

Sisekaitseakadeemia  
Finantskolledž

Sirja Hass

FÜÜSILISEST ISIKUST ETTEVÕTJA MAKSUKOHUSTUS  
ETTEVÕTTE ÜLEMINEKUL

Lõputöö

Juhendaja:  
Maret Güldenkoh, MBA

Tallinn 2014

# ANNOTATSIOON

## SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2014
Töö pealkiri eesti keeles: „Füüsilisest isikust ettevõtja maksukohustus ettevõtte üleminekul“ Töö pealkiri võõrkeeles: „Different opportunities for converting a business of a self-employed person”	
Töö autor: Sirja Hass	Olen nõus lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 43 leheküljest. Töös on kasutatud 63 allikat, millele on tekstis viidatud.</p> <p>Probleem seisneb selles, et kui hakatakse ettevõtet (majandusüksust) üle andma või pärima, võivad füüsilisest isikust ettevõtjal tekkida makseraskused ning oskamatu tegutsemise korral võib üleandja või vastuvõtja maksukoormus suurened, mis omakorda võib viia ettevõtlustegevuse lõpetamiseni.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida füüsilisest isikust ettevõtja maksukohustust ettevõtte üleminekul.</p> <p>Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Antakse ülevaade füüsilisest isikust ettevõtja olemusest, maksukohustustest ja tulu deklareerimisest.</li><li>2. Antakse ülevaade ettevõtte ülemineku erisustest Eestis.</li><li>3. Analüüsitakse füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtte ülemineku põhjuseid ja erinevaid vormistamise võimalusi.</li><li>4. Analüüsitakse füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtte üleminekuga kaasnevat maksukohustusi.</li></ol> <p>Analüüsi tulemusena jõudis autor järelduseni, et ettevõtte üleandmine on olemuselt maksuvaba, koos ettevõttega lähevad üle kõik seotud õigused ja kohustused sh maksukohustused. Kui FIE tahab ühe alaga seotud tegevuse ja osa oma ettevõtluse varast üle anda, teistel aladel aga FIE-na jätkata, võib tekkida probleem seose üksiku vara ja käibemaksuga. Vara müük, mis ettevõtte üleandmiseks ei kvalifitseeru, maksustatakse nii tulu- kui ka sotsiaalmaksuga. Ettevõtja abikaasal ei ole võimalik võlgade tekkides solidaarvastutusest vabaneda. Autor andis järgmised soovitusel:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Lõpetada käibemaksukohustuslasest FIE tegevus pärast vara üleandmist.</li><li>2. FIE vara on abikaasade ühisvara. Kui üks või mõlemad abikaasad on FIE-d, sõlmida enne ettevõtjana alustamist abieluvaraleping.</li></ol>	
Võtmesõnad: füüsilisest isikust ettevõtja, ettevõtja, ettevõtte, ettevõtte üleminek, maksukohustus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: self-employed person, entrepreneur, company, assignment of a company	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Maret Guldenkoh	Allkiri:

# SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	3
1. FÜÜSILISEST ISIKUST ETTEVÕTJA OLEMUS.....	5
1.1. Füüsilisest isikust ettevõtja mõiste, maksukohustus.....	5
1.2. Ettevõtte üleminek Eestis .....	13
2. FÜÜSILISEST ISIKUST ETTEVÕTJA ETTEVÕTTE ÜLEMINEK .....	21
2.1. Ettevõtte ülemineku erinevad võimalused.....	21
2.2. Ettevõtte üleminekuga kaasnevad maksuriskid.....	26
KOKKUVÕTE.....	35
SUMMARY .....	38
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU.....	39

## SISSEJUHATUS

Isikud, kellel on soov tegeleda iseseisva majandus- või kutsetegevusega, saavad ennast registreerida füüsilisest isikust ettevõtjaks või siis luua äriühingu. Kui füüsilisest isikust ettevõtja leiab, et talle on sobivam äriühingu vorm, siis eeldused äriühingu asutamiseks ja ettevõtte üleminekuks on olemas.

Teema valiku põhjuseks on praktiline vajadus käsitleda füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtluse erinevaid ülemineku võimalusi ning sellega kaasnevat maksuriski.

Teema aktuaalsus seisneb selles, et nii ajakirjandus kui füüsilisest isikust ettevõtjate õigusliku reeglistiku analüüsi töögrupp on tõstatanud probleemi füüsilisest isikust ettevõtja kui hääbuva ettevõtlusvormi teemal, kuid seadusandluses pole midagi muutunud. Samuti on taasiseseisvunud vabariigi algusaastatel alustanud ettevõtjad jõudnud ikka, kus tuleb hakata mõtlema majandusüksuse üleandmisele.

Teema uudsus seisneb eelkõige selles, füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtte üleminek maksuvabalt kehtib alates 2011. aastast, maksuõiguslikult reguleeritud rahandusministri määrusega ning nii maksuhalduri kui maksumaksja jaoks teadvustamata. Tulenevalt teema aktuaalsusest, on praktiline vajadus käsitleda füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtte ülemineku erinevaid võimalusi ja sellega kaasnevat maksukohustust.

Probleem seisneb selles, et kui hakatakse ettevõtet (majandusüksust) üle andma või pärima, võivad füüsilisest isikust ettevõtjal tekkida makseraskused ning oskamatu tegutsemise korral võib üleandja või vastuvõtja maksukoormus suurenda, mis omakorda võib viia ettevõtlustegevuse lõpetamiseni. Üleminek võib kujuneda keerukaks, kui on vaja näiteks arvestada abikaasade ühisvara või pärandamisel tekkivaid maksukohustusi. Samas võib riigil jääda maksutulu saamata, kui füüsilisest isikust ettevõtja ei deklareeri õigesti ettevõtte üleminekut st deklareerib ettevõtte ülemineku, kuid realselt on toimunud ettevõtte müük või tasuta üleandmine ning füüsilisest isikust ettevõtja jätkab samal tegevusalal.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida füüsilisest isikust ettevõtja maksukohustust ettevõtte üleminekul.

Selleks, et saavutada lõputöö eesmärki, on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Antakse ülevaade füüsilisest isikust ettevõtja olemusest, maksukohustustest ja tulu deklareerimisest.
2. Antakse ülevaade ettevõtte ülemineku erisustest Eestis.
3. Analüüsitakse füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtte ülemineku põhjuseid ja erinevaid vormistamise võimalusi.
4. Analüüsitakse füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtte üleminekuga kaasnevat maksukohustusi.

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivset uurimismeetodit. Andmekogumismeetoditest kasutatakse kohtulahendite analüüsi. Tulemuste tõlgendamisel analüüsitakse ettevõtte ülemineku regulatsioone ja kohtulahendeid Eestis.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad kaheks alapeatükiks. Esimese peatüki esimeses alapeatükis antakse ülevaade füüsilisest isikust ettevõtja olemusest, registreerimisest ja maksukohustusest. Teises alapeatükis antakse ülevaade ettevõtte üleminekust, keskendutakse Eesti ettevõtte ülemineku läbiviimisele ning antakse ülevaade ettevõtte ülemineku protsessist.

Lõputöö teine peatükk keskendub füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtte üleminekule. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse ettevõtte ülemineku võimalusi ning ettevõtte ülemineku erinevaid vormistamisviise. Teises alapeatükis analüüsitakse füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtte üleminekuga kaasnevat peamisi probleeme, kaasnevat maksukohustust ning maksuriske. Antakse ülevaade Eesti senisest kohtupraktikast. Lähtuvalt analüüsi tulemustest tehakse ettepanekuid füüsilisest isikust ettevõtja erisuste kohta ettevõtte kui majandusüksuse üleminekul.

Lõputöös kasutatakse allikatena erialast kirjandust, õigusakte ja juhendeid. Õigusaktide puhul kasutatakse 01.03.2014 seisuga redaktsioone

# 1. FÜÜSILISEST ISIKUST ETTEVÕTJA OLEMUS

## 1.1. Füüsilisest isikust ettevõtja mõiste, maksukohustus

Ettevõtlus on ettevõtte või organisatsiooni loomine eesmärgiga viia ellu oma äriidee. Ettevõtte on organisatsiooniliselt iseseisev majandusüksus, mille tegevust korraldab ettevõtja: loob töökohti, maksab makse, teenib ühiskonda, võtab ettevõtlusriske, kannab vastutust, on aktiivne ja ettevõtlik. Eraettevõtte on ühiskonna majanduslik alus ning maksumaksja. Maksud jaotatakse ühiskonna muudele valdkondadele, nagu haridus, tervishoid jne.

Füüsilisest isikust ettevõtjad (edaspidi FIE) on see osa elanikkonnast, kellest enamik ei saa riigilt ülalpidamist ega kuulu ettevõtte palgatöötajate hulka, vaid kes on olelusvõitluses jäänud iseenda hooleks. Sellele vaatamata peavad nad kandma kohustusi riigiaparaadi ülalpidamiseks. Vaatamata puuduvatele majanduslikele ja juriidilistele teadmistele ning maksude arvestamise oskusele on muutuv ärimaailmas tegutsemas hulganisti ettevõtlikke inimesi (Mäekask, Antsu 2003). Smeaton (2003) toob välja, et töötaja staatus peetakse ebakindlaks ja edutamise väljavaated muutuvad nõrgemaks, muutes füüsilisest isikust töötajad rohekm atraktiivsemaks.

Vastavalt pädevuse teooriale võimaldavad sellised ettevõtlushädevuste komponendid nagu teadmised ja kogemused, motivatsioon ja võimed isikul olla edukas ettevõtlikes. Motivatsioon võib olla sisemiselt suunatud (autonoomia, eesmärkide saavutamine, võim) või väljastpoolt pealesunnitud (töötus, lünk turul, huvi sellel teemal, klientide olemasolu kindlus) (Küttim, Arvola, Venesaar 2011).

Termin „ettevõtja“ on tuletatud prantsuse keelsest sõnast „*entrepreneur*“ (ettevõtja). See termin oli esimene, mida kasutas ametliku määratlusena R. Cantillon Prantsusmaal 1755. 20. sajandi saksa õpetlane F. Redlich on kindlaks teinud algelise ettevõtlikkuse funktsiooni, milleks on esmase omadusena riskide võtmine palgasõduritest kaptenite poolt, kes korraldasid sõjakäikide 15. sajandil Euroopas. Klassikalise käsitluse ettevõtjast pärineb hilisemast ajast. 1876. aastal Ameerika majandusteadlane F. A. Walker rõhutas vahet kapitalistil, kes tarnib vahendeid ja võtab oma kasumi ning ettevõtjal, kellele kasum on hüvitis tema tõhusa ettevõtte haldamise eest (The Encyclopedia... 1995).

Saksa kirjanduses on ettevõtja ka kapitalist. Kapitali funktsioon ühendab tema isikut –see tähendab, et osa talle kuuluv on endast saavutatu. Väljend kapitalist võib iseloomustada nii omanikku kui firmat. (Meyers Universal... 1982)

Anderson, Drakopoulou ja Jack (2009, ref Perren ja Dannreuther 2012:605) toovad välja mitmete autorite kasutanud negatiivsed kujundid ettevõtja kirjeldamisel, nagu "kiskja", "kuri hunt", "sõda", "haigus" ja "egoistlik".

Kirsipuu (2013) toob välja, et ettevõtlus on nii ettevõtlustegevus kui õpetus ja teadus, mis uurib ettevõtluse arengut, ettevõtluse teket, ettevõtjat jms.

Ettevõtlus käibemaksuseaduse (edaspidi KMS) tähenduses on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata selle tegevuse eesmärgist või tulemusest (Käibemaksuseadus 10.12.2003). Lind (2001) toob välja, et ettevõtlus on igasugune püsiv tegevus, mille eesmärk on sissetulek (mitte kasum).

Töötades tööandja korraldustele alluvana ei saa olla olemuselt ettevõtlusega tegelemine, sest siis on töö iseloom ja kohustused tööandja määrata.

Füüsilisest isikust ettevõtja on füüsiline isik, kes tegeleb ettevõtlusega. FIE võib olla iga füüsiline isik, sh alaealine vähemalt 15 aastane isik, kellele vanem on andnud nõusoleku või kohus on laiendanud teovõimet tegeleda majandustegevusega. FIE ja temale kuuluv ettevõtte kui majandusüksus, mille läbi ta tegutseb, ei ole juriidiline isik. FIE võib tegutseda tegevusaladel, millel tegutsemine ei ole õigusaktidega keelatud. Õigusaktides võib sätestada tegevusalasid, milleks on vaja tegevusluba või millel võib tegutseda üksnes teatud liiki ettevõtja. (Ettevõtluse alustamine ja ülevaade... 14.03.2014) Kestva majandustegevusega tegelevad eelkõige ettevõtjad – äriühingud ja füüsilisest isikust ettevõtjad –, kutsetegevusega aga näiteks advokaadid, audiitorid, pankrotihaldurid, täiturid jm (Varul 2010).

FIE-na alustamine on võrreldes äriühingutega lihtsam ja odavam. Puudub algkapitali nõue. FIE-l on otsustamisvabadus, puuduseks on maksukoormus ja risk, kuna ebaõnnestumise korral vastutab FIE oma isikliku varaga.

Äriseadustiku (ÄS) §15 järgselt on ärinimel seaduse kaitse, §7-§15 järgi tuleb kandeavalduse koostamisel arvestada, et äriregistrisse ei kanta mitte FIE elukoha, vaid ettevõtte asukoha järgi, kui FIE-l on mitu ettevõtet, siis kantakse ta äriregistrisse mitu korda (Äriseadustik, 15.02.1995). Registripidajale võib FIE teatada oma tegevuse peatamisest, ajutisest või hooajalisest tegevusest, andmed kantakse registrikaardile. Registripidaja teavitamine sellisest asjaolust on FIE enda huvides, sest tegevuse peatamise perioodil pole kohustust maksta ettevõtlusega seotud makse, hooajalise ja ajutise tegevuse puhul on maksuõiguslikud tagajärjed vaid tegutsemise perioodil. (Füüsilisest...13.01.2013)

Oma kuludest ja tuludest pideva ülevaate saamiseks on tarvis pidada raamatupidamisarvestust. Ettevõtjale on raamatupidamises kirjendamiseks vaja vaid neid andmeid ettevõtlustegevuse kohta, mis on õiged, korrektsed ja kasutatavad.

