri hinnangut juhuks, kui ta otsustab maksta dividende oma emaettevõttele, kusjuures väljamakse aluseks olevad dividendid on ta omakorda saanud Hollandi residendist tütarühingult, mille osad ta lähiajal plaanib soetada. Teisalt oli Taotleja huvi saada Maksu- ja Tolliameti siduv hinnang küsimuses, mis puudutas dividendide mitterahalist väljamakset ja selle väärtuse määramist.

1. Taotleja hinnangul tuleb TuMS § 50 lg $1^1$ punktis 1 sätestatud määratlemata õigusemõistet „lepinguriigi tulumaksukohustuslasest äriühing“ tõlgendada kooskõlas kehtiva Direktiivi ja selle lisadega.

2. Taotleja leiab, et TuMS § 50 lg $1^1$ p 1 rakendamiseks Hollandi äriühingult saadavate dividendide osas piisab, kui Hollandi Kuningriigi maksuhaldur väljastab Hollandi äriühingule ametliku kirjaliku tõendi, milles kinnitatakse Hollandi äriühingu maksuresidentsust ning samuti seda, et see äriühing on Hollandi tulumaksukohustuslane Hollandi seaduste alusel, võttes arvesse Direktiivi nõudeid.

3. Kas mitterahalises vormis saadav maksuvaba dividenditulu kajastatakse asja või õiguse turuhinna

---

alusel ja kui saadavaks mitterahaliseks dividendiks oleks osalus teises äriühingus, siis oleks turuhind määratletav selle ostu-müügi tehingu väärtuse alusel, millega Hollandi äriühing omandab teise äriühingu praegustelt aktsionäridelt 100%-lise osaluse?

**Maksu- ja Tolliamet** nõustus Taotlejate antud hinnanguga 1. ja 2. küsimuses, kuid jättis hinnangu andmata 3. küsimuses, kuna Hollandi äriühingult saadud mitterahaliste dividendide väärtuse määramine toimub Hollandi seaduste alusel.

Viimati uuendatud 30.06.2021

# Omakapital

2024 II KVARTAL

**Taotleja** on suurendanud kasumi arvelt osakapitali kolmel korral (fondiemissioon): 1997, 1998 ja 2000, kokku summas 100 000 eurot. Seejuures on viimase fondiemissiooni aluseks taotleja majandusaasta aruanne seisuga 31.12.1999 (s.t fondiemissioon viidi läbi 1999. aasta puhaskasumi või varem teenitud jaotamata kasumi arvelt). Taotleja osakapital on 100 000 eurot. Taotleja ainuosanik plaanib võtta vastu otsuse, mille alusel vähendada taotleja osakapitali 0,01 euroni ning teha taotleja ainuosanikule väljamakse summas 99 999,99 eurot. Taotleja palub maksuhaldurilt kinnitust, et taotleja osakapitali vähendamise tulemusel ainuosanikule tehtavat väljamakset ei maksustata tulumaksuga.

**Maksu- ja Tolliamet** selgitab, et üldjuhul ei loeta fondiemissiooni äriühingu omakapitali tehtud rahaliseks või mitterahaliseks sissemakseks TuMS § 50 lg 2 esimese lause tähenduses ning reegeljuhtumil maksustatakse tulumaksuga fondiemissiooni teel suurendatud osakapitali vähendamisel osanikule tehtav väljamakse TuMS § 50 lg 2 esimese lause alusel. Erandiks on enne 2000. aastat tehtud fondiemissioon, mille kohta kehtib rakendussäte TuMS § 61 lg 34. Viidatud rakendussättest tulenevalt võetakse sissemaksena arvesse ka residendist äriühingu poolt enne 2000. aastat fondiemissiooniks kasutatud kasumi summa. 1. jaanuarini 2000 kehtinud tulumaksuseaduse alusel maksustati äriühingute teenitud kasum, mistõttu 1999. aastal teenitud kasum kuulus maksustamisele tulumaksuga (tekkepõhine arvestusprintsiip). Alates 1. jaanuarist 2000 kehtiva tulumaksuseaduse kohaselt ei maksustata äriühingu jaotamata kasumit. Ajavahemikus 01.01.2000–31.12.2010 kehtinud TuMS § 58 lg-st 1 järeldub, et kuni 31.12.1999 teenitud jaotamata kasum on maksustatud kuni 31.12.1999 kehtinud tulumaksuseaduse sätete alusel ning seda ei maksustata enam teist korda alates 01.01.2000 kehtima hakanud tulumaksuseaduse järgi. Kuivõrd 2000. aastal läbi viidud fondiemissiooniks kasutati 1999. aastal teenitud või varasemate aastate jaotamata kasumit, mis kuulus maksustamisele tulumaksuga kuni 31.12.2019 kehtinud tulumaksuseaduse alusel, ning TuMS § 61 lg 34 eesmärk on

vältida topeltmaksustamist, tuleb asuda seisukohale, et ka 2000. aastal läbi viidud fondiemissioonile kohaldub TuMS § 61 lg-s 34 sätestatud erand, kuna fondiemissioon viidi läbi enne 2000. aastat teenitud kasumi arvelt. Vastavalt ei maksustata tulumaksuga tehtavat väljamakset summas 99 999,99 eurot.

Siduva eelotsuse kuupäev: 18.06.2024

Viimati uuendatud 23.07.2024

# 2023

## 2023 I KVARTAL

**Ühinemine**

Ühinemisel, samuti ka nn tagurpidisel ühinemisel ei teki TuMS § 50 lg $2^2$ sätestatust lähtuvalt tulumaksukohustust. Ühinemisel liidetakse ühingute poolt deklareeritud omakapitali sissemaksed. TuMS § 50 lg 2 kohaselt kuuluvad elimineerimisele vaid ühinevate ühingute puhul üksteise omakapitali tehtud sissemaksed.

**Oma osade tagasiostmine**

Oma osade tagasiostmisel tekib tulumaksukohustus TuMS § 50 lg 2 alusel, kui omakapitalist tehtud väljamaksed ületavad sinna tehtud sissemakseid. Oma osade tagasiostmine on maksustatav sarnaselt dividendile, mistõttu ei kuulu oma osa tagasiostmisel võetud laen, selle teenindamine, intressikulud ja muud laenulepinguga seotud kulud maksustamisele ettevõtlusega mitteseotud kuluna TuMS §-de 51–52 alusel tingimusel, et laenu teenindatakse äriühingu enda kasumist, kui see on otseselt seotud edasise ettevõtlustulu saamise eesmärgiga ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud TuMS § 32 alusel. Omaaktsiatega tehtud tehingud maksustatakse TuMS § 50 lg 2 alusel ning siirdehindade regulatsioon ei kohaldu oma osa tagasiostmisel ja tagasi ostetud osa edasimüümisel.

**Jagunemine ja rahaliste vahendite üleandmine ema- või sõsarettevõtjale**

Tütarettevõtja poolt jagunemise käigus asutatavale ühingule ainult rahaliste vahendite ja nõuete üleandmine on käsitletav maksuõiguslikus mõttes kasumi jaotamisena, mille puhul tekib tulumaksukohustus TuMS § 50 lg 1 alusel. Sellise tehingu tulemusena jaotab tütarettevõtja oma kasumi emaettevõtja asemel asutatavale (ja emaettevõtja kontrolli all olevale) ühingule.

Siduva eelotsuse kuupäev: 27.03.2023

Viimati uuendatud 14.11.2024

# 2022

## 2022 I KVARTAL

**Vabatahtlik reservkapital**

Vabatahtliku reservkapitali sissemakse on omakapitali sissemakse, mis deklareeritakse TSD lisal 7 koodiga 7030 ning vabatahtliku reservkapitali likvideerimisel tehtud väljamakse on omakapitali väljamakse, mis kuulub deklareerimisele TSD lisal 7 koodiga 7060. Tehtud väljamakse maksustatakse juriidilise isiku tasemel TuMS § 50 lg 2 alusel ning tulumaksukohustust ei teki, kui väljamakse osa ei ületa tehtud sissemakset. Kui vabatahtliku reservkapitali väljamaksmisel ei teki juriidilise isiku tasemel tulumaksukohustust, siis tekib residendist ja mitteresidendist füüsilisel isikul ning mitteresidendist juriidilisel isikul Eestis kohustus deklareerida vabatahtliku reservkapitali väljamaksmisel saadud summa, mis on juriidilise isiku tasemel TuMS § 50 lg 2 alusel maksustamata, ning tasuda tulumaks TuMS § 15 lg 2 ja § 29 lg 5 alusel.

**Oma osa tagasiostmine**

Oma osa tagasiostmine maksustatakse TuMS § 50 lg 2 alusel. Osa tagasiostmine ei too juriidilise isiku tasemel kaasa tulumaksukohustust, kui väljamakse omakapitalist ei ületa eelnevalt omakapitali tehtud sissemakset. Kui oma osa tagasiostmisel ei teki juriidilise isiku tasemel tulumaksukohustust, siis tekib residendist ja mitteresidendist füüsilisel isikul ning mitteresidendist juriidilisel isikul Eestis kohustus deklareerida oma osa tagasiostmisel saadud summa, mis on juriidilise isiku tasemel TuMS § 50 lg 2 alusel maksustamata, ning tasuda tulumaks TuMS § 15 lg 2 ja § 29 lg 5 alusel. Kuivõrd oma osa tagasiostmine kuulub maksustamisele juriidilise isiku tasemel TuMS § 50 lg 2 alusel ning füüsilise isiku tasemel TuMS § 15 lg 2 alusel, ei saa tegemist olla erisoodustusega TuMS § 48 lg 1 tähenduses.

Siduva eelotsuse kuupäev: 22.02.2022

Viimati uuendatud 14.11.2024

# 2020

### 2020 III KVARTAL

Tulenevalt Riigikohtu Halduskolleegiumi otsuse 3-18-989 punktist 15 on omakapitalist tehtavate väljamaksete tulumaksuga maksustamise materiaalõiguslikuks aluseks TuMS § 50 lg 2, mille kohaselt tekib residendist äriühingul tulumaksukohustus omakapitalist tehtud väljamaksete osalt, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid.

Riigikohus asus otsuses seisukohale, et eeltoodud säte ei seo omakapitali tehtud sissemakseid nende deklareerimisega. Riigikohus juhtis tähelepanu, et MKS § 82 lg 1 järgi lähtub maksuhaldur maksukohustuse täitmise kontrollimisel ja maksu määramisel eelkõige maksukohustuslase esitatud maksudeklaratsioonidest, maksukohustuslase raamatupidamisarvestusest ja muust tema poolt enda tegevuse kohta peetud arvestusest.

Arvestades Riigikohtu otsuses (3-18-989) toodud seisukohta ning taotleja esitatud raamatupidamisdokumente, mis tõendavad, et äriühingu asutamisel tehti osakapitali rahaline sissemakse, nõustus MTA, et äriühingul on osakapitali vähendamisel, osade tagasiostmisel või likvideerimisjaotise maksmisel õigus TuMS § 50 lg 2 või § 50 lg $2^2$ alusel teha maksuvabalt väljamakseid äriühingu osakapitali tehtud sissemakse ulatuses.

Viimati uuendatud 16.08.2024

# 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:**

- 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.
- 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.
- 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.

- 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** on välismaa investeerimisgrupi „A“ Eesti tütarühing. Taotleja tegi varasemalt investeeringuid Küprosel asutatud valdusühingu kaudu.

---

Välismaa investeerimisgrupp „A“ on otsustanud valdusühingu tegevuse lõpetada, et koondada investeerimistegevus ja investeeringute haldamine Eestisse, mistõttu viiakse valdusühingu suhtes Küprosel läbi likvideerimismenetlust.

Enne likvideerimismenetluse alustamist andis valdusühing oma osaluse taotlejas üle välismaa investeerimisgrupile „A“, et viimane saaks valdusühingu aktsiatega taotleja vabatahtlikku reservkapitali õiglases turuväärtuses mitterahalise sissemakse teha.

Valdusühing maksis taotlejale dividende rahas summas X eurot. Üks osa dividendidest koosnes seni jaotamata ja viimase aasta teenitud kasumist, kuid ebakindlust on tekitanud teine osa saadud dividendidest, mis maksti välja valdusühingu jaotatavast omakapitali reservist, mis loodi kunagi eelmiste osanike poolt valdusühingule tehtud sissemaksete arvel. Valdusühingu bilansis kajastus nimetatud summa real „Shareholders’ contribution“.

Taotleja soovib vastavalt TuMS § 50 lg 1¹ punktile 1 valdusühingult saadud dividendid kogusummas X eurot tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsiooni vormi TSD lisa 7 osas II deklareerida, et dividendid tulevikus täiendava Eesti tulumaksukohustuseta edasi jaotada. Taotleja palub kinnitada, et tal on õigus vabastusmeetodi kasutamisele TuMS § 50 lg 1¹ punkti 1 alusel kogu Küprose tütarühingult saadud dividendimakse X eurot osas.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang:**
Maksu- ja Tolliamet (MTA) on seisukohal, et TuMS § 50 lg 1¹, lg 14, 2 ja 21 eesmärgiks on vabastada tulumaksust saadud dividendi arvelt makstud dividend ning omakapitali sissemakse arvelt tehtud kapitalivähendused ja muud väljamaksed.

TuMS § 50 lg 1¹ eesmärk on vältida topeltmaksustamist, sest saadud dividend või selle aluseks olev kasum on korra juba Eestis või välismaal maksustatud.

TuMS § 50 lg 2 alusel tekib maksukohustus üksnes juhul, kui osanikule tehtud väljamaksed ületavad varasemalt osaniku poolt tehtud sissemakseid ehk kui osanik saab osakapitali vähendamisel või osa tagasiostmisel tagasi nii sissemakstud omakapitali kui ka sellelt teenitud kasumi osa.

Maksuhaldurile teada oleva informatsiooni kohaselt on taotleja TSD-l juba deklareerinud omakapitali sissemakse Y miljonit eurot, mis kujunes osaluse ja raha summas X miljoni euro põhjal, siis ei ole MTA hinnangul põhjendatud TSD-l täiendavalt deklareerida maksuvabasid dividende summas X miljonit eurot.

MTA ei saa kinnitada kontrollimenetlust läbi viimata ning kõikide tehingu asjaoludega ja eesmärkidega tutvumata TSD-l deklareerimisele kuuluvate summade õigsust.

Taotleja on taotluses kinnitanud, et tehingute tegemisel ei olnud eesmärgiks maksueelise saamine ja need olid tehtud ärilistel eesmärkidel, kuid MTA-le teadaolevad asjaolud, kus mitterahalise sissemakse ja

dividendide maksmise vahele jäi neli päeva ning nende järjestikuste tehingute tulemusena soovib taotleja deklareerida Eestis maksuvabastusi kokku summas Z miljonit eurot, viitavad siiski eesmärgile saada maksueelis.

Siduva eelotsuse menetluses rajab maksuhaldur oma hinnangu taotleja poolt esitatud asjaolude kirjeldusele ning saab vaid eeldada taotleja heausksust, andmete ja kirjelduse õigsust ning tehingute jada (lahus ja tervikuna) majanduslikku põhjendatust. Kas see nii ka tegelikult oli, saab selguda vaid maksumenetluse tulemusel. Siduva eelotsuse toime ei tohiks aga olla ebaseadusliku maksusoodustuse saamine, see on üksnes õigusliku ebaselguse minimeerimine maksustamisel.

---

**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 $2^1$ sätestatu kohaselt maksustatakse Eestis tulumaksuga see osa aktsiaseltsi või osaühingu omakapitali väljamaksest, mis ületab varasemalt omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi

sissemakseid. TuMS § 50 lg 14 näeb ette, et lg-d 11 ja 21 (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 $2^1$).

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.

### 2018 I KVARTAL

**Taotlejale** kuulub 50-protsendiline osalus Eesti äriühingus. Taotleja soovib anda nimetatud osaluse mitterahalise sissemaksena teise äriühingusse, mille 100-protsendiliseks omanikuks on taotleja.

Taotluse kohaselt on ülal märgitud tehingu majanduslikuks põhjenduseks soov koondada kõik taotlejale kuuluvad sarnase tegevusalaga seotud ettevõtted ühte kontserni ühise juhtimise alla. Taotleja hinnangul on ühe ettevõtte kaudu tegutsemine füüsilisele isikule halduskoormuse mõttes lihtsam, kui mitmete sarnasel tegevusalal tegutsevate ettevõtete omanikuks olemine.

Taotleja ei välista kaugemas tulevikus soodsa pakkumise korral üle antud osaluse või äriühingu poolt omandatava mingi muu vara osalist või täielikku võõrandamist, kuid vara või osaluse võõrandamine ei ole taotluses kirjeldatud tehingu eesmärgiks. Käesoleval ajal ei ole ostuks ühtegi pakkumist ega kokkulepet või eellepingut sõlmitud ega peeta sellekohaseid läbirääkimisi.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang:**
Kuna tulumaksuseaduse § 15 lõike 4 punkti 10 kohaselt ei maksustata tulu äriühingus osaluse suurendamisest või omandamisest mitterahalise sissemakse teel, ei teki ka taotlejal tulumaksukohustust taotlejale kuuluva osaluse ülal märgitud asjaoludel äriühingule mitterahalise sissemaksena üleandmisest.

Viimati uuendatud 27.03.2023

## 2017

### 2017 III KVARTAL

**Taotleja** kavatseb nõuda likvideeritavalt ettevõttelt osanike lepingu alusel väljamakse tegemist, mis Taotleja arvamuse kohaselt on muu väljamakse omakapitalist tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lg 2

mõistes. Taotleja huvi on veenduda, et MTA jagab seda arvamust ja ei tekiks tulumaksu riski.

Taotleja kavandab kasutada lepingulist nõudeõigust ja nõuda likvideeritavalt ettevõttelt, et likvideerimisprotsessi käigus tehtaks väljamakseid vastavalt osanike lepingule (ja mitte põhikirjale) ning jaotada allesjäänud vara osanike vahel vastavalt osanike lepingu võlaõigusliku nõude alusel.

**MTA hinnang:**

Äriühingu poolt likvideerimisel tehtav lepinguline väljamakse või jaotusplaani kohaselt tehtav väljamakse, mille rahaline lõpptulem ja majanduslik sisu on nii äriühingu kui ka osanike jaoks sama, ei ole äriseadustiku ega TuMS mõttes käsitletav muu erakorralise väljamakse või hüvitisena, vaid likvideerimisel oleva osaühingu osanikele omakapitalist tehtava väljamaksena. Olenemata asjaolust, et äriühingu tehtav lepinguline väljamakse ei ole likvideerimisprotsessi käigus ühingu- või maksuõiguslikult samastatav jaotusplaani kohase ega muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksega, kuulub likvideerimisel oleva äriühingu omakapitalist osanikele tehtud väljamakse TuMS § 50 lg 2 kohaselt maksustamisele osas, mis ületab varem osaühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid.

Väljamakset tegeval äriühingul on õigus maksuhaldurile vorm TSD lisa 7 osa Ia koodil 7040 deklareeritud omakapitali sissemaksete summa ulatuses teha likvideerimisel omakapitalist väljamakseid maksuvabalt. Likvideerimisel omakapitalist tehtud väljamaksed tuleb deklareerida koodil 7060. Lisaks tuleb Taotlejal 2 esitada väljamakse saajate kohta vorm INF 1.

Viimati uuendatud 27.03.2023

# 2016

### 2016 II KVARTAL

**Taotleja** soovis siduvat eelotsust seoses talle majandustegevuse alustamiseks käitise ja tarkvara üleandmiseks sõlmitavate tehingute käibemaksuga maksustamisega. Käitise koosseisus antakse taotlejale üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks (vallasasjad, intellektuaalomandiõigused, sõlmitud lepingud, sh töölepingud). Käitise omandamiseks sõlmitakse taotleja ja käitise üleandja vahel käitise müügileping. Müügilepingu järgset ostuhinda taotleja käitise üleandjale ei tasu. Taotleja oli seisukohal, et käitise võõrandamist ei maksustata käibemaksuga, kuid tehingu tarbeks võimalikult soetatavate teenuste (nt õigusabiteenused) käibemaksu arvavad nii käitise üleandja kui ka taotleja sisendkäibemaksuna maha.

Taotleja poolt majandustegevuse alustamiseks omandatav tarkvara oli välja töötatud käitise üleandja poolt tarkvara üleandja tellimusel, millega seoses on tarkvara üleandjal tekkinud mahaarvatav sisendkäibemaks. Tarkvara omandamiseks sõlmitakse Taotleja ja selle üleandja vahel tarkvara müügileping, mille müügihinnale lisatakse käibemaks. Taotleja arvab tarkvara soetamisel tarkvara üleandjale tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha.

Tulenevalt sellest, et Taotlejal puudub raha ülalnimetatud müügilepingute järgse ostuhinna tasumiseks, võtavad käitise ja tarkvara üleandjad pärast müügilepingute sõlmimist vastu otsuse Taotleja aktsiakapitali suurendamiseks mitterahalise sissemakse teel. Mitterahalise sissemakse esemeteks on ülalnimetatud müügilepingutest tulenevad müügihinna tasumise nõuded Taotleja vastu (v.a tarkvara üleandja arvel näidatud käibemaksu osa). Mitterahalise sissemakse väärtust hinnatakse audiitori poolt. Taotleja on seisukohal, et tarkvara võõrandamine taotlejale on käsitletav intellektuaalse omandi eseme võõrandamisena, mille müügihinnale lisab võõrandaja käibemaksu, mis on Taotleja poolt sisendkäibemaksuna mahaarvatav. Taotleja arvates ei ole võõrandatav tarkvara käsitletav organisatsioonilise, iseseisvalt funktsioneerida suutva tervikuna ehk ettevõttena.

**MTA** nõustus taotleja seisukohtadega nii käitise kui ka tarkvara üleandmise maksustamise osas ning põhjendas seda järgmiselt.

1. Taotlusest nähtuvalt olid nii käitise üleandja kui ka vastuvõtja ehk taotleja äriühingud. Käitis jätkab samal tegevusalal tegutsemist ka taotleja juures. Käitise koosseisus antakse üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks, sh materiaalne ja immateriaalne vara. Käitise töötajatega sõlmitud töölepingud võetakse üle ning taotleja sõlmib samade töötajatega uued töölepingud kehtivate töölepingutega identsetel tingimustel. Käitise üleminekuga lähevad taotlejale üle ka kliendisuhted. Nimetatust nähtuvalt vastab üleantav käitis kõikidele ettevõtte tunnustele, st et tegemist on omavahel majanduslikult seotud õiguste ja kohustuste kogumiga, mille kaudu ettevõte tegutseb. Seega on üleantav käitis kvalifitseeritav ettevõtte osana. Kuna KMS § 4 lg 2 p 1 kohaselt ei teki ettevõtte osa üleandmisest käivet, siis selle müügi korral käitise üleandja poolt taotlejale ei teki üleandjal maksustatavat käivet ega taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Lähtudes MKS § 37 ja 31 lg 1 p 3 läheb taotlejale üle ka käitise üleandja poolt käitise tarbeks teenuste või kaupade soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab vara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks. Vastavalt KMS § 29 lg 1 tekib taotlejal ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, mida ta soetab käitise omandamise tarbeks.

2. Taotlusest nähtub, et taotlejale antakse üle vaid tarkvara koos portaaliga. Taotlusest ei nähtu, et üleantava tarkvara näol oleks olemuslikult tegemist organisatsiooniliselt terviklikuks üksuseks oleva ettevõtte osaga. KMS § 2 lg 2 p 3 kohaselt on /../ teenus ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. KMS § 4 lg 1 kohaselt on teenuse osutamine käive. Nimetatust tulenevalt on tarkvara võõrandamine kvalifitseeritav teenuse osutamisena, mille müügi korral tekib tarkvara üleandjal maksustatav käive ja taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. KMS § 29 lg 1 sätestab, et maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma

on maksustamisperioodil KMS § 3 lõikes 4 ning lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute /../ tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Seega tekib taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, milliseid taotleja soetab tarkvara üleandjalt tarkvara omandamise tarbeks. Taotlejale ei lähe üle tarkvara üleandja poolt tarkvara soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab tarkvara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks.

Viimati uuendatud 27.03.2023

# 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 460¹ ja 199² 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 22 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 22 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.

Viimati uuendatud 27.03.2023

# 2014

### 2014 IV KVARTAL

**Taotleja** sooviks oli kasutada oma õigust suurendada Taotleja omakapitali tehtud sissemakseid 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 metoodika 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 rakendusalas ja kuuluvad maksustamisele tulumaksuga juhul, kui need väljamaksed ületavad äriühingu omakapitali tehtud sissemakseid. 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 lisal 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 metoodikaga.

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 sissemakse 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.

### 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 metoodika on kooskõlas ühinemisi ja jagunemisi puudutava sissemakstud kapitali leidmise metoodikaga.

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 rakendusalas 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 metoodika 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 metoodikat 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 rakendusalasse 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 kavatsetakse teha mitterahaline sissemakse kinnistu näol. Kinnistul ei asu ehitisi ja kinnistule laieneb detailplaneering. Taotleja kavatseb 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 kajastataks 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 võtmine 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 müügilt 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.

### 2014 II KVARTAL

**Taotlejad** soovisid saada maksuhalduri siduvat hinnangut ühinemise ja litsentsitasude maksustamise kohta ning ühinemiseelsete võlakohustuste ühinemisjärgselt 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 emaettevõte 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 $2^2$ 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 emaettevõte 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 ühinemisjärgselt täitmise maksustamisele (MKS § $91^2$ lg 1 p 3).

Viimati uuendatud 27.03.2023

# 2013

### 2013 IV KVARTAL

**Taotlejad** soovisid MTA siduvat hinnangut seonduvalt taotlejate poolt kavandatava restruktureerimisega. Taotlejate hinnangul on taotluses kirjeldatud viisil (tagurpidine ühinemine) toimuv riigisisene ühinemine maksuneutraalne ning ei too kaasa maksukohustust ühinevatele äriühingutele. MTA nõustus taotlejate seisukohaga.

Täiendavalt soovisid taotlejad MTA kinnitust selle kohta, et kui tagurpidise ühinemise korral taotleja nr 1 osad asendatakse osanikele taotleja nr 2 osadega, jääb omandatud taotleja nr 2 osade soetusmaksumuseks TuMS § 38 lg 5 kohaselt taotleja nr 1 osade endine soetusmaksumus. Seega ei too osade asendamine kaasa soetusmaksumuse suurenemist ega vähenemist, st asendamine on maksuneutraalne.

**MTA** selgitas taotlejatele, et TuMS § 38 lg 5 on konkreetselt sätestatud, mis on soetusmaksumuseks äriühingute ühinemisel. Kuna nii tavapärane kui tagurpidine ühinemine on Eesti õiguses võrdsed, siis

seetõttu ei ole soetusmaksumuse arvestusel oluline, millist meetodit ühinemisel kasutatakse.

---

**Taotleja** soovis MTA siduvat hinnangut seonduvalt aktsiaseltsi restruktureerimise käigus maksukohustuse võimaliku tekkimise kohta. Taotleja palus vastust küsimusele: Kas taotleja jagunemine X AS-i ja Y OÜ-sse ja seejärel taotleja aktsiatega ja asutatava osaühingu osaga mitterahalise sissemakse tegemine X AS kapitali suurendamisel eelotsuse taotluses kirjeldatud viisil on maksuneutraalne?

TuMS § 50 lg $2^2$ kohaselt maksab residendist äriühing, kes kustutatakse registrist ilma likvideerimiseta, tulumaksu omakapitali osalt, mis ületab omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksed, 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 aktsionäridele või osanikele ning eraldumise tulemusena moodustunud äriühing jätkab oma majandustegevust Eestis. TuMS § 50 lg $2^2$ kolmanda lause kohaselt maksustatakse eelpool nimetatud omakapitali osa majandustegevust jätkava teise residendist äriühingu kaudu.

**MTA** nõustus, et taotluses kirjeldatud äriühingu jagunemine ja seejärel sissemaksete tegemine teise äriühingusse on maksuneutraalsed tehingud.

### 2013 III KVARTAL

**Taotlejad** soovisid MTA siduvat hinnangut seonduvalt taotlejate poolt kavandatava restruktureerimise maksustamisega, mille raames ühinevad A ja B C-sse.

**MTA** nõustus taotlejate seisukohaga, mille kohaselt on riigisisene ühinemine maksuneutraalne ning seda olenemata sellest, millist ühinemise meetodit osapooled kasutavad (tavapärane või tagurpidine ühinemine). Samuti nõustus MTA taotlejate seisukohaga, mille kohaselt ei too mitteresidendist osaniku osaluse asendamine kaasa tulumaksukohustust TuMS § 31 lg 1 p 9 alusel, kui osaluse asendamise aluseks oleva tehingu majanduslik sisu vastab ÄS § 403 lg-s 3 sätestatule.

Taotleja omakapitali sissemaksete algsaldo leidmise metoodika õigsuse osas nõustus MTA taotlejate seisukohaga, mille kohaselt moodustus taotleja esmane omakapitali sissemaksete summa pärast asutamist viidatud viie ühendatud äriühingu omakapitali sissemaksete kokkuliitmise tulemusena ning sissemaksete elimineerimist teha ei tule. MTA ei nõustunud aga taotleja seisukohaga, mille kohaselt ei ole emaettevõtja teinud sissemakseid taotlejasse ning seetõttu tuleb 2008. aastal taotleja ja emaettevõtja tagurpidise ühinemise tulemusena elimineerida emaettevõtja tehtud mitterahalised sissemaksed tütarettevõttesse.

### 2013 I KVARTAL

**Taotlejat** huvitas, kas tema poolt taotluses esitatud metoodika omakapitali tehtud sissemaksete

---

kujunemise ja ühinemisi puudutava sissemaksete liitmise ja elimineerimise kohta on kooskõlas tuludeklaratsiooni vorm TSD lisa 7 tabeli 1 täitmise juhistega. Samuti soovis Taotleja kinnitust selle kohta, et aktsiate tagasiostmisel omakapitalist aktsionärile tehtava väljamakse maksustamine on üksnes TuMS § 50 lg 2 rakendusala ja kohaldamisele ei kuulu TuMS § 50 lg 4.

**Maksu- ja Tolliamet** nõustus Taotlejaga, et taotluses kirjeldatud arvutuskäik on tervikuna korrektne ja kooskõlas TuMS § 61 lõikega 34 ja ühinemisi puudutava sissemakstud kapitali liitmise ja elimineerimise metoodikaga. Samuti, et oma aktsiate tagasiostmisel tehtavad väljamaksed kuuluvad TuMS § 50 lg 2 rakendusalasse ja muud TuMS sätted rakendamisele ei kuulu.

Viimati uuendatud 27.03.2023

# Püsiv tegevuskoht

2016 III KVARTAL

Maksu- ja Tolliamet vaatas läbi taotluse siduva eelotsuse saamiseks seonduvalt Taotleja poolt kavandatava toimingutega, mille tulemusena võõrandab Taotleja Eesti äriühingule kaupu selliselt, et kaupade tootja transpordib kaubad Eestis asuvasse call-off lattu.

Taotluse eesmärgiks oli siduva eelotsuse saamine, mis kinnitab, et Taotleja on õigustatud deklareerima tehingut ühendusesisese maksuvaba soetamisena, kauba müügil Eesti äriühingule kohaldatakse pöördmaksustamist ning planeeritavate toimingute tulemusena ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Esiteks on maksuhaldur seisukohal, et Taotleja poolt kauba võõrandamine (mis on soetatud Taotleja poolt Itaaliast) Eesti äriühingule on käsitletav kolmnurktehinguna KMS § 2 lg 8 mõttes, mille puhul antud tehingut Eestis käibemaksuga ei maksustata (KMS § 18 lg 4) ja seetõttu ei teki Taotlejal kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks (KMS § 19 lg 3).

Taotlejal tekib ühendusesisene käive lirimaal ja kauba ühendusesisene soetamine kauba sihtkohariigis Eestis, kuna kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse ja soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktehingu tingimustel kauba ühendusesisene soetamine on aga liikmesriikides maksuvaba käibemaksudirektiivi kohaselt ning seetõttu vabaneb Taotleja kolmnurktehingu puhul Eestis ka ühendusesiseselt soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktehingu eriregulatsioonita tekiks.

Kuna Taotlejal tekib kauba ühendusesisene soetamine Eestis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük Eesti maksukohustuslasele Eesti siseriiklik käive, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Taotleja. Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük ehk antud juhul Eesti maksukohustuslane, kes saab arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata ehk rakendab pöördmaksustamist (KMS § 3 lg 4 p 5).

Teises olukorras, kus Taotleja müüb Taotlejaga sama liikmesriigi tootjalt (liri äriühingult) soetatud kaupa Eesti käibemaksukohustuslasele on tegemist kauba ühendusesisese käibega KMS § 7 lg 1 mõistes ning Taotlejal ei teki maksuvaba ega maksustatavat kauba ühendusesisest soetust Eestis. Ühenduse sisene soetamine tekib vastavalt KMS §-le 8 Eesti käibemaksukohustuslasel Taotlejalt kaupade soetamisel.

Antud olukorras rakendab Taotleja Eesti käibemaksukohustuslasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksukohustuslane arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kuna ostja arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras, siis ei too kauba võõrandamine Eesti äriühingule Taotlejale kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Kolmandaks nõustus maksuhaldur, et taotluses toodud asjaoludel puudub Taotlejal püsivale tegevuskohale iseloomulik piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, mistõttu ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta.

Viimati uuendatud 02.07.2021

# 2014

### 2014 IV KVARTAL

Taotleja soovis selgust, kuidas sisustada TuMS § 50 lg $1^1$ p 2 kasutatud mõistet „püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel“ planeeritava dividendimakse tarbeks. Dividendid kuuluksid jaotamisele Leedu filiaalile omistatava kasumi arvel.

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut järgmistes küsimustes:

- Kas „püsivale tegevuskohale omistatud kasum“ tuleb määratleda Leedu tulumaksu arvestamise reeglite alusel Leedu püsiva tegevuskoha tuludeklaratsioonis arvutatud Leedu filiaali kogukasumina, mis hõlmab püsiva tegevuskoha kõiki, nii maksustatavaid kui Leedu

tulumaksureeglite alusel mittemaksustatavaid tulusid, millest on lahutatud Leedus filiaali poolt tasumisele kuuluv tulumaks?

- Kas 2015. aasta jaanuari eest esitatavas TSD Lisas 7 koodil 7250 kajastatakse kuni 31.12.2014 püsivale tegevuskohale omistatud kasum, mida ei ole 31.12.2014 seisuga ära kasutatud, st mille arvel ei ole Taotleja dividende maksnud, st tekkepõhiselt, mitte püsiva tegevuskoha poolt tehtud ülekannete alusel?

Maksuhalduri hinnangul tuleb, taotluses toodud asjaoludel, esimesele küsimusele vastamisel lähtuda Eesti Vabariigi ja Leedu Vabariigi vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingust (edaspidi maksuleping).

Maksulepingu artikli 23 lõike 1 punkti a alusel välditakse Eesti residendi puhul topeltmaksustamist järgmiselt – kui Eesti resident saab tulu, mida selle maksulepingu kohaselt võib maksustada Leedus, vabastab Eesti selle tulu maksustamisest Eestis. Maksulepingu artikkel 7 lõige 1 sätestab, et lepinguosalise riigi ettevõtja kasum maksustatakse ainult selles riigis. Kui ettevõtja tegutseb püsiva tegevuskoha kaudu ka teises lepinguosalises riigis, võib seal maksustada selle kasumiosa, mida saab omistada püsivale tegevuskohale. Seega, kui Eesti ettevõtja tegutseb püsiva tegevuskoha kaudu Leedus, võib seal maksustada selle kasumiosa, mille saab omistada püsivale tegevuskohale. TuMS § 6 lg 5 sätestab, et kui välislepingus on tulu maksustamisel ette nähtud seaduses sätestatust soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingut. Antud juhul tuleb kohaldada Eesti Vabariigi ja Leedu Vabariigi vahel sõlmitud maksulepingut ning kohaldamisele ei kuulu TuMS. Seega ei ole maksulepingust tulenevalt Leedu püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel makstud dividendi maksuvabastuse kohaldamise eelduseks kasumi tegelik maksustamine Leedus.

