

Maksustamise alused

Kui eelnevate näidete või loetelu hindamise tulemusel selgub, et tehing (koos ühinemisega) põhjustab hübriidse ebakõla või selle põhieesmärk või üks põhieesmärkidest on saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse või välislepingu sisu või eesmärgiga, ja mis ei ole kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid arvesse võttes tegelik, on maksuhalduril tulumaksuseaduse hübriidse ebakõla sätete (**tulumaksuseaduse (TuMS) §-d 54⁶–54⁹**) või üldise kuritarvituse vastase sätte alusel õigus maksustada *debt push-down* tehingut (**TuMS § 5¹**).

Rohkem infot TuMS § 5¹ kohaldamisest

Kui *debt push-down* tehingu tulemusena tekib maksustamise ebakõla, siis maksustatakse tehingut TuMS §-de 54⁶–54⁹ alusel. See tähendab, et tulumaksuga maksustatakse summa, mida tasuti Eesti äriühingu tasandil intressimaksena. Maksustamise ebakõla põhjustanud summa **TuMSi 10². peatüki** alusel deklareeritakse deklaratsiooni TSD lisa 6 II osas koodil 6240 liigiga 623.

Kui maksustamise ebakõla ei esine või maksuhalduril on alust arvata, et esineb kuritarvitus, tuleb hinnata, kas tegemist on maksueelise eesmärgil tehtud tehinguga TuMS § 5¹ tähenduses.

Maksueelise eesmärgil tehtud *debt push-down* tehingud (TuMS § 5¹) maksustatakse **TuMS § 50 lg 1** alusel. Kuritarvitusega tehingu puhul maksustatakse selle tulemusena alusetult tekitatud intressi kui ka laenu põhiosa tagasimakseid, kuna mõlemad makstake sihtühingu rahavoogude arvelt. Pärast ühinemist tehtud väljamaksed maksustatakse sihtühingu tasandil juriidilise isiku tulumaksuga määras 20/80, alates 2025. aastast 22/78 (**TuMS § 4 lõiked 1 ja 1¹**).

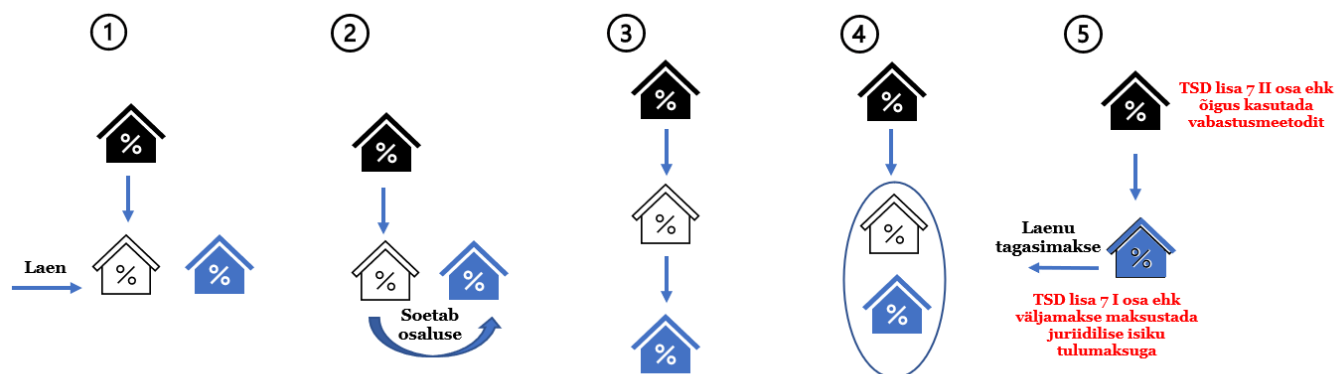
Debt push-down tehingute kontekstis tähendab see olukorda, kus ühinemise tulemusel makstakse võetud laen ostetud äriühingu kasumi arvelt, mistõttu on Maksu- ja Tolliamet (MTA) seisukohal, et nii laenu põhiosa kui ka intressikohustuse tagasimaksed on kuritarvituse või maksueelise saamise eesmärgil tehtud tehingute puhul ühinenud ühingu tasandil käsitletavad kasumi jaotamisena.

Laenu- ja intressimaksete ümberkvalifitseerimine kasumi jaotamiseks on MTA hinnangul kuritarvituse korral võimalik lähtuvalt sisust, kuna laenu võtnud ühing ei maksnud võetud finantskohustust oma vahenditest tagasi, vaid seda tehti sihtühingu rahavoogudest. Kui sihtühing ei maksaks enda ostuks võetud laenu oma rahavoogude arvelt kinni, vaid maksaks osanikele/aktsionäridele dividende, oleks kasumi jaotamine maksustatud TuMS § 50 lg 1 alusel ning väljamakselt kuuluks tasumisele tulumaks. Kui sihtühing kasumit ei jaota, vaid see makstakse peale ühinemist laenu nime all võlausaldajale tagasi ning kogu tehinguteahela eesmärk on olnud maksudest kõrvale hoidumine, on MTA hinnangul tegemist sisust lähtuvalt sihtühingu kasumi jaotamisega ning selle tehinguga saadakse põhjendamatult maksueelis.

TuMS § 5¹ lubab maksustamisel jätta arvesse võtmata tehingut või tehingute ahelat, mille eesmärk või üks põhieesmärkidest on saada maksueelis. Kui selgub, et ühinenud ühing on saanud **põhjendamatult**

maksueelise, kuna dividendide maksmise asemel makstakse võetud laen ja laenuga kaasnev intressikohustus kinni ilma, et sellelt tuleks tulumaksu tasuda, annab nimetatud säte MTA-le õiguse tehingud ümber kvalifitseerida ja maksustada tulumaksuga.

Joonis 4



Kasumi jaotamine kuulub ühinenud ühingu tasandil deklareerimisele vormi TSD lisa 7 I osas koodiga 7008, vormil INF on väljamakse liik „DK” ning väljamakse kuulub maksustamisele juriidilise isiku tulumaksuga määras 20/80, alates 2025. aastast 22/78 (TuMS § 4 lõiked 1 ja 1¹).

Kuigi laen makstakse tagasi ja maksustatakse tulumaksuga ühinenud ühingu tasemel, on emaühingul, kes on skeemi initsiaator ja joonistel musta värvi äriühing, õigus topeltmaksustamise vältimiseks kasutada vabastusmeetodit (vt joonist 4). Vabastusmeetodi kasutamise õigus tekib emaühingul maksuõiguses kehtiva ühetaolise maksustamise põhimõtte alusel, mille kohaselt tuleb kõiki sarnases situatsioonis olevaid ühingu ja isikuid kohelda võrdselt. Kui MTA hinnangul on tegemist TuMS § 50 lg 1 alusel kasumi jaotamisega, siis osanikele/aktsionäridele dividende jaotamisel oleks juriidilisel isikul õigus kasutada vabastusmeetodit. See tähendab, et ka selles juhendis toodud tehingu puhul peab vabastusmeetodi kasutamise võimalus säilima siis, kui laenu ja intressi tagasimaksed hinnatakse ümber ning maksustatakse kasumi jaotamisena. See tähendab, et musta värvi ühingul (teisisõnu ühinenud ühingust kõrgemal oleval ühingul) on õigus deklareerida makstud summa deklaratsiooni TSD lisa 7 II osas koodiga 723, kui tegemist on Eestis registreeritud ühinguga.

Kui sihtühing ei maksaks emaühingule enda ostuks emaühingult võetud laenu oma rahavoogude arvelt kinni, vaid maksaks osanikele/aktsionäridele dividende, oleks kasumi jaotamine maksustatud TuMS § 50 lg 1 alusel ning väljamakselt kuuluks tasumisele tulumaks.

Kui maksueelise saamise eesmärgil tehtud tehing tehakse laenu asemel omakapitaliga (*equity push-down* tehing), siis on maksustamise aluseks TuMS § 50 lg 2. Täpsemalt maksab residendist äriühing tulumaksu aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel, aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete (edaspidi osalus) tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksete summa osalt, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. Näiteks olukorras, kus tehakse joonisel 3 kajastatud struktureerimise tehing omakapitaliga (st emaühing teeb ühe tütarühinguga teise mitterahalise sissemakse või laenuõudega

mitterahalise sissemakse), siis tekib olukord, kus tütarühingu võib deklaratsiooni TSD lisa 7 osas la koodil 7030 deklareerida omakapitali sissemakse, kuid kui tegemist on maksueelise saamise eesmärgil tehtud tehingutega, siis sellise omakapitali sissemakse deklareerimine ei ole lubatud. Arvestades, et sellisel juhul tekib väljamakse tegemisel olukord, kus väljamaksed ületavad sissemakse, siis tekib sihtühingu tasandil maksukohustus, kuna omakapitali väljamakse tuleb deklareerida vormi TSD lisa 7 koodil 7060.

Topeltmaksustamise vältimiseks on ka *equity push-down* tehingute puhul emaühingul õigus kasutada vabastusmeetodit. See tähendab, et musta värvi ühingul on õigus deklareerida maksustatud summa deklaratsiooni TSD lisa 7 II osas koodiga 730, kui tegemist on Eestis registreeritud ühinguga.

Viimati uuendatud 18.12.2024