Raamatupidamine on füüsilisest isikust ettevõtjale kohustuslik, samas vajalik, et omada ülevaadet raha liikumisest, tasumata ja laekumata arvetest, tulust ja kulust ning saada andmeid tuludeklaratsiooni vorm E (ettevõtlusest saadud tulu) koostamiseks. Äriseadustik § 77 sätestab, et füüsilisest isikust ettevõtja korraldab oma raamatupidamise lähtuvalt raamatupidamise seadusest. Raamatupidamise seaduse (edaspidi RPS) § 2 kohaselt on füüsilisest isikust ettevõtja raamatupidamiskohustuslane, kellele laienevaks erisuseks raamatupidamise korraldamisel on võimalus pidada oma raamatupidamist kassapõhiselt (RPS 43 lg 1). Kui FIE peab raamatupidamist tekkepõhiselt, tuleb see ettevõtlustulu deklaratsiooni vormi E täitmiseks korrigeerida kassapõhiseks. (Raamatupidamise seadus, 20.11.2002)

Kassapõhine arvestus on majandustehingute kajastamine vastavalt majandustehinguga seotud raha laekumisele või väljamaksmisele. Kassapõhist raamatupidamist pidav FIE lähtub raamatupidamise seadusest ning muudest Eesti hea raamatupidamistava nõuetest, mis reguleerivad kassapõhist raamatupidamist (FIE ja...10.04.2014). FIE arvestusperiood on kalendriaasta ja kassapõhist raamatupidamist tegev FIE teeb tulust ja kulust kokkuvõtte kalendriaasta lõpus, olenemata sellest, et osa tulu on laekumata või osa kulust tasumata. Tekkepõhise raamatupidamisarvestuse korral toimub majandustehingute kajastamine vastavalt tehingu toimumise ajale, sõltumata raha liikumisest.

Need ettevõtjad, kes kasutavad kassapõhist raamatupidamist, peaksid suutma sellega ise toime tulla, sest arvepidamine on lihtne, loogiline ja vähem töömahukas. Tekkepõhine



raamatupidamine on keerulisem, seega teadmiste nappuse või vähese aja korral võiks selle spetsialistidele usaldada.

Ettevõtja rolliks on välja mõelda mida ja kuidas toota, kust hankida toore, leida uusi tehnoloogiaid, konkureerida teiste ettevõtjatega. Töö intensiivsus erineb tavapärasest töövõtust, ja kuna edukus pole ette määratud, suudavad ettevõtlusega tegeleda tavapärasest teistmoodi mõtlevad inimesed. Töö tegemise eest tasuks on ettevõtlustulu, mida arukas ettevõtja saamata nautida selle tarbimisväärtust paigutab ettevõtlusesse tagasi.

FIE-na registreerimisel äriregistris, registreerib MTA ettevõtja kui ettevõtlusega tegeleva tuluja ja sotsiaalmaksu maksja, eraldi taotlust ei esitata. Kui FIE käive aastas ületab 16 000 eurot, peab ta end Käibemaksuseaduse § 19 järgi MTA-s käibemaksukohustuslaseks registreerima, vabatahtlikult võib seda teha varem. FIE võiks end käibemaksukohustuslasena registreerida enne 16 000 eurot suuruse käibe täitumist, see aitaks vältida probleeme käibemaksukohustuste täitmisel, mis tekivad alates 16 000 euro suuruse käibe ületamise päevast. (Füüsilisest...13.03.2014)

Maksustatava käibe hulka kuuluvad eelkõige ettevõtluse käigus kauba võõrandamise ja teenuse osutamise tehingute käive ja põhivara võõrandamine. Avaldus käibemaksukohustuslaseks registreerimiseks tuleb esitada ka siis, kui FIE saab Eestis maksukohustuslasena registreerimata välisriigi maksukohustuslaselt teenuseid, maksukohustus tekib teenuse saamise päevast, sellisel juhul tuleb end registreerida piiratud käibemaksukohustuslaseks. (FIE raamatupidamise...29.01.2014)

FIE ei kujuta endast tulumaksuseaduse kontekstis eraldi maksumaksja kategooriat, vaid ettevõtlustulu on lihtsalt üks füüsilise isiku tulu liik, millele võib lisanduda teisi tululiike. Muude tululiikide maksustamine ja kogutulust mahaarvamiste (nt maksuvaba tulu) tegemine toimub FIE puhul kõikide teiste füüsiliste isikutega samade reeglite alusel. (Lehis 2013:104-105) Vastavalt maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) § 20-le peavad kõik füüsilised isikust ettevõtjad olema kantud Äriregistrisse. (Maksukorralduse seadus, 20.02.2002)

Maksude laekumine sõltub defineeritud maksubaasist ja rakendatavast maksumäärast. Eestis kehtiv ühtne, mitteprogresseeruv maksumäär on töövõtutulu maksustamisel suhteliselt vähe levinud (Tammert...2005:149-152). Tulu maksustatakse alati tulu saamise

maksustamisperioodil kehtinud maksumääraga, Tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) § 4 järgi on tulumaksumäär 2014 aastal 21% (Tulumaksuseadus, 15.12.1999). Tasutud tulumaksu (sh avansilisi makseid) ettevõtlustulust maha arvata ei saa. (FIE maksukohustused 02.02.2014)

FIE, kes sai eelneval perioodil maksustatavat tulu, peab tasuma tulumaksu avansilisi makseid 15. juuniks, 15. septembriks ja 15. detsembriks. Avansilise makse suuruseks on 25% eelmisel maksustamisperioodil ettevõtlustulult arvestatud tulumaksu summast. (TuMS § 47) FIE ei pea tulumaksu avansilisi makseid tasuma ettevõtluse esimesel maksustamisperioodil (tegevusaastal) või kui ühe kvartali (tähtaja) makse suurus ei ületa 64 eurot või kui eelmisel maksustamisperioodil puudus ettevõtluse maksustatav tulu või kui ettevõtlus on registreeritud hooajalisena või kui ettevõtlus on peatatud. (FIE maksukohustused 02.02.2014)

Avansilise tulumaksu eelis on see, et seda ei pea tasuma esimesel ettevõtlusega tegelemise aastal, samuti saab teha Maksu- ja Tolliametile (edaspidi MTA) avalduse tulumaksu avansilistest maksetest vabastamiseks.

FIE deklareerib ettevõtlusest saadud tulu üks kord aastas tuludeklaratsiooni vormil E, mis tuleb esitada koos füüsilise isiku tuludeklaratsiooni vormiga A MTA-le hiljemalt maksustamisperioodile järgneva aasta 31. märtsiks. Vorm E tuleb täita nii, nagu rahandusminister on sätestanud. Oluline on, et tulu ja kulu märgitakse alati koos käibemaksuga. FIE on kohustatud tuludeklaratsiooni esitama ka juhul, kui maksustamisperioodi ettevõtlustulu jäi alla maksuvaba tulu, ettevõtlusest tulu ei saadud või majandustegevus puudus. Deklaratsiooni kohaselt juurdemaksmisele kuuluva tulumaksu peab tasuma 1. oktoobril. (FIE maksukohustused 02.02.2014)

FIE-l on õigus avada pangas üks erikonto, millele ta saab kanda ettevõtlusest saadud tulu ja seoses ettevõtlusega seaduse alusel saadud toetused kümne tööpäeva jooksul pärast laekumist. Tuludeklaratsioonil võib teha ettevõtluse tulemi korrigeerimisi erikonto muutustes maksustamisperioodil. (FIE maksud 02.02.2014)

FIE saab osa rahast erikontol hoides maksustamisest kõrval hoida, aga kui seda isiklikuks tarbeks kasutada, tuleb tasuda nii sotsiaalmaks kui tulumaks järgmise aasta 1. oktoobriks. Lihtsustatult tähendab see, et FIE-l on raha pikema perioodi vältel vabas ringluses ehk oma käsutuses.

Aasta lõikes tulust suurema kulu korral on tegemist kahjumiga, mille võib jätta selle tekkimise aastasse või edasi kanda kuni seitsmele järgmisele aastale. Edasilükkamine tähendab seda, et kahjumit kantakse edasi, kuni see on järgneva seitsme aasta jooksul lõplikult kustutatud. Kustutamata kahjumist ei saa midagi maha arvata, ega maksa seda tagasi riik. Edasikantud kulude kohta peab arvestust aastate lõikes MTA (FIE maksud 02.02.2014).

Sotsiaalmaksu seaduse (SMS) järgi sotsiaalmaksust laekuvat raha kasutatakse pensionikindlustuseks ja riiklikuks ravikindlustuseks (Sotsiaalmaksuseadus, 13.12.2000). Sotsiaalmaksu tasub töötaja eest tööandja. Sotsiaalmaksuga maksustatakse aktiivsest tegevusest (palk ja muu tasu, preemiad, lisatasud, erisoodustused, ettevõtlustulu, juhtimis- ja kontrollorgani liikme tasu jne) saadud tulu. FIE maksab sotsiaalmaksu oma ettevõtlusest saadud tulult, millest on tehtud tulumaksuseaduses lubatud ettevõtlusega seotud mahaarvamised. FIE sotsiaalmaksuga maksustamise periood on kalendriaasta, sest maksustatav tulu selgitatakse välja tuludeklaratsiooni alusel kord aastas, sotsiaalmaksumäär 2014 aastal on 33%. Sotsiaalmaks arvatakse ettevõtlustulust maha tekkepõhiselt, jagades ettevõtluse tulu pärast kulude mahaarvamist 1,33-ga. (FIE maksukohustused 02.02.2014)

FIE on kohustatud maksma sotsiaalmaksu avansilisi makseid. FIE ei saa sotsiaalmaksu ega sotsiaalmaksu avansilisi makseid kajastada ettevõtluskuluna. Avansilise sotsiaalmakse kuumäär kehtestatakse eelarveaastaks riigieelarvega, sotsiaalmaksu avansiliste maksete tasumise korda reguleerivad SMS-e § 9 lõiked 3–5<sup>1</sup>. Sotsiaalmaksu avansilisi makseid makstakse jooksva kvartali eest, iga kvartali viimase kuu 15. kuupäevaks (FIE maksukohustused 02.02.2014). Sotsiaalmaksu avansiliste maksete osas on erisused, näiteks FIE ei pea sotsiaalmaksu avansilisi makseid tasuma kui ta on riikliku pensioni saaja (vanaduspensioni, töövõimetuspensioni või toitjakaotuspensioni), alustab või lõpetab tegevuse kvartali jooksul, tema eest maksab sotsiaalmaksu tööandja või riik või kohalik omavalitsus vähemalt kvartali avansilise sotsiaalmakse ulatuses. (FIE maksud 02.02.2014)

FIE-dest on pensionärid sotsiaalmaksu avansilistest maksetest vabastatud, sest neil on ravikindlustus olemas, seega võib järeldada, et eelis on just vanemas eas ettevõtlusega tegelejal. Vastavad statistilised andmed kahjuks puuduvad.

Käibemaksukohustuslased moodustavad füüsilisest isikust ettevõtjatest järjest suurema osa, kuid samal ajal on käibemaksuga seotud probleemid maksude hulgas ühed keerulisemad.

Käibemaksukohustuslane peab arvet selle käibemaksu üle, mida ta ettevõtluse jaoks vara, kaupu ja teenuseid ostes on teistele ära maksnud, ning selle üle, mida ta ise on klientidelt saanud. Käibemaks on lõpptarbija maks, mittekäibemaksukohustuslasest ettevõtja on sisuliselt lõpptarbija rollis. (Kärsna 2009:103-104)

FIE maksab käibemaksu juhul, kui ta on MTA-s käibemaksukohustuslasena registreeritud (omab käibemaksukohustuslasena registreerimise numbrit). Samuti peab käibemaksu deklareerima ja tasuma FIE, kes ei ole käibemaksukohustuslane, kuid kes lisab enda poolt väljastatavale arvele käibemaksu. Käibemaksukohustuslasena registreerimata isikul ei ole sisendkäibemaksu mahaarvamise õigust. Maksustatava käibe maksumäärad vastavalt käibemaksuseadusele (KMS) 2014. aastal on 0%, 9%, 20% (Käibemaksuseadus, 10.12.2003). Kui FIE maksustatav käibe ei ületanud eelmisel kalendriaastal ja jooksva kalendriaasta algusest arvates 200 000 eurot (arvesse ei võeta põhivara võõrandamist ja kinnisasja juhuslikku kaubana võõrandamist), võib (vabatahtlik) FIE soovi korral pidada käibemaksuarvestust kassapõhiselt. Erikorra pidamise väga oluliseks eeltingimuseks on sellest Maksu- ja Tolliameti eelnev kirjalik teavitamine. (FIE ja käibemaks 11.04.2014)

Kui isik on vaid ettevõtja peab ta arvestama sellega, et riikliku pensioni suuruse ja staaži kujundab ta ise. Kui FIE on kohustusliku kogumispensioniga (II pensionisambaga) liitunud, peab ta maksma enda eest kohustusliku kogumispensionide makset. Vastavalt Kogumispensionide seaduse § 9-le on 2014. aastal kogumispensionide makse määr 2% (Kogumispensionide seadus, 14.04.2004)

FIE, kes kasvatab kartuleid ning müüb neid turul kilekottidesse pakendatuna, muutub pakendiaktsiisi maksjaks (maksukohustuslaseks), kui ta on kvartali jooksul kasutanud üle 2,5 kilogrammi plastpakendeid. Pakendiaktsiisiga maksustatakse Eestis turul käibel olev kauba pakend, teisest liikmesriigist soetatud kauba pakend ja imporditud kauba pakend, kui kaup müüakse, vahetatakse, võõrandatakse tasuta või võetakse Eestis omatarbeks kasutusse. (Aktsiisid 02.02.2013)

Töötuskindlustus on hüvitis, mille saamise õigus omandatakse sundkindlustuse korras füüsilise isiku poolt tasutud, töövõtetuludest tehtud maksete eest. Töötuskindlustusmaks eesmärgiks on töötaja kindlustamine töötuks jäämise, töölepingute kollektiivse lõpetamise või

tööandja maksejõuetuse eest. FIE ise töötuskindlustusmakse subjektiks ei ole, kuid muutub selleks siis, kui on tööandja. (Tammert 2005:94-97)

Kui FIE on palganud töötajaid, siis nende eest on makse tasumine kohustuslik. Töötuskindlustusmakse määr ja tasumise kord on sarnased äriühingule. Tööandja peab töötuskindlustusmakseks arvestama ja tasuma 1,0% (tööandja töötuskindlustusmakse) töötaja brutotasult. Lisaks sellele tuleb tööandjal kinni pidada töötaja töötasult töötuskindlustusmakse, mille määraks on 2,0% brutotasust ning see deklareerida ja üle kanda. (Töötuskindlustusmakse 02.02.2013)

Sotsiaalmaksu maksmise ja tulumaksu kinnipidamise kohustus väljamaksetelt kehtib kõikidelt töötajale rahas makstud töötasudele ja muudele tasudele, füüsilisele isikule makstud töövõtu- või käsunduslepingu või muu võlaõigusliku lepingu alusel makstud töö- või teenustasudele. (FIE maksukohustused tööandjana 02.02.2013)

Kokkuvõtvalt on ettevõtja inimene, kes soovib ja tahab kasu saamise nimel tegutseda. Ettevõtlustegevusega alustamise motiivid võivad olla isiklikud, perekondlikud, majanduslikud. Füüsilisest isikust ettevõtjana on võimalik rohkem kaotada (vastutavad kogu oma varaga) kui näiteks äriühingu puhul. Ettevõtlus käibemaksuseaduse tähenduses on isiku iseseisev majandustegevus, mille käigus võõrandatakse kaupa või osutatakse teenust, olenemata selle tegevuse eesmärgist või tulemusest. FIE-ks registreeritakse Äriregistris valides sobiv tegevusala. FIE ärinimi peaks sisaldama ees- ja perenime. Raamatupidamise seaduse kohaselt on füüsilisest isikust ettevõtja raamatupidamiskohustuslane, kellel on võimalus pidada oma raamatupidamist kassapõhiselt. Kui FIE peab raamatupidamist tekkepõhiselt, tuleb see tuludeklaratsiooni ettevõtlustulu vormi E täitmiseks korrigeerida kassapõhiseks. FIE-na registreerimisel äriregistris, registreerib Maksu- ja Tolliamet ettevõtja kui ettevõtlusega tegeleva tulu- ja sotsiaalmaksu maksja. Kui FIE käive aastas ületab 16 000 eurot, peab ta end käibemaksukohustuslaseks registreerima, vabatahtlikult võib seda teha varem. Kui sotsiaalmaksu avansilisi makseid tuleb igal juhul tasuda, siis avansilist tulumaksu eelis on see, et seda ei pea tasuma esimesel ettevõtlusega tegelemise aastal, samuti saab teha Maksu- ja Tolliametile avalduse tulumaksu avansilistest maksetest vabastamiseks. FIE-de eeliseks on võimalus arvestada käibemaksu kassapõhiselt, oluline on see valdkondades, kus tehtav töö ja selle eest tasumine toimub ajalise nihkega ning summad on suured, näiteks projekteerijad, konsulteerimine, avalikes projektides osalemine. Makseraskusi tekitab

sotsiaalmaksu kohustusliku osa suurus, mis on keskmise tuluga võrreldes paljudele ülejõu käiv summa.

## 1.2. Ettevõtte üleminek Eestis

Ettevõtte üleminekud on päevakorrade tõusnud seoses teatud majandustoimingutega seotud asjade ja õiguste üleandmisega majandustegevuse jätkudes, mida teostab jooksvalt teine isik. Ettevõtte omandamise tehingute eristamine on oluline, kuna erinevate omandamise viisidega kaasnevad erinevad maksukohustused. Omandamiseks võib olla näiteks ettevõtte aktsiate ost või ettevõtte kui vara kogumi omandamine, mis ongi ettevõtte üleminek.

Väikeettevõtjatest kirjutatakse kordades vähem kui suurtest, kuid see ei vähenda nende rolli. Ettevõtjad ja palgatöötajad ei saa eksisteerida teineteiseta. Ettevõtlust peetakse sageli peamiselt väikeäri juhtimiseks, kuid see mõte on laienenud kohaldamiseks mõistet suuremates organisatsioonides ja juhtide kohta, kes teostavad ettevõtlusalaseid rolle (Appleby 1991:27).

Õigussüsteemid Euroopa kontinendil on sätestatud tsiviil- ja kaubandusseadustes, mis on aja jooksul kujunenud, samas inglise keelt kõnelevates süsteemides põhinevad tavaõigusele (õiguse pretsedent) leitud otsustavatel juhtudel. Kohandatavad ettevõtte ühinemise lepingut reguleerivad seadused peaks olema selle riigi seadused, kus ettevõtte on ühinenud. See tagab, et kõik konfliktid ühissetevõtte lepingu seisukohast ja ühissetevõtte põhikirja käsitletakse samadele seadustele tuginedes. (Reuvid, Bennett 1993:67, 106)

Saksa kirjanduses tuleb termin ettevõtte sõnast „die unterschrift“ (eesti k allkiri). Äriregistrisse kantakse ettevõtte ärinime all, millega kaupmees teostab kaubandustegevust (Meyers Neues... 1972)

Riikidevaheliste maksulepingute eeskujuks olevas OECD mudellepingus mõistet ettevõtte kohaldatakse mistahes äritegevuse suhtes ning isikuks loetakse selliseid üksusi, mida maksustamisel käsitletakse nagu juriidilist isikut. (OECD...01.04.2014)

Eelmise Eesti Vabariigi ajal defineeriti ettevõtja laiemas mõttes kui füüsiline või era- või avalik-õiguslik juriidiline isik, ettevõtte omanik või valdaja, kes kannab ettevõtte

kapitaliriisikot. Kitsamas mõttes oli tähenduseks kasumit taotlev füüsiline või juriidiline isik. Ettevõtte all mõisteti tavapärasest majandusest majanduslikult lahus, iseseisev, kapitaliriisikot kandev, erilist kapitaliarvestust pidav käitis. Ettevõtjakasum on see osa mis jääb üle, kui maha arvata ettevõttes töötajate töötasud ja palgad (kaasa arvatud ettevõtja enese töötasu), kapitalikasv ja põhimikurent. Väidetakse, et see olevat tasu ettevõtjale uute tootmisvõimaluste muretsemise, töömenetluse leiutamise ja eriliste organisatsiooniliste jõudluste eest. (Kleis, Treiberg, Veski 1933)

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TSüS) § 66<sup>1</sup> sätestab, et ettevõtte on majandusüksus, mille kaudu isik tegutseb. Kuna selline võimalus on seadusega reguleeritud on tegemist igati õiguspärase olukorraga. Ettevõtte üleminek ei too alati kaasa äriühingu omandi üleminekut. Samuti võib äriühing, kellele ettevõtte kuulub, tegutsema jääda ka peale ettevõtte üleminekut. (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002)

Äriseadustiku § 2 järgi on Eestis äriühinguteks täisühing, usaldusühing, osäühing, aktsiaselts ja tulundusühistu. Seaduses võib ette näha teisi äriühinguid. Äriühingu õigusvõime tekib äriregistrisse kandmisest ja lõpeb äriregistrist kustutamisega ning ühineda ja jaguneda teist liiki äriühinguks võivad, kuid äriühingu võib ümber kujundada ainult seaduses sätestatud juhtudel ja korras.

Ettevõtte ülemineku regulatsiooni algseks põhiideeks oli takistada pahausketel ettevõtjatel saavutada nende soovitud eesmärki: kohustuste jäämist maksejõuetule ja edasi mittetegutsevale ühingule. Selleks nähakse ette kohustuste automaatne üleminek isikule, kes on omandanud enamiku ettevõtte olulistest asjadest ja õigustest. Hiljem on ettevõtte ülemineku regulatsiooni eesmärgina lisandunud võimalus tegutseva ettevõtte kui tervikvara lihtsustatud võõrandamiseks, mis on seotud majanduskasvu edendamise ja töökohtade püsimisega. (Tamme 2009) Samuti peaks ettevõtte ülemineku regulatsioon tagama selle lihtsuse ja arusaadavuse (Varul, Kull, Kõve 2006:586).

Kui juriidiline isik keeruliste finantsaegade kättejõudmisel ja võlgnevuste tekkimisel ei otsusta oma tegevust lõpetada ja olemasoleva vara alusel nõuded rahuldada, võib valituks osutada ettevõtte ülemineku tee.

Künnaps (2011a) märgib, et Eesti õigus ettevõtte ülemineku mõistet ei defineeri, küll annab seadus erinevad üleminekut puudutavad reeglid. Ettevõtte ülemineku regulatsiooni sätted võlaõigusseaduses (VõS) on kirjas § 180-185. Varasemalt olid ettevõtte ülemineku sätted Äriseadustikus (ÄS) § 5-s, kuid võlaõigusseaduse jõustumusega 01.07.2002 kanti ÄS-i sätted üle. VõS-i ettevõtte ülemineku regulatsiooni on mõjutanud ka Tšehhi kaubanduskoodeks, Vene Föderatsiooni tsiviilseadustik ja Kanda Quebeci provintsi tsiviilkoodeks. (Varul jt. 2006:586)

Ettevõtte on majandusüksus, mis on võimeline majanduselus kaasa lööma. Kuigi kohtupraktika pakub hulgaliselt kriteeriume, mille alusel ettevõtte üleminekut tuvastada, saab kokkuvõttes oluliseks ikkagi see, kas üleantud vara võimaldab uuel omanikul sama või sarnast tegevust jätkata ja kas endise majandusüksuse identiteet on äratuntav või mitte. Kohtupraktikas juurdunud hindamiskriteeriumid peavadki kokkuvõttes andma vastuse sellele, kas majandusüksuse identiteet on säilinud või mitte. (Künnaps 2011b)

VõS § 180 lg 1 järgi võib ettevõtte omandajale üle minna seaduse alusel. Kohustustehinguks on sellisel juhul mõeldav igasugune võõrandamisele suunatud leping (müük, kinge, vahetus jms) (Vutt 2010). Lisaks §-s 180 toodud regulatsioonile kohaldatakse ettevõtte üleminekule ka vastavale võõrandamistehingu liigile kohaldatavat regulatsiooni (müügi-, kinke-, vahetuslepingu regulatsioon), mistõttu tuleb ettevõtte ülemineku tehingu sisu avamiseks lisaks arvestada ka konkreetsele tehinguliigile kehtestatud regulatsiooni (Varul, jt 2006:586). VõS § 181 sätestab ettevõtte ülemineku regulatsiooni piirangu, nimelt ei kohaldata VõS-i vastavaid sätteid juriidiliste isikute ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise puhul, lisaks sundtäitmisel ja pankrotimenetluses, samuti ei kehti üleminekul seaduse alusel.

Seaduse alusel üleminekuks võib lugeda ettevõtte üleminekut pärimisel, mida reguleerivad pärimisseaduse erisätted. Eesti maksuõiguses seisneb õigusjärglus maksunõuete ja -kohustuste üleminekus ühelt isikult teisele. See toimub maksukorralduse seaduse (MKS) § 36 järgi kas pärimisega või § 37 järgi ettevõtte või selle osa üleandmisega.

Pärimise korral ehk üldõigusjärgluse puhul surma tõttu lähevad pärandajale kuulunud õigused ja kohustused seaduse alusel kogumina üle pärijale. Üle mineva pärandvara hulka saavad kuuluda avalik-õiguslikud kohustused, milleks ongi eeskätt maksukohustused. MKS §-s 31 on eristatud viite liiki nõudeid ja kohustusi, mis saavad üle minna: maksumaksja kohustus tasuda



maksusumma (maksukohustus), maksu kinnipidaja kohustus pidada kinni ja tasuda kinnipeetud maksusumma (kinnipidamiskohustus), isiku õigus saada tagasi seaduses ettenähtust rohkem makstud maksusumma või muu enammakse (tagastusnõue), kolmanda isiku kohustus tasuda maksumaksja või maksu kinnipidaja maksuvõlg (vastutuskohustus) ning maksukohustuslase kohustus tasuda intress, sunniraha või asendustäitmise kulud (kõrvalkohustus). Iseenesest saab MKS õigusjärgluse paragrahvide 35–37 sõnastust koosmõjus §-ga 31 selles osas, et pärandajalt lähevad pärijale üle vaid rahalised kohustused, lugeda ebatäpseks. Täpsem on MKS §-s 8 kasutatud sõnastus, mille kohaselt testamenditäitja ja pärandvara hooldaja on kohustatud tagama MKS-ist ja maksuseadustest tulenevate rahaliste ja mitterahaliste kohustuste tähtaegse ning täieliku täitmise. Seadusandja mõte on ilmselgelt olnud sama põhimõtte rakendamine pärija kohta. On selge, et näiteks kinnipidamiskohustuse täitmiseks on vaja täita mitterahalisi kõrvalkohustusi, nagu maksudeklaratsiooni esitamine või parandamine. (Lass 2013)

Kahtlemata on oluline ettevõtte koosseisu määratlemine, kuivõrd ettevõtte üleminek toob kaasa kõikide ettevõttele kuuluvate kohustuste ülemineku sõltumata sellest, kas omandaja nende ulatust ja sisu teadis või mitte. Ettevõtte koosseisu võivad kuuluda seadmed, toormevaru, töölepingud, maksukohustused, pooleliolevad õigusvaidlused, konkurentsioiguse alased küsimused jne. Lepingute ülemineku kord seondub tihedalt ettevõtte ülemineku momendiga- § 182 lg 2 kohaselt ei ole lepingu üleminekuks võlausaldaja nõusolekut, samas sõltub ülemineku moment alati konkreetsest ettevõttest. (Varul jt 2006:586).

Igapäevase majandustegevusega seotud lepingute jätkuv täitmine on üheks olulisemaks indikaatoriks sama majandustegevuse jätkumisele — ettevõtlusega seotud lepingute täitmine viitab selgelt sama või sarnase majandustegevuse jätkumisele ning kliendi või koostööpartnerite suhete jätkumisele. (Künnapas 2011a)

Nii mõnigi ettevõtja on kohustustega koormatud ettevõtte nõu vormistanud ümber uude ettevõttesse, et puhtalt jätkata. On ette tulnud juhtumid, kus juriidilise isiku vara on juba enne pankrotimenetlust võõrandatud või siis tekib situatsioon, kus töötajatele teavitatakse äriühingu likvideerimisest, samas kui omanikud jätkavad sarnast tegevust uue nime all.

Ettevõtte üleminek kõige lihtsamal tähenduses on seaduse või tehingu alusel ettevõtte omandamine, mis on õiguspärane ja reguleeritud võimalus. Ettevõtte üleminek ei pea

tähendama omandisuhete muutust ega äriühingu omandi üleminekut. Äriühing, kellele ettevõtte kuulub, võib tegutseda ka pärast ettevõtte üleminekut. Ettevõtte omanik võib lisaks juriidilise isiku olla ka füüsilisest isikust ettevõtja.

Praktikas on vaidlusi tõusnud just seoses töölepingutega, mis lähevad õigusjärglasele üle. Töölepingu seaduse (TLS) § 112 lg 1 kohaselt lähevad töölepingud muutumatul kujul üle ettevõtte omandajale vastavalt võlaõiguseadusele, kui ettevõtte jätkab sama või sarnast majandustegevust. Töölepingute üleminek ettevõtte üleandmisel kätkeb endas erisuunaliste huvide konflikti. Töötajate ootusi arvestades on töölepingute üleminek igati positiivne: töötajad huvituvad ennekõike töökoha säilimisest, riik aga laekuvatest maksudest, stabiilselt kõrgest tööhõivest ja vähekoormatud sotsiaalkindlustussüsteemist. Ettevõtte omanikul on printsipiis piiramatu omandiõigus oma ettevõtet vallata, kasutada ja käsutada, mida aga töölepingute kohustuslik üleminek kammitseb. Neid asjaolusid kaaludes on Euroopa Liidus võetud vastu direktiiv 2001/23/EÜ, mida Eestis rakendatakse TLS § 112 (Künnaps 2011b)

Kindlasti on oluline kaitsta töötaja kui nõrgema poole huve, sest riigi huvi on tuvastada ettevõtte üleminek, et koguda kokku maksutulu, kui töötaja võimalus nõuda kohustuste täitmist ettevõtte omandajalt.

VÕS § 183 sätestab solidaarvastutuse õigusjärglasega kohustuste eest, mis on tekkinud enne ettevõtte üleminekut ning on ülemineku ajaks muutunud sissenõutavaks. Sellega antakse ettevõtja üleandja võlausaldajatele täiendav garantii ja kaitse. VÕS § 184 sätestab üldreeglina ärinime kuulamise ettevõtte koosseisu, ärinime üleminek on analoogiline õiguste üleminekuga.

Seadus ei defineeri ettevõtte „osa“ mõistet. Õiguslikud tagajärjed on ettevõtte osa puhul samad kui ettevõtte enda puhul (Künnaps 2011b). Kuivõrd kätis vastab ettevõtte mõistele, on võimalik, et ettevõtte ise koosneb samuti mitmest ettevõttest- nt juhul, kui äriühingule kuuluvad nii restoranide- kui kauplusekett. (Varul jt 2006: 586)

Ettevõtte ülemineku kriteeriumid on välja toodud Eesti kohtu poolt halduskolleegiumi lahendis nr 3-3-1-6-12, kus kohustati kaebajat maksuameti korraldusega tasuma maksuvõlga põhjendusega, et kaebaja oli omandanud kolmandalt isikult tegutseva ettevõtte ning MKS §

37 kohaselt lähevad ettevõtte ülemineku korral üle ettevõtte organisatsiooniliselt iseseisva osaga olemuslikult seotud MKS § 31 lg-s 1 loetletud nõuded ja kohustused.

Riigikohtu halduskolleegiumi otsuse nr 3-3-1-6-12 järgi on ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks:

1. ettevõtte tüüp;
2. kinnisasja, tootmisvahendite ja muude materiaalsete vahendite üleminek;
3. immateriaalsete vahendite ja organisatsiooni ülevõtmine;
4. kliendi- ja hankijasuhete jätkuvus;
5. üleminekule eelneva ja sellele järgneva tegevuse sarnasus;
6. majandustegevuse jätkuvus, ja kui tegevus oli vahepeal katkenud, siis katkestuse aeg;
7. vähete vahenditega ettevõtete puhul on eriti oluline personali säilitamine;
8. ettevõtja omandaja varasem tegevus;
9. üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus.

Ettevõtte üleminek maksuõiguses on oluline, kuna ettevõtte võimalik üleminek omandab tähtsuse käibemaksu seaduse § 4 raames, mille lg 2 punkti 1 järgi ei teki ettevõtte ega selle osa üleminekul käivet. Seadusepunkti eesmärk on vältida ettevõtjate rahavoogude koormamist suuremahuliste müügitehingute puhul, sest erisätte puudumisel tuleks käibemaks riigile tasuta ning seejärel ostjale tagastada (Lehis 2013:286).

See omakorda tähendab, et vara omandajal ei teki õigust arvata maha sisendkäibemaksu, st halvimal juhul võib ostja saada kaasavaraks eelmise omaniku maksuvõla ning jääda ilma sisendkäibemaksust (kui tehing ise oli käibemaksuga maksustatud). Seega on ostja jaoks tähtis, millal võib vara üleminek ühelt isikult teisele kujutada endast maksuhalduri ja kohtute jaoks ettevõtte või selle osa üleminekut. Riigikohtu lahendi kohaselt asjas 3-3-1-6-12 peab maksuhaldur MKSi §-st 37 lähtudes hindama seda, kas varakogum, mille üks ettevõtte on teiselt omandanud, võimaldab esimesel kasutada üleantud vara samasuguseks või analoogiliseks majandustegevuseks või mitte ning kas ka tegelikult selline kasutamine toimub. (Pikmets, Pormeister 2013)

Riigikohus juhtis tähelepanu asjaolule, et isegi juhul, kui tehingute kogum võib endast kujutada ettevõtte üleminekut, maksustatakse selle raames kolmandate isikute vahendusel tehtud tehingud üldises korras. See tähendab, et KMSi § 4 lg 2 p 1 mõttes ei teki ettevõtte

üleminekul käivet siis, kui üleandja annab ettevõtet või selle osa moodustava vara ja õiguste kogumi üle vahetult omandajale. Seega, kui vara liikumine toimub kolmanda isiku vahendusel, on tegu tavalises korras maksustatava käibega, mille puhul on võimalik sisendkäibemaksu maha arvata. Kirjeldatud vahendlik ettevõtte üleminek ei ole vara lõpliku omandaja jaoks sisendkäibemaksu mahaarvamise aspektist riskivaba. Nimelt võivad määravaks saada MKSi § 83 lg 4 ja § 84, millest esimese kohaselt ei võeta maksustamisel arvesse näilikku tehingut. Kui näilik tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse MKSi § 84 järgi maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. (Pikmets, Pormeister 2013)

Ettevõtte võõrandamisel tekib juriidilisel isikul tulu ettevõtte kui vara kogumi võõrandamisest. Kasumliku tehingu korral kuulub teenitud kasum maksustamisele üldise loogika kohaselt, st hilisemal jaotamisel ettevõtte võõrandanud juriidilise isiku poolt. Tulumaksuga ei maksustata äriühingute ühinemist ja jagunemist (Lehis 2013:153).

Ettevõtte või selle osa üleminek ei välista asjaolu, et ettevõtte üleandjale endale jääb pärast vara võõrandamist vara. Eelduseks ettevõtte üleminekul ei ole üleandja kogu majandustegevuse lõppemine, vaid tuvastada, et ettevõtte omandajale läks üle vara, millega seotud tegevuse üleandja lõpetas ja mida ülevõtja jätkas. Kindlasti ei peaks ettevõtte üleminekul omistada negatiivset varjundit, mis võivad olla seotud võimalike maksuvaidluste või maksupettustega.

Kokkuvõtvalt on ettevõtte majandusüksus, mille kaudu isik tegutseb. Ettevõttesse kuuluvad ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused sh ettevõttega seotud lepingud. Seega on tegemist tervikuga, näiteks võib ettevõtteks olla tootmisüksus koos sinna juurde kuuluvate seadmete, hoonete, lepingute ja töötajatega. Juhul kui ettevõtte koosneb mitmest organisatsiooniliselt terviklikust üksusest (käitistest), saab nagu ettevõtte üleminekulgi, üle anda käitist ehk ettevõtte osa. Ettevõtte üleminek tähendab olukorda, kus isik omandab seaduse või tehingu alusel ettevõtte. Ettevõtte ülemineku regulatsiooni sätteid Võlaõigusseaduses on § 180-185. Ettevõtte ülemineku regulatsiooni on vajalik võlausaldaja kaitseks, et ettevõtja ei võõrandaks ebasoodsatel tingimustel osa ettevõttesse kuuluvatest õigustest. Üleandmise käigus antakse ettevõttesse kuuluvad asjad,

lepingud ja õigused ettevõtte omandajale üle kokkulepetele ja konkreetsete asjaolude kohta kehtivatele seadustele tuginedes. Näiteks tuleb töötajate üleminekul lähtuda töölepinguseadusest. Praktikas on vaidlusi tõusnud just seoses töölepingutega, mis ettevõtte üleandmisel kätkeb endas erisuunaliste huvide konflikti. Ettevõtte ülemineku hindamisel arvestatavateks kriteeriumiteks võivad olla Riigikohtu seisukohalt ettevõtte tüüp, vahendite üleminek, kliendisuhete jätkuvus, personali säilitamine, üleandja ja omandaja tegevuskoht, juhtorganite liikmete kattuvus. Ettevõtte või selle osa üleminek ei välista asjaolu, et ettevõtte üleandjale endale jääb pärast vara võõrandamist vara. Ettevõtte üleminek on õiguspärane tegevus. Kindlasti ei peaks ettevõtte üleminekule omistada negatiivset varjundit, mis võivad olla seotud võimalike maksuvaidluste või maksupettustega.

## 2. FÜÜSILISEST ISIKUST ETTEVÕTJA ETTEVÕTTE ÜLEMINEK

### 2.1. Ettevõtte ülemineku erinevad võimalused

Kui väikeettevõtjana tegutsemine kas suurte käivete tõttu, ettevõtte laienemise tõttu või tervislikel põhjustel muutub ebamõistlikuks, saab FIE ettevõtte üle anda teisele füüsilisele või juriidilisele isikule, kes jätkab ettevõtlustegevust. Ettevõtte saab üle minna pärimise teel, kas pärijad siis tegelevad ettevõtlusega edasi või mitte on juba nende otsustada.

Euroopa Liidu soovitus 94/390/EC on suunatud ettevõtluse arengu ja töövõime parandamiseks. Soovituse kohaselt tuleks vältida ettevõtlusvormide erinevat maksustamist. Liikmesriike kutsutakse üles kõrvaldama ettevõtlusvormi muutmisel esinevaid majanduslikke takistusi, eriti füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtte ümberkujundamist juriidiliseks isikuks (Official...03.04.2014). Soovituse probleemiga ühildub TuMS-i § 37 lg 7-s sisalduv säte, mille kohaselt saab ettevõtja oma ettevõtte maksuvabalt üle anda äriühingule.

Eesti Vabariigi põhiseaduse (PS) §31 järgi on Eesti kodanikel õigus tegelda ettevõtlusega ning koonduda tulundusühingutesse ja -liitudesse. Kui seadus ei sätesta teisiti, siis on see õigus võrdselt Eesti kodanikega ka Eestis viibivatel välisriikide kodanikel ja kodakondsuseta isikutel. Piiratud on vaid mõne kategooria riigiteenistujate õigust tegelda ettevõtlusega ja koonduda tulundusühendustesse (PS § 31) ning õigust kuuluda erakondadesse ja mõnda liiki mittetulundusühendustesse (PS § 48). (Eesti Vabariigi Põhiseadus, 28.06.1992)

Riiklik maks täidab kaht peamist ülesannet: tagada riigitulu laekumine ja mõjutada maksumaksja tegevust (Lind 2001). Eestis on äriühingutel maksustamisel maailmas unikaalne maksusüsteem- maksustatakse ainult jaotatavat kasumit.

Lõputöös on aktuaalne füüsilise isiku ettevõtte üleandmine. Osahingud tavapäraselt oma ettevõtet üle ei anna, vaid müüvad osaliselt või täielikult ettevõtte osakud, FIE-l sellist võimalust ei ole. Äriseadustiku § 2 järgi on Eestis äriühinguteks täisühing, usaldusühing, osahing, aktsiaselts ja tulundusühistu.

Juriidiliste isikute liigid on loetletud Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) §-s 25 (Tsiviilseadustiku üldosa seadus, 27.03.2002). Mõiste seaduse alusel loodud õigussubjekt tähendab abstraktset moodustist, millele seadus omistab isiku staatuse. Õigussubjekti loomine tähendab seda, et seadus sätestab juriidilise isiku liigi ja asutamise protseduuri ning selle protseduuri läbimise tulemusena loetakse õigussubjekt tekkinuks. Füüsilisest isikust ettevõtja registreerimisel ei teki uut õigussubjekti, vaid isik teatab pädevatele riigiasutustele, et ta soovib hakata tegelemata ettevõtlusega. FIE-na tegutsemine on seaduspärane tegu, kuid seda toimingut ei saa lugeda seaduse alusel toimuvaks TsÜS §- 24 alusel õigussubjekti loomiseks. (Lehis 2000: 40)

2011. aastast kehtiv TuMS § 37 lõike 7 redaktsioon võimaldab FIE ettevõtluses kasutatud vara maksuvabalt tasuta üle anda mis tahes füüsilisele või juriidilise isikule. Ainus tingimus on see, et vara omandaja peab jätkama ettevõtlusega tegelemist ning registreerima äriregistris füüsilisest isikust ettevõtjana või äriühinguna). (Lehis, Kuusik 2012)

Ettevõtte üle andmisel äriühingule võib üleandja otsustada, kas saada selle osanikuks või aktsinäriks või mitte.

FIE ettevõtte üleminekul äriühingule peab olema äriühing, millele ettevõtte üle anda. Ei ole täpsustust, millal FIE tegevust jätkav ettevõtte peab olema asutatud. Vara võib üle anda mõnda aega tegutsenud ettevõttele (Omakapitali...03.04.2014).

Alla 25 000-eurose osakapitaliga osäühingusse tehtava mitterahalise sissemakse hindamist ei pea 2011. aastast kontrollima vandeaudiitor, samuti ei pea osäühingusse tehtava mitterahalise sissemakse hindamiseks enam kasutama üldtunnustatud eksperte: sissemakse väärtust võib hinnata ainult juhatus. Majanduslikult on mõistlikum osakapitali mitte liiga suurt sissemakset teha, vaid kasutada ülekurssi ehk aäžiot (see kompenseerib täielikult kahjud tegevuse jätkumise kahtlusel ning pankroti või likvideerimise korral reastatakse kõigi teiste nõuete järele (Guillaume 2010).

Bilansis läheb üleantav vara aktivasse ja passivasse tekib selle vastukaaluks osakapitali suurendamine. See on raamatupidajatele tuttav protseduur. FIE kassapõhises raamatupidamises kantakse kogu ettevõtlusega seotud ostuhinna osa kohe kuludesse, siis tekib küsimus, et kui ühest küljest ei ole FIE arvepidamises varal justkui mingit väärtust, siis kuidas

saab tekkida üleantaval varal väärtus bilanssi jõudmisel. Äriühingule on ainuvõimalik tekkepõhine raamatupidamine, FIE-dele kassapõhises arvestuses ei ole olemas suuremat osa sellest, mida sisaldab tekkepõhine raamatupidamine. Mitterahalise sissemakse hindamisel tuleb lähtuda äriseadustikust. Kui vara on olemas ja kasutuskõlblik ei ole tema turuväärtus null, sest turuväärtus ei sõltu sellest, mida raamatupidamine kajastab.

Ettevõtte üleandmine toimub võlaõigusseaduse (VÕS) paragrahvide 180–185 alusel, millest anti ülevaade eelmises alapeatükis. Ettevõtte antakse üle lepingu alusel, millele mõlemad pooled alla kirjutavad. (Võlaõigusseadus, 26.09.2001) Lepingu täpset sisu võlaõigusseadus ei reguleeri, ometi soovitab töö koostaja koostada dokumendid taasesitamist võimaldavas vormis, et hilisemaid võimalikke arusaamatusi vältida.

Ei ole keelatud vastuvõetava ettevõtte eest endisele omanikule tasu maksta, kuid sellisel juhul klassifitseerib tegevus vara müügiks ning müügitulu tuleb deklareerida.

Käibemaksuseaduses § 2 lg 2 defineerib ettevõtluse kui iseseisva majandustegevuse, mille käigus võõrandatakse vara või osutatakse teenust. Kasumi teenimise eesmärk ei ole vajalik. Sellepolest erineb KMS ettevõtluse definitsioon ettevõtluse kohta nii äriseadustikus kui tulumaksuseaduses määratletuses. Käibemaksuseadusest lähtuvalt tuleb kõik ettevõtja oma nimel sooritatud ostud ja müügid arvesse võtta (ettevõtlusega mitteseotud tulud kulud võib jätta müügitulu arvestusest välja). Ettevõtte üleminekuga sisendkäibemaksu periood ei katke.

Üleantud vara hulka kuuluvad kõik FIE ettevõtlusega seotud asjad, õigused, kohutused. Üleantud vara hulka kuulub erikonto ja eelmistest maksustamisperioodidest edasikantud kulu. Lisaks maksuarvestusele tuleb FIE-l pidada raamatupidamisarvestust. FIE kui raamatupidamiskohustuslane peab dokumenteerima kõik majandustehingud. Seega, kui FIE annab üle oma ettevõtte vara teisele isikule, peab ta selle tegevuse dokumenteerima. Kuna omandajaks saab olla ainult isik, kellele samuti laienevad raamatupidamise seadusest tulenevad nõuded, on ka saajal kohustus saadud vara oma raamatupidamises arvele võtta. (Pärimine ja ettevõtluse...05.04.2014)

Registrites registreeritud vara puhul, nagu näiteks kinnisvara, traktor, ümberregistreerimisel lisanduvad dokumentide vormistamise kulud. Kõik vara omandamiseks sõlmitud liisingulepingud, mille alusel oli varem teostatud ettevõtlusega seotud kulude mahaarvamised,



tuleb ümber vormistada uue omaniku nimele, et üleandjale ei tekiks vara isiklikku tarbimisse võtmise hetke. Kinnisvarade ja nendega seotud asjaõiguste kohta peetakse arvestust kinnistusraamatus. Nende varade üleandmine peab olema notariaalselt tõendatud. (Ettevõtte vara...07.04.2013)

FIE on konkreetne inimene, kelle nimel ettevõtluses kasutatav ja registrisse kantud vara – sõidukid, traktorid, kinnisvara – on registreeritud. Ettevõtte üleandmisel vara omanik muutub. Omandiõiguse muutumine tuleb registreerida. Riigilõiv on ette nähtud registreerimistoimingute kaasnevate kulude hüvitamiseks. Riigilõivu vabastus antakse erandlikel juhtudel, näiteks sünni ja surma registreerimine või elatise nõudmise hagi. Sellistel juhtudel on avalik huvi toimingute tegemiseks olulisem toimingute tegemise kaasnevatest kuludest, lähtutakse maksevõimelisuse põhimõttest. Riigilõivust vabastamine on mõeldav eelkõige toimingute puhul, mille tegemine on isiku jaoks vältimatu. Teatud toimingute riigilõivust vabastamine tähendab, et kulud maksavad kaudselt kinni ülejäänud maksumaksjad. (Arupärimine rahandusministrile 2011)

FIE ettevõtte üleminek inimeselt inimesele on maksude mõttes lihtsam, sest vastuvõtjal on samasugused maksukohustused kui üleandjal, ta saab jätkata maksudega sealt, kus üleandja pooleli jäi. Et ettevõtet maksuvabalt üle anda ja vastu võtta, peab vastuvõtja olema registreeritud FIE-ks ning kui üleandja oli käibemaksukohustuslane, siis käibemaksukohustuslaseks. Ettevõtte üleminek toimub mõlema poole vahel sõlmitud lepingu alusel. Probleemiks võib osutada abikaasade ühisvara ja maksukohustuste üleminek, mida autor käsitleb lähemalt järgmises peatükis.

Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (TsÜS) § 6 järgi võivad tsiviilõigused ja -kohustused üle minna ühelt isikult teisele (õigusjärglus), kui need ei ole seadusest tulenevalt isikuga lahutamatult seotud. Õigused ja kohustused võivad üle minna ühelt isikult teisele üksikult (eriõigusjärglus) või kogumina (üldõigusjärglus) ning õigusjärgluse aluseks võib olla kas tehing, seadus või kohtuotsus. Pärimise korral ehk üldõigusjärgluse puhul surma tõttu lähevad pärandajale kuulunud õigused ja kohustused seaduse alusel kogumine üle pärijale. Pärimisseaduse § 1 järgi on pärimine on isiku surma korral tema vara üleminek teisele isikule ja pärandaja on isik, kelle vara tema surma korral teisele isikule üle läheb (Pärimisseadus, 17.01.2008).

FIE surma korral on pärijatel valida, kas nad tahavad tegeleda edasi ettevõtlusega või mitte. Ettevõtlus kui selline lõppeb FIE surmaga, kuna pärandaja on füüsiline isik, võivad pärijad kas pärandi vastu võtta või sellest ka loobuda.

Maksukorralduse seadus § 36 sätestab maksunõuete ja kohustuste ülemineku pärimise korras. Pärimisseaduse § 130 lõige 1 alusel lähevad pärandi vastuvõtmisega pärijale üle kõik pärandaja õigused ja kohustused, välja arvatud need, mis oma olemuselt on lahutamatult seotud pärandaja isikuga või mis seadusest tulenevalt ei saa ühelt isikult teisele üle minna. Kuni pärandvara vastuvõtmiseni või sellest keeldumiseni täidab pärandaja nimel seadusest tulenevaid kohustusi pärandvara hooldaja või testamenditäitja (või nende puudumise korral pärandvara inventuuritegija), kes täidab pärandaja rahalisi maksukohustusi pärandvara arvel.

Pärandaja kohustuse üleminekut pärijatele reguleerivad alates 1. jaanuarist 2009 kehtiva pärimisseaduse §-d 130-146. Üldjuhul lähevad pärijale üle pärandaja kohustused ainult saadud vara ulatuses, kuid kui pärija ei nõua inventuuri läbiviimist, on võimalik, et pärija saab rohkem võlgu kui vara. Füüsilisest isikust ettevõtja puhul on vajalik deklareerida ja täita ettevõtlusega seotud maksukohustusi.

Kui surnud FIE pärija tahab ettevõtlusega tegelema hakata, võtab ta kõik ettevõttega seotud kohustused üle ja läheb nendega edasi sealt, kus pärandajal pooleli jäi. Ettevõtluse jätkaja peab ennast äriregistris surnud ettevõtja asemel ettevõtjaks registreerima, vajadusel ka käibemaksukohustuslaseks, ning sellega lähevad pärandaja maksukohustused üle, jätkatakse sama vara, registrinumbri ja ettevõttega (Pärimine ja ettevõtluse...05.04.2013). Probleeme tekib siis, kui pärandaja abikaasa on elus ning kui pärijaid on rohkem kui üks.

Kui pärijad ei kavatse ise FIE-na tegutsema hakata, on tegemist ettevõtluse vara isiklukku tarbimise minemisega, see tähendab nii tulu- kui sotsiaalmaksukohustust.

FIE või äriettevõtte ainuomanikuna tegutsemise vahel valikut tehes ei ole oluline ainult rahaline otsene võit, tegutsemise valikut mõjutavaid asjaolusid võib jagada objektiivseteks ja subjektiivseteks. Objektiivsed on need, mis lõpuks taanduvad rahale: maksustamine, teenitud raha isiklikus elus kasutamine, arvepidamine ja asjaajamine. subjektiivsed- mõnele on FIE-na tegutsemine alandavam, mõni on jälle põhimõtteliselt FIE, isegi kui see maksustamise mõttes ebamajanduslik on. (Kärsna 2009:137-138)

Kokkuvõtteks kui väikeettevõtjana tegutsemine kas suurte käivete, ettevõtte laienemise või tervislike põhjuste tõttu muutub ebanõistlikuks, saab FIE ettevõtte üle anda teisele füüsilisele või juriidilisele isikule, kes jätkab ettevõtlusega. Osahingud tavapäraselt oma ettevõtet üle ei anna, vaid müüvad osaliselt või täielikult ettevõtte osakud, FIE-l sellist võimalust ei ole. 2011. aastast kehtiv TuMS § 37 lõike 7 redaktsioon võimaldab ettevõtluses kasutatud vara maksuvabalt tasuta üle anda mistahes füüsilisele või juriidilisele isikule. Ainus tingimus on see, et vara omandaja peab jätkama ettevõtlusega tegelemist (ta peab olema kantud äriregistrisse füüsilisest isikust ettevõtjana või äriühinguna). Füüsilisest isikust ettevõtjal võib olla mitu tegevusala ja seetõttu mitu ettevõtet. Ettevõtte antakse üle lepingu alusel, millele mõlemad pooled allkirjastavad. Lepingu täpset sisu võlaõigusseadus ei reguleeri, ometi soovib töökoostaja koostada dokumendid taasesitamist võimaldavas vormis, et hilisemaid võimalikke arusaamatusi vältida. Üleantud vara hulka kuuluvad kõik FIE ettevõtlusega seotud asjad, õigused, kohutused. Üleantud vara hulka kuulub erikonto ja eelmistest maksustamisperioodidest edasikantud kulu. FIE ettevõtte üleminek inimeselt inimesele on maksude mõttes lihtsam, sest vastuvõtjal on samasugused maksukohustused kui üleandjal, ta saab jätkata maksudega sealt, kus üleandja pooleli jäi. FIE surma korral on pärijatel valida, kas nad tahavad tegeleda edasi ettevõtlusega või mitte. Ettevõtlus kui selline lõpeb isiku surmaga, pärandaja on füüsiline isik, siis võivad pärijad kas pärandi vastu võtta või sellest loobuda. Kui pärijad ei kavatses ise FIE-na tegutsema hakata, on tegemist vara isiklikku tarbimisse minemisega, millega kaasneb nii tulu- kui sotsiaalmaksukohustus.

## 2.2. Ettevõtte üleminekuga kaasnevad maksuriskid

Eesti kontekstis on suurem osa füüsilistest isikutest ettevõtjatest väikeettevõtjad, samuti tegeldakse ettevõtlusega palgatöö kõrvalt. Palgatööjõu asemel kaasavad nad oma tegevusse pereliikmeid. Võib juhtuda, et tööandja survele registreeritakse ennast FIE-ks, töövõtja kardab jääda ilma elatusallikast ja tööandja tahab vähendada kohustuste mahtu. Alati pole piisavalt teadmisi ja ressursse, et asutada osahing, põhjuse tegutseda füüsilisest isikust ettevõtjana taga võib peituda elustiil või traditsioon. Iseenda tööandjana, omades vähe kogemusi ja oskusi võib tuua probleemina välja vähese teadlikkuse raamatupidamisest ja maksustamisest.

FIE, kes soovib oma ettevõtluse lõpetada, peab ettevõtluses kasutatud vara kas võõrandama või võtma isiklikku tarbimisse. Samuti on FIE-l lubatud ettevõtluse lõpetamisel vara üle anda või pärandada isikule, kes jätkab ettevõtte tegevust, ilma maksustamise tagajärgedeta (TMS § 37 lg 7). TuMS § 37 lg 4 täpsustab, et vara mille soetamismaksumuse on maksumaksja oma ettevõtlustulust maha arvanud, isiklikku tarbimisse võtmisel (nii ettevõtlusega tegelemise ajal kui ka ettevõtluse lõpetamisel) lisatakse selle vara turuhind maksumaksja ettevõtlustulule. Sellist ettenähtud korrigeerimist ei tehta, kui ettevõtluses kasutatud vara antakse tasuta üle teisele füüsilisele või juriidilisele isikule. See hõlmab nii kinkimist, pärandamist kui mitterahalise sissemakse tegemist (TuMS § 37 lg 7). TuMS § 36 lg täpsustab, et (alates 2011 aastast) saab maksuvabalt äriühingusse rahalise sissemaksena üle kanda erikontol hoiustatud raha.

Ettevõtte üleandmine toimub võlaõigusseaduses paragrahvide 180–185 alusel. Ettevõtte üle andmise kohta tuleb sõlmida leping. Kui FIE on vara vastuvõtva äriühingu omanik, annab ta kaks allkirja: ühe iseenda ja teise äriühing eest. Lepingu täpset sisu võlaõigusseadus ei reguleeri, seal peab olema täpselt kirja pandud üleantava vara koosseis ja maksumus.

Ettevõtluse tulude ja kulude arvestus toimub vastavalt TuMS § 36 lg 3 järgi alati kassapõhiselt. Riigile tasutud käibemaks läheb samuti arvesse kuluna, ning Maksu- ja Tolliameti poolt tagastatud käibemaks läheb arvesse ettevõtlustuluna. Kassapõhine arvestus annab võimaluse ettevõtluse tarbeks soetatud vara maksumuse ettevõtlustulust maha arvata, vara hilisemal müügil tuleb vastavalt TuMS § 37 lg 2-le müügihind lisada ettevõtlustulule.

Maha saab arvata vara soetamise eest realselt makstud summad. Kui asi ostetakse näiteks laenatud raha eest, siis saab mahaarvamise teha kohe ostuhinna tasumisel ning hilisemad laenu tagasimaksud enam tulumaksuarvestust ei mõjuta. Kui sama asi ostetakse järelmaksuga, siis saab tulust maha arvata graafikujärgsed maksed. (Lehis 2012:203)

Riigikohus on haldusasjas 3-3-1-55-03 seisukohal, et ettevõtlustulu maksustatakse tulu- ja sotsiaalmaksuga eeldusel, et maksumaksja ei investeerinud saadud tulu ettevõtlusesse, tulu suunatakse tarbimisse ning seetõttu maksustatakse see sarnaselt palgatuluga. Kui maksumaksja otsustab saadud tulu reinvesteerida, siis tekivad tal ettevõtlusega seotud kulud, mis arvatakse tulust maha.

Maksude kehtestamine on riigi põhiseaduslik õigus. Riik võib sellest õigusest küll loobuda, aga ei saa loobuda põhiseaduses sätestatud kohustusest tagada igaihe õigus elule (PS § 16), tagada õigus vabale eneseteostusele (PS § 19), tagada Eesti kodanikule õigus vabalt valida tegevusala, elukutset ja töökohta (PS § 29).

Riigikohus on kohtuasjades 3-3-1-21-99, 3-3-1-57-00 ja 3-3-1-26-02 seisukohal, et mõiste “ettevõtlusega seotud kulu” on määratlemata õigusmõiste, mida tuleb sisustada arvestades iga konkreetse ettevõtja tegevust — tegevusala, asukoht, lepingulised suhted klientidega, ettevõtluse ja muu tegevuse seotus jne. Kui osaliselt ettevõtlusega seotud kulude täpset kasutust ei ole võimalik tuvastada (näiteks koduse telefoni kasutamine), võib lugeda ettevõtluse ja muu kasutuse osa võrdseks. Ettevõtlusega seotud kulud peavad olema tõendatud kirjaliku kuludokumentidega. Dokument peab tõendama, et kulu on tehtud sellel maksustamisperioodil ja kulu on teinud maksumaksja. Kui ettevõtja on tasunud oma kulusid teise isiku kaudu (nt abikaasa pangakontolt), tuleb tõendada omavahelised rahalised arveldused. Füüsilisest isikust ettevõtja saab oma tulust maha arvata abikaasalt soetatud vara maksumuse, mis kuulus abikaasade ühisvara hulka. Maksumaksja üldine kohustus pidada oma tegevuse arvestust ja säilitada dokumente on sätestatud Maksukorralduse seaduse §-s 12 lg 1.

Ettevõtte üleandmisel annab FIE üle vara, mille soetamismaksumuse on ta osaliselt või täielikult kuludesse kandnud. Kuludesse kandmine vähendab ettevõtlustulult makstavat tulu- ja sotsiaalmaksu. Seega kui vara soetamismaksumus on ettevõtluse makse vähendanud, on selle vara tasuta ära andmine maksustamise mõttes probleemne. Juhul, kui maksumaksja on vara omandamise või kasutamisega seotud kulusi juba ettevõtlustulust maha arvanud, siis ei saa sellise vara müüki käsitleda väljaspool ettevõtlust toimunud tehinguna. Sel juhul tuleb ettevõtlustulu hulka arvata üldreegli (TuMS § 37 lg 1) kohaselt arvatud kasu vara võõrandamisest. Riigikohus on halduskolleegiumi otsuses 3-3-1-55-03 selgitanud, et ettevõtlusega võib tegemist olla ka siis, kui vara soetamise hetkel ei olnud veel kavatsust seda ettevõtluses kasutada või ettevõtluse käigus müüa. Seetõttu ei saa vara müügi maksustamist seada sõltuvusse ainuüksi sellest asjaolust, kuidas maksumaksja on vara soetamist oma raamatupidamises kajastanud.

FIE puhul on loomulik, et osa vara kasutatakse isiklikuks tarbeks. Kui palju tehtud kuludest on ettevõtlusega seotud, otsustatakse enne tuludeklaratsiooni täitmist. FIE-l ei ole

erisoodustust, mis TuMS § 48 kohaselt on igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus. Isiklikus tarbimises olnud vara üleandmisega võivad äriühingul tekkida probleemid erisoodustusega. Kui näiteks anda äriühingule üle koos muu varaga ka eluhoone, kus ise elatakse, peab seal elamise eest hakkama maksma turuhinnas üüri. Kui sõiduvahend on kasutuses nii isiklike sõitude ja äriühingu sõitude jaoks, on erisoodustust maksuhalduril üsna kerge vajaduse korral tuvastada.

Ettevõtluse tulude ja kulude arvestamisel tuleb järgida seda, mida on Riigikohtu halduskolleegium määruses nr 3-3-1-21-99 välja toodud. Tegemist oli FIE-ga, kes kasutas korterit, autot jne ettevõtluses. Riigikohus selgitas, et tunnistada kulutus ettevõtlusega seotuks, peab olema tõendatud seos tehtud kulutuse ning sama isiku ettevõtluse eesmärgi vahel. Kulutus on ettevõtlusega seotud, kui selle kulutuse tegemine oli otseselt tingitud maksumaksja ettevõtlusest ja kulutus oli vajalik ettevõtluse alustamiseks, säilitamiseks või arendamiseks. Kuigi see kohtulahend pärineb ajast, mil kehtis eelmine tulumaksuseadus, on eeltoodud põhimõtted rakendatavad hetkel.

Koos ettevõtte muu varaga võib üle anda erikontol oleva raha – seda ei loeta maksustamisväärseks erikonto vähenemiseks. Kuidas üle anda pole seadusega piiratud. Osäühingu võib asutada rahalise sissemaksuga ja kasutada selleks erikonto raha. Ettevõtte varade hulka kuulub arvelduskontol olev raha ning selle võiks üle anda. Aga isegi siis, kui ettevõtte üle andnud FIE pärast seda tegevuse lõpetab, peab ta viimase aasta kohta esitama tuludeklaratsiooni E-vormi ja maksma maksud. Kord äriühingule antud raha ei saa sealt enam ilma maksukohustuse täitmata kätte (Lehis 2011).

Äriühingu üleandmisel antakse üle ettevõtjaga seotud pangakontod. FIE eripärast tulenevalt tehakse igapäevased arveldused isikliku arveldusarvega, mille üleandmist üksi seadus ei reguleeri. On küll kohustus deklareerida tulu ka peal FIE-na tegutsemise lõpetamist, küsitav on, kas näiteks paari aasta möödudes laekumisi enam kontrollitakse.

Riigikohus on haldusotsuses 3-3-1-55-03 märkinud, et vara müük, mis ettevõtte üleandmiseks ei kvalifitseeru, maksustatakse nii tulu- kui sotsiaalmaksuga. Asjaolu, et maksumaksja ei ole oma raamatupidamises vara soetamist ja selle võõrandamisest saadud tulu ettevõtlustuluna kajastanud, ei välista selle vara müügist saadud tulu maksustamise ettevõtlustuluna TuMS §-i 14 tähenduses. Vara müügist saadud tulu kvalifitseerimisel ettevõtlustuluna ei oma tähtsust see, kas maksumaksja on saadud tulu ettevõtluses kasutanud või mitte.

Üleandmise-vastuvõtmise lepingu juurde tuleb koostada üksikasjaline nimekiri üleantavast varast, kassapõhises raamatupidamises varade nimekiri puudub. Maksukorralduse seadus annab maksuametnikule õiguse nõuda maksumaksjalt kõiki andmeid, mis on vajalikud maksude sissenõudmiseks seadustega ettenähtus ulatuses. Kui nimekiri on ebakorrektnen võib küsimuse alla tulla vara isiklikku tarbimisse minek.

Vara isiklikku tarbimisse võtmisel (nii ettevõtlusega tegelemise ajal kui ettevõtluse lõpetamisel) turuhinna lisamist maksumaksja ettevõtlustulule reguleeriva TuMS § 37 lg 4 eesmärk on ära hoida olukord, kus FIE soetab põhivara, arvab selle vara soetusmaksumuse tulust maha, pärast seda lõpetab ettevõtluse ja müüb kogu vara maksuvabalt kui isiklikus tarbimises olevat vallasvara. Kui vara kasutamine ettevõtluses lõpetatakse, langeb ära mahaarvamise alus. Riigikohtu 17.05.1999 määruses 3-3-1-22-99 on sätestatud, et TuMS § 13 lg 2 järgi on maksumaksjal kohustus endal iga ettevõtluses tehtud kulutuse puhul määrata, kas see on seotud ettevõtlusega täies ulatuses või mitte. Konkreetnes vaidluses püüdis MTA määrata koduse tehnika ja telefoni kasutamise kulude proportsioone lähtuvalt perekonnaliikmete arvust. Paraku ei saa aga näiteks telefonikõne puhul määrata kindlaks, mis selle kõne otstarve oli.

Ettevõtte üleandmine on olemuselt maksuvaba, sest koos ettevõttega lähevad üle kõik seotud õigused ja kohustused, sealhulgas maksukohustused. Käibemaksuseadusest tulenevalt ei teki ettevõtte üleandmisest maksustatavat käivet.

Käibemaksukohustuslastest kodus tegutsevatel FIE-del on ettevõtte üleandmisega täiendav probleem. KMS § 4 lõike 2 punkt 1 sätestab, et mittekäibena käsitletakse ettevõtte või selle osa üleandmist. Antud säte tugineb VÕS §-des 180 – 185 sätestatud ettevõtte ülemineku regulatsioonile. Võlaõigusseaduse § 180 lõike 2 kohaselt kuuluvad ettevõttesse ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused sh ettevõttega seotud lepingud. Säte hõlmab nii ettevõtte või selle osa üleandmist mitterahalise sissemaksena kui ka näiteks ettevõtte või selle osa müüki. Ettevõtte või selle osa üleandmisest VÕS-i tähenduses ei teki käivet, kui ettevõtet või selle osa kasutatakse üksnes maksustatava käibe tekkimiseks. Rahandusministeeriumi poolt välja antud kommenteeritud käibemaksuseaduse kommentaarides on kirjas, et üksiku vara üleandmine mitterahalise sissemaksena ei ole maksuvaba toiming, vaid tavaline vara müük (KMS kommentaarid

01.03.2014). Seega üksiku vara üleandmine mitterahalise sissemaksena, mis on oma olemuselt kauba võõrandamine, on KMS kohaselt maksukohustuslase maksustatav käive. Seega võib maksuvaidluses ettevõtte võõrandamisele tugineda maksukohustuslane, kui ta soovib põhjendada teatud vara liikumiselt käibemaksu mittetasumist (Vutt 2010...25.03.2014).

Kui kodus tegutseval käibemaksukohustuslasel on ettevõttes ainult auto ja arvuti, siis ei ole probleeme, kui ettevõtjal on ainult üks tegevusala. Ükskõik kui minimaalselt vara ettevõttes on, on ettevõtte ikkagi olemas. Kui aga selle vähesega teenitakse tulu mitmel alal, võib juhtuda, et kui FIE tahab ainult ühe alaga seotud tegevuse ja osa oma ettevõtluse varast üle kanda, teistel aladel aga FIE-na jätkata, võib tekkida probleem seose üksiku vara ja käibemaksuga. Kui vara kasutatakse isiklikuks tarbeks, nagu see kodus tegutsevatel ettevõtjatel reeglina on, võib tekkida probleeme.

Seega saab töö koostaja anda soovitusel käibemaksukohustuslasest FIE-le, et pärast tegevuse ja vara üleandmist tegevus FIE-na lõpetada, sest siis on üle antud ettevõtte tervikuna ning seda tõestab füüsilisest isikust ettevõtjana tegevuse lõpetamine.

Võlaõigusseaduse järgi võib üle anda ettevõtte või selle organisatsiooniliselt iseseisva osa. Üldjuhul ei ole võimalik FIE ettevõtet organisatsioonilisteks tervikuteks jagada, sest kuigi tehakse erinevaid tegevusi, siis üldjuhul sama varaga (nt kasvatatakse vilja, peetakse loomi). Üks võimalus osa ettevõtte üleandmise lihtsustamisel on need tegevused eraldi äriregistris registreerida.

Ettevõtte vastu võtnud äriühingul on probleem üleantava kaubaga (materjalidega), mille arvelt on FIE sisendkäibemaksu maha arvanud ja mille müüb edaspidi äriühing. Äriühingu raamatupidamisarvestus osutub keerulisemaks, kui tegemist on tootmise või teenuse osutamisega, kus kasutatakse nii üleantud kui juba OÜ enda ostetud materjale. Sisendkäibemaksu saab ühe asja eest maha arvata ainult üks kord. Kui FIE kasutab kassapõhist käibemaksuarvestust, peaks üleantava vara eest olema enne ettevõtte üleandmist makstud ja sisendkäibemaks maha arvatud. Kliendilt pärast ettevõtte üleandmist laekuv raha peaks laekuma FIE-le ka siis, kui ta pärast ettevõtte üleandmist FIE-na tegevuse lõpetas. Tulumaksuseaduse järgi maksustatakse pärast FIE ettevõtluse lõpetamist kunagistest ettevõtluse tehingutest laekuv raha kui ettevõtluse tulu (Lehis 2011).



FIE ettevõtte üleminekul läheb üle koos kohustusega varasematel aastatel tekkinud kahjum. Erisusena on FIE-l lubatud ettevõtlustulust suuremad kulud edasi kanda (edaspidi edasikantud kulud) järgmisele seitsmele maksustamisperioodile, et need maha arvata tulevikus tekkivast tulust. Ka need kulud on lubatud FIE-l ettevõtluse üleandmisel üle anda. Üle antud edasikantud kulud võetakse omandaja (FIE puhul) arvele samade aastate arvestuses, millal edasikantav kulu üleandjal tekkis (Ettevõtte vara...07.04.2014). Maksu- ja Tolliameti poolt välja antud juhendis on näide kuidas kahjum üle kanda teisele füüsilisest isikust ettevõtjale, kuidas on reguleeritud kahjumi üleandmine äriühingusse, pole töö koostajale teada. Teadaolevalt ei maksa äriühingud aasta tulude pealt tulumaksu, FIE kassapõhisest tulumaksuarvestusest tekkinud kahjumi peab kajastama sel juhul tekkepõhises raamatupidamises.

Vara äriühingule üleandmine on maksuvaba ainult FIE-na registreeritud inimese jaoks st enne üleandmisega lõpetamist ei tohi FIE ettevõtlustegevust lõpetada. Vastasel korral läheb vara kõigepealt seoses ettevõtluse lõpetamisega inimese isiklikku tarbimisse, see aga tähendab tulu- ja sotsiaalmaksu. Käibemaksukohustuslastel on FIE-na lõpetamisel vaja ennast käibemaksukohustuslaste registrist kustutada.

Komplikatsioonid võivad tekkida seoses abikaasade ühisvaraga. Riigikohus kinnitas kohtuasjas 3-2-1-127-13, et abielu kestel abikaasade omandatud vara on abikaasade ühisvara. See kehtib ühe abikaasa tehingute tulemusena omandatud kinnisasjade kohta, sõltumata sellest, kas kinnisasi kantakse kinnistusraamatus mõlema abikaasa nimele, põhimõtteliselt sarnane on abikaasade ühisvarasse vara omandamine kehtiva perekonnaseaduse järgi. FIE-na tegutsemine ei loo aga füüsilise isiku kõrvale uut õigussubjekti ega muuda iseenesest isiku varasuhteid sh abieluvarasuhteid. Kui ei ole abieluvaralepingut, kuulub abielu ajal FIE ettevõtluse kuludesse kantud vara ühisvara hulka. Kui ettevõtjast abikaasa on ühisvara oma äranägemist järgi kasutanud, ei ole võimalik võlgade tekkides solidaarvastutusest vabaneda, sest perekonnaseaduse § 18 järgi on abikaasad solidaarvõlausaldajad.

Vara kuulumist lahus- või ühisvara hulka peab suutma tõendada. Dokumendid peavad säilima loetavatena. Kui abikaasa FIE tegemistele tähelepanu ei pööra, on FIE pankroti puhul praktiliselt võimatu solidaarvastutusest pääseda.

Mitmed küsimused tekivad eeskätt olukorras, kus maksudeklaratsioone on vaja esitada ning tehinguid teha perioodil pärast pärandi avanemist, kuid enne pärandi vastuvõtmist pärijate poolt ehk olukorras mil toimub pärandi hoiumeetmete rakendamine. Arvukalt küsimusi tekib iseäranis siis, kui sellises olukorras jätkub näiteks käibemaksukohustuslasest FIE majandustegevus. Vähene kohtupraktika siinkohal ei tähenda mitte seda, et kehtiv regulatsioon oleks selge ja küllaldane pärimisega seotud maksuasjade sujuvaks ja korrektseks lahendamiseks, vaid pigem näitab hoopis, et need teemad on nii maksuhalduri kui maksumaksja jaoks teadvustamata. (Lass 2013)

Kui FIE-st ettevõtja sureb ja abieluvara lepingut pole sõlmitud, siis ühisvara hulka kuulub nii ettevõtlusele kuludesse kantud vara kui muu isiklik vara. Probleem tekib siis, kui keegi pereliikmetest soovib ettevõtlusega jätkata, üleelanud abikaasa aga mitte. Tema peab oma osalt maksma maksud, nagu kõik teised pärijad, kes ettevõtlusega ei jätkata. TuMS § 37 lõige 4 sätestab, et kui vara soetamismaksumus on ettevõtlustulust maha arvatud, siis vara isiklikku tarbimisse võtmisel lisatakse vara turuhind ettevõtlustulule (TuMS § 37 lg 4). Kui FIE oli või on käibemaksukohustuslane, võib sellega kaasnedes käibemaksukohustus kas KMS § 2 lõike 6 või § 29 lõike 10 alusel. Maksustamisel tuleb aluseks võtta vara turuhind ettevõtluse lõpetamise või tarbimisse võtmise seisuga.

Kui FIE ettevõtluse vara on lahusvara ja pole abieluvaralepingut, on abielu jooksul ettevõtlusest tekkinud ühisvara jagamine keeruline. Siinkohal saab töö koostaja anda soovitusi, et vara tuleks jagada moel, et isiklikus kasutuses olnud asjad, mis ei ole ettevõtluse tuludesse kantud, jäävad abikaasale. Ka ettevõtlusega seotud kulud ja tulud tuleb pärijatel omavahel jagada, see aga võib osutuda keerukaks. Arvesse tuleb võtta võimalikku käibemaksukohustust, mis muudab vara jagamise veelgi keerulisemaks, isiklikku tarbimisse läinud vara pealt tuleb käibemaks tasuda. Autor saab anda soovitusi sõlmida abieluvaraleping, kui üks või mõlemad abikaasad on FIE-d.

Tululiikide määramine on lepingupoolte valiku küsimus. Piisab sellest, et inimene registreerib ennast ettevõtjaks ning ta võib kõik saadud tulud arvestada ettevõtlustuludeks. Kui füüsilisest isikust ettevõtja leiab, et talle on soodsam äriühingu vorm, siis kõik eeldused äriühingu asutamiseks on olemas. PS § 12 lõike 1 esimesest lausest tulenev võrdsuse põhimõte nõuab, et seadused sisuliselt kohtleks kõiki sarnases olukorras olevaid isikuid ühtemoodi. Juriidiline ja füüsiline isik ei saa olla võrreldavates olukordades, sest juriidiline isik on abstraktsioon.

Kokkuvõtvalt on FIE-l lubatud ettevõtluse lõpetamisel vara üle anda või pärandada isikule, kes jätkab ettevõtte tegevust, ilma maksustamise tagajärgedeta (TMS § 37 lg 7). Kui näiteks anda äriühingule üle koos muu varaga eluhoone, kus ise elatakse, peab seal elamise eest hakkama maksma turuhinnas üüri. Vara müük, mis ettevõtte üleandmiseks ei kvalifitseeru, maksustatakse nii tulu- kui sotsiaalmaksuga. Ettevõtte üleandmine on olemuselt maksuvaba, sest koos ettevõttega lähevad üle kõik seotud õigused ja kohustused, sealhulgas maksukohustused. Käibemaksu seadusest tulenevalt ei teki ettevõtte üleandmisest maksustatavat käivet. Kui FIE tahab ainult ühe alaga seotud tegevuse ja osa oma ettevõtluse varast üle anda, teistel aladel aga FIE-ja jätkata, võib tekkida probleem seose üksiku vara ja käibemaksuga. Probleem tekib siis, kui keegi pereliikmetest soovib ettevõtlusega jätkata, üleelanud abikaasa aga mitte. FIE ettevõtte üleminekul läheb üle koos kohustusega varasematel aastatel tekkinud kahjum. Analüüsi tulemusena saab esile tuua järgmisi probleeme:

1. Käibemaksukohustuslasest FIE ettevõtte üleandmine äriühingusse on küll tulu- ja sotsiaalmaksuvaba, aga ei ole käibemaksuvaba, kui üle antav ettevõtte või selle osa ei ole organisatsiooniliselt terviklik. Tulumaksuseaduse mõistes võib üle anda ka osa ettevõttest, käibemaksuseadus viitab aga ettevõtte üleandmisel võlaõigusseadusele, mille kohaselt käibemaksukohustust ei teki siis, kui üle antakse üle ettevõtte või organisatsiooniliselt terviklik ettevõtte osa.
2. Komplikatsioone võib tekkida seoses abikaasade ühisvaraga. FIE vara kuulub ühisvara hulka, kui ettevõtjast abikaasa on ühisvara oma äranägemist järgi kasutanud, ei ole võimalik võlgade tekkides solidaarvastutusest vabaneda. Kui FIE-st ettevõtja sureb ja abieluvara lepingut pole sõlmitud, siis ühisvara hulka kuulub nii ettevõtluse kuludesse kantud vara kui muu isiklik vara.

Lahendusena pakub autor välja:

1. Antakse soovitus käibemaksukohustuslasest FIE-le pärast tegevuse ja vara üleviimist tegevus FIE-na lõpetada, sest siis on üle antud ettevõtte tervikuna ning seda tõestab füüsilisest isikust ettevõtjana tegevuse lõpetamine.
2. FIE vara on ühisvara. Kui üks või mõlemad abikaasad on FIE-d, antakse soovitus sõlmida abieluvaraleping.
3. Ettevõtte ülemineku lepingu dokumendid koostada taasesitamist võimaldavas vormis, et hilisemaid võimalikke arusaamatusi vältida.

## KOKKUVÕTE

Isikud, kellel on soov tegeleda iseseisva majandus- või kutsetegevusega, saavad ennast registreerida füüsilisest isikust ettevõtjaks või siis luua äriühingu. Kui füüsilisest isikust ettevõtja leiab, et talle on sobivam äriühingu vorm, siis eeldused äriühingu asutamiseks ja ettevõtte üleminekuks on olemas. Kui füüsilisest isikust ettevõtja tahab oma ettevõtluse lõpetada, peab vara, mis ettevõtluses kasutatud kas võtma isiklikku tarbimisse või võõrandama.

Teema aktuaalsus seisnes selles, et nii ajakirjandus kui füüsilisest isikust ettevõtjate õigusliku reeglistiku analüüsi töögrupp on tõstatanud probleemi füüsilisest isikust ettevõtja kui hääbuva ettevõtlusvormi teemal, kuid seadusandluses pole siiski midagi muutunud.

Teema uudsus seisnes eelkõige asjaolus, füüsilisest isikust ettevõtja ettevõtte üleminek maksuvabalt kehtib alates 2011. aastast, maksuõiguslikult reguleeritud rahandusministri määrusega ning nii maksuhalduri kui maksumaksja jaoks teadvustamata..

Probleem seisnes selles, et kui hakatakse ettevõtet (majandusüksust) üle andma või pärima, võivad füüsilisest isikust ettevõtjal tekkida makseraskused ning oskamatu tegutsemise korral võib üleandja või vastuvõtja maksukoormus suurened, mis omakorda võib viia ettevõtlustegevuse lõpetamiseni. Üleminek võib kujuneda keerukaks, kui on vaja näiteks arvestada abikaasade ühisvara või pärandamisel tekkivaid maksukohustusi. Samas võib riigil jääda maksutulu saamata, kui füüsilisest isikust ettevõtja ei deklareeri õigesti ettevõtte üleminekut.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida füüsilisest isikust ettevõtja maksukohustust ettevõtte üleminekul.

Selleks, et töö eesmärki saavutada, oli esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade FIE olemusest, maksukohustustest ja tulu deklareerimisest. Selgus, et füüsilisest isikust ettevõtjana on võimalik rohkem kaotada (vastutavad kogu oma varaga) kui näiteks äriühingu puhul. FIE-na registreerimisel äriregistris, registreerib Maksu- ja Tolliamet ettevõtja kui ettevõtlusega tegeleva tulu- ja sotsiaalmaksu maksja. FIE-de eeliseks on võimalus arvestada

käibemaksu kassapõhiselt, oluline on see valdkonnades, kus tehtav töö ja selle eest tasumine toimub ajalise nihkega ning summad on suured, näiteks projekteerijad, konsulteerimine, avalikes projektides osalemine. Makseraskusi tekitab sotsiaalmaksu kohustusliku osa suurus, mis on keskmise tuluga võrreldes paljudele ülejõukäiv summa.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade ettevõtte üleminekust, keskenduti Eesti ettevõtte ülemineku läbiviimisele ning anti ülevaade ettevõtte ülemineku protsessist. Ettevõttesse kuuluvad ettevõtte majandamisega seotud ja selle majandamist teenivad asjad, õigused ja kohustused, muu hulgas ettevõttega seotud lepingud. Ettevõtte üleminek tähendab olukorda, kus isik omandab seaduse või tehingu alusel ettevõtte. Ettevõtte ülemineku regulatsiooni on vajalik kindlasti just võlausaldaja kaitseks. Praktikas on vaidlusi seoses töölepingutega, mis ettevõtte üleandmisel kätkeb endas erisuunaliste huvide konflikti. Ettevõtte või selle osa üleminek ei välista asjaolu, et ettevõtte üleandjale endale jääb pärast vara võõrandamist vara. Ettevõtte üleminekule ei peaks omistama negatiivset varjundit, mis võivad olla seotud võimalike maksuvaidluste või maksupettustega.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida ettevõtte ülemineku võimalusi ning ettevõtte ülemineku erinevaid vormistamisviise. Selgus, et ettevõtluses kasutatud vara saab maksuvabalt tasuta üle anda mistahes füüsilisele või juriidilise Üleantud vara hulka kuuluvad kõik FIE ettevõtlusega seotud asjad, õigused, kohutused, erikonto ja eelmistest maksustamisperioodidest edasikantud kulu. FIE ettevõtte üleminek inimeselt inimesele on maksude mõttes lihtsam, sest vastuvõtjal on samasugused maksukohustused kui üleandjal, ta saab jätkata maksudega sealt, kus üleandja pooleli jäi. Ettevõtlus kui selline lõppeb füüsilise isiku surmaga. Ettevõtte ülemineku lepingu täpset sisu võlaõigusseadus ei reguleeri, ometi soovitab töö koostaja koostada dokumendid taasesitamist võimaldavas vormis, et hilisemaid võimalikke arusaamatusi vältida.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida FIE ettevõtte üleminekuga kaasnevaid peamisi probleeme, kaasnevat maksukohustust ning maksuriske, samuti anda ülevaade Eesti senisest kohtupraktikast. Selgus, et kui näiteks anda äriühingule üle koos muu varaga eluhoone, kus ise elatakse, peab seal elamise eest hakkama maksma turuhinnas üüri. Vara müük, mis ettevõtte üleandmiseks ei kvalifitseeru, maksustatakse nii tulu- kui sotsiaalmaksuga. Koos ettevõttega lähevad üle kõik seotud õigused ja kohustused, sealhulgas maksukohustused. Käibemaksu seadusest tulenevalt ei teki ettevõtte üleandmisest maksustatavat käivet. Kui FIE

tahab ainult ühe alaga seotud tegevuse ja osa oma ettevõtluse varast üle anda, teistel aladel aga FIE-ja jätkata, võib tekkida probleem seose üksiku vara ja käibemaksuga. Probleem tekib siis, kui keegi pereliikmetest soovib ettevõtlusega jätkata, üleelanud abikaasa aga mitte. FIE ettevõtte üleminekul läheb üle koos kohustusega varasematel aastatel tekkinud kahjum. Autori välja pakutud soovitused on:

1. Käibemaksukohustuslasest FIE-le pärast tegevuse ja vara üleviimist tegevus FIE-na lõpetada, sest siis on üle antud ettevõtte tervikuna ning seda tõestab füüsilisest isikust ettevõtjana tegevuse lõpetamine.
2. FIE vara on ühisvara. Kui üks või mõlemad abikaasad on FIE-d, saab anda soovituse sõlmida abieluvaraleping
3. . Ettevõtte ülemineku lepingu dokumendid koostada taasesitamist võimaldavas vormis, et hilisemaid võimalikke arusaamatusi vältida.

Edaspidi vajaks analüüsimist, kuidas toimub teistes riikides FIE ettevõtte ülemineku. Võrdleva analüüsi tulemusena saaks teha ettepanekuid, kuidas täiendada FIE ettevõtte ülemineku kehtivas seadusandluses.

## SUMMARY

The thesis is entitled „Tax liability of a self-employed person upon converting a business“. The thesis is written in Estonian and consists of 43 pages. 63 sources which are referred to are used in the thesis.

The problem is that when it comes to converting or inheriting a business (a business unit) it can bring along payment difficulties to the self-employed person and in case of improper operation the assignor or the receiver might find their tax burden increased, which in turn may lead to the termination of the business.

The aim of the thesis is to analyse the tax liability of a self-employed person upon converting a business. To achieve the aim of the thesis the following survey tasks were established:

1. An overview will be given about the tax liabilities, income declarations and of the essence of a self-employed person.
2. An overview of specialities of converting a business in Estonia will be given.
3. Analysing the different reasons and formalizing options of a self-employed person's business converting.
4. Analysing the tax obligations in connection to converting a self-employed person's business.

As a result of the analysis the author came to a conclusion that the assignment of a company is essentially tax-free, with the assignment all the rights and obligations, including tax liabilities, associated with the company go over to the new owner. If the self-employed person wants to assign one of the fields of activity and part of his business assets, however, continue operation on the other fields as a self-employed person, it could lead to a problem in some assets and turnover tax. The entrepreneur's spouse can not be freed from the the joint liability if a debt arises. Therefore, the author gives the following recommendations:

1. Terminate VAT registered self-employed person's operation after the assignment of assets.
2. The self-employed person's property is joint property. If one or both of the spouses are self-employed persons a prenuptial agreement should be concluded before starting the business operation as self-employed persons.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Aktsiisid Eesti.ee kodulehelt  
[https://www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/ulevaade\\_eesti\\_maksusustest/aktsiisid\\_1](https://www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/ulevaade_eesti_maksusustest/aktsiisid_1)  
välja otsitud 02.02.2013
2. Anderson. A., Drakopoulou Dodd. S., Jack. S. 2009. Aggressors, winners, victims and outsiders: European Schools' social construction of the entrepreneur. *International Small Business Journal* 27(1): 126-136
3. Appleby, R., C. *Modern Business Administration*. 1991. Fifth edition. Pitman Publishing
4. Arupärimine rahandusministrile: FIE ettevõtte üleandmisest. Riigikogu stenogramm. 2011 EML ajakiri MaksuMaksja nr 11
5. Eesti Vabariigi Põhiseadus 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992- RT 1992, 26, 349...RT I, 27.04.2011, 2
6. Ettevõtluse alustamine ja füüsilisest isikust ettevõtjaks registreerimine Maksu- ja Tolliameti kodulehelt [http://www.emta.ee/failid/FIE\\_alustamine.pdf](http://www.emta.ee/failid/FIE_alustamine.pdf) välja otsitud 29.02.2013
7. Ettevõtte vara üleandmine või parandamine isikule, kes jätkab FIE ettevõtte tegevust. - ja Tolliameti kodulehelt [www.emta.ee](http://www.emta.ee) välja otsitud 07.04.2014
8. FIE ja käibemaks Maksu -ja Tolliameti kodulehelt <http://www.emta.ee/index.php?id=30082> välja otsitud 11.04.2013
9. FIE ja raamatupidamine. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt <http://www.emta.ee/index.php?id=30087> välja otsitud 10.04.2014
10. FIE maksud Eesti põllu- ja maamajanduse nõuandeteenistuse kodulehelt <http://www.pikk.ee/valdkonnad/finantsmajandus/fie-arvestus-ja-maksud/fie-maksud> välja otsitud 02.02.2014
11. FIE maksukohustused Maksu- ja Tolliameti kodulehelt <http://www.emta.ee/index.php?id=30069> välja otsitud 2.02.2014
12. FIE maksukohustused tööandjana Maksu -ja Tolliameti kodulehelt <http://www.emta.ee/?id=14306> välja otsitud 02.02.2013
13. FIE raamatupidamise ja maksustamise üldpõhimõtted Maksu- ja Tolliameti kodulehelt [http://www.emta.ee/public/FIE\\_ja\\_raamatupidamine.pdf](http://www.emta.ee/public/FIE_ja_raamatupidamine.pdf) välja otsitud 29.01.2014



14. Guillaume, D. 23.02.2010. Implementation Guidelines on instruments referred to in Article 57(a) of the CRD-CP 33. Publik hearing. Kättesaadav veebilehelt <http://www.eba.europa.eu/documents/10180/18365/Public-hearing-on-CP33.pdf>
15. Kirsipuu, M. 2013. Family and Non-Family Business Differences in Estonia. Kirjastajad: BMW \* Berliner Wissenschafts-Verlag GmbH, Mattimar OÜ, 2, 58-73
16. Kleis, R., Treiberg, P., Veski, J. V. 1933. Ettevõtja. Eesti Entsüklopeedia II (lk 1270). Mattieseni trükikoda
17. Kogumispensionide seadus 14.04.2004, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2004, 37, 252...RT I, 23.12.2013, 43
18. Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud vastavalt §-le 50 -RT I 2003, 82, 554... RT I, 25.10.2012, 16
19. Kärсна, O. 2009 Pissettevõtja käsiraamat. Kirjastus Ilo
20. Künnapas, K. 2011a. Töötajate õigused maksejõuetu tööandja ettevõtte üleminekul: kas ebaõnnestunud harmoneerimine? Juridica nr 2, 118-128
21. Künnapas, K. 2011b. Õigusselgusest ja maksuüllatustest majandusüksuse üleandmisel. Maksumaksja, 11
22. Küttim, M., Arvola, K., Venesaar, U. 2013 Development of creative entrepreneurship: opinion of managers from estonia, latvia, finland. Journal of Career Assessment, November; vol. 21, 4: pp. 572-586, välja otsitud SAGE andmebaasist 26.03.2014
23. Lass, E. 2013. Suur segadus väikesest muudatusest: lüngad ja vastuolud pärimisega seotud maksualases regulatsioonis. Maksumaksja nr 4
24. Lehis, L. 2000 Tulumaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus
25. Lehis, L. 2011. Kuidas toimub ettevõtte üleandmine äriühingule. Raamatupidamise praktik, nr 3, 28.30
26. Lehis, L. 2012. Maksuõigus. 3 trükk. Kirjastus Juura
27. Lehis, L. 2013. Eesti maksuseaduste kommentaarid 2013. Casus Tax Service OÜ
28. Lehis, L., Kuusik, G. Veebruar 2012. Oma tulu ei leia ma üles? EML ajakiri MaksuMaksja nr 2, 25-29
29. Lind, K. 2001. Mõnedest mõistetest käibemaksuõiguses. Juridica nr 4, 242-251
30. Maksukorralduse seadus 12.12.12. jõustunud 01.12.2012-RT I 2002, 26, 150... RT I, 25.
31. Meyers Neues Lexikon. VOI 4. 1972. Firma. (lk 632) VEB Bibliographisches institut, Leipzig

32. Meyers Universal Lexikon. VOI 4. 1982. Unternehmer. (lk 417) VEB Bibliographisches instituit, Leipzig
33. Mäekask, A., Antsu. E. 2003. Füüsilisest isikust ettevõtja ja tema maksustamine ajaloolises tagasivaates. Ettevõtetmajandus Eestis ja Euroopa Liit : I teadus- ja koolituskonverentsi ettekanded-artiklid, Pärnu, 7.-8. veebruar
34. Official Journal of the European Communities. 9.7.1994. 94/390/EC: Commission Recommendation of 25 May 1994 concerning the taxation of small and medium-sized enterprises. Arvutivõrgus kättesaadav <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31994H0390&qid=1396000806079&from=EN> välja otsitud 03.04.2014
35. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital, art 3, [www.oecd.org](http://www.oecd.org) välja otsitud 01.04.2014
36. Omakapitali sisse- ja väljamaksetest. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt [www.emta.ee](http://www.emta.ee) välja otsitud 03.04.2013 <http://www.customs.ee/index.php?id=26798>
37. Perren. L., Dannreuther. C. 2012. Political signification of the entrepreneur: Temporal analysis of constructs, agency and reification. International Small Business Journal, 31(6) 603–628. Välja otsitud SAGE andmebaasist 10.04.2014
38. Pikmets, H., Pormeister, K. 2013. Ettevõtte ülemineku argument kui maksuhalduri salarelv. Maksuõiguse infokiri mai . Advokaadibüroo VARUL publikatsioon. Arvutivõrgust kättesaadav <http://www.varul.com/files/Ettev%C3%B5tte%20%C3%BClemineku%20argument%20kui%20maksuhalduri%20salarelv.pdf>
39. Pärimisseadus 17.01.2008, jõustunud 01.01.2009 - RT I 2008, 7, 52... RT I, 09.10.2013, 3
40. Pärimine ja ettevõtluse jätkamine FIE surma korral. Maksu- ja Tolliameti kodulehelt [www.emta.ee](http://www.emta.ee) välja otsitud 05.04.2014 [http://www.emta.ee/public/FIE\\_ja\\_p\\_rimine\\_ettev\\_tluse\\_j\\_tkamine.pdf](http://www.emta.ee/public/FIE_ja_p_rimine_ettev_tluse_j_tkamine.pdf)
41. Raamatupidamise seadus 20.11.2002, jõustunud käesoleva seaduse §-le 62- RT I 2002, 102, 600... RT I, 13.03.2014, 50
42. Rahandusministeeriumi kommentaaridega käibemaksuseadus 01.03.2014, Rahandusministeeriumi kodulehelt <http://www.fin.ee/280/>
43. Reuvid, J., Bennett, R. 1993 Doing business with the West : a guide for East European Entrepreneurs. London : Kogan Page

44. Riigikohtu halduskolleegiumi lahendi nr 3-3-1-6-12 OÜ Auto Forte Baltic kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 4. detsembri 2009. a korralduse nr 13-7/42-8 tühistamiseks
45. Riigikohtu halduskolleegiumi 12. juuni 2003. a otsus haldusasjas nr 3-3-1-55-03 Ando Aroni kaebuses Tallinna Füüsiliste Isikute Maksuameti 26. novembri 2001. a ettekirjutuse ja Maksuameti 15. veebruari 2002. a otsuse tühistamiseks
46. Riigikohtu halduskolleegiumi 17. mail 1999. a määrus nr 3-3-1-21-99 Jaak Salumetsa esindaja kassatsioonkaebuse läbivaatamine Maksukorralduse seaduse § 22 lg 1 ning Tulumaksuseaduse § 13 lg 1 ja 2 kohaldamise asjas
47. Riigikohtu halduskolleegiumi 15. jaanuaril 2001. a otsus nt 3-3-1-57-00 E. Kõrgesaare kassatsioonkaebuse läbivaatamine kuni 31. detsembrini 1999. a kehtinud tulumaksuseaduse § 13 füüsilisest isikust ettevõtjale kohaldamise asjas
48. Riigikohtu halduskolleegiumi 19. juuni 2002. a otsus nr 3-3-1-26-02 Svetlana Mastovitzi kaebus Tallinna Füüsiliste Isikute Maksuameti ettekirjutuse ja otsuse tühistamiseks
49. Riigikohtu halduskolleegiumi 17. mail 1999. a määrus 3-3-1-22-99 Vallo Pulga esindaja kassatsioonkaebuse läbivaatamine kohtukulude väljamõistmise asjas
50. Riigikohtu tsiviilkohtumenetlus 26.11.20133 nr 2-1-127-13 Hüpoteeiki kandmise vaidlustamine, kui kinnistu kuulub ühisvarasse
51. Smeaton, D. 2003. Self-employed workers: calling the shots or hesitant independents? A consideration of the trends, Volume 17(2): 379–391. Välja otsitud SAGE andmebaasist 11.05.2014
52. Sotsiaalmaksuseadus 13.12.2000 . 01.01.2001, osaliselt 01.01.2002 - RT I 2000, 102, 675 ... RT I, 10.01.2014, 13
53. Tamme, M. 2009. Ettevõtte üleminek varjatud tehinguna. Juridica nr 3, 181-188
54. Tammert, P. 2005 Maksundus. OÜ Aimwell
55. The Encyclopedia Americana. International edition. Volume 10. 1995. Entrepreneur. (lk 478) Grolier Incorporated
56. Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 35, 216... RT I, 06.12.2010, 12
57. Tulumaksuseadus 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903... RT I, 23.12.2013, 23

58. Töötuskindlustusmaks Eesti.ee kodulehelt  
[https://www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/maksud\\_ja\\_toll/ulevaade\\_eesti\\_maksusustee\\_mist/tootuskindlustusmaks\\_välja\\_otsitud](https://www.eesti.ee/est/teemad/ettevotja/maksud_ja_toll/ulevaade_eesti_maksusustee_mist/tootuskindlustusmaks_välja_otsitud) 02.02.2013
59. Varul, P. 2010 Tahteavaldus ja selle tegemine. *Juridica* nr 7, 497-507
60. Varul, P., Kull, Irene., Kõve, Villu., Käerdi, M. 2006. *Võlaõigusseadus I. Kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: Juura
61. Vutt, M. 2010. Ettevõtte üleminek. Riigikohtu kohtupraktika analüüs. Arvutivõrgus kättesaadav [http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek\\_Margit\\_Vutt.pdf](http://www.riigikohus.ee/vfs/999/EttevotteYleminek_Margit_Vutt.pdf), välja otsitud 25.03.2014
62. Võlaõigusseadus 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2001, 81, 487... RT I, 29.11.2013, 4
63. Äriseadustik 5.02.1995, jõustunud 01.09.1995 - RT I 1995, 26, 355...RT I, 21.03.2014, 21