Maksulepingu artikkel 7 lõige 2 alusel omistatakse Taotleja Leedu filiaalile kasum, mida püsiv tegevuskoht sarnasest tegevusest eeldatavasti saaks, tegutsedes iseseisvalt samadel või sama laadi tingimustel samal või sama laadi tegevusalal kui teise lepinguosalise riigi ettevõtja, kelle püsiv tegevuskoht ta on. Maksuhaldur nõustus Taotleja poolt esitatud deklareerimise käsitlusega ja selles osas täiendavad selgitused puudusid.

Viimati uuendatud 02.07.2021

# Tehingud väärtpaberitega

2025

Hübriidfinantsinstrumendi (hübriidväärtpaber, hübriidvõlakiri) maksuõiguslikust kvalifitseerimisest

äriühingu võlakohustuseks või kapitaliks sõltub hübriidinstrumendilt tehtava väljamakse käsitlus intressi-, dividendi- või muu tuluna osalusest. Hübriidinstrumendilt tehtava väljamakse käsitlusest sõltub nii emitendi kui ka investori ehk hübriidinstrumendi omaja maksukohustus.

Maksu- ja Tolliamet (maksuhaldur) on seisukohal, et kui hübriidfinantsinstrument on maksuõiguslikult kvalifitseeritav:

- ✓ **emitendi võlakohustusena** (ingl k *debt*), siis tuleb hübriidfinantsinstrumendi omajale tehtud väljamakset käsitada intressituluna, mis maksustatakse tulumaksuga residendist füüsilise isiku tasandil tulumaksuseaduse (TuMS) § 17 lõike 1 alusel. Emitendi (residendist äriühingu) tasandil maksustamist ei toimu;

- ✓ **emitendi kapitalina** (ingl k *equity*), siis tuleb hübriidinstrumendi omajale tehtud väljamakset käsitada dividendi- või muu tuluna osalusest, mis maksustatakse tulumaksuga emitendi (residendist äriühingu) tasandil TuMS § 18 lg 2 ja § 50 lg 1 alusel. Residendist füüsilise isiku tasandil maksustamist ei toimu.

Maksuhaldur lähtub hübriidfinantsinstrumendi maksuõiguslikul kvalifitseerimisel emitendi võlakohustusena (ingl k *debt*) või kapitalina (ingl k *equity*) järgmise kontrollküsimustiku põhjal väljatoodud tunnustest:

- ✓ kas hübriidfinantsinstrument annab selle omajale võimaluse osaleda emitenti puudutavate otsuste arutamisel ja vastuvõtmisel ehk osaleda emitendi juhtimises – kas hübriidfinantsinstrumendi omajal on osalus emitendis (viitab kapitalile);

- ✓ kas emitendil on kohustus tagastada investeeritud summa (viitab kohustusele);

- ✓ kas emitendil on sundtäidetav kohustus teha hübriidfinantsinstrumendi omajale väljamakse (viitab kohustusele);

- ✓ kas hübriidfinantsinstrumendi omajale väljamakstava intressi määr ja vastavalt väljamakstav summa või väljamakse ise oleneb emitendi tegevuse tulemustest, kasumi saamisest või selle suurusest (viitab kapitalile);

- ✓ kas intressimäär on eelnevalt fikseeritud ehk kas emitendil on kohustus teha väljamakse kindlas määras/summas olenemata emitendi tegevuse tulemustest, kasumi saamisest või selle suurusest (viitab kohustusele);

- ✓ kas intressisumma arvutatakse hübriidfinantsinstrumendi väärtuselt (viitab kohustusele) või intressisumma arvutatakse kasumi suuruselt (viitab kapitalile);

- ✓ kui tõenäoline on, et hübriidfinantsinstrumendi omaja saab emitendilt kokkulepitud ajal väljamakse (piisavalt suur tõenäosus viitab kohustusele);

- ✓ kas väljamakse tehakse kindlatel ja eelnevalt kindlaksmääratud kuupäevadel või teatud kindla ajaperioodi tagant (viitab kohustusele) või väljamakse tegemine oleneb emitendi (üldkoosoleku või muu organi) otsusest (viitab kapitalile);

- ✓ kas hübriidfinantsinstrumendi puhul kehtib subordinatsioonireegel, mille järgi hübriidfinantsinstrumendist tulenevad nõuded on emitendi kohustuste täitmise hierarhias samal tasemel mis emitendi aktsionäride/osanike nõuded (viitab kapitalile) või on viimastest eespool (viitab kohustusele);

- ✓ kas hübriidfinantsinstrumendi omajal on emitendi likvideerimisel pärast kõigi emitendi kohustuste täitmist õigus järelejääva vara jagamisele (viitab kapitalile) või hübriidfinantsinstrumendi omaja nõude suurus on eelnevalt kindlaks määratud (viitab kohustusele);

- ✓ kas hübriidfinantsinstrumendi omajal on emitendi likvideerimisel või pankroti väljakuulutamisel õigus üksnes investeeringu põhiosale (hübriidfinantsinstrumendi soetusmaksumus; viitab kapitalile) või hübriidfinantsinstrumendi omajal on lisaks investeeringu põhiosale õigus ka väljamaksele (viitab kohustusele);

- ✓ kas hübriidfinantsinstrument osaleb emitendi kahjumi katmises viisil, et hübriidfinantsinstrumendi omaja kaotab oma investeeringu ja nõudeõiguse emitendi vastu (viitab kapitalile);

- ✓ kas hübriidfinantsinstrumendil on kindel lunastamise tähtaeg (viitab kohustusele) või tegemist on tähtajatu või pika lunastamistähtajaga (nt 50 aastat) finantsinstrumendiga (viitab kapitalile);

- ✓ kas hübriidfinantsinstrumendi omaja osaleb emitendi võimalikus väärtuse suurenemises (viitab kapitalile);

- ✓ kas hübriidfinantsinstrumendi omaja on emitendiga seotud isik, näiteks emitendi aktsionär või emitendi aktsionäri lähikondne olenemata kapitali või hääleõiguse suurusest (viitab kapitalile).

Maksuhaldur nõustub, et erinevates riikides võib hübriidfinantsinstrumendi maksuõiguslik kvalifitseerimine ja hübriidinstrumendi omajale tehtava väljamakse käsitlus erineda. Näiteks ühes riigis peetakse hübriidfinantsinstrumenti emitendi võlakohustuseks (ingl k *debt*), teises aga kapitaliks (ingl k *equity*) ning ka maksustatakse vastavalt. Seda seetõttu, et hübriidfinantsinstrumendil puuduvad kindlad iseloomulikud tunnused, milliste kasvõi samaaegne esinemine annaks kindla ja täpse vastuse, et ühte või teist hübriidfinantsinstrumenti tuleb kvalifitseerida kohustusena või kapitalina. Teisisõnu tuleb finantsinstrumendi „hübriidsuse“ puhul arvestada, et samaaegselt ja paratamatult võivad esineda nii

kapitalile kui ka kohustusele iseloomulikud tunnused (nn *equity-like debt* ja *debt-like equity*). Seetõttu ei ole ka hübriidfinantsinstrumendi puhul mõistlikult võimalik, et ühe või teise võlakohustusele iseloomuliku tunnuse esinemine välistab kvalifitseerimist kapitalina või vastupidi.

Maksuhaldur lähtub hübriidfinantsinstrumendi maksuõiguslikul kvalifitseerimisel selle olemusest ja tingimustest tervikuna, võttes arvesse kõiki asjakohaseid tunnuseid ja muid asjassepuutuvaid faktoreid, sealhulgas hübriidfinantsinstrumendi õiguslikku regulatsiooni (selle olemasolul) ja emitendi (kaalutlus)õigust finantsinstrumendi tingimuste kujundamisel.

Viimati uuendatud 05.05.2025

# 2017

### 2017 II KVARTAL

Taotleja kavatseb rakendada investeerimisstruktuuri, kus seni kasutusel olnud mitme äriühingu asemel hakatakse kasutama ainult üht äriühingut, kes hakkab hoidma start-up'ide osasid/aktsiaid investorite eest ja nende arvel, kuid enda nimel. Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti hinnangut seoses planeeritava investeerimisstruktuuri maksustamisega.

Taotluse kohaselt ei planeerita asutada start-up'ide osasid ja aktsiad hoidma hakkavat äriühingut investeerimisühinguna ega usaldusfondina, vaid selle juriidiliseks vormiks saab olema äriühing. Kuna tulumaksuseadus ei näe ette võimalust käsitleda äriühingut maksustamisel läbipaistvana, st omistada äriühingu tulu selle liikmetele või omanikele, ei saa nimetatud asutatavat äriühingut käsitleda tulumaksuga maksustamisel läbipaistvana.

Taotluse kohaselt sõlmib asutatav äriühing investoriga käsunduslepingu, mille alusel kannavad investorid start-up'is osaluse soetamiseks vajaliku raha asutatava äriühingu kontole ning asutatav äriühing omandab nende investorite huvides, eest ja arvel osaluse neid huvitavas start-up'is. Asutatav äriühing hoiab omandatud osalust investorite jaoks. Investor on õigustatud investeeringut käsutama ning kannab kõik investeeringu omandamisega ja hoidmisega seotud riskid. Investori või investorite ühise korralduse alusel korraldab asutatav äriühing hoitava osaluse üleandmise ostjale. Väärtpaberiarvelduse korraldusest tulenevalt laekub start-up'i osaluse müügist laekuv summa asutatava äriühingu kontole, kes teeb käsunduslepingu alusel start-up osaluse müügi korral väljamakse investorile. Seega saab investeeringu ehk start-up osaluse müügist kasu investor. Nimetatud põhjusel tuleb asutatava äriühingu poolt start-up osaluse müügi korral käsunduslepingu alusel tehtava väljamakse ehk investorile makstava tulu maksustamisel lähtuda selle sisust.

Kuna investorid ei ole asutatava äriühingu osanikud, vaid start-up osalustesse investeerinud isikud, ei ole ka asutatava äriühingu poolt start-up osaluse müügist saadavate ja investoritele edasi makstavate väljamaksete maksustamine asutatava äriühingu dividendina või muu kasumieraldisena (TuMS § 50 lõige 1), samuti ettevõtlusega mitteseotud kuluna (TuMS § 52 lõige 2) või kingitusena (TuMS § 49 lõige 1) põhjendatud.

Tulumaksuga maksustamise seisukohast on asutatava äriühingu poolt investoritele start-up'i osaluse müügist tehtavad väljamaksed käsitletavad investori tuluna, kuna Eesti residendist juriidilisest isikust investor saab käsunduslepingust tulenevalt tulu asutatavale äriühingule start-up'i osaluse müügist laekunud summa ulatuses. Seetõttu tekib Eesti residendist juriidilisel isikul maksukohustus oma kasumi jaotamisel TuMS § 50 lõike 1 alusel. Eesti residendist füüsilisest isikust investor saab käsunduslepingust tulenevalt samuti tulu asutatava äriühingu start-up osaluse müügist laekunud summa ulatuses. Kuna füüsilise isiku kasu väärtpaberite võõrandamisest arvutatakse müügihinna ja soetamismaksumuse vahena, siis peab füüsiline isik oma tuludeklaratsioonis deklareerima nii start-up'i osaluse müügist asutatavale äriühingule laekunud summa kui ka start-up'i osaluse soetamismaksumuse ning maksma saadud kasult tulumaksu (TuMS § 15 lõige 1). Füüsiline isik saab kasust maha arvata ka start-up'i osaluse müügiga otseselt seotud kulud. Juhul kui asutatav äriühing start-up osaluse müügist laekunud summat koheselt füüsilisest isikust investorile üle ei kanna, vaid nt sõlmib investoriga käsunduslepingu uue start-up osaluse omandamiseks ning raha kasutatakse uue osaluse omandamiseks, tuleb füüsilisel isikul deklareerida enda tuludeklaratsioonis kõik osaluste müügid ning tasuda tulumaks saadud kasult.

Start-up'ide osad/aktsiad ei kvalifitseeru finantsvaraks TuMS § 17¹ lõike 2 tähenduses. Seetõttu on füüsilise isiku maksukohustuse edasilükkamine investeerimiskonto kaudu välistatud. Tulenevalt planeeritavast investeerimisstruktuurist on oluline ka maksustamise aluseks olevatest andmetest õigeaegne (kalendriaastale järgneva aasta 1. veebruariks) teavitamine füüsiliste isikute tuludeklaratsioonide täitmise kohustuse tagamiseks (edastada maksuhaldurile või õigeaegselt teavitada start-up'i osaluse müügist kasu saanud investoreid maksustamise aluseks olevatest andmetest).

Mitteresidendist füüsilisest isikust investor saab samuti käsunduslepingust tulenevalt tulu asutatava äriühingu start-up osaluse müügist laekunud summa ulatuses. Kasu arvestamine ja deklareerimine toimub sarnaselt residendist füüsilise isiku reeglitele, kuid arvestada tuleb TuMS § 29 lõike 4 punktis 5 sätestatud erisust. Nimetatud erisuse kohaselt maksustatakse Eestis mitteresidendist füüsilisest isikust investori kasu tulumaksuga juhul, kui mitteresident müüb start-up osaluse äriühingus, mille vara koosneb põhiliselt kinnisasjadest.

Viimati uuendatud 02.07.2021

# 2014

## 2014 III KVARTAL

Taotleja ja XXX AS-i vahel on sõlmitud kirjalikud võlakirjade emissioonilepingud, mille alusel taotleja on omandanud XXX AS-s võlakirju majandustegevuses tehtavates finantstehingutes. Tegemist on sisuliselt laenulepingutega, millega finantseeriti laenu- ja liisingu tegevust ning kinnisvaraarendusi.

Taotleja ja XXX AS soovisid ümber kujundada eelpool märgitud lepingutega nimetatud õigussuhteid ning sõlmida koostööleping, millega intressikohustus asendatakse kinnisvara arendustest saadava kasu jagamisega.

Koostöölepingu eesmärgiks oleks saada taotleja poolt antud laen tagasi, lepingu ümberkujundamisel lükkuks maksekohustus lihtsalt edasi.

XXX AS-l on igakuiselt intresside tasumise kohustus, kuid seda ei ole suudetud täita.

Varem sõlmitud kokkulepete edasine kehtivus ei ole võimalik, kuna XXX AS-l on makseraskused.

Kuna intresse ei ole õigeaegselt tasutud, oleks taotlejal võimalik lepingutest taganeda ning nõuda kohest raha tagastamist, kuid kinnisvaraarenduste pooleliolemise tõttu ei täidaks see eesmärki, kuna XXX AS ei oleks praeguse seisuga võimeline laenulepinguid koheselt täitma.

Koostöölepingu raames XXX AS arendaks ja ehitaks välja lepingu lisas toodud ning XXX AS-ile kuuluvad kinnistud ja taotleja omalt poolt osaleks koostöö projektis XXX AS-ile antud laenuga. Koostööleping sõlmitaks 5 aastaks, mille jooksul võõrandaks XXX AS kinnistud ja kinnistute müügist saadud kasumist 90% kuuluks taotlejale.

Taotleja on seisukohal, et käesoleval juhul on laenutehingust saadav kasu saamine osa ühise äriprojekti kasumist selliseks asjaoluks, mida tuleb lugeda ettevõtlusega seotuks ning puudub alus tulumaksuga maksustamiseks.

**Maksuhalduri hinnang taotleja seisukohtadele**

Taotleja on XXX AS-ile andnud laenu või omandanud XXX ASi võlakirju juba alates 1999. aastast. XXX AS on laenu tagastanud ja laenukohustuselt intresse tasunud üksnes osaliselt. Laenu põhiosa on alates 1999. aastast tagastamata ning intress on alates 2005. aastast osaliselt või täielikult tasumata.

Eelotsuse taotluses on esitatud küsimus, kas intressi tasumist ja intressitulu saamist saab edasi lükata ning asendada see muul viisil kasu saamisega.

Taotluses esitatud faktiliste asjaolude põhjal on maksuhalduri jaoks selge, et taotleja ja XXX AS on juba aastaid laenu tagastamist ja intressi tasumist (intressitulu saamist) edasi lükanud. Asjaoludest nähtub, et taotleja on sõlmitud kokkuleppega pikendanud laenu tagastamistähtaegu ning seejuures veel oluliselt vähendanud aasta intressimäära. Sellise laenu andmine väljaspool tavapärast majandustegevust ei ole äriliselt otstarbekas ega eluliselt usutav. Kuid kuna taotleja ja XXX AS on seotud isikud TuMS tähenduses, siis seetõttu saab laenu andmist vaadelda sõltuvana asjaolust, et tegemist on seotud isikutega.

2014. aastal intressitulu asendamine muul viisil kasu saamisega ei täida ärilist eesmärki ega ole vaadeldav taotlejale põhivõla ja intresside, mis on tagastamata ja/või tasumata juba 1999. aastast, tasumisena. Oluline on seejuures märkida, et ka eelotsuse taotluses möönas taotleja, et XXX AS-il on käesoleval ajal (ning juba varasemalt) makseraskused. Seega tuleb mingisugusegi kasu saamist kirjeldatud koostööprojektist pidada oletuslikuks ning vähetõenäoliseks. Taotluses kirjeldatud asjaolusid ja esitatud dokumente Riigikohtu lahendis 3-3-1-22-07 väljatoodud kriteeriumitega kõrvutades nähtub, et taotleja poolt laenu andmine ei ole seotud tema ettevõtlusega.

Kokkuvõtvalt ei nõustunud maksuhaldur taotleja maksukäsitlusega eelpool kirjeldatud põhjustel ja leidis, et tagastamatu laenu andmine ja laenu põhivõla ja tasumata intresside kapitaliseerimine põhivõlaks on maksustatav TuMS § 52 lg 2 p 1 alusel.

Juhul kui XXX AS täidab kavandatava lepingu punktis 11 sätestatud kohustuse ja tagastab taotlejale raha, siis on taotlejal õigus teha tulumaksu ümberarvutus ning nõuda tulumaksu tagastamist TuMS § 54 lg 6 alusel.

Viimati uuendatud 02.07.2021

# Vara võõrandamine

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

# 2023

## 2023 I KVARTAL

**Ühinemine**

Ühinemisel, samuti ka nn tagurpidisel ühinemisel ei teki TuMS § 50 lg $2^2$ sätestatust lähtuvalt tulumaksukohustust. Ühinemisel liidetakse ühingute poolt deklareeritud omakapitali sissemaksed. TuMS § 50 lg 2 kohaselt kuuluvad elimineerimisele vaid ühinevate ühingute puhul üksteise omakapitali

tehtud sissemaksed.

**Oma osade tagasiostmine**

Oma osade tagasiostmisel tekib tulumaksukohustus TuMS § 50 lg 2 alusel, kui omakapitalist tehtud väljamaksed ületavad sinna tehtud sissemakseid. Oma osade tagasiostmine on maksustatav sarnaselt dividendile, mistõttu ei kuulu oma osa tagasiostmisel võetud laen, selle teenindamine, intressikulud ja muud laenulepinguga seotud kulud maksustamisele ettevõtlusega mitteseotud kuluna TuMS §-de 51–52 alusel tingimusel, et laenu teenindatakse äriühingu enda kasumist, kui see on otseselt seotud edasise ettevõtlustulu saamise eesmärgiga ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud TuMS § 32 alusel. Omaaktsiatega tehtud tehingud maksustatakse TuMS § 50 lg 2 alusel ning siirdehindade regulatsioon ei kohaldu oma osa tagasiostmisel ja tagasi ostetud osa edasimüümisel.

**Jagunemine ja rahaliste vahendite üleandmine ema- või sõsarettevõtjale**

Tütarettevõtja poolt jagunemise käigus asutatavale ühingule ainult rahaliste vahendite ja nõuete üleandmine on käsitletav maksuõiguslikus mõttes kasumi jaotamisena, mille puhul tekib tulumaksukohustus TuMS § 50 lg 1 alusel. Sellise tehingu tulemusena jaotab tütarettevõtja oma kasumi emaettevõtja asemel asutatavale (ja emaettevõtja kontrolli all olevale) ühingule.

Siduva eelotsuse kuupäev: 27.03.2023

Viimati uuendatud 14.11.2024

# 2016

## 2016 I KVARTAL

**Taotleja** ettevõte võõrandas tütarettevõtte ja selle kasutada olnud kinnisvara, lõpetas majandustegevuse ning kavatses jaguneda jaotumise teel. Ettevõte pidi jagunema kolmeks uueks äriühinguks, millest iga osa ainuomanikuks saanuks jaguneva ettevõtte iga füüsilisest isikust aktsionär. Vara (raha) oli kavas jaotada vastavalt jaguneva ettevõtte aktsionäride omandisuhete proportsioonidele. Jagunevasse ettevõttesse ei pidanud midagi jääma ja ettevõte kavatseti lugeda lõppenuks.

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimustes, kas jaotatavad rahalised vahendid on käsitletavad kui jaguneva ettevõtte maksustatav käive ja kas jaotatav vara kuulub maksustamisele tulumaksuga kui aktsionäride tulu?

Taotleja hindas, et kuna tegemist on jagunemisega jaotumise teel, ei saa vara lugeda jaguneva ettevõtte maksustatavaks käibeks ning aktsionäride tuluks.

**MTA** nõustus taotlejaga selles, et jaotatav raha ei ole maksustatav käive käibemaksuseaduse tähenduses.

MTA ei nõustunud taotlejaga selles, et tegemist on äriühingu jagunemisega jaotumise teel. MTA asus seisukohale, et tegemist on ettevõtte likvideerimisega ning likvideerimisel aktsionäridele jaotatav raha on nende tulu.

Eelotsuse taotluses kirjeldatud kavandatava tehingu kirjeldusest nähtub, et jagunev ettevõte on oma ettevõtluse lõpetanud selle võõrandamise läbi ja müügist saadud tuluga kõik oma kohustused täitnud. Seega on raha ettevõtte ainus vara, mida jagunemise käigus jagada. Tehingu kirjeldusest ka nähtub, et tehingu eesmärk on jagunev ettevõte likvideerida. Pole ka alust hinnata tehingut kui ettevõtte üleminekut või selle majandustegevuse jätkamist omandavates äriühingutes, kuivõrd taotlusest nähtuvalt ettevõte ja selle majandustegevus lõppevad. Sellest tulenevalt peab kirjeldatud tehingut oma majanduslikust sisust lähtuvalt tõlgendama likvideerimisena, mitte äriühingu jagunemisena. Selle tõttu pole ka tegemist jagunemise käigus vara jaotamisega, vaid likvideerimisjaotise maksmisega.

MTA andis siduva eelotsuse maksukäsitluse olukorras, kus toimub äriühingu likvideerimine, likvideerimisjaotise maksmine ja maksustamine juriidilise ja füüsilise isiku tasandil (alus TuMS § 50 lõige 2 ja 15 lõiked 2 ja 3). Likvideerimisjaotisena saadud summad võivad füüsilised isikud investeerida oma uude äriühingusse.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# 2013

### 2013 II KVARTAL

**Taotlejad** soovisid maksuhalduri hinnangut tehingule, millega üks taotleja soovib võõrandada teisele kinnistud ja leiab, et kinnistute võõrandamise tulemusena tekib käive KMS § 16 lg 2 p 3 tähenduses.

**MTA** taotlejatega ei nõustunud, kuna MTA leiab, et kinnistute võõrandamine taotluses kirjeldatud asjaoludel on käsitletav ettevõtte üleminekuna KMS § 4 lg 2 p 1 tähenduses, millisel juhul käivet ei teki.

2013 I KVARTAL

**Taotleja** soovis maksuhalduri hinnangut seoses TuMS § 29 lg 4 p 5 rakendamisega selles, kas tema Eestis asuva tütarühingu osade võõrandamisel ei ole tegemist vara võõrandamisega TuMS § 29 lg 4 p 5 tähenduses, kuivõrd kõnesolev tütarühing ei oma Eestis kinnisvara. Taotleja hinnangul kohaldub taotluses kirjeldatud tehingule Eesti Vabariigi ja Taani Kuningriigi vahel sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu (edaspidi: Maksuleping) art 13 lg 4, mis reguleerib maksustamise õigust olukorras, kus maksuobjektiks on kapitali juurdekasv mõne muu vara võõrandamisest, mida ei ole käsitletud nimetatud artikli eelnevates lõigetes.

**MTA** leidis, et Maksulepingu artikkel 13 lg 4 Taotlejale ei kohaldu. Taotleja poolt Eestis asuva tütarühingu osade võõrandamisel rakendub TuMS § 29 lg 4 p 5 ning selline maksustamine ei ole vastuolus Maksulepingu art 13 lg-ga 1.

Viimati uuendatud 07.05.2025

# Ühinemine/jagunemine

## TuMS § 53 lg-ga $4^4$ ettenähtud maksuvabastuse eeldused ühinemise puhul

TuMS § 53 lg-ga $4^4$ ettenähtud maksuvabastuse kohaldamise eeldused ühinemise puhul on järgmised:

- ✓ tegemist peab olema mitteresidendist juriidilise isikuga (TuMS § 53 lg 1 koostoimes maksulepingu art 4(1) esimese ja teise lausega ning TuMS § 6 lg 3 esimese lausega);
- ✓ mitteresidendist juriidilisel isikul on Eestis püsiv tegevuskoht (TuMS § 53 lg-d 4 ja $4^4$ koostoimes maksulepingu art-ga 5(1));
- ✓ mitteresidendi püsiva tegevuskoha koosseisu kuuluv ettevõte antakse üle ühendavale ühingule ühinemise käigus (TuMS § 54 lg $4^4$ koostoimes ÄS §-ga 391, TsÜS §-ga $66^1$ ja VÕS § 180 lg-ga 2 või alternatiivselt §-ga 185);
- ✓ üleantud püsiva tegevuskoha ettevõtte kaudu jätkatakse Eestis majandustegevust (TuMS § 54 lg $4^4$).

## Püsiva tegevuskoha maksuvabastusõiguste üleandmine ja maksuvabastusõiguste deklareerimine tagantjärele ühinemise käigus

Püsiva tegevuskoha jaoks sisse toodud vara sarnaneb äriühingu osa- või aktsiakapitalile ja muudele aktsionäride või osanike tehtud sissemaksetele (ülekurss, vabatahtlik reservfond jms) ning vara väljaviimist püsivast tegevuskohast võib järelikult võrrelda äriühingu aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel vms tehtavate väljamaksetega. Kui residendist äriühingu ühinemisel kohaldub TuMS § 50 lg $2^2$ teise lausega ettenähtud maksuvabastus, siis analoogse maksuvabastuse näeb mitteresidendist püsiva tegevuskoha puhul ette TuMS § 50 lg 2 viimane lause. TuMS § 50 lg 2 viimase lausega ettenähtud maksuvabastuse eeldused ühinemise puhul on järgmised:

- ühendatava ühingu puhul on tegemist mitteresidendiga (TuMS § 50 lg 2 viimane lause koostoimes maksulepingu art 4(1) esimese ja teise lausega ning TuMS § 6 lg 3 esimese lausega);

- ühendataval mitteresidendist juriidilisel isikul on Eestis püsiv tegevuskoht (TuMS § 50 lg 2 viimane lause koostoimes maksulepingu art-ga 5(1));

- mitteresidendist juriidilise isiku püsiva tegevuskoha koosseisu kuuluv ettevõte antakse üle residendist äriühingule (TuMS § 50 lg 2 viimane lause koostoimes TsÜS §-ga $66^1$, VÕS § 180 lg-ga 2 või alternatiivselt §-ga 185 ja TuMS § 6 lg 2 teise lausega).

Kohtupraktikas (vt eelkõige RKHKo 3-18-989 p 15) on seoses residendist äriühingu omakapitalist tehtavate väljamaksetega leitud, et TuMS § 50 lg 2 ei seo omakapitali tehtud sissemakseid nende deklareerimisega. Omakapitali deklareerimiskohustuse rikkumine ei tähenda, et igasugune omakapitalist tehtav väljamakse tooks maksukohustuslasele kaasa tulumaksu tasumise kohustuse. Seejuures paneb deklareerimiskohustuse rikkumine maksukohustuslasele kontrollimenetluses kõrgema tõendamiskoormuse. Kuivõrd mitteresidendi ja tema Eestis asuva püsiva tegevuskoha vahelised majandustehingud maksustatakse samamoodi, nagu neid tuleks maksustada siis, kui püsiva tegevuskoha asemel oleks mitteresident asutanud Eestis iseseisva äriühingu, asub maksuhaldur seisukohale, et eespool refereeritud kohtupraktikas väljendatud põhimõte kohaldub ka püsiva tegevuskohaga seonduvalt sissetoodava ja väljaviidava vara suhtes.

## Mitteresidendist ühendatava ühingu maksuvaba väljamakse tegemise õiguse omistamine Eesti residendist ühendavale juriidilisele isikule

TuMS § 50 lg $1^1$ kohaselt vabastatakse tulumaksust *saadud* dividendi arvel või välismaal püsiva tegevuskoha kaudu teenitud ja välismaal maksustatud kasumi arvel *makstud* dividendid.

Maksuhaldur on seisukohal, et „*saadud maksustatud kasumi summa*“ ja „*väljamakse*“ TSD lisa 7 IV osa koodi 7550, TuMS § 50 lg-te $1^1$ ja $2^1$ tähenduses eeldab reaalset rahaliste vahendite või muu vara liikumist Eesti ühingule Eestisse, mitte pelgalt üleantava maksuvaba väljamakse tegemise õigust.

## Maksualaste õiguste ja kohustuste ülemineku hetk ühinemise käigus

Kohtupraktikas (vt RKHKo 3-20-2630 p-d 11–27) on seoses ühinemislepingus toodud ühinemise bilansi päevaga leitud, et:

- ühinemise bilansi päevale ei tohi anda sama toimet, mis on äriregistri (konstitutiivsel) kandel. Piiriülese ühinemise käigus toob vastupidine tõlgendus kaasa olukorra, kus ühendatavad ühingud võivad teenida kuni kaheksa kuud kasumit (vt ÄS § 400 lg 2 esimest lauset), mis jääb residentsuse riigis maksustamata. See kasum võib jääda maksustamata ka välisriigis ühendava ühingu tasemel, kuna rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtete kohaselt ei ole riikidel üldjuhul õigust maksustada välisriigis teenitud tulu. Teisalt võib tekkida topeltmaksustamise olukord, kui ühinemise käigus on ühendatava ühingu omakapital vähenenud näiteks dividendi väljamaksmise tulemusena;

- ühinemise bilansi päev reguleerib raamatupidamist ja aruandlust ning sellel ei ole maksuõiguslikku tagajärge;

- formuleering *„ühendatava ühingu tehingud loetakse tehtuks ühendava ühingu arvel“* ei tähenda ühendatava ühingu õigusvõime lõppemist, vaid puudutab ühinemises osalevate ühingute sisesuhteid ja raamatupidamisaruannete koostamist. Ühinemise bilansi päev ei mõjuta ühendatava ühingu õigusi ja kohustusi kolmandate isikute suhtes, sealhulgas avalik-õiguslikke kohustusi;

- asjaolu, et ühinemise bilansi päevale järgneva perioodi kohta ei pea ühendatav ühing koostama majandusaasta aruannet, ei takista maksu arvutamist ja deklareerimist. Ühinemise bilansi päevast ei lõpe ühendatava ühingu raamatupidamis- ja maksuarvestuskohustus;

- ühendatav ühing peab kuni oma õigusvõime lõppemise päevani täitma kõiki maksuarvestusega seotud kohustusi.

Ühinemise bilansi päeva puhul on tegemist üksnes seadusest tuleneva fiktsiooniga, mille kohaselt loetakse alates sellest ajahetkest kõik toimingud ühinevate ühingute sisesuhtes tehtuks ühendava ühingu poolt. Ühendatava ühingu vara (ühendatava ühingu aktiva ja passiva üleminek ja omandamine) läheb tervikuna seaduse jõul üle ühendavale ühingule äriregistrisse ühendava ühingu kohta ühinemiskande (konstitutiivse kande) tegemisega (vt ÄS § 403 lg-t 1). Vara ülemineku reegel on imperatiivne ja sellest ei saa poolte kokkuleppel kõrvale kalduda. Seetõttu ei saa ühinemise bilansi päeva pidada maksualaste õiguste ja ülemineku ajahetkeks.

Maksuhaldur peab vajalikuks lisada, et maksudeklaratsiooni esitamine on vajalik maksukohustuslase maksuarvestuse raames. Seetõttu aktsepteerib maksuhaldur lahendust, mille kohaselt esitab ühendatav ühing või mitteresidendi Eesti filiaal n-ö *lõplikud* maksudeklaratsioonid pärast äriregistrisse ühinemiskande taotluse esitamist, kuid enne ühendatava ühingu või Eesti filiaali äriregistrist kustutamist. Siinkohal tuleb lisada, et ka sellisel juhul lähevad maksuõiguslikud kohustused ja õigused üle ühendavale

ühingule äriregistrisse konstitutiivse kande tegemisel vastavalt ÄS § 403 lg-le 1 ja MKS § 35 esimesele lausele.

Viimati uuendatud 30.04.2025

## 2024

### 2024 II KVARTAL

**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

### 2024 III KVARTAL

**Taotleja** müüs talle kuulunud kinnisasja Hispaanias ning teenis tehingust tulu (kasu), millelt tasus Hispaanias tulumaksu. Taotleja deklareeris tasutud tulumaksusumma tulumaksuseaduse (TuMS) § 54 lg 5 alusel TSD lisa 7 osas Ib n-ö maksuvabastusõigusena. Pärast müügitehingut tasus taotleja projekti finantseerimiseks võetud laenukohustused ja jaotas ainuosanikule dividende, ent suurem osa müügist saadud rahalistest vahenditest jäi taotleja pangakontole. Kavandatava tehinguga soovib taotleja ainuosanik ühendada taotleja (ühendatav ühing) teise, samuti kinnisvara valdkonnas tegutseva äriühinguga (ühendav ühing), mille tulemusel loetakse taotleja lõppenuks. Ühinemise eesmärgiks on varade koondamine ühe kinnisvaraarendusega tegeleva äriühingu alla. Taotleja küsis, kas ühinemise käigus läheb ühendavale ühingule üle ka tema maksuvabastusõigus ning kas ühendav ühing saab seda õigust tulevikus kasutada maksuvabade väljamaksete (dividendid, omakapitali väljamaksed) tegemiseks.

**Maksu- ja Tolliamet** nõustus, et ühinemisel läheb ühendavale ühingule üle ka taotleja poolt Hispaanias tasutud tulumaksust tekkinud maksuvabastusõigus ning et ühendav ühing saab seda tulevikus kasutada võimalikest dividendi- ja/või omakapitali väljamaksetest tekkiva tulumaksukohustuse vähendamiseks (TuMS **§ 54 lg-st 5** tulenev tasaarvestusmeetod), seda eeldusel, et tulumaksu tasumine Hispaanias oli kohustuslik. Kuna taotleja TSD-dest järelduvalt oli osa kõnealusest kinnisvaratehingust tekkinud maksuvabastuse õigusest juba varem ära kasutatud, selgitas maksuhaldur, et üle läheb just maksuvabastusõiguse jääk.

Siduva eelotsuse kuupäev: 30.08.2024

Viimati uuendatud 22.10.2026

## 2023

### 2023 IV KVARTAL

**Taotleja** ja selle tütarettevõtted müüsid enda töötavad ettevõtted koos seadmete, kinnistute ja lepingutega kolmandatele isikutele. Tegemist oli ettevõtete üleminekuga võlaõigusseaduse § 180 tähenduses ehk äriühingute osalusi kolmandatele isikutele ei võõrandatud. Kavandatava tehinguga plaanitakse ühendada taotleja ja kõik selle tütarettevõtted (ühendatavad ühingud) taotleja valdusühingust emaettevõttega (ühendav ühing), et ettevõtete müügist saadud kapital eri ühingutest valdusühingusse koondada ja edaspidi selle majandustegevuses (järgmised investeeringud ja projektid ning laenude andmine) kasutada, samuti põhjusel, et ühendatavate ühingute järele pole pärast nende ettevõtete müüki enam vajadust. Taotleja palub maksuhaldurilt kinnitust, et kirjeldatud ühinemine on

maksustamise mõttes neutraalne ehk ei too tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lg $2^2$ järgi kaasa maksukohustust taotlejale, selle tütarettevõtetele või taotleja emaettevõttele.

**Maksuhaldur** leidis, et taotleja ja selle tütarühingute ühendamine taotleja emaettevõttega taotluses kirjeldatud viisil ja põhjustel koos emaettevõttele ühendatavate ühingute vara (raha) üleandmisega ja edaspidi emaettevõtte ettevõtluses kasutamisega ei teki ühelegi ühinemises osalevale äriühingule TuMS § 50 lg $2^2$ teisest lausest tulenevat tulumaksukohustust. Ühinemise ja selle käigus üle antud varaga seoses tekiks emaettevõttel tulumaksukohustus alles juhul, kui see peaks saadud vara arvelt enda omanikule dividende maksma või muul viisil kasumit jaotama (TuMS § 50 lg 1). Samuti tuleb emaettevõttel ühinemisel järgida TuMS § 50 lg 2 teisest lausest tulenevat nõuet, et selle omakapitali tehtud sissemaksena ei võeta arvesse varem ühendatavate äriühingute omakapitali tehtud sissemakseid.

Siduva eelotsuse kuupäev: 28.09.2023

2023 I KVARTAL

**Ühinemine**

Ühinemisel, samuti ka nn tagurpidisel ühinemisel ei teki TuMS § 50 lg $2^2$ sätestatust lähtuvalt tulumaksukohustust. Ühinemisel liidetakse ühingute poolt deklareeritud omakapitali sissemaksed. TuMS § 50 lg 2 kohaselt kuuluvad elimineerimisele vaid ühinevate ühingute puhul üksteise omakapitali tehtud sissemaksed.

**Oma osade tagasiostmine**

Oma osade tagasiostmisel tekib tulumaksukohustus TuMS § 50 lg 2 alusel, kui omakapitalist tehtud väljamaksed ületavad sinna tehtud sissemakseid. Oma osade tagasiostmine on maksustatav sarnaselt dividendile, mistõttu ei kuulu oma osa tagasiostmisel võetud laen, selle teenindamine, intressikulud ja muud laenulepinguga seotud kulud maksustamisele ettevõtlusega mitteseotud kuluna TuMS §-de 51–52 alusel tingimusel, et laenu teenindatakse äriühingu enda kasumist, kui see on otseselt seotud edasise ettevõtlustulu saamise eesmärgiga ning kulu seos ettevõtlusega on selgelt põhjendatud TuMS § 32 alusel. Omaaktsiatega tehtud tehingud maksustatakse TuMS § 50 lg 2 alusel ning siirdehindade regulatsioon ei kohaldu oma osa tagasiostmisel ja tagasi ostetud osa edasimüümisel.

**Jagunemine ja rahaliste vahendite üleandmine ema- või sõsarettevõtjale**

Tütarettevõtja poolt jagunemise käigus asutatavale ühingule ainult rahaliste vahendite ja nõuete üleandmine on käsitletav maksuõiguslikus mõttes kasumi jaotamisena, mille puhul tekib tulumaksukohustus TuMS § 50 lg 1 alusel. Sellise tehingu tulemusena jaotab tütarettevõtja oma kasumi emaettevõtja asemel asutatavale (ja emaettevõtja kontrolli all olevale) ühingule.

Siduva eelotsuse kuupäev: 27.03.2023

**Taotleja** tegeleb investeerimise ning erinevatest finantsinstrumentidest koosneva väärtpaberiportfelli haldamisega. Taotleja osanikeks on kaks äriühingut, kelle osaluste proportsiooniks on 2/3 ja 1/3. Nende äriühingute osanikeks on omakorda neli füüsilist isikut (kaks perekonda, kellest kumbki on ühe äriühingu osanikeks). Siiani on taotleja omanikud (ja tegelikud kasusaajad) hallanud enda investeerimisportfelli ühisena. Edaspidi soovivad nad tegeleda investeerimisega eraldi, sest nende nägemused sobivatest investeerimisobjektidest ja nende riskantsusest on erinevad. Sel eesmärgil soovivad taotleja omanikud taotleja tegevuse ümber kujundada. Esmalt jaguneks taotleja kaheks uueks (loodavaks) äriühinguks. Taotleja vara (aktiva ja passiva) jagatakse uute äriühingute vahel vastavalt taotleja omanike praeguse osaluse proportsioonile (2/3 ja 1/3) ning ka uute äriühingute omanikeks saavad esialgu samad äriühingud samas proportsioonis. Jagunemise eesmärkide saavutamiseks teevad omanikud seejärel neile kuuluvate uute äriühingute osade (mille rahaline väärtus on võrdne) vahetuse selliselt, et üks omanik jääb ühe ja teine omanik teise uue äriühingu ainuosanikuks. Tehinguahela viimase etapina toimub uute äriühingute ühendamine enda ainuosanikega. See võimaldab äriühingute struktuuri lihtsustada ning vältida mitmekordseid tegevuskulusid kahes samade füüsiliste isikute kontrolli all olevas ja samas valdkonnas tegutsevas äriühingus. Taotleja palus maksuhalduril kinnitada, et kavandatava ümberstruktureerimise tulemusel tal tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lg $2^2$ alusel tulumaksukohustust ei teki, sest nii äriühingute jagunemine kui ühinemine on n-ö maksuneutraalsed sündmused ning taotleja vara kasutatakse jätkuvalt Eestis majandustegevuses teistes äriühingutes.

**Maksuhaldur** nõustus, et taotleja tegevuse ümberkujundamisel taotluses kirjeldatud viisil tal TuMS § 50 lg $2^2$ esimeses lauses nimetatud tulumaksukohustust ei teki. Tegemist on TuMS § 50 lg $2^2$ teisest lausest tuleneva esimese lause rakendamist välistava olukorraga. Taotleja küll kustutatakse registrist, kuid taotleja likvideerimismenetlust ei toimu ning taotleja senine (investeerimisalane) majandustegevus jätkuks (selle vara kasutataks) algul läbi jaotumise loodavates uutes äriühingutes ning seejärel neid endaga ühendavates äriühingutes (taotleja õigusjärglastes). Tulumaksukohustus võib tekkida hiljem õigusjärglaste tasandil ja n-ö üldises korras (sh taotlejalt saadud vara arvelt enda osanikele dividendide maksmisel, õigusjärglaste likvideerimismenetlusega lõpetamisel jne). Asjast ei nähtu, et taotleja ja selle omanikud taotleks tehingute ühe või ainukese eesmärgina maksueelist ja et plaanitud tehingud oleksid n-ö kunstlikud. Tehinguahela tulemusel saavad taotleja tegelikud kasusaajad senist ühist investeerimisportfelli edaspidi eraldi ja omal äranägemisel enda äriühingute kaudu hallata, mis ongi nende peamine eesmärk. Jagunemise käigus omanike vahel vahetatavate uute äriühingu osade rahaline väärtus oleks võrdne. Jagunemisel tekkivate uute äriühingute hilisem ühendamine enda ainuosanikega aitab samade füüsiliste isikute kontrolli all olevate äriühingute struktuuri lihtsustada ja nende kulusid vähendada, mis on tehingute teiseks oluliseks eesmärgiks. Seega on tehingutel reaalsed ja veenvad elulised ja ärilised põhjused.

Siduva eelotsuse kuupäev: 14.02.2023

Viimati uuendatud 14.11.2024

# 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 $2^1$).

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

# 2017

### 2017 IV KVARTAL

Taotleja on Eesti äriühing, kelle 100% ettevõtte osalust kuulub Soome residendist äriühingule A, mis tegutseb samas valdkonnas, kuid teiste riikide turgudel. A on ka kogu kontserni emaettevõte ja konsolideeriv üksus. Kontserni kuulub veel üks Eesti ja üks Soome äriühing. Eesti äriühingu C 100% osalus kuulub Soome residendist äriühingule B, mille 100% osalus kuulub omakorda A-le.

Äriühingu C äri kavatsetakse integreerida taotlejasse. Täieliku integratsiooni elluviimiseks tuleb läbi viia juriidiline ühendamine selliselt, et taotleja ühendab endaga C. Soovitakse vältida olukorda, kus ühinemise tulemusena saab ühinenud taotleja osanikuks ka B (Soome). Seega eelistatakse varianti, kus C osaluse müük taotlejale toimub enne ühendamise läbiviimist.

Taotleja palub maksuhalduri siduvat hinnangut järgmistele väidetele:

- ühinemise korral ei teki maksukohustust ühinemises osalevate äriühingute tasemel vastavalt TuMS § 50 lõikele 2.
- ühinemisele eelnev C osaluse ostmine vastavalt turutingimustele taotleja poolt ei too taotleja jaoks kaasa maksukohustust TuMS § 52 lõike 1 punkti 1, § 51 lõike 2 punkti 5 ega ka ühegi muu TuMS sätte alusel.
- taotluses kirjeldatud tehingutel, st osaluse ostmisel ja ühendamisel, on kohane majanduslik sisu ning puudub alus nende ümberklassifitseerimiseks ja maksustamiseks maksukorralduse seaduse (MKS) § 84 alusel.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang:**
Tütarühingu osade müügi osas on tegemist seotud isikute vahelise tehinguga, mis peab toimuma turuhinnas. Seega kui tehing on turuhinnas, siis ei too see kaasa maksukohustust (TuMS § 50 lõige 4).

Puutuvalt ühinemisele eelnevasse C osaluse ostmisesse vastavalt turutingimustele leiab Maksu- ja Tolliamet (MTA) samuti, et ost on põhjendatud. Vastasel juhul oleksid omanikeks peale ühinemist 50% taotleja OÜ ja 50% B (Soome). Kuna soov on omada 100% äriühingust, siis on põhjendatav turutingimustel teostatav ostu-müügi tehing. Lisaks on taotlejal olemas ka finantseerimiseks vajalikud vahendid.

MTA nõustub samuti, et maksukohustust ei teki ühinemises osalevate äriühingute tasemel vastavalt TuMS § 50 lõikele 22, kui registrist kustutatud äriühingu vara (ühendatava äriühingu) kasutatakse jätkuvalt Eestis majandustegevuses teises äriühingus, siis omakapitali ei maksustata. Kui majandustegevust jätkatakse teise residendist äriühingu kaudu, maksustatakse nimetatud omakapitali osa §-de 48–52 alusel. Kokkuvõtvalt on residendist äriühingute ühinemine maksuneutraalne seni, kuni ühinemisega ei kaasne väljamaksete tegemist omanikele ning äriühing jätkab majandustegevust Eestis.

Maksuhaldur leiab, et eelotsuse taotluse kolmandale küsimusele – MKS § 84 kohaldamise välistamine – ei ole võimalik siduvat eelotsust anda. Siduva eelotsuse menetluses rajab maksuhaldur oma hinnangu taotleja poolt esitatud asjaolude kirjeldusele ning saab vaid eeldada taotleja heausksust, andmete ja kirjelduse õigsust ning tehingute jada (lahus ja tervikuna) majanduslikku põhjendatust. Kas see nii ka tegelikult oli, saab selguda vaid tulevikus asetleidva tehingu lõpule viimise järgse maksumenetluse tulemusel. Saades maksuhaldurilt siduva seisukoha, mis välistaks ette MKS § 84 kohaldamist, saavutaks pahauskne taotleja olukorra, kus tema suhtes ei kehti MKS §-s 84 sätestatu, mistõttu asetuks ta võrreldes teiste maksukohustuslastega (kes ei ole samas olukorras siduvat eelotsust taotlenud) soodsamasse olukorda, mis oleks vastuolus Eesti Vabariigi põhiseaduse §-s 12 sätestatud võrdsusõiguspõhimõttele. Silmas tuleb pidada, et MKS § 84 eesmärk ongi selles, et vältida väliselt korrektsetele, õiguslikult kehtivatele, kuid tegelikku majanduslikku sisu moonutavatele tehingutele maksuseaduse eesmärgile mittevastav (st ka teiste maksukohustuslaste suhtes ebaõiglane) maksustamine. Siduva eelotsuse toime ei tohiks aga olla ebaseadusliku maksusoodustuse saamine, see on üksnes õigusliku ebaselguse minimeerimine kavandatava tehingu maksustamisel.

Viimati uuendatud 12.07.2021

## 2016

### 2016 II KVARTAL

**Taotlejad** soovisid siduvat eelotsust kahe äriühingu ühinemisega kaasneva maksustamise osas. Taotluse kohaselt ei ole ühinevad äriühingud seotud isikud. Ühendatava äriühingu ostuhind tasutakse pangalaenu abil. Pangalaenu andjaks on sõltumatu kolmas osapool (krediidiasutus), kes on äriühingute ühinemise seadnud finantseeringu andmise eeltingimuseks. Äriühingute ühinemise tulemusel vahetub ühendatava äriühingu ainuosanik, kellele läheb üle ka ühendatavale äriühingule kuuluv kogu vara.

Taotlejad olid seisukohal, et äriühingute ühinemine on äriseadustiku tähenduses maksuneutraalne, st ei too ühendavale ega ühendatavale ühingule kaasa ühtegi otsest maksutagajärge.

**Maksu- ja Tolliamet (MTA)** nõustus taotlejate seisukohaga. TuMS § 50 lg 2² 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.

Taotluses kirjeldatud tehingu kohaselt omandab Eesti äriühinguks olev ühendav äriühing ainuosaluse Eesti äriühinguks olevas ühendatavas äriühingus. Äriühingud ühendatakse majanduslikel ja ärilistel kaalutlustel. Äriühingute ühinemise käigus antakse ühendatava äriühingu kogu vara üle ühendavale äriühingule ning ühendatav äriühing kustutatakse registrist ilma likvideerimismenetluseta. Seega on taotluses märgitu näol tegemist olukorraga, kus residendist äriühing kustutatakse registrist ilma likvideerimismenetluseta, kuid tema vara kasutatakse jätkuvalt Eesti majandustegevuses teises äriühingus. TuMS § 50 lg 2² kohaselt ei too ühendava äriühingu poolt ühendatava äriühingu ainuosaluse ostmisele järgnev äriühingute ühinemine neile kaasa tulumaksu tasumise kohustust.

### 2016 I KVARTAL

**Taotleja** ettevõte võõrandas tütarettevõtte ja selle kasutada olnud kinnisvara, lõpetas majandustegevuse ning kavatses jaguneda jaotumise teel. Ettevõte pidi jagunema kolmeks uueks äriühinguks, millest iga osa ainuomanikuks saanuks jaguneva ettevõtte iga füüsilisest isikust aktsionär. Vara (raha) oli kavas jaotada vastavalt jaguneva ettevõtte aktsionäride omandisuhete proportsioonidele. Jagunevasse ettevõttesse ei pidanud midagi jääma ja ettevõte kavatseti lugeda lõppenuks.

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimustes, kas jaotatavad rahalised vahendid on käsitletavad kui jaguneva ettevõtte maksustatav käive ja kas jaotatav vara kuulub maksustamisele tulumaksuga kui aktsionäride tulu?

Taotleja hindas, et kuna tegemist on jagunemisega jaotumise teel, ei saa vara lugeda jaguneva ettevõtte maksustatavaks käibeks ning aktsionäride tuluks.

**MTA** nõustus taotlejaga selles, et jaotatav raha ei ole maksustatav käive käibemaksuseaduse tähenduses.

MTA ei nõustunud taotlejaga selles, et tegemist on äriühingu jagunemisega jaotumise teel. MTA asus seisukohale, et tegemist on ettevõtte likvideerimisega ning likvideerimisel aktsionäridele jaotatav raha on nende tulu.

Eelotsuse taotluses kirjeldatud kavandatava tehingu kirjeldusest nähtub, et jagunev ettevõte on oma ettevõtluse lõpetanud selle võõrandamise läbi ja müügist saadud tuluga kõik oma kohustused täitnud. Seega on raha ettevõtte ainus vara, mida jagunemise käigus jagada. Tehingu kirjeldusest ka nähtub, et tehingu eesmärk on jagunev ettevõte likvideerida. Pole ka alust hinnata tehingut kui ettevõtte üleminekut või selle majandustegevuse jätkamist omandavates äriühingutes, kuivõrd taotlusest nähtuvalt ettevõte ja selle majandustegevus lõppevad. Sellest tulenevalt peab kirjeldatud tehingut oma majanduslikust sisust lähtuvalt tõlgendama likvideerimisena, mitte äriühingu jagunemisena. Selle tõttu pole ka tegemist jagunemise käigus vara jaotamisega, vaid likvideerimisjaotise maksmisega.

MTA andis siduva eelotsuse maksukäsitluse olukorras, kus toimub äriühingu likvideerimine, likvideerimisjaotise maksmine ja maksustamine juriidilise ja füüsilise isiku tasandil (alus TuMS § 50 lõige 2 ja 15 lõiked 2 ja 3). Likvideerimisjaotisena saadud summad võivad füüsilised isikud investeerida oma uude äriühingusse.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# 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

# 2014

### 2014 IV KVARTAL

**Taotleja** sooviks oli kasutada oma õigust suurendada Taotleja omakapitali tehtud sissemakseid 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 metoodika 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 rakendusalas ja kuuluvad maksustamisele tulumaksuga juhul, kui need väljamaksed ületavad äriühingu omakapitali tehtud sissemakseid. 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 lisal 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 metoodikaga.

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 sissemakse 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.

### 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 metoodika on kooskõlas ühinemisi ja jagunemisi puudutava sissemakstud kapitali leidmise metoodikaga.

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 rakendusalas 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 metoodika 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 metoodikat 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 rakendusalasse 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.

### 2014 II KVARTAL

**Taotlejad** soovisid saada maksuhalduri siduvat hinnangut ühinemise ja litsentsitasude maksustamise kohta ning ühinemiseelsete võlakohustuste ühinemisjärgselt 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 emaettevõte 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 $2^2$ 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 emaettevõte 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 ühinemisjärgselt täitmise maksustamisele (MKS § $91^2$ lg 1 p 3).

### 2014 I KVARTAL

**Taotlejad** soovisid maksuhalduri siduvat hinnangut küsimuses, kas siseriiklikku ühinemist maksustatakse TuMS §-ide 50-52 alusel ja kas maksustamist mõjutab, millist ühinemismeetodit (tavapärane või tagurpidine ühinemine) kasutatakse.

Taotlejate hinnangul on siseriiklik ühinemine tervikuna kõikides aspektides maksuneutraalne ja seda järeldust ei mõjuta asjaolu, millist ühinemismeetodit otsustatakse kasutada. Seega ei too taotlejate hinnangul nende ühinemine kaasa tulumaksukohustust TuMS §-de 50-52 alusel.

**MTA** nõustus taotlejatega, et taotluses kirjeldatud asjaoludel ühinemine on maksuneutraalne ja ei too kaasa ühendatava äriühingu poolt ühendavale äriühingule üleantava kasumiosa maksustamist tulumaksuga TuMS § 50 lg $2^2$ alusel ja seda järeldust ei mõjuta asjaolu, millist ühinemise meetodit taotlejad otsustavad kasutada. Kõik tehingud, mis puudutavad äriühingute ühinemist, jagunemist ja ümberkujundamist ja millega kaasneb äriühingu registrist kustutamine ilma likvideerimismenetluseta, kuuluvad TuMS § 50 lg $2^2$ reguleerimisalasse, mis välistab ühtlasi selle, et need tehingud võiksid samaaegselt olla järgnevate tulumaksuseaduse sätete reguleerimisalas ja seda põhjusel, et maksuobjektid on üksteist välistavad.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# 2013

## 2013 IV KVARTAL

**Taotlejad** soovisid MTA siduvat hinnangut seonduvalt taotlejate poolt kavandatava restruktureerimisega. Taotlejate hinnangul on taotluses kirjeldatud viisil (tagurpidine ühinemine) toimuv riigisisene ühinemine maksuneutraalne ning ei too kaasa maksukohustust ühinevatele äriühingutele. **Maksu- ja Tolliamet (MTA)** nõustus taotlejate seisukohaga.

Täiendavalt soovisid taotlejad MTA kinnitust selle kohta, et kui tagurpidise ühinemise korral taotleja nr 1 osad asendatakse osanikele taotleja nr 2 osadega, jääb omandatud taotleja nr 2 osade soetusmaksumuseks TuMS § 38 lg 5 kohaselt taotleja nr 1 osade endine soetusmaksumus. Seega ei too osade asendamine kaasa soetusmaksumuse suurenemist ega vähenemist, st asendamine on maksuneutraalne.

**MTA** selgitas taotlejatele, et TuMS § 38 lg 5 on konkreetselt sätestatud, mis on soetusmaksumuseks äriühingute ühinemisel. Kuna nii tavapärane kui tagurpidine ühinemine on Eesti õiguses võrdsed, siis seetõttu ei ole soetusmaksumuse arvestusel oluline, millist meetodit ühinemisel kasutatakse.

---

**Taotlejad** soovisid MTA siduvat hinnangut seonduvalt taotlejate poolt kavandatava restruktureerimisega. Taotlejate hinnangul on taotluses kirjeldatud viisidel (tütarühing ühendatakse emaühingusse või emaühing ühineb tütarühingusse) toimuv riigisisene ühinemine maksuneutraalne ning ei too kaasa maksukohustust ühinevatele äriühingutele.

**MTA** nõustus taotlejate seisukohaga.

Lisaks soovisid taotlejad MTA poolt kinnitust, et kui emaühing ühineb tütarühingusse säilib allesjääval äriühingul õigus maksta tulumaksuvabalt litsentsitasu välisriigi emaäriühingule. MTA leidis, et TuMS § 31 lg 4 korral tuleks antud juhul kohaldada maksumaksjale soodsamat tõlgendamist ja kinnitas, et allesjääval äriühingul säilib õigus maksta tulumaksuvabalt litsentsitasu välisriigi emaäriühingule.

---

**Taotleja** soovis MTA siduvat hinnangut seonduvalt aktsiaseltsi restruktureerimise käigus maksukohustuse võimaliku tekkimise kohta. Taotleja palus vastust küsimusele: Kas taotleja jagunemine X AS-i ja Y OÜ-sse ja seejärel taotleja aktsiatega ja asutatava osaühingu osaga mitterahalise sissemakse tegemine X AS kapitali suurendamisel eelotsuse taotluses kirjeldatud viisil on maksuneutraalne?

TuMS § 50 lg $2^2$ kohaselt maksab residendist äriühing, kes kustutatakse 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 (sh eraldumine) maksuneutraalne seni, kuni eelnimetatud tehinguga ei kaasne väljamaksete tegemist aktsionäridele või osanikele ning eraldumise tulemusena moodustunud äriühing jätkab oma majandustegevust Eestis. TuMS § 50 lg $2^2$ kolmanda lause kohaselt maksustatakse eelpool nimetatud omakapitali osa majandustegevust jätkava teise residendist äriühingu kaudu.

**MTA** nõustus, et taotluses kirjeldatud äriühingu jagunemine ja seejärel sissemaksete tegemine teise äriühingusse on maksuneutraalsed tehingud.

### 2013 III KVARTAL

**Taotlejad** soovisid MTA siduvat hinnangut seonduvalt taotlejate poolt kavandatava restruktureerimise maksustamisega, mille raames ühinevad A ja B C-sse.

**MTA** nõustus taotlejate seisukohaga, mille kohaselt on riigisisene ühinemine maksuneutraalne ning seda olenemata sellest, millist ühinemise meetodit osapooled kasutavad (tavapärane või tagurpidine ühinemine). Samuti nõustus MTA taotlejate seisukohaga, mille kohaselt ei too mitteresidendist osaniku osaluse asendamine kaasa tulumaksukohustust TuMS § 31 lg 1 p 9 alusel, kui osaluse asendamise aluseks oleva tehingu majanduslik sisu vastab ÄS § 403 lg-s 3 sätestatule.

Taotleja omakapitali sissemaksete algsaldo leidmise metoodika õigsuse osas nõustus MTA taotlejate seisukohaga, mille kohaselt moodustus taotleja esmane omakapitali sissemaksete summa pärast asutamist viidatud viie ühendatud äriühingu omakapitali sissemaksete kokkuliitmise tulemusena ning sissemaksete elimineerimist teha ei tule. MTA ei nõustunud aga taotleja seisukohaga, mille kohaselt ei ole emaettevõtja teinud sissemakseid taotlejasse ning seetõttu tuleb 2008. aastal taotleja ja emaettevõtja tagurpidise ühinemise tulemusena elimineerida emaettevõtja tehtud mitterahalised sissemaksed tütarettevõttesse.

---

**Taotlejad** soovisid MTA siduvat hinnangut seonduvalt osaühingute X ja Y jagunemise käigus (mõlema osaühingu osakuid on enne jagunemist taotlejatel võrdselt) taotlejatele maksukohustuse võimaliku tekkimise kohta. Jagunemiste majanduslikuks sisuks oli kahe äripartneri soov jätkata äritegevust eraldi, mille käigus jagatakse õigused ja kohustused võimalikult proportsionaalselt vastavalt taotlejate osalustele jagunevates ühingutes. Samuti jätkavad taotlejad senist majandustegevust uute ühingute kaudu ning jagunemisel osanikele väljamakseid ei tehta.

TuMS § 15 lg 4 p 9 kohaselt ei maksustata füüsilise isiku tasemel äriühingu osaluse (sh osa) vahetamisest saadud kasu, kui osaluse vahetamine on seotud äriühingute ühinemise, jagunemise või ümberkujundamisega.
MTA nõustus taotlejate seisukohaga, et taotluses nimetatud jagunemiste tulemusel ei teki taotlejatel tulumaksu- ega käibemaksukohustust.

---

**Taotlejad** soovisid MTA siduvat hinnangut seonduvalt taotlejate poolt kavandatava restruktureerimisega. Taotlejate hinnangul on taotluses kirjeldatud viisil toimuv riigisisene jagunemine ja ühinemine maksuneutraalne ning ei too kaasa maksukohustust ühinevatele ja jagunevatele äriühingutele. Samuti ei too äriühingu ümberkujundamise käigus taotluses kirjeldatud viisil aktsiate ja osaluse asendamine mitteresidendist aktsionärile kaasa tulumaksukohustust.

**MTA** nõustus taotlejate seisukohtadega.

### 2013 II KVARTAL

**Taotlejad** soovisid maksuhalduri hinnangut taotluses kirjeldatud restruktureerimisele, mis toimuks kahes etapis ja hõlmaks esmalt aktsiate müügitehingut seotud isikute vahel ning sellele järgnevalt ema- ja tütarettevõtte ühinemist. Taotlejate hinnangul on siseriiklik ühinemine tervikuna kõikides aspektides maksuneutraalne ja seda järeldust ei mõjuta asjaolu, millist ühinemismeetodit otsustatakse kasutada. Seega ei tooks taotlejate hinnangul nende ühinemine kaasa tulumaksukohustust TuMS §-de 50-52 alusel.

**MTA** nõustus taotlejate antud hinnanguga.

### 2013 I KVARTAL

**Taotlejat** huvitas, kas tema poolt taotluses esitatud metoodika omakapitali tehtud sissemaksete kujunemise ja ühinemisi puudutava sissemaksete liitmise ja elimineerimise kohta on kooskõlas tuludeklaratsiooni vorm TSD lisa 7 tabeli 1 täitmise juhistega. Samuti soovis Taotleja kinnitust selle kohta, et aktsiate tagasiostmisel omakapitalist aktsionärile tehtava väljamakse maksustamine on üksnes TuMS § 50 lg 2 rakendusala ja kohaldamisele ei kuulu TuMS § 50 lg 4.

**MTA** nõustus Taotlejaga, et taotluses kirjeldatud arvutuskäik on tervikuna korrektne ja kooskõlas TuMS § 61 lõikega 34 ja ühinemisi puudutava sissemakstud kapitali liitmise ja elimineerimise metoodikaga. Samuti, et oma aktsiate tagasiostmisel tehtavad väljamaksed kuuluvad TuMS § 50 lg 2 rakendusalasse ja muud TuMS sätted rakendamisele ei kuulu.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# Käibemaks

Tehingute ja toimingute käibemaksuga maksustamise kohta tehtud üldist tähtsust omavate eelotsuste kokkuvõtted leiate teemade kaupa menüüst. Iga teema juures saate noolekesest avada eelotsused aastate kaupa.

Viimati uuendatud 23.07.2024

## Kauba ühendusesisene käive ja soetamine

2024 I KVARTAL

**Taotleja** soovib virtuaalvääringu teenuste osutamiseks osta teise liikmesriigi äriühingult talle kohandatud serveri. Taotleja leiab, et kuna virtuaalvääringu teenused on käibemaksuseaduse (KMS) mõttes maksuvabad finantsteenused, siis peaks teenuste osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatu serveri soetamine olema tema jaoks samuti käibemaksuvaba. Taotleja palub maksuhaldurilt kinnitust, et tehing (serveri ost) on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatu teenus, et tehing kuulub käibemaksuvabade tehingute alla ning et tehing ei kuulu po□o□rdmaksustamisele.

**Maksu- ja Tolliamet** nõustub, et taotleja pakutavad virtuaalvääringu teenused loetakse maksuvabadeks finantsteenusteks KMS § 16 lg $2^1$ mõistes ja et serveri soetamine on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja vajalik tehing. Eeltoodust hoolimata tuleb taotlejal tehing ühendusesisese soetamisena enda käibedeklaratsioonil deklareerida ja kauba väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuda. Finantsteenuste maksuvabastus rakendub taotleja pakutavatele teenustele, mitte nende teenuste osutamiseks vajalike kaupade ja teenuste soetamisele. KMS § 18 loetleb küll erandid, mil kauba ühendusesisene soetamine on käibemaksuvaba, ent kõnealune tehing nende erandite alla ei kuulu.

Siduva eelotsuse kuupäev: 08.02.2024

Viimati uuendatud 23.07.2024

# 2018

## 2018 I KVARTAL

**Taotleja** planeerib ravimi müügiloaeelse ligipääsuprogrammi läbiviimist, mille raames antakse patsientide ravimiseks tasuta uudset müügiloata ravimit. Selleks tarnib välismaa äriühing taotlejale tasuta ravimeid ning taotleja omakorda tarnib nimetatud ravimid tasuta tervishoiuteenuse osutajale, kus töötab programmi läbiviimises osalev arst. Taotluse kohaselt tarnitakse nimetatud programmi raames müügiloata ravimeid välismaa äriühingu poolt kehtestatud tingimustel ning taotleja tegutseb välismaa äriühingu nimel ja arvel. Taotluse kohaselt ei saa taotleja tarnitud ravimite eest rahalisi ega mitterahalisi hüvesid.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang:**
Käibemaksuseaduse (KMS) § 12 lõige 1 reguleerib käibe maksustatava väärtuse ning kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse kujunemise reeglid. Nimetatud sätte kohaselt moodustavad käibe maksustatava väärtuse ning kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse kauba või teenuse müügihind ning kõik muu tasuna käsitatav, mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba ostjalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult kauba või teenuse eest on saanud või saab. Kuna taotluse kohaselt ei ole kõnealusel ravimil müügihinda ning taotleja tarnib müügiloata ravimit tasuta, puudub ravimil KMS § 12 lõike 1 kohane maksustatav väärtus.

KMS § 12 lõikest 3 nähtuvalt on kauba tasuta võõrandamise ja kauba tasuta ühendusesisese soetamise puhul, samuti kauba ühendusesisese käibena käsitatava kauba teise liikmesriiki toimetamise korral (KMS § 7 lõike 1 punkt 3) maksustatav väärtus kauba või muu sarnase kauba soetusmaksumuse või selle puudumisel omahinna alusel eelnimetatud toimingute tegemise ajal määratud väärtus. Kuna taotluse kohaselt puudub ravimitel nii soetusmaksumus kui ka omahinna alusel määratud väärtus, ei ole taotlejal võimalik määrata kõnealuste müügiloata ravimite maksustavat väärtust. Kuigi käibemaksukohustuslasena lasub taotlejal käibe deklareerimise kohustus, siis tulenevalt asjaolust, et tarnitavatel müügiloata ravimitel puudub maksustatav väärtus (maksustatav väärtus on null), on ka nimetatud ravimite käibelt makstav käibemaksusumma null eurot ning nimetatud käivet ei tule käibedeklaratsioonil deklareerida. Juhul, kui nimetatud müügiloata ravimitele antakse Euroopa Liidus müügiluba, kuid seda Eestis veel ei turustata, on võimalik määrata kõnealuste ravimite maksustatavat väärtust ning arvestada sellele lisanduvat käibemaksu. Euroopa Liidus antud müügiloaga ravimite Eestisse tasuta tarnimisel, peab taotleja deklareerima käibedeklaratsioonil nende maksustatava soetuse.

Taotlusest nähtuvalt on taotleja näol tegemist ülal nimetatud programmi raames tarnitavate ravimite vahendajaga. Kuna TuMS-i kohaselt ei ole vahendamine tulumaksuga maksustatavaks tegevuseks, ei ole ka taotleja poolt kõnealuste ravimite vahendamine tulumaksuga maksustatav tegevus.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# 2016

## 2016 III KVARTAL

Maksu- ja Tolliamet vaatas läbi taotluse siduva eelotsuse saamiseks seonduvalt Taotleja poolt kavandatava toimingutega, mille tulemusena võõrandab Taotleja Eesti äriühingule kaupu selliselt, et kaupade tootja transpordib kaubad Eestis asuvasse call-off lattu.

Taotluse eesmärgiks oli siduva eelotsuse saamine, mis kinnitab, et Taotleja on õigustatud deklareerima tehingut ühendusesisese maksuvaba soetamisena, kauba müügil Eesti äriühingule kohaldatakse pöördmaksustamist ning planeeritavate toimingute tulemusena ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Esiteks on maksuhaldur seisukohal, et Taotleja poolt kauba võõrandamine (mis on soetatud Taotleja poolt Itaaliast) Eesti äriühingule on käsitletav kolmnurktehinguna KMS § 2 lg 8 mõttes, mille puhul antud tehingut Eestis käibemaksuga ei maksustata (KMS § 18 lg 4) ja seetõttu ei teki Taotlejal kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks (KMS § 19 lg 3).

Taotlejal tekib ühendusesisene käive Iirimaal ja kauba ühendusesisene soetamine kauba sihtkohariigis Eestis, kuna kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse ja soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktehingu tingimustel kauba ühendusesisene soetamine on aga liikmesriikides maksuvaba käibemaksudirektiivi kohaselt ning seetõttu vabaneb Taotleja kolmnurktehingu puhul Eestis ka ühendusesiseselt soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktehingu eriregulatsioonita tekiks.

Kuna Taotlejal tekib kauba ühendusesisene soetamine Eestis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük Eesti maksukohustuslasele Eesti siseriiklik käive, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Taotleja. Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük ehk antud juhul Eesti maksukohustuslane, kes saab arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata ehk rakendab pöördmaksustamist (KMS § 3 lg 4 p 5).

Teises olukorras, kus Taotleja müüb Taotlejaga sama liikmesriigi tootjalt (Iiri äriühingult) soetatud kaupa Eesti käibemaksukohustuslasele on tegemist kauba ühendusesisese käibega KMS § 7 lg 1 mõistes ning Taotlejal ei teki maksuvaba ega maksustatavat kauba ühendusesisest soetust Eestis. Ühenduse sisene soetamine tekib vastavalt KMS §-le 8 Eesti käibemaksukohustuslasel Taotlejalt kaupade soetamisel.

Antud olukorras rakendab Taotleja Eesti käibemaksukohustuslasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksukohustuslane arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kuna ostja arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras, siis ei too kauba võõrandamine Eesti äriühingule Taotlejale kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Kolmandaks nõustus maksuhaldur, et taotluses toodud asjaoludel puudub Taotlejal püsivale tegevuskohale iseloomulik piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, mistõttu ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# Kinnisvara

### 2021 III KVARTAL

Õigusaktidest ei tulene otsest ajalist kriteeriumi, mida aluseks võtta majutusteenuse (KMS § 15 lg 2 p 4) või eluruumi üürile andmise (KMS § 16 lg 2 p 2 ja lg 3 p 1) rangeks ja üheselt mõistetavaks eristamiseks. Majutusteenus on ajutise iseloomuga teenus. Eluruumi üürile andmine on pikaajaline teenus, mille eesmärgiks on pakkuda isikule eluaset. Majutusteenust tarbib pigem isik, kes viibib või külastab väljaspool oma igapäevast keskkonda asuvat piirkonda seal ööbides. Majutusteenus ei paku teenuse kasutajale samavõrd laiaulatuslikku õiguslikku kaitset kui üürisuhe eluruumi üürnikule. Lähtuvalt võlaõigusseaduse §-s 271 sätestatust tuleb asuda seisukohale, et majutusteenusega on tegemist juhul, kui teenuse tarbija seda lepingu kestvuse lühiajalisuse tõttu oma alaliseks eluruumiks pidada ei saa. Eluruumi üürimisele viitavad järgmised üksiknäitajad: tähtajalise või tähtajatu üüriperioodi valimise võimalus, (elu)ruumi kasutamist käsitleva lepingu allkirjastamine, teenuse tarbija kohustus tasuda arvestuse alusel kommunaalkulude eest, tagatise tasumise kohustus. Kui teenuse osutaja deklareerib majutusteenuse käivet, siis peab ta olema valmis tõendama, et tegemist on majutusteenuse käibega, mitte maksuvaba üüri käibega.

Siduva eelotsuse kuupäev: 09.08.2021

### 2021 II KVARTAL

Kui isiku poolt tehtavate KMS § 1 lg 1 p-des 1 ja 3 nimetatud tehingute, välja arvatud põhivara võõrandamise [..], maksustatav käive ei ületa kalendriaasta algusest arvates 40 000 eurot, ei teki isikul käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustust (KMS § 19 lg 1 esimene lause). RTJ 5 punkti 6 kohaselt on materiaalsed põhivarad materiaalsed varad, mida ettevõte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta.

Põhivaraks KMS § 19 lg 1 esimese lause tähenduses ei loeta vara, mida isik soovib kasutada RTJ 5 punktis 6 sätestatud perioodi jooksul (pikem periood kui üks aasta), kuid ei kavatse seda kasutada RTJ 5

punktis 6 toodud eesmärkidel (toodete tootmine, teenuste osutamine, rendile andmine, halduseesmärkidel kasutamine). Kui arendamise ja edasimüügi eesmärgil ostetud kinnistu raamatupidamises põhivarana kajastamine ei ole eeltoodut arvestades põhjendatud ja tegemist on ehitusmaaga KMS § 2 lg 3 p 1 tähenduses, siis tekib käibemaksukohustuslasena registreerimata isikul sellise kinnistu jagamise tulemusena tekkivate kruntide müügil Eestis käibemaksukohustuslasena registreerimise ja kruntide müügihinnale käibemaksu lisamise kohustus.

Siduva eelotsuse kuupäev: 17.05.2021

Viimati uuendatud 20.11.2024

# 2020

### 2020 II KVARTAL

Taotlejale kuulub 50% osalus OÜ-s X, ülejäänud 50% kuulub AS-ile Y. OÜ X on kahe kinnisasja omanik ning on võtnud Taotlejalt ning AS-lt Y laenu. OÜ Z soovib omandada OÜ X 100% osaluse ning võtta üle laenukohustuse Taotleja ning AS Y ees.

Taotleja soovis teada, kas OÜ X osade võõrandamise tehingule rakendub KMS § 16 lg 2 p 6 sätestatud käibemaksuvabastus.

KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatu kohaselt ei maksustata väärtpaberi käivet, välja arvatud kasvuhoonegaaside heitkoguse ühik atmosfääriõhu kaitse seaduse § 137 lõike 1 tähenduses ja selline väärtpaber või osalus, mis annab selle omanikule käesoleva paragrahvi lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõiguse või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õiguse. Sama paragrahvi lõike 2 punkti 3 teise lause kohaselt ei kohaldata maksuvabastust kinnisasjale, mille oluline osa on ehitis ehitusseadustiku tähenduses või ehitise osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu, kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitis või selle osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu, ega ehitusmaale. Ehitis või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist.

Eelnimetatud KMS-i sätete koosmõjus maksustatakse väärtpaberite käivet juhul, kui võõrandamise käigus antakse üle KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõigus või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õigus. Taotleja hinnangust tulenevalt ei ole tegemist KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses ära nimetatud kinnisasjaga, mille käive on

kohustuslikult maksustatav.

Isegi kui eeldada, et KMS § 16 lõike 2 punkt 6 lubab maksustada osaühingu osaluse müüki käibemaksuga juhul, kui sellele kuuluvad kinnisasjad, siis asjaolusid arvestades ei oleks kinnisasjade enda võõrandamine Taotleja poolt kohustuslikus korras käibemaksuga maksustatav, mis välistab igal juhul ka Taotleja osaluse müügi käibemaksuga kohustuslikus korras maksustamise.

Kokkuvõttes on MTA seisukohal, et Taotleja osade võõrandamise tehingu korral kehtib KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatud üldreegel ja osaluse müük on maksuvaba käive.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# 2019

## 2019 IV KVARTAL

Taotleja kavandab renoveerida talle kuuluva administratiivhoone äripindadega korterelamuks, mille tulemusena olemasoleva hoone kontoripinnad osaliselt renoveeritakse korteriteks ja ehitatakse ümber katusealused. Lisaks sellele ehitatakse krundi hoovi juurdeehitus. Taotleja planeerib renoveerimise tulemusena kujundada administratiivhoone ümber selliselt, et sinna tekivad praegu äripindadena kasutuses olevate ruumide asemele korterid (eluruumid), äriruumid, parkimiskohad ja panipaigad. Juurdeehitusse jäävad ainult parkimiskohad. Taotleja kavandab võõrandada renoveerimise tulemusena valmivad korterid, äriruumid, parkimiskohad ja panipaigad eraldi müügiesemetena.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang:**
KMS § 2 lõike 3 punktist 1 nähtuvalt käsitatakse kinnisasjana kinnisasja tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses, hoonestusõigust ja tehnovõrku või -rajatist asjaõigusseaduse tähenduses, ehitist kui vallasasja asjaõigusseaduse rakendamise seaduse tähenduses ja korteriomandit ning korterihoonestusõigust korteriomandi- ja korteriühistuseaduse tähenduses. Seega tuleb nimetatud sätte kohaselt käsitleda igat taotluses märgitud võõrandatavat korteriomandit eraldi kinnisasjana.

KMS § 16 lõike 2 punktis 3 nimetatud soetusmaksumuseks loetakse renoveeritava hoone bilansijärgset soetusmaksumust ja hoone soetamisega seotud teistel kuludel põhinevat soetusmaksumust koos kapitaliseeritud hoone raamatupidamislikku väärtust suurendavate arenduskulude summaga. Seetõttu on õigustatud lugeda ka taotluses märgitud renoveeritava administratiivhoone soetusmaksumuseks renoveeritava hoone soetusmaksumust ja hoone arenduskulusid. Taotleja poolt nimetatud administratiivhoone soetusmaksumus kogumis sisaldab kõigi võõrandatavate korteriomandite

soetusmaksumust. Kui seoses korteriomandite moodustamisega jagatakse olemasolev ehitis ning moodustuvad uued kinnistud, mille oluliseks osaks on reaalosana ehitise osa (korter), siis tuleb taotlejal teha arvestus, millega tuuakse välja iga ehitise osa (korteri) soetusmaksumus.

KMS § 16 lõike 2 punkti 3 tähenduses võetakse parendamisega seotud kulutused arvesse ilma käibemaksuta ning need sisaldavad käesoleval juhul sisse ostetava ehitusteenuse maksumust ilma käibemaksuta. KMS § 16 lõike 2 punktis 3 sätestatu kohaselt on ehitis või selle osa (korter) oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa (korter) soetusmaksumust enne parendamist. Nimetatust tulenevalt peab taotleja leidma parenduste osakaalu iga võõrandatava korteriomandi kohta.

Maksuvabalt saab võõrandada korteriomandid, mille oluliseks osaks oleva reaalosa (korter) parendamise kulude osakaal jääb alla KMS § 16 lõike 2 punktis 3 sätestatud piirmäärast. Kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa (korter) soetusmaksumust enne parendamist, tuleb vastava korteriomandi võõrandamine maksustada käibemaksuga. Taotlejal on õigus sisendkäibemaks proportsionaalselt maha arvata konkreetse korteriomandi võõrandamise maksustamisel tehtud arenduskuludelt ning hilisematelt ehituskuludelt.

Kinnistu hoovi ehitatava juurdeehituse (parkimismaja) maksumust ei võeta arvesse renoveerimiskuludena KMS § 16 lõike 2 punkti 3 tähenduses administratiivhoone renoveerimismaksumuses. Parkimishoones asuvate parkimiskohtade müüki tuleb maksustada käibemaksuga KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teise lause alusel.

Taotleja saab võtta pärast eelpoolnimetatud arvestuste tegemist seisukoha, kas renoveerimise tulemusena valmivad eluruumid, äriruumid ja panipaigad ning parkimiskohad (administratiivhoones) on või ei ole käsitletavad oluliselt parendatuna KMS § 16 lõike 2 punkti 3 tähenduses. Vabatahtlikku maksustamist saab kohaldada äriruumide, panipaikade ning parkimiskohtade osas vastavalt KMS § 16 lõikele 3 ja §-ile $41^1$.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# 2017

### 2017 III KVARTAL

**Taotlejate vahel on sõlmitud hoonestusõiguse seadmise leping, mille kohaselt taotleja 1 (kinnistu omanik) ja taotleja 2 (hoonestaja) leppisid kokku hoonestusõiguse seadmises kinnistule taotleja 2**

**kasuks. Hoonestusõigus on tähtajaline ja tasuline. Hoonestusõiguse tingimuseks on taotleja 2 õigus rajada ja omada hoonestusõigusega koormatud kinnistul paiknevat ehitist kohustusega teostada enda arvel ja vahenditest ehitise ehitustööd ning hankida sellele kasutusluba kahe aasta jooksul hoonestusõiguse seadmisest. Hoonestusõiguse tingimuseks on samuti taotleja 1 kohustus maksta taotlejale 2 hoonestusõiguse lõppemisel kinnistule jääva ehitise eest hüvitist, mille suuruse kindlaksmääramisel lähtutakse ehitise turuväärtusest.**

Taotleja 2 täitis hoonestusõiguse seadmise lepingust tulenevad kohustused ehitise ehitustööde osas ja sai ehitisele kasutusloa 2008. aastal. Taotleja 2 kajastas ehitist ja hakkas seda kasutama põhivarana samal aastal.

Taotleja 2 kasutas hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist põhivarana oma majandustegevuses (metalltoodete tootmiseks) ja kandis käibemaksu sisalduvaid ehitise kasutamise ja korrashoiuga seotud kulusid, arvestades kuludes sisalduvat sisendkäibemaksu maha. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on ka praegu kasutuses taotleja 2 majandustegevuses.

Seoses hoonestusõiguse lepingu lõppemisega on taotleja 1 kohustatud maksma kinnistule jääva ehitise eest taotlejale 2 hüvitist ning viimane on kohustatud ehitise taotlejale 1 üle andma. Samas soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel.

Taotlejad soovisid siduvat hinnangut seoses hoonestusõiguse lõppemise ja hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üürilepingu alusel kasutamise jätkamiseks planeeritavate tehingute käibemaksuga maksustamisega.

**Maksu- ja Tolliameti (MTA) hinnang:**
Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) ei sisalda ettevõtte ega selle osa üleandmise kriteeriume, mille alusel ettevõtte osa üleandmist tuvastada. Riigikohus on 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 tehtud otsuses (punkt 11) selgitanud järgmist: „Ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks on mh:

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
6. majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
7. nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
8. ettevõtja omandaja varasem tegevus;
9. üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus. Riigikohus on 16.04.2012 haldusasjas nr 3-3-1-6-12 tehtud otsuses (p 12) asunud seisukohale, et ettevõtte ülemineku

tuvastamise kõik kriteeriumid on üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid, mida tuleb hinnata koosmõjus.

Taotlusest nähtuvalt teostab taotleja 2 kinnistul hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitises oma majandustegevust, kasutades seda enda maksustatava käibe tarbeks. Taotluse kohaselt antakse taotlejale 1 üle ainult hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis ilma taotleja 2 majandustegevuses kasutatavate seadmeteta. Samuti ei lähe omandajale üle hoonestaja töötajatega sõlmitud töölepingud ega lepingud hankijate ja klientidega. Taotlejale 1 (omandajale) ei anta üle ka muid õigusi ega kohustusi, mis on seotud taotleja 2 (hoonestaja) igapäevase majandustegevusega. Seega, võttes arvesse Riigikohtu ülalmärgitud otsustes ja võlaõigusseaduse § 180 lõikes 2 sätestatut, ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol tegemist funktsioneeriva struktuuriga, mille abil oleks võimalik iseseisvalt majandustegevust jätkata. Seega ei ole hoonestusõiguse lõppemisel ehitise üleandmine kinnisasja omanikule ettevõtte ega selle osa üleminek KMS § 4 lõike 2 punkti 1 mõistes.

Asjaõigusseaduse (AÕS) § 241 lõikest 1 nähtuvalt on hoonestusõiguse seadmise eesmärgiks hoone püstitamine, mitte maa kasutamine. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 54 lõike 2 kohaselt ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis maatüki oluline osa. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on hoonestusõiguse oluline osa. AÕS § 252 lõikest 2 nähtuvalt muutub ehitis, mis ei ole hoonestusõiguse tähtpäeva lõpuks ära veetud, kinnisasja oluliseks osaks ning läheb kinnisasja omaniku omandisse. Nimetatu ei eelda võõrandamistehingu vormistamist, vaid kõnealune olukord saabub AÕS § 252 lõikes 2 märgitud asjaolude esinemisel. Seega ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise kinnisaja oluliseks osaks muutumisel tegemist võõrandamistehinguga. Nimetatud põhjusel ei ole taotleja 2 poolt hoonestusõiguse alusel taotleja 1 kinnistule püstitatud ehitise üleandmine hoonestusõiguse lõppemise tõttu käsitletav kinnisasja võõrandamise käibena.

Kinnisasjale hoonestusõiguse seadmine on maksustatav kinnisasja käibena, kui maatükil puudus varasemalt ehitis. AÕS § 253 lõikest 1 nähtuvalt peab kinnisasja omanik maksma hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu hoonestajale hüvitise kinnisasjale jääva ehitise eest. Seega tuleneb hoonestusõiguse tähtaja lõppemisel kinnisasjale jääva ehitise eest kinnisasja omaniku poolt hoonestajale makstava hüvitise kohustus AÕS-ist. Kuna nimetatud hüvitise maksmine on õigusakti tasandil kohustuslikuna ette nähtud, ei ole tegemist iseseisva majandustehinguga. Seetõttu ei ole hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu kinnisasjale jääva ehitise eest hoonestajale hüvitise maksmisel tegemist käibega. AÕS § 253 lõike 3 kohaselt võivad kinnisasja omanik ja hoonestaja makstava hüvitise suuruses kokku leppida ning nimetatud kokkuleppe puudumisel on hüvitise suuruseks hoonestusõiguse harilik väärtus. Seega puudub kõnealusel hüvitisel ka seos ehitise tegeliku väärtusega.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel. KMS § 32 lõikest 4¹ tuleneb üldpõhimõte, mille kohaselt on sisendkäibemaksu korrigeerimise periood kinnisasjaga ja sellega seotud kauba või teenuse puhul 10 aastat. Oluline on siinkohal asjaolu, et kõnealune ehitis oleks ka tegelikus kasutuses. Kuna KMS ei erista hoonestusõiguse ja üürimise perioode, siis tuleb taotlejal 2 arvestada sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodi algust ehitise ettevõtluses kasutamise alustamisest arvates.

KMS § 32 lõike 4¹ teise lause kohaselt loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemik päevast, millal põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Seega, kui taotleja 2 jätkab maksustatava käibega jooksva aasta lõpuni, siis ei ole tal kohustust korrigeerida mahaarvatud sisendkäibemaksu.

Kuna hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol ei ole tegemist käibega, siis ei saa taotlejale 1 esitataval arvel sisendkäibemaksu märkida ning taotleja 1 sellekohast sisendkäibemaksu maha arvata. Kuna taotleja 1 ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitisega seoses sisendkäibemaksu maha arvanud, siis on tal õigus anda kõnealune ehitis üürile maksuvabalt või maksustada üürisumma vabatahtlikult.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad teavitada MTA-d ühise teatega, mille kohaselt taotleja 2 maksustab vabatahtlikult käibemaksuga hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise võõrandamise käibe ning taotleja 1 maksustab vabatahtlikult ainult sama ehitisega seonduva üüriteenuse osutamise taotlejale 2. Kuna taotlusest nähtuvalt ei võõranda taotleja 2 ehk hoonestaja hoonestusõigust kui kinnisasja KMS mõistes, vaid soovi korral ainult ehituskulusid (mis on tavapäraselt maksustatavad), siis ei ole ühisteatise esitamine võimalik. Juhul, kui taotleja 1 planeerib maksustada üürilepingu alusel kasutada antava ehitise eest saadavat üürisummat, siis lasub tal kohustus teavitada MTA-d sellekohasest asjaolust ning rakendada kaheaastast maksustamise perioodi.

**Taotleja kavatseb osta teiselt äriühingult kinnistu ning seejärel teha kinnistul parendustöid ning müüa parendatud kinnistu edasi. Taotleja soovib teada, kas esitatud andmete kohaselt on täidetud tingimus, mille kohaselt parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise soetusmaksumust enne parendamist, ning kavandatavat kinnistu müüki tuleb maksustada käibemaksuga.**

**MTA hinnang:** KMS § 16 lõike 2 punktis 3 sätestatakse maksuvabastus kinnisasja või selle osa käibele. Seega reeglina on kinnisasjade käive maksuvaba. Sarnaselt teatud kinnisasjaga seotud teenustele, on ka maksuvaba kinnisasja käivet (välja arvatud maksuvaba eluruumi käive) võimalik valiku alusel § 16 lõike 3 punkti 2 alusel maksustada käibemaksuga. Siiski on kinnisasja käibe maksuvabastus piiratud. Maksuvabaks käibeks ei loeta (st maksustatakse 20% käibemaksuga) ehitiste ja ehitiste aluse maa võõrandamist enne ehitise esmast kasutuselevõttu, oluliselt parendatud ehitiste võõrandamist enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ja hoonestamata kruntide võõrandamist. Säte tugineb Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ artiklitele 12 ja 135.

2006. aasta alguses jõustunud muudatusega täpsustati KMS-is kinnisasja maksuvabastuse piirangu mõtet, sätestades, et oluliselt parendatud (ehk renoveeritud) ehitise või selle osa müüki maksustatakse sarnaselt uue ehitise müügiga. Seega tuleb käibemaksuga maksustada ka renoveeritud ehitise või selle osa müük enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Renoveeritud ehitise sätte sõnastamisel on lähtutud raamatupidamises kasutusel olevatest mõistetest, et sätte rakendamisel oleks võimalik lähtuda raamatupidamiskäsitlusest. Ehitis loetakse oluliselt parendatuks, kui parendusega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Näiteks kui ehitise soetusmaksumus on 1 miljon eurot, loetakse ehitis oluliselt parendatuks, kui parendamise kulud

ületavad 1,1 miljonit eurot.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# 2016

### 2016 I KVARTAL

Taotlejal on kinnisvara, mida ta hakkab arendama ja sinna rajatavates ühepereelamutes majutusteenust osutama vastavalt turismiseadusele. Taotleja polnud veel teadlik, kas kinnisvara jagamisel kruntide ja ühepereelamute planeerimis-ehitusõiguslik nimetus saab olema ärimaa-majutushoone või elamumaa-üksikelamu.

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimustes kas taotluses kirjeldatud toiming on majutusteenus käibemaksuseaduse mõistes, kas taotleja võib kinnisvara arendamise kulud deklareerida sisendkäibemaksuna ning kas MTA tagastab taotlejale nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise tulemusel kujunenud käibemaksu enammakse.

Taotleja oli seisukohal, et kirjeldatud toiming liigitub majutusteenuseks KMS-i ja turismiseaduse (TurS) järgi ning selle tõttu on taotlejal õigus sisendkäibemaks koheselt maha arvata ja MTA-l kohustus enammakse tagastada.

MTA nõustus, et taotluses kirjeldatud toiming liigitub majutusteenuseks KMS ja TurS mõistes, kui see toimub vastavuses TurS §-ga 17. KMS-is reguleerib majutusteenuse osutamist § 16 lg 2 p 2, mille järgi kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist ei maksustata käibemaksuga. Samas punktis on välja toodud, et maksuvabastust ei kohaldata muuhulgas majutusteenuse osutamisele. TurS § 17 lg 2 kohaselt loetakse majutusteenuseks ööbimisvõimaluse ning sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük. Sama paragrahvi teises lõikes on nimetatud juhtumid, mida majutusteenuseks ei loeta. Muuhulgas ei loeta majutusteenuseks majutusettevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürileandmist tähtajaga üle kolme kuu.

Kompleksteenuse (segatarne) maksustamisel lähtutakse peasoorituse ehk antud juhul majutusteenuse olemusest juhul, kui kliendil ei ole võimalust kõrvalteenuseid osta iseseisva üksiksooritusena, seetõttu kohaldub neile ka majutusteenuse käibemaksumäär. Sellisel juhul on tegemist majutusteenusega sõltumata kinnisasja planeerimis-ehitusõiguslikust nimetusest ja sellest tekib ka maksustatav käive KMS § 16 lg 2 p 2 ja lg 3 p 1 tähenduses. Aastal 2016 on majutusteenuse käibemaksumääraks 9% (KMS § 15 lg 2 p 4), kuid alates 01.01.2017 on see 14% (KMS § 15 lg 21).

Lisaks oli MTA seisukohal, et kui kinnisasi on soetatud maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, saab ta tulenevalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttest sisendkäibemaksu maha arvata ka juhul, kui ta ei asu soetatud ehitist kohe majandustegevuses kasutama. Maksuhaldur saab lähtuda antud küsimusele vastamisel mh kinnisasja ehitusõiguslikust kasutusotstarbest, taotluses toodud selgitustest ja kavandatavatest toimingutest kinnisajaga.

Kinnisasja kasutusotstarve näitab muude asjaolude hulgas ka selle kasutamise kavatsust ehk ärimaa kasutusotstarve vastab majandustegevusele ning elumaa alalisele elamisele. MTA nõustus, et detailplaneeringus või ehitusloas võib olla kinnisasja kasutusotstarbeks märgitud ka elumaa, kuid tegelikult võidakse seda kasutada muul otstarbel kui alaline elamine, sh ärilisel otstarbel. Seega on maksustamise seisukohalt oluline kinnisasja faktiline kasutus.

Antud juhul nähtus taotlusest taotleja kavatsus kasutada kinnisasja majutusteenuse osutamiseks, mille puhul ei oleks tegemist alaliseks elamiseks üüritava pinnaga, mistõttu saab kinnisasju käsitleda äriruumina, mida kasutataks maksustatava käibe tarbeks. MTA märgib, et olukorras, kus kinnisasi antaks faktiliselt üürile alaliseks elamiseks poleks KMS § 16 lg 3 p-s 1 sätestatud keelu tõttu võimalik eluruumi üüriteenusele käibemaksu lisada ning kinnisasi ei oleks soetatud maksustatava käibe tarbeks. Sellisel juhul puuduks ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# 2014

## 2014 III kvartal

Siduva eelotsuse taotlejaks oli Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Taotleja osakapitali kavatsetakse teha mitterahaline sissemakse kinnistu näol. Kinnistul ei asu ehitisi ja kinnistule laieneb detailplaneering. Taotleja kavatseb 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 kajastataks 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 võtmine 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 müügilt 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.

Viimati uuendatud 12.07.2021

## 2013

### 2013 II KVARTAL

Taotlejad soovisid maksuhalduri hinnangut tehingule, millega üks taotleja soovib võõrandada teisele kinnistud ja leiab, et kinnistute võõrandamise tulemusena tekib käive KMS § 16 lg 2 p 3 tähenduses.

MTA taotlejatega ei nõustunud, kuna MTA leiab, et kinnistute võõrandamine taotluses kirjeldatud asjaoludel on käsitletav ettevõtte üleminekuna KMS § 4 lg 2 p 1 tähenduses, millisel juhul käivet ei teki.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# Käibe maksustamine

### 2025 II KVARTAL

**Taotleja** tegeles tootmisega, kuid hetkel tal enam majandustegevust ei ole ja toimub taotleja pankrotimenetlus. Selle käigus soovib taotleja pankrotihaldur müüa taotleja tervikvara ettevõttena (mille koosseisus on kinnisasi koos ehitiste, seadmete, masinate, mööbli, laovarude jm vallasasjade ning kaubamärkidega), sest väärtuslik on see varakogum just eeskätt tervikvarana/ettevõttena. Ettevõtte ostjal on võimalik kinnistul tootmisega jätkata. Ostjale ei lähe selle tehinguga üle vaid vara, mis ei ole otseselt tootmisega seotud, samuti taotleja nõuded kolmandate isikute vastu ja võlausaldajate nõuded taotleja vastu (need rahuldatakse pankrotimenetluses). Taotleja soovis teada, kas pankrotihaldur saab enampakkumisel müüa eelkirjeldatud tervikvara ettevõttena käibemaksuseaduse (KMS) § 4 lg 2 p 1 mõttes, millest käivet ja käibemaksukohustust ei teki. Samuti huvitas taotlejat, kas pankrotihaldur saab tervikvara müügi maksustada käibemaksuga vabatahtlikult ning millised on maksustamise erisused, kui tervikvara ostab enampakkumisel juriidiline isik, mis on registreeritud mõnes teises Euroopa Liidu riigis.

**Maksuhalduri** hinnangul on taotlejal võimalik müüa taotluses kirjeldatud tervikvara ettevõttena KMS § 4 lg 2 p 1 mõttes. Sellisel juhul taotlejal müügitehingust (ettevõtte üleminekust) käivet ja käibemaksukohustust ei teki. Küll aga võib taotlejal või ettevõtte omandajal tekkida ettevõtte koosseisus oleva põhivara soetamisega seotud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus (vt KMS § 32 lg-d 4–6), kui korrigeerimisperiood ei ole veel möödunud – taotlejal juhul, kui ettevõtte omandaja ei ole käibemaksukohustuslane ja ettevõtte omandajal juhul, kui ta küll on käibemaksukohustuslane, kuid ei kasuta talle üle minevat tervikvara maksustatava käibe tarbeks. Ettevõtte üleminekul teisele käibemaksukohustuslasele koos põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise jätkamisega sisendkäibemaksu korrigeerimist (ümberarvestust) ei tehta.

Taotlejal on võimalik käsitleda kõnealust tervikvara võõrandamist ka kinnisasja võõrandamisena (koos sellel asuvate hoonete ja päraldistega). Sellisel viisil müügitehingust tekib taotlejal käive, aga tehing on KMS § 16 lg 2 p-st 3 tulenevalt käibemaksuvaba. Kinnisvaraga koos müüdavad ehitised ja päraldised jagavad sel juhul kinnisasja maksustamisrežiimi (maksuvabastust). Ka sellisest tehingust võib taotlejal tekkida tervikvara koosseisus oleva põhivara soetamisel tasutud ja sisendkäibemaksuna maha arvatud käibemaksu korrigeerimise kohustus (KMS § 32 lg-d 4–6).

Kuigi n-ö vaikimisi oleks kinnisvara võõrandamise tehing käibemaksuvaba, on taotlejal võimalik see tehing vabatahtlikult käibemaksuga maksustada, teavitades maksuhaldurit müügiarvele käibemaksu lisamisest kirjalikult enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem (KMS § 16 lg 3 p 2). Sellisest tehingust taotlejal eelkirjeldatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustust ei saa tekkida.

Taotleja tervikvara käibemaksuvabalt ettevõttena võõrandamisel mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis (mitte Eestis) registreeritud juriidilisele isikule on võrdluses siseriikliku ettevõtte üleminekuga olulisemaks erisuseks asjaolu, et võimalik põhivara soetamisega seonduv sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus Eesti maksukohustuslaselt välisriigi maksukohustuslasele koos ettevõttega üle ei lähe (korrigeerimisperiood ei jätku). See tähendab, et taotleja peab vajadusel tegema ise sisendkäibemaksu korrigeerimise vara võõrandamise kuul ja tasuma ise käibemaksu.

Siduva eelotsuse kuupäev: 20.05.2025

Viimati uuendatud 19.06.2025

## 2024

1. **Taotleja** 1 on teise liikmesriigi äriühingust makseteenuse osutaja (ülepiirilise e-raha teenuse pakkuja). Makseteenust osutab taotleja 1 enda mobiilimaksete rakenduse kaudu. Taotleja 1 kontsern soovib senist tegevust laiendada ja hakata pakkuma partneritele ka reklaami- ja turundusteenuseid. Turundusfunktsiooniga tegeleks kolmanda riigi äriühingust taotleja 2. Samas rakenduses tutvustataks kasutajale ka turunduslepingu sõlminud partneri (kaupade müüja või elektroonilise teenuse osutaja) tooteid. Kasutaja näeb rakenduses talle kohandatud ja läbi API-ühenduste toimivat partneri pakkumist. Soovi korral saab kasutaja rakenduses avanevaid aknaid klõpsates ja tehingutingimustega nõustudes partneriga tehingu teha. Kaubad ja teenused tarnib ja tehingu tingimused kehtestab partner. Makseteenust võib, aga ei pea osutama taotleja 1. Nii rakenduse kasutajad kui partnerid võivad asuda nii Eestis kui välisriigis. Siduva eelotsuse taotlusega soovivad taotlejad kinnitust, et neil ei teki läbi partnerite tehingute Eesti kasutajatega Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust, st neile ei rakendu käibemaksuseaduse (KMS), Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi ja selle rakendusmääruse nr 282/2011 (koos muudatusega) nn eeldatava tarnija regulatsioonid.

   **Maksu- ja Tolliamet** leiab, et taotluses kirjeldatud viisil mobiilirakenduse kaudu turundusteenuste pakkumine võib kvalifitseeruda KMSi, käibemaksudirektiivi ja selle rakendusmääruse tähenduses internetipõhise kauplemiskoha või elektroonilise liidese kaudu kaupade kaugmüügi või võõrandamise võimaldamiseks või teenuste osutamises osalemiseks. Seetõttu võib taotlejatel mobiilirakenduse vahendusel toimuvast kaupade müümisest või teenuse osutamisest tekkida nn algse tarnijaga sarnane käibemaksukohustus. Euroopa Komisjoni selgitavate märkustest e-kaubanduse käibemaksueeskirjade kohta (2020) ning 2015. a jõustunud telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliste teenuste osutamise kohaga seotud ELi käibemaksumuudatuste kohta (2014) saab järeldada, et taotlejate tegevus vastab eeldatava tarnija tunnustele. Tehing toimub mobiilirakenduse vahendusel. Lisaks reklaami kuvamisele osalevad taotlejad ka kasutaja ja partneri rakenduse abil kokkuviimises, tehing algab ja lõpeb kasutaja jaoks rakenduses, taotlejad vahendavad tehingu käigus partnerile kasutaja andmeid ja kasutajale partneri andmeid, rakenduses võrreldakse partneri pakkumist teiste turuosaliste pakkumistega, ostu korral kiidavad taotlejad tehingu ja tasu sissenõudmise kasutajalt heaks ning pakuvad kasutajale ka osa raha tagastamist (*cashback*) ja ostukaitset. Taotlejad kehtestavad vähemalt osaliselt ka tehingu tingimused. Maksuhalduri hinnangul võib kasutaja tajuda pakkumist taotlejate (vahendatud) pakkumisena (kuigi kauba tarnib või teenuse osutab partner ja partneri nimi oleks ka rakendusest nähtav). Taotlejate teenused on turundusfunktsiooni lisandumisel oluliselt laiemad kui lihtsalt reklaamiteenused või makseteenused või kliendi ümbersuunamine partneri liidesele ilma ise tarnesse kuidagi sekkumata (millisel juhul eeldatava tarnija regulatsioon ei kohaldu). Eeldatava tarnija regulatsiooni rakendumist ei välista ka asjaolu, et makse- ja turundusteenuste osutamine on selles asjas jagatud erinevate äriühingute vahel ning et partneriga sõlmitakse turundusleping, mille järgi taotleja justkui ei vastuta tarne osas millegi ja partner vastutab kõige eest. Taotlejatel on kasutaja ja partneriga toimuva andmevahetuse põhjal võimalik teada või teada saada, kas ja millal tehing tehakse, kus kaup asub või kuhu kaup veetakse, ja seega ka eeldatava tarnija käibemaksukohustust täita. Pealegi tuleb Euroopa Komisjoni juhiste järgi eeldatavaks tarnijaks lugemise eeldusi tõlgendada laialt, hõlmamaks võimalikult palju maksukohustuslasi, kes erinevaid elektroonilisi liideseid käitavad.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

---

2. **Taotleja** plaanib hakata pakkuma piiriüleselt veebiplatvormi kaudu kaughasartmängu teenuseid (mis on käibemaksuseaduse, KMS, kohaselt käibemaksuvabad) teise liikmesriigi lõpptarbijatele ja taotleb sealselt järelevalveasutuselt vastavat litsentsi. Kuigi taotleja kolmest juhatuse liikmest üks resideerub teises liikmesriigis, on sel vaid esinduslik roll. Kõik olulised otsused langetatakse Eestis, kus asuvad ka kõik taotleja võtmetöötajad. Äririskide maandamiseks plaanib taotleja teha koostööd *joint venture* vormis (seltsinguna) kolmanda riigi äriühinguga. Taotleja panustaks seltsingusse hasartmängude korraldamise ja hasartmängukorraldajale esitatud nõuete tagamisega, seltsingu teine pool teenuste osutamiseks vajaliku IT-toega. Poolte kantud kulud jäävad nende endi kanda. Seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine toimub vastavalt kummagi poole panusele. Taotleja palub maksuhalduril kinnitada, et taotlejal ei teki kaughasartmängu teenuse osutamisest Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ja teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta, et seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest välja ning et taotleja ei ole kohustatud seltsingu teisele poolele tehtud kasumi jaotamise makseid deklareerima pöördmaksustamisele kuuluva soetusena.

   **Maksu- ja Tolliamet** leiab, et taotluses kirjeldatud viisil piiriülesest käibemaksuvabast kaughasartmängu teenuse pakkumisest teises liikmesriigis asuvatele lõpptarbijatele ei teki taotlejal Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust. Samuti ei teki tal teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta käibemaksudirektiivi, rakendusmääruse nr 282/2011 ja KMSi mõttes. Maksuhaldur peab taotleja asukohaks ja teenuste osutamise kohaks Eestit. Samas on teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha tekkimine või mittetekkimine eeskätt sealse maksuhalduri hinnata ja tuvastada. Seltsingulepingu alusel toimuv seltsingu kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest täies ulatuses välja eeldusel, et kumbki osapool kannab ise oma kulud ning saab õiguse seltsingu kasumile (või kohustuse katta selle kahjumit) vastavalt tema poolt seltsingusse tehtud panusele. See osa kasumi jagamise või kahjumi katmise maksest, mis ületab makse saaja panust, on käsitatav tasuna tema poolt teisele seltsinglasele osutatud teenuse eest ning sellest tekib makse saajal käive. Taotleja ei pea kasumi jagamise makseid teisele seltsinglasele deklareerima käibedeklaratsioonis pöördmaksustamisele kuuluva soetusena (tasuna viimaselt saadud teenuse eest) eeldusel, et need maksed on vastavuses teise seltsinglase panusega. Taotlejal tekib teisele seltsinglasele ülekantud summade puhul täielikult või osaliselt pöördmaksustamise kohustus olukordades, kus kasumi jaotamine seltsingulepingu alusel ei ole selgelt eraldatav taotleja tavapärasest ettevõtlusest, kus sõltumata seltsingulepingu sõlmimisest on majanduslikult sisult tegemist taotleja poolt teiselt seltsinglaselt saadud kaupade ja teenuste eest varjatud kujul tasumisega või kus on küll tegemist kasumi jagamise maksetega, kuid taotleja teeb teisele seltsinglasele makseid rohkem, kui viimase panus seltsingusse seda eeldaks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

---

Viimati uuendatud 25.07.2024

## 2021

### 2021 II KVARTAL

Kui isiku poolt tehtavate KMS § 1 lg 1 p-des 1 ja 3 nimetatud tehingute, välja arvatud põhivara võõrandamise [..], maksustatav käive ei ületa kalendriaasta algusest arvates 40 000 eurot, ei teki isikul käibemaksukohustuslasena registreerimise kohustust (KMS § 19 lg 1 esimene lause). RTJ 5 punkti 6 kohaselt on materiaalsed põhivarad materiaalsed varad, mida ettevõte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta.

Põhivaraks KMS § 19 lg 1 esimese lause tähenduses ei loeta vara, mida isik soovib kasutada RTJ 5 punktis 6 sätestatud perioodi jooksul (pikem periood kui üks aasta), kuid ei kavatse seda kasutada RTJ 5 punktis 6 toodud eesmärkidel (toodete tootmine, teenuste osutamine, rendile andmine, halduseesmärkidel kasutamine). Kui arendamise ja edasimüügi eesmärgil ostetud kinnistu raamatupidamises põhivarana kajastamine ei ole eeltoodut arvestades põhjendatud ja tegemist on ehitusmaaga KMS § 2 lg 3 p 1 tähenduses, siis tekib käibemaksukohustuslasena registreerimata isikul sellise kinnistu jagamise tulemusena tekkivate kruntide müügil Eestis käibemaksukohustuslasena registreerimise ja kruntide müügihinnale käibemaksu lisamise kohustus.

Siduva eelotsuse kuupäev: 17.05.2021

Viimati uuendatud 20.11.2024

## 2018

### 2018 I KVARTAL

Taotleja planeerib ravimi müügiloaeelse ligipääsuprogrammi läbiviimist, mille raames antakse patsientide ravimiseks tasuta uudset müügiloata ravimit. Selleks tarnib välismaa äriühing taotlejale tasuta ravimeid ning taotleja omakorda tarnib nimetatud ravimid tasuta tervishoiuteenuse osutajale, kus

töötab programmi läbiviimises osalev arst. Taotluse kohaselt tarnitakse nimetatud programmi raames müügiloata ravimeid välismaa äriühingu poolt kehtestatud tingimustel ning taotleja tegutseb välismaa äriühingu nimel ja arvel. Taotluse kohaselt ei saa taotleja tarnitud ravimite eest rahalisi ega mitterahalisi hüvesid.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang:**
Käibemaksuseaduse (KMS) § 12 lõige 1 reguleerib käibe maksustatava väärtuse ning kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse kujunemise reeglid. Nimetatud sätte kohaselt moodustavad käibe maksustatava väärtuse ning kauba ühendusesisese soetamise ja saadava teenuse maksustatava väärtuse kauba või teenuse müügihind ning kõik muu tasuna käsitatav, mille kauba võõrandaja või teenuse osutaja kauba ostjalt, teenuse saajalt või kolmandalt isikult kauba või teenuse eest on saanud või saab. Kuna taotluse kohaselt ei ole kõnealusel ravimil müügihinda ning taotleja tarnib müügiloata ravimit tasuta, puudub ravimil KMS § 12 lõike 1 kohane maksustatav väärtus.

KMS § 12 lõikest 3 nähtuvalt on kauba tasuta võõrandamise ja kauba tasuta ühendusesisese soetamise puhul, samuti kauba ühendusesisese käibena käsitatava kauba teise liikmesriiki toimetamise korral (KMS § 7 lõike 1 punkt 3) maksustatav väärtus kauba või muu sarnase kauba soetusmaksumuse või selle puudumisel omahinna alusel eelnimetatud toimingute tegemise ajal määratud väärtus. Kuna taotluse kohaselt puudub ravimitel nii soetusmaksumus kui ka omahinna alusel määratud väärtus, ei ole taotlejal võimalik määrata kõnealuste müügiloata ravimite maksustavat väärtust. Kuigi käibemaksukohustuslasena lasub taotlejal käibe deklareerimise kohustus, siis tulenevalt asjaolust, et tarnitavatel müügiloata ravimitel puudub maksustatav väärtus (maksustatav väärtus on null), on ka nimetatud ravimite käibelt makstav käibemaksusumma null eurot ning nimetatud käivet ei tule käibedeklaratsioonil deklareerida. Juhul, kui nimetatud müügiloata ravimitele antakse Euroopa Liidus müügiluba, kuid seda Eestis veel ei turustata, on võimalik määrata kõnealuste ravimite maksustatavat väärtust ning arvestada sellele lisanduvat käibemaksu. Euroopa Liidus antud müügiloaga ravimite Eestisse tasuta tarnimisel, peab taotleja deklareerima käibedeklaratsioonil nende maksustatava soetuse.

Taotlusest nähtuvalt on taotleja näol tegemist ülal nimetatud programmi raames tarnitavate ravimite vahendajaga. Kuna TuMS-i kohaselt ei ole vahendamine tulumaksuga maksustatavaks tegevuseks, ei ole ka taotleja poolt kõnealuste ravimite vahendamine tulumaksuga maksustatav tegevus.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# 2017

## 2017 III KVARTAL

Taotlejate vahel on sõlmitud hoonestusõiguse seadmise leping, mille kohaselt taotleja 1 (kinnistu omanik) ja taotleja 2 (hoonestaja) leppisid kokku hoonestusõiguse seadmises kinnistule taotleja 2 kasuks. Hoonestusõigus on tähtajaline ja tasuline. Hoonestusõiguse tingimuseks on taotleja 2 õigus rajada ja omada hoonestusõigusega koormatud kinnistul paiknevat ehitist kohustusega teostada enda arvel ja vahenditest ehitise ehitustööd ning hankida sellele kasutusluba kahe aasta jooksul hoonestusõiguse seadmisest. Hoonestusõiguse tingimuseks on samuti taotleja 1 kohustus maksta taotlejale 2 hoonestusõiguse lõppemisel kinnistule jääva ehitise eest hüvitist, mille suuruse kindlaksmääramisel lähtutakse ehitise turuväärtusest.

Taotleja 2 täitis hoonestusõiguse seadmise lepingust tulenevad kohustused ehitise ehitustööde osas ja sai ehitisele kasutusloa 2008. aastal. Taotleja 2 kajastas ehitist ja hakkas seda kasutama põhivarana samal aastal.

Taotleja 2 kasutas hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist põhivarana oma majandustegevuses (metalltoodete tootmiseks) ja kandis käibemaksu sisalduvaid ehitise kasutamise ja korrashoiuga seotud kulusid, arvestades kuludes sisalduvat sisendkäibemaksu maha. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on ka praegu kasutuses taotleja 2 majandustegevuses.

Seoses hoonestusõiguse lepingu lõppemisega on taotleja 1 kohustatud maksma kinnistule jääva ehitise eest taotlejale 2 hüvitist ning viimane on kohustatud ehitise taotlejale 1 üle andma. Samas soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel.

Taotlejad soovisid siduvat hinnangut seoses hoonestusõiguse lõppemise ja hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üürilepingu alusel kasutamise jätkamiseks planeeritavate tehingute käibemaksuga maksustamisega.

**Maksu- ja Tolliameti (MTA) hinnang:**
Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) ei sisalda ettevõtte ega selle osa üleandmise kriteeriume, mille alusel ettevõtte osa üleandmist tuvastada. Riigikohus on 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 tehtud otsuses (punkt 11) selgitanud järgmist: „Ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks on mh:

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;

5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
6. majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
7. nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
8. ettevõtja omandaja varasem tegevus;
9. üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus. Riigikohus on 16.04.2012 haldusasjas nr 3-3-1-6-12 tehtud otsuses (p 12) asunud seisukohale, et ettevõtte ülemineku tuvastamise kõik kriteeriumid on üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid, mida tuleb hinnata koosmõjus.

Taotlusest nähtuvalt teostab taotleja 2 kinnistul hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitises oma majandustegevust, kasutades seda enda maksustatava käibe tarbeks. Taotluse kohaselt antakse taotlejale 1 üle ainult hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis ilma taotleja 2 majandustegevuses kasutatavate seadmeteta. Samuti ei lähe omandajale üle hoonestaja töötajatega sõlmitud töölepingud ega lepingud hankijate ja klientidega. Taotlejale 1 (omandajale) ei anta üle ka muid õigusi ega kohustusi, mis on seotud taotleja 2 (hoonestaja) igapäevase majandustegevusega. Seega, võttes arvesse Riigikohtu ülalmärgitud otsustes ja võlaõigusseaduse § 180 lõikes 2 sätestatut, ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol tegemist funktsioneeriva struktuuriga, mille abil oleks võimalik iseseisvalt majandustegevust jätkata. Seega ei ole hoonestusõiguse lõppemisel ehitise üleandmine kinnisasja omanikule ettevõtte ega selle osa üleminek KMS § 4 lõike 2 punkti 1 mõistes.

Asjaõigusseaduse (AÕS) § 241 lõikest 1 nähtuvalt on hoonestusõiguse seadmise eesmärgiks hoone püstitamine, mitte maa kasutamine. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 54 lõike 2 kohaselt ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis maatüki oluline osa. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on hoonestusõiguse oluline osa. AÕS § 252 lõikest 2 nähtuvalt muutub ehitis, mis ei ole hoonestusõiguse tähtpäeva lõpuks ära veetud, kinnisasja oluliseks osaks ning läheb kinnisasja omaniku omandisse. Nimetatu ei eelda võõrandamistehingu vormistamist, vaid kõnealune olukord saabub AÕS § 252 lõikes 2 märgitud asjaolude esinemisel. Seega ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise kinnisaja oluliseks osaks muutumisel tegemist võõrandamistehinguga. Nimetatud põhjusel ei ole taotleja 2 poolt hoonestusõiguse alusel taotleja 1 kinnistule püstitatud ehitise üleandmine hoonestusõiguse lõppemise tõttu käsitletav kinnisasja võõrandamise käibena.

Kinnisasjale hoonestusõiguse seadmine on maksustatav kinnisasja käibena, kui maatükil puudus varasemalt ehitis. AÕS § 253 lõikest 1 nähtuvalt peab kinnisasja omanik maksma hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu hoonestajale hüvitise kinnisasjale jääva ehitise eest. Seega tuleneb hoonestusõiguse tähtaja lõppemisel kinnisasjale jääva ehitise eest kinnisasja omaniku poolt hoonestajale makstava hüvitise kohustus AÕS-ist. Kuna nimetatud hüvitise maksmine on õigusakti tasandil kohustuslikuna ette nähtud, ei ole tegemist iseseisva majandustehinguga. Seetõttu ei ole hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu kinnisasjale jääva ehitise eest hoonestajale hüvitise maksmisel tegemist käibega. AÕS § 253 lõike 3 kohaselt võivad kinnisasja omanik ja hoonestaja makstava hüvitise suuruses kokku leppida ning nimetatud kokkuleppe puudumisel on hüvitise suuruseks hoonestusõiguse harilik väärtus. Seega puudub kõnealusel hüvitisel ka seos ehitise tegeliku väärtusega.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel. KMS § 32 lõikest 4¹ tuleneb üldpõhimõte, mille kohaselt on sisendkäibemaksu korrigeerimise periood kinnisasjaga ja sellega seotud kauba või teenuse puhul 10 aastat. Oluline on siinkohal asjaolu, et kõnealune ehitis oleks ka tegelikus kasutuses. Kuna KMS ei erista hoonestusõiguse ja üürimise perioode, siis tuleb taotlejal 2 arvestada sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodi algust ehitise ettevõtluses kasutamise alustamisest arvates.

KMS § 32 lõike 4¹ teise lause kohaselt loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemik päevast, millal põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Seega, kui taotleja 2 jätkab maksustatava käibega jooksva aasta lõpuni, siis ei ole tal kohustust korrigeerida mahaarvatud sisendkäibemaksu.

Kuna hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol ei ole tegemist käibega, siis ei saa taotlejale 1 esitataval arvel sisendkäibemaksu märkida ning taotleja 1 sellekohast sisendkäibemaksu maha arvata. Kuna taotleja 1 ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitisega seoses sisendkäibemaksu maha arvanud, siis on tal õigus anda kõnealune ehitis üürile maksuvabalt või maksustada üürisumma vabatahtlikult.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad teavitada MTA-d ühise teatega, mille kohaselt taotleja 2 maksustab vabatahtlikult käibemaksuga hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise võõrandamise käibe ning taotleja 1 maksustab vabatahtlikult ainult sama ehitisega seonduva üüriteenuse osutamise taotlejale 2. Kuna taotlusest nähtuvalt ei võõranda taotleja 2 ehk hoonestaja hoonestusõigust kui kinnisasja KMS mõistes, vaid soovi korral ainult ehituskulusid (mis on tavapäraselt maksustatavad), siis ei ole ühisteatise esitamine võimalik. Juhul, kui taotleja 1 planeerib maksustada üürilepingu alusel kasutada antava ehitise eest saadavat üürisummat, siis lasub tal kohustus teavitada MTA-d sellekohasest asjaolust ning rakendada kaheaastast maksustamise perioodi.

### 2017 II KVARTAL

Taotleja kavatseb linna ettepanekul loobuda detailplaneeringuga ettenähtud ja seni täitmata kohustusest ehitada munitsipaalhoone, mis pidi hoonestusõiguse lõppemisel jääma linna omandisse linna poolt taotlejale selle eest hüvitist maksmata. Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti siduvat hinnangut seoses detailplaneeringuga ettenähtud munitsipaalhoone ehitamise kohustuse asendamiseks taotleja poolt makstava rahalise hüvitise tulu- ja käibemaksuga maksustamisega.

Taotleja poolt munitsipaalhoone ehitamise kohustusest vabanemiseks ja linna vajadusi laiemalt arvestava munitsipaalhoone ehitamiseks kavatsesid taotleja ja linn leppida kokku taotleja poolt rahalise hüvitise maksmises. Kuna taotleja poolt linnale makstavast rahalisest hüvitisest ei teki taotlejal käibemaksuseaduse § 3 lõikes 4 sätestatud maksustamisele kuuluvat käivet, ei too nimetatud hüvitise maksmine taotlejale kaasa käibemaksu tasumise kohustust.

Taotluses esitatud asjaoludest nähtuvalt on taotleja kohustus munitsipaalhoone ehitamiseks otseselt ja vahetult seotud taotleja poolt teostatava arendusprojekti ehitustegevusega. Nimetatud põhjusel tuleb

taotleja poolt tema ehitustegevusega seotud munitsipaalhoone ehitamist koos sama ehitustegevuse arendusprojektiga käsitada maksustamisel taotleja ettevõtlusega seotud kuluna, st nii munitsipaalhoonet kui ka sellega seotud arendusprojekti tuleb vaadelda kogumis. Seetõttu olukorras, kus linnal langes ära huvi ja vajadus munitsipaalhoone järele arendatavas elurajoonis ning taotleja ja linn on seetõttu otsustanud asendada munitsipaalhoone ehitamine samas väärtuses rahalise hüvitise maksmisega taotleja poolt, ei kaasne taotlejale selle tehinguga tulumaksukohustust, kuna tegemist on ettevõtlusega seotud kohustuse täitmisega.

#### 2017 I KVARTAL

Taotleja korraldab kaubaveoteenust ja selle kõrvalteenust kolmandast riigist kolmandasse riiki olukorras, kus nii teenuse tellija kui ka selle teostaja ning arve esitaja on Eesti juriidilisest isikust residendid ja käibemaksukohustuslased. Kaup liigub merekonteinerites Venemaalt Euroopa Liidu välistesse riikidesse. Taotleja palub selgitada, millise käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) sätte alusel ja millise maksumääraga oleks korrektne ülalkirjeldatud tehinguid maksustada, st et kas KMS § 15 lg 4 p 9 või KMS § 10 lg 1 alusel.

Taotleja poolt osutatav teenus sisaldab järgmisi tegevusi: sadama terminalitasud lähte- ja sihtsadamas, dokumentatsiooni-, turva- ja muud kohalikud lisatasud lähte- ja sihtsadamas, teenuse käsitlemise tasu Eestis ning merevedu ja mitmesugused mereveoga seotud lisatasud (kütuse lisatasu, sõjariskitasu, turvalisusetasu jne).

Kuna teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele, maksustatakse Maksu- ja Tolliameti hinnangul taotluses kirjeldatud kaubaveoteenust ja selle korraldamise kõrvalteenust põhireegli kohaselt, so KMS § 10 lg 1 järgi ning rakendatakse käibemaksumäära 20 protsenti.

Viimati uuendatud 12.07.2021

## 2016

#### 2016 III KVARTAL

Maksu- ja Tolliamet vaatas läbi taotluse siduva eelotsuse saamiseks seonduvalt Taotleja poolt kavandatava toimingutega, mille tulemusena võõrandab Taotleja Eesti äriühingule kaupu selliselt, et kaupade tootja transpordib kaubad Eestis asuvasse call-off lattu.

Taotluse eesmärgiks oli siduva eelotsuse saamine, mis kinnitab, et Taotleja on õigustatud deklareerima

tehingut ühendusesisese maksuvaba soetamisena, kauba müügil Eesti äriühingule kohaldatakse pöördmaksustamist ning planeeritavate toimingute tulemusena ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Esiteks on maksuhaldur seisukohal, et Taotleja poolt kauba võõrandamine (mis on soetatud Taotleja poolt Itaaliast) Eesti äriühingule on käsitletav kolmnurktehinguna KMS § 2 lg 8 mõttes, mille puhul antud tehingut Eestis käibemaksuga ei maksustata (KMS § 18 lg 4) ja seetõttu ei teki Taotlejal kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks (KMS § 19 lg 3).

Taotlejal tekib ühendusesisene käive Iirimaal ja kauba ühendusesisene soetamine kauba sihtkohariigis Eestis, kuna kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse ja soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktehingu tingimustel kauba ühendusesisene soetamine on aga liikmesriikides maksuvaba käibemaksudirektiivi kohaselt ning seetõttu vabaneb Taotleja kolmnurktehingu puhul Eestis ka ühendusesiseselt soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktehingu eriregulatsioonita tekiks.

Kuna Taotlejal tekib kauba ühendusesisene soetamine Eestis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük Eesti maksukohustuslasele Eesti siseriiklik käive, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Taotleja. Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük ehk antud juhul Eesti maksukohustuslane, kes saab arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata ehk rakendab pöördmaksustamist (KMS § 3 lg 4 p 5).

Teises olukorras, kus Taotleja müüb Taotlejaga sama liikmesriigi tootjalt (Iiri äriühingult) soetatud kaupa Eesti käibemaksukohustuslasele on tegemist kauba ühendusesisese käibega KMS § 7 lg 1 mõistes ning Taotlejal ei teki maksuvaba ega maksustatavat kauba ühendusesisest soetust Eestis. Ühenduse sisene soetamine tekib vastavalt KMS §-le 8 Eesti käibemaksukohustuslasel Taotlejalt kaupade soetamisel.

Antud olukorras rakendab Taotleja Eesti käibemaksukohustuslasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksukohustuslane arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kuna ostja arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras, siis ei too kauba võõrandamine Eesti äriühingule Taotlejale kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Kolmandaks nõustus maksuhaldur, et taotluses toodud asjaoludel puudub Taotlejal püsivale tegevuskohale iseloomulik piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, mistõttu ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta.

### 2016 II KVARTAL

**Taotleja** soovis siduvat eelotsust seoses talle majandustegevuse alustamiseks käitise ja tarkvara üleandmiseks sõlmitavate tehingute käibemaksuga maksustamisega.  Käitise koosseisus antakse taotlejale üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks (vallasasjad,

intellektuaalomandiõigused, sõlmitud lepingud, sh töölepingud). Käitise omandamiseks sõlmitakse taotleja ja käitise üleandja vahel käitise müügileping. Müügilepingu järgset ostuhinda taotleja käitise üleandjale ei tasu. Taotleja oli seisukohal, et käitise võõrandamist ei maksustata käibemaksuga, kuid tehingu tarbeks võimalikult soetatavate teenuste (nt õigusabiteenused) käibemaksu arvavad nii käitise üleandja kui ka taotleja sisendkäibemaksuna maha.

Taotleja poolt majandustegevuse alustamiseks omandatav tarkvara oli välja töötatud käitise üleandja poolt tarkvara üleandja tellimusel, millega seoses on tarkvara üleandjal tekkinud mahaarvatav sisendkäibemaks. Tarkvara omandamiseks sõlmitakse Taotleja ja selle üleandja vahel tarkvara müügileping, mille müügihinnale lisatakse käibemaks. Taotleja arvab tarkvara soetamisel tarkvara üleandjale tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha.

Tulenevalt sellest, et Taotlejal puudub raha ülalnimetatud müügilepingute järgse ostuhinna tasumiseks, võtavad käitise ja tarkvara üleandjad pärast müügilepingute sõlmimist vastu otsuse Taotleja aktsiakapitali suurendamiseks mitterahalise sissemakse teel. Mitterahalise sissemakse esemeteks on ülalnimetatud müügilepingutest tulenevad müügihinna tasumise nõuded Taotleja vastu (v.a tarkvara üleandja arvel näidatud käibemaksu osa). Mitterahalise sissemakse väärtust hinnatakse audiitori poolt. Taotleja on seisukohal, et tarkvara võõrandamine taotlejale on käsitletav intellektuaalse omandi eseme võõrandamisena, mille müügihinnale lisab võõrandaja käibemaksu, mis on Taotleja poolt sisendkäibemaksuna mahaarvatav. Taotleja arvates ei ole võõrandatav tarkvara käsitletav organisatsioonilise, iseseisvalt funktsioneerida suutva tervikuna ehk ettevõttena.

**MTA** nõustus taotleja seisukohtadega nii käitise kui ka tarkvara üleandmise maksustamise osas ning põhjendas seda järgmiselt.

1. Taotlusest nähtuvalt olid nii käitise üleandja kui ka vastuvõtja ehk taotleja äriühingud. Käitis jätkab samal tegevusalal tegutsemist ka taotleja juures. Käitise koosseisus antakse üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks, sh materiaalne ja immateriaalne vara. Käitise töötajatega sõlmitud töölepingud võetakse üle ning taotleja sõlmib samade töötajatega uued töölepingud kehtivate töölepingutega identsetel tingimustel. Käitise üleminekuga lähevad taotlejale üle ka kliendisuhted. Nimetatust nähtuvalt vastab üleantav käitis kõikidele ettevõtte tunnustele, st et tegemist on omavahel majanduslikult seotud õiguste ja kohustuste kogumiga, mille kaudu ettevõte tegutseb. Seega on üleantav käitis kvalifitseeritav ettevõtte osana. Kuna KMS § 4 lg 2 p 1 kohaselt ei teki ettevõtte osa üleandmisest käivet, siis selle müügi korral käitise üleandja poolt taotlejale ei teki üleandjal maksustatavat käivet ega taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Lähtudes MKS § 37 ja 31 lg 1 p 3 läheb taotlejale üle ka käitise üleandja poolt käitise tarbeks teenuste või kaupade soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab vara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks. Vastavalt KMS § 29 lg 1 tekib taotlejal ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, mida ta soetab käitise omandamise tarbeks. siia
2. Taotlusest nähtub, et taotlejale antakse üle vaid tarkvara koos portaaliga. Taotlusest ei nähtu, et üleantava tarkvara näol oleks olemuslikult tegemist organisatsiooniliselt terviklikuks üksuseks oleva ettevõtte osaga. KMS § 2 lg 2 p 3 kohaselt on /../ teenus ka elektrooniliselt edastatav

tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. KMS § 4 lg 1 kohaselt on teenuse osutamine käive. Nimetatust tulenevalt on tarkvara võõrandamine kvalifitseeritav teenuse osutamisena, mille müügi korral tekib tarkvara üleandjal maksustatav käive ja taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. KMS § 29 lg 1 sätestab, et maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on maksustamisperioodil KMS § 3 lõikes 4 ning lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute /../ tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Seega tekib taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, milliseid taotleja soetab tarkvara üleandjalt tarkvara omandamise tarbeks. Taotlejale ei lähe üle tarkvara üleandja poolt tarkvara soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab tarkvara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks.

### 2016 I KVARTAL

**Taotleja** soovis siduvat eelotsust küsimuses, kas taotleja poolt enda kliendilt küsitav ja kindlustusandjale edasi makstav kindlustusmakse on taotleja käibeks. Taotluse kohaselt kavatseb taotleja maksta enda kliendiga seotud riski kindlustamiseks kliendilt saadava kindlustusmakse edasi kindlustusandjale samas summas, milles ta selle kliendilt saab kajastades selle enda raamatupidamises vahekontol.

Taotleja oli seisukohal, et kliendile müüdava eseme kindlustamise tagamisel kliendiga seotud riskide maandamiseks ei osuta taotleja kliendile ise kindlustusteenust, mis oleks taotlejal käibe tekkimise eelduseks. Seetõttu ei ole taotleja poolt tema kliendilt küsitav ja kindlustusandjale edasi makstav kindlustusmakse taotleja käibeks.

**Maksu- ja Tolliamet (MTA)** nõustus taotleja seisukohaga. Käibemaksuseaduse § 12 lg 9 sätestab, et maksustatav väärtus ei sisalda kauba ostjalt või teenuse saajalt tema nimel ja arvel tehtud kulude katteks tagasimaksena saadud summasid, mis on raamatupidamises kajastatud vahekontol. Kulude summa peab olema tõendatav. Maksukohustuslane ei või maha arvata kauba ostja või teenuse saaja nimel ja arvel tehtud kuludes sisalduvat sisendkäibemaksu.

Nimetatud sättest nähtub, et taotleja poolt kliendile müüdava eseme kindlustamise eest küsitavat kindlustusmakse summat ei pea taotleja ehk makse saaja arvestama oma käibe maksustatava väärtuse hulgas, kui see kajastub tema raamatupidamises vahekontol ning kindlustusmakse summa on tõendatav.

---

**Taotleja** ettevõte võõrandas tütarettevõtte ja selle kasutada olnud kinnisvara, lõpetas majandustegevuse ning kavatses jaguneda jaotumise teel. Ettevõte pidi jagunema kolmeks uueks äriühinguks, millest iga osa ainuomanikuks saanuks jaguneva ettevõtte iga füüsilisest isikust aktsionär. Vara (raha) oli kavas

---

jaotada vastavalt jaguneva ettevõtte aktsionäride omandisuhete proportsioonidele. Jagunevasse ettevõttesse ei pidanud midagi jääma ja ettevõte kavatseti lugeda lõppenuks.

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimustes, kas jaotatavad rahalised vahendid on käsitletavad kui jaguneva ettevõtte maksustatav käive ja kas jaotatav vara kuulub maksustamisele tulumaksuga kui aktsionäride tulu?

Taotleja hindas, et kuna tegemist on jagunemisega jaotumise teel, ei saa vara lugeda jaguneva ettevõtte maksustatavaks käibeks ning aktsionäride tuluks.

**MTA** nõustus taotlejaga selles, et jaotatav raha ei ole maksustatav käive käibemaksuseaduse tähenduses.

MTA ei nõustunud taotlejaga selles, et tegemist on äriühingu jagunemisega jaotumise teel. MTA asus seisukohale, et tegemist on ettevõtte likvideerimisega ning likvideerimisel aktsionäridele jaotatav raha on nende tulu.

Eelotsuse taotluses kirjeldatud kavandatava tehingu kirjeldusest nähtub, et jagunev ettevõte on oma ettevõtluse lõpetanud selle võõrandamise läbi ja müügist saadud tuluga kõik oma kohustused täitnud. Seega on raha ettevõtte ainus vara, mida jagunemise käigus jagada. Tehingu kirjeldusest ka nähtub, et tehingu eesmärk on jagunev ettevõte likvideerida. Pole ka alust hinnata tehingut kui ettevõtte üleminekut või selle majandustegevuse jätkamist omandavates äriühingutes, kuivõrd taotlusest nähtuvalt ettevõte ja selle majandustegevus lõppevad. Sellest tulenevalt peab kirjeldatud tehingut oma majanduslikust sisust lähtuvalt tõlgendama likvideerimisena, mitte äriühingu jagunemisena. Selle tõttu pole ka tegemist jagunemise käigus vara jaotamisega, vaid likvideerimisjaotise maksmisega.

MTA andis siduva eelotsuse maksukäsitluse olukorras, kus toimub äriühingu likvideerimine, likvideerimisjaotise maksmine ja maksustamine juriidilise ja füüsilise isiku tasandil (alus TuMS § 50 lõige 2 ja 15 lõiked 2 ja 3). Likvideerimisjaotisena saadud summad võivad füüsilised isikud investeerida oma uude äriühingusse.

Viimati uuendatud 12.07.2021

## 2014

**Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti (MTA) siduvat hinnangut seoses hõbemüntide importimise ja edasise müügiga Eestisse ning teise Ühenduse liikmesriiki.**

Taotleja on seisukohal, et mündid, mida ta plaanib impordita Eestisse ning hiljem toimetada teise liikmesriiki klassifitseerivad KN koodi 7118 90 00 90 alla (mündid, mida kasutatakse seadusliku maksevahendina) ning millele on võimalik rakendada täpsustusmärkust nr 8046, kuna tegemist on müntidega, mis omavad Euroopa Keskpanga vahetuskurssi. Eelöeldu tõttu on selliste hõbemüntide importimine Eestisse, nende edaspidine müük Eestis või toimetamine Eestist teise liikmesriiki käibemaksust vabastatud (st. ei loeta käibeks).

Käibemaksuseaduse (KMS) § 1 lg 1 p 2 kohaselt on käibemaksu objektiks kauba import Eestisse (§ 6), välja arvatud maksuvaba import (§ 17). Kauba impordi mõiste on toodud sama seaduse §-s 6 ning KMS § 17 sätestab loetelu kaupadest, mille import on maksuvaba. KMS § 17 lg 1 p 3 kohaselt ei maksustada käibemaksuga Euroopa Keskpanga määratud euro vahetuskurssi omavate rahatähtede ja müntide importi. Kehtiv KMS ei loe maksevahendit kaubaks, mistõttu ei teki selle müügist Eestis või toimetamisest teise liikmesriiki käivet KMS § 4 lg 1 p 1 mõttes.

Taotlusest nähtuvalt omavad taotleja poolt imporditavad hõbemündid Euroopa Keskpanga vahetuskurssi. Sellest tulenevalt asus MTA seisukohale, et selliste müntide import on käibemaksust vabastatud.

Kuivõrd puudub eriregulatsioon hõbemüntide osas, mida tavapäraselt maksevahendina ei kasutata sõltumata sellest, et neid aktsepteeritakse maksevahendina neid verminud riigis, on tegemist maksevahendiga, mida kehtiv KMS kaubaks ei loe ja mille müük Eestis või toimetamine Eestist teise liikmesriiki on käibemaksust vabastatud.

Kokkuvõtvalt nõustus MTA taotleja seisukohaga, et taotluses nimetatud hõbemüntide import ei kuulu maksustamisele käibemaksuga, samuti samade müntide hilisem müük Eestis või Eestist teise liikmesriiki.

**Siduva eelotsuse taotlejaks oli Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Taotleja osakapitali kavatsetakse teha mitterahaline sissemakse kinnistu näol. Kinnistul ei asu ehitisi ja kinnistule laieneb detailplaneering. Taotleja kavatseb 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 kajastataks 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 võtmine 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 müügilt 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.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# 2013

### 2013 IV KVARTAL

Taotleja küsis, kas tema kavandatav kogu varade ja lepingute edasimüük teisele Eesti äriühingule (soetaja) ja taotleja sellejärgne likvideerimine on käsitletav ettevõtte üleandmisena VÕS tähenduses, mille puhul KMS § 4 lg 2 p 1 kohaselt ei teki käivet.

Taotleja on Eesti residendist äriühing. Taotleja eesmärgiks on anda soetajale üle kogu äritegevuseks tarvilik vara, mis võimaldaks soetajal jätkata sama majandustegevusega ilma majandustegevuse vahepealse katkestuseta. Pärast tehingu jõustumist ei säiliks taotlejal ühtegi sama äritegevuse jätkamiseks vajalikku vara. Taotleja äritegevuse iseloomust tulenevalt puuduvad taotlejal alalised töötajad.

MTA nõustus taotleja põhjendustega ning leidis, et taotluses kirjeldatud tehing on ettevõtte või selle osa üleandmine VÕS tähenduses, mille puhul käivet ei teki.

### 2013 III KVARTAL

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti (MTA) kinnitust, et tema poolt taotluses kirjeldatud viisil osutatav teenus on käsitletav omateenusena KMS § 10 lg 2 p-s 3 ja § 15 lg 4 p-s 13 sätestatud korras. Taotleja hinnangul kohaldub tema poolt osutatavatele reisiteenustele 0% käibemaksumäär, sest tegemist on rahvusvahelise reisi osana osutatava reisijaveoteenusega.

MTA leidis, et taotleja poolt reisijateveo teenuse osutamine taotluses kirjeldatud viisil ei ole käsitletav omateenusena, vaid tegemist on reisiteenusega, mida taotleja osutab kasutades selleks teiselt ettevõttelt saadud teenust KMS § 40 lõike 1 mõistes.

Taotleja poolt osutatavate reisijateveo teenuste suhtes rakendub KMS §-s 40 nimetatud reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord ning seetõttu ei kohaldata taotleja poolt pakutavate transporditeenuste osas KMS § 15 lg 4 p-s 3 sätestatud korras 0 % käibemaksumäära.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# Makseteenused

2025 II KVARTAL

**Taotleja** osutab klientidele virtuaalvääringu teenuseid. Taotleja leiab, et kuna tegu on käibemaksuseaduse (KMS) ja käibemaksudirektiivi mõttes maksuvabade finantsteenustega, siis peaks nende osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatud teenus 1 ja teenused 2, mida taotleja ostab sisse välisriikide äriühingutelt, olema tema jaoks samuti käibemaksuvabad, st ta ei pea teenustelt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuma. Teenusega 1 antakse taotlejale (ja selle klientidele) litsentsilepingu raames õigus teostada teenuse osutaja platvormi kaudu (krüpto)valuutavahetustehinguid. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadusest virtuaalvääringu teenuse osutajatele tulenevate kohustuslike nõuete täitmiseks soetab taotleja välisriikide ettevõtetelt ka teenuseid 2, mis hõlmavad klientide isikusamasuse tuvastamist, rahapesu tõkestamise ja pettuste ennetamise kontrolli ning krüptovaluuta päritolu ja seaduslikkuse kontrolli (KYC, AML ja plokiahela uurimise teenused).

**Maksu- ja Tolliamet** nõustus, et taotleja pakutavad virtuaalvääringu teenused loetakse maksuvabadeks finantsteenusteks KMS § 16 lg $2^1$ mõistes. Välisriigi äriühingult ostetav teenus 1 on virtuaalvääringu teenuste pakkumiseks vajalik ja iseseisev finantsteenus ning taotleja ei pea seetõttu selle teenuse soetust enda käibedeklaratsioonil deklareerima ja teenuse väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuma. Kuigi teenused 2 on samuti virtuaalvääringu teenuste pakkumiseks vajalikud teenused, ei ole need teenused olemuslikult iseseisvad finantsteenused, vaid virtuaalvääringu teenuste osutamist abistavad tugi- ja/või tehnilised teenused. Seega tuleb taotlejal nende teenuste soetus enda käibedeklaratsioonil deklareerida ja teenuste väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuda.

Siduva eelotsuse kuupäev: 02.04.2025

Viimati uuendatud 07.05.2025

# 2024

## 2024 II KVARTAL

**Taotleja** 1 on teise liikmesriigi äriühingust makseteenuse osutaja (ülepiirilise e-raha teenuse pakkuja). Makseteenust osutab taotleja 1 enda mobiilimaksete rakenduse kaudu. Taotleja 1 kontsern soovib senist tegevust laiendada ja hakata pakkuma partneritele ka reklaami- ja turundusteenuseid. Turundusfunktsiooniga tegeleks kolmanda riigi äriühingust taotleja 2. Samas rakenduses tutvustataks kasutajale ka turunduslepingu sõlminud partneri (kaupade müüja või elektroonilise teenuse osutaja) tooteid. Kasutaja näeb rakenduses talle kohandatud ja läbi API-ühenduste toimivat partneri pakkumist. Soovi korral saab kasutaja rakenduses avanevaid aknaid klõpsates ja tehingutingimustega nõustudes partneriga tehingu teha. Kaubad ja teenused tarnib ja tehingu tingimused kehtestab partner. Makseteenust võib, aga ei pea osutama taotleja 1. Nii rakenduse kasutajad kui partnerid võivad asuda nii Eestis kui välisriigis. Siduva eelotsuse taotlusega soovivad taotlejad kinnitust, et neil ei teki läbi partnerite tehingute Eesti kasutajatega Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust, st neile ei rakendu käibemaksuseaduse (KMS), Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi ja selle rakendusmääruse nr 282/2011 (koos muudatusega) nn eeldatava tarnija regulatsioonid.

**Maksu- ja Tolliamet** leiab, et taotluses kirjeldatud viisil mobiilirakenduse kaudu turundusteenuste pakkumine võib kvalifitseeruda KMSi, käibemaksudirektiivi ja selle rakendusmääruse tähenduses internetipõhise kauplemiskoha või elektroonilise liidese kaudu kaupade kaugmüügi või võõrandamise võimaldamiseks või teenuste osutamises osalemiseks. Seetõttu võib taotlejatel mobiilirakenduse vahendusel toimuvast kaupade müümisest või teenuse osutamisest tekkida nn algse tarnijaga sarnane käibemaksukohustus. Euroopa Komisjoni selgitavate märkustest e-kaubanduse käibemaksueeskirjade kohta (2020) ning 2015. a jõustunud telekommunikatsiooni-, ringhäälingu- ja elektrooniliste teenuste osutamise kohaga seotud ELi käibemaksumuudatuste kohta (2014) saab järeldada, et taotlejate tegevus vastab eeldatava tarnija tunnustele. Tehing toimub mobiilirakenduse vahendusel. Lisaks reklaami kuvamisele osalevad taotlejad ka kasutaja ja partneri rakenduse abil kokkuviimises, tehing algab ja lõpeb kasutaja jaoks rakenduses, taotlejad vahendavad tehingu käigus partnerile kasutaja andmeid ja kasutajale partneri andmeid, rakenduses võrreldakse partneri pakkumist teiste turuosaliste pakkumistega, ostu korral kiidavad taotlejad tehingu ja tasu sissenõudmise kasutajalt heaks ning pakuvad kasutajale ka osa raha tagastamist (*cashback*) ja ostukaitset. Taotlejad kehtestavad vähemalt osaliselt ka tehingu tingimused. Maksuhalduri hinnangul võib kasutaja tajuda pakkumist taotlejate (vahendatud) pakkumisena (kuigi kauba tarnib või teenuse osutab partner ja partneri nimi oleks ka rakendusest nähtav). Taotlejate teenused on turundusfunktsiooni lisandumisel oluliselt laiemad kui lihtsalt reklaamiteenused või makseteenused või kliendi ümbersuunamine partneri liidesele ilma ise tarnesse kuidagi sekkumata (millisel juhul eeldatava tarnija regulatsioon ei kohaldu). Eeldatava tarnija regulatsiooni rakendumist ei välista ka asjaolu, et makse- ja turundusteenuste osutamine on selles asjas jagatud erinevate äriühingute vahel ning et partneriga sõlmitakse turundusleping, mille järgi taotleja justkui ei vastuta tarne osas millegi ja partner vastutab kõige eest. Taotlejatel on kasutaja ja partneriga toimuva andmevahetuse põhjal võimalik teada või teada saada, kas ja millal tehing tehakse, kus kaup asub või kuhu kaup veetakse, ja seega ka eeldatava tarnija käibemaksukohustust täita. Pealegi tuleb Euroopa Komisjoni juhiste järgi eeldatavaks tarnijaks lugemise eeldusi tõlgendada laialt, hõlmamaks

võimalikult palju maksukohustuslasi, kes erinevaid elektroonilisi liideseid käitavad.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

2024 I KVARTAL

**Taotleja** soovib virtuaalvääringu teenuste osutamiseks osta teise liikmesriigi äriühingult talle kohandatud serveri. Taotleja leiab, et kuna virtuaalvääringu teenused on käibemaksuseaduse (KMS) mõttes maksuvabad finantsteenused, siis peaks teenuste osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatu serveri soetamine olema tema jaoks samuti käibemaksuvaba. Taotleja palub maksuhaldurilt kinnitust, et tehing (serveri ost) on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatu teenus, et tehing kuulub käibemaksuvabade tehingute alla ning et tehing ei kuulu po□o□rdmaksustamisele.

**Maksu- ja Tolliamet** nõustub, et taotleja pakutavad virtuaalvääringu teenused loetakse maksuvabadeks finantsteenusteks KMS § 16 lg $2^1$ mõistes ja et serveri soetamine on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja vajalik tehing. Eeltoodust hoolimata tuleb taotlejal tehing ühendusesisese soetamisena enda käibedeklaratsioonil deklareerida ja kauba väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuda. Finantsteenuste maksuvabastus rakendub taotleja pakutavatele teenustele, mitte nende teenuste osutamiseks vajalike kaupade ja teenuste soetamisele. KMS § 18 loetleb küll erandid, mil kauba ühendusesisene soetamine on käibemaksuvaba, ent kõnealune tehing nende erandite alla ei kuulu.

Siduva eelotsuse kuupäev: 08.02.2024

Viimati uuendatud 25.07.2024

# 2019

2019 II KVARTAL

Taotleja osutab krüptovaluuta vahetamise finantsteenust. Šveitsi ettevõte annab taotlejale litsentsilepingu alusel õiguse teha valuutavahetustehinguid nende platvormi kaudu. See kujutab endast samuti finantsteenuse osutamist, kuna kogu tehingutsükkel on ilma platvormi toimimiseta võimatu ja moodustab finantsteenuse lahutamatu osa.

Euroopa Kohus otsustas 22. oktoobril 2015 kohtuasjas C-264/14, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta

direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellised tehingud, mis seisnevad virtuaalse valuuta (nt bitcoin) vahetamises traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, kujutavad endast teenuse osutamist tasu eest nimetatud sätte mõttes.

Tehinguid, mis puudutavad mittetraditsioonilisi valuutasid, st valuutad, mis ei ole käsitletavad seadusliku maksevahendina, tuleb sellegipoolest käsitleda finantstehinguna tingimusel, et tehingupooled aktsepteerivad neid valuutasid kui seaduslike maksevahendite alternatiive. Lisaks otsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaksust on vabastatud virtuaalse valuuta vahetamine traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, sarnaselt traditsiooniliste valuutade vahetustehingutele.

Eeltoodust tulenevalt on krüptovaluuta vahetamise teenus käbemaksuvaba finantsteenus.

Viimati uuendatud 06.06.2024

# Maksu deklareerimine ja korrigeerimine

2025 II KVARTAL

**Taotleja** tegeles tootmisega, kuid hetkel tal enam majandustegevust ei ole ja toimub taotleja pankrotimenetlus. Selle käigus soovib taotleja pankrotihaldur müüa taotleja tervikvara ettevõttena (mille koosseisus on kinnisasi koos ehitiste, seadmete, masinate, mööbli, laovarude jm vallasasjade ning kaubamärkidega), sest väärtuslik on see varakogum just eeskätt tervikvarana/ettevõttena. Ettevõtte ostjal on võimalik kinnistul tootmisega jätkata. Ostjale ei lähe selle tehinguga üle vaid vara, mis ei ole otseselt tootmisega seotud, samuti taotleja nõuded kolmandate isikute vastu ja võlausaldajate nõuded taotleja vastu (need rahuldatakse pankrotimenetluses). Taotleja soovis teada, kas pankrotihaldur saab enampakkumisel müüa eelkirjeldatud tervikvara ettevõttena käibemaksuseaduse (KMS) § 4 lg 2 p 1 mõttes, millest käivet ja käibemaksukohustust ei teki. Samuti huvitas taotlejat, kas pankrotihaldur saab tervikvara müügi maksustada käibemaksuga vabatahtlikult ning millised on maksustamise erisused, kui tervikvara ostab enampakkumisel juriidiline isik, mis on registreeritud mõnes teises Euroopa Liidu riigis.

**Maksuhalduri** hinnangul on taotlejal võimalik müüa taotluses kirjeldatud tervikvara ettevõttena KMS § 4 lg 2 p 1 mõttes. Sellisel juhul taotlejal müügitehingust (ettevõtte üleminekust) käivet ja käibemaksukohustust ei teki. Küll aga võib taotlejal või ettevõtte omandajal tekkida ettevõtte koosseisus oleva põhivara soetamisega seotud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus (vt KMS § 32 lg-d 4–6), kui korrigeerimisperiood ei ole veel möödunud – taotlejal juhul, kui ettevõtte omandaja ei ole

käibemaksukohustuslane ja ettevõtte omandajal juhul, kui ta küll on käibemaksukohustuslane, kuid ei kasuta talle üle minevat tervikvara maksustatava käibe tarbeks. Ettevõtte üleminekul teisele käibemaksukohustuslasele koos põhivara maksustatava käibe tarbeks kasutamise jätkamisega sisendkäibemaksu korrigeerimist (ümberarvestust) ei tehta.

Taotlejal on võimalik käsitleda kõnealust tervikvara võõrandamist ka kinnisasja võõrandamisena (koos sellel asuvate hoonete ja päraldistega). Sellisel viisil müügitehingust tekib taotlejal käive, aga tehing on KMS § 16 lg 2 p-st 3 tulenevalt käibemaksuvaba. Kinnisvaraga koos müüdavad ehitised ja päraldised jagavad sel juhul kinnisasja maksustamisrežiimi (maksuvabastust). Ka sellisest tehingust võib taotlejal tekkida tervikvara koosseisus oleva põhivara soetamisel tasutud ja sisendkäibemaksuna maha arvatud käibemaksu korrigeerimise kohustus (KMS § 32 lg-d 4–6).

Kuigi n-ö vaikimisi oleks kinnisvara võõrandamise tehing käibemaksuvaba, on taotlejal võimalik see tehing vabatahtlikult käibemaksuga maksustada, teavitades maksuhaldurit müügiarvele käibemaksu lisamisest kirjalikult enne käibe toimumist samal maksustamisperioodil või varem (KMS § 16 lg 3 p 2). Sellisest tehingust taotlejal eelkirjeldatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustust ei saa tekkida.

Taotleja tervikvara käibemaksuvabalt ettevõttena võõrandamisel mõnes teises Euroopa Liidu liikmesriigis (mitte Eestis) registreeritud juriidilisele isikule on võrdluses siseriikliku ettevõtte üleminekuga olulisemaks erisuseks asjaolu, et võimalik põhivara soetamisega seonduv sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus Eesti maksukohustuslaselt välisriigi maksukohustuslasele koos ettevõttega üle ei lähe (korrigeerimisperiood ei jätku). See tähendab, et taotleja peab vajadusel tegema ise sisendkäibemaksu korrigeerimise vara võõrandamise kuul ja tasuma ise käibemaksu.

Siduva eelotsuse kuupäev: 20.05.2025

Viimati uuendatud 19.06.2025

## 2014

### 2014 III KVARTAL

Siduva eelotsuse taotlejaks oli Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Taotleja osakapitali kavatsetakse teha mitterahaline sissemakse kinnistu näol. Kinnistul ei asu ehitisi ja kinnistule laieneb detailplaneering. Taotleja kavatseb 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 kajastataks 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 võtmine 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 müügilt 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.

Viimati uuendatud 12.07.2021

# Maksuvaba käive

2025 II KVARTAL

**Taotleja** osutab klientidele virtuaalvääringu teenuseid. Taotleja leiab, et kuna tegu on käibemaksuseaduse (KMS) ja käibemaksudirektiivi mõttes maksuvabade finantsteenustega, siis peaks nende osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatud teenus 1 ja teenused 2, mida taotleja ostab sisse välisriikide äriühingutelt, olema tema jaoks samuti käibemaksuvabad, st ta ei pea teenustelt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuma. Teenusega 1 antakse taotlejale (ja selle klientidele) litsentsilepingu raames õigus teostada teenuse osutaja platvormi kaudu (krüpto)valuutavahetustehinguid. Rahapesu ja terrorismi rahastamise tõkestamise seadusest virtuaalvääringu teenuse osutajatele tulenevate kohustuslike nõuete täitmiseks soetab taotleja välisriikide ettevõtetelt ka teenuseid 2, mis hõlmavad klientide isikusamasuse tuvastamist, rahapesu tõkestamise ja pettuste ennetamise kontrolli ning krüptovaluuta päritolu ja seaduslikkuse kontrolli (KYC, AML ja plokiahela uurimise teenused).

**Maksu- ja Tolliamet** nõustus, et taotleja pakutavad virtuaalvääringu teenused loetakse maksuvabadeks finantsteenusteks KMS § 16 lg $2^1$ mõistes. Välisriigi äriühingult ostetav teenus 1 on virtuaalvääringu teenuste pakkumiseks vajalik ja iseseisev finantsteenus ning taotleja ei pea seetõttu selle teenuse soetust enda käibedeklaratsioonil deklareerima ja teenuse väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuma. Kuigi teenused 2 on samuti virtuaalvääringu teenuste pakkumiseks vajalikud teenused, ei ole need teenused olemuslikult iseseisvad finantsteenused, vaid virtuaalvääringu teenuste osutamist abistavad tugi- ja/või tehnilised teenused. Seega tuleb taotlejal nende teenuste soetus enda käibedeklaratsioonil deklareerida ja teenuste väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuda.

Siduva eelotsuse kuupäev: 02.04.2025
Viimati uuendatud 07.05.2025

# 2024

## 2024 IV KVARTAL

**Taotleja** korraldab vastava riigihanke tulemusel sõlmitud lepingute alusel kohalike omavalitsuste (KOV) rahastatavat sotsiaaltransporditeenust. Taotleja tellib veoteenuse lepinguliselt vedajalt, kes esitab taotlejale kõikide sõitude kohta arved. Taotleja omakorda koostab nende põhjal arved KOVidele. Hetkel esitatakse kõik arved käibemaksuga. Nüüd on taotleja välja kuulutanud uue sotsiaaltranspordihanke, mille raames teenindataks ainult puudega isikuid. Hange on jaotatud neljaks osaks. Hanke 3. osas sõlmitava veolepingu raames hakatakse teenust osutama erisõidukitega – vedaja peab pakkuma vähemalt viit vähemalt ühe ratastoolikohaga M1-kategooria sõidukit, mis on konstrueeritud või ümber ehitatud nii, et neid saab maanteesõidul kasutada üks või mitu ratastoolis istuvat isikut („ratastooliga juurdepääsetav sõiduk“). Taotleja küsib, kas taotleja lepingupartnerist vedaja peab hanke 3. osa raames osutatud veoteenuse maksustama käibemaksuga või on selline veoteenus KMS § 16 lg 1 p 7 alusel käibemaksuvaba.

**Maksu- ja Tolliamet** märkis, et käibemaksuseaduse (KMS) § 16 lg 1 p 7 kohaselt on maksuvaba haige, vigastatu või puudega inimese vedu selleks kohandatud sõidukiga, mis vastab liiklusseaduse alusel kehtestatud nõuetele. Säte põhineb käibemaksudirektiivi artiklile 132 („Maksuvabastused teatavate tegevuste puhul avalikes huvides“), mille lõikes 1 on loetletud tehingud, mille liikmesriigid käibemaksust vabastavad. Muu hulgas on nendeks punkti p kohaselt veoteenused haigetele või vigastatuile, mida eriotstarbeliste sõidukitega osutavad nõuetekohaselt volitatud organisatsioonid. Maksuhaldur hinnangul tähendab „kohandatud sõiduk“ KMSi või „eriotstarbeline sõiduk“ käibemaksudirektiivi maksuvabastuste kontekstis sõidukit, mis on püsivalt või ajutiselt konstrueeritud või ümber ehitatud haige, vigastatu või puudega inimese vedamiseks. Taotlusest ja sellele lisatud hanke tehnilisest kirjeldusest järeldub, et kõnealuse teenuse osutamiseks kasutaks pakkuja M1-kategooria sõidukeid, millele on liikumispuudega inimeste vedamiseks lisatud n-ö ratastooli võimekus – need sõidukid peavad vastama kõigile liiklusseaduse ja selle alusel kehtestatud õigusaktide nõuetele; sõidukites peab olema üks ratastoolikoht, kuhu on võimalik ratastoolis reisija turvaliselt kinnitada; sõidukis peavad (konkreetse tellimuse tarbeks) olema kaks ratastooli ja muud abivahendid; ratastooliga sisenemist võimaldavad sõiduki teenindusuksed peavad olema eesti keeles või üheselt mõistetavate piktogrammidena märgistatud. Seetõttu saab riigihanke 3. osa raames toimuvat puudega inimeste transporti hanke tingimustele vastavate M1-kategooria sõidukitega käsitleda puudega inimeste veona selleks kohandatud sõidukiga KMSi § 16 lg 1 p 7 mõttes. Teenusele maksuvabastuse kohaldumiseks peavad siiski olema täidetud veel kaks tingimust – konkreetse sõiduki kohandatus „ratastooliga juurdepääsetavaks sõidukiks“ peab kajastuma ka liiklusregistri andmetes ning tegemist peab olema just kohandatud (ratastoolivõimekusega) sõidukit vajava puudega inimese teenindamisega.

Siduva eelotsuse kuupäev: 31.10.2024

## 2024 II KVARTAL

**Taotleja** plaanib hakata pakkuma piiriüleselt veebiplatvormi kaudu kaughasartmängu teenuseid (mis on

käibemaksuseaduse, KMS, kohaselt käibemaksuvabad) teise liikmesriigi lõpptarbijatele ja taotleb sealselt järelevalveasutuselt vastavat litsentsi. Kuigi taotleja kolmest juhatuse liikmest üks resideerub teises liikmesriigis, on sel vaid esinduslik roll. Kõik olulised otsused langetatakse Eestis, kus asuvad ka kõik taotleja võtmetöötajad. Äririskide maandamiseks plaanib taotleja teha koostööd *joint venture* vormis (seltsinguna) kolmanda riigi äriühinguga. Taotleja panustaks seltsingusse hasartmängude korraldamise ja hasartmängukorraldajale esitatud nõuete tagamisega, seltsingu teine pool teenuste osutamiseks vajaliku IT-toega. Poolte kantud kulud jäävad nende endi kanda. Seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine toimub vastavalt kummagi poole panusele. Taotleja palub maksuhalduril kinnitada, et taotlejal ei teki kaughasartmängu teenuse osutamisest Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ja teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta, et seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest välja ning et taotleja ei ole kohustatud seltsingu teisele poolele tehtud kasumi jaotamise makseid deklareerima pöördmaksustamisele kuuluva soetusena.

**Maksu- ja Tolliamet** leiab, et taotluses kirjeldatud viisil piiriülesest käibemaksuvabast kaughasartmängu teenuse pakkumisest teises liikmesriigis asuvatele lõpptarbijatele ei teki taotlejal Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust. Samuti ei teki tal teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta käibemaksudirektiivi, rakendusmääruse nr 282/2011 ja KMSi mõttes. Maksuhaldur peab taotleja asukohaks ja teenuste osutamise kohaks Eestit. Samas on teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha tekkimine või mittetekkimine eeskätt sealse maksuhalduri hinnata ja tuvastada. Seltsingulepingu alusel toimuv seltsingu kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest täies ulatuses välja eeldusel, et kumbki osapool kannab ise oma kulud ning saab õiguse seltsingu kasumile (või kohustuse katta selle kahjumit) vastavalt tema poolt seltsingusse tehtud panusele. See osa kasumi jagamise või kahjumi katmise maksest, mis ületab makse saaja panust, on käsitatav tasuna tema poolt teisele seltsinglasele osutatud teenuse eest ning sellest tekib makse saajal käive. Taotleja ei pea kasumi jagamise makseid teisele seltsinglasele deklareerima käibedeklaratsioonis pöördmaksustamisele kuuluva soetusena (tasuna viimaselt saadud teenuse eest) eeldusel, et need maksed on vastavuses teise seltsinglase panusega. Taotlejal tekib teisele seltsinglasele ülekantud summade puhul täielikult või osaliselt pöördmaksustamise kohustus olukordades, kus kasumi jaotamine seltsingulepingu alusel ei ole selgelt eraldatav taotleja tavapärasest ettevõtlusest, kus sõltumata seltsingulepingu sõlmimisest on majanduslikult sisult tegemist taotleja poolt teiselt seltsinglaselt saadud kaupade ja teenuste eest varjatud kujul tasumisega või kus on küll tegemist kasumi jagamise maksetega, kuid taotleja teeb teisele seltsinglasele makseid rohkem, kui viimase panus seltsingusse seda eeldaks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

2024 I KVARTAL

1. **Taotleja** soovib virtuaalvääringu teenuste osutamiseks osta teise liikmesriigi äriühingult talle kohandatud serveri. Taotleja leiab, et kuna virtuaalvääringu teenused on käibemaksuseaduse (KMS) mõttes maksuvabad finantsteenused, siis peaks teenuste osutamisega otseselt seotud ja möödapääsmatu serveri soetamine olema tema jaoks samuti käibemaksuvaba. Taotleja palub maksuhaldurilt kinnitust, et tehing (serveri ost) on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja

möödapääsmatu teenus, et tehing kuulub käibemaksuvabade tehingute alla ning et tehing ei kuulu poo rdmaksustamisele.

**Maksu- ja Tolliamet** nõustub, et taotleja pakutavad virtuaalvääringu teenused loetakse maksuvabadeks finantsteenusteks KMS § 16 lg $2^1$ mõistes ja et serveri soetamine on finantsteenuste osutamisega otseselt seotud ja vajalik tehing. Eeltoodust hoolimata tuleb taotlejal tehing ühendusesisese soetamisena enda käibedeklaratsioonil deklareerida ja kauba väärtuselt pöördmaksustamise korras käibemaksu tasuda. Finantsteenuste maksuvabastus rakendub taotleja pakutavatele teenustele, mitte nende teenuste osutamiseks vajalike kaupade ja teenuste soetamisele. KMS § 18 loetleb küll erandid, mil kauba ühendusesisene soetamine on käibemaksuvaba, ent kõnealune tehing nende erandite alla ei kuulu.

Siduva eelotsuse kuupäev: 08.02.2024

---

2. **Taotleja** teises liikmesriigis asuv tütarühing A väljastab seal taotleja antud laenude (taotleja kapitaliseerimisteenus) arvelt eraisikutele laenusid. Taotleja osutab tütarühingule A ka eraisikute laenude haldamiseks vajalikke tugiteenuseid nagu laenuportfelli analüüs, tarkvaraarendus ja -hooldus, raamatupidamine, juhtimine jne, lisaks osutab taotleja tütarühingu A laenuklientidele tasulise telefonitoe teenust (taotleja krediidihaldusteenus). Taotleja teine samas liikmesriigis asuv tütarühing B tegeleb tütarühingule A võlgu jäetud summade sissenõudmisega, ent ostab inkassoteenuse sisse taotlejalt (taotleja haldusteenus). Taotleja leiab, et käibemaksuseadusest (KMS), käibemaksudirektiivist, Euroopa Kohtu lahenditest ja tema ärimudelist tulenevalt tuleb nii kapitaliseerimisteenus (põhiteenus) kui krediidihaldusteenus (kõrvalteenus) lugeda üheks terviklikuks finantsteenuseks (üheks tarneks), mida ei tohiks kunstlikult lahutada ja mis on seetõttu täielikult käibemaksuvaba. Üksnes tütarühingule B osutatav haldusteenus maksustatakse käibemaksuga, sest direktiivi kohaselt maksuvõlgade sissenõudmise teenusele maksuvabastus ei kohaldu.

   **Maksu- ja Tolliamet** leiab, et taotleja poolt tütarühingule A laenu andmise teenus (kapitaliseerimisteenus) on KMS § 16 lg $2^1$ p-st 2 tulenevalt käibemaksuvaba. Muudele taotleja poolt tütarühingule A või selle klientidele osutatavatele teenustele (krediidihaldusteenusele) KMS § 16 lg $2^1$ p 2 maksuvabastus ei kohaldu. Laenu andmine ja muud teenused ei moodusta maksuhalduri hinnangul üht majanduslikus mõttes terviklikku käibemaksuvabastusega finantsteenust (üht tarnet), millest laenu andmine oleks põhiteenus ja muud teenused selle lahutamatu kõrvalteenus, mis jagaks põhiteenuse maksustamisrežiimi.

   Käibemaksudirektiivi art 135 lg 1 punkti b kohaselt on maksuvaba krediidi andmine ja läbirääkimine ning krediidi haldamine krediidiandja poolt st selles asjas taotleja poolt tütarühingule A laenu andmine ja nendevahelise konkreetse laenu(suhte) haldamine. Taotleja soovib aga pakkuda tütarühingule A teenuseid, mis ei seondu enam otseselt nendevahelise laenusuhte ja selle teenindamisega, vaid tütarühingu A ja selle klientide vaheliste laenusuhete teenindamisega (sh tasuline telefonitugi tütarühingu A laenuklientidele). Seetõttu ei ole nende tehingute puhul enam

---

tegemist tütarühingule A laenu andmisega vältimatult kaasnevate, vaid eraldiseisvate ja omaette eesmärgiga maksustatavate tehingutega ja teenustega, mida tütarühing võib põhimõtteliselt soetada nii talle laenu andnud emaühingult kui ka teistelt isikutelt.

Taotleja poolt tütarühingule B osutatav haldusteenus (inkassoteenus) on käsitletav taotleja maksustatava käibena.

Siduva eelotsuse kuupäev: 20.02.2024

Viimati uuendatud 30.04.2025

## 2021

### 2021 III KVARTAL

KMS § 16 lg 1 p 6 kohaselt ei maksustata käibemaksuga järgmiste sotsiaalset laadi kaupade ja teenuste käivet: [..] muu koolitus, välja arvatud ärilistel eesmärkidel antav muu koolitus. Selle käibemaksuvabastuse aluseks on käibemaksudirektiivi art 132 (1) (i) ja (j). Lähtuvalt Euroopa Kohtu praktikast (EKo C-434/05: *Horizon College*) peavad KMS § 16 lg 1 p 6 kohaldamiseks olema täidetud järgmised kumulatiivsed eeldused: 1) maksuvabastusele tugineda sooviva maksukohustuslase pakutav koolitusteenus on haridusteenuse osutamisega vahetult seotud; 2) maksuvabastusele tugineda sooviv maksukohustuslane on haridusasutusena registreeritud; 3) koolitusteenus on haridusteenuse jaoks vajalik; 4) koolitusteenuse eesmärgiks ei ole äritulu teenimine – tegevus peab olema sotsiaalse suunitlusega.

Koolitust läbiviiva spetsialisti vahendamist ei tohi samastada koolitusteenuse osutamisega ja kohaldada seetõttu KMS § 16 lg 1 p-s 6 ettenähtud maksuvabastust. Maksuvabastusele tugineda soovivat maksukohustuslast ei käsitleta koolitusteenuse osutajana KMS § 16 lg 1 p 6 tähenduses olukorras, kui koolitusteenust osutab tegelikult spetsialist ja maksuvabastusele tugineda sooviv maksukohustuslane osutab tasu eest spetsialisti vahendamise teenust, kusjuures spetsialist ei ole maksuvabastusele tugineda sooviva maksukohustuslasega töölepingulises või muus sarnases õigussuhtes ja spetsialist maksuvabastusele tugineda soovivalt maksukohustuslaselt tasu ei saa.

Ärilise eesmärgi hindamisel KMS § 16 lg 1 p 6 tähenduses ei ole kriteeriumiks maksuvabastusele tugineda sooviva isiku juriidiline vorm (näiteks mittetulundusühing või sihtasutus) ega see, et tegemist on tasulise koolitusega. Ärilist eesmärki ei välista see, et teenuse osutamisest teenitud tulu kasutatakse

maksuvabastusele tugineda sooviva maksukohustuslase edasise tegevuse finantseerimiseks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 06.07.2021

Viimati uuendatud 20.11.2024

# 2020

### 2020 IV KVARTAL

Taotlejad on Eesti äriühingu aktsionärid ning plaanivad väljuda oma investeeringust, müües neile kuuluvad aktsiaseltsi aktsiad uuele investorile. Tehingu teostamiseks sobiva ostja leidmiseks ja tehingu ettevalmistamiseks plaanivad taotlejad kasutada välismaise professionaalse finantsnõustaja abi ehk müügitehingu vahendamise teenust.

Maksuhaldur on seisukohal, et taotlejatele kui Eesti äriühingutele kuuluvate aktsiaseltsi aktsiate müügitehingu vahendamise teenusele kohaldub maksuvabastus käibemaksuseaduse (KMS) § 16 lõike $2^1$ punkti 7 alusel. Lisaks andis maksuhaldur taotlejate soovil järgmise hinnangu KMS § 16 lõike $2^1$ punktide 7 ja 8 tõlgendamise osas:

- KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 7 sätestatud sõnaühendi „kaubeldavate väärtpaberite“ all tuleb mõista igasuguseid väärtpabereid, millega kauplemine on võimalik.
- KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 7 märgitud viide väärtpaberituru seaduse § 2 lõike 1 punktidele 1–7 on kooskõlas Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatuga.
- KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 8 sätestatud maksuvabastus on kohaldatav kõikidele väärtpaberite emiteerimise olukordadele, sealhulgas tavapärasele uute osade või aktsiate väljalaskmisele osa- või aktsiakapitali suurendamise käigus.
- KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 8 sisalduvat sõnaühendit „väärtpaberite emiteerimine ja müük“ tuleb tõlgendada selliselt, et maksuvabastus kohaldub väärtpaberite emiteerimisele ja väärtpaberite müügi teenusele ka üksikult ja eraldiseisvalt.

### 2020 II KVARTAL

Taotlejale kuulub 50% osalus OÜ-s X, ülejäänud 50% kuulub AS-ile Y. OÜ X on kahe kinnisasja omanik ning on võtnud Taotlejalt ning AS-lt Y laenu. OÜ Z soovib omandada OÜ X 100% osaluse ning võtta üle laenukohustuse Taotleja ning AS Y ees.

Taotleja soovis teada, kas OÜ X osade võõrandamise tehingule rakendub KMS § 16 lg 2 p 6 sätestatud käibemaksuvabastus.

KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatu kohaselt ei maksustata väärtpaberi käivet, välja arvatud kasvuhoonegaaside heitkoguse ühik atmosfääriõhu kaitse seaduse § 137 lõike 1 tähenduses ja selline väärtpaber või osalus, mis annab selle omanikule käesoleva paragrahvi lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõiguse või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õiguse. Sama paragrahvi lõike 2 punkti 3 teise lause kohaselt ei kohaldata maksuvabastust kinnisasjale, mille oluline osa on ehitis ehitusseadustiku tähenduses või ehitise osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu, kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitis või selle osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu, ega ehitusmaale. Ehitis või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist.

Eelnimetatud KMS-i sätete koosmõjus maksustatakse väärtpaberite käivet juhul, kui võõrandamise käigus antakse üle KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõigus või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õigus. Taotleja hinnangust tulenevalt ei ole tegemist KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses ära nimetatud kinnisasjaga, mille käive on kohustuslikult maksustatav.

Isegi kui eeldada, et KMS § 16 lõike 2 punkt 6 lubab maksustada osaühingu osaluse müüki käibemaksuga juhul, kui sellele kuuluvad kinnisasjad, siis asjaolusid arvestades ei oleks kinnisasjade enda võõrandamine Taotleja poolt kohustuslikus korras käibemaksuga maksustatav, mis välistab igal juhul ka Taotleja osaluse müügi käibemaksuga kohustuslikus korras maksustamise.

Kokkuvõttes on MTA seisukohal, et Taotleja osade võõrandamise tehingu korral kehtib KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatud üldreegel ja osaluse müük on maksuvaba käive.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# 2019

### 2019 II KVARTAL

Taotleja osutab krüptovaluuta vahetamise finantsteenust. Šveitsi ettevõte annab taotlejale litsentsilepingu alusel õiguse teha valuutavahetustehinguid nende platvormi kaudu. See kujutab endast samuti finantsteenuse osutamist, kuna kogu tehingutsükkel on ilma platvormi toimimiseta võimatu ja

moodustab finantsteenuse lahutamatu osa.

Euroopa Kohus otsustas 22. oktoobril 2015 kohtuasjas C-264/14, et nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 2 lõike 1 punkti c tuleb tõlgendada nii, et sellised tehingud, mis seisnevad virtuaalse valuuta (nt bitcoin) vahetamises traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, ning mille eest võetakse tasu, kujutavad endast teenuse osutamist tasu eest nimetatud sätte mõttes.

Tehinguid, mis puudutavad mittetraditsioonilisi valuutasid, st valuutad, mis ei ole käsitletavad seadusliku maksevahendina, tuleb sellegipoolest käsitleda finantstehinguna tingimusel, et tehingupooled aktsepteerivad neid valuutasid kui seaduslike maksevahendite alternatiive. Lisaks otsustas Euroopa Kohus, et direktiivi 2006/112/EÜ artikli 135 lõike 1 punkti e tuleb tõlgendada selliselt, et käibemaksust on vabastatud virtuaalse valuuta vahetamine traditsioonilise valuuta vastu ja vastupidi, sarnaselt traditsiooniliste valuutade vahetustehingutele.

Eeltoodust tulenevalt on krüptovaluuta vahetamise teenus käbemaksuvaba finantsteenus.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# 2017

### 2017 III KVARTAL

**Taotlejate vahel on sõlmitud hoonestusõiguse seadmise leping, mille kohaselt taotleja 1 (kinnistu omanik) ja taotleja 2 (hoonestaja) leppisid kokku hoonestusõiguse seadmises kinnistule taotleja 2 kasuks. Hoonestusõigus on tähtajaline ja tasuline. Hoonestusõiguse tingimuseks on taotleja 2 õigus rajada ja omada hoonestusõigusega koormatud kinnistul paiknevat ehitist kohustusega teostada enda arvel ja vahenditest ehitise ehitustööd ning hankida sellele kasutusluba kahe aasta jooksul hoonestusõiguse seadmisest. Hoonestusõiguse tingimuseks on samuti taotleja 1 kohustus maksta taotlejale 2 hoonestusõiguse lõppemisel kinnistule jääva ehitise eest hüvitist, mille suuruse kindlaksmääramisel lähtutakse ehitise turuväärtusest.**

Taotleja 2 täitis hoonestusõiguse seadmise lepingust tulenevad kohustused ehitise ehitustööde osas ja sai ehitisele kasutusloa 2008. aastal. Taotleja 2 kajastas ehitist ja hakkas seda kasutama põhivarana samal aastal.

Taotleja 2 kasutas hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist põhivarana oma majandustegevuses

(metalltoodete tootmiseks) ja kandis käibemaksu sisalduvaid ehitise kasutamise ja korrashoiuga seotud kulusid, arvestades kuludes sisalduvat sisendkäibemaksu maha. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on ka praegu kasutuses taotleja 2 majandustegevuses.

Seoses hoonestusõiguse lepingu lõppemisega on taotleja 1 kohustatud maksma kinnistule jääva ehitise eest taotlejale 2 hüvitist ning viimane on kohustatud ehitise taotlejale 1 üle andma. Samas soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel.

Taotlejad soovisid siduvat hinnangut seoses hoonestusõiguse lõppemise ja hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üürilepingu alusel kasutamise jätkamiseks planeeritavate tehingute käibemaksuga maksustamisega.

**Maksu- ja Tolliameti (MTA) hinnang:**
Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) ei sisalda ettevõtte ega selle osa üleandmise kriteeriume, mille alusel ettevõtte osa üleandmist tuvastada. Riigikohus on 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 tehtud otsuses (punkt 11) selgitanud järgmist: „Ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks on mh:

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
6. majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
7. nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
8. ettevõtja omandaja varasem tegevus;
9. üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus. Riigikohus on 16.04.2012 haldusasjas nr 3-3-1-6-12 tehtud otsuses (p 12) asunud seisukohale, et ettevõtte ülemineku tuvastamise kõik kriteeriumid on üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid, mida tuleb hinnata koosmõjus.

Taotlusest nähtuvalt teostab taotleja 2 kinnistul hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitises oma majandustegevust, kasutades seda enda maksustatava käibe tarbeks. Taotluse kohaselt antakse taotlejale 1 üle ainult hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis ilma taotleja 2 majandustegevuses kasutatavate seadmeteta. Samuti ei lähe omandajale üle hoonestaja töötajatega sõlmitud töölepingud ega lepingud hankijate ja klientidega. Taotlejale 1 (omandajale) ei anta üle ka muid õigusi ega kohustusi, mis on seotud taotleja 2 (hoonestaja) igapäevase majandustegevusega. Seega, võttes arvesse Riigikohtu ülalmärgitud otsustes ja võlaõigusseaduse § 180 lõikes 2 sätestatut, ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol tegemist funktsioneeriva struktuuriga, mille abil oleks võimalik iseseisvalt majandustegevust jätkata. Seega ei ole hoonestusõiguse lõppemisel ehitise üleandmine kinnisasja omanikule ettevõtte ega selle osa üleminek KMS § 4 lõike 2 punkti 1 mõistes.

Asjaõigusseaduse (AÕS) § 241 lõikest 1 nähtuvalt on hoonestusõiguse seadmise eesmärgiks hoone püstitamine, mitte maa kasutamine. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 54 lõike 2 kohaselt ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis maatüki oluline osa. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on hoonestusõiguse oluline osa. AÕS § 252 lõikest 2 nähtuvalt muutub ehitis, mis ei ole hoonestusõiguse tähtpäeva lõpuks ära veetud, kinnisasja oluliseks osaks ning läheb kinnisasja omaniku omandisse. Nimetatu ei eelda võõrandamistehingu vormistamist, vaid kõnealune olukord saabub AÕS § 252 lõikes 2 märgitud asjaolude esinemisel. Seega ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise kinnisaja oluliseks osaks muutumisel tegemist võõrandamistehinguga. Nimetatud põhjusel ei ole taotleja 2 poolt hoonestusõiguse alusel taotleja 1 kinnistule püstitatud ehitise üleandmine hoonestusõiguse lõppemise tõttu käsitletav kinnisasja võõrandamise käibena.

Kinnisasjale hoonestusõiguse seadmine on maksustatav kinnisasja käibena, kui maatükil puudus varasemalt ehitis. AÕS § 253 lõikest 1 nähtuvalt peab kinnisasja omanik maksma hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu hoonestajale hüvitise kinnisasjale jääva ehitise eest. Seega tuleneb hoonestusõiguse tähtaja lõppemisel kinnisasjale jääva ehitise eest kinnisasja omaniku poolt hoonestajale makstava hüvitise kohustus AÕS-ist. Kuna nimetatud hüvitise maksmine on õigusakti tasandil kohustuslikuna ette nähtud, ei ole tegemist iseseisva majandustehinguga. Seetõttu ei ole hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu kinnisasjale jääva ehitise eest hoonestajale hüvitise maksmisel tegemist käibega. AÕS § 253 lõike 3 kohaselt võivad kinnisasja omanik ja hoonestaja makstava hüvitise suuruses kokku leppida ning nimetatud kokkuleppe puudumisel on hüvitise suuruseks hoonestusõiguse harilik väärtus. Seega puudub kõnealusel hüvitisel ka seos ehitise tegeliku väärtusega.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel. KMS § 32 lõikest 4¹ tuleneb üldpõhimõte, mille kohaselt on sisendkäibemaksu korrigeerimise periood kinnisasjaga ja sellega seotud kauba või teenuse puhul 10 aastat. Oluline on siinkohal asjaolu, et kõnealune ehitis oleks ka tegelikus kasutuses. Kuna KMS ei erista hoonestusõiguse ja üürimise perioode, siis tuleb taotlejal 2 arvestada sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodi algust ehitise ettevõtluses kasutamise alustamisest arvates.

KMS § 32 lõike 4¹ teise lause kohaselt loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemik päevast, millal põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Seega, kui taotleja 2 jätkab maksustatava käibega jooksva aasta lõpuni, siis ei ole tal kohustust korrigeerida mahaarvatud sisendkäibemaksu.

Kuna hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol ei ole tegemist käibega, siis ei saa taotlejale 1 esitataval arvel sisendkäibemaksu märkida ning taotleja 1 sellekohast sisendkäibemaksu maha arvata. Kuna taotleja 1 ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitisega seoses sisendkäibemaksu maha arvanud, siis on tal õigus anda kõnealune ehitis üürile maksuvabalt või maksustada üürisumma vabatahtlikult.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad teavitada MTA-d ühise teatega, mille kohaselt taotleja 2 maksustab vabatahtlikult käibemaksuga hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise võõrandamise käibe ning

taotleja 1 maksustab vabatahtlikult ainult sama ehitisega seonduva üüriteenuse osutamise taotlejale 2. Kuna taotlusest nähtuvalt ei võõranda taotleja 2 ehk hoonestaja hoonestusõigust kui kinnisasja KMS mõistes, vaid soovi korral ainult ehituskulusid (mis on tavapäraselt maksustatavad), siis ei ole ühisteatise esitamine võimalik. Juhul, kui taotleja 1 planeerib maksustada üürilepingu alusel kasutada antava ehitise eest saadavat üürisummat, siis lasub tal kohustus teavitada MTA-d sellekohasest asjaolust ning rakendada kaheaastast maksustamise perioodi.

**Taotleja kavatseb osta teiselt äriühingult kinnistu ning seejärel teha kinnistul parendustöid ning müüa parendatud kinnistu edasi. Taotleja soovib teada, kas esitatud andmete kohaselt on täidetud tingimus, mille kohaselt parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise soetusmaksumust enne parendamist, ning kavandatavat kinnistu müüki tuleb maksustada käibemaksuga.**

MTA hinnang: KMS § 16 lõike 2 punktis 3 sätestatakse maksuvabastus kinnisasja või selle osa käibele. Seega reeglina on kinnisasjade käive maksuvaba. Sarnaselt teatud kinnisasjaga seotud teenustele, on ka maksuvaba kinnisasja käivet (välja arvatud maksuvaba eluruumi käive) võimalik valiku alusel § 16 lõike 3 punkti 2 alusel maksustada käibemaksuga. Siiski on kinnisasja käibe maksuvabastus piiratud. Maksuvabaks käibeks ei loeta (st maksustatakse 20% käibemaksuga) ehitiste ja ehitiste aluse maa võõrandamist enne ehitise esmast kasutuselevõttu, oluliselt parendatud ehitiste võõrandamist enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu ja hoonestamata kruntide võõrandamist. Säte tugineb Euroopa Liidu käibemaksudirektiivi 2006/112/EÜ artiklitele 12 ja 135.

2006. aasta alguses jõustunud muudatusega täpsustati KMS-is kinnisasja maksuvabastuse piirangu mõtet, sätestades, et oluliselt parendatud (ehk renoveeritud) ehitise või selle osa  müüki maksustatakse sarnaselt uue ehitise müügiga. Seega tuleb käibemaksuga maksustada ka renoveeritud ehitise või selle osa müük enne parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu. Renoveeritud ehitise sätte sõnastamisel on lähtutud raamatupidamises kasutusel olevatest mõistetest, et sätte rakendamisel oleks võimalik lähtuda raamatupidamiskäsitlusest. Ehitis loetakse oluliselt parendatuks, kui parendusega seotud kulutused ületavad vähemalt 10% ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist. Näiteks kui ehitise soetusmaksumus on 1 miljon eurot, loetakse ehitis oluliselt parendatuks, kui parendamise kulud ületavad 1,1 miljonit eurot.

Viimati uuendatud 13.07.2021

## 2014

**Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti (MTA) siduvat hinnangut seoses hõbemüntide importimise ja edasise müügiga Eestisse ning teise Ühenduse liikmesriiki.**

Taotleja on seisukohal, et mündid, mida ta plaanib impordita Eestisse ning hiljem toimetada teise liikmesriiki klassifitseerivad KN koodi 7118 90 00 90 alla (mündid, mida kasutatakse seadusliku maksevahendina) ning millele on võimalik rakendada täpsustusmärkust nr 8046, kuna tegemist on müntidega, mis omavad Euroopa Keskpanga vahetuskurssi. Eelöeldu tõttu on selliste hõbemüntide importimine Eestisse, nende edaspidine müük Eestis või toimetamine Eestist teise liikmesriiki käibemaksust vabastatud (st. ei loeta käibeks).

Käibemaksuseaduse (KMS) § 1 lg 1 p 2 kohaselt on käibemaksu objektiks kauba import Eestisse (§ 6), välja arvatud maksuvaba import (§ 17). Kauba impordi mõiste on toodud sama seaduse §-s 6 ning KMS § 17 sätestab loetelu kaupadest, mille import on maksuvaba. KMS § 17 lg 1 p 3 kohaselt ei maksustada käibemaksuga Euroopa Keskpanga määratud euro vahetuskurssi omavate rahatähtede ja müntide importi. Kehtiv KMS ei loe maksevahendit kaubaks, mistõttu ei teki selle müügist Eestis või toimetamisest teise liikmesriiki käivet KMS § 4 lg 1 p 1 mõttes.

Taotlusest nähtuvalt omavad taotleja poolt imporditavad hõbemündid Euroopa Keskpanga vahetuskurssi. Sellest tulenevalt asus MTA seisukohale, et selliste müntide import on käibemaksust vabastatud.

Kuivõrd puudub eriregulatsioon hõbemüntide osas, mida tavapäraselt maksevahendina ei kasutata sõltumata sellest, et neid aktsepteeritakse maksevahendina neid verminud riigis, on tegemist maksevahendiga, mida kehtiv KMS kaubaks ei loe ja mille müük Eestis või toimetamine Eestist teise liikmesriiki on käibemaksust vabastatud.

Kokkuvõtvalt nõustus MTA taotleja seisukohaga, et taotluses nimetatud hõbemüntide import ei kuulu maksustamisele käibemaksuga, samuti samade müntide hilisem müük Eestis või Eestist teise liikmesriiki.

**Siduva eelotsuse taotlejaks oli Eestis registreeritud äriühing, kes ei ole käibemaksukohustuslane. Taotleja osakapitali kavatsetakse teha mitterahaline sissemakse kinnistu näol. Kinnistul ei asu ehitisi ja kinnistule laieneb detailplaneering. Taotleja kavatseb 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 kajastataks 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 võtmine 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 müügilt 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.

### 2014 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut selle kohta, kas taotluses kirjeldatud lepingu alusel taotlejale osutatavad teenused kvalifitseeruvad KMS § 16 lg 2¹ punktides 2 ja 10 nimetatud käibemaksuvabadeks finantsteenusteks, mille puhul teenuse osutaja ei pea arvetele käibemaksu lisama ning taotleja Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras deklareerima ja tasuma.

Seoses kontsernis toimuvate ümberkorraldustega plaanib taotleja alustada finantsteenuste vahendamise teenuste ostmist teises liikmesriigis registreeritud ning kontserni kuuluvalt äriühingult. Muuhulgas plaanitakse, et ta hakkab osutama finantsteenuste vahendamise teenuseid ka Eestis asuvale tütarettevõttele.

Taotleja kavatseb sõlmida loodava teise liikmesriigi ettevõttega finantsteenuste vahendamise lepingu, mille alusel viimane kohustub taotlejale osutama laenulepingute vahendamise ja taotleja nimel ja arvel laenulepingute läbirääkimise teenuseid, mis on vajalikud taotleja ja potentsiaalsete klientide vahel laenulepingute sõlmimiseks.

Maksuhaldur nõustus taotleja esitatud hinnanguga, et käesoleval juhul tuleb KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 10 nimetatud „läbirääkimisteenuste“ mõiste sisustamisel lisaks KMS-is sätestatule juhinduda Euroopa Kohtu praktikas antud seletustest.

KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 10 nimetatud maksuvaba läbirääkimisteenuse puhul on määravaks seos KMS § 16 lõike $2^1$ punktides 1-9 nimetatud finantsteenustega. Euroopa Kohus on 21. juuni 2007 aasta otsuses kohtuasjas C-453/05 (Volker Ludwig versus Finanzamt Luckenwalde) leidnud, et lisaks peab selline finantsteenustega seotud läbirääkimisteenus olema eraldiseisev teenus, mille osutaja ei ole finantsteenuse lepingu osapool ja ei oma lepingu sisu suhtes omapoolset huvi. Teenuse osutaja eesmärk on teha kõik vajalik selleks, et pooled sõlmiksid seaduse § 16 lõike $2^1$ punktides 1-9 nimetatud finantstehinguid käsitleva lepingu, pikendaksid ja muudaksid seda lepingut või lõpetaksid sellise lepingu. Oluline on teenuse osutamise laad.

Taotluses kirjeldatud lepingu tingimuste pinnalt saab teha järelduse, et kavandatava vahenduslepinguga asub taotleja ostma läbirääkimisteenust KMS § 16 lg $2^1$ p 10 mõttes. Seega nõustus maksuhaldur, et taotluses kirjeldatud tingimustel osutatavat teenust ei maksustata käibemaksuga.

Viimati uuendatud 13.07.2021

## 2013

### 2013 III KVARTAL

Taotleja soovis MTA siduvat hinnangut seonduvalt taotleja poolt kavandatava hõbemüntide Eestisse impordi ja sellele järgneva ekspordi Hollandisse sealsele lõpptarbijale võõrandamise eesmärgil käibemaksuga maksustamisega seoses.

MTA nõustus taotleja seisukohaga, et taotluses nimetatud hõbemüntide import Eestisse on maksuvaba KMS § 17 lg 1 p kohaselt, samuti samade müntide hilisem müük Eestis või Eestist Hollandisse KMS § 4 lg 1 mõttes, kuna maksevahendi puhul pole tegemist kaubaga.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# Sisendkäibemaks

### 2017 III KVARTAL

Taotlejate vahel on sõlmitud hoonestusõiguse seadmise leping, mille kohaselt taotleja 1 (kinnistu omanik) ja taotleja 2 (hoonestaja) leppisid kokku hoonestusõiguse seadmises kinnistule taotleja 2 kasuks. Hoonestusõigus on tähtajaline ja tasuline. Hoonestusõiguse tingimuseks on taotleja 2 õigus rajada ja omada hoonestusõigusega koormatud kinnistul paiknevat ehitist kohustusega teostada enda arvel ja vahenditest ehitise ehitustööd ning hankida sellele kasutusluba kahe aasta jooksul hoonestusõiguse seadmisest. Hoonestusõiguse tingimuseks on samuti taotleja 1 kohustus maksta taotlejale 2 hoonestusõiguse lõppemisel kinnistule jääva ehitise eest hüvitist, mille suuruse kindlaksmääramisel lähtutakse ehitise turuväärtusest.

Taotleja 2 täitis hoonestusõiguse seadmise lepingust tulenevad kohustused ehitise ehitustööde osas ja sai ehitisele kasutusloa 2008. aastal. Taotleja 2 kajastas ehitist ja hakkas seda kasutama põhivarana samal aastal.

Taotleja 2 kasutas hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitist põhivarana oma majandustegevuses (metalltoodete tootmiseks) ja kandis käibemaksu sisalduvaid ehitise kasutamise ja korrashoiuga seotud kulusid, arvestades kuludes sisalduvat sisendkäibemaksu maha. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on ka praegu kasutuses taotleja 2 majandustegevuses.

Seoses hoonestusõiguse lepingu lõppemisega on taotleja 1 kohustatud maksma kinnistule jääva ehitise eest taotlejale 2 hüvitist ning viimane on kohustatud ehitise taotlejale 1 üle andma. Samas soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel.

Taotlejad soovisid siduvat hinnangut seoses hoonestusõiguse lõppemise ja hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üürilepingu alusel kasutamise jätkamiseks planeeritavate tehingute käibemaksuga maksustamisega.

**Maksu- ja Tolliameti (MTA) hinnang:**
Käibemaksuseadus (edaspidi KMS) ei sisalda ettevõtte ega selle osa üleandmise kriteeriume, mille alusel ettevõtte osa üleandmist tuvastada. Riigikohus on 01.06.2011 haldusasjas nr 3-3-1-20-11 tehtud otsuses (punkt 11) selgitanud järgmist: „Ettevõtte või selle osa ülemineku hindamisel tuleb analüüsida konkreetsete tehingute asjaolusid ja nii tehingutele eelnevat kui ka järgnevat äriühingute käitumist. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks on mh:

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
6. majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
7. nn väheste vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
8. ettevõtja omandaja varasem tegevus; 9) üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus. Riigikohus on 16.04.2012 haldusasjas nr 3-3-1-6-12 tehtud otsuses (p 12) asunud seisukohale, et ettevõtte ülemineku tuvastamise kõik kriteeriumid on üldise hinnangu andmise seisukohast üksikfaktorid, mida tuleb hinnata koosmõjus.

Taotlusest nähtuvalt teostab taotleja 2 kinnistul hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitises oma majandustegevust, kasutades seda enda maksustatava käibe tarbeks. Taotluse kohaselt antakse taotlejale 1 üle ainult hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis ilma taotleja 2 majandustegevuses kasutatavate seadmeteta. Samuti ei lähe omandajale üle hoonestaja töötajatega sõlmitud töölepingud ega lepingud hankijate ja klientidega. Taotlejale 1 (omandajale) ei anta üle ka muid õigusi ega kohustusi, mis on seotud taotleja 2 (hoonestaja) igapäevase majandustegevusega. Seega, võttes arvesse Riigikohtu ülalmärgitud otsustes ja võlaõigusseaduse § 180 lõikes 2 sätestatut, ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol tegemist funktsioneeriva struktuuriga, mille abil oleks võimalik iseseisvalt majandustegevust jätkata. Seega ei ole hoonestusõiguse lõppemisel ehitise üleandmine kinnisasja omanikule ettevõtte ega selle osa üleminek KMS § 4 lõike 2 punkti 1 mõistes.

Asjaõigusseaduse (AÕS) § 241 lõikest 1 nähtuvalt on hoonestusõiguse seadmise eesmärgiks hoone püstitamine, mitte maa kasutamine. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 54 lõike 2 kohaselt ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis maatüki oluline osa. Hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitis on hoonestusõiguse oluline osa. AÕS § 252 lõikest 2 nähtuvalt muutub ehitis, mis ei ole

hoonestusõiguse tähtpäeva lõpuks ära veetud, kinnisasja oluliseks osaks ning läheb kinnisasja omaniku omandisse. Nimetatu ei eelda võõrandamistehingu vormistamist, vaid kõnealune olukord saabub AÕS § 252 lõikes 2 märgitud asjaolude esinemisel. Seega ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise kinnisaja oluliseks osaks muutumisel tegemist võõrandamistehinguga. Nimetatud põhjusel ei ole taotleja 2 poolt hoonestusõiguse alusel taotleja 1 kinnistule püstitatud ehitise üleandmine hoonestusõiguse lõppemise tõttu käsitletav kinnisasja võõrandamise käibena.

Kinnisasjale hoonestusõiguse seadmine on maksustatav kinnisasja käibena, kui maatükil puudus varasemalt ehitis. AÕS § 253 lõikest 1 nähtuvalt peab kinnisasja omanik maksma hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu hoonestajale hüvitise kinnisasjale jääva ehitise eest. Seega tuleneb hoonestusõiguse tähtaja lõppemisel kinnisasjale jääva ehitise eest kinnisasja omaniku poolt hoonestajale makstava hüvitise kohustus AÕS-ist. Kuna nimetatud hüvitise maksmine on õigusakti tasandil kohustuslikuna ette nähtud, ei ole tegemist iseseisva majandustehinguga. Seetõttu ei ole hoonestusõiguse lõppemisel selle tähtaja möödumise tõttu kinnisasjale jääva ehitise eest hoonestajale hüvitise maksmisel tegemist käibega. AÕS § 253 lõike 3 kohaselt võivad kinnisasja omanik ja hoonestaja makstava hüvitise suuruses kokku leppida ning nimetatud kokkuleppe puudumisel on hüvitise suuruseks hoonestusõiguse harilik väärtus. Seega puudub kõnealusel hüvitisel ka seos ehitise tegeliku väärtusega.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad jätkata hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise koos kinnistuga kasutamist taotleja 2 majandustegevuses üürilepingu alusel. KMS § 32 lõikest 4¹ tuleneb üldpõhimõte, mille kohaselt on sisendkäibemaksu korrigeerimise periood kinnisasjaga ja sellega seotud kauba või teenuse puhul 10 aastat. Oluline on siinkohal asjaolu, et kõnealune ehitis oleks ka tegelikus kasutuses. Kuna KMS ei erista hoonestusõiguse ja üürimise perioode, siis tuleb taotlejal 2 arvestada sisendkäibemaksu korrigeerimisperioodi algust ehitise ettevõtluses kasutamise alustamisest arvates.

KMS § 32 lõike 4¹ teise lause kohaselt loetakse esimeseks kalendriaastaks ajavahemik päevast, millal põhivara või põhivara tarbeks soetatud kaup või saadud teenus võetakse kasutuses oleva põhivarana raamatupidamises arvele, kuni jooksva kalendriaasta lõpuni. Seega, kui taotleja 2 jätkab maksustatava käibega jooksva aasta lõpuni, siis ei ole tal kohustust korrigeerida mahaarvatud sisendkäibemaksu.

Kuna hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise üleandmise näol ei ole tegemist käibega, siis ei saa taotlejale 1 esitataval arvel sisendkäibemaksu märkida ning taotleja 1 sellekohast sisendkäibemaksu maha arvata. Kuna taotleja 1 ei ole hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitisega seoses sisendkäibemaksu maha arvanud, siis on tal õigus anda kõnealune ehitis üürile maksuvabalt või maksustada üürisumma vabatahtlikult.

Taotluse kohaselt soovivad taotlejad teavitada MTA-d ühise teatega, mille kohaselt taotleja 2 maksustab vabatahtlikult käibemaksuga hoonestusõiguse alusel püstitatud ehitise võõrandamise käibe ning taotleja 1 maksustab vabatahtlikult ainult sama ehitisega seonduva üüriteenuse osutamise taotlejale 2. Kuna taotlusest nähtuvalt ei võõranda taotleja 2 ehk hoonestaja hoonestusõigust kui kinnisasja KMS mõistes, vaid soovi korral ainult ehituskulusid (mis on tavapäraselt maksustatavad), siis ei ole ühisteatise esitamine võimalik. Juhul, kui taotleja 1 planeerib maksustada üürilepingu alusel kasutada

antava ehitise eest saadavat üürisummat, siis lasub tal kohustus teavitada MTA-d sellekohasest asjaolust ning rakendada kaheaastast maksustamise perioodi.

Viimati uuendatud 13.07.2021

## 2016

### 2016 III KVARTAL

Maksu- ja Tolliamet vaatas läbi taotluse siduva eelotsuse saamiseks seonduvalt Taotleja poolt kavandatava toimingutega, mille tulemusena võõrandab Taotleja Eesti äriühingule kaupu selliselt, et kaupade tootja transpordib kaubad Eestis asuvasse call-off lattu.

Taotluse eesmärgiks oli siduva eelotsuse saamine, mis kinnitab, et Taotleja on õigustatud deklareerima tehingut ühendusesisese maksuvaba soetamisena, kauba müügil Eesti äriühingule kohaldatakse pöördmaksustamist ning planeeritavate toimingute tulemusena ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Esiteks on maksuhaldur seisukohal, et Taotleja poolt kauba võõrandamine (mis on soetatud Taotleja poolt Itaaliast) Eesti äriühingule on käsitletav kolmnurktehinguna KMS § 2 lg 8 mõttes, mille puhul antud tehingut Eestis käibemaksuga ei maksustata (KMS § 18 lg 4) ja seetõttu ei teki Taotlejal kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks (KMS § 19 lg 3).

Taotlejal tekib ühendusesisene käive lirimaal ja kauba ühendusesisene soetamine kauba sihtkohariigis Eestis, kuna kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse ja soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktehingu tingimustel kauba ühendusesisene soetamine on aga liikmesriikides maksuvaba käibemaksudirektiivi kohaselt ning seetõttu vabaneb Taotleja kolmnurktehingu puhul Eestis ka ühendusesiseselt soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktehingu eriregulatsioonita tekiks.

Kuna Taotlejal tekib kauba ühendusesisene soetamine Eestis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük Eesti maksukohustuslasele Eesti siseriiklik käive, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Taotleja. Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük ehk antud juhul Eesti maksukohustuslane, kes saab arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata ehk rakendab pöördmaksustamist (KMS § 3 lg 4 p 5).

Teises olukorras, kus Taotleja müüb Taotlejaga sama liikmesriigi tootjalt (Iiri äriühingult) soetatud kaupa Eesti käibemaksukohustuslasele on tegemist kauba ühendusesisese käibega KMS § 7 lg 1 mõistes ning Taotlejal ei teki maksuvaba ega maksustatavat kauba ühendusesisest soetust Eestis. Ühenduse sisene soetamine tekib vastavalt KMS §-le 8 Eesti käibemaksukohustuslasel Taotlejalt kaupade soetamisel.

Antud olukorras rakendab Taotleja Eesti käibemaksukohustuslasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksukohustuslane arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kuna ostja arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras, siis ei too kauba võõrandamine Eesti äriühingule Taotlejale kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Kolmandaks nõustus maksuhaldur, et taotluses toodud asjaoludel puudub Taotlejal püsivale tegevuskohale iseloomulik piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, mistõttu ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta.

### 2016 II KVARTAL

Taotleja soovis siduvat eelotsust seoses talle majandustegevuse alustamiseks käitise ja tarkvara üleandmiseks sõlmitavate tehingute käibemaksuga maksustamisega.  Käitise koosseisus antakse taotlejale üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks (vallasasjad, intellektuaalomandiõigused, sõlmitud lepingud, sh töölepingud). Käitise omandamiseks sõlmitakse taotleja ja käitise üleandja vahel käitise müügileping. Müügilepingu järgset ostuhinda taotleja käitise üleandjale ei tasu. Taotleja oli seisukohal, et käitise võõrandamist ei maksustata käibemaksuga, kuid tehingu tarbeks võimalikult soetatavate teenuste (nt õigusabiteenused) käibemaksu arvavad nii käitise üleandja kui ka taotleja sisendkäibemaksuna maha.

Taotleja poolt majandustegevuse alustamiseks omandatav tarkvara oli välja töötatud käitise üleandja poolt tarkvara üleandja tellimusel, millega seoses on tarkvara üleandjal tekkinud mahaarvatav sisendkäibemaks. Tarkvara omandamiseks sõlmitakse Taotleja ja selle üleandja vahel tarkvara müügileping, mille müügihinnale lisatakse käibemaks. Taotleja arvab tarkvara soetamisel tarkvara üleandjale tasutud käibemaksu sisendkäibemaksuna maha.

Tulenevalt sellest, et Taotlejal puudub raha ülalnimetatud müügilepingute järgse ostuhinna tasumiseks, võtavad käitise ja tarkvara üleandjad pärast müügilepingute sõlmimist vastu otsuse Taotleja aktsiakapitali suurendamiseks mitterahalise sissemakse teel. Mitterahalise sissemakse esemeteks on ülalnimetatud müügilepingutest tulenevad müügihinna tasumise nõuded Taotleja vastu (v.a tarkvara üleandja arvel näidatud käibemaksu osa). Mitterahalise sissemakse väärtust hinnatakse audiitori poolt. Taotleja on seisukohal, et tarkvara võõrandamine taotlejale on käsitletav intellektuaalse omandi eseme võõrandamisena, mille müügihinnale lisab võõrandaja käibemaksu, mis on Taotleja poolt sisendkäibemaksuna mahaarvatav. Taotleja arvates ei ole võõrandatav tarkvara käsitletav organisatsioonilise, iseseisvalt funktsioneerida suutva tervikuna ehk ettevõttena.

MTA nõustus taotleja seisukohtadega nii käitise kui ka tarkvara üleandmise maksustamise osas ning

põhjendas seda järgmiselt.

1) Taotlusest nähtuvalt olid nii käitise üleandja kui ka vastuvõtja ehk taotleja äriühingud. Käitis jätkab samal tegevusalal tegutsemist ka taotleja juures. Käitise koosseisus antakse üle kogu vara, mis on vajalik käitise kohaseks toimimiseks, sh materiaalne ja immateriaalne vara. Käitise töötajatega sõlmitud töölepingud võetakse üle ning taotleja sõlmib samade töötajatega uued töölepingud kehtivate töölepingutega identsetel tingimustel. Käitise üleminekuga lähevad taotlejale üle ka kliendisuhted. Nimetatust nähtuvalt vastab üleantav käitis kõikidele ettevõtte tunnustele, st et tegemist on omavahel majanduslikult seotud õiguste ja kohustuste kogumiga, mille kaudu ettevõte tegutseb. Seega on üleantav käitis kvalifitseeritav ettevõtte osana. Kuna KMS § 4 lg 2 p 1 kohaselt ei teki ettevõtte osa üleandmisest käivet, siis selle müügi korral käitise üleandja poolt taotlejale ei teki üleandjal maksustatavat käivet ega taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Lähtudes MKS § 37 ja 31 lg 1 p 3 läheb taotlejale üle ka käitise üleandja poolt käitise tarbeks teenuste või kaupade soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab vara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks. Vastavalt KMS § 29 lg 1 tekib taotlejal ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, mida ta soetab käitise omandamise tarbeks.

2) Taotlusest nähtub, et taotlejale antakse üle vaid tarkvara koos portaaliga. Taotlusest ei nähtu, et üleantava tarkvara näol oleks olemuslikult tegemist organisatsiooniliselt terviklikuks üksuseks oleva ettevõtte osaga. KMS § 2 lg 2 p 3 kohaselt on /../ teenus ka elektrooniliselt edastatav tarkvara ja teave ning vastavalt ostja tellimusele spetsiaalselt koostatud või kohandatud tarkvaraga või teabega andmekandja. KMS § 4 lg 1 kohaselt on teenuse osutamine käive. Nimetatust tulenevalt on tarkvara võõrandamine kvalifitseeritav teenuse osutamisena, mille müügi korral tekib tarkvara üleandjal maksustatav käive ja taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus. KMS § 29 lg 1 sätestab, et maksukohustuslase poolt tasumisele kuuluv käibemaksusumma on maksustamisperioodil KMS § 3 lõikes 4 ning lõike 6 punktides 5 ja 6 nimetatud tehingutelt või toimingutelt arvestatud käibemaks, millest on maha arvatud maksustatava käibe tarbeks, samuti ettevõtlusega seotud § 4 lõikes 2 nimetatud tehingute või toimingute /../ tarbeks kasutatava kauba või teenuse sama maksustamisperioodi sisendkäibemaks. Seega tekib taotlejal sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus teenustelt ja kaupadelt, milliseid taotleja soetab tarkvara üleandjalt tarkvara omandamise tarbeks. Taotlejale ei lähe üle tarkvara üleandja poolt tarkvara soetamisel maha arvatud sisendkäibemaksu korrigeerimise kohustus, kui taotleja hakkab tarkvara kasutama kas maksuvaba käibe või ettevõtlusega mitteseotud tegevuse tarbeks.

### 2016 I KVARTAL

Taotlejal on kinnisvara, mida ta hakkab arendama ja sinna rajatavates ühepereelamutes majutusteenust osutama vastavalt turismiseadusele. Taotleja polnud veel teadlik, kas kinnisvara jagamisel kruntide ja ühepereelamute planeerimis-ehitusõiguslik nimetus saab olema ärimaa-majutushoone või elamumaa-üksikelamu.

Taotleja soovis siduvat eelotsust küsimustes kas taotluses kirjeldatud toiming on majutusteenus

käibemaksuseaduse mõistes, kas taotleja võib kinnisvara arendamise kulud deklareerida sisendkäibemaksuna ning kas MTA tagastab taotlejale nimetatud sisendkäibemaksu mahaarvamise tulemusel kujunenud käibemaksu enammakse.

Taotleja oli seisukohal, et kirjeldatud toiming liigitub majutusteenuseks KMS-i ja turismiseaduse (TurS) järgi ning selle tõttu on taotlejal õigus sisendkäibemaks koheselt maha arvata ja MTA-l kohustus enammakse tagastada.

MTA nõustus, et taotluses kirjeldatud toiming liigitub majutusteenuseks KMS ja TurS mõistes, kui see toimub vastavuses TurS §-ga 17. KMS-is reguleerib majutusteenuse osutamist § 16 lg 2 p 2, mille järgi kinnisasja üürile, rendile või kasutusvaldusesse andmist ei maksustata käibemaksuga. Samas punktis on välja toodud, et maksuvabastust ei kohaldata muuhulgas majutusteenuse osutamisele. TurS § 17 lg 2 kohaselt loetakse majutusteenuseks ööbimisvõimaluse ning sellega kaasneva kauba või teenuse müügiks pakkumine ja müük. Sama paragrahvi teises lõikes on nimetatud juhtumid, mida majutusteenuseks ei loeta. Muuhulgas ei loeta majutusteenuseks majutusettevõtte ruumide ning puhkamiseks mõeldud ruumide üürileandmist tähtajaga üle kolme kuu.

Kompleksteenuse (segatarne) maksustamisel lähtutakse peasoorituse ehk antud juhul majutusteenuse olemusest juhul, kui kliendil ei ole võimalust kõrvalteenuseid osta iseseisva üksiksooritusena, seetõttu kohaldub neile ka majutusteenuse käibemaksumäär. Sellisel juhul on tegemist majutusteenusega sõltumata kinnisasja planeerimis-ehitusõiguslikust nimetusest ja sellest tekib ka maksustatav käive KMS § 16 lg 2 p 2 ja lg 3 p 1 tähenduses. Aastal 2016 on majutusteenuse käibemaksumääraks 9% (KMS § 15 lg 2 p 4), kuid alates 01.01.2017 on see 14% (KMS § 15 lg 21).

Lisaks oli MTA seisukohal, et kui kinnisasi on soetatud maksukohustuslase maksustatavate tehingute tarbeks, saab ta tulenevalt käibemaksu neutraalsuse põhimõttest sisendkäibemaksu maha arvata ka juhul, kui ta ei asu soetatud ehitist kohe majandustegevuses kasutama. Maksuhaldur saab lähtuda antud küsimusele vastamisel mh kinnisasja ehitusõiguslikust kasutusotstarbest, taotluses toodud selgitustest ja kavandatavatest toimingutest kinnisajaga.

Kinnisasja kasutusotstarve näitab muude asjaolude hulgas ka selle kasutamise kavatsust ehk ärimaa kasutusotstarve vastab majandustegevusele ning elumaa alalisele elamisele. MTA nõustus, et detailplaneeringus või ehitusloas võib olla kinnisasja kasutusotstarbeks märgitud ka elumaa, kuid tegelikult võidakse seda kasutada muul otstarbel kui alaline elamine, sh ärilisel otstarbel. Seega on maksustamise seisukohalt oluline kinnisasja faktiline kasutus.

Antud juhul nähtus taotlusest taotleja kavatsus kasutada kinnisasja majutusteenuse osutamiseks, mille puhul ei oleks tegemist alaliseks elamiseks üüritava pinnaga, mistõttu saab kinnisasju käsitleda äriruumina, mida kasutataks maksustatava käibe tarbeks. MTA märgib, et olukorras, kus kinnisasi antaks faktiliselt üürile alaliseks elamiseks poleks KMS § 16 lg 3 p-s 1 sätestatud keelu tõttu võimalik eluruumi üüriteenusele käibemaksu lisada ning kinnisasi ei oleks soetatud maksustatava käibe tarbeks. Sellisel juhul puuduks ka sisendkäibemaksu mahaarvamise õigus.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# 2015

## 2015 I KVARTAL

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti (MTA) siduvat hinnangut seoses Taotleja poolt kavandatava raudteevagunite rentimisega. Taotleja plaanib 2015. aastal hakata rentima raudteevaguneid Venemaa äriühingult (Rendileandja). Renditud raudteevagunid plaanib Taotleja edasi rentida Kasahstani äriühingule (Rentnik). Vaguneid füüsiliselt Eestisse ei tooda ega kasutata Eestis. Vaguneid hakatakse kasutama Kasahstanis. Vagunite rendiperiood on mõlemal juhul üle 30 päeva (nn pikaajaline rent). Eesti äriühingul ei saa olema tulusid ega kulusid muust tegevusest kui vagunite Venemaalt rentimine ja Kasahstani edasi rentimine. Venemaa äriühingust rendileandjal ja Kasahstani äriühingust rentnikul Eestis tegevust ei ole.

**Käibemaks**
Taotleja seisukoht oli, et kuna ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud, siis on tal ka õigus riigile tasuda tulevast käibemaksust maha arvata oma maksustatava käibe tarbeks ostetud teenuste sisendkäibemaks käibemaksuseaduse (KMS) § 29 alusel. Sisuliselt tähendaks see antud situatsioonis seda, et Taotleja deklareerib oma käibedeklaratsioonil Venemaalt saadud renditeenuste arve summa enda 20%-lise käibemaksumääraga maksustatava käibena, kuid samal ajal lisab täpselt sama summa käibedeklaratsioonil ka enda poolt mahaarvatava sisendkäibemaksu lahtrisse ning reaalselt selle tehingu pealt riigile käibemaksu tasuda ei tuleks.

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga, et tal on õigus riigile tasuda tulevast käibemaksust maha arvata oma maksustatava käibe tarbeks ostetud teenuste sisendkäibemaks KMS § 29 lg 1 alusel.

Taotleja seisukoht oli, et vastavalt KMS § 15 lg 4 p-le 1 on teenuste, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, käibemaksumäär null protsenti. Seega ei tule Taotleja arvates Kasahstani renditud vagunite renditasule käibemaksu lisada.

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

**Tulumaks**
Taotleja seisukoht oli, et tulumaksuseaduse (TuMS) § 54 lg 5 kohaselt võib Eesti residendist äriühing dividendide väljamaksmisel tasuda tulevast tulumaksust maha arvata välisriigis tasutud tulumaksu. Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

Taotleja oli seisukohal, et raudteevagunite rentimisest saadav tasu ei ole käsitatav litsentsitasuna TuMS § 16 lg 3 mõttes, kuna raudteeveeremit/raudteevagunit ei ole võimalik käsitada „sisseseadena“.

Maksuhaldur ei nõustunud Taotleja seisukohaga. Mõistet „sisseseade” on ajalooliselt kasutatud riikidevahelistes tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise lepingutes (art 12 „Litsentsitasu”), mis on reeglina sõlmitud inglise keeles. Tegemist on tõlkega ingliskeelsest sõnast „equipment”, mida võib olenevalt asjaoludest mõista kui seadet, veeremit, aparatuuri, veovahendit, varustust, riista.

Raudteeseaduses (RdtS) on defineeritud termin „vagun“. RdtS § 3 p 3 sätestab, et raudteeveerem ehk raudteesõiduk on vedur, vagun, mootorrong, rööbasbuss, eriveerem ja mis tahes muu raudteel liiklemiseks ehitatud veerem. Seega on raudteeseaduse kohaselt „vagun“ veerem ning see mahub ingliskeelse mõiste „equipment“ tähenduse alla, mis TuMS § 16 lg 3 tähenduses on kasutusel kui „sisseseade“.

Maksuhaldur hinnates maksulepingute eesmärki ja toimet, on jõudnud järeldusele, et mõistet „sisseseade“ tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab kõiki äritegevuses kasutatavaid seadmeid ja transpordivahendeid, konteinereid, vaguneid jne, sest õigusnormi tõlgendamisel tuleb lisaks grammatilisele tõlgendusele lähtuda ka teleoloogilisest tõlgendamisest. Hinnates sätte eesmärki koostoimes maksulepingutes tooduga, s.t järeldub, et TuMS § 16 lg-s 3 sätestatu eesmärk on selliste seadmete (vagunite) kasutamise õigusest saadava tasu tulumaksuga maksustamine.

Maksuhalduri seisukoht on, et raudteevagunite rentimisest saadav tasu on käsitletav litsentsitasuna TuMS § 16 lg 3 mõttes.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# 2013

### 2013 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut tehingule, mille tulemusena ta teeks väljamakseid X Valla Arengu Sihtasutusele lähtuvalt poolte vahel sõlmitud kaasfinantseerimise lepingust. Taotleja hinnangul ei ole Sihtasutusele tehtavad väljamaksed tema jaoks tulumaksuga maksustatavad ja tal on õigus väljamaksete koosseisus tasutav käibemaks sisendkäibemaksuna maha arvata tema poolt tasumisele kuuluvast käibemaksust eeldusel, et taotlejale esitatakse nende väljamaksete tegemiseks raamatupidamist reguleerivate õigusaktide nõuete kohased raamatupidamise algdokumendid ja

käibemaksuseaduse § 37 kohased arved.

MTA taotleja hinnanguga ei nõustunud ja leidis, et Sihtasutusele tehtavad väljamaksed ei kvalifitseeru taotleja ettevõtlusega seotud kuludena. Käibemaksuga seonduvalt MTA hinnangut ei anna, kuna taotlusest ja selle lisadest ei selgu, milliseid kaupu või teenuseid Sihtasutus taotlejale müüa kavatseb ja kuidas taotleja Sihtasutuselt soetatud kaupu ja teenuseid oma maksustatava käibe tarbeks edaspidi kasutab.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# Teenused välismaal, nullmäär, pöördmaksustamine

2024 II KVARTAL

1. **Taotleja** sõlmis oma kliendiga uue merelaeva hankimise lepingu. Merelaeva kasutuspiirkonnaks on kogu Läänemeri. Merelaev võib teostada töid nii Eesti territoriaalvetes kui ka väljaspool Eesti territoriaalmerd. Taotleja palus maksuhaldurilt kinnitust, et sellise merelaeva müügitehingule saab kohaldada käibemaksumäära null protsenti KMS § 15 lg 3 p 3 alusel.

   **Maksu- ja Tolliamet** selgitab, et KMS § 15 lg 3 p 3 eesmärk on maksustada käibemaksumääraga null protsenti tehingud, mis sooritatakse käibemaksuseaduse territoriaalses kohaldamisalas sellest väljapoole jääva majandustegevuse tarbeks, kuivõrd sellised tehingud on võrdsustatud eksporditehingutega. KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise eeldused on järgmised: (i) tegemist on kauba võõrandamisega ehk mitte teenuse osutamisega; (ii) tehingu objektiks on merelaev, välja arvatud ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõiduks kasutatav laev; (iii) tehingu objektiks olev merelaev sõidab (on sõitev) rahvusvahelistes vetes.

   Rahvusvahelistes vetes sõitma hakkava merelaeva ehitamine iseenesest ei ole võrdsustatav ei rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva võõrandamisega KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses ega ka remontimise või hooldamisega KMS § 15 lg 4 p 6 tähenduses. Nimelt ei kohaldata merelaeva ehitamise teenuse osutamisel nullmäära ei KMS § 15 lg 3 p 3 ega ka KMS § 15 lg 4 p 6 alusel. Merelaeva ehitamise teenuse osutamisel tuleb rakendada tavapäraseid reegleid.

   Merelaevaks KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses tuleb maksuhalduri hinnangul pidada laeva (sealhulgas väikelaev, jaht, abilaev jm), mida kasutatakse või hakatakse kasutama rahvusvahelistes vetes toimuvas majandustegevuses, sealhulgas kauba või reisijate veoks, samuti tööstus-, kalastus-,

riigihaldus-, pääste- või muude ülesannete täitmise eesmärgil. Põhikriteeriumiks on KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise puhul see, et asjassepuutuv laev ei oleks kasutatav ettevõtlusega mitteseotud huvi- või lõbusõitudeks. Seejuures tuleb tehingu maksustamise üle otsustamisel välja selgitada, kus ja millisel eesmärgil kavatseb ostja laeva kasutama hakata. Kas ning kui jah, siis millisel eesmärgil kasutas laeva müüja, ei oma KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamisel tähtsust.

Sõna „*sõitmine*“ KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses on sünonüüm käibemaksudirektiivis kasutatud sõnale „*navigeerimine*“, mis tähendab meres liikumist. Rahvusvahelisteks veteks KMS § 15 lg 3 p 3 tähenduses tuleb pidada veeala, mis ei kuulu territoriaalmere ega siseveekogude hulka. Nimelt peab merelaev KMS § 15 lg 3 p-s 3 sätestatud erandi kohaldamiseks sõitma väljaspool Eesti sise- ja territoriaalmerd ehk väljaspool veeala, kus asjakohasel riigil on täielik suveräniteet. Seejuures ei piisa KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise jaatamiseks pelgalt sellest, et laev sobib kasutamiseks väljaspool Eesti sise- ja territoriaalmerd. Nimelt ei ole laevale ehitustehniliselt lubatud lai sõidurajoon (nt kogu Läänemeri) KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamise seisukohalt määrav. Merelaev peab KMS § 15 lg 3 p 3 kohaldamiseks olema **peamiselt ja tegelikult tegevuses** väljaspool Eesti sise- ja territoriaalmerd. Samas oluline on just see, kus (ja kuidas) hakatakse merelaeva võõrandamisjärgselt kasutama, mitte aga see, kuidas saab merelaeva millalgi tulevikus hüpoteetiliselt kasutada või kuidas seda kasutati (ning kas üldse kasutati) enne ostutehingut.

Maksuhaldur juhib tähelepanu, et siduvas eelotsuses jättis ta käsitlemata küsimuse, mis puudutab rahvusvahelistes vetes sõitva merelaeva täpset kasutusala riigi suveräniteedi ulatusest ja sellega seonduvalt käibemaksuseaduse geograafilisest kohaldamisalast lähtuvalt, mis annab õiguse kohaldada KMS § 15 lg 3 p-ga 3 ette nähtud käibemaksumäära null protsenti (vt selle kohta täiendavalt Euroopa Kohtu otsuse asjas C-291/18: *Grup Servicii Petroliere SA*, kohtujuristi ettepaneku p-d 69–72).

Siduva eelotsuse kuupäev: 30.04.2024

---

2. **Taotleja** plaanib hakata pakkuma piiriüleselt veebiplatvormi kaudu kaughasartmängu teenuseid (mis on käibemaksuseaduse, KMS, kohaselt käibemaksuvabad) teise liikmesriigi lõpptarbijatele ja taotleb sealselt järelevalveasutuselt vastavat litsentsi. Kuigi taotleja kolmest juhatuse liikmest üks resideerub teises liikmesriigis, on sel vaid esinduslik roll. Kõik olulised otsused langetatakse Eestis, kus asuvad ka kõik taotleja võtmetöötajad. Äririskide maandamiseks plaanib taotleja teha koostööd *joint venture* vormis (seltsinguna) kolmanda riigi äriühinguga. Taotleja panustaks seltsingusse hasartmängude korraldamise ja hasartmängukorraldajale esitatud nõuete tagamisega, seltsingu teine pool teenuste osutamiseks vajaliku IT-toega. Poolte kantud kulud jäävad nende endi kanda. Seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine toimub vastavalt kummagi poole panusele. Taotleja palub maksuhalduril kinnitada, et taotlejal ei teki kaughasartmängu teenuse osutamisest Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ja teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta, et seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest välja ning et taotleja ei ole kohustatud seltsingu teisele poolele tehtud kasumi jaotamise makseid deklareerima pöördmaksustamisele kuuluva soetusena.

---

Maksu- ja Tolliamet leiab, et taotluses kirjeldatud viisil piiriülesest käibemaksuvabast kaughasartmängu teenuse pakkumisest teises liikmesriigis asuvatele lõpptarbijatele ei teki taotlejal Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust. Samuti ei teki tal teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta käibemaksudirektiivi, rakendusmääruse nr 282/2011 ja KMS-i mõttes. Maksuhaldur peab taotleja asukohaks ja teenuste osutamise kohaks Eestit. Samas on teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha tekkimine või mittetekkimine eeskätt sealse maksuhalduri hinnata ja tuvastada. Seltsingulepingu alusel toimuv seltsingu kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest täies ulatuses välja eeldusel, et kumbki osapool kannab ise oma kulud ning saab õiguse seltsingu kasumile (või kohustuse katta selle kahjumit) vastavalt tema poolt seltsingusse tehtud panusele. See osa kasumi jagamise või kahjumi katmise maksest, mis ületab makse saaja panust, on käsitatav tasuna tema poolt teisele seltsinglasele osutatud teenuse eest ning sellest tekib makse saajal käive. Taotleja ei pea kasumi jagamise makseid teisele seltsinglasele deklareerima käibedeklaratsioonis pöördmaksustamisele kuuluva soetusena (tasuna viimaselt saadud teenuse eest) eeldusel, et need maksed on vastavuses teise seltsinglase panusega. Taotlejal tekib teisele seltsinglasele ülekantud summade puhul täielikult või osaliselt pöördmaksustamise kohustus olukordades, kus kasumi jaotamine seltsingulepingu alusel ei ole selgelt eraldatav taotleja tavapärasest ettevõtlusest, kus sõltumata seltsingulepingu sõlmimisest on majanduslikult sisult tegemist taotleja poolt teiselt seltsinglaselt saadud kaupade ja teenuste eest varjatud kujul tasumisega või kus on küll tegemist kasumi jagamise maksetega, kuid taotleja teeb teisele seltsinglasele makseid rohkem, kui viimase panus seltsingusse seda eeldaks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

Viimati uuendatud 23.07.2024

# 2022

### 2022 II KVARTAL

Elektrooniliselt osutatava teenusega KMS § 10 lg 5 p 8 tähenduses, mille käibe tegemise koht ei ole Eestis ja mille puhul kohaldub käibemaksumäär 0 protsenti, on tegemist näiteks olukorras, kui Eesti residendist äriühingu poolt ettevõtlusega mittetegelevale ühendusevälise riigi isikule pakutavaid *online*-mänge on võimalik mängida vaid ühendusevälises riigis ning väljaspool ühendusevälist riiki asudes *online*-mänge mängida ei saa.

Siduva eelotsuse kuupäev: 18.04.2022
Viimati uuendatud 20.11.2024

# 2017

### 2017 I KVARTAL

Taotleja korraldab kaubaveoteenust ja selle kõrvalteenust kolmandast riigist kolmandasse riiki olukorras, kus nii teenuse tellija kui ka selle teostaja ning arve esitaja on Eesti juriidilisest isikust residendid ja käibemaksukohustuslased. Kaup liigub merekonteinerites Venemaalt Euroopa Liidu välistesse riikidesse. Taotleja palub selgitada, millise käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) sätte alusel ja millise maksumääraga oleks korrektne ülalkirjeldatud tehinguid maksustada, st et kas KMS § 15 lg 4 p 9 või KMS § 10 lg 1 alusel.

Taotleja poolt osutatav teenus sisaldab järgmisi tegevusi: sadama terminalitasud lähte- ja sihtsadamas, dokumentatsiooni-, turva- ja muud kohalikud lisatasud lähte- ja sihtsadamas, teenuse käsitlemise tasu Eestis ning merevedu ja mitmesugused mereveoga seotud lisatasud (kütuse lisatasu, sõjariskitasu, turvalisusetasu jne).

Kuna teenust osutatakse Eestis registreeritud maksukohustuslasele, maksustatakse Maksu- ja Tolliameti hinnangul taotluses kirjeldatud kaubaveoteenust ja selle korraldamise kõrvalteenust põhireegli kohaselt, so KMS § 10 lg 1 järgi ning rakendatakse käibemaksumäära 20 protsenti.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# 2016

### 2016 III KVARTAL

Maksu- ja Tolliamet vaatas läbi taotluse siduva eelotsuse saamiseks seonduvalt Taotleja poolt kavandatava toimingutega, mille tulemusena võõrandab Taotleja Eesti äriühingule kaupu selliselt, et kaupade tootja transpordib kaubad Eestis asuvasse call-off lattu.

Taotluse eesmärgiks oli siduva eelotsuse saamine, mis kinnitab, et Taotleja on õigustatud deklareerima tehingut ühendusesisese maksuvaba soetamisena, kauba müügil Eesti äriühingule kohaldatakse pöördmaksustamist ning planeeritavate toimingute tulemusena ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Esiteks on maksuhaldur seisukohal, et Taotleja poolt kauba võõrandamine (mis on soetatud Taotleja

poolt Itaaliast) Eesti äriühingule on käsitletav kolmnurktehinguna KMS § 2 lg 8 mõttes, mille puhul antud tehingut Eestis käibemaksuga ei maksustata (KMS § 18 lg 4) ja seetõttu ei teki Taotlejal kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks (KMS § 19 lg 3).

Taotlejal tekib ühendusesisene käive Iirimaal ja kauba ühendusesisene soetamine kauba sihtkohariigis Eestis, kuna kauba soetamine loetakse toimunuks riigis, kuhu kaup toimetatakse ja soetajaks on isik, kes on arvel ostjana märgitud. Taoline kolmnurktehingu tingimustel kauba ühendusesisene soetamine on aga liikmesriikides maksuvaba käibemaksudirektiivi kohaselt ning seetõttu vabaneb Taotleja kolmnurktehingu puhul Eestis ka ühendusesiseselt soetamiselt tekkivast maksukohustuslasena registreerimise kohustusest, mis tal ilma kolmnurktehingu eriregulatsioonita tekiks.

Kuna Taotlejal tekib kauba ühendusesisene soetamine Eestis (mida ei maksustata), on kauba edasimüük Eesti maksukohustuslasele Eesti siseriiklik käive, kus tavatingimustel peaks käibemaksu riigile maksma müüja ehk Taotleja. Kolmnurktehinguga kauba võõrandamisel arvestab aga ainsana käibemaksu isik, kellele kaup otse toimetati ja kellele toimus viimane edasimüük ehk antud juhul Eesti maksukohustuslane, kes saab arvestatud käibemaksu ka oma sisendkäibemaksuna maha arvata ehk rakendab pöördmaksustamist (KMS § 3 lg 4 p 5).

Teises olukorras, kus Taotleja müüb Taotlejaga sama liikmesriigi tootjalt (Iiri äriühingult) soetatud kaupa Eesti käibemaksukohustuslasele on tegemist kauba ühendusesisese käibega KMS § 7 lg 1 mõistes ning Taotlejal ei teki maksuvaba ega maksustatavat kauba ühendusesisest soetust Eestis. Ühenduse sisene soetamine tekib vastavalt KMS §-le 8 Eesti käibemaksukohustuslasel Taotlejalt kaupade soetamisel.

Antud olukorras rakendab Taotleja Eesti käibemaksukohustuslasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksukohustuslane arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras. Kuna ostja arvestab Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras, siis ei too kauba võõrandamine Eesti äriühingule Taotlejale kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist ega kohustust registreerida end Eestis käibemaksukohustuslaseks.

Kolmandaks nõustus maksuhaldur, et taotluses toodud asjaoludel puudub Taotlejal püsivale tegevuskohale iseloomulik piisav püsivus ja sobiv inim- ning tehniliste vahendite struktuur, mistõttu ei teki Taotlejal Eestis püsivat tegevuskohta.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# 2015

## 2015 I KVARTAL

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti (MTA) siduvat hinnangut seoses Taotleja poolt kavandatava raudteevagunite rentimisega. Taotleja plaanib 2015. aastal hakata rentima raudteevaguneid Venemaa äriühingult (Rendileandja). Renditud raudteevagunid plaanib Taotleja edasi rentida Kasahstani äriühingule (Rentnik). Vaguneid füüsiliselt Eestisse ei tooda ega kasutata Eestis. Vaguneid hakatakse kasutama Kasahstanis. Vagunite rendiperiood on mõlemal juhul üle 30 päeva (nn pikaajaline rent). Eesti äriühingul ei saa olema tulusid ega kulusid muust tegevusest kui vagunite Venemaalt rentimine ja Kasahstani edasi rentimine. Venemaa äriühingust rendileandjal ja Kasahstani äriühingust rentnikul Eestis tegevust ei ole.

**Käibemaks**
Taotleja seisukoht oli, et kuna ta on käibemaksukohustuslasena registreeritud, siis on tal ka õigus riigile tasuda tulevast käibemaksust maha arvata oma maksustatava käibe tarbeks ostetud teenuste sisendkäibemaks käibemaksuseaduse (KMS) § 29 alusel. Sisuliselt tähendaks see antud situatsioonis seda, et Taotleja deklareerib oma käibedeklaratsioonil Venemaalt saadud renditeenuste arve summa enda 20%-lise käibemaksumääraga maksustatava käibena, kuid samal ajal lisab täpselt sama summa käibedeklaratsioonil ka enda poolt mahaarvatava sisendkäibemaksu lahtrisse ning reaalselt selle tehingu pealt riigile käibemaksu tasuda ei tuleks.

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga, et tal on õigus riigile tasuda tulevast käibemaksust maha arvata oma maksustatava käibe tarbeks ostetud teenuste sisendkäibemaks KMS § 29 lg 1 alusel.

Taotleja seisukoht oli, et vastavalt KMS § 15 lg 4 p-le 1 on teenuste, mille käibe tekkimise koht ei ole Eesti, käibemaksumäär null protsenti. Seega ei tule Taotleja arvates Kasahstani renditud vagunite renditasule käibemaksu lisada.

Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

**Tulumaks**
Taotleja seisukoht oli, et tulumaksuseaduse (TuMS) § 54 lg 5 kohaselt võib Eesti residendist äriühing dividendide väljamaksmisel tasuda tulevast tulumaksust maha arvata välisriigis tasutud tulumaksu. Maksuhaldur nõustus Taotlejaga.

Taotleja oli seisukohal, et raudteevagunite rentimisest saadav tasu ei ole käsitatav litsentsitasuna TuMS § 16 lg 3 mõttes, kuna raudteeveeremit/raudteevagunit ei ole võimalik käsitada „sisseseadena“.

Maksuhaldur ei nõustunud Taotleja seisukohaga. Mõistet „sisseseade” on ajalooliselt kasutatud riikidevahelistes tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise lepingutes (art 12 „Litsentsitasu”), mis on reeglina sõlmitud inglise keeles. Tegemist on tõlkega ingliskeelsest sõnast

„equipment", mida võib olenevalt asjaoludest mõista kui seadet, veeremit, aparatuuri, veovahendit, varustust, riista.

Raudteeseaduses (RdtS) on defineeritud termin „vagun". RdtS § 3 p 3 sätestab, et raudteeveerem ehk raudteesõiduk on vedur, vagun, mootorrong, rööbasbuss, eriveerem ja mis tahes muu raudteel liiklemiseks ehitatud veerem. Seega on raudteeseaduse kohaselt „vagun" veerem ning see mahub ingliskeelse mõiste „equipment" tähenduse alla, mis TuMS § 16 lg 3 tähenduses on kasutusel kui „sisseseade".

Maksuhaldur hinnates maksulepingute eesmärki ja toimet, on jõudnud järeldusele, et mõistet „sisseseade" tuleb tõlgendada nii, et see hõlmab kõiki äritegevuses kasutatavaid seadmeid ja transpordivahendeid, konteinereid, vaguneid jne, sest õigusnormi tõlgendamisel tuleb lisaks grammatilisele tõlgendusele lähtuda ka teleoloogilisest tõlgendamisest. Hinnates sätte eesmärki koostoimes maksulepingutes tooduga, s.t järeldub, et TuMS § 16 lg-s 3 sätestatu eesmärk on selliste seadmete (vagunite) kasutamise õigusest saadava tasu tulumaksuga maksustamine.

Maksuhalduri seisukoht on, et raudteevagunite rentimisest saadav tasu on käsitletav litsentsitasuna TuMS § 16 lg 3 mõttes.

Viimati uuendatud 13.07.2021

## 2014

### 2014 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut selle kohta, kas taotluses kirjeldatud lepingu alusel taotlejale osutatavad teenused kvalifitseeruvad KMS § 16 lg $2^1$ punktides 2 ja 10 nimetatud käibemaksuvabadeks finantsteenusteks, mille puhul teenuse osutaja ei pea arvetele käibemaksu lisama ning taotleja Eestis käibemaksu pöördmaksustamise korras deklareerima ja tasuma.

Seoses kontsernis toimuvate ümberkorraldustega plaanib taotleja alustada finantsteenuste vahendamise teenuste ostmist teises liikmesriigis registreeritud ning kontserni kuuluvalt äriühingult. Muuhulgas plaanitakse, et ta hakkab osutama finantsteenuste vahendamise teenuseid ka Eestis asuvale tütarettevõttele.

Taotleja kavatseb sõlmida loodava teise liikmesriigi ettevõttega finantsteenuste vahendamise lepingu, mille alusel viimane kohustub taotlejale osutama laenulepingute vahendamise ja taotleja nimel ja arvel

laenulepingute läbirääkimise teenuseid, mis on vajalikud taotleja ja potentsiaalsete klientide vahel laenulepingute sõlmimiseks.

Maksuhaldur nõustus taotleja esitatud hinnanguga, et käesoleval juhul tuleb KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 10 nimetatud „läbirääkimisteenuste“ mõiste sisustamisel lisaks KMS-is sätestatule juhinduda Euroopa Kohtu praktikas antud seletustest.

KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 10 nimetatud maksuvaba läbirääkimisteenuse puhul on määravaks seos KMS § 16 lõike 21 punktides 1-9 nimetatud finantsteenustega. Euroopa Kohus on 21. juuni 2007 aasta otsuses kohtuasjas C-453/05 (Volker Ludwig versus Finanzamt Luckenwalde) leidnud, et lisaks peab selline finantsteenustega seotud läbirääkimisteenus olema eraldiseisev teenus, mille osutaja ei ole finantsteenuse lepingu osapool ja ei oma lepingu sisu suhtes omapoolset huvi. Teenuse osutaja eesmärk on teha kõik vajalik selleks, et pooled sõlmiksid seaduse § 16 lõike $2^1$ punktides 1-9 nimetatud finantstehinguid käsitleva lepingu, pikendaksid ja muudaksid seda lepingut või lõpetaksid sellise lepingu. Oluline on teenuse osutamise laad.

Taotluses kirjeldatud lepingu tingimuste pinnalt saab teha järelduse, et kavandatava vahenduslepinguga asub taotleja ostma läbirääkimisteenust KMS § 16 lg $2^1$ p 10 mõttes. Seega nõustus maksuhaldur, et taotluses kirjeldatud tingimustel osutatavat teenust ei maksustata käibemaksuga.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# 2013

### 2013 III KVARTAL

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliameti (MTA) kinnitust, et tema poolt taotluses kirjeldatud viisil osutatav teenus on käsitletav omateenusena KMS § 10 lg 2 p-s 3 ja § 15 lg 4 p-s 13 sätestatud korras. Taotleja hinnangul kohaldub tema poolt osutatavatele reisiteenustele 0 % käibemaksumäär, sest tegemist on rahvusvahelise reisi osana osutatava reisijaveoteenusega.

MTA leidis, et taotleja poolt reisijateveo teenuse osutamine taotluses kirjeldatud viisil ei ole käsitletav omateenusena, vaid tegemist on reisiteenusega, mida taotleja osutab kasutades selleks teiselt ettevõttelt saadud teenust KMS § 40 lõike 1 mõistes.

Taotleja poolt osutatavate reisijateveo teenuste suhtes rakendub KMS §-s 40 nimetatud reisiteenuse käibemaksuga maksustamise erikord ning seetõttu ei kohaldata taotleja poolt pakutavate

transporditeenuste osas KMS § 15 lg 4 p-s 3 sätestatud korras 0 % käibemaksumäära.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# Püsiv tegevuskoht

2024 II KVARTAL

**Taotleja** plaanib hakata pakkuma piiriüleselt veebiplatvormi kaudu kaughasartmängu teenuseid (mis on käibemaksuseaduse, KMS, kohaselt käibemaksuvabad) teise liikmesriigi lõpptarbijatele ja taotleb sealselt järelevalveasutuselt vastavat litsentsi. Kuigi taotleja kolmest juhatuse liikmest üks resideerub teises liikmesriigis, on sel vaid esinduslik roll. Kõik olulised otsused langetatakse Eestis, kus asuvad ka kõik taotleja võtmetöötajad. Äririskide maandamiseks plaanib taotleja teha koostööd *joint venture* vormis (seltsinguna) kolmanda riigi äriühinguga. Taotleja panustaks seltsingusse hasartmängude korraldamise ja hasartmängukorraldajale esitatud nõuete tagamisega, seltsingu teine pool teenuste osutamiseks vajaliku IT-toega. Poolte kantud kulud jäävad nende endi kanda. Seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine toimub vastavalt kummagi poole panusele. Taotleja palub maksuhalduril kinnitada, et taotlejal ei teki kaughasartmängu teenuse osutamisest Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust ja teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta, et seltsingulepingu alusel toimuv kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest välja ning et taotleja ei ole kohustatud seltsingu teisele poolele tehtud kasumi jaotamise makseid deklareerima pöördmaksustamisele kuuluva soetusena.

**Maksu- ja Tolliamet** leiab, et taotluses kirjeldatud viisil piiriülesest käibemaksuvabast kaughasartmängu teenuse pakkumisest teises liikmesriigis asuvatele lõpptarbijatele ei teki taotlejal Eestis käibemaksukohustuslaseks registreerimise kohustust. Samuti ei teki tal teises liikmesriigis püsivat tegevuskohta käibemaksudirektiivi, rakendusmääruse nr 282/2011 ja KMSi mõttes. Maksuhaldur peab taotleja asukohaks ja teenuste osutamise kohaks Eestit. Samas on teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha tekkimine või mittetekkimine eeskätt sealse maksuhalduri hinnata ja tuvastada. Seltsingulepingu alusel toimuv seltsingu kasumi jagamine ja kahjumi katmine jääb taotleja käibemaksuarvestusest täies ulatuses välja eeldusel, et kumbki osapool kannab ise oma kulud ning saab õiguse seltsingu kasumile (või kohustuse katta selle kahjumit) vastavalt tema poolt seltsingusse tehtud panusele. See osa kasumi jagamise või kahjumi katmise maksest, mis ületab makse saaja panust, on käsitatav tasuna tema poolt teisele seltsinglasele osutatud teenuse eest ning sellest tekib makse saajal käive. Taotleja ei pea kasumi jagamise makseid teisele seltsinglasele deklareerima käibedeklaratsioonis pöördmaksustamisele kuuluva soetusena (tasuna viimaselt saadud teenuse eest) eeldusel, et need maksed on vastavuses teise seltsinglase panusega. Taotlejal tekib teisele seltsinglasele ülekantud

summade puhul täielikult või osaliselt pöördmaksustamise kohustus olukordades, kus kasumi jaotamine seltsingulepingu alusel ei ole selgelt eraldatav taotleja tavapärasest ettevõtlusest, kus sõltumata seltsingulepingu sõlmimisest on majanduslikult sisult tegemist taotleja poolt teiselt seltsinglaselt saadud kaupade ja teenuste eest varjatud kujul tasumisega või kus on küll tegemist kasumi jagamise maksetega, kuid taotleja teeb teisele seltsinglasele makseid rohkem, kui viimase panus seltsingusse seda eeldaks.

Siduva eelotsuse kuupäev: 10.06.2024

Viimati uuendatud 23.07.2024

# Vara võõrandamine

2020 IV KVARTAL

Taotlejad on Eesti äriühingu aktsionärid ning plaanivad väljuda oma investeeringust, müües neile kuuluvad aktsiaseltsi aktsiad uuele investorile. Tehingu teostamiseks sobiva ostja leidmiseks ja tehingu ettevalmistamiseks plaanivad taotlejad kasutada välismaise professionaalse finantsnõustaja abi ehk müügitehingu vahendamise teenust.

Maksuhaldur on seisukohal, et taotlejatele kui Eesti äriühingutele kuuluvate aktsiaseltsi aktsiate müügitehingu vahendamise teenusele kohaldub maksuvabastus käibemaksuseaduse (KMS) § 16 lõike $2^1$ punkti 7 alusel. Lisaks andis maksuhaldur taotlejate soovil järgmise hinnangu KMS § 16 lõike $2^1$ punktide 7 ja 8 tõlgendamise osas:

- KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 7 sätestatud sõnaühendi „kaubeldavate väärtpaberite“ all tuleb mõista igasuguseid väärtpabereid, millega kauplemine on võimalik.
- KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 7 märgitud viide väärtpaberituru seaduse § 2 lõike 1 punktidele 1–7 on kooskõlas Euroopa Nõukogu 28.11.2006 direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi, artikli 135 lõike 1 punktis f sätestatuga.
- KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 8 sätestatud maksuvabastus on kohaldatav kõikidele väärtpaberite emiteerimise olukordadele, sealhulgas tavapärasele uute osade või aktsiate väljalaskmisele osa- või aktsiakapitali suurendamise käigus.
- KMS § 16 lõike $2^1$ punktis 8 sisalduvat sõnaühendit „väärtpaberite emiteerimine ja müük“ tuleb tõlgendada selliselt, et maksuvabastus kohaldub väärtpaberite emiteerimisele ja väärtpaberite müügi teenusele ka üksikult ja eraldiseisvalt.

Taotlejale kuulub 50% osalus OÜ-s X, ülejäänud 50% kuulub AS-ile Y. OÜ X on kahe kinnisasja omanik ning on võtnud Taotlejalt ning AS-lt Y laenu. OÜ Z soovib omandada OÜ X 100% osaluse ning võtta üle laenukohustuse Taotleja ning AS Y ees.

Taotleja soovis teada, kas OÜ X osade võõrandamise tehingule rakendub KMS § 16 lg 2 p 6 sätestatud käibemaksuvabastus.

KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatu kohaselt ei maksustata väärtpaberi käivet, välja arvatud kasvuhoonegaaside heitkoguse ühik atmosfääriõhu kaitse seaduse § 137 lõike 1 tähenduses ja selline väärtpaber või osalus, mis annab selle omanikule käesoleva paragrahvi lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõiguse või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õiguse. Sama paragrahvi lõike 2 punkti 3 teise lause kohaselt ei kohaldata maksuvabastust kinnisasjale, mille oluline osa on ehitis ehitusseadustiku tähenduses või ehitise osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa esmast kasutuselevõttu, kinnisasjale, mille oluline osa on oluliselt parendatud ehitis või selle osa ja mis võõrandatakse enne ehitise või selle osa parendamisele järgnevat taaskasutuselevõttu, ega ehitusmaale. Ehitis või selle osa on oluliselt parendatud, kui parendustega seotud kulutused ületavad vähemalt 10 protsenti ehitise või selle osa soetusmaksumust enne parendamist.

Eelnimetatud KMS-i sätete koosmõjus maksustatakse väärtpaberite käivet juhul, kui võõrandamise käigus antakse üle KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses nimetatud kinnisasja või selle osa omandiõigus või selle omanikuna kasutamise ja käsutamise õigus. Taotleja hinnangust tulenevalt ei ole tegemist KMS § 16 lõike 2 punkti 3 teises lauses ära nimetatud kinnisasjaga, mille käive on kohustuslikult maksustatav.

Isegi kui eeldada, et KMS § 16 lõike 2 punkt 6 lubab maksustada osaühingu osaluse müüki käibemaksuga juhul, kui sellele kuuluvad kinnisasjad, siis asjaolusid arvestades ei oleks kinnisasjade enda võõrandamine Taotleja poolt kohustuslikus korras käibemaksuga maksustatav, mis välistab igal juhul ka Taotleja osaluse müügi käibemaksuga kohustuslikus korras maksustamise.

Kokkuvõttes on MTA seisukohal, et Taotleja osade võõrandamise tehingu korral kehtib KMS § 16 lõike 2 punktis 6 sätestatud üldreegel ja osaluse müük on maksuvaba käive.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# 2014

### 2014 I KVARTAL

Taotleja soovis MTA siduvat hinnangut seoses tema omandis oleva kinnisasja müügitehingust saadava kasu tulumaksuga maksustamisega. Taotluse kohaselt on müüdava kinnisasja näol tegu kinnisasjaga, mille oluliseks osaks on eluruum, mida taotleja kasutab enda teise elukohana. Tulumaksuseaduse § 15 lg 5 punktis 1 sätestatu kohaselt tulumaksuga ei maksustata kinnisasja võõrandamisest saadud kasu, kui kinnisasja oluliseks osaks on eluruum, mida maksumaksja kuni võõrandamiseni kasutas oma elukohana. Maksumaksja elukoha määratlemisel lähtutakse maksukorralduse seaduse § 9 lg-st 1, mille kohaselt mõistet "elukoht" kasutatakse tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses.

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 14 lg 1 järgi isiku elukoht on koht, kus isik alaliselt või peamiselt elab. Sama paragrahvi lg 2 kohaselt võib isikul samaaegselt olla mitu elukohta. Nähtuvalt taotleja poolt esitatud täiendavatest tõenditest ning antud selgitustest on taotleja kasutanud eramut enda teise elukohana.

Sellest tulenevalt asub maksuhaldur seisukohale, et kõnesoleva kinnisasja müügist saadud kasule kohaldub TuMS § 15 lg 5 p 1 sätestatud maksuvabastus.

Viimati uuendatud 13.07.2021

# 2013

### 2013 IV KVARTAL

Taotleja küsis, kas tema kavandatav kogu varade ja lepingute edasimüük teisele Eesti äriühingule (soetaja) ja taotleja sellejärgne likvideerimine on käsitletav ettevõtte üleandmisena VÕS tähenduses, mille puhul KMS § 4 lg 2 p 1 kohaselt ei teki käivet.

Taotleja on Eesti residendist äriühing. Taotleja eesmärgiks on anda soetajale üle kogu äritegevuseks tarvilik vara, mis võimaldaks soetajal jätkata sama majandustegevusega ilma majandustegevuse vahepealse katkestuseta. Pärast tehingu jõustumist ei säiliks taotlejal ühtegi sama äritegevuse jätkamiseks vajalikku vara. Taotleja äritegevuse iseloomust tulenevalt puuduvad taotlejal alalised töötajad.

MTA nõustus taotleja põhjendustega ning leidis, et taotluses kirjeldatud tehing on ettevõtte või selle osa üleandmine VÕS tähenduses, mille puhul käivet ei teki.

Viimati uuendatud 08.12.2022