

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Mattias Kõrge

**ÜHINGU, MIS ON MAKSURESIDENT MUUS KUI OMAS
REGISTREERIMISRIIGIS, RAAMATUPIDAMINE JA
FINANTSARUANDLUS**

Magistritöö

Õppekava Äriahandus ja majandusarvestus, peeriala Majandusarvestus

Juhendaja: Dmitri Zdobnõh

Tallinn 2022

Deklareerin, et olen koostanud lõputöö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 10361 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Mattias Kõrge

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 192139TARM

Üliõpilase e-posti aadress: makorg@taltech.ee

Juhendaja: Dmitri Zdobnõh:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	5
SISSEJUHATUS	6
1. E-RESIDENDI POOLT ASUTATUD ETTEVÕTTE RESIDENTSUS	10
1.1. Residentsus ja maksustamine	10
1.2. Topeltmaksustamise vältimine	11
1.2.1 Türgi ja Eesti maksuleping	13
1.2.2 Eesti ja Hispaania maksuleping	14
1.3 Residentsuse määramine vastastikuse kokkuleppe menetluse alusel	15
2. ETTEVÕTTE FINANTSARVESTUS JA ARUANDLUS	17
2.1. Finantsarvestus ettevõttes	17
2.2. Eesti finantsaruandluse standard	18
2.3 SME IFRS	22
2.3.1 Tulumaksu arvestus	25
2.2.2 Aruandeperioodi järgsed sündmused	27
3. TOPELMAKSUSTAMISE KAJASTAMINE FINANTSARVESTUSES	28
3.1 Kajastamine raamatupidamises	28
3.2 Topeltresidentsuse tekkimise kajastamine	29
3.2.1 Kohustisena kajastamine	29
3.2.2 Eraldisena kajastamine	30
3.2.3 Tingimusliku kohustisena kajastamine	31
3.2.4 Kajastamine lisades	31
3.3 Kajastamine vastastikuse kokkuleppe menetluse ajal	32
3.3.1 Tingimusliku varana kajastamine	33
3.3.2 Kohustisena kajastamine	34
3.3.3 Eraldisena kajastamine	35
3.3.4 Tingimusliku kohustisena kajastamine	36
3.3.5 Lisades kajastamine	36
3.4 Kajastamine peale MAP menetlust	38
3.5 Järeldused	39
KOKKUVÕTE	41
SUMMARY	44

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

46

Lisa 1. Lihtlitsents

49

LÜHIKOKKUVÕTE

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on selgitada välja kuidas on korrektne kajastada ning avalikustada topeltmaksukohustustusega seotud maksukohustused äriühingu finantsarvestuses nii selle tekkimise hetkel, vastastikkuse kokkuleppe menetluse ajal tulenevalt maksulepingu rakendamise avaldusest kui peale menetlust. Töös lähtutakse Eesti finantsaruandluse standardist, OECD mudellepingust, selle kommentaaridest, Euroopa nõukogu direktiividest, OECD juhistest ja topeltmaksustamise lepingutest. IFRS standardit töös ei käsitleta, kuna autori hinnangul on e-residentide poolt juhitud ettevõtte pigem väikese ja keskmise suurusega ning ei kasuta finantsarvestuse koostamisel IFRS standardit.

Töös püstitatakse järgmised uurimisülesanded:

- 1) Selgitada välja, kuidas tekib topeltresidentsus äriühingul
- 2) Selgitada välja, kuidas tuleb topeltresidentsust ning maksukohustust kajastada raamatupidamises ja finantsaruandluses.

Uuringust selgub, et näiteks Türgi ja Hispaania siseriiklike seaduste järgi on äriühing selle riigi maksuresident kui selle juhtimine toimub sealt. Seega selle riigi e-residentide poolt juhitud Eesti äriühingutel oht topeltresidentsuseks ning ka topeltmaksustamise oht. Maksulepingu rakendamisel tuleb sellisel juhul viia läbi vastastikkuse kokkuleppe menetlus, mille läbiviimise tähtaega ei ole ette antud ning mille tulemusena ei ole teada, kas kokkuleppele jõutakse või kumma riigi maksuresidentsus ettevõttele jääb. Topeltresidentsuse ning sellega kaasneva võiva maksukohustuse korrektne kajastamine enne maksulepingu rakendamist põhineb suuresti äriühingu enda antud hinnangule maksukohustuse tõenäosusele, kas äriühing kajastab seda kohustusena, eraldisena või tingimusliku kohustusena.

Märksõnad: topeltresidentsus, vastastikkuse kokkuleppe menetlus, Eesti Finantsaruandluse Standard

SISSEJUHATUS

Üks uuenduslikke programme Euroopa Liidus on E-residentsus, mida ka teised Euroopa Liidu riigid arendavad ning loodavad hakata pakkuma. E-residentsus on Eesti riigi poolt 2014 aastal algatatud programm, kus teiste riikide kodanikel on võimalik turvaliselt kasutada Eesti avalikke ja e-erasektori e-teenuseid. E-resident saab endale Eesti digi-ID kaardi ning sellega on tal võimalik allkirjastada dokumente, logida erinevatesse portaalidesse ja infosüsteemidesse. Samuti on võimalik e-residendil kiiresti ja lihtsalt asutada digi-ID kaardi abil endale ettevõtte Eestis. (E-residentsus 2021)

2020. aasta lõpus avaldatud statistika andmetel on e-residente juba 73400 välisriigi kodanikku. E-residentide poolt loodud üle 14 200 äriühingu. Seega järjest enam võime puutuda kokku äriühingute, mida juhivad või omavad e-residendid. Kõige ettevõtlikumad e-residendid tulevad Türgist ning Hispaaniast, kelledest asutavad siin ettevõtte 30-31%. E-residentide poolt loodud äriühingutest 39% tegutseb info ja side valdkonnas, pakkudes programmeerimise, konsultatsiooni ja muid sarnaseid teenuseid. (Statistikaamet 2020)

E-residentsuse teenus ei tohiks olla ainult pakkuda ligipääsu valitsuse teenustele elektroonilises vormis vaid see peaks olema ühildatud ka teiste seonduvate teenuste ja protseduuridega ning toetama neid. (Reidolf, Prause, 2012, 172-183)

Äriühingu asutamine on e-residentide jaoks muudetud väga lihtsaks ning kergeks, tänu digi-ID kaardile on võimalik äriühing asutada läbi e-äriregistri väga lihtsalt, siis finantsaruandlus ning maksundus võib tuua kaasa ootamatuid probleeme nii äriühingutele endale kui ka kreditoridele või koostööpartneritele. E-residentide poolt loodud Eesti äriühingud on Eesti residendid kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. See, et äriühing on asutamise järgselt Eesti resident, ei hoia ära olukorda, kus mõni teine riik peab samuti äriühingut oma residendiks. Järjest enam populaarsust koguv kaugtöötamine või töötamine välismaalt võib tuua olukorra, kus Eesti residendist äriühingul tekib residentsus ka selles riigis kust e-resident parajasti äriühingut juhib. Käesolevas töös

keskendutakse e-residentide poolt asutatud ning juhitud äriühingutele, kuna autori arvates suurema tõenäosusega maksustab teise riigi maksukoguja enda kodanikke kui Eesti kodanikke, kes näiteks Hispaanias elades tegeleb oma äriühingu juhtimisega.

Näiteks Türgi või Hispaania kodanik, kes registreerib Eestis endale äriühingu kasutades selleks e-residentsuse programmi. Äriühingu juhtimine toimub selle kodaniku koduriigist. Mõlemas näitena toodud riigis peetakse juhtimise asukohta residentsuse määramise aluseks (Tax.. 2019, Guide... 2019). Seega võib Türgi või Hispaania maksukoguja hakata pidama seda Eesti äriühingut enda residentiks ning soovib maksustada tema teenitud kasumit. Vältimaks topeltmaksustamist on Eesti riik sõlminud selliste olukordade puhuks topeltmaksustamise vältimise lepingud (edaspidi ka: maksuleping), mis tähendab, et kui äriühing maksab teenitud kasumilt tulumaksu mõnda teise riiki, siis Eestis tal dividende jaotades maksukohustust ei teki.

Siiski võib tulla ette olukordi, kus äriühingul võib tekkida maksukohustus mitmes riigis, kuna Eestil ei ole sõlmitud topeltmaksustamise lepingud kõikide riikidega ning isegi kui on siis võivad riigid mõista neid lepinguid erinevalt ning ei pruugi jõuda omavahel kokkuleppele, kummale riigile jääb õigus äriühingu maksustamisele või läheb kokkuleppeni jõudmiseks mitu aastat aega.

Raamatupidamise seaduse § 4 p-i 1 järgi on raamatupidamiskohustuslane kohustama korraldama raamatupidamist selliselt, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, finantstulemustest ja rahavoogudest. (RPS) Seega, et raamatupidamisseadust täita ning pidada korrektset finantsarvestust, tuleks ettevõttel kajastada ka tekkinud või tekkivat topeltmaksustamise või tulumaksuarvestamise kohustust. Teatavasti maksustavad paljud riigid tekkinud kasumit selle tekkimise hetkel, mitte dividendide jaotamise hetkel. Seega mängib ettevõtte residentsus või topeltresidentsus suurt rolli ettevõtte finantsarvestusel ning selle korrektset esitamisel. Lähtudes raamatupidamise seadusest peab ettevõtja korraldama raamatupidamist ja finantsaruandlust selliselt, et see oleks korrektne ja tagaks objektiivse informatsiooni raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on selgitada välja kuidas on korrektne kajastada ning avalikustada topeltmaksukohustustusega seotud maksukohustused äriühingu finantsarvestuses nii selle tekkimise hetkel, vastastikkuse kokkuleppe menetluse ajal tulenevalt maksulepingu rakendamise avaldusest kui peale menetlust. Töös lähtutakse Eesti finantsaruandluse standardist,

OECD mudellepingust, selle kommentaaridest, Euroopa nõukogu direktiividest, OECD juhistest ja topeltmaksustamise lepingutest. IFRS standardit töös ei käsitleta, kuna autori hinnangul on e-residentide poolt juhitud ettevõtte pigem väikese ja keskmise suurusega ning ei kasuta finantsarvestuse koostamisel IFRS standardit.

Töös püstitatakse järgmised uurimisülesanded:

- 1) Selgitada välja, kuidas tekib topeltresidentsus äriühingul.
- 2) Selgitada välja, kuidas tuleb topeltresidentsust ning maksukohustust kajastada raamatupidamises ja finantsaruandluses.

Magistritöö teema on aktuaalne, kuna puudub ülevaade kuidas peaksid äriühingud kajastama raamatupidamises topeltresidentsust või pidama finantsarvestust residentsuse määramise ajal läbi riikide vahelise vastastikuse kokkuleppe menetluse. Korrektnen finantsarvestus ning aruandlus on oluline nii äriühingule endale kui ka finantsaruannete kasutajatele. See puudutab nii võlausaldajaid, kes teevad aruande põhjal otsuseid äriühinguga tehingute tegemiseks kui ka võimalikke investoreid, kes soovivad ettevõttesse investeerida. Töö eesmärk saavutatakse kvalitatiivse uuringu tulemusel. Teoreetilises osas tuginetakse Eesti finantsaruandluse standardile ning õigusaktidele.

Magistritöö on jaotatud kolme peatükki. Esimeses peatükis uuritakse, mis on residentsus, kuidas võib tekkida äriühingul topeltresidentsus ning kuidas seda on võimalik vältida. Samuti uuritakse kuidas näeb välja maksulepingu rakendamisel võimalik vastastikuse kokkuleppe menetluse protsess ning millised on selle protsessi tulemused ja tagajärjed äriühingu jaoks. Analüüsitakse Eesti-Türgi ja Eesti-Hispaania vahelisi maksulepinguid, millistel juhtudel võib tekkida nende riikide e-residentide äriühingul topeltresidentsus,

Töö teises peatükis uuritakse Eesti finantsaruandluse standardit ning SME IFRS-i, kuidas tuleb kajastada tulumaksukohustust finantsarvestuses, millised reeglid on eraldiste, tingimuslike eraldiste ja varade arvele võtmisel ning mida peab äriühingu majandusaasta aruande lisades avalikustama seoses tekkinud või tekkiva tulumaksukohustusega.

Kolmandas peatükis analüüsitakse kuidas on korrektne kajastada topelt maksukohustust selle tekkimise hetkel, sel hetkel kui toimub vastastikuse kokkuleppe menetlus maksulepingu rakendamiseks ning peale selle rakendamist. Lähtudes Eesti finantsaruandluse standardist nende olukordade kajastamisel.

1. E-RESIDENDI POOLT ASUTATUD ETTEVÕTTE RESIDENTSUS

Euroopa komisjoni üks kümnest põhiprioriteedist on muuta Euroopa Liit ja selle seadused ühilduvaks uute digitaalsete tehnoloogiate ning teenustega ning luua ühtne digitaalne majandus. Seda nähakse võimalust luua kasvuks loomaks e-keskkonda, kus teenused ja tooted aitavad inimesi paremini ligi pääseda nendele teenustele. Samuti on fakt, et osad liikmesriigid on oma lahendustega ajast eest, mis on väljakutseks nii juriidiliselt kui ka tehnilisest vaatest tervele Euroopa Liidule. Seetõttu liikmesriigid, kellel on hästi arenenud e-valitsuse süsteem võivad olla ees Euroopa liidus kehtivatest regulatsioonidest ja seadustest. (Kõ, Francesconi 2016, 31) E-residentidele väljastatud juhendis on toodud ära, et asutatud ettevõtted on automaatselt Eesti residendid ning Maksu-ja Tolliamet väljastab ka probleemideta tõendi maksuresidentsuse kohta ei hoia see siiski ära olukorda, kus ettevõttel võib tekkida residentsus ka mõnes teises riigis ning seetõttu ka topeltresidentsus. (Busines... 87-99)

1.1. Residentsus ja maksustamine

Maksustamaks äriühingu tulu peab olema riigi ning maksumaksja vahel objektiivne side või seos. Enamasti on selleks siis juhtimise asukoht või asutamise riik. Riigid võivad pidada ka piisavaks objektiivseks sidemeks kui väike osa ettevõtte juhtimisest või tehingutest toimub selles riigis. Riigid võivad ka väiksema sideme esinemise puhul pidada sind enda maksuresidendiks ning püüda maksustada äriühingu tulu. See tähendab äriühingu jaoks topeltresidentsust ja topelmaksustamist. (Lang 2013, 27)

Kehtiva tulumaksuseaduse § 6 lg 2 järgi on juriidiline isik Eesti resident kui ta on asutatud Eesti seaduste alusel. Resident on maksukohustusega isik, kelle tulusid maksustatakse maailmatulu printsiibi alusel (Lehis 2021, 44).

Residendist juriidiline isik maksab tulumaksu § 48-52 nimetatud maksuobjektidelt ning peab kinni tulumaksu loetletud väljamaksetelt (TuMS). Seega kui e-resident registreerib endale äriühingu

Eestis on see äriühing automaatselt Eesti seaduste järgi Eesti resident ning maksustatakse vastavalt Eestis kehtivatele seadustele. Eestis kehtiva tulumaksusüsteemi järgi tekib tulumaksukohustus kasumi jaotamise hetkel mitte selle teenimise hetkel. Selline süsteem soodustab välisinvesteeringuid Eesti ettevõtetesse ning samuti ka ettevõtete siseinvesteeringuid. Tänu Eesti tulumaksusüsteemile on mõnevõrra keerulisem sobitada seda ka maksulepingutesse. (Lehis 2021, 39)

Välisriikides maksustatakse enamasti äriühingute kasumeid nende tekkimise hetkel. Maksumääramisel kasutatakse raamatupidamislikku kasumi arvestust. Raamatupidamislik kasum ei ole seotud ettevõtte tegeliku finantsseisundi ja tulemustega. (Harris 2013, 89) Kasumi maksustamise aspektist on Eesti ettevõttel kasulikum säilitada Eesti residentsust.

1.2. Topeltmaksustamise vältimine

Vältimaks olukorda, kus äriühing peab maksma mitmes riigis korraga makse on riigid sõlminud mitmete riikidega topeltmaksustamise lepingud (Lang 2013, 27-28). Maksulepingutes on riigid omavahel kokku leppinud millistel juhtudel on maksustamise õigus ühel riigil ja millistel juhtudel teisel riigil. Lepingute üheks eesmärgiks on kohelda ettevõtjaid võrdselt ning vältida maksudest kõrvale hiilimist. Maksulepingu rakendamine võib tuua kaasa, kas vabastamise tulumaksu maksimisest või madalama maksumäära kohaldamise Eestis või teises riigis. (Lehis 2021, 95)

Topeltmaksustamine on juhul kui kaks või enam riiki määravad maksu sama maksustatava tulu või kapitali suhtes ning see toob kaasa (EN direktiiv 2017/1852):

- Täiendava maksukulu
- Maksukohustuse suurenemise
- Maksustatavast tulust maha arvatava kahjumi kadumise või vähenemise

Maksulepingut sõlmides on riigid võtnud endale kohustuse aktsepteerida rahvusvahelist õigust (Lang 2013, 27-29). Maksulepingud riikide vahel võivad küll erinevad, aga enamik maksulepingud on OECD mudellepingu järgi ülesse ehitatud. OECD mudellepingu artikkel 4 sätestab, et resident on isik, kes on selle riigi resident, selle riigi seaduse, asukoha, juhatuse asukoha või mõne muu sarnase kriteeriumi alusel. Kui nende kriteeriumite järgi peavad mõlemad

lepinguosalisel riigid äriühingut enda residentiks, siis mudellepingu artikli 3 järgi tuleks osapooltel residentsuse määramine teostada läbirääkimiste alusel, võtte aluseks juhatuse asukohta, registreerimise või tegutsemise asukohta. Kui riigid omavahel kokkuleppele ei jõua, siis ei ole äriühingul õigust saada maksuvabastust kummaski riigist ning temale kehtib topeltmaksustamine. (Model... 2017, 29-30)

Kui maksulepingu sõlmimisel on võetud aluseks OECD mudelleping siis rahvusvahelise õiguse põhimõtetest tulenevalt on osapooltel ka kohustus järgida OECD mudellepingu kommentaare, mis aitavad lepingu punkte paremini tõlgendada (Lehis 2021 96-97). Maksulepingute tõlgendamine võib erineda ka tänu keelelisele erinevusele. Seetõttu koostatakse tihti peale maksulepingud kolmes keeles. Mõlema osapoole riigi keeles ning kolmandas neutraalses keeles, mis aitab ära hoida teisiti mõistmist tänu keelte erinevusele (Lang 2013 32-33). Eesti sõlmitud maksulepingud lähtuvad mudellepingu struktuurist ja põhimõtetest. Sama on ka artiklite numeratsioon. Juriidiliste isikute residentsuse määramine Eesti lepingutes on mudellepingust erinev, kus topeltresidentsuse puhul tuleks eelistada residentsuse määramisel juhatuse asukohta. Eesti lepingute puhul tuleks viia läbi residentsuse määramiseks vastastikuse kokkuleppe menetlus ning ilma vastava kokkuleppeta topeltresidentsus säilib. Mitmete maksulepingute lisa protokollidesse on see ka sisse kirjutatud, et juhul kui Tulumaksuseadus peaks muutuma siis muudetakse ka maksulepingut ning residentsust hakatakse määrama juhatuse asukohta järgi nagu näeb ette mudelleping ja selle kommentaarid. (Lehis 2021, 98-99)

Kõige enam tekib äriühingutel topeltresidentsus juhtudel, kus üks riikidest peab oluliseks registreerimise asukohta ning teine osapool hoopis asukohta kust äriühingut juhitakse. OECD mudellepingu kommentaarides on sätestatud, et juhul kui äriühing on seaduste järgi resident mõlemas riigis, siis tuleks riikidel omavahel läbirääkimisi pidades vaadata kõigepealt, kus asub selle ettevõtte juhtimine, mitte kus on ta registreeritud. Seega on mudellepingu kommentaaride järgi eelistatud residentsuse määramise alus ettevõtte juhtimise asukoht. Juhtimise asukohta all mõistetakse kohta, kus tähtsamad juhtimis- ja ärianduslikud otsused tehakse, mis on vajalikud ettevõtte toimimiseks. Juhtimise asukohta määramisel tuleb võtta arvesse kõiki fakte ja asjaolusid ning seda raskendab uute kommunikatsiooni lahenduste kasutuselevõtt. Residentsuse määramisel tuleks arvestada selliseid faktoreid näiteks, kus peetakse peamiselt juhatuse koosolekuid, kus asub ettevõtte juht või juhatuse peamiselt. (Commentaries... 2010, 88-90) Olukordades, kus koosolekuid peetakse interneti vahendusel ning koosolekul osalevad ettevõtte juhid asuvad erinevates riikides võib juhtimise asukohta määramine olla väga keeruline. Äriühingute topeltresidentsuse

lahendamise küsimuse võivad riigid maksulepingu järgi lahendada ka juhtumi haaval omavahelisi läbirääkimisi pidades. Seni kuni pole juhtumit lahendatud maksuvabastused ei kehti. (Commentaries... 2010, 88-90)

Käesolevas töös on analüüsitud Eesti-Türgi ning Eesti-Hispaania maksulepinguid, kuna eelnevalt välja toodud e-residentide statistika alusel on nendest riikidest pärit kodanikud asutanud kõige rohkem äriühinguid läbi e-residentsuse.

1.2.1. Türgi ja Eesti maksuleping

Eesti ja Türgi vahel on maksuleping sõlmitud 2003 aastal. Lepingu subjektiks on isik, kes on ühe või mõlema lepinguosalise riigi resident. Leping kehtib eelkõige Eesti tulumaksu ja kohaliku maksu kohta. Türgis tulumaksu, juriidilise isiku tulumaksu (Kurumlar Vergisi) ning lõivu kohta tulumaksult ja juriidilise isiku tulumaksult. (Eesti Vabariigi... 2005)

Lepingu ülesse ehitus on sarnane OECD mudellepingule ning Eesti Türgi vaheline maksulepingu artikkel 4. sätestab samuti residentsuse määramise alused. Lepingus tähendab mõiste lepinguosalise riigi resident isikut, kes on selle riigi seaduste alusel maksukohustuslane elu- või asukoha, peakontori, juhtkonna asukoha, asutamise koha või muu sellise kriteeriumi järgi. Kui selle mõiste alusel on isik mõlema lepinguosalise riigi resident, otsustavad lepinguosaliste riikide pädevad ametiisikud tema suhtes lepingu kohaldamise kokkuleppe teel. Kui kokkuleppele ei jõua, ei käsitata isikut kummagi lepinguosalise riigi residendina ja lepingus ettenähtud eeliseid talle ei kohaldata. (Eesti Vabariigi... 2005)

Eesti tulumaksu seaduse järgi on äriühing Eesti resident kui ta on asutatud selle seaduse järgi. Türgis kehtivate seaduste järgi peab Türgi äriühingut enda residendiks kui selle juriidiline aadress põhikirja alusel või kui äriühingu tegevus toimub Türgis. Äriühingu tegevuse all peetakse silmas igapäevast äritegevust või selle juhtimist. (Tax... 2019)

Seega olukorras, kus Türgi e-resident on loonud endale Eestis äriühingu ning pakub näiteks IT-teenuseid läbi Eesti ettevõtte, tehes ise tööd Türgis võib ka Türgi riik pidada antud äriühingut oma residendiks kuna selle tegevust juhitakse Türgist, mis tähendab et sellele rakenduvad ka Türgis kehtivad maksud. Võimaliku topeltmaksustamise vältimiseks peaks rakendama Eesti-Türgi maksulepingut, kus osapooled peaksid läbirääkimiste teel otsustama äriühingu residentsuse.

Mudellepingu kommentaaride järgi jätab Türgi endale õiguse määrata residentsust nii äriühingu registreerimise asukoha kui ka ettevõtte tegeliku juhtimise asukoha järgi (Commentaries...2010, 91).

1.2.2. Eesti ja Hispaania maksuleping

Hispaania siseriiklike seaduste järgi on äriühing Hispaania maksuresident kui ta on, kas asutatud Hispaania seaduste järgi, tema registreeritud asukoht on Hispaanias või äriühingu juhtimine toimub Hispaaniast (Guide... 2021, 61). Seega on olemas võimalus, et Hispaania peab Eesti äriühingut enda residendiks kui selle juhtimisega tegeletakse Hispaaniast. Hispaania residendist äriühingud peavad enda iga aastast kasumilt maksma maksu 25% aastas ning topeltmaksustamised kõrvaldatakse vabastusmeetodi abil läbi topeltmaksustamislepingute (Guide... 2021, 61-62).

Eesti ja Hispaania tulu – ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise leping on vastu võetud 2003 aastal. Lepingu subjektiks on isik, kes on ühe või mõlema riigi resident. Leping hõlmab ka Eestis kehtivat tulumaksu ning Hispaania juriidilise isiku tulumaksu ning kapitalimaksu. Leping on ülesse ehitatud sarnaselt OECD mudellepingule ning lepingu artiklis 4. käsitletakse lepingu subjekti residentsust. Lepingu kohaselt on isik lepinguosalise riigi resident, kes on selle riigi seaduste alusel maksukohustuslane elu- või asukoha, juhtkonna asukoha, asutamise koha või muu sellise kriteeriumi järgi. Kui selle kohaselt on isik mõlema riigi resident, siis lepinguosalsed määravad isiku residentsuse kokkuleppe teel, arvestades isiku kõrgeima juhtorgani asukohta, registreerimis- või asutamise koha ning teisi olulisi majanduslikke ja materiaalseid näitajaid. Kui omavahelisele kokkuleppele ei jõuta, ei saa isik lepingu eeliseid taotleda. (Eesti-Hispaania... 2003)

Maksulepingu järgselt võib maksumaksja, kelle arvates lepinguosalise riigi tegevus põhjustab sellise maksustamise, mis ei ole lepinguga korrektne, siis on tal õigus esitada kaebus lepinguosalise riigi peale oma residendiriigi pädevale ametiisikule. Kui kaebus on põhjendatud ning rahuldavat lahendust ei suudeta välja pakkuda, siis pöördub ametnik teise lepinguosalise riigi ametniku poole lahendamaks kaebus vastastikusel kokkuleppel ning likvideerimaks lepingut rikkuv maksustamine. (Eesti-Hispaania... 2003)

Eesti-Hispaania vahelisel maksulepingul on ka lisa nagu ka Türgiga sõlmitud lepingus, kus täpsustatakse, et vastastikuse kokkuleppe menetluse alusel määratakse residentsust seni kuni Eesti seaduste järgi ei loeta residentsuse aluseks ettevõtte juhtimise asukohta. Kui Eesti seda seadust muudab, siis loetakse äriühing selle riigi residendiks, kus asub tema kõrgem juhtimisorgan. (Eesti-Hispaania... 2003)

Sarnaselt Türgiga võib Hispaania pidada e-residendi Eesti äriühingut enda residendiks, kui seda juhitakse Hispaaniast. Maksulepingu rakendamisel tuleb osapooltel läbi vastastikuse kokkuleppe menetluse lahendada residentsuse küsimus.

1.3. Residentsuse määramine vastastikuse kokkuleppe menetluse alusel

Kui äriühing on asutatud Eesti seaduste järgi siis on ta automaatselt Eesti resident ning otsest kohustust ei ole ettevõttel esitada avaldust residentsuse määramiseks. Kui äriühingul tekib topelt residentsuse oht, või on juba tekkinud topeltmaksustamine, siis tuleb tal esitada 3 aasta jooksul taotlus Maksu-ja Tolliametile maksulepingu kohaldamiseks. (Lehis 2021, 96-98) Taotluse võib esitada ka teisele riigile. Juhul kui üks osapooltest nõustub taotlusega ja kõrvaldab topeltmaksustamise on topeltresidentsuse küsimus lahendatud.

Eesti ei tunnista erinevalt teistest riikidest residentsuse määramisel ettevõtte juhtimise asukohta ning Eestiga sõlmitud maksulepingute järgi tuleks selline situatsioon pidada läbirääkimisi pidades. Sellisel juhul algatatakse vastastikuse kokkuleppe menetlus. (Eesti... 2003) Taotluse võib tagasi lükata juhul kui taotlus ei ole korrektselt täidetud ning ei sisalda nõutud informatsiooni, vaidlusalune küsimus puudub või taotlust ei ole esitatud tähtaja jooksul. Seejärel teevad liikmesriigi pädevad asutused 6 kuu jooksul otsuse kaebuse vastuvõtmise või tagasilükkamise kohta. (EN direktiiv 2017/1852)

Taoliste menetluste edukamaks ja kiiremaks läbiviimiseks on Euroopa Liidu nõukogu väljastanud direktiivi, mis aitab lepingu osalistel riikidel residentsus vaidlusi kergemini ja efektiivsemalt lahendada. Seniste maksulepingutes ning liidu vahekohtu konventsioonides kirjapandud punktide alusel ei õnnestu alati riikidel omavahel vaidlusi tulemuslikult lahendada. Lisaks kujunevad residentsuse määramise küsimused läbirääkimiste teel liiga pikaks. Juhul kui mõlemad riigid võtavad vastu osapoole kaebuse, tuleks topeltmaksustamise küsimus lahendada ära vastastikuse kokkuleppe menetlusel kahe aasta jooksul. Lisaks on võimalik pikendada menetlust veel kuni 1

aasta võrra. Kui pädevad asutused on jõudnud residentsuse määramise osas kokkuleppele, teavitatakse mõjutatud isikut otsusest mis on pädeva asutuse jaoks siduv ning mille täitmist äriühing võib nõuda, tingimusel et ta nõustub otsusega ja loobub õigusest muule õiguskaitsevahendile. Kui äriühing on alustanud muudele õiguskaitsevahenditele toetuvate menetlustega nagu näiteks kohtumenetlus, jõustub ametiasutuste vaheline otsus alles siis kui teised menetlused on lõpetatud. Äriühingul tuleb esitada tõendid menetluste lõppemisest ning asutuste vaheline otsus jõustub viivitamata. Kui pädevad asutused, kes residentsuse küsimuse peaksid lahendama ei ole 3 aasta jooksul kokkuleppele jõudnud teavitavad asutused sellest äriühingut ning tuues välja kokkuleppele mittejõudmise põhjused. (EN direktiiv 2017/1852)

Vastastikuse kokkuleppe menetlus peaks äriühingu jaoks olema võimalikult läbipaistev ning ligipääsetav, siis menetluse osapoolteks on siiski lepinguosaliste riikide esindajad ning äriühingul on õigus anda seletusi asjaolude kohta. (Ault 2013, 15-16)

Kui mudellepingu kohaselt tuleks äriühingu residentsuse küsimuse lahendamisel eelistada juriidilise isiku juhtimise asukohta, siis Eesti poolt sõlmitud lepingutes tuleks residentsuse küsimus lahendada vastastikuse kokkuleppe menetluse teel. Seetõttu võib kokkuleppe sõlmimine või mitte sõlmimine sõltuda paljuski riikide siseõigusest. (Lehis 2021, 95-99)

2. ETTEVÕTTE FINANTSARVESTUS JA ARUANDLUS

Käesolevas peatükis toob autor välja, kuidas tuleb Eesti finantsaruandluse standardi ning SME IFRS-i järgi pidada äriühingus arvestust, kohustiste, eraldiste, tingimuslike kohustiste ning varade ja tulumaksu arvestuse üle. Samuti vaadeldakse millist infot on kohustatud ettevõtja esitama lisades. IFRS standardit käesolevas töös ei käsitleta, kuna autori arvates e-residentide poolt asutatud ettevõtted on pigem mikro- ja väikeettevõtted ning IFRS standardit pigem oma aruandluses ei kasuta.

2.1. Finantsarvestus ettevõttes

Raamatupidamise seaduse kohaselt on raamatupidamiskohustuslaseks iga Eestis registreeritud era- või avalik-õiguslik juriidiline isik. Raamatupidamises kasutatav arvestuspõhimõte ning informatsiooni esitamine peavad olema kooskõlas nõuetega, mis on seaduses sätestatud ning kas Eesti finantsaruandluse standardiga või Euroopa komisjoni poolt vastu võetud rahvusvahelise finantsstandardiga. Raamatupidamiskohustuslane kohustatud korraldama raamatupidamist selliselt, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest. (RPS 2021)

Kui äriühingu majandusaasta on lõppenud, koostab juhatus majandusaasta aruande raamatupidamise seaduses sätestatud korras (ÄS § 179 lg 1). Raamatupidamise aastaaruanne annab kasutajale, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised äriühingu finantsseisundi kohta asjakohast ning tõepärasest informatsiooni, mida aruande kasutaja saab majandusotsuste tegemisel kasutada. (RTJ 1 p 4)

Ettevõtte finantsarvestusel tuleb jälgida avalikustamise printsiipi. Seda nimetatakse ka täieliku avalikustamise põhimõtteks. Esitada tuleb kogu informatsioon, saamaks raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist tõene ja usaldusväärne ülevaade. Avalikustada tuleb tähtsad faktid, mis aitavad tõlgendada ettevõtte finantsaruandeid. (Alver 2017, 71)

Ettevõtte finantsaruannete kasutajad on, ettevõtte koostööpartnerid, kreditorid, riik ning ka investorid. Kes soovivad saada aktuaalselt informatsiooni ettevõtte finantsseisundi kohta, tegemaks otsuseid tegemaks ettevõttega koostööd, andma laenu või investeerima äriühingusse.

Kui kohene residentsuse määramine ei ole kohustuslik ning maksudeklaratsioone on võimalik äriühingul tagantjärgi muuta ja enamakstud tulumaksu tagasi küsida, siis ettevõtte finantsseisundi kajastamisel mängib suurt rolli ettevõtte topeltresidentsus ja tuleviku maksukohustus.

Kohustis ehk liability on finantsarvestuse rahvusvahelise standardi järgi momendi kohustus, mis on tekkinud eelnevate sündmuste tagajärjel ning mille täitmisel tuleb ära anda majanduslikult kasulikke ressursse. (Alver 2017, 61)

Kohustised võib jagada suures plaanis kolmeks (Hermanson, Edwards, Maher, 1998, 340):

- Selgelt määratavad kohustised – Kohustise eksisteerimine ja selle suurus on kindlad. Nendeks on enamjaolt bilansis kohustiste all arvele võetud näiteks võlad tarnijatele, palga võlad ja maksuvõlad.
- Hinnangulised kohustised – Kohustised mille olemasolu on kindel, aga suurust saab ainult ennustada. Siia alla kuuluvad näiteks garantii kohustised.
- Tingimuslikud kohustised – Kohustis, mille olemasolu ei ole kindel ning mille suurus sõltub tulevikus aset leidvatest sündmustest. Siia alla kuuluvad näiteks kohtuvaidlustest tulenevad kohustised, võla käendused mõne teise isiku võla eest ning maksuvaidlused.

2.2. Eesti finantsaruandluse standard

Eesti finantsaruandluse standard koosneb 16 st raamatupidamise toimkonna poolt väljastatud raamatupidamise juhiseist. Käesolevas töös analüüsitakse lähemalt juhiseid RTJ8, RTJ15 ja RTJ 1 saamaks selgust kuidas peaks kajastama e-residendi poolt loodud äriühing, kellel on tekkinud, kas topeltresidentsus või residentsus mõnes teises liikmesriigis ning topeltmaksustamine kõrvaldatakse maksulepingute rakendamise näol.

RTJ 8 juhend käsitleb eraldisi, tingimuslikke kohustusi ning tingimuslikke varasid ning seda rakendatakse sealhulgas ka edasilükkunud tulumaksu ja dividendide tulumaksu kajastamisel ja tingimuslikke kohustiste ja tingimuslike varade avalikustamisel raamatupidamise aastaaruandes. Juhend paneb paika reeglid eraldiste, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike kajastamiseks. (RTJ 8)

Finantsaruannete kasutajad soovivad saada informatsiooni, mis aitab õiglaselt hinnata ettevõtte tuleviku rahavoogusid. Selle jaoks on vajalik ka informatsioon, mis vaatab ette tulevikku ning püüab ära arvata minevikus tekkinud sündmuste edasist arengut peale aruande kuupäeva. Finantsarvestuses ja aruannetes on üldjuhul kajastatud tehingud mis on juba toimunud, aga teinekord võib olla informatsioon, mis pole veel kajastatud aruannetes kuid on tõenäosus selle juhtumiseks, parem ennustamiseks ettevõtte edasisi rahavoogusid. (Nikolay, Bazley 2003, 519)

Mõisteid eraldis ja kohustis tuleb käsitleda erinevalt. Eraldis on kohustis, mille ajastus või summa ei ole kindel (Alver 2017, 468). Eraldis ehk hinnanguline kohustis moodustatakse juhtkonna või mõne spetsialisti hinnangute alusel. Näiteks kui äriühingul on käimas kohtuprotsesse ja kaitsja hinnangule tuginedes moodustatakse eraldis juhuku kui äriühing peaks kaotama kohtuprotsessi. Eraldise suurus ei pruugi olla alati täpne ning neid tuleks kajastada muudest kohustustest eraldi. Eraldis tuleb moodustada siis kui on selle realiseerumise tõenäosus suurem kui 50%. (RTJ 8 p 10-19) Eraldis tuleks moodustada ka siis kui selleks tekib juriidiline kohustus näiteks maksuseadusest tulenev kohustus, olenemata sellest, kas maksuamet nõuab kohustise tasumist või mitte (Palmipuu 2012, 232).

Eraldise kajastamisel tuleks arvesse võtta kahte tegurit. Esiteks info, mis on ettevõttele saadaval aruannet koostades näitab, et tänu mineviku tegevustele tõenäoliselt tekib ettevõttel tulevikus kohustus. Teiseks peab olema võimalik selle kohustuse suurust adekvaatselt hinnata. (Bezley, Nikolai 2003, 520)

Eraldise kajastamine toimub bilansis ning selles summas, mis on juhtkonna või spetsialisti hinnangul aruandekuupäeva seisuga vajalik eraldisega seotud nõude tagamiseks. Uuel aruandekuupäeval tuleb eraldise suurust uuesti hinnata ning vajadusel seda muuta või kustutada. Kui eraldise suurust ei ole võimalik hinnata, aga on tõenäosus selle tekkimiseks, siis seda bilansis ei kajastata vaid kirjeldatakse eraldi lisades. (RTJ 8 p 14-18)

Eesti tulumaksuseaduse järgi ei maksustata mitte kasumit vaid tulumaksukohustus tekib dividendide maksmisel (TuMS §1, §50 lg 1). Seetõttu ei anna RTJ 8 järgi dividendide maksmise kohta eraldi eraldist ei tehta vaid tulumaks kajastatakse väljamaksmise perioodil kuluna. RTJ 8 juhendi järgi ei teki Eestis registreeritud äriühingutel ka edasilükkunud tulumaksukohustust ning seetõttu ei ole toodud ära ka juhendit edasilükkunud tulumaksu arvestuseks, sest see on hetkel aktuaalne ainult väikesele osale äriühingutest Eestis. Selle arvestuse kohustuse olemasolu puhul tuleks lähtuda arvestusel SME IFRS peatükist 29. (RTJ 8 p 45-49)

Lisaks eraldistele käsitleb RJT 8 ka mõistet tingimuslik kohustus. Tingimuslik kohustus on võimalik või juba olemasolev kohustus, mille realiseerumine erinevalt eraldisest ei ole tõenäoline või ei ole võimalik selle suurus adekvaatselt mõõta. Selliseid kohustusi bilansis ei kajastata vaid tuuakse välja majandusaasta aruande lisades. Samuti võib aruande lisadest välja jätta sellised kohustused, mille tõenäosus on väga väike. Sarnaselt tingimuslikule kohustisele tuleb käsitleda ka tingimuslikku vara. Juhul kui on tõenäoline, et äriühing võib saada tulevikus sellest kasu, siis avalikustate see lisades. Väga väikese tõenäosuse puhul ei kajastata seda üldse. (RTJ 8 p 50-51)

RTJ 15 käsitleb aastaaruannete hulgas sisalduva informatsiooni esitamist. RTJ 15 juhend järgib täismahus aastaaruande puhul SME IFRS-s kehtestatud nõudeid. Eestis on lubatud mikro ja väikeettevõttel esitada lühendatud aruanded, siis SME IFRS-s seda ei luba. RJT 15 juhendit tuleb kasutada kõigi raamatupidamise aastaaruannete koostamisel mille arvestuse aluseks Eesti finantsaruandluse standard. Raamatupidamise aastaaruande ülesehitus sõltub ettevõtte suuruselt. Eestis eristatakse 3 suurusega ettevõtteid. Suured ja keskmise suurusega, väikeettevõtjad ning mikroettevõtted. Vastavalt ettevõtte suurusele kehtivad ka erinevad nõuded RTJ 15 järgi. Juhul kui mõnda RTJ 15 kirjas olnud juhendit ei järgita, siis tuleb see avalikustada ja põhjendada ning kirjeldada mõju bilansi- ja kasumiaruandele. (RTJ 15)

Ettevõtja peab aastaaruannet koostades kirjeldama rakendatud olulisi arvestuspõhimõtteid kõigi selliste objektide kohta, kus on võimalik rakendada toimkonna juhendi alusel mitut erinevat meetodit, valdkondi mille arvestust toimkonna juhendid detailselt ei sätesta ning sündmusi millel on oluline mõju raamatupidamise aruannetele. Samuti tuleb arvestuspõhimõtete ja raamatupidamislike hinnangute muutused aruande välja tuua. (RTJ 15 p 5-12)

Kui peale aruande kuupäeva aruande koostamise hetkeks on ettevõttel teada olulised sündmused, mis võivad mõjutada ka järgnevate perioodide finantsnäitajaid, siis tuleb need sündmused

aastaruande lisas välja tuua. Sarnane kohustus kehtib ka tegevuse jätkuvuse printsiibi osas. Kui ettevõtja näeb ette, et vähemalt 12 kuu jooksul aruande kuupäevast kehtib ebakindlus tegevuse jätkuvuse osas ning äriühing ei suuda täita normaalse äritegevuse käigus oma kohustusi tuleb see avalikustada. Lisaks tuleb kirjeldada sündmusi ja asjaolusid, mis neid kahtlusi tekitavad ja juhtkonna poolt tehtavad tegevusi nende sündmustega ja asjaoludega tegelemiseks. (RTJ 15 p 15-17)

Järgnevalt uurib autor, millist informatsiooni on vaja avalikustada aastaruannete lisades RTJ 15 juhendi järgi mis seondub kohustiste, eraldiste ning tulumaksuga. Eraldiste, tingimuslike varade ning tingimuslike kohustised, mis avalikustatakse lisades peab neid analüüsima ning tooma eraldi saldo perioodi alguses, saldo muutuse, saldo lõppseisu ja perioodi jooksul kasutatud ja tühistatud summad. Koostatud eraldisi tuleb lühidalt kirjeldada ning selgitada kuidas on hinnatud eraldise suurust ja kasutatud eeldusi hindamisel. Lisaks tuleb anda informatsiooni, millal võiks eraldis realiseeruda ning millised asjaolud seda mõjutavad. Tingimuslikke kohustisi tuleb kirjeldada lisades ning anda hinnang nende võimaliku suuruse ja realiseerumise võimalikkuse kohta. (RTJ 15 p 41-42)

Juhendis on toodud välja eraldi lisa „Maksukohustised ja -nõuded“. Selles lisas tuleb ettevõtjal avalikustada maksukohustiste ja -nõuete analüüs maksuliikide kaupa. Kuidas maksukohustusi või nõudeid analüüsima peab, seda ei ole lahti seletatud. Eraldi lisas tuleb välja tuua ka tulevikus tekkiv tulumaksukohustus vastavalt kasumi jaotamise suurusele. Näidata tuleb ära tulumaksu summa, mis tuleks maksta kogu jaotamata kasumi väljamaksmisel. Lisaks kasumi jaotamisel tekkivale tulumaksule tuleb samas lisas välja tuua ka välismaal asuvatest tütarettevõtete kasumitest maksmisele kuuluva tulumaksu kulu või tulu. Sama kehtib ka edasilükkunud tulumaksu kulu või tulu kohta. (RTJ 15 p 43-44)

Eelpoolt väljatoodud nõuded kehtisid keskmiste ja suurte ettevõtete kohta. Väikeettevõtja peab aastaruannet koostades välja tooma, et tegemist on lühendatud raamatupidamise aruandega. Sellisel juhul tuleb lisades avalikustada raamatupidamisel rakendatud olulised põhimõtted, õiglasel väärtuses kajastatavate kohustiste ja varade suhtes kasutatud hindamismudelid ning nende eeldused, nende summad bilansis, õiglase väärtuse muutusest tulenevad kasum ja kahjum kasumiaruandes. Avalikustama peab bilansivälised siduvad kohustised ja tingimuslikud kohustised ning samuti olulised sündmused, mis on toimunud peale aruande kuupäeva. (RTJ 15 p 59)

Mikroettevõtja puhul tuleb avalikustada lisades asjaolu, et koostatud on lühendatud raamatupidamise aastaaruanne, tuua välja tagatisega pikaajalised kohustised ning nende varade kirjeldus ja bilansiline väärtus. Samuti tuleb avalikustada ka bilansivälised siduvad kohustised ja tingimuslikud kohustised. (RTJ 15 p 60)

Andmaks ettevõtte finantsseisundist õiglast väärtust ei piisa teinekord ainult seaduses nõutava miinimum info avalikustamisest. Teinekord on vaja selleks avalikustada rohkem informatsiooni kui nõutud, et pidada kinni õiglase ja õige põhimõttest. (Roberts, Weetman, Gordon 2002, 215)

2.3. SME IFRS

Kui raamatupidamise koostamisel tuleb lähtuda Eesti finantsaruandluse standardist, siis ebapiisavate juhiste korral Eesti finantsaruandluse standardis on lubatud kajastamisel lähtuda Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandluse standardist ehk lühendatult SME IFRS-ist. Seetõttu käsitleb autor ka käesolevas töös SME IFRS-i.

Standardit võivad kasutada väike- ja keskmise suurusega ettevõtted, millel ei ole avalikkuse ees aruandmise kohustust ja nad avaldavad üldotstarbelisi finantsaruandeid huvitatud osapooltele nagu passiivsed osanikud, olemasolevad ja potentsiaalsed võlausaldajad ning krediidiireitingu agentuurid. Standardi alusel koostatavate finantsaruannete eesmärk on anda ettevõtte finantsseisundi, tulemuse ja rahavoogude kohta infot, mida saavad aruande lugejad kasutada majandusotsuste tegemisel. (SME IFRS p 1)

Käesolevas töös käsitleb ja analüüsib autor järgmisi standardi peatükke: 1. peatükk „Väike- ja keskmise suurusega ettevõtted“, 2. peatükk „Kontseptsioonid ja aluspõhimõtted“ 21. peatükk „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja varad“, 29 peatükk „Tulumaks“ ja 32. peatükk „Aruandeperioodi lõpu järgsed sündmused“

Standardi järgi peab finantsaruannetes sisaldub info peab olema arusaadav lugejatele, kes omavad piisavaid teadmisi raamatupidamisest, äri- ja majandustegevusest ning oskavad aruannetes sisalduvat infot analüüsida. Finantsaruanded peavad olema asjakohased ning sisaldavad kõike olulist infot, mis aitab nende lugejatel teha majandusotsuseid või anda hinnangut ettevõtte finantsseisundile. Informatsiooni ei tohi edasi anda kallutatult ega vigaselt. Aruande koostamisel tuleb kajastada ebakindlaid asjaolusid konservatiivselt ehk varasid ei ole kajastatud tegelikusest

suuremana ega kohustusi ja kulusid tegelikusest väiksemana. Finantsaruannetes ei tohi avalikustada infot valikuliselt, edasi tuleb anda kogu info mis on lugeja jaoks oluline. Edastatud info peab olema võrreldav ning õigeaegselt esitatud. Kasutajaid peab teavitama arvestusmeetodite muudatustest. Kui mõne tehingu puhul ei ole juhendis toodud välja kuidas tuleb seda kajastada, siis võib juhtkond kasutada oma välja töötatud arvestusmeetodit, kui selle tulemusena saadud info on asjakohane ning usaldusväärne nende tehingute kirjeldamisel. (SME IFRS p 2)

Sarnaselt Raamatupidamise Toimkonna juhenditele tuleb ettevõtjal avalikustada SME IFRS meetodit kasutades majandusaasta aruande lisades infot, mis on jäänud põhjaruannetest välja, aga on tähtsad saamaks tervikliku pildi ettevõtte finantsseisundist. Välja tuleb tuua, milliseid arvestusmeetodeid on ettevõtte kasutanud. Lisades tuleb välja tuua ka need otsused ja kajastatud summad, mis on tehtud juhtkonna hinnangute baasilt. (SME IFRS p 21)

Finantsseisundi aruandes kohustise kajastamiseks peab olema tõenäoline, et sellest äriühingu majanduslik kasu suureneb või väheneb ning kohustise suurus on võimalik usaldusväärsetl mõõta. Erinevalt Raamatupidamise toimkonna juhendis toodud kohustiste hinnangu andmisele, tuleb SME IFRS alusel kohustise finantsseisundi aruandes kajastamisel või mitte kajastamisel lähtuda olemasolevatest tõendusmaterjalidest, mis on aruande koostamise ajaks kättesaadavad. Teise kriteeriumina on peab olema kohustise suurus usaldusväärsetl mõõdetav. Kui kohustise soetusmaksumus või väärtus ei ole teada, siis võib anda sellele mõistliku hinnangu ilma, et see kahjustaks finantsaruannete usaldusväärset. (SME IFRS p 21)

Kui kohustist on võimalik mõlema punkti alusel hinnata ning mõõta, siis tuleb seda kajastada finantsseisundi aruandes ehk bilansis. Juhendi järgi liigituvad kohustised juriidilisteks ja faktilisteks. Juriidilise kohustis tuleneb kas seadusest või siduvast lepingust ning on õiguslikult sissenõutav. Faktiline kohustus tuleneb väljakujunenud tegevusmustrist või teise osapoole teavitamisest kohustist aktsepteerima või täitma. Kohustisest vabanemiseks peab äriühing andma üle raha, muid varasid või osutama teenuseid. Kohustist võib lõpetada ka kohustusest loobumise teel. (SME IFRS p 21)

Kui tekkinud kohustist eespool toodud kahel viisil usaldusväärsetl mõõta ning hinnata ei ole võimalik, siis on SME IFRS peatükk 21 järgi tegemist tingimusliku kohustisega ning seda kajastatakse äriühingu aastaaruande lisades mitte bilansis. Eraldiste, tingimuslike kohustite ja varade kajastamisele on IFRS juhendis. Juhend käsitleb selliseid eraldi, mis on seotud

rendilepingutega, ehituslepingutega, töötajate hüvitistega ning tulumaksu arvestusega. (SME IFRS p 21) Autor toob välja info, mis on seotud tulumaksu eraldistega. Teisi eraldiste liike autor ei käsitle.

Eraldise kajastamise kohustus on äriühingul siis kui äriühingul on möödunud sündmustest tulenevalt kohustus aruandekuupäeva seisuga. Samuti peab olema tõenäoline, et selle kohustise rahuldamiseks peab äriühing tasuma rahas või andma üle muid vahendeid ja kohustise rahuldamiseks vajaminev summa on mõõdetav usaldusväärsetl. Selliste sündmuste all mõeldakse eelkõige kohustisi, mida tuleb ettevõttel täita. Need võivad olla näiteks juriidilised kohustused, mis tulenevad seadusest või siis faktilised kohustised, mis tulenevad äriühingu tegevusest ja on tekitanud teises osapooles õigustatud ootusi kohustise täitmiseks. Kui ettevõttele on teada, et peale aruande kuupäeva toimuvad sündmused võivad tekitada ettevõttele mõne juriidilise või faktilise kohustise, siis sellise kohustise kohta ei pea enne sündmuse toimumist tegema eraldist. (SME IFRS p 21)

Eraldis tuleb arvele võtta sellises summas, mis kulub äriühingul ratsionaalsetel kaalutlustel kohustise täitmiseks. Vajadusel tuleb kajastada summa nüüdisväärtuses, kasutades diskontomäära, mis on turu hetkehinnang raha ajaväärtusele. Sarnaselt Raamatupidamise toimkonna juhendile lubab IFRS katta eraldise arvelt ainult neid kulutusi, mille suhtes eraldis moodustati. Samuti tuleb igal aruandekuupäeval vajadusel eraldisi, kas suurendada, vähendada või kustutada. Koostatud eraldiste lühikirjeldus tuleb ettevõttel tuua välja aastaaruande lisades. Tuues välja kohustise lühikirjelduse ning eeldatavate maksete summa ning maksete tegemise ajad. Lisaks tuleb kõikide tehtud eraldiste kohta tuua välja eraldise saldo muutuste analüüs, kus on siis eraldiste summas perioodi alguses ja perioodi lõpus. Näidata tuleb ära täiendavalt tehtud eraldised, eraldisest kaetud summad ja tühistatud eraldised. (SME IFRS p 21)

Kui kohustise realiseerimine on pigem ebatõenäoline ja selle summat ei ole võimalik usaldusväärsetl mõõta, siis kajastata seda eraldisena vaid käsitletakse kui tingimuslikku kohustist. Sellised kohustised kajastatakse lisades välja arvatud juhul kui on tegu väga ebatõenäolise kohustisega. Sellisel juhul pole üldse kohustust seda kajastada finantsaruannetes. Vastupidiselt kohustistele võib tingimusliku varana kajastada äriühing vara siis kui majandusliku kasu saamine on pigem tõenäoline. Tingimuslikke kohustisi ei tule lisades nii põhjalikult kajastada kui eraldisi. Äriühing peab lisades välja tooma tingimusliku kohustise mõju ettevõtte finantsidele, võimalike

väljamaksete summa ja ajaga seotud ebakindlad asjaolud. Sarnaselt tuleb käituda ka tingimuslike varade puhul. (SME IFRS p 21)

Sarnaselt RJT juhendile tuleb ka SME IFRS arvestuspõhimõtteid kasutades lähtuda eraldise kajastamisel, kas seda on võimalik adekvaatselt hinnata ning kas on olemas faktiline või juriidiline kohustus.

2.3.1. Tulumaksu arvestus

Raamatupidamise toimkonna juhendis tulumaksu arvestus ei käsitletud praktiliselt üldse ning tulumaksu arvestuse vajadusel tuleks lähtuda SME IFRS juhendist. Tulumaksu all käsitleb juhend kõiki maksustataval kasumil põhinevaid kohalikke ja välismaiseid makse. Tulumaksu arvestust pidav äriühing peab finantsaruannetes kajastama kõiki tehtud tehingute ja sündmuste praegusi ja tulevase maksu tagajärgi.

Tulumaksu arvestuses jaguneb tulumaksu mõiste omakorda kaheks jooksev tulumaks ning edasilükkunud tulumaks. Jooksev tulumaks on see summa, mis äriühing peab tasuma ära jooksva perioodi või möödunud perioodi maksustatavalt kasumilt või summa, mis on kahjumilt tagastatav. Kuna ettevõtted ei pruugi igal aastal kasumisse jõuda, siis tihtipeale lubatakse ettevõttel jooksva perioodi tulumaks edasi kanda järgmisse perioodi kui äriühing prognoosib järgmiseks perioodiks näiteks kahjumit. Seda edasi kantud tulumaksukohustust nimetatakse edasilükkunud tulumaksuks. (SME IFRS p 29)

Kui Eestis kehtiva tulumaksu süsteemi järgi tuleb ettevõttel maksta tulumaksu ainult kasumi jaotamisel, mis on nii ettevõttele finantsarvestuse osas kui ka maksuhaldurile kontrolli osas üsna lihtne süsteem. Kui maksustatakse mitte kasumi jaotamist, vaid teenitud kasumit tulumaksuga, siis on selle üle arvestuse pidamine olulisel raskem ning ka arvestuse õigsust kontrollida on tunduvalt raskem. Maksukohustuse vähendamiseks võivad ettevõtted hakata näitama oma kasumeid tegelikust väiksemana. Seetõttu on SME IFRS juhendis toodud ära põhjalik käsitus tulumaksu arvestamise kohta.

Tulumaksu arvestamisel peab äriühing järgima juhendis toodud erinevaid samme. Kõigepealt peab äriühing kajastama jooksvat tulumaksu summas, võttes arvesse ka maksuhalduri kontrolli võimalikke tulemuste mõju. Seejärel teeb kindlaks millised varad või kohustused võivad mõjutada maksustatavat kasumit juhul kui varaseid realiseeritakse või kohustusi tasutakse. Sellised varad ja

kohustised tuleb kindlaks määrata aruandeperioodi lõpul. Lähtudes siis varade müügist või kohustiste arveldamisest. Lisaks tuleb kindlaks määrata tulud ja kulud, mis kuuluvad maksustamisele või maksust mahaarvamisele tulevastel perioodidel. Arvestust tuleb pidada ning välja arvutama peab ka ajutised erinevused, kasutamata maksukahjumid ja maksukrediidid. Kajastada tuleb edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised, vajadusel ümberhindab edasilükkunud tulumaksu varade väärtuse. Seejärel peab äriühing jaotama jooksva ja edasilükkunud kasumi või kahjumi, muu koondkasumi ja omakapitali vastavatel komponentidele ning peab lõpuks ka kogu nõutava info avalikustama. (SME IFRS p 29)

Kohustisena peab äriühing kajastama jooksva perioodi ning eelmiste perioodide maksustatavat kasumit. Kohustise asemel saab tulumaksu tasumist kajastada varana kui käesoleva ning eelmiste perioodide eest tasutud tulumaks ületab summat, kuulus tasumisele ehk äriühing kajastab enammakstud tulumaksu varana. Samamoodi tuleb kajastada ka jooksva aasta kahjumi pealt seda summat, mis on võimalik nõuda tagasi eelnevatelt perioodidelt tasutud tulumaksust maksukahjumi alusel. Sarnaselt tuleb kajastada edasilükkunud tulumaksu kohustist või vara. Kajastatavat tulumaksu kohustist või vara ei diskonteerita. Tulumaksu arvestusel võib esineda ebakindlust selles osas, kas maksuhaldur aktsepteerib ettevõtte deklareeritud tulumaksu summasid. Seega peab äriühing tulumaksu arvestamisel ja mõõtmisel võtma arvesse ka asjaolu, et maksuhaldurid võivad kontrollida deklareeritud summasid ning kõik asjaolud on neile täielikult teada. Vastavalt riikide seadustele võib tulumaksu arvestus erineda kui perioodi puhaskasum makstakse täielikult omanikele välja või sõltub sellest asjaolust tulumaksu tagastamine. Seega tuleb sellistel juhtudel äriühingutel kohustisena kajastada ka dividendide maksmist. Samuti võib tulla ette kohustist maksta dividendide jaotamisel osa dividendidest maksuhaldurile. Seda aga kajastatakse omakapitalis osana dividendidest. (SME IFRS p 29)

Makstud tulumaks kajastakse kuluna koondkasumis või omakapitali aruande osas, kus on kajastatud maksukulu tekitanud tehing või sündmus. Lisades kajastab äriühing info, mis võimaldab aruannete lugejatel aru saada kajastatud tehingute ja muude sündmustega kaasneva jooksva ja edasilükkunud tulumaksu olemust ja selle finantsmõju ettevõttele. Välja tuleb tuua eraldi seisvalt jooksva tulumaksu kulu, eelmiste perioodide korrigeerimised, maksumäärade muutuste või uute maksude kehtestamisega seotud edasilükkunud tulumaksu summa. Lisaks veel võimalikud muutused ja korrigeerimised, kasutamata ning kasutatud maksukrediidid ning nende aegumistähtjad. (SME IFRS p 29)

2.2.2. Aruandeperioodi järgsed sündmused

Erinevalt RTJ juhendist, kus aruandeperioodi järgseid sündmusi käsitleti lühidalt on SME IFRS juhendis pühendatud neile terve peatükk. Aruandeperioodi järgsete sündmuste all käsitletakse sündmusi, mis on soodsad kui ebasoodsad, mis toimuvad aruandeperioodi lõpp kuupäeva ja finantsaruannete avaldamise heakskiitmise kuupäeva vahel. Sündmused võivad olla aruandeperioodi järgselt mitte korrigeerivad sündmused kui ka korrigeerivad sündmused. Näiteks kohtuotsus, mis kinnitab, ettevõtte kohustis aruandeperioodi lõppkuupäeval (Alver 2011, 78).

Juhul kui peale aruande lõppkuupäeva ja finantsaruannete avalikustamist on toimunud sündmusi, mis nõuavad äriühingult eraldise või tingimusliku kohustise kajastamist, peab ettevõtja aruannet korrigeerima. Samuti nõuavad korrigeerimist avastatud vead ja pettused. Korrigeerimist mitte nõudvad sündmused kajastab äriühing lisades tuues ära juhendis nõutud info sündmuse kohta. (SME IFRS p 32)

Riikides, kus äriühingud maksavad tulumaksu teenitud kasumilt, peavad finantsaruannete koostamisel lähtuma ka kehtivatest maksu reeglitest. Tihti kohtab reeglit, et kulusid tohib kajastada ainult kui on ka sellele vastav tulu kirje olemas finantsaruandluses. Sellise aruandluse miinuseks on see et maksuhalduri ootused ning investorite ja teiste aruannete kasutajate finantsaruandlusele on erinevad. Seetõttu võivad ettevõtete finantsaruanded erineda aruandest, mis on võetud maksu arvutamise aluseks, samas tihti väike ettevõtted lähtuvad finantsaruannete koostamisel ainult maksureeglitest, kuna topelt arvestuse pidamine oleks liiga mahukas. (Flower, Ebbers 2002, 35-36)

3. TOPELTMAKSUSTAMISE KAJASTAMINE FINANTSARVESTUSES

Selles peatükis uuritakse, kuidas on korrektne kajastada tekkinud topelt maksukohustust, lähtudes nii Raamatupidamise toimkonna juhenditest kui ka SME IFRS standardst. Kajastamisel pööratakse tähelepanu nii olukorrale, kus on oht topeltmaksustamise tekkimiseks või on tekkinud, lisaks kajastamisele MAP menetluse staadiumis ning peale menetlust.

3.1. Kajastamine raamatupidamises

Vastavalt Eestis kehtivale raamatupidamise seadusele peab ettevõtja korraldama raamatupidamist selliselt, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ning võrreldava informatsiooni saamine raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemustest ja rahavoogudest. Ettevõtja peab raamatupidamist korraldama vastavalt rakendatava raamatupidamistava järgi ning aasta aruande koostamisel peab lähtuma aastaaruande koostamise alusprintsipiidest. Aastaaruannete lisades on äriühing kohustatud välja tooma olulise teabe hulgas potentsiaalsed kohustused ning nende realiseerumise tõenäosuse ja olulised sündmused peale bilansipäeva. (RPS §4, §21)

Kui äriühing asutatakse Eesti seadusi järgides, siis peetakse teda automaatselt Eesti residendiks. Mis tähendab, et kogu tulu maksustatakse Eesti seaduste alusel. Tulumaksu seaduse järgi Eestis äriühingutel tekib tulumaksu kohustus alles kasumi jaotamisel. (TuMS) Seega Eesti residendist äriühingul ei ole kohustust pidada ka tulumaksu kohustuse arvestus oma raamatupidamises. Vaid maksukohustus ja kulu tekib alles kasumi jaotamisel. Selline süsteem on äriühingute jaoks soodne kuna see võimaldab paremini teenitud kasumeid edasi investeerida ja arendada ettevõtluskeskkonda. Kuna raamatupidamisarvestust peetakse Eestis üldjuhul tekkepõhiselt. Tekkepõhisel arvestusel kajastatakse majandustehingud vastavalt majandustehingu toimumise ajale, raha liikumine ei ole sel juhul oluline (RPS §5). Tekkepõhise raamatupidamise puhul kajastatakse tulu selles perioodis, mil need on teenitud ja muutusid mõõdetavaks, sellele vastanduvad kulud, mis selle tulu teenimise jaoks on tehtud ja need kajastatakse samas perioodis. Tekkepõhine raamatupidamine võib tekkida suuri erinevusi ettevõtte teenitud kasumis ja

tegelikes rahavoogudes. (Revesine, Collins, Johnson 2001, 39) Mis tähendab, et arvestuslikult ning raamatupidamise aruannete järgi võib olla ettevõtte kasumis, kuigi raha pole veel ettevõttele laekunud. Kasumi maksustamise puhul tuleks maksta juba sellelt laekumata kasumilt ära tulumaks. Kasumi jaotamise maksustamise puhul kohest maksukohustust ei teki.

Eelnevalt välja toodud Türgi ja Hispaania maksusüsteemidest lähtub, et mõlemas riigis maksustatakse teenitud kasumit selle teenimise hetkel, mitte selle jaotamise hetkel. Seega Türgi ja Hispaania residentidest äriühingutel on kohustus pidada raamatupidamises jooksvat tulumaksu kohustuse arvestust erinevalt Eesti residentsusega äriühingutest.

3.2. Topeltresidentsuse tekkimise kajastamine

Äriühing on Eesti resident kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. (EMTA...) Siiski tasub äriühingul topeltresidentsust ja sellega kaasnevat topeltmaksukohustust ennetada. Juhul kui on oht topeltresidentsuse tekkimiseks peaks ettevõtja esitama taotluse maksulepingu kohaldamiseks ning residentsuse määramiseks. (EMTA...) Kui ettevõtte arvab, et tal võib tekkida topeltresidentsuse oht ning sellega seoses ka tulumaksukohustus, siis tuleks seda välja tuua kindlasti finantsaruandluses, sest tegemist on olulise informatsiooniga aruannete kasutajate jaoks.

Tekib küsimus, kuidas sellist topeltresidentsuse ohu puhul tekkivat võimalikku maksukohustust kajastada. Nii Raamatupidamise toimkonna juhendite kui ka SME IFRS juhendi järgi jagunevad kohustised kolmeks. Autor analüüsib, millise kohustisena on korrektne kajastada tekkinud topeltresidentsust ning sellega kaasnevat topeltmaksukohustust.

3.2.1. Kohustisena kajastamine

Kohustisena kajastamisel peab olema teada kohustise suurus ning peab olema toimunud mineviku sündmus või kohustis peab tulenema seadusest, samuti tuleb ettevõttel kohustisest vabanemiseks anda ära majanduslikke ressursse. Võttes näitena äriühingu, mida juhiti Türgist või Hispaaniast, siis vastavalt mõlema riigi seadustele on äriühing selle riigi resident kui seda juhatakse seal ning seda võib pidada ka kohustavaks sündmuseks, mis tekitab ettevõttele juriidilise kohustuse.

Kuna ettevõttel on ka kasumi suurus teada või siis teisel juhul on juba esitatud maksunõue, mille suurus on kindel ning sellest vabanemiseks tuleb käia välja ettevõttel majanduslikke ressursse, siis

eeldused kohustisena kajastamisel on olemas tuginedes kohustise definitsioonile RTJ-8 juhendis. Lähtudes SME IFRS standardist, kus on defineeritud kohustist kui äriühingu jaoks eksisteerivat kohustist, mis tuleneb minevikus toimunud sündmustest ja millest vabanemine vähendab eeldatavasti ettevõtte majanduslikku kasu sisalduvaid ressursse, siis ka sel juhul on kohustisena kajastamise alused olemas.

Autori arvates võimaliku tulumaksukohustuse kohustisena kajastamine, ilma maksunõude olemasoluta ei ole siiski korrektne, kuna faktiliselt on siiski ettevõtja Eesti maksuresident ning lähtub maksustamisel Eestis kehtivatest seadustest. Samuti topeltmaksustamise lepingu olemasolu korral võib eeldada, et topeltresidentsus ning sellega ka topeltmaksustamine kõrvaldatakse ja kohustisest vabanemine ei vähenda ettevõtte kasulikke ressursse.

Kuigi lähtudes Türgi ja Hispaania maksulepingutest, kus artikkel 4 järgi ettevõtte juhtimisega seotud residentsuse küsimused lahendatakse vastastikuse kokkuleppe menetluse teel ning ettevõtjal ei ole teada, kumma riigi residentsus talle määratakse. Seega võib tulla ette olukord, kus ettevõttele on esitatud maksunõue tulumaksu tasumiseks, aga tänu maksulepingule võib ta sellest vabaneda ehk siis kohustis on küll ettevõtte jaoks olemas, aga selle realiseerimine ei pruugi olla kindel.

3.2.2. Eraldisena kajastamine

Eraldisena kajastamise eeldusena peab olema ettevõttel toimunud kohustavast sündmusest juriidiline või faktiline kohustus, selle realiseerimine on tõenäoline ning kohustuse summat on võimalik usaldusväärselt mõõta. Sarnaselt eelpool toodule võib kohustavaks sündmuseks antud juhul pidada ettevõtte juhtimist näitena toodud riigist, mille tulemusena tekib ettevõttel juriidiline kohustus maksukohustus. RTJ-8 juhendi järgi ei ole oluline, kas maksuseaduse rikkumine on avastatud või mitte. Olukorras, kus äriühingut on juhitud antud riigist, aga maksunõuet veel esitatud ei ole, peetakse seda RTJ-8 järgi ikkagi eraldise tegemise aluseks samuti ka hea raamatupidamistava järgi tuleks eraldis moodustada ka siis kui selleks tekib juriidiline kohustus näiteks maksuseadusest tulenev kohustus olenemata sellest, kas maksuamet nõuab kohustise tasumist või mitte. (Palmipuu 2012, 232)

Samas eraldis kajastatakse bilansis ainult sel juhul kui tõenäosus selle realiseerimiseks on üle 50%. Seega saab autori hinnangul eraldise kajastamisel tugineda ettevõtte juhtkonna või mõne muu eksperdi hinnangule seoses selle realiseerumise tõenäosusega. Juhtkond võib hinnata

realiseerumist ebatõenäoliseks kui maksunõuet pole esitatud ning otsustada eraldist mitte moodustada tuginedes näiteks ettevõtte Eesti residentsusele seoses selle asutamisega Eesti seaduste järgi või tuua põhjendusena eraldisena mitte kajastamisel maksulepingu olemasolu. Autor leiab, et aruande kasutajate huvides ning lähtudes heast raamatupidamistavast oleks eraldise koostamine vajalik, samas kui juhtkond suudab piisavalt hästi põhjendada eraldise mitte moodustamise aluseid on eraldise mitte moodustamine lubatud.

3.2.3. Tingimusliku kohustisena kajastamine

Kui äriühing on hinnanud kohustise realiseerumist ebatõenäoliseks ja otsustab seda eraldisena mitte kajastada, siis võib olla tegemist tingimusliku kohustisega, mida bilansis ei kajastata vaid seda tuleks kirjeldada lisades, samas lubab Eesti Finantsaruandluse standard väikese tõenäosusega tingimusliku kohustuse puhul seda üldse ka mitte lisades kirjeldada. Tingimusliku kohustisena kajastamisel peab äriühing hindama kohustise realiseerumise tõenäosuseks vähem kui 50%.

3.2.4. Kajastamine lisades

RJT juhendi 8 ja SME IFRS standardi järgi ei ole äriühingu jaoks kindlat juhendit, kas kajastada tekkinud või tekkivat maksukohustust korrektselt kohustisena, eraldisena või tingimusliku kohustisena, sest ettevõtja võib tugineda sellele, et äriühing on asutatud Eesti seaduste alusel seega Eesti resident, samuti võib tugineda riikide vahelisele maksulepingule või ei pööra ettevõtja üldse sellele tähelepanu teadmatusel.

Autori arvates juhul kui äriühing otsustab mitte kajastada kohustisena, eraldisena või tingimusliku kohustisena, siis tuleks ikkagi ära märkida aastaaruande lisades, et ettevõttel on topeltresidentsuse oht ning sellega tulenevalt võimalik tulumaksu maksukohustus, kuna aruande kasutaja jaoks võib omada see informatsioon suur mõju otsuste tegemisel. RTJ 15 punkt 43 järgi tuleb ettevõttel näidata ära tulumaksu summa, mis kuuluks tasumisele kui äriühing maksab välja kogu jaotamata kasumi. Siis autori arvates ei saa antud olukorras pidada piisavaks aasta aruandes ainult sellest, kuna lugeja võib eeldada, et tulumaksukohustus tekib alles kasumi jaotamisel ja seda tehakse ainult siis kui selleks on rahalisi vahendid nii selle jaotamiseks kui ka tekkinud tulumaksu kohustuse täitmiseks. Selle põhjal ei saa aruande lugeja eeldada, et ettevõttel võib tekkida tulumaksukohustus ka siis kui ettevõtte ei plaani kasumit jaotada.

3.3. Kajastamine vastastikuse kokkuleppe menetluse ajal

Olukorras, kus ettevõttel on juba tekkinud maksukohustus ja võimalik, et väljastatud ka juba maksuotsus, kas näiteks Türgis või Hispaanias on ettevõttel võimalik esitada maksuhaldurile taotlus maksulepingu kohaldamiseks ning topeltmaksustamise kõrvaldamiseks. Eesti sõlmitud maksulepingutel Türgi ja Hispaaniaga tuleb ettevõtte juhtimise asukoha alusel residentsuse määramisel lahendada tekkinud olukord vastastikuse kokkuleppe menetluse abil (edaspidi ka: MAP). (Eesti-Türgi...; Eesti-Hispaania...) Mis tähendab, et mõtlema riigi pädevad maksuhaldurid peavