

# Siduvad eelotsused

Alla laaditud 17.12.2021

# Sisukord

<b>Tulumaks</b> .....	<b>3</b>
<b>Avaliku sektori taristuprojekt</b> .....	<b>3</b>
<b>Dividendid</b> .....	<b>3</b>
<b>2018</b> .....	<b>4</b>
<b>2017</b> .....	<b>6</b>
<b>2015</b> .....	<b>7</b>
<b>2014</b> .....	<b>8</b>
<b>2013</b> .....	<b>10</b>
<b>Erisoodustus</b> .....	<b>12</b>
<b>2018</b> .....	<b>13</b>
<b>2017</b> .....	<b>14</b>
<b>2016</b> .....	<b>15</b>
<b>2014</b> .....	<b>16</b>
<b>2013</b> .....	<b>17</b>
<b>Opsioonid</b> .....	<b>17</b>
<b>2020</b> .....	<b>18</b>
<b>2016</b> .....	<b>19</b>
<b>2014</b> .....	<b>20</b>
<b>2013</b> .....	<b>21</b>
<b>Ettevõtlusega mitteseotud kulu</b> .....	<b>22</b>
<b>2017</b> .....	<b>25</b>
<b>2015</b> .....	<b>25</b>
<b>2014</b> .....	<b>27</b>
<b>2013</b> .....	<b>30</b>
<b>Füüsilise isiku tulud ja maksuvabastused</b> .....	<b>31</b>
<b>2014</b> .....	<b>32</b>
<b>Mitteresidendid</b> .....	<b>33</b>
<b>2017</b> .....	<b>35</b>
<b>2015</b> .....	<b>37</b>
<b>2014</b> .....	<b>39</b>
<b>2013</b> .....	<b>41</b>
<b>Omakapital</b> .....	<b>43</b>
<b>2018</b> .....	<b>45</b>
<b>2017</b> .....	<b>52</b>
<b>2016</b> .....	<b>52</b>
<b>2015</b> .....	<b>54</b>
<b>2014</b> .....	<b>55</b>
<b>2013</b> .....	<b>60</b>
<b>Püsiv tegevuskoht</b> .....	<b>62</b>
<b>2014</b> .....	<b>63</b>
<b>Tehingud väärtpaberitega</b> .....	<b>64</b>
<b>2014</b> .....	<b>65</b>
<b>Vara võõrandamine</b> .....	<b>67</b>
<b>Ühinemine/jagunemine</b> .....	<b>69</b>
<b>2018</b> .....	<b>70</b>
<b>2017</b> .....	<b>75</b>
<b>2016</b> .....	<b>76</b>

<b>2015</b> .....	<b>78</b>
<b>2014</b> .....	<b>80</b>
<b>2013</b> .....	<b>84</b>

# Tulumaks

Tulumaksuseaduse alusel aastatel 2013–2020 tehtud eelotsused leiate temade kaupa allolevast menüüst.

## Avaliku sektori taristuprojekt

2019 IV KVARTAL

**Taotleja on energiakontsern, mille põhitegevuseks on soojuste ja elektri tootmine ning kaugkütte teenuse osutamine. Taotleja soovib 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<sup>2</sup> lg 1 p 2.**

TuMS § 54<sup>2</sup> 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<sup>2</sup> 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 kasutatakse vaid pikaajaliste avaliku sektori taristuprojektide rahastamiseks ning muud kasutust laenul ei oleks.

TuMS § 54<sup>2</sup> 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<sup>2</sup> lg 1 punktis 2 toodud erand, mistõttu tulumaksukohustust ei teki.

# Dividendid

## 2020 IV KVARTAL

Taotleja kuulub kontserni, mille emaettevõtte on Soome börsil noteeritud ühing. Kavandatakse kontsernisest ümberkujundamist, mis muu hulgas hõlmaks endas kontsernisest tütarühingute ühinemist, millele eelneks ühendava tütaretevõtte poolt ühendatava kontsernisese ettevõtte ostmise.

Taotleja soovis esmalt maksuhaldurilt hinnangut, ega ühinemisele eelnev müügilepingu alusel makstav turuhinnas olev ostuhind ei ole tulumaksuga maksustatav.

Maksuhaldur ei saa anda siduvat eelotsust seotud isikute vahel tehtud tehingu väärtuse kindlaksmääramise suhtes (maksukorralduse seaduse § 91<sup>2</sup> lõige 2), kuid märgib, et kui ostu-müügitehing sooritatakse kontsernisiseselt turuhinnast kõrgema hinnaga, siis kuulub ühinemisele eelnev ostu-müügitehing maksustamisele tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lõike 4 alusel ehk siirdehinnana, mis on TuMSi mõistes võrdsustatud kasumi jaotamisega.

Teiseks soovis taotleja teada, ega ühinemiseelne osaluse soetamine ning sellele järgnev sama osaluse ühendamine ei loo alust ega too kaasa muul põhjusel väljamaksete või tehingute maksustamist tulumaksuga.

Maksuhaldur nõustus taotlejaga, et kontsernisiseselt on äritegevuse ümberkorraldamine ja kontserni ühingute ühendamine aegajalt vajalik, kaasa arvatud tütarühingu ühendamine emaettevõttega. Olukorras, kus aga ühinemisele vahetult eelneb kontserni tütarühingu osaluse ostu-müügitehing, tuleb alati hinnata, kas sellise tehingu tegemine on taotlejale vajalik ning tema äritegevuse seisukohalt põhjendatud, kuna ühinemise järgselt läheksid kõik tütarühingu varad ja kohustused ka ilma eelneva ostu-müügitehingu tegemiseta üle ühendavale ühingule.

Võttes arvesse eelnevat, peab emaühingu ja tütarühingu ühinemisele eelnev osaluse ost olema taotleja seisukohalt põhjendatud ning taotlejale kui ühendavale ühingule peavad osaluse ostuga ja sellele järgneva ühinemisega üle minema ka reaalsed varad ja äritegevus, mille majandusnäitajatel on ostuhinnale vastav väärtus. Kui kontsernisiseselt tehakse seotud isikute vahel turuhinnast erinevas hinnas tehinguid ja selle kaudu suunatakse maksustatavat tulu või jaotatakse kasumit ühest äriühingust ja riigist teise, siis toob see kaasa maksukohustuse.

Seetõttu on maksuhaldur TuMS § 50 lõike 2 ja 2<sup>2</sup> tõlgendamisel lähtunud põhimõttest, et maksukohustust ei teki, kui kontsernisese tegevuse ümberkorraldamisel ja kontserni ühingute ühinemisel ei toimu kontserni siseselt kasumi jaotamist, mis peaks kuuluma tegelikkuses maksustamisele kas TuMS § 50 lõike 1 või TuMS § 50 lõike 4 alusel.

# 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 õiglasel 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 1<sup>1</sup> 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 1<sup>1</sup> 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 1<sup>1</sup>, 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 1<sup>1</sup> 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-I juba deklareerinud omakapitali sissemakse Y miljonit eurot, mis kujunes osaluse ja raha summas X miljoni euro põhjal, siis ei ole MTA hinnangul põhjendatud TSD-I täiendavalt deklareerida maksuvabasid dividende summas X miljonit eurot.

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

Taotleja on taotluses kinnitanud, et tehingute tegemisel ei olnud eesmärgiks maksueelise saamine ja need olid tehtud ärielistel 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 heauskust, 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.

## 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 häälttest.

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.

## 2015

### 2015 I KVARTAL

Taotleja soovis Maksu- ja Tolliamet (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 realselt 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.

## 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 arvatud 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 residentide 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 sätestatud 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 ühinemisejärgselt täitmise maksustamisele.

Taotlejad kuuluvad rahvusvahelisse kontserni. Taotluse kohaselt ei ole eraldiseisvate äriühingute pidamine majanduslikult otstarbekas. Kontsern kaalub Eesti äriühingute ühendamist, sh ühe taotleja nimevahetust ja ümberkujundamist osaühinguks. Esialgse analüüsi põhjal on otsustatud, et ühinemine

on äriliselt põhjendatud ja et eelistatud on ühinemine viisil, kus emaettevõtte A ühendatakse tütarühinguga B.

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

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

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

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

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

Seetõttu ei saa MTA kinnitada, et A ja B ühinemise korral A ühinemiseelsed võlakohustused, sealhulgas laenukohustused, ei muutu ühinemise tagajärjel ettevõtlusega mitteseotud kohustuseks. MTA leidis, et käesoleval juhul toob vähemalt osaliselt võlakohustuse täitmine ja väljamaksete tegemine ühendava ühingu poolt endaga kaasa maksukohustuse. Maksustamise alus võib sõltuvalt tehingute tegelikust majanduslikust sisust olla ka TuMS § 51 lg 2 punkt 5. Kui tehingute sisust ilmneb aga kasumi jaotamine ja väljaviimine, siis on maksustamise alus TuMS § 50 lg 1. Eeltoodust tulenevalt keeldus maksuhaldur siduva eelotsuse andmisest ühinemiseelsete võlakohustuste 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.

# 2013

## 2013 IV KVARTAL

Taotleja kavatseb soetada 100%-lise osaluse Hollandi residendist äriühingus. Osaluse soetust kavatseb taotleja tasuda kas omavahenditest või krediidasutusel 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.

## Erisoodustus

### 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<sup>3</sup> 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<sup>3</sup> 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<sup>3</sup> 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

optioonilepingu alusvara üleandmist otse töötaja 100%-lise osalusega äriühingule, kuid osaluse väljateenimine oleks sõltuvusse seatud töötaja töötamisega taotleja juures, ei kohaldu TuMS § 48 lõikes 5<sup>3</sup> toodud maksuvabastus.

TuMS § 48 lõike 5<sup>3</sup> puhul on oluline, et sätte kohaldub olukorras, kus osalusoptioon antakse töötajale ning osalusoptiooni alusvara on osalus tööandjas või tööandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus. Samuti on sätte kohaldamisel oluline, et optiooni täitmisel vähemalt kolm aastat pärast optiooni andmist ei maksustata tekkivat hüve erisoodustusena, vaid tulevikus töötaja kasuna vara võõrandamisest.

## 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 transpordikulud välisriigist Eestisse ja töötajate Eestisse toodavate varade kolimiskulusid.

TuMS § 48 lg 5<sup>1</sup> 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 sõidukulud 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 asumata.

## 2017

### 2017 I KVARTAL

Taotleja (linnavalitsus) kavatses anda rahaliselt hinnatavaid hüvesid linnavolikogu esimehele, linnavolikogu liikmetele, linnavolikogu kantselei teenistujatele, hallatava asutuse töötajatele ja hallatava asutuse direktorile. Ka linnavolikogu kantselei kavatses anda rahaliselt hinnatavaid hüvesid linnavalitsuse teenistujatele, hallatava asutuse töötajatele ja hallatava asutuse direktorile. Hallatav asutus kavatses 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 kõrgemaseisvaks 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 linna peava 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.

## 2016

### 2016 IV KVARTAL

Taotleja soovib laiendada emaettevõtte motivatsiooniprogrammi ka tütarettvõtte töötajatele. Motivatsiooniprogramm näeb ette valitud töötajatele emaettevõttes osalust omandada võimaldavate optioonide 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<sup>3</sup> lauses 2 nimetatud osalusoptioonidega, mistõttu TuMS § 48 lõike 5<sup>3</sup> lauses 2 sätestatud maksuvabastus kohaldub ka aktsiates arveldatavatele RSU-dele.

Maksu- ja Tolliamet (MTA) on osalusoptiooni määratlenud kui tööandjaga sõlmitud tuletislepingut, mis annab töötajale õiguse, kuid mitte kohustuse osta või müüa tööandja väärtpapereid 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 osalusoptiooni 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<sup>3</sup> mõistes.

MTA nõustus, et RSU-d on käsitletavad osalusoptsiooni andmisena TuMS § 48 lg 5<sup>3</sup> mõistes ning osaluse omandamine läbi aktsiate arveldamise kvalifitseerub TuMS § 48 lõike 5<sup>3</sup> 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.

## 2014

### 2014 II KVARTAL

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

Vastavalt TuMS § 48 lõikele 5<sup>3</sup> 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 töandja väärtpabereid kokkulepitud hinnaga kindla ajaperioodi jooksul või kindlal päeval. Määravaks on seejuures osaluse omandamise võimalus töandjas või töandjaga samasse kontserni kuuluvas äriühingus.

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

Arvestades eeltoodut leidis MTA, et taotluses kirjeldatus optsoonid vastavad osalusoptiooni tunnustele ja on täidetud tingimused selleks, et realiseeritavad optsoonid ei muutuks erisoodustuse objektiks lähtuvalt TuMS § 48 lõikest 5<sup>3</sup>.

## 2013

### 2013 I KVARTAL

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

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

### 2013 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut küsimuses, kas ja kuidas mõjutab optsoonilepingu ühe tingimuse – optsoonihinna muutmine - TuMS § 48 lõikes 5<sup>3</sup> ettenähtud maksuvabastuse eelduseks oleva 3-aastase tähtaja kulgu.

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

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

# Opsioonid

## 2021 I KVARTAL

Taotleja soovis maksuhaldurilt hinnangut seoses optsoonide andmisega, kus optsoonide 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 osalusoptsoonideks **tulumaksuseaduse (TuMS) § 48 lõike 5<sup>3</sup>** tähenduses ning kuidas toimub optsoonide maksustamine nende andmisel taotleja töötajatele. Samuti kas TuMS § 48 lõikes 5<sup>3</sup> 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 osalusoptiooni andmiseks TuMS § 48 lõike 5<sup>3</sup> tähenduses.

Maksuhaldur arvestas oma seisukohta kujundades asjaoluga, et Emaettevõtte aktsiaid märgib ja hoiab FCPE ehk Prantsusmaal spetsiaalselt töötajate optsooniprogrammiks 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<sup>3</sup> sätestab, et osalusoptiooni hoidmine vähemalt kolm aastat annab erisoodustuse maksuvabastuse. Kolme aastast perioodi arvestatakse alates optiooni andmise kuupäevast kuni optiooni täitmise kuupäevani, mil töötaja saab aktsiad.

MTA nõustub taotlejaga, et FCPE osakute omandamist märkimishinnaga ja FCPE osakute omandamist tööandja panusena tasuta saab lugeda optiooni andmiseks ning FCPE osakute lunastamist Emaettevõtte aktsiates saab lugeda optiooni 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<sup>3</sup> sätestatud maksuvabastuse alus (tingimus hoida optiooni 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 saamisest tulumaksukohustus samuti kui kasult vara võõrandamisest. Maksukohustuse aluseks on **TuMS § 15 lõige 1**.

## 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<sup>3</sup> 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<sup>3</sup> 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<sup>3</sup> sätestatud maksuvabastus kohalduks ka siis, kui optsioonileping oleks kohe algusest peale sõlmitud töötaja kontrolli all oleva ühingu 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<sup>3</sup> toodud maksuvabastus.

TuMS § 48 lõike 5<sup>3</sup> 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.

## 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<sup>3</sup> lauses 2 nimetatud osalusoptsioonidega, mistõttu TuMS § 48 lõike 5<sup>3</sup> 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<sup>3</sup> mõistes.

MTA nõustus, et RSU-d on käsitletavad osalusoptsiooni andmisena TuMS § 48 lg 5<sup>3</sup> mõistes ning osaluse omandamine läbi aktsiate arveldamise kvalifitseerub TuMS § 48 lõike 5<sup>3</sup> 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.

## 2014 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut küsimuses, kas taotluses kirjeldatud optsoonide tingimuste täitmine ja optsoonide arveldamine kvalifitseerub tulumaksuseaduse (TuMS) § 48 lg 5<sup>3</sup> lauses 2 sätestatud maksuvabastuse alla, mis käsitleb vähemalt kolme aastase realiseerimistähtajaga osalusoptsoonide erisoodustusena maksustamisest vabastamist.

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

MTA on osalusoptiooni 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 osalusoptsoonide tingimuste täitumise tähtajaks kolm aastat alates optsoonide andmisest, s.t. õigus saada optsoonide alusel ettevõtte aktsiaid tekib kolme aasta möödumisel optsoonide väljastamisest töötajatele, tingimusel, et viimane töötab jätkuvalt optsoonide tingimuste täitumise ajal ettevõttes või tema tütaretevõttes.

Arvestades eeltoodut leidis MTA, et taotluses kirjeldatus optsoonid vastavad osalusoptiooni tunnustele ja on täidetud tingimused selleks, et realiseeritavad optsoonid ei muutuks erisoodustuse objektiks lähtuvalt TuMS § 48 lõikest 5<sup>3</sup>.

## 2013

### 2013 I KVARTAL

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

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

## 2013 II KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut küsimuses, kas ja kuivõrd mõjutab optsoonilepingu ühe tingimuse – optsooni hinna muutmine - TuMS § 48 lõikes 5<sup>3</sup> ettenähtud maksuvabastuse eelduseks oleva 3-aastase tähtaja kulgu.

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

MTA taotlejaga ei nõustunud ja leidis, et optsooni hinna muutmine muudab esialgset optsoonide andmise kuupäeva, mis hakkab kulgema optsooni hinna muutmisest alates.

# Ettevõtlusega mitteseotud kulu

## 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 äriühingud, st valdkond 1 ning valdkond 2, mis Eestis ja Lätis tegutsevad hetkel ühes ja samas äriühingus. Äriühingute 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 residentist äriühingult „A“ kas (1) osaluste omandamisega ostu-müügilepingu sõlmimise teel või (2) osaluste omandamisega mitterahalise sissemakse teel.

### ✦ piiriülene ühinemine

Ellu viiakse kokku neli piiriülse ühinemise menetlust: jagunemisjärgsete ühingute ühendamise vastavalt valdkonnas 1 tegutseva Eesti äriühinguga ja valdkonnas 2 tegutseva Eesti äriühinguga. Piiriülse 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 residentist ühendaval äriühingul piiriülese ühinemise korral Eestis maksukohustust. Maksuhaldur juhhib tähelepanu, et sätte sõnastusest nähtuvalt ei kohaldu see ühendatavatele Läti ja Leedu residentist 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 lisa 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 sissemaksale (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 residentist 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 residentist äriühingu residentiriigis teenitud tulu ainult residentiriigis, st Läti residentist äriühingu Lätis teenitud kasum maksustatakse ainult Lätis ja Leedu residentist 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<sup>1</sup> 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 äriilistel 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<sup>1</sup>).

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. Emaühingu „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 sissemaksena maksueelist kasumi jaotamisel.

MTA on ka seisukohal, et kontsernisisesest 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.

## 2017

### 2017 II KVARTAL

Taotleja kavatses 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.

# 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 ettevõtte, 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 uuel 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 säilitamiseks 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. Pangalaenu on ettenähtud uue ettevõtte uute arenduste läbiviimiseks. Kuna uute arenduste omanikuks saab uus ettevõtte, siis on ka arenduste jaoks võetud laenu seotud uue ettevõtte ettevõtlusega ning uue ettevõtte varade ja kohustustega.

Asjaolu, et Taotleja omanikud soovivad oma tegevuse geograafiat ja investeringute 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.

## 2014

### 2014 I KVARTAL

Taotleja soovis maksuhalduri hinnangut seoses tütarettvõttele 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.

### 2014 II KVARTAL

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

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

MTA nõustus taotlejate seisukohaga, et kirjeldatud ühinemiste korral (tütarühing ühineb emaühingusse

või emaühing ühineb tütarühingusse) ühendatakse ühinemises osalevatesse äriühingutesse sissemakstud kapitalid ilma elimineerimiseta.

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

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

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

Taotluses toodud asjaolude põhjal on maksuhaldur seisukohal, et B aktsiate ostu – müügitehingu, finantseerimise tehingute ja nendele järgneva äriühingute ühinemise tegelikuks eesmärgiks on maksueelise saamine. Eelnimetatud tehingute tegelik majanduslik sisu seisneb maksuhalduri hinnangul selles, et emaettevõtte üks tütarühing A omandab nn laenuraha eest (valdusühingu emaettevõtte laen A-le ja valdusühingu sissemaks 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<sup>2</sup> lg 1 p 3)

#### 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 laenu tehingust 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 tavapärasest 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.

## 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 algdokumentid 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 hinnangul 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.

### 2013 IV KVARTAL

Taotleja kavatseb soetada 100%-lise osaluse Hollandi residendist äriühingus. Osaluse soetust kavatseb taotleja tasuda kas omavahenditest või krediidiastusel 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<sup>1</sup> 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<sup>1</sup> 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.

## Füüsilise isiku tulud ja maksuvabastused

### 2017 II KVARTAL

Taotleja kavatses 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 investeringut 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 investerinud 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 maksuma 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 § 17<sup>1</sup> 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.

# 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.

## Mitteresidendid

### 2018 IV KVARTAL

Taotleja asutati välismaa kinnisvaraettevõtte (edaspidi emaühing) poolt seoses plaaniga teostada investeringuid 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 investeringust 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<sup>2</sup> sätestab, et residendist äriühing, kes kustutatakse registrist ilma likvideerimiseta, maksab tulumaksu omakapitali osalt, mis ületab omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksid. 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 sissemaksid. 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 sissemaksid. 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 lepinguosalisest 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 lepinguosalisest riigis olevast kinnisvarast saadud tulu võidakse maksustada selles teises riigis. Sama artikli lõige 3 sätestab, et lõike 1 sätteid 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 eesmärgi. 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 lepinguosalisest 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 investeringust 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 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<sup>1</sup> 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<sup>1</sup> punkti 1 alusel taotleja füüsilisest isikust ainuosanikule, kuivõrd Soome tütarühingult saadavad dividendid vastavad TuMS § 50 lõike 1<sup>1</sup> punktis 1 ning lõigete 1<sup>3</sup> ja 1<sup>4</sup> tingimustele.

**Maksu- ja Tolliameti hinnang:**

TuMS § 50 lõike 1<sup>1</sup> 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 häälest.

Võttes arvesse asjaolu, et taotleja kinnitas, et ei esine TuMS § 50 lõigetes 1<sup>3</sup> ja 1<sup>4</sup> nimetatud asjaolusid, taotleja osalus temale dividende maksvas äriühingus on suurem kui 10% ning dividendide väljamaksja asub lepinguriigis, rakendub TuMS § 50 lõige 1<sup>1</sup> 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<sup>3</sup> 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 emaettevõtte 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<sup>2</sup>, 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.

# 2015

## 2015 I KVARTAL

Taotleja soovis MTA siduvat hinnangut Taotleja seisukohale arvata Euroopa Liitu mittekuulvas riigis (edaspidi kolmas riik) kinnipeetud tulumaks maha tema tulevikus tekkivast Eesti tulumaksukohustusest. Taotlejal on teises Euroopa Liidu liikmesriigis (edaspidi teine liikmesriik) registreeritud tütaretevõtte, mis tegeleb taotlejale vallasasjade tšarterisse andmisega. Tütaretevõtte omandis on vallasasi, mis on registreeritud teise liikmesriigi ja kolmanda riigi registris. Taotleja ja tütaretevõtte vahel on sõlmitud laenuleping, mille kohaselt tütaretevõtte täidab enda laenukohustusi Taotleja ees enda tulu arvelt. Laenukohustus tuleneb Taotleja poolsest refinantseerimisest, mille käigus Taotleja tasus tütaretevõtte poolt võetud pangalaenu. Taotleja ja tütaretevõtte vahel on sõlmitud kokkulepe, mille kohaselt on vallasasja tšarterisse andmisel tšarterisse andjaks Taotleja. Nimetatud kokkuleppe eesmärgiks on tagada laenulepingust tulenevate kohustuste täitmine. Tšarterleping sõlmitakse tütaretevõtte ja tšarterisse võtja vahel. Reaalseks tšarterisse andjaks ning tulu saajaks jääb Taotleja.

Tütaretevõtte sõlmib Taotleja volitusel tšarterlepingu kolmanda riigi äriühinguga. Lepingu kohaselt on kolmanda riigi äriühing tšarterisse võtja, Taotleja tütaretevõtte 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 tütaretevõttele tasutud tšartermaksetelt peetakse kolmandas riigis kinni tulumaks.

MTA ei nõustu taotleja seisukohaga, mille kohaselt on vallasasja tšarterisse andmise eest makstava tasu tegelikult saajaks Taotleja, kes omab seeläbi TuMS § 45 lg 1 alusel õigust arvata tema tulevikus tekkivalt tulumaksukohustusest maha kolmandas riigis kinnipeetud tulumaks.

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

Tütaretevõtet võiks vallasasja tšarterisse andmisel käsitleda vahendajana nt juhul, kui ta koguks tšartertasu kokku ja kannaks selle viivitamatult tegelikule kasusaajale. Taotlusest nähtuvalt on tütaretevõtte 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 tütaretevõtte olla vallasasja tšarterisse andmisel vahendajaks, kes tegutseks vallasasja tšarterisse andmisel teise isiku nimel või vastutusel. Kuigi taotluse kohaselt kuulub tütaretevõtte 100% Taotlejale, ei

tähenda nimetatut, 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 nimetatut tšarterilepingu 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 tšarteritasu ülekandeid täies ulatuses otse Taotlejale tasaarvestades seeläbi taotluses märgitud laenu, ei muuda ülalnimetatud tehingute tegelikku sisu. Tšarteritehingu tegelik sisu on maksuhalduri hinnangul see, et Taotleja tütarettevõtte 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. Tšarterilepingu sõlmimisel on poolte tahteks vallasasja tšarterisse andmine ja võtmine, laenulepingu puhul aga laenu andmine, saamine ja tagasimaksmine. Nimetatust nähtub, et laenu- ja tšarteritehingute tahteavaldused on erinevad. Seega kolmanda riigi äriühingu poolt vallasasja tšarteritasu maksmisel on tema tahteks vallasasja tšarterisse võtmine, mitte Taotleja tütarettevõtte laenukohustuse täitmine. Ka seetõttu ei saa kolmanda riigi äriühingu poolt tasutud tšarterimakseid lugeda Taotleja tšarteritehingust 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 tšarteritasuga täidab enda laenukohustust Taotleja ees. Asjaolu, et Taotleja tütarettevõtte tasub vallasasja tšarterisse andmise eest saadava tulu arvelt Eesti äriühingule laenumakseid, ei muuda Taotlejat tegelikult tulu saajaks.

Äriseadustiku § 6 lg 1 sätestab, et kui üks äriühing on teises äriühingus osanik või aktsionär ning omab seal hälteenamust, 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 tütarettevõtte 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 emaettevõtte 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 tütarettevõtelt 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.



### **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 emaettevõtte A ühendatakse tütarühinguga B.

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

Äriühingute ühinemise korral ei teki tulumaksukohustust TuMS § 50 lg 2<sup>2</sup> ja muude sätete alusel ühinemises osalevate äriühingute tasemel sõltumata läbiviidava ühinemise viisist.

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

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

Taotluses toodud asjaolude põhjal on maksuhaldur seisukohal, et B aktsiate ostu – müügitehingu, finantseerimise tehingute ja nendele järgneva äriühingute ühinemise tegelikuks eesmärgiks on maksueelise saamine. Eelnimetatud tehingute tegelik majanduslik sisu seisneb maksuhalduri hinnangul selles, et emaettevõtte üks tütarühing A omandab nn laenuraha eest (valdusühingu emaettevõtte laen A-le ja valdusühingu sissemaks 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<sup>2</sup> 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.

## 2013

### 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.

**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<sup>1</sup> punktis 1 sätestatud määratlemata õigusemõistet „lepinguriigi tulumaksudohustuslasest äriühing“ tõlgendada kooskõlas kehtiva Direktiivi ja selle lisadega.
2. Taotleja leiab, et TuMS § 50 lg 1<sup>1</sup> 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 tulumaksudokohustuslane 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.

## 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 tulumaksudokohustust 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 meetodika 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 IV KVARTAL

**Taotleja kavatses soetada 100%-lise osaluse Hollandi residendist äriühingus. Osaluse soetust kavatses taotleja tasuda kas omavahenditest või krediidasutusel 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<sup>1</sup> 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<sup>1</sup> 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.

# Omakapital

## 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 maksukohustustase esitatud maksudeklaratsioonidest, maksukohustustase 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<sup>2</sup> alusel teha maksuvabalt väljamakseid äriühingu osakapitali tehtud sissemakse ulatuses.

## 2020 IV KVARTAL

Taotleja kuulub kontserni, mille emaettevõtte on Soome börsil noteeritud ühing. Kavandatakse kontsernisest ümberkujundamist, mis muu hulgas hõlmaks endas kontsernisest tütarühingute ühinemist, millele eelneks ühendava tüarettevõtte poolt ühendatava kontsernisese ettevõtte ostmise.

Taotleja soovis esmalt maksuhaldurilt hinnangut, ega ühinemisele eelnev müügilepingu alusel makstav turuhinnas olev ostuhind ei ole tulumaksuga maksustatav.

Maksuhaldur ei saa anda siduvat eelotsust seotud isikute vahel tehtud tehingu väärtuse kindlaksmääramise suhtes (maksukorralduse seaduse § 91<sup>2</sup> lõige 2), kuid märgib, et kui ostu-müügitehing sooritatakse kontsernisiseselt turuhinnast kõrgema hinnaga, siis kuulub ühinemisele eelnev ostu-müügitehing maksustamisele tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lõike 4 alusel ehk siirdehinnana, mis on TuMSi mõistes võrdsustatud kasumi jaotamisega.

Teiseks soovis taotleja teada, ega ühinemiseelne osaluse soetamine ning sellele järgnev sama osaluse ühendamine ei loo alust ega too kaasa muul põhjusel väljamaksete või tehingute maksustamist tulumaksuga.

Maksuhaldur nõustus taotlejaga, et kontsernisiseselt on äritegevuse ümberkorraldamine ja kontserni ühingute ühendamine aegajalt vajalik, kaasa arvatud tütarühingu ühendamine emaettevõttega. Olukorras, kus aga ühinemisele vahetult eelneb kontserni tütarühingu osaluse ostu-müügitehing, tuleb

alati hinnata, kas sellise tehingu tegemine on taotlejale vajalik ning tema äritegevuse seisukohalt põhjendatud, kuna ühinemise järgselt läheksid kõik tütarühingu varad ja kohustused ka ilma eelneva ostu-müügitehingu tegemiseta üle ühendavale ühingule.

Võttes arvesse eelnevat, peab emaühingu ja tütarühingu ühinemisele eelnev osaluse ost olema taotleja seisukohalt põhjendatud ning taotlejale kui ühendavale ühingule peavad osaluse ostuga ja sellele järgneva ühinemisega üle minema ka reaalsed varad ja äritegevus, mille majandusnäitajatel on ostuhinnale vastav väärtus. Kui kontsernisiseselt tehakse seotud isikute vahel turuhinnast erinevas hinnas tehinguid ja selle kaudu suunatakse maksustatavat tulu või jaotatakse kasumit ühest äriühingust ja riigist teise, siis toob see kaasa maksukohustuse.

Seetõttu on maksuhaldur TuMS § 50 lõike 2 ja 2<sup>2</sup> tõlgendamisel lähtunud põhimõttest, et maksukohustust ei teki, kui kontsernisisesel tegevuse ümberkorraldamisel ja kontserni ühingute ühinemisel ei toimu kontserni siseselt kasumi jaotamist, mis peaks kuuluma tegelikkuses maksustamisele kas TuMS § 50 lõike 1 või TuMS § 50 lõike 4 alusel.

## 2018

### 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 sissemaksena teel, ei teki ka taotlejal tulumaksukohustust taotlejale kuuluva osaluse ülal märgitud asjaoludel äriühingule mitterahalise sissemaksena üleandmisest.

**Taotleja asutati välismaa kinnisvaraettevõtte (edaspidi emaühing) poolt seoses plaaniga teostada investeringuid 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 investeringust 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 eelneada 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<sup>2</sup> 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, osauhinngu 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 lepinguosalisel 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 lepinguosalisel riigis olevast kinnisvarast saadud tulu võidakse maksustada selles teises riigis. Sama artikli lõige 3 sätestab, et lõike 1 sätteid 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 eesmärgi. 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 lepinguosalisel 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 investeringust 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 investeeeringuid Küprosel asutatud valdusühingu kaudu.**

Välismaa investeerimisgrupp „A“ on otsustanud valdusühingu tegevuse lõpetada, et koondada investeerimistegevus ja investeeeringute 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 õiglasel 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 1<sup>1</sup> 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 1<sup>1</sup> 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 1<sup>1</sup>, 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 1<sup>1</sup> 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-I 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 äriilistel 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 äriiliinid, st valdkond 1 ning valdkond 2, mis Eestis ja Lätis tegutsevad hetkel ühes ja samas äriühingus. Äriiliinide 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 residentist ühendaval äriühingul piiriülese ühinemise korral Eestis maksukohustust. Maksuhaldur juhib tähelepanu, et sätte sõnastusest nähtuvalt ei kohaldu see ühendatavatele Läti ja Leedu residentist 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 lisa 7 IV osa koodil 7510 ühendatud ja lõppenuks loetud Läti ja Leedu ühingute omakapitalist tehtud väljamakseid ületav sissemaksete summa. Kui taotleja poolt aktsionäride/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 sissemaksena (TuMS § 50 lg 2) ka tasutud ülekursi 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 residentist 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 residentist äriühingu residentriigis teenitud tulu ainult residentriigis, st Läti residentist äriühingu Lätis teenitud kasum maksustatakse ainult Lätis ja Leedu residentist 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<sup>1</sup> 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 äriilistel 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<sup>1</sup>).

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. Emaühingu „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 kontsernisisesest 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.

## 2017

### 2017 III KVARTAL

Taotleja kavatses nõuda likvideeritavalt ettevõttelt osanike lepingu alusel väljamakse tegemist, mis Taotleja arvamusel 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 väljamaksuga, kuulub likvideerimisel oleva äriühingu omakapitalist osanikele tehtud väljamakse TuMS § 50 lg 2 kohaselt maksustamisele osas, mis ületab varem osaühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissetulekuid.

Väljamakset tegeval äriühingul on õigus maksuhaldurile vorm TSD lisa 7 osa la koodil 7040 deklareeritud omakapitali sissetulekute 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.

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 ettevõtte 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 osutamisenä, 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.

## 2015

### 2015 IV KVARTAL

Taotleja ja OÜ A kavatsesid 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<sup>1</sup> ja 199<sup>2</sup> 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<sup>2</sup>, 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.

## 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 emaettevõtte A ühendatakse tütarühinguga B.

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

Äriühingute ühinemise korral ei teki tulumaksukohustust TuMS § 50 lg 2<sup>2</sup> ja muude sätete alusel ühinemises osalevate äriühingute tasemel sõltumata läbiviidava ühinemise viisist.

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



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

Taotluses toodud asjaolude põhjal on maksuhaldur seisukohal, et B aktsiate ostu – müügitehingu, finantseerimise tehingute ja nendele järgneva äriühingute ühinemise tegelikuks eesmärgiks on maksueelise saamine. Eelnimetatud tehingute tegelik majanduslik sisu seisneb maksuhalduri hinnangul selles, et emaettevõtte üks tütarühing A omandab nn laenuraha eest (valdusühingu emaettevõtte laen A-le ja valdusühingu sisse makse 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<sup>2</sup> lg 1 p 3).

#### 2014 III KVARTAL

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

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

Samuti soovis taotleja kinnitust, et tagasiostetavate aktsiate väärtus määratakse ÄS-s toodud piiranguid järgides (§ 283) ja aktsiate tagasiostmine on üksnes tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lg 2 rakendusala ning kuulub maksustamisele vaid juhul, kui väljamaksed omakapitalist ületavad taotleja sisse makseid 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 meetoodika 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 meetoodikat 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 rakendusalasasse 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 kavatses suurendada oma osakapitali kinnistu kui mitterahalise sissemakse saamise kaudu seniselt omanikult. Kinnistu väärtus moodustab üle poole taotleja kapitalist, mistõttu kinnistu väärtust mitterahalise sisemaksena hindab äriseadustiku § 143 lg 3 järgi audiitor. Kinnistu kajastatakse taotleja raamatupidamisdokumentides materiaalse põhivarana. Seejärel müüks taotleja kinnistu turuhinnas kolmandale isikule. Enne müüki ei tekiks taotleja hinnangul tal käibemaksuga maksustatavat käivet ning taotleja ei registreeriks ennast käibemaksukohustuslaseks.**

**Eelkõige palus taotleja maksuhaldurilt vastust järgmistele küsimustele:**

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

Taotleja sooviks oli kasutada oma õigust suurendada Taotleja omakapitali tehtud sissemaksid Taotlejaga ühendatud äriühingutesse tehtud sissemaksete võrra. Esitatud taotluse kokkuvõtlikuks eesmärgiks oli selgitada välja, kas omakapitali vähendamise seaduse seadustagajärgi on hinnatud õigesti ning kas ühinemistes osalenud äriühingute omakapitali tehtud sissemaksete hindamise meetodika 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 rakendusala ja kuuluvad maksustamisele tulumaksuga juhul, kui need väljamaksed ületavad äriühingu omakapitali tehtud sissemaksid. Omakapitalist ainuaktsionärile tehtud väljamaksetele, mida tehakse seoses aktsiakapitali vähendamisega, TuMS § 50 lg 4 ei kohaldu, olenemata sellest, et ainuaktsionär on seotud isikuks TuMS mõistes. Kui vaadelda nende väljamaksete deklareerimist vastavalt rahandusministri poolt kehtestatud vormidele, siis omakapitalist aktsionärile tehtav nn muu väljamakse deklareeritakse üksnes vormi TSD lisa 7 tabelis 1 (mitte aga vormi TSD lisa 6 alapunktis 10). Teisisõnu, ainuaktsionärile aktsiakapitali vähendamisega seoses tehtud väljamaksete maksustamisel tulumaksuga kohaldatakse väljamakse tegija poolt vaid TuMS § 50 lg-t 2, mitte muid sätteid.

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut järgneva maksukäsitluse õigsuse osas:

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

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

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

Kui ühendav äriühing soovib kasutada õigust suurendada oma sissemakset ühendatud äriühingutesse tehtud sissemaksete võrra ja ühendatav äriühing ei esitanud maksuhaldurile ühinemiseelset

deklaratsiooni, siis ühendaval äriühingul peab olema arvestus kõikide maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta ja peavad olema ka arvestuse aluseks olevad olulised dokumendid (alus MKS § 57). Sellisel juhul lasub ühendatud äriühingusse tehtud sisse- 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 sisse- ja väljamaksete tegemise aeg ja suurus ning väljamaksete 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 sisse- ja väljamaksete arvesse võtta.

## 2013

### 2013 I KVARTAL

Taotlejat huvitas, kas tema poolt taotluses esitatud meetodika omakapitali tehtud sisse- ja väljamaksete kujunemise ja ühinemise puudutava sisse- ja väljamaksete 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 aktsionäriks 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 ühinemise puudutava sisse- ja väljamakstud kapitali liitmise ja elimineerimise meetodikaga. Samuti, et oma aktsiate tagasiostmisel tehtavad väljamaksed kuuluvad TuMS § 50 lg 2 rakendusala ja muud TuMS sätted rakendamisele ei kuulu.

### 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 sissemaksid taotlejasse ning seetõttu tuleb 2008. aastal taotleja ja emaettevõtja tagurpidise ühinemise tulemusena elimineerida emaettevõtja tehtud mitterahalised sissemaksed tütarettevõttesse.

## 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 osäühingu osaga mitterahalise sissemakse tegemine X AS kapitali suurendamisel eelotsuse taotluses kirjeldatud viisil on maksuneutraalne?**

TuMS § 50 lg 2<sup>2</sup> kohaselt maksab residendist äriühing, kes kustutatakse registrist ilma likvideerimiseta, tulumaksu omakapitali osalt, mis ületab omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksid, 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<sup>2</sup> 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.

## 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 Taotlejal kaupade soetamisel.

Antud olukorras rakendab Taotleja Eesti käibemaksukohustuslasele müügi puhul 0%-list maksumäära ning ostjast Eesti käibemaksukohustlane 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.

## 2014

### 2014 IV KVARTAL

Taotleja soovis selgust, kuidas sisustada TuMS § 50 lg 1<sup>1</sup> 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 residentide 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 sätestatud 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.

## Tehingud väärtpaberitega

### 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 investeringut käsutama ning kannab kõik investeringu 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 investeringu 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 investerinud 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 § 17<sup>1</sup> 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.

# 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 lisa 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 laenulepingust 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 AS-i 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 tavapärase majandustegevuse ei ole ärioluliselt 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 äriolulist 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 põhivõlak 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.

## Vara võõrandamine

### 2016 I KVARTAL

Taotleja ettevõtte võõrandas tütarettevõtte ja selle kasutada olnud kinnisvara, lõpetas majandustegevuse ning kavatses jaguneda jaotumise teel. Ettevõtte 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 ettevõtte 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 ettevõtte 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 ettevõtte likvideerida. Pole ka alust hinnata tehingut kui ettevõtte üleminekut või selle majandustegevuse jätkamist omandavates äriühingutes, kuivõrd taotlusest nähtuvalt ettevõtte 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.

## Vara võõrandamine 2013

### 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.

### 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.

## Ühinemine/jagunemine

### 2020 IV KVARTAL

Taotleja kuulub kontserni, mille emaettevõtte on Soome börsil noteeritud ühing. Kavandatakse kontsernisest ümberkujundamist, mis muu hulgas hõlmaks endas kontsernisest tütarühingute ühinemist, millele eelneks ühendava tütarettvõtte poolt ühendatava kontsernisese ettevõtte ostmise.

Taotleja soovis esmalt maksuhaldurilt hinnangut, ega ühinemisele eelnev müügilepingu alusel makstav turuhinnas olev ostuhind ei ole tulumaksuga maksustatav.

Maksuhaldur ei saa anda siduvat eelotsust seotud isikute vahel tehtud tehingu väärtuse kindlaksmääramise suhtes (maksukorralduse seaduse § 91<sup>2</sup> lõige 2), kuid märgib, et kui ostu-müügitehing sooritatakse kontsernisiseselt turuhinnast kõrgema hinnaga, siis kuulub ühinemisele eelnev ostu-müügitehing maksustamisele tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lõike 4 alusel ehk siirdehinnana, mis on TuMSi mõistes võrdsustatud kasumi jaotamisega.

Teiseks soovis taotleja teada, ega ühinemiseelne osaluse soetamine ning sellele järgnev sama osaluse ühendamine ei loo alust ega too kaasa muul põhjusel väljamaksete või tehingute maksustamist tulumaksuga.

Maksuhaldur nõustus taotlejaga, et kontsernisiseselt on äritegevuse ümberkorraldamine ja kontserni ühingute ühendamine aegajalt vajalik, kaasa arvatud tütarühingu ühendamine emaettevõttega. Olukorras, kus aga ühinemisele vahetult eelneb kontserni tütarühingu osaluse ostu-müügitehing, tuleb alati hinnata, kas sellise tehingu tegemine on taotlejale vajalik ning tema äritegevuse seisukohalt põhjendatud, kuna ühinemise järgselt läheksid kõik tütarühingu varad ja kohustused ka ilma eelneva ostu-müügitehingu tegemiseta üle ühendavale ühingule.

Võttes arvesse eelnevat, peab emaühingu ja tütarühingu ühinemisele eelnev osaluse ost olema taotleja seisukohalt põhjendatud ning taotlejale kui ühendavale ühingule peavad osaluse ostuga ja sellele järgneva ühinemisega üle minema ka reaalsed varad ja äritegevus, mille majandusnäitajatel on ostuhinnale vastav väärtus. Kui kontsernisiseselt tehakse seotud isikute vahel turuhinnast erinevas hinnas tehinguid ja selle kaudu suunatakse maksustatavat tulu või jaotatakse kasumit ühest äriühingust ja riigist teise, siis toob see kaasa maksukohustuse.

Seetõttu on maksuhaldur TuMS § 50 lõike 2 ja 2<sup>2</sup> tõlgendamisel lähtunud põhimõttest, et

maksukohustust ei teki, kui kontsernisisesse tegevuse ümberkorraldamisel ja kontserni ühingute ühinemisel ei toimu kontserni siseselt kasumi jaotamist, mis peaks kuuluma tegelikkuses maksustamisele kas TuMS § 50 lõike 1 või TuMS § 50 lõike 4 alusel.

## 2018

### 2018 IV kvartal

**Taotleja asutati välismaa kinnisvaraettevõtte (edaspidi emaühing) poolt seoses plaaniga teostada investeringuid 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 investeringust 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 eelneva 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<sup>2</sup> 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 sätteid 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 eesmärgi. 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 investeringust 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 äriühingud, st valdkond 1 ning valdkond 2, mis Eestis ja Lätis tegutsevad hetkel ühes ja samas äriühingus. Äriühingute eraldamine soovitakse ellu viia juriidilise eraldamise 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.

- piiriülese 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 juhhib 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 lisa 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 sissemaksle (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 topeltnmaksustamise 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 topeltnmaksustamist 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<sup>1</sup> sätestatu kohaselt maksustatakse Eestis tulumaksuga see osa aktsiaseltsi või osaühingu omakapitali väljamaksest, mis ületab varasemalt omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksid. TuMS § 50 lg 1<sup>4</sup> näeb ette, et lg-d 1<sup>1</sup> ja 2, (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 äriistel 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<sup>1</sup>).

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 sissemaks tegemine toob taotlejale kaasa õiguse TSD lisal 7 deklareerida omakapitali tehtud mitterahalise sissemaksena Läti ja Leedu tütarühingute turuväärtus ning tulevikus teha mitterahalise sissemaks ulatuses ühingu „A“ TuMS § 50 lg 2 alusel väljamakseid maksukohustuseta.

Taotleja põhjendab osaluste ostu-müügilepingu sõlmimist või mitterahalise sissemaks 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 sissemaks tegemist kui emaühingule „A“ ja taotlejale ei kaasneks ostu-müügitehinguga või mitterahalise sissemaksuga maksueelist kasumi jaotamisel.

MTA on ka seisukohal, et kontsernisisesest restruktureerimise ja äristruktuuri ümberkorraldamisega ei ole põhjendatud topelt maksuvabastuse andmine või maksueelise saamine. Taotlejal on õigus arvestada Läti ja Leedu tütarühingute omakapitali tehtud sissemakssetega 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.

## 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 emaettevõtte 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 ostmise 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:**

Tütärühingu 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.

## 2016

### 2016 I KVARTAL

Taotleja ettevõtte võõrandas tütarettevõtte ja selle kasutada olnud kinnisvara, lõpetas majandustegevuse ning kavatses jaguneda jaotumise teel. Ettevõtte 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 ettevõtte 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 ettevõtte 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 ettevõtte likvideerida. Pole ka alust hinnata tehingut kui ettevõtte üleminekut või selle majandustegevuse jätkamist omandavates äriühingutes, kuivõrd taotlusest nähtuvalt ettevõtte 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.

## 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 (krediitiasutus), 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 2<sup>2</sup> 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 ainuosalusel 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 2<sup>2</sup> kohaselt ei too ühendava äriühingu poolt ühendatava äriühingu ainuosaluse ostmisele järgnev äriühingute ühinemine neile kaasa tulumaksu tasumise kohustust.

## 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<sup>1</sup> ja 199<sup>2</sup> 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<sup>2</sup> kohaselt maksab residendist äriühing, kes kustutakse registrist ilma likvideerimiseta, tulumaksu omakapitali osalt, mis ületab omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksid, 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<sup>2</sup> 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<sup>2</sup>, 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 ettevõtte, 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 laenuõuete tagasiostmiseks pangalt täiendava laenu võtmine või uuel 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 säilitamiseks 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. Pangalaenu on ettenähtud uue ettevõtte uute arenduste läbiviimiseks. Kuna uute arenduste omanikuks saab uus ettevõtte, siis on ka arenduste jaoks võetud laenu seotud uue ettevõtte ettevõtlusega ning uue ettevõtte varade ja kohustustega.

Asjaolu, et Taotleja omanikud soovivad oma tegevuse geograafiat ja investeringute 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 laenu raha 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.

## 2014

### 2014 I KVARTAL

Taotlejad soovisid maksuhalduri siduvat hinnangut küsimuses, kas siseriiklikku ühinemist maksustatakse TuMS §-ide 50-52 alusel ja kas maksustamist mõjutab, millist ühinemismeetodit (tavapärase 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<sup>2</sup> 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<sup>2</sup> reguleerimisalasse, mis välistab ühtlasi selle, et need tehingud võiksid samaaegselt olla järgnevate tulumaksuseaduse sätete reguleerimisalal ja seda põhjusel, et maksuobjektid on üksteist välistavad.

### 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 emaettevõtte A ühendatakse tütarühinguga B.

MTA nõustus taotlejate seisukohaga, et kirjeldatud ühinemiste korral (tütarühing ühineb emaühingusse

või emaühing ühineb tütarühingusse) ühendatakse ühinemises osalevatesse äriühingutesse sissemakstud kapitalid ilma elimineerimiseta.

Äriühingute ühinemise korral ei teki tulumaksukohustust TuMS § 50 lg 2<sup>2</sup> ja muude sätete alusel ühinemises osalevate äriühingute tasemel sõltumata läbiviidava ühinemise viisist.

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

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

Taotluses toodud asjaolude põhjal on maksuhaldur seisukohal, et B aktsiate ostu – müügitehingu, finantseerimise tehingute ja nendele järgneva äriühingute ühinemise tegelikuks eesmärgiks on maksueelise saamine. Eelnimetatud tehingute tegelik majanduslik sisu seisneb maksuhalduri hinnangul selles, et emaettevõtte üks tütarühing A omandab nn laenuraha eest (valdusühingu emaettevõtte laen A-le ja valdusühingu sissemaks 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<sup>2</sup> lg 1 p 3).

#### 2014 III KVARTAL

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

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

Samuti soovis taotleja kinnitust, et tagasiostetavate aktsiate väärtus määratakse ÄS-s toodud piiranguid

järgides (§ 283) ja aktsiate tagasiostmine on üksnes tulumaksuseaduse (TuMS) § 50 lg 2 rakendusallas ning kuulub maksustamisele vaid juhul, kui väljamaksed omakapitalist ületavad taotleja sissemakseid omakapitali.

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

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

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

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

MTA nõustus taotlejaga, et omaaktsiate tagasiost kuulub TuMS § 50 lg 2 rakenduslasse 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 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 vähendamise seonduvaid maksutagajärgi on hinnatud õigesti ning kas ühinemistes osalenud äriühingute omakapitali tehtud sissemaksete hindamise meetodika on korrektne.

Taotleja oli seisukohal, et aktsiakapitali vähendamisel ainuaktsionärile tehtavad väljamaksed (ehk nn muu väljamakse omakapitalist, mis pole dividend) on üksnes TuMS § 50 lõike 2 rakendusallas ja kuuluvad maksustamisele tulumaksuga juhul, kui need väljamaksed ületavad äriühingu omakapitali tehtud 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 lisa 7 tabelis 1 (mitte aga vormi TSD lisa 6 alapunktis 10). Teisisõnu, ainuaktsionärile aktsiakapitali vähendamisega seoses tehtud väljamaksete maksustamisel tulumaksuga kohaldatakse väljamakse tegija poolt vaid TuMS § 50 lg-t 2, mitte muid sätteid.

Taotleja soovis maksuhalduri siduvat hinnangut järgneva maksukäsitluse õigsuse osas:

- Kas Taotlejaga ühendatud äriühingu sissemakstud kapitali arvestamisel tuleks liita ka sellele äriühingule aastal XXXX tema aktsionäri Y linnavalitsuse poolt annetatud kapital;
- Kas Taotleja sissemakstud kapitali leidmise arvutuskäik, mis on esitatud detailsetl 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 meetodikaga.

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.

## 2013

### 2013 I KVARTAL

Taotlejat huvitas, kas tema poolt taotluses esitatud meetodika 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 meetodikaga. Samuti, et oma aktsiate tagasiostmisel tehtavad väljamaksed kuuluvad TuMS § 50 lg 2 rakenduslasse ja muud TuMS sätted rakendamisele ei kuulu.

### 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 tütaretttevõtte 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.

Maksu- ja Tolliamet (MTA) nõustus taotlejate antud hinnanguga.

### 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 (tavapärase 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 meetoodika 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 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 tavapärase kui tagurpidine ühinemine on Eesti õiguses võrdsed, siis seetõttu ei ole soetusmaksumuse arvestusel oluline, millist meetodit ühinemisel kasutatakse.

**Taotlejad soovivad 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 soovivad 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<sup>2</sup> 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<sup>2</sup> 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.