

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Annely Hindriks

TSIVIILÕIGUSLIKE KUJUNDUSVÕIMALUSTE
KASUTAMISEGA SEONDUVAD
TULUMAKSUKÜSIMUSED

Lõputöö

Juhendaja:
Riho Roopõld, BAC

Tallinn 2009

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	3
1. TSIVIILÕIGUSLIKE KUJUNDUSVÕIMALUSTE SISU JA OLEMASOLEV PRAKTIKA	5
1.1. Tsiviilõiguslike kujunduste olemus	5
1.2. Maksuhalduri ja kohtupraktika tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste rakendamisel ..	12
2. TSIVIILÕIGUSLIKE KUJUNDUSVÕIMALUSTE MAKSUÕIGUSLIKUD ASPEKTID	20
2.1. Tsiviilõiguslike kujunduste tulumaksu regulatsioonid	20
2.2. Tsiviilõiguslike kujundusvõimalustega kaasnevate probleemide võimalikud lahendused	26
KOKKUVÕTE.....	32
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKAD.....	35
LISA 1. Siduv eelotsus	38
LISA 2. Taotlus siduva eelotsuse saamiseks	43
LISA 3. Täiendavad selgitused jagunemisega seotud eelotsuse taotlusele	49

SISSEJUHATUS

Tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste kasutamise seonduvad tulumaksuküsimused on praegusel hetkel väga aktuaalsused – tulumaksuseaduse (TuMS) muudatused jõustusid 1. jaanuaril 2009. aastal ning osa muudatusi seonduvad likvideerimisjaotise, aktsia- ja osakapitali vähendamisel ja oma aktsiate ning osade tagasiostmisel tehtavate väljamaksete maksustamisega. Tsiviilõiguslike kujundusi on palju erinevaid, kuid käesolevas töös käsitletakse ühte tüüpi kujundusi, nimelt likvideerimist, aktsia- ja osakapitali vähendamist, oma aktsiate ja osade tagasiostmist ning äriühingute jagunemist.

2009. aastast hakatakse äriühingutest kapitali vähendamisel või aktsionäri (osaniku) lahkumisel tehtavaid väljamakseid ning likvideerimisjaotisi maksustama nagu dividende, mis tähendab, et eelnevate aastatega võrreldes on sellest aastast selliseid väljamakseid tehes maksukoormus suurem. Seoses sellega võidi enne muudatuste jõustumist tsiviilõiguslikke kujundusi kasutada ilma mõjuva majandusliku põhjuseta. Kontrollide läbiviimisel saab maksuhaldur lähtuda maksukorralduse seaduse (MKS) §-s 84 sätestatud majandusliku tõlgendamise reeglist, analüüsides kas tehtud tehingud ja toimingud on läbi viidud maksude tasumisest kõrvalehoidumise eesmärgil. Majandusliku sisu põhimõtet on tunnustanud Riigikohus juba enne 2002. aastat, mil norm sõnaselgelt MKS-i kirja pandi. Maksuhalduril tuleb üha enam tähelepanu pöörata sellistele kaasustele, kus isikud soovivad maksukoormust vähendada või seda edasi lükata, kasutades ebakohaseid tsiviilõiguslikke kujundeid.

Uurimisprobleem seisneb selles, et Eesti kehtivas regulatsioonis ei ole nimetatud tsiviilõiguslike kujunduste olemus ja eesmärk piisavalt määratletud, mille tõttu kasutatakse neid vastuolus tulumaksusüsteemi olemusega. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse väljatöötamise alase info levik võis maksumaksjaid ajendada kasutama enne muudatuste jõustumist erinevaid tsiviilõiguslikke kujundusvõimalusi ilma, et nende kasutamise eesmärk oleks kooskõlas tulumaksusüsteemi olemusega. Maksuhaldur on näiteks alustanud kontrollide äriühingute suhtes, kes on aktsiakapitali vähendanud oma

aktsiate tagasiostu ja sellele järgneva aktsiate tühistamise kaudu, et tuvastada tehtud tehingute majanduslik sisu. Oletatava maksuriskiga äriühingute puhul võib vastavalt kaasusele tõusetuda küsimus, kas kapitali vähendamine, jagunemine, oma aktsiate (osade) tagasiostmine on ka toimingute tegelik majanduslik põhjus ja sisu.

Töö eesmärgiks on analüüsida viidatud tsiviilõiguslike kujunduste väärkasutusi maksuseaduste kontekstis. Selleks, et töö eesmärki saavutada on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) anda ülevaade tsiviilõiguslike kujunduste olemusest,
- 2) anda ülevaade tsiviilõiguslike kujundusvõimalustega seotud maksuhalduri- ja kohtupraktikast,
- 3) analüüsida tsiviilõiguslike kujunduste tulumaksu regulatsioone ning väärkasutuste ärahoidmise võimalikke lahendusi.

Töös püstitatud eesmärkide saavutamiseks kasutatakse juhtumi analüüsi ning võrdlevat meetodit ja analüüsitakse ka teiste riikide õigust, arvestades sellega, et võrdlemine kui õigusteaduslik meetod nõuab eelkõige normi eesmärgi ja sisu tuvastamist ning normi rakendamise praktika uurimist. Töös tuginetakse seadustele, nende eelnõude seletuskirjadele, erialasele kirjandusele, analüüsitakse maksuhalduri eelotsuseid ning kohtupraktikat. Käesolevas lõputöös on kasutatud äriseadustikku (ÄS), tulumaksuseadust ja maksukorralduse seadust nende kehtivates redaktsioonides.

1. TSIVIILÕIGUSLIKE KUJUNDUSVÕIMALUSTE SISU JA OLEMASOLEV PRAKTIKA

1.1. Tsiviilõiguslike kujunduste olemus

Selleks, et hinnata mingi regulatsiooni efektiivsust, tuleks kõigepealt määratleda selle regulatsiooni eesmärgid. Seejärel saab hinnata, mil määral kehtiv regulatsioon aitab neid eesmäärke saavutada. Alles siis, kui on teada kõik põhilised tunnused, mida mõiste hõlmab, on klassikalise formaalse loogika seisukohalt mõiste sisu selge.¹ Tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste eesmärgid on parameetrid, millega tuleks praktikas vormistatud kõrvutada. Antud alapeatükis annab töö autor ülevaate äriühingute likvideerimise, jagunemise, kapitali vähendamise ning oma aktsiate (osade) tagasiostmise olemusest ja eesmärkidest.

Äriühingu loomise aluseks on asutajate ühine tahe, seega peab ühingu olema võimalik ka lõpetada ühise tahte alusel. Paljude riikide seaduste kohaselt likvideeritakse äriühingud automaatselt, kui tähtaeg, milleks ühingu loodi, saab läbi². Erinevalt mõningatest teistest õigusruumidest pole Eestis äriühingut võimalik luua tähtajalisena ega sätestada põhikirjas, et see lõpeb tähtaja saabumisel automaatselt. Vastavalt tsiviilseadustiku üldosa seadusele (TsÜS) asutatakse juriidiline isik üldjuhul määramata ajaks, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti (§ 27 lg 1)³. Antud sätet tuleb tõlgendada selliselt, et juriidilise isiku loomine kindlaksmääratud tähtajaks on võimalik vaid juhul, kui selline võimalus on seaduses otseselt ette nähtud⁴. Aktsiaseltside ja osäühingute puhul ÄS sellist võimalust ette ei näe⁵. Võimalus on lõpetada äriühing põhikirjas ette nähtud alustel ja vastavalt, kas üldkoosoleku otsusega (ÄS § 364) või osanike otsusega (ÄS § 201), kuid ei sätestata

¹ Vuks, G. 1999. Traditsiooniline formaalne loogika. Tartu: Juridicum, lk 98.

² Van Fraeyenhoven, G. 1987. Tax Problems of The Liquidation of Corporations. - Cahiers de Droit Fiscal International - Volume LXXIIb. Editor: International Fiscal Association Staff. The Netherlands: Kluwer Law Intl, p 38.

³ Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27. märts 2002. RT I 2002, 35, 216; RT I 2008, 59, 330.

⁴ Rimess OÜ. Äriõigus. <http://kasiraamat.aripaev.ee/default.aspx> 06.04.2009

⁵ Äriseadustik. 15. veebruar 1995. RT I 1995, 26-28, 355; RT I 2008, 16, 116.

otseselt, milliseid täiendavaid aluseid võib põhikirjas ette näha. Vabatahtlik lõpetamine on tavapärane ühingu lõppemise alus, sundlõpetamine peaks enamasti siiski olema erandlik lõpetamise vorm⁶. Sundlõpetamise aluseks on olukord, kus juriidiline isik ei vasta seadusega talle kehtestatud nõuetele (TsÜS § 40 lg 1 p 4). Äriühingu lõpetamisel toimub likvideerimismenetlus (ÄS § 205 ja § 368).

Likvideerimismenetluse eelduseks on, et äriühingul on vara rohkem kui kohustusi, vastasel juhul tuleb esitada pankrotiavaldus (ÄS § 210 ja § 373). Äriühingu likvideerimise sisuks on majandustegevuse kaotamine, lõpetamine. Äriühingule tähendab likvideerimisotsus likvideerimismenetluse algust, mille raames likvideerijad lõpetavad äriühingu tegevuse, teavitavad võlausaldajaid, nõuavad sisse võlad, müüvad vara ja rahuldavad kõikide võlausaldajate nõuded (ÄS § 209 lg 2 ja § 372 lg 2). Likvideerimismenetlus on ajaliselt pikk protsess, äriühingu likvideerimine kestab vähemalt seitse kuud⁷. Lõputöö autori arvates on eeltoodust lähtuvalt likvideerimise õiguslikuks eesmärgiks äritegevuse lõpetamine juhul, kui ettevõtja tegevuse jätkamine pole enam majanduslikult mõttekas või majandustegevust ei soovita mõnel muul põhjusel jätkata ning äriühingul jätkub vara ja ta on suuteline oma kohustused võlausaldajate ees täitma.

Äriühing võib lõppeda ka läbi jagunemise ning seda ilma, et toimuks likvideerimismenetlust. Likvideerimismenetlust ei toimu, kui võetakse vastu äriühingu jagunemise otsus. Jagunemist on võimalik ellu viia ühe kvartali jooksul.⁸ Jagunemine on seega kiiremini läbiviidav protsess kui likvideerimine. Likvideerimismenetluseta lõppemise ehk jaotumisega jagunemise ja äriühingu likvideerimismenetlusega lõppemise põhierinevus seisneb selles, et teisel juhul puudub õigusjärglane, kelle vastu kreditorid oma nõudeid võiksid esitada⁹.

⁶ Rimess OÜ. Äriõigus. <http://kasiraamat.aripaev.ee/default.aspx> 06.04.2009

⁷ Sama

⁸ Sama

⁹ Lisa 3. Täiendavad selgitused jagunemisega seotud eelotsuse taotlusele.

Jagunemist tuleks kaaluda näiteks siis, kui ühe äriühingu tooted ja teenused on üksteisest nii erinevad, et nende müük erinevate äriühingute poolt võiks olla äriliselt otstarbekam. Jagunemise läbiviimiseks võivad ajendada ka finantseerimisega seotud põhjused: jaotumisel asendatakse jaguneva äriühingu aktsionärile (osanikule) tema osalus lõppevas äriühingus omandatavate ühingute aktsiatega (osadega) ning eraldumise korral emiteeritakse jaguneva ühingu aktsionäridele (osanikele) uued aktsiad (osad), mille eest antakse üle jaotuva ühingu vara (ÄS § 434 lg 3 ja 5). See tähendab, et osaluse omandamiseks ei pea teistes ühingutes kapitali kaasama¹⁰. Tehingu struktureerimisel võib jagunemise kasuks panna otsustama ka asjaolu, et selle käigus võib olla võimalik litsentside ja tegevuslubade üleandmine teisele äriühingule ilma vastava loa või litsentsi väljaandja nõusolekuta, mida ei ole võimalik teha ettevõtte osa müügi puhul. Sama võib kehtida ka teatud lepingute üleandmise puhul.¹¹

Äriseadustiku kohaselt on jagunemise puhul võimalik eristada kahte alaliiki:

- 1) jaotumine – jagunemine, mille puhul jagunev ühing annab oma vara üle omandavatele ühingutele ning ise lõppeb (§ 434 lg 2);
- 2) eraldumine – jagunemine, mille puhul jagunev ühing annab osa oma varast üle ühele või mitmele omandavale ühingule ning jääb ka ise alles (§ 434 lg 4).

Seejuures võib mõlemat liiki jagunemise puhul omandavaks ühinguks olla nii olemasolev kui ka loodav ühing (ÄS § 434 lg 2 ja 4). Jagunemise puhul toimub jaguneva ühingu vara üleminek omandatavatele ühingutele nn universaalõiglusjärgluse teel, st et jagunemise objektiks olev vara loetakse üleantuks jagunemise registreerimisest äriregistris ja sõltumata vara liigist ei ole selle üleandmiseks vaja sõlmida eraldi kokkuleppeid ega esitada täiendavaid avaldusi omandi üleandmiseks. Selle poolest erineb jagunemine sisult varade ja ettevõtte müügitehingust.¹²

¹⁰ Audiitorbüroo Tark & Co. 2007. Ühinemised ja omandamised. Alternatiiv äri orgaanilisele kasvule. i,K: AS Äripäev, lk 79.

¹¹ Samas, lk 78-79.

¹² Samas, lk 77.

Eelnevast võib järeldada, et jagunemise õigusliku regulatsiooni eesmärk on tagada ettevõtjale õiguslik võimalus oma sisemise kohanemisvõime tõttu reageerida paindlikult muutuvatele turusuhetele, uutele konkurentidele, uutele turgudele ning majanduslikele ja poliitilistele muudatustele¹³. Erialases kirjanduses on leitud, et kõige sagedamini tekib vajadus jaguneda just selleks, et muuta mõni iseseisev majandusüksus eraldi äriühinguks või teatud varakogum omaette firmasse paigutada, sooviga see hiljem müüki panna, uusi investoreid kaasata või ettevõtet mingil spetsiifilisel viisil arendada. Lisaks on arvatud, et jagunemine võib osutada heaks väljapääsuks ka olukorras, kus omanikud ei leia ühist keelt ettevõtte edasises arengus ning sooviksid hoopis omaette jätkata.¹⁴ Käesoleva lõputöö autori arvamus ühtib Norra Riigikohtu seisukohaga¹⁵, mille kohaselt on jagunemise reeglid mõeldud eeskätt selleks, et lubada ühel äriühingul jaguneda mitmeks uueks äriühinguks või lubada eraldumisi äriühingust ilma, et segataks äritegevust.

Alljärgnev ülevaade äriühingute kapitali vähendamise ning oma aktsiate ja osade tagasiostmise olemusest on lugemise hõlbustamiseks kirjutatud aktsiaseltsi näitel, osäühingu puhul on regulatsioon analoogne. Kapitali reeglid peavad tagama mittelepinguliste võlausaldajate jaoks ühingu vara olemasolu teatud taseme, mis omakorda peaks suurendama ühingu usaldusväärust ja toetama tsiviilkäivet. Põhiosa ÄS kajastatud kapitali vähendamise norme lähtuvad võlausaldaja kaitse põhimõttest, mistõttu on kapitali vähendamine juhtumitel, mil äriühingu osanikud soovivad kapitali vähendamise järel saada äriühingust väljamakseid vähendatud kapitali arvel, aeganõudev ning tülikas.¹⁶ Aktsiakapitali saab vähendada aktsiate nimiväärtuse vähendamise või aktsiate tühistamise teel (ÄS § 352 lg 1). Aktsiakapitali vähendamise puhul eristatakse seaduse regulatsioonis vähendamist kahjumi katmise eesmärgil (lihtsustatud vähendamine) ning vähendamist aktsionäridele väljamaksete tegemisega (ÄS § 361 ja 362).¹⁷ Kui ühingu omakapital

¹³ Audiitorbüroo Tark & Co. 2007. Ühinemised ja omandamised. Alternatiiv äri orgaanilisele kasvule. i,K: AS Äripäev, lk 77.

¹⁴ Karen Root. Hea mõte: lahutame.

http://www.kpmg.ee/dbfetch/52616e646f6d49563b8956687258afbaa560cfa8eb427746d599815db324ada5/kpmgfoorum_talv2009.pdf 06.04.2009

¹⁵ Käesolev töö, lk 15-16.

¹⁶ Kärson, S. 2008. Äriühingu kapitali vähendamine ning sellega kaasnevad väljamaksed – MaksuMaksja 6-7/08, lk 25-27.

¹⁷ Audiitorbüroo Tark & Co. 2007. Ühinemised ja omandamised. Alternatiiv äri orgaanilisele kasvule. i,K: AS Äripäev, lk 95.

(netovara) on väiksem kui pool aktsiakapitalist või väiksem ÄS-s sätestatud minimaalsest aktsiakapitali suuruselt, tuleb võtta kasutusele meetmed, et taastada nõutud olukord (ÄS § 361).

Abinõudeks, mida saab tarvitusele võtta, et äriühingu netovara moodustaks vähemalt poole aktsiakapitalist, on nii täiendavate vahendite kaasamine (kapitali suurendamine), kapitali vähendamine kui ka muud vahendid. Juhul kui kapitali on võimalik vähendada, on netovara defitsiidi olukorras lihtsaim võimalus kahjumi katmiseks kapitali lihtsustatud korras vähendamine ning see on ilmselt ka üks kapitali vähendamise enamkasutatud juhte. Seadus võimaldab ka aktsiakapitali samal ajal vähendada ja rahas tehtavate sissemakssetega suurendada (kusjuures vähendada võib sellisel juhul ka nullini) just selleks, et võimaldada maksejõuetuse staadiumini jõudnud ühingu saneerimist ja tegevuse jätkamist, sest sama otsusega saab tühistada senised sisuliselt väärtusetud aktsiad ja tagada uued rahalised sissemaksed aktsiakapitali katteks¹⁸. Samuti sobib taoline meetod aktsiate müügi asemel juhul, kui lahkuv aktsionär saab äriühingust suurema väljamakse kui uus aktsionär äriühingusse sisse maksab¹⁹.

Kapitali vähendamisel on ka abistav roll. Aktsiakapitali vähendamine leiab kasutamist tehingujärgsel restruktureerimisel. Näiteks võimaldab kapitali vähendamise mehhanism ühinemisel või eraldumisel maksta sihtäriühingust välja sinna kogunenud n-ö üleliigne raha. Kui sihtäriühingul on juba kõrge aktsiakapital, on võimalik kapitali vähendada aktsionäridele väljamakseid tehes, vastasel juhul saab üleliigseid vahendeid esiteks kapitaliks konverteerida (fondi emissiooni ehk kasumi kapitaliks konverteerimise teel või oma aktsiate ostmise kaudu, mis samuti vähendab vabu vahendeid) ning seejärel kapitali vähendada.²⁰

Äriühingutel on keelatud oma aktsiate omandamise ja tagatiseks võtmise, kui seaduses ei ole sätestatud teisiti (ÄS § 284 lg 1). Teisiti sätestab sama paragrahvi teine lõige.

¹⁸ Audiitorbüroo Tark & Co. 2007. Ühinemised ja omandamised. Alternatiiv äri orgaanilisele kasvule. i,K: AS Äripäev, lk 96.

¹⁹ Sama

²⁰ Sama

Paragrahvi esimene lõige sätestab keelava üldreegli ja teine lõige lubab erandi. Seejärel püüab aga seadus fikseerida käitumisreegli, mida äriühing peab järgima, kui ta on omandanud või tagatiseks võtnud oma aktsiaid seaduse vastaselt.²¹ Kui aktsiaid ei võõrandata või tagatiseks võtmist ei lõpetada ÄS-s toodud tähtaja jooksul, peab need aktsiad tühistama ja kapitali vähendama (§ 284 lg 3). See viimane reegel on üsna omapärane. Kui tavaliselt järgneb seaduses toodud keelule sanktsioon, siis siin on tegemist erandliku reegluga, mille rikkumisel on ette nähtud hoopis uue reegli järgimise kohustus.²² Samas on oma aktsiate omandamine suhteliselt kiiresti teostatav, võrreldes eelkõige peamise alternatiiviga, milleks on aktsiakapitali vähendamine²³.

15. aprillil 2008. aastal jõustusid ÄS muudatused, millega täiendati senikehtinud kapitalireegleid. Aktsiaseltsil on teatud tingimustel lubatud omandada oma aktsiaid, seadusandja on ettevaatlik ning seab sellise tehingu lubamisele tingimusi²⁴. Põhimõtte, et oma aktsiate omandamine on reeglina keelatud ning lubatud on see üksnes erandjuhtudel, jäi kehtima ka peale 15. aprillil 2008. aastal ÄS-s tehtud muudatusi. Kõige suurem muudatus seisneb selles, et juhul, kui kõik omandamise eeldused on täidetud, on lubatud omada püsivalt oma aktsiaid 10% ulatuses aktsiakapitalist (ÄS § 283 lg 2). Varasem kord nägi ka 10% piiri mitteületavate omandamiste puhul ette aktsiate kohustusliku võõrandamise või selle ebaõnnestumise korral kapitali vähendamise²⁵.

Muudatustega välistati vajadus leida omandatud aktsiatele ostja liialt lühikese tähtaja jooksul, mis võib tuua kaasa ühingu huvide kahjustamise. Samuti tekitas varasem kord puhtarvestuslikke probleeme ning esines ka juhtumeid, kus tähtaja tõttu müüdi oma aktsiaid ajutiselt välja, et need siis kohe samas tagasi osta. Seoses oma aktsiate omandamisega on pikendatud ka oma aktsiate omamise tähtaegu, kõige lühem võõrandamistähtaeg on varasema kolme kuu asemel üks aasta (ÄS § 284 lg 3). Enne 2008.

²¹ Vahimets, R. Kasumijaotamine aktsiaseltsis. Mõningaid ettepanekuid Eesti äriseadustiku muutmiseks - *Juridica*, 6/96, 266-268.

²² Sama

²³ Audiitorbüroo Tark & Co. 2007. Ühinemised ja omandamised. Alternatiiv äri orgaanilisele kasvule. i,K: AS Äripäev, lk 94.

²⁴ Samas, lk 92.

²⁵ RT I 1995, 26-28, 355; RT I 2008, 16, 116

aasta aprilli kehtis ÄS § 284 sõnastuses²⁶, millest võis järeldada, et oma aktsiate omandamise esmaseks eesmärgiks on nende hilisem võõrandamine, mis pidi seaduse kohaselt toimuma ühe aasta jooksul omandamisest ja juhul, kui see mingil põhjusel ei õnnestunud, pidi omandatud aktsiad tühistama ja aktsiakapitali vastavalt vähendada. Alates 15. aprillist 2008. aastal tunnistati kehtetuks oma aktsiate võõrandamise nõue, välja arvatud § 284 lõigetes 2 ja 3 sätestatud juhtudel. Eelnevast võiks järeldada, et reeglina omandatud omaaktsiaid ei tühistata, kuna need on omandatud teatud kindla majanduslikult põhjendatud eesmärgi saavutamiseks.²⁷

Esmajoones on oma aktsiate omandamisel sarnaselt aktsiakapitali vähendamisega tähtsust tehingujärgse restruktureerimise elemendina. See on üks võimalus, kuidas tuua omandatud seltsist omandajale välja üle jäävat omakapitali. Sellise vajaduse või võimaluse võib luua see, kui omandatakse liiga suure omakapitaliga ettevõtte. Seejuures likviidsuse puudumisel on võimalik suurendada omandatud seltsi laenukoormust (*leverage*). Olukord, kus omandatud seltsis on liigselt omakapitali, võib tekkida näiteks, kui müüakse tütarühinguid. Samuti võib oma aktsiate omandamise kaudu likviidsuse tootmine omandatud seltsist omandajale vajalik olla tehingu finantseerimiseks võetud laenude osaliseks tagasimaksmiseks.²⁸ Üldjuhul võib aktsiaseltsi poolt oma aktsiate tagasiostmine olla seotud nt aktsiaoptsoonide korraldamisega, samuti vajadusega kaitsta ennast vaenuliku ettevõtte ülevõtmise eest (signaali andmiseks ettevõtte kasumlikkusest). Oma aktsiate tagasiostmine annab efekti olukorras, kus aktsionäre on palju ja tagasi ostetakse väikest osalust omavate aktsionäride aktsiad. Samuti võib oma aktsiate tagasiostmise õiguslikuks eesmärgiks olla mõne aktsionäri aktsionäride ringist välistada, ostes temalt aktsiad tagasi.²⁹

²⁶ RT I 1995, 26-28, 355; RT I 2008, 16, 116

²⁷ Veermäe, E. Kontrollisuunad 2009. aastal. <http://www.emta.ee/index.php?id=24735&tpl=1071> 07.04.2009

²⁸ Audiitorbüroo Tark & Co. 2007. Ühinemised ja omandamised. Alternatiiv äri orgaanilisele kasvule. i,K: AS Äripäev, lk 93.

²⁹ Veermäe, E. Kontrollisuunad 2009. aastal. <http://www.emta.ee/index.php?id=24735&tpl=1071> 07.04.2009

1.2. Maksuhalduri ja kohtupraktika tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste rakendamisel

Käesolevas peatükis analüüsitakse maksuhalduri siduvaid eelotsuseid, mis käsitlevad aktuaalsemate tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste (likvideerimine, kapitali vähendamine, jagunemine, oma aktsiate ning osade omandamine) kasutamist ning teiste riikide kohtupraktikat ja vähesel määral Eesti kohtupraktikat. 2008. aasta detsembriks oli maksuhaldurile esitatud 31 siduva eelotsuse taotlust, millest 12 puudutasid erinevaid tehinguid omakapitaliga³⁰. Sedavõrd suur arv taotlusi seoses omakapitaliga tehtavate tehingutega on märk sellest, et toimingute maksustamist reguleerivate õigusnormide kohaldamine ei ole üheselt selge.

Maksuhalduri antud siduv eelotsus³¹ ja selle saamiseks esitletud taotlus³² ning täiendavad selgitused taotlusele³³, millega käesoleva lõputöö autoril oli võimalik lähemalt tutvuda, puudutasid äriühingu jagunemist jaotumise teel, mil tehingu osapoolteks olid juriidilised isikud. Tehingu lõppeesmärgiks taotleja arvates oli ÄS-s lubatud viisil toimuv ühiselt omatava äriühingu ümberstruktureerimine jagunemise teel, millega kaasneks iga aktsionäri tulevane ainuõigus otsustada edaspidi iseseisvalt ja meelepärasel viisil, kuidas tema aktsiaosalusele vastavat osa (jaguneva äriühingu varadest üleantavat osa) edaspidi ettevõtluses kasutada. Jaguneva ühingu (edaspidi nimetatud kui AS A) peamiseks tegevusalaks oli varade haldamine. Selle raames omas AS A 50% AS-i B aktsiatest. 2007. aasta lõpus võõrandas AS A väärtpaberid, mille järgselt kadus AS A aktsionäride jaoks ühise majandushuvi subjekt. AS-i A aktsionäridel ei õnnestunud leida sellist aktsionäre rahuldavat ärihuvi, mille nimel oleks majanduslikult põhjendatud ühiselt omatava äriühingu säilitamine. Eraldivõetuna soovisid kõik aktsionärid jätkuvalt osaleda äritegevuses.³⁴

³⁰ Paade, R. Tulude projekt, muudatus maksukorralduse seaduses.

http://finants.sisekaitse.ee/bw_client_files/sisekaitseakadeemia_finants/public/img/File/Konverentsi%20teesid.pdf. 06.04.2009

³¹ Lisa 1. Siduv eelotsus.

³² Lisa 2. Taotlus siduva eelotsuse saamiseks.

³³ Lisa 3. Täiendavad selgitused jagunemisega seotud eelotsuse taotlusele.

³⁴ Lisa 2. Taotlus siduva eelotsuse saamiseks.

Maksuhaldur rõhutas, et hinnangu andmiseks, kas tegemist võib olla maksude tasumisest kõrvalehoidumiseks tehtud tehinguga, tuleb hinnata kogu tehingute jada tervikuna. Nimelt, kuni 1. oktoobrini 2007. aasta olid omakorda AS A aktsionärideks füüsilised isikud, kes samast kuupäevast paigutasid arvatavalt mitterahalise sissemaksena neile kuulunud AS A aktsiad nende ainuosalusega äriühingutesse OÜ C, OÜ D, OÜ E, OÜ F ja OÜ G. Äriühingud omandasid seeläbi osaluse AS-s A, mis omakorda vahetult peale aktsionäride vahetumist võõrandas temale kuulunud vara. Eelnevalt kirjeldatud asjaoludest lähtuvalt on maksuhalduri arvates ilmne, et juhul, kui kõnesolevad füüsilised isikud oluks jätkuvalt AS A aktsionärideks, polnuks kirjeldatud jagunemine võimalik ja AS-st A väljamaksete tegemisel füüsilisest isikutest aktsionäridele mistahes TuMS sätestatud alustel kuulunuks tasumisele tulumaks. Maksuhaldur märkis, et kuna AS A oli oma olemuselt kogu tegutsemise aja jooksul valdusfirma, millel aktiivset majandustegevust kunagi ei ole olnud, siis on ilmne, et jagunemise tulemusena üleantavaks varaks on üksnes varade realiseerimisest saadud pangakontol hoitav raha.³⁵

Maksuhaldur nõustus, et eraldivõetuna ja tuginedes taotluses kirjeldatule puudub alus lugeda AS A jagunemise tehing maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehinguks. Maksuhaldur rõhutas, et jagunemise majanduslikuks sisuks on eelkõige äriühingu erinevate tegevusvaldkondade lahutamine, mitte pelgalt senise tegevuse tulemina teenitud raha jaotamine olemasolevate aktsionäride vahel. Antud kaasuse puhul on soovitud edasi lükata tekkivat maksukohustust.³⁶ Jagunemise ümberklassifitseerimisel dividendide jaotamiseks sai otsustavaks asjaoluks see, et füüsilised isikud olid vahetult teinud sissemaksena neile kuulunud AS A aktsiatega nende ainuosalusega äriühingutesse.

Normi kohaldamisel tuleb uurida toiminguga majanduslikku sisu ja teha kindlaks, kas asjaolude tsiviilõiguslik tähendus annab poolte poolt soovitu ning majanduslikult püüeldu õigesti edasi³⁷. Pidades silmas maksustamise kossseisupärasuse nõuet, on majanduslik lähenemine problemaatiline tõlgendamismeetod. Õiguse rakendajad peavad majandusliku

³⁵ Lisa 1. Siduv eelotsus.

³⁶ Sama

³⁷ Hartmann, B.; Walter. N. 1984. Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen. Berlin: Erich Schmidt, p 196.

tõlgendamise põhimõtte kohaldamisel olema väga tähelepanelikud, et nad ei asetaks end kõrgemale seadusest ega looks maksukoosseisu osi juurde.³⁸ Maksuhalduri arvates ei näe kehtiv TuMS ette jaotamata kasumi üleandmist jagunemise käigus kui lubatud maksustamise „edasilükkamist” ja vastavalt TuMS § 50 lg 1 on kasumi jaotamine tulumaksuga maksustatav. Käesolevas kaasus on jagunemine maksuhalduri hinnangul käsitletav maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtava tehinguna, mille maksuõiguslike tagajärgede eest vastutavad lõppkokkuvõttes füüsilised isikud.³⁹ Samas võib tõlgendada, et kuna ÄS ega ka TuMS ei ole seadnud mingeid piiranguid jagunemisele üleantavate varade, aktsionäride osaluste proportsioonidele ühingutes, omandavate ühingute edasise majandustegevuse, osaluste omandamise perioodi ja muude eelduste osas, on seaduseandja pidanud selliste lisatingimuste seadmist mittevajalikuks. Taotleja pööras tähelepanu ka asjaolule, et varade üleandmine ei too kaasa realiseeritud tulu.⁴⁰ Maksuhalduri siduva eelotsuse tulemusena äriühing loobus sellise jagunemise läbiviimisest. Seega on tegemist järjekordse kaasusega, mille kohta puudub Riigikohtu lahendus ja raske on tõmmata piiri, kas tegemist oli tsiviilõigusliku kujunduse kuritarvitamise sooviga maksuseaduste kontekstis või kelle poolne oli kuritarvitus. Käesoleva lõputöö autori arvates on tõenäoline, et maksuhaldur kasutas liiga laialt majandusliku tõlgendamise põhimõtet - antud kaasuse puhul ei järeldu objektiivsetest asjaoludest, et püüti luua puhtalt kunstlik skeem, millel puudub majanduslik sisu.

Eelnevaga sarnases kaasuses on tulnud teha otsus Norra Riigikohtul. Norra Riigikohus on teinud tähtsa otsuse HR-2008-580-A nn *Grecon* kaasuse puhul, kus vend ja õde olid pärinud aktsiad äriühingus ning kuna vennal oli hääleenamus tahtis õde oma osa äriühingu netovaradest viia üle teise äriühingusse⁴¹. Jagunemist viidi läbi selliselt, et õde kõigepealt moodustas uue äriühingu ja seejärel loobus oma osalusest jagunevas ühingu, mis andis üle vastava osa oma netovaradest uuele ühingule. Teisi sõnu öeldes, oli see „kolmnurk-tehing” jagunemine. Jagunemine oli omapärane nii sellepärast, et kasutati kolmnurk-tehingut kui ka sellepärast, et ainult finantsvarad viidi üle omandavasse ühingu. Kõik

³⁸ Lopman, V. 2005. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses – *Juridica*, 7/05, lk 488-500.

³⁹ Lisa 1. Siduv eelotsus.

⁴⁰ Lisa 3. Täiendavad selgitused jagunemisega seotud eelotsuse taotlusele.

⁴¹ Wille, H. G. 1994. *Company Law Aspects - Cahiers de Droit Fiscal International – Volume LXXIXb*. Editor: International Fiscal Association Staff. The Netherlands: Kluwer Law Intl, p 297-298.

jaguneva äriühingu äritegevus säilitati jaguneva ühingu poolt. Norra maksuhaldur maksustas puhasväärtuse, mis viidi üle omandavasse ühingusse, ja jagunevas ühingus õe osalusele vastava sissemakstud kapitali vahe. Seda summat pidas Norra maksuhaldur dividendi jaotamiseks õele. Norra Riigikohus leidis, et õde ei saa maksustada, kuna jagunev ühing ei andnud õele midagi üle. Üleandmine äriühingule, millel õel oli ainuosalus, ei saa pidada talle üleandmiseks, isegi mitte siis kui ta loobus osalusest jagunevas ühingus samaaegselt. Kohus spetsiaalselt ei tunnistanud maksustamise õigsust selle baasil, et ei mingit äritegevust ei antud üle omandavale ühingule.⁴² Selle riigikohtu lahendi alusel muutub eelnev Eesti maksuhalduri siduva eelotsuse õiguspärasus veelgi kaheldavamaks, kuivõrd Norra äriühingute tsiviilõiguslik⁴³ ja maksuõiguslik regulatsioon⁴⁴ jagunemiste osas on Eesti omaga suures jaos sarnane.

Norra Riigikohus on teinud veel teisegi tähtsa otsuse 1978. aastal, mis annab aimu, milliseid tehinguid äriühingu ja tema aktsionäride vahel võib pidada mahtuvat osaühingu „jagunemise” õigusliku definitsiooni piiridesse Norra osaühingute ja aktsiaseltside seaduse kohaselt (*Private and Public Limited Companies Act*). Kohtuasja küsimuseks oli, kas jagunemise reeglid kohalduvad olukorrale, kus eraldunud äriühingu ainus eesmärk on olla vahendiks, et anda üle raha osanikule, kes soovib välja astuda algsest äriühingust. Osaniku väljaostmine toimus jagunemise teostamise kaudu, osanikud otsustasid äriühingu jagada, moodustades uue äriühingu, milles lahkuv osanik sai ainuosanikuks, seejärel eraldades üleandvast osa, mis oli võrdne lahkuva osaniku osalusega, üleandjas.⁴⁵

Lühidalt öeldes, tuli Norra Riigikohtul vastata küsimusele, kas tehing kvalifitseerub „jagunemiseks” kui ainus eraldatud vara üleandva äriühingu poolt ülevõtjale on õigus rahalisele juurdemaksele üleandva poolt, mis on tehtud ajal, mil koosolek otsustab jagunemise. Eelnev ei sobitu hästi tingimusega „jagama ühingu varad, õigused ja

⁴² Wille, H. G. 1994. Company Law Aspects - Cahiers de Droit Fiscal International – Volume LXXIXb. Editor: International Fiscal Association Staff. The Netherlands: Kluwer Law Intl, p 297-298.

⁴³ Wille, H. G. 1994. Company Law Aspects - Cahiers de Droit Fiscal International – Volume LXXIXb. Editor: International Fiscal Association Staff. The Netherlands: Kluwer Law Intl, p 295-305.

⁴⁴ Sama

⁴⁵ Sjaafjell, B., Reiseren, H. Report from Norway: Redemption through demergers. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1308143 05.04.2009

kohustused”. Pigem meenutab see osaniku väljaostmist või üleandva ühingu osa müüki kolmandale osapoolle tulu teenimise eesmärgil osanikule, kes soovib ühingust lahkuda. Kõigele vaatamata, Norra Riigikohus aktsepteeris tehingut ning avas suhteliselt laia jagunemiste kasutamisalala, lubades ühingute jagunemise toiminguid läbi viia ilma, et eraldataks üleandva bilansis olevaid tootmisvarasid või kohustusi, vaid pigem eraldades nõude üleandva äriühingu vastu lahkuva osaniku kasuks. Riigikohus leidis, et jagunemise reeglid on spetsiaalselt mõeldud selleks, et lubada ühel äriühingul jaguneda mitmeks uueks ühinguks või lubada eraldumisi ühest äriühingust, ilma et segataks äritegevust. See kaasus erineb aga tüüpilisest jagunemisest selle poolest, et polnud tegemist äritegevuse jätkamisega – äritegevus jätkus üleandjas, seejuures, mis tegelikkuses eraldus, kuigi läbi viidud uue äriühingu moodustamisega, oli makse osanikule, kes tahtis välja.⁴⁶

Riigikohus otsustas ühehäälselt, et jagunemine oli kooskõlas seadusega ja seega ka maksuseaduse kohaselt rakendus maksuvabastus. Jagunemise lubamise seadusandlikuks eesmärgiks on anda äriühingutele sobiv vahend struktuuris muudatuste tegemiseks. Norra Riigikohtu otsus viib jagunemise üle selle traditsioonilise kasutusala piiride (nimelt lubada äritegevusel jätkuda uute äriühingute kaudu). Selle kohtuasja tulemus: äritegevust võib jätkata üleandjas nagu varem ja ülevõttev ei pea üldse mingisugust äritegevust tegema. Tänu Riigikohtu otsusele jagunemisi on nüüd esile tõstetud kui alternatiivset võimalust teatud aktsionäridele (osanikele) muuta osa äriühingu netovarast sularahaks. Võib öelda, et Norra kohus on kooskõlas Euroopa trendiga rõhutades paindlikkust, mitte reegleid, mis limiteerivad aktsionäride vabadust struktureerida äritegevust, ükskõik millisel viisil nad soovivad.⁴⁷

2008. aastal andis maksuhaldur mitu siduvat eelotsust küsimuses, mis puudutasid likvideerimisel tehtava väljamakse maksustamist juhul, kui väljamakse saajaks oli mitteresident. TuMS § 29 lg 5 alusel maksustati tulumaksuga § 15 lõigetes 2 ja 3 nimetatud väljamaksed, mida mitteresident sai residendist juriidiliselt isikult. TuMS-i § 15 lg 3 kohaselt maksustati tulumaksuga juriidilise isiku likvideerimisel makstav

⁴⁶ Sjaafjell, B., Reiseren, H. Report from Norway: Redemption through demergers. http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1308143 05.04.2009

⁴⁷ Sama

likvideerimisjaotis osas, mis ületas osaluse soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sissemakset osaluse omandamisel. Seega toimus juriidilise isiku likvideerimisel tehtavate väljamaksete maksustamine residendist füüsilise isiku tulu maksustamist reguleerivate sätete alusel analoogselt vara võõrandamisest saadud kasu maksustamisega. Kõikidel juhtudel, kui väljamakse saajaks oli mitteresident, tuli lisaks siseriiklikule seadusele arvestada ka maksulepingu sätetega. Maksulepingu artikli 13 lg 1 kohaselt võidakse Eestis maksustada mitteresidendi kasu vara võõrandamisest vaid juhul, kui vara koosnes põhiliselt kinnisvarast. Kõikidest ülalnimetatud seadusesätetest lähtuvalt hindas Maksu- ja Tolliamet iga konkreetse taotleja maksukohustust tema poolt kavandatud likvideerimisjaotise maksustamise osas.⁴⁸ Alates 2009. aastast kaotati võimalus likvideerimisjaotise maksuvabastuseks juhul kui väljamakse saajaks on mitteresident.

Maksuhaldur on andnud mitu siduvat eelotsust küsimuses, mis puudutab oma aktsiate (osade) tagasiostmist ja selle tulemusena tehtava väljamakse maksustamist lähtuvalt TuMS § 50 lõikest 2. Juhul, kui toiminguga kirjeldusest ilmnes, et taotleja sooviks on pigem jaotada kasumit ja seetõttu on kasumi jaotamine ümber nimetatud oma aktsiate (osade) omandamiseks, hindas maksuhaldur seda kui maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtavat tehingut MKS § 84 tähenduses.⁴⁹

Hinnangu andmisel tugines maksuhaldur muuhulgas Euroopa Kohtu poolt 21. veebruaril 2008 kohtuasjas nr C-425/06 avaldatud seisukohale, mille kohaselt majanduslikust sisust lähtumiseks ning tehingute ümberkvalifitseerimiseks piisab, kui maksusoodustuse saamine on skeemi peamine eesmärk. Samas ei pea see olema ainus eesmärk. Seejuures võivad skeemil olla ka teatud majanduslikud eesmärgid, mõningate majanduslike eesmärkide olemasolu ei välista aga majanduslikust sisust lähtumist. Maksuhaldur hindas kaasuste puhul toiminguga sooritamise saadavat kohest kasu, milleks oli enamikel juhtudel maksudest saadav võit ja kaugemaid eesmärke, milleks oli enamikel juhtudel tulevikus

⁴⁸ Maksu- ja tolliamet. Eelotsus küsimuses, mis puudutab likvideerimisel tehtava väljamakse maksustamist juhul, kui väljamakse saajaks on mitteresident. <http://www.emta.ee/?id=25364> 05.04.2009

⁴⁹ Maksu- ja tolliamet. Eelotsus küsimuses, mis puudutab oma aktsiate (osade) tagasiostmist ja selle tulemusena tehtava väljamakse maksustamist <http://www.emta.ee/?id=25360> 05.04.2009

tekkida võiv, kuid hetkel veel konkretiseerimata võimalus kasutada omandatud aktsiaid (osaid) taotlejate poolt nimetatud erinevatel eesmärkidel.⁵⁰

Maksuhalduri arvates võis mitmel juhul taotluses kirjeldatud oma aktsiate omandamise ajendiks olla just 1. jaanuaril 2009 jõustunud TuMS-i muudatused, mille tulemusena aktsiate (osade) omandamisel tehtava väljamakse maksustamine on muutunud ja millega reeglina kaasneb tulumaksu maksmise kohustus.⁵¹ Maksuhaldur leidis vähemalt ühel juhul, et taotluses kirjeldatud oma aktsiate omandamisel tehtud väljamaksed ei olnud käsitletavad dividendi väljamaksetena. Kasumi jaotamisest ei saa rääkida olukorras, kui omanikke on rohkem kui üks ja väljamakseid ei tehta samaaegselt kõikidele aktsionäridele (osanikele).⁵²

Eesti Riigikohtu tsiviilkolleegiumil tegi 4. veebruaril 2009. aastal määruse nr 3-2-1-139-08 kohtuasjas, mille osapoolteks olid Harestone OÜ ja Harju Maakohtu registriosakond. Äriühingu ainuosaniku otsusega otsustati osakapitali samal ajal vähendada ja suurendada osaühingu majandustegevuse ümberplaneerimise, osanike ja osaluse suuruse muutumise ning vajaduse tõttu tagastada osanike hulgast välja jäävatele osanikele nende tehtud osakapitali sissemaksed. Kohtud analüüsisid muuhulgas ÄS sätteid, mis puudutavad kapitali samaaegset vähendamist ja suurendamist. Ringkonnakohus leidis, et osakapitali samaaegse vähendamise ja suurendamise otsuse sisuks oli osaühingu osa võõrandamine, mille kord on ette nähtud ÄS §-s 149. Ringkonnakohus leidis, et ÄS § 198 lg 2 eesmärgiks on üksnes maksejõuetu osaühingu saneerimise ja tegevuse jätkamise võimaldamine ning et osakapitali samaaegse vähendamise ja suurendamise otsuse sisuks oli osaühingu osa võõrandamine, mille kord on ette nähtud ÄS §-s 149. Riigikohus pidas aga vajalikuks märkida, et ÄS järgi võib osakapitali vähendamisel teha väljamakseid osanikele, kui see on ette nähtud osakapitali vähendamise otsuses. Antud kaasuse puhul ringkonnakohus leidis, et kohalduvad osa võõrandamise sätted, millega Riigikohus ei nõustunud.⁵³ Eelnev illustreerib hästi, et äriühinguid puudutavate tsiviilõiguslike kujunduste eesmärkide tõlgendamine valmistab probleeme. Näib, et ka alamad kohtud ei pruugi jõuda õigele

⁵⁰ Maksu- ja tolliamet. Eelotsus küsimuses, mis puudutab oma aktsiate (osade) tagasiostmist ja selle tulemusena tehtava väljamakse maksustamist <http://www.emta.ee/?id=25360> 05.04.2009.

⁵¹ Sama

⁵² Sama

⁵³ <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-2-1-139-08>

järeldusele ja Riigikohtu kui õiguse tõlgendaja ja kohtupraktika ühtlustaja tõlgendusi tsiviilõiguslike kujunduste eesmärkide kohta oleks väga vaja.

Need olid mõningad kaasused, millest tuleneb, et tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste kasutamisel tekib praktikas eriarvamusi. Selge on see, et lisaks majanduslikele põhjendustele võib tsiviilõiguslike kujunduste valikul olla ka maksustamisaspekte. Küsitavaks ja probleemseks on aga jätkuvalt see, millal näiteks tsiviilõiguslik jagunemine muutub vastuollu TuMS sätte mõttega, mis nägi ette sellele maksuvabastuse. Teada on ka mitmekülgne halduspraktika seoses MKS § 84 kohaldamisega. Eestis puudub piisav haldus- ja kohtupraktika selleks, et võiks objektiivselt selge olla, millised tehingus esinevad asjaolud annavad alust maksustamiseks.

2. TSIVIILÕIGUSLIKE KUJUNDUSVÕIMALUSTE MAKSUÕIGUSLIKUD ASPEKTID

2.1. Tsiviilõiguslike kujunduste tulumaksu regulatsioonid

Alates 2000. aastast hakkas Eestis kehtima tulumaksuseadus, millega kehtestati maailmas üsnagi erandlik juriidiliste isikute maksustamise süsteem. Seaduseelnõu seletuskirja kohaselt oli uue TuMS-i eesmärk vabastada Eestis registreeritud juriidilised isikud ja Eestis filiaali või muu püsiva tegevuskoha registreerinud mitteresidendid tulumaksu maksmisest taasinvesteerinud kasumilt⁵⁴.

Eestis on tulumaksu objekt nii-öelda tagurpidiseks muudetud. Kui varem maksustati äriühingu kasumit ning seadus loetles terve rea kulusid, mida ei lubatud maksustavast tulust maha arvata, siis alates 2000. aastast võetakse maksu ainult nendelt kuludelt. Seega jääb maksuvabaks ainult see osa äriühingute kasumist, mida kasutatakse edaspidi investeeringuteks ettevõtlusesse. Võib öelda, et seaduse koostamisel lähtuti eeldusest, et kogu äriühingu teenitud kasum muutub kunagi aktsionäride (osanike) tuluks. Mingil hetkel võetakse äriühingu kasum välja dividendidena või likvideerimisjaotisena. Juriidilistelt isikutelt laekuv tulumaks ei kujuta sellisel juhul endast mingit täiendavat maksuliiki, vaid tegemist oleks dividendisaajate tulumaksu ettemaksuga. Sellest lähtuvalt võib väita, et Eestis ei ole kaotatud ettevõtlustulu maksustamist, vaid maksustamise hetk on nihutatud lihtsalt hilisemale ajale – kasumi teenimise ajalt kasumi jaotamise ajale.⁵⁵ Tulumaksuga ei maksustata selliseid kasumi jaotamise kandeid, millega ei kaasne väljamakset, näiteks fondiemissioon, reserve suurendamine (TuMS § 50).

ÄS näeb aktsionäridele (osanikele) ette mitmeid võimalusi, kuidas saada tagasi äriühingusse tehtud investeeringuid. Ainuke võimalus äriühingust raha välja võtta ilma et

⁵⁴ Seletuskiri tulumaksuseaduse eelnõu (143 SE) juurde. www.riigikogu.ee 06.04.2009

⁵⁵ Raudjärv, I. Mõningatest äriõigusega seonduvatest probleemidest dividendide maksustamisel - *Juridica*, 4/01, lk 252.

sellega kaasneks äriühingu õigusliku seisundi muutus, on kasumi jaotamine dividendidena. Kasumi jaotamine dividendidena on korrapärane vorm, kuidas investor oma investeeringult tulu teenib.⁵⁶ Kõik muud väljamaksete alused kujutavad endast erandjuhtumeid, millel on oluline mõju äriühingute edasisesele majanduslikule ja õiguslikule eksistentsile.⁵⁷ Käesoleva lõputöö autori arvates on Eesti tulumaksusüsteemi olemuseks ja eesmärgiks see, et maksuvabaks jääks ainult see osa äriühingute kasumist, mida kasutatakse edaspidi investeeringuteks ettevõtlusesse. Seda põhimõtet tuleb kaitsta väärkasutuste eest.

Kui ühe äriühingu varad antakse ettevõtja ümberkorraldamise käigus üle teisele äriühingule, võib selle tagajärjeks olla maksustatav sündmus. Üleandmine on kapitalikasumi maksustamise mõttes võõrandamine ja juhul, kui varade väärtus on kasvanud pärast seda, kui võõrandaja need algselt omandas, võib tekkida maksustatav tulu. Mõned riigid, sealhulgas Eesti, pakuvad soodustusi, võimaldades äriühingute jagunemiste korral maksustamise edasilükkamist, kuivõrd üleantavaid varasid ei ole tegelikult realiseeritud⁵⁸. Eeltoodust tulenevalt on jagunemised sageli suurepäraseks võimaluseks teha äristruktuuris ümberkorraldusi ilma tavapärase ostu-müügi käigus tekkivate maksutagajärgedeta. Kaasnev maksusääst võib teatud olukordades märkimisväärselt ületada protsessi läbiviimiseks vajalikke kulutusi.⁵⁹

Tulumaksu seisukohalt ei loeta üldjuhul jagunemise käigus üleantavat vara maksustatavaks eraldiseks, millest tulenevalt ei teki tulumaksukohustust ei vara üleandja ega ka vastuvõtja jaoks (TuMS § 15 lg 4 p 9). Siiski, kui jagunemise läbiviimise

⁵⁶ Kärson, S. 2008. Äriühingu kapitali vähendamine ning sellega kaasnevad väljamaksed – MaksuMaksja 6-7/08, lk 24.

⁵⁷ Samas, lk 27.

⁵⁸ Eleanor Sharpston. Kohtujuristi ettepanek. Kohtuasi C-285/07. <http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=et&newform=newform&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&alldocrec=alldocrec&docj=docj&docor=docor&docop=docop&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoj=docnoj&docnoor=docnoor&radtypeord=on&typeord=ALL&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&numaff=c-285%2F07&ddatefs=&mdatefs=&ydatefs=&ddatefe=&mdatefe=&ydatefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Otsing> 06.04.2009

⁵⁹ Karen Root. Hea mõte: lahutame.

http://www.kpmg.ee/dbfetch/52616e646f6d49563b8956687258afbaa560cfa8eb427746d599815db324ada5/kpmgfoorum_talv2009.pdf 06.04.2009

peamiseks eesmärgiks on maksudest kõrvalehoidumine, siis vastavalt kaasusele ja majanduslikust sisust lähtudes, võib maksuhaldur menetluse käigus tuvastada, et üleantud varade näol oli tegemist hoopis likvideerimisjaotisega või dividendidega ja maksustada tehingud vastavate sätete alusel. TuMS § 15 lg 3, 18 § lg 3, § 29 lg 5 ning § 50 lg kohaselt käsitleti 2009. aastani likvideerimisjaotisi kasuna vara võõrandamisest, mitte aga dividendidena. Käesoleva lõputöö autori arvates on ülioluline jagunemise käigus üleantavate varade võimalikul ümberklassifitseerimisel likvideerimisjaotiseks arvestada mõttega, et põhimõtteliselt saab ühe äriühingu alati likvideerida ning asutada selle vara baasil uue ühingu või anda see vara üle olemasolevale ühingule, kuid niimoodi tuleks läbi viia kaks menetlust: likvideerimine ja asutamine⁶⁰. ÄS sätestab nende läbiviimise ühises menetluses ehk jagunemises just selleks, et nimetatud protsessi läbi viimine oleks lihtsam. See menetlus peaks võimaldama hoida kokku raha ja aega ning olema ka maksuliselt soodustatum.⁶¹

Traditsioonilises süsteemis maksab äriühing kasumilt tulumaksu ning äriühingu likvideerimisel arvutab aktsionär (osanik) oma kasu, mida omakorda maksustatakse. Riikides, kus kehtib traditsiooniline süsteem ja likvideerimisjaotisi ei käsitata dividendidena, on maksukoormus suuremgi. Seega maksustatakse topelt investoreid, kes äriühingu nii asutavad kui ka likvideerivad, Eestis seda ei tehta.⁶² Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna otsuste maksude talituse peaspetsialist väidab: „Likvideerimisjaotis on sisuliselt dividend.”⁶³ Ka dividendi maksustamisel ei saa soetusmaksumust maha arvata. Enne 2000. aastat kehtinud TuMS puhul dividendi definitsioonis nimetati eraldi, et likvideerimisjaotised ei ole dividendid⁶⁴. Vara jaotamisest ettevõtte aktsionäridele (osanikele), näiteks kapitali vähendamisel, aktsiate (osade) tagasiostmisel tekkinud tulu maksustati kui dividendi. 2000. aastast kehtima hakanud

⁶⁰ Kõve, V. 1995. Ühinemine, jagunemine ja ümberkujundamine – *Juridica*, 4/95, lk 162-164.

⁶¹ Sama

⁶² Ani, K. Topime maksuaugud kinni.

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=712&keywords=ani>. 15.04.2009.

⁶³ Sama

⁶⁴ Tulumaksuseadus. 15. detsember 1999. RT I 1999, 101, 903; RT I 2007, 44, 318

seaduse kohaselt ei käsitletud neid kui dividende ning neid ei maksustatud nagu dividende.⁶⁵

Vastavalt TuMS § 15 lg 3 maksustati 2000. aastast kuni 2008. aastani likvideerimisdividendi tulumaksuga juriidilise isiku likvideerimisel residendist füüsilisele isikule makstav likvideerimisjaotis osas, mis ületas osaluse soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sissemakset osas, mis ületas osaluse soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sissemakset osaluse omandamisel. Maksukohustuse hindamisel ei olnud seejuures oluline mitte aktsiate nimiväärtus, vaid nende eest tegelikult tasutud summa (TuMS § 15), aktsionär võib olla aktsiate eest tasunud ka nt ülekursiga.

Erialases kirjanduses on arvatud, et likvideerimisjaotis on majandusliku iseloomu poolest lähedam dividendile kui kasule vara võõrandamisest. Siiski, väljamaksed, mis on tehtud seoses osalise või täieliku likvideerimisega erinevad dividendist sellepolest, et dividendi jaotamine, erinevalt likvideerimisjaotisest, ei muuda aktsionäri positsiooni ettevõttes. Osalise või täieliku likvideerimise korral aktsionär kaotab aktsiad või aktsiate väärtust vähendatakse. Kui ettevõtte ostab tagasi kõikide aktsionäride aktsiad proportsionaalselt nende osalusele ja ettevõtet ei likvideerita täielikult, aktsionäride tegelik positsioon ei muutu ettevõttes. Sellisel juhul aktsionäridele tehtavad väljamaksed on dividendidele väga lähedal.⁶⁶ Üks olulistest põhimõtetest, mida võimalikel ümberklassifitseerimisel (likvideerimisjaotiseks) tuleks hinnata, on seega just aktsionäri positsiooni muutus ühe või teise kujunduse valiku puhul.

Likvideerimisjaotise ja dividendide majanduslikud sarnasused tõstatavad küsimuse, et millises ulatus need kaks väljamaksete tüüpi peaksid olema maksustatud sarnaselt. Neutraalse maksustamise vaatenurgast äriühingu kasumi jaotamine dividendide vormis või majanduslikult sarnase likvideerimisjaotise vormis, maksustamine ei tohiks olla erinev. Põhimõtteliselt, likvideerimisjaotis ei tohiks olla maksustamise aspektist soositum, lubades äriühingutel loobuda dividendide jaotamisest ja selle asemel jaotades kasumit

⁶⁵ Raudjärvi, I. Mõningatest äriõigusega seonduvatest probleemidest dividendide maksustamisel - *Juridica*, 4/01, lk 254.

⁶⁶ Helminen, M. 1970. *The Dividend Concept in International Tax Law: Dividend Payments Between Corporate Entities*. The Netherlands: Kluwer Law Intl, p 345.

aktsionäridele likvideerimisjaotise vormis või vastupidi. See, et likvideerimisjaotist maksustatakse mõnes riigis kasuna vara võõrandamisest ja mõnes teises riigis kui dividende on probleemiks piirulestes situatsioonides. Likvideerimisjaotise klassifitseerimine dividendiks või kasuna vara võõrandamisest mõjutab tugevalt seda – millises riigis väljamakse maksustatakse⁶⁷. Maksulepingute alusel tulu vara võõrandamisest on maksustatud ainult tulusaaja reidentsusriigis, samal ajal kui dividende võib maksustada allikariigis⁶⁸. Eesti TuMS-s tehti likvideerimisjaotuste maksustamise muudatus eeskätt residendist äriühingu ja mitteresidendi püsiva tegevuskoha maksuarvestuse võrdsustamiseks. Selle tulemusel ei sõltu äriühingu maksukohustus enam sellest, millisel viisil kasum äriühingust välja viiakse – kas dividendi, likvideerimisjaotise või aktsiakapitali vähendamisenä. Kõigil nimetatud juhtudel on sellest aastast maksumaksja äriühing (TuMS § 50 lg 2).

Lisaks kasumi jaotamisele dividendidena lubab seadus teatud juhtudel teha ka erakorralisi väljamakseid, mille äriõiguslik regulatsioon ja kuni 2008. aasta lõpuni maksuõiguslik käsitus olid veidi teistsugused⁶⁹. Kuni 2009. aastani kapitali vähendamisel või aktsiate (osade) tagasiostmisel tehtud väljamakseid ei maksustatud dividendidena, vaid kasuna vara võõrandamisest vastavalt TuMS § 15 lõikele 2, see tähendab, et residendist juriidilisele isikule tehtud väljamakset ei maksustatud. Kapitali vähendamist ja oma aktsiate (osade) omandamist maksustati üldiselt sarnaselt: tulumaksu maksis aktsionär (osanik) temale tehtavate väljamaksete osas, mis ületas vastavate aktsiate (osade) soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sissemakset aktsiate (osade) omandamisel (TuMS § 15 lg 2). Juhul kui tehti väljamakseid mitteresidendist aktsionärile (osanikule), maksustati nimetatud väljamakseid samuti osas, mis ületas vastavate aktsiate (osade) soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sissemakset aktsiate (osade) omandamisel (TuMS § 29 lg 5 ja 15 lg 2).⁷⁰ Maksulepingute piirangud maksustada sellist tulu Eestis

⁶⁷ Helminen, M. 1970. The Dividend Concept in International Tax Law: Dividend Payments Between Corporate Entities. The Netherlands: Kluwe Law Intl, p 345.

⁶⁸ Samas, 347.

⁶⁹ Kärson, S. 2008. Äriühingu kapitali vähendamine ning sellega kaasnevad väljamaksed – MaksuMaksja 6-7/08, lk 24.

⁷⁰ Tulumaksuseadus. 15. detsember 1999. RT I 1999, 101, 903; RT I 2007, 44, 318.

muutsid kapitali vähendamise ja oma aktsiate (oma osade) omandamise mitteresidendist aktsionäridele tõhusaks definantseerimise vahendiks.

TuMS muudatus muutis kapitali väljamaksed ettevõtja jaoks kallimaks. Näiteks kui aktsiakapitali vähendati 10 miljoni krooni pealt 1 miljonini maksis füüsilisest isikust aktsionär tulumaksu väljamakse ja osaluse soetamismaksumuse vahelt. Kui osaluse soetamismaksumus oli 2 miljonit krooni, siis tulumaksu maksti 7 miljoni krooni pealt ehk seega 1,47 miljonit krooni. Eesti juriidilisest isikust aktsionär (osanik) ei maksnud saadud tulult tulumaksu. Välismaa aktsionär ei maksnud Eestis selliselt väljamakselt tulumaksu maksulepingu olemasolul, välja arvatud juhul kui tegemist oli kinnisvaraettevõtte kapitali vähendamine.

Alates 1. jaanuarist 2009 maksustatakse kõik äriühingu omakapitali vähendavad väljamaksed aktsionäridele (osanikele) äriühingu tasemel (TuMS § 50 lg 2). Kapitalivähenduste ja likvideerimisjaotiste korral maksab 2009. aastast äriühing tulumaksu kapitali tehtud sissemaksete ja väljamaksete vahelt sõltumata sellest, kas väljamakse saaja on füüsiline või juriidiline isik või mitteresidendist omanik⁷¹. Näiteks kui aktsiakapitali vähendatakse 10 miljonilt kroonilt 1 miljoni kroonini ning sissemaksed aktsiakapitali on 400 000 krooni, siis on maksustatud 8,6 miljonit krooni, sõltumata osaluse tegelikust soetamismaksumusest. Tulumaks sellelt on 1,81 miljonit krooni. Selline maksusääst võis ajendada maksumaksjaid enne 2009. aastal jõustuvaid TuMS muudatusi kapitali vähendama.

Maksustamisel võrreldakse väljamakseid äriühingusse tehtud sissemaksete summaga, mitte konkreetse tagasiostetava osaluse soetamiseks makstud summaga, kuni äriühingusse sissemakstud summani väljamakseid ei maksustata. Sõnastus „äriühingu omakapitali tehtud rahalised ja mitterahalised sissemaksed” tähendab seadusemuudatuse eelnõu seletuskirja kohaselt aktsionäride (osanike) tehtud sissemaksed aktsiaseltsi aktsiakapitali, osäühingu osakapitali. Fondi emissiooni arvesse ei võeta, kuna sellega ei kaasne

⁷¹ Tulumaksuseadus. 15. detsember 1999. RT I 1999, 101, 903; RT I 2009, 18, 109.

äriühingusse täiendavaid sissemaksid, vaid kapitali suurendamine toimub vaba omakapitali arvel. Erandiks on enne 2000. aastat tehtud fondiemissioon, mille kohta on rakendussäte (TuMS § 61 lg 34). Jaotatav kasum maksustatakse äriühingu tasandil sõltumata sellest, millises vormis kasum äriühingust välja võetakse, st maksustatakse kõik äriühingu omakapitali vähendavad väljamaksed aktsionäridele või osanikele.⁷² Nende muudatustega tahetakse kaotada võimalus äriühingust kasumit maksuvabalt välja viia, kasutades selleks kapitali vähendamist, aktsiate (osade) tagasiostmist. Tähelepanu tuleb pöörata põhimõttele, et juba varem kehtinud seaduse sätetes olid maksustamise alused olemas, lähtudes tehingu eesmärgist ja sisust. Eesti tulumaksusüsteemis kuulub äriühingute puhul maksustamisele ühingust väljavõetav raha, mis pole varem kapitalina sisse makstud. Kapitali vähendamiste puhul on kõik korras, kui ei vähene jaotamata kasumi osa. Kui tehingu sisust ilmneb maksudest kõrvalehoidumise eesmärk, tuleb maksustamisel kohaldada selle tehingu tingimusi, mis vastavad tehingu tegelikule sisule. Antud tsiviilõigusliku kujunduse puhul võib maksuhaldur tehingu tegelikust sisust lähtudes, väljamaksed ümberklassifitseerida dividendide jaotamiseks.

2.2. Tsiviilõiguslike kujundusvõimalustega kaasnevate probleemide võimalikud lahendused

Rahandusministeeriumil ja riikliku maksu maksuhalduril on õigus anda maksuseaduste selgitamiseks ning tutvustamiseks selgitusi ja juhendeid, mille eesmärk on tagada seaduste ühetaoline kohaldamine (MKS § 15)⁷³. Käesoleva lõputöö autori arvamuse kohaselt võiksid rahandusministeerium ja maksuhaldur seda õigust käesolevas lõputöös käsitletud tsiviilõiguslike kujunduste osas tunduvalt enam kasutada. Olukorrad ja situatsioonid tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste kasutamisel, mille puhul majanduslikust sisust lähtuv tõlgendamine võiks kõne alla tulla, pole ja ei saagi olla ammendavad. Seda enam oleks vaja selgitusi, mis on ühe või teise tsiviilõigusliku kujunduse olemus TuMS kontekstis.

⁷² Seletuskiri tulumaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://riigikogu.ee/> 06.04.2009

⁷³ Maksukorralduse seadus. 20. veebruar 2002. RT I 2002, 26, 150; RT I 2008, 60, 331.

Maksuhalduri selgitused ja juhendid ei oleks küll maksukohustuslasele siduvad (MKS § 15 lg 2), kuid ülevaadet maksuhalduri seisukohtadest ühe või teise tsiviilõigusliku kujunduse tegelikest eesmärkidest ja olemusest annaksid maksumaksjatele aimu, millised võivad olla riskid ühe või teise tsiviilõigusliku kujunduse kasutamisel.

Maksuhaldur on avaldanud oma veebilehel kokkuvõttes⁷⁴ käesolevas töös eelpool käsitletud siduvatest eelotsustest, kuid need on maksusaladuse kaitsmise eesmärkidel väga napsõnalised. Käesolevas töös eelnevalt pikalt käsitletud jagunemist puudutava siduva eelotsuse maksuhalduri veebilehel avaldatud kokkuvõttes⁷⁵ ei ole mainitud näiteks asjaolu, et osakapitali suurendamisel mitterahaliseks sissemaksiks ei olnud ainuüksi AS A aktsiad, vaid selleks olid ka teiste ettevõtete aktsiad, mida asjasse puutuvad füüsilised isikud omasid ning et kõik rahalised sissemaksed olid tehtud ettevõtluse edasise arendamise eesmärkidel, sh investeringute ratsionaalse juhtimise korraldamiseks⁷⁶. See tähendab, et kaasust on lihtsustatud. Asjaolud, mis võivad lõputöö autori arvates anda aluse majandusliku tõlgendamise rakendamise mittekohaldamiseks, on jäetud mainimata.

Soomes puuduvad samuti maksuhalduri juhendid näiteks selle kohta, millal eraldumine on maksuneutraalne, kuid tõlgendusi võib leida seaduseelnõu ettevalmistavatest töödest. Soome ettevõtte tulumaksuseaduse kohaselt on eraldumine jagunemise käigus maksuneutraalne. Soome ettevõtte tulumaksuseaduse seletuskirja kohaselt maksuneutraalne eraldumine tähendab, et piiratud vastutusega äriühing annab üle ühe või mitu ettevõtet ühele või mitmele eksisteerivale või loodavale äriühingule, jättes vähemalt ühe ettevõtte üleandvasse äriühingusse. Seaduseelnõu seletuskirja kohaselt on nõutud, et nii eraldunud kui jagunev ühing moodustaksid iseseisva ettevõtte, mis on võimelised iseseisvalt tegutsema nii organisatsiooniliselt kui finantsperspektiivis. Seaduseelnõu seletuskirja kohaselt kohalduvad eraldumise reeglid ka äriühingutele, mida maksustatakse kooskõlas tulumaksuseadusega, see tähendab passiivsed üksused, mis tüüpiliselt hõlmavad

⁷⁴ Maksu- ja Tolliamet. Valminud eelotsused. <http://www.emta.ee/?id=22578> 05.04.2009

⁷⁵ Maksu- ja tolliamet. Eelotsus küsimuses, mis puudutab jagunemise tulemusena jaotumise teel üleantava vara maksustamist. <http://www.emta.ee/?id=25363> 05.04.2009

⁷⁶ Lisa 2. Taotlus siduva eelotsuse saamiseks.

valdusettevõtjaid ja kinnisvara äriühinguid ja millel definitsiooni kohaselt ei ole mingisugust „ettevõtlust”.⁷⁷

Maksuseadustes on külluses kasutusel eraõiguse mõisteid ja definitsioone. Maksuseaduste tõlgendamist ei saa läbi viia ainult maksuõiguse baasil, vaid see eeldab eraõiguse algtõlgendusi. Oluline on, et kui maksuõigusesse on olnud vajadus tuua sisse iseseisvad mõisted nende kõrvale, mis on kasutusel eraõiguses, siis need mõisted oleks ka selgelt sisustatud. Mõiste sisu avamine on seda enam olulisem kui tsiviilõiguslikult on mõiste justkui selge või laiahaardelisem kui maksuõiguses.

ÄS-s sätestatud regulatsioon loob seadusliku raamistiku ettevõtluse toimimiseks ilma, et sellega kaasneks lubatud tegevuste majanduslik sisustamine. Võimaliku maksukohustuse hindamisel on seevastu möödapääsmatu hinnata toimunud tehinguid nende tegelikust majanduslikust sisust lähtuvalt.⁷⁸ Kuid nagu eelnevalt rõhutatud, majandusliku tõlgendamise meetodi kasutamine on problemaatiline, sest maksuhaldurile antud kaalutusõigus lepinguvabaduse kuritarvitamise mõiste sisustamisel vajab oskusi ja põhjalikke eriteadmisi⁷⁹. Maksuhalduri seisukohtade avalikkuse ette toomine, elavdaks diskussiooni maksuspetsialistide hulgas ja maksumaksjate seas tervikuna. Kuivõrd erinevate tsiviilõiguslike kujunduste olemus ja sisu ei saa välja lugeda ÄS-st ning ka maksuseadused ei ava nende sisu, ei ole asjakohane vaid maksuhalduri arusaam, vaid kõik asjasse puutuvad isikud võiksid avaldada oma nägemuse. Diskussioonide tulemusena võiks formuleeruda seadustesse töös käsitletud tsiviilõiguslike kujunduste eesmärgid ja olemus, mida aktsepteerivad nii maksumaksjad kui maksuhaldur.

Ka Riigikohtu halduskolleegium on 6. novembri 2008 otsuses number 3-3-2-57-08 Madis Kaalu kassatsioonikaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse vastu, möönnud, et õigusselgus ja –kindlus oleksid paremini tagatud, kui faktiliste asjaolude arvestamine oleks sätestatud seadusega või määrusega⁸⁰. Lõputöö autori arvamuse

⁷⁷ Westerlund, G. Finland: The Taxation of Partial Demerger. <http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=46658> 06.04.2009

⁷⁸ Maksu- ja tolliamet. Eelotsus küsimuses, mis puudutab jagunemise tulemusena jaotumise teel üleantava vara maksustamist. <http://www.emta.ee/?id=25363> 05.04.2009

⁷⁹ Maksukorralduse seaduse seletuskiri. www.fin.ee/doc.php?77218 06.04.2009

⁸⁰ <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-57-08>

kohaselt oleks seaduseandjal lisaks ÄS täiendamise võimalusele ehk isegi efektiivsem ja mõistlikum viia TuMS-i lisatingimused, mil ühe või teise tsiviilõigusliku kujunduse tulumaksustamise sätted kohalduvad ja mis oleks kindlad erandid, et tsiviilõiguslik kujundus muutuks TuMS kontekstis ebakohaseks. Näiteks erinevate riikide osas on mitmeid erinevaid täpsustusi, millistele jagunemine peab vastama, et saavutada maksustamise edasilükkamise õigus, see tähendab, mil tulu ei loeta üleandmisel kohe realiseerituks⁸¹. Osa riike on seadnud tingimusi, milliseid varasid võib jagunev üle anda, osa riike on seadnud tingimused, millised äriühingud võivad jaguneda. Saksamaal on maksustamise edasilükkamine ainult siis lubatud, kui üleantavaks varaks on eraldiseisev üksus, näiteks kui masinaid on kasutatud kahe üksuse poolt korraga, ei ole õigust maksuvabastusele.⁸² On mõistetav, et sellised erisused ja lisatingimused peavad olema seaduses selgelt ja maksumaksjale mõistetavalt ka sätestatud – vastasel juhul ei ole isikul võimalik üheselt aru saada, milline on toimingu maksuline tagajärg.

2008. aasta lõpus vaatas maksuhaldur läbi 200 äriühingut ja 93 puhul jäid neil küsimused õhku. Raha, mis ettevõtetest välja läks, oli üle 1,4 miljardi krooni⁸³. 93 aktsiakapitali vähendanud ettevõtte puhul kahtlustab maksuamet maksude optimeerimist. 217 ettevõtet on vähendanud oma aktsiakapitali alates 2007. aasta algusest, kui hakati rääkima maksuseaduse muutmisest, neist mullu 137. 1,4 miljardit krooni võtsid aktsionärid eelmisel aastal ettevõtetest välja aktsiakapitali vähendamise teel. Maksuameti seisukoht on, et selline tegevus oli paljudel juhtudel seotud tulumaksuseaduse muutmise seaduse väljatöötamisealase info levikuga ning seega kuuluvad need ettevõtted riskigruppi.⁸⁴ Maksumaksjad saaksid oma riskide vähendamiseks analüüsida oma tehingute eesmärgi, dokumenteerida need, ja tuua välja majanduslikud eesmärgid, ärilised kaalutlused. Näiteks kasutatakse põhjalikku dokumenteerimist nõudest loobumise korral: nõude sissenõudmiseks tehtud sammud dokumenteeritakse, et vajadusel maksuhaldurile tõestada, et nõudest loobumine oli põhjendatud ning täiendava maksu tasumine ei ole kohane.

⁸¹ Rädler, A. 1994. General Report. - Cahiers de Droit Fiscal International – Volume LXXIXb. Editor: International Fiscal Association Staff. The Netherlands: Kluwer Law Intl, p 567.

⁸² Samas, p 568-569.

⁸³ Kann, L. Maksude optimeerijad tõmmatakse liistule.

<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?ArticleID=e125dde0-84f7-4649-bf31-f162e6103d4a>. 15.04.2009

⁸⁴ Sama

Maksumaksjate Liidu esimees Lasse Lehis avaldab arvamust seoses maksuhalduri kontrollidega äriühingute suhtes, kes veel enne 2009. jõustunud tulumaksuseaduse muudatusi aktsiakapitali vähendasid, et kui näiteks kapitali vähendamisel väljavõetud raha antakse tagasi laenuna, siis on majanduslik olukord teine, sest investoril puudub erinevalt varasemast staatusest osalus ja hääleõigus äriühingus ning tema riskid äriühingu pankrotistumisel on väiksemad. Samuti on igati aktsepteeritav ja majanduslikult põhjendatud see, kui toimub üheaegne kapitali vähendamine ja suurenemine, mille käigus muutub aktsionäride või osanike koosseis – lahkuvad osanikud võtsid oma investeringu koos kasumiga välja, uus investor teeb oma sissemaksed ja äriühing jätkab uute peremeeste käe all tegevust.⁸⁵ Maksumaksja põhjendused ja selgitused juriidiliste ja äriliste kaalutluste alusel võiksid kindlasti ka käesolevas töös käsitletud tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste kasutamise korral olemas olla.

Arvatavalt on järgnevatel aastatel oodata tsiviilõiguslike kujunduste olemuse ja sisu määratlemisel abi Riigikohtult. TuMS muudatused võisid olla ajendiks kasutama tsiviilõiguslike kujundusvõimalusi, milleks puudusid mõistlikud majanduslikud põhjendused. Lõputöö autori arvates on märkimist väärt tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste kasutamisega seotud Tartu Ringkonna kohtu otsus 19. jaanuaril 2009. aastal kohtuasjas AS Sylvester endised aktsionärid vs Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskus avaldatud aramus, et kasu saamise hindamisel tuleb eristada kasu, mis laekub füüsilisele isikule sularahas või pangapäilekandega pangakontole sellest kasust, mis laekub maksumaksjast juriidilise isiku pangakontole.⁸⁶

Maksumaksjast juriidilise isiku pangakontole laekuvat raha ei saa üldjuhul pidada füüsilise isiku kasuks, kuna füüsilisel isikul puudub võimalus seda ilma täiendava maksustamiseta enda äranägemise huvides kasutada. Kui maksustatakse tulu, mida isikud ei ole tegelikult saanud, on tegemist maksevõimelisuse põhimõtte rikkumisega.⁸⁷ Viidatud Ringkonnakohtu seisukoht ei ole antud küll käesoleva töös uurimiseks olevate

⁸⁵ Lehis, L. Äriühingust tehtavad väljamaksed tulumaksuseaduse valguses – millal on tegemist dividendiga ja millal mitte? – *MaksuMaksja*, 6-7/08, lk 31-34

⁸⁶ <http://www.kohus.ee/?class=document&action=print§ion=40072>

⁸⁷ Sama

tsiviilõiguslike kujundusvõimalustega seoses, kuid illustreerib hästi seda, et on võimalik, et maksuhaldur kohaldab MKS § 84 üle selle kasutuspiiride.

Maksuhalduri hinnangul tuleb toimingu majanduslikku sisu hinnata toimingu sooritamise hetkel ja sellest lähtuvalt kaaluda, milline on toimingu peamine eesmärk. Põhimõtteliselt saaks iga taotleja Maksu- ja Tolliameti järelduse õigsust kontrollida vastusega küsimusele, kas taotluses kirjeldatud toiming jäänuks sooritamata juhul, kui sellega ei kaasneuks võimalus kasumi maksuvabaks jaotamiseks. Otsene kasu on kas või selles, et maksumaksja oma tehingute majandusliku sisu selliselt analüüsides, saab endalt küsida, kas ta tehingut teeks ka siis, kui maksulist võitu ei kaasneks.⁸⁸ Riigikohtu halduskolleegium on 4. oktoobril 1999. aasta määruses number 3-3-1-31-99 Tenno ja Tamme kassatsioonkaebuses Tallinna Maksuameti vastu märkinud, et TuMS sätteid tuleb tõlgendada sama seaduse teiste sätete ning selle seaduse mõtte ja eesmärgi, samuti maksuõiguse üldiste põhimõtete kohaselt⁸⁹. Tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste kasutamisel tuleb analüüsida tuleb kolme aspekti: tulemust, eesmärki, ajendit ning vahepealsete tehingute eesmärki⁹⁰. Juristi või maksundusealase hariduseta maksumaksja jääb arvatavalt hätta TuMS sätete tõlgendamisel, lähtudes seaduse mõttest ja eesmärkidest ja sama seaduse teistest sätetest. Küll peaks aga igäüks olema võimeline selgitama oma valikute eesmärki ja ajendit.

⁸⁸.Maksu- ja tolliamet. Eelotsus küsimuses, mis puudutab jagunemise tulemusena jaotumise teel üleantava vara maksustamist. <http://www.emta.ee/?id=25363> 05.04.2009

⁸⁹ <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-31-99>

⁹⁰ <http://www.rmp.ee/uudised/maksud/2068?HL=algkapital> 06.04.2009

KOKKUVÕTE

Erinevalt enamarenenud turumajandusega riikidest on Eesti maksualased õigusaktid kehtinud suhteliselt lühikest aega ning selle tõttu on ka nende õigusaktide rakendamise ja tõlgendamise osas vähe kohtupraktikat. Tänuväärne on, et antud lõputöös analüüsitud tsiviilõiguslike kujundusvõimalustega seotud maksuhalduri siduvate eelotsuste kokkuvõtetele on käesolevast aastast võimalus tutvuda MTA veebilehel.

Käesolevas töös on antud esiteks ülevaade tsiviilõiguslike kujunduste olemusest, teiseks olemasolevast tsiviilõiguslike kujundusvõimalustega seotud maksuhalduri- ja kohtupraktikast ning kolmandaks on analüüsitud tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste maksuõiguslike aspekte, millega on täidetud antud lõputöö eesmärk. Käesoleva töö autor jõudis arvamusele, et tsiviilõiguslike kujunduste ebapiisava määratlemise tõttu Eesti õigusruumis esineb väärkasutamisi tulumaksuseaduse kontekstist, seda nii maksumaksja kui riigi poolt. ÄS ei ava tsiviilõiguslike kujunduste olemust ja sisu. Õiguslike tõlgenduste suhtes esineb maksuspetsialistide ja maksuhalduri vahel erinevaid arvamusi, mis tekitavad ebakindlust ning vastuolusid. Kohtupraktikat käsitletud tsiviilõiguslike kujundusvõimalustega seoses Eestis praktiliselt puudub ja see tähendab, et abiks pole võtta ka Riigikohtu tõlgendusi.

Tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste väärkasutuste ärahoidmiseks tuleks selgelt määratleda ühe või teise kujunduse sisu, olemus ja eesmärgid. Tsiviilõiguslike mõistete teleoloogiline tõlgendamine maksuõiguses on seda suurema tähtsusega, et riigi roll on tagada, et samu majanduslikke tulemusi saavutanud, kuid erinevaid õiguslike kujundeid kasutanud isikud maksustatakse võrdselt. Niisama oluline on ka põhimõte, et maksukoosseisude ja nende elementide juurdeloomine on seaduseandja roll. Õigusselguse tagamiseks ja ära hoidmaks tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste kuritarvitamisi maksuõiguse kontekstis, tuleks nende eesmärk ja sisu õigusaktides enam avada. Seaduseandjal on lisaks ÄS täiendamise võimalusele ehk isegi efektiivsem sätestada TuMS-is lisatingimused, missuguste asjaolude esinemisel ühe või teise tsiviilõigusliku

kujunduse maksusoodustused ei kohaldu, millised on erandid tsiviilõiguslik kujunduste kasutamisel TuMS kontekstis.

Samuti saaks väärkasutuste ennetamiseks anda juhendeid ja selgitusi maksuhaldur. Maksuhalduri selgitused ja juhendid ei oleks küll siduvad, kuid annaksid maksumaksjatele aimu, millised võivad olla riskid ühe või teise tsiviilõigusliku kujunduse valimisel. Praeguses õigusruumis peaksid maksumaksjad ka ise oma riskide vähendamiseks analüüsima oma tehingute eesmärke, dokumenteerima need, tuues välja majanduslikud eesmärgid ning ärilised kaalutlused.

Järgnevatel aastatel on oodata mitmeid kaasusi ja ka kohtulahendeid, mis tsiviilõiguslike kujundusvõimaluste kasutamist käsitlevad. Riigikohtu tõlgendused on heaks aluseks edasistele analüüsidele antud teemal. Põhjalikku analüüsimist vajaks ka maksuhalduri laialdane MKS § 84 rakendamine. Tänapäevani on pooleli kohtuasju, mis puudavad antud sätte kohaldamist ja mitmel korral on ringkonnakohtud teinud otsuse maksumaksjate kasuks.

SUMMARY

The topic of this diploma thesis is the issues of income tax related to usage of civil law formation opportunities. The diploma thesis is written in Estonian and consists of 53 pages, 16 of these are annexes. 38 reference books have been used to write this diploma thesis.

The purpose of the diploma thesis is to analyze misuse of civil law formation opportunities (demerger, liquidation, reduction of share capital and redemption of own shares) in the context of taxation law. To achieve the purpose of this diploma thesis:

- 1) the overview of the nature of the civil law formation opportunities is given;
- 2) the overview of tax authority's and judicial practice is given;
- 3) the tax regulation of the civil law formation opportunities and possible solutions to prevent the misuse are analyzed.

The diploma thesis includes two chapters, which give a view of literature on this subject and analyses taxation and judicial practice. Case analysis and comparative method is used to write the diploma thesis. The work is based on legal acts, opinion – articles written by professional specialists and judicial practice. Literature and legislation used were in Estonian language, but also in significant degree reference books in English have been used.

On the basis of this diploma thesis it is possible to conclude that due to inadequate determination of the nature of the civil law formation opportunities in Estonian judicial area they are misused in the context of taxation law. The civil law formation opportunities are misused by taxpayers and also by authorities of the state.

VIIDATUD ALLIKAD

Ani, K. Topime maksuaugud kinni.

<http://www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=712&keywords=ani>
15.04.2009.

Audiitorbüroo Tark & Co. 2007. Ühinemised ja omandamised. Alternatiiv äri orgaanilisele kasvule. i,K: AS Äripäev.

Eleanor Sharpston. Kohtujuristi ettepanek. Kohtuasi C-285/07.

<http://curia.europa.eu/jurisp/cgi-bin/form.pl?lang=et&newform=newform&alljur=alljur&jurcdj=jurcdj&jurtpi=jurtpi&jurtfp=jurtfp&alldocrec=alldocrec&docj=docj&docor=docor&docop=docop&docav=docav&docsom=docsom&docinf=docinf&alldocnorec=alldocnorec&docnoj=docnoj&docnoor=docnoor&radtypeord=on&typeord=ALL&docnodecision=docnodecision&allcommjo=allcommjo&affint=affint&affclose=affclose&numaff=c-285%2F07&ddatefs=&mdatefs=&ydatefs=&ddatefe=&mdatefe=&ydatefe=&nomusuel=&domaine=&mots=&resmax=100&Submit=Otsing> 06.04.2009

Hartmann, B.; Walter, N. 1984. Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen. Berlin: Erich Schmidt.

Helminen, M. 1970. The Dividend Concept in International Tax Law: Dividend Payments Between Corporate Entities. The Netherlands: Kluwer Law Intl.

Kann, L. Maksude optimeerijad tõmmatakse liistule.

<http://www.ap3.ee/Default2.aspx?ArticleID=e125dde0-84f7-4649-bf31-f162e6103d4a>
15.04.2009

Karen Root. Hea mõte: lahutame.

http://www.kpmg.ee/dbfetch/52616e646f6d49563b8956687258afbaa560cfa8eb427746d599815db324ada5/kpmgfoorum_talv2009.pdf 06.04.2009

Kärson, S. 2008. Äriühingu kapitali vähendamine ning sellega kaasnevad väljamaksed – MaksuMaksja 6-7/08.

Kõve, V. 1995. Ühinemine, jagunemine ja ümberkujundamine – *Juridica*, 4/95, 162-164.

Lehis, L. Äriühingust tehtavad väljamaksed tulumaksuseaduse valguses – millal on tegemist dividendiga ja millal mitte? – *MaksuMaksja*, 6-7/08, lk 31-34.

Lopman, V. 2005. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses – *Juridica*, 7/05, 488-500.

Maksu- ja tolliamet. Eelotsus küsimuses, mis puudutab jagunemise tulemusena jaotumise teel üleantava vara maksustamist. <http://www.emta.ee/?id=25363> 05.04.2009

Maksu- ja tolliamet. Eelotsus küsimuses, mis puudutab likvideerimisel tehtava väljamakse maksustamist juhul, kui väljamakse saajaks on mitteresident. <http://www.emta.ee/?id=25364> 05.04.2009

Maksu- ja tolliamet. Eelotsus küsimuses, mis puudutab oma aktsiate (osade) tagasiostmist ja selle tulemusena tehtava väljamakse maksustamist <http://www.emta.ee/?id=25360> 05.04.2009

Maksu- ja Tolliamet. Valminud eelotsused. <http://www.emta.ee/?id=22578> 05.04.2009

Maksukorralduse seadus. 20. veebruar 2002. RT I 2002, 26, 150; RT I 2008, 60, 331.

Maksukorralduse seaduse seletuskiri. www.fin.ee/doc.php?77218 06.04.2009

Paade, R. Tulude projekt, muudatus maksukorralduse seaduses. http://finants.sisekaitse.ee/bw_client_files/sisekaitseakadeemia_finants/public/img/File/Kooverentsi%20teesid.pdf. 06.04.2009

Riigikohtu halduskollegium 6.11.2008. kohtuotsus nr 3-3-1-57-08. Madis Kaal vs Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskus. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-57-08> 06.04.2009

Riigikohtu tsiviilkollegium 4.02.2009. määrus nr 3-2-1-139-08. Harestone OÜ vs Harju Maakohtu registriosakond. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-2-1-139>. 08 06.04.2009

Raudjärv, I. Mõningatest äriõigusega seonduvatest probleemidest dividendide maksustamisel - *Juridica*, 4/01, 252-259.

Rimess OÜ. Äriõigus. <http://kasiraamat.aripaev.ee/default.aspx> 06.04.2009

Rädler, A. 1994. General Report.- Cahiers de Droit Fiscal International – Volume LXXIXb. Editor: International Fiscal Association Staff. The Netherlands: Kluwer Law Intl.

Seletuskiri tulumaksuseaduse eelnõu (143 SE) juurde. www.riigikogu.ee 06.04.2009

Seletuskiri tulumaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse muutmise seaduse eelnõu juurde. Kättesaadav arvutivõrgus: <http://riigikogu.ee/> 06.04.2009

Sjafjell, B., Reiseren, H. Report from Norway: Redemption through demergers http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1308143 05.04.2009

Tartu Ringkonna kohtu 19.01.2009. otsus kohtuasjas AS Sylvester endised aktsionärid vs Maksu- ja Tolliamet Lõuna maksu- ja tollikeskus.
<http://www.kohus.ee/?class=document&action=print§ion=40072>, 06.04.2009

Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27. märts 2002. RT I 2002, 35, 216; RT I 2008, 59, 330.

Tulumaksuseadus. 15. detsember 1999. RT I 1999, 101, 903; RT I 2007, 44, 318.

Tulumaksuseadus. 15. detsember 1999. RT I 1999, 101, 903; RT I 2009, 18, 109.

Vahimets, R. Kasumijaotamine aktsiaseltsis. Mõningaid ettepanekuid Eesti äriseadustiku muutmiseks - *Juridica*, 6/96, 266-268.

Van Fraeyenhoven, G. 1987. Tax Problems Of The Liquidation Of Corporations. - Cahiers de Droit Fiscal International - Volume LXXIIb. Editor: International Fiscal Association Staff. The Netherlands: Kluwer Law Intl.

Veermäe, E. Kontrollisuunad 2009. aastal.
<http://www.emta.ee/index.php?id=24735&tpl=1071> 07.04.2009

Vuks, G. 1999. Traditsiooniline formaalne loogika. Tartu: Juridicum.

Äriseadustik. 15. veebruar 1995. RT I 1995, 26-28, 355; RT I 2009, 12, 71.

Äriseadustik. 15. veebruar 1995. RT I 1995, 26-28, 355; RT I 2008, 16, 116.

Westerlund, G. Finland: The Taxation of Partial Demerger.
<http://www.mondaq.com/article.asp?articleid=46658> 06.04.2009

Wille, H. G. 1994. Company Law Aspects - Cahiers de Droit Fiscal International – Volume LXXIXb. Editor: International Fiscal Association Staff. The Netherlands: Kluwer Law Intl.

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: 05.2009
Töö pealkiri: Tsiviilõiguslike kujundusvõimalustega kaasnevad tulumaksuküsimused	
Töö autor: Annely Hindriks	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal - tsiviilõiguslike kujundusvõimalustega kaasnevad tulumaksuküsimused. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 53 leheküljest, millest 16 lehekülge on lisad. Lõputöö kirjutamisel on kasutatud 38 allikat. Võõrkeelne kokkuvõte on kirjutatud inglise keeles.</p> <p>Töö eesmärgiks on analüüsida viidatud tsiviilõiguslike kujunduste väärkasutusi maksuseaduste kontekstis. Selleks, et töö eesmärki saavutada on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ul style="list-style-type: none">4) anda ülevaade tsiviilõiguslike kujunduste olemusest,5) anda ülevaade kujundusvõimalustega seotud maksuhalduri- ja kohtupraktikast,6) analüüsida tsiviilõiguslike kujunduste tulumaksu regulatsioone ning väärkasutuste ärahoidmise võimalikke lahendusi. <p>Lõputöö ülesehituses on käsitletavate teemade jaotused paigutatud kahte põhipeatükki, mis sisaldavad teoreetilist osa ja analüüsi, mille põhjal töö autor annab vastuse püstitatud eesmärkidele ning teeb järeldused. Uurimismeetodina on autor kasutanud juhtumi analüüsi ning võrdlevat meetodit. Töö koostamisel on autor kasutanud valdavalt eestikeelset, kuid olulisel määral ka inglisekeelset erialast kirjandust ja õigusakte.</p> <p>Töös kasutatud andmetest ja analüüsist tulenevalt võib järeldada, et tsiviilõiguslike kujunduste ebapiisava määratlemise tõttu Eesti õigusruumis esineb väärkasutamisi tulumaksuseaduse kontekstist, seda nii maksumaksja kui riigi poolt.</p>	
Võtmesõnad: tsiviilõiguslik kujundus, jagunemine, likvideerimine, oma aktsiate tagasiostmine, oma osade tagasiostmine, kapitali vähendamine, majanduslik sisu	
Keywords: demerger, liquidation, reduction of share capital and redemption of own shares, economic substance	
Säilitamise koht:	
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja:	Allkiri:
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor:	Allkiri: