Ühinemine/jagunemine 2025

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

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

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

Püsiva tegevuskoha maksuvabastusõiguste üleandmine ja maksuvabastusõiguste deklareerimine tagantjärele ühinemise käigus

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

- ✓ ühendatava ühingu puhul on tegemist mitteresidendiga (TuMS § 50 lg 2 viimane lause koostoimes maksulepingu art 4(1) esimese ja teise lausega ning TuMS § 6 lg 3 esimese lausega);
- ✓ ühendataval mitteresidendist juriidilisel isikul on Eestis püsiv tegevuskoht (TuMS § 50 lg 2 viimane lause koostoimes maksulepingu art-ga 5(1));
- ✓ mitteresidendist juriidilise isiku püsiva tegevuskoha koosseisu kuuluv ettevõte antakse üle residendist äriühingule (TuMS § 50 lg 2 viimane lause koostoimes TsÜS §-ga 66^1, VÕS § 180 lg-ga 2 või alternatiivselt §-ga 185 ja TuMS § 6 lg 2 teise lausega).

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

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

TuMS § 50 lg 1¹ kohaselt vabastatakse tulumaksust *saadud* dividendi arvel või välismaal püsiva tegevuskoha kaudu teenitud ja välismaal maksustatud kasumi arvel *makstud* dividendid.

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

Maksualaste õiguste ja kohustuste ülemineku hetk ühinemise käigus

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

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

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

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

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

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

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

Maksuhaldur peab vajalikuks lisada, et maksudeklaratsiooni esitamine on vajalik maksukohustuslase maksuarvestuse raames. Seetõttu aktsepteerib maksuhaldur lahendust, mille kohaselt esitab ühendatav ühing või mitteresidendi Eesti filiaal n-ö *lõplikud* maksudeklaratsioonid pärast äriregistrisse ühinemiskande taotluse esitamist, kuid enne ühendatava ühingu või Eesti filiaali äriregistrist kustutamist. Siinkohal tuleb lisada, et ka sellisel juhul lähevad maksuõiguslikud kohustused ja õigused üle ühendavale ühingule äriregistrisse konstitutiivse kande tegemisel vastavalt ÄS § 403 lg-le 1 ja MKS § 35 esimesele lausele.

Viimati uuendatud 30.04.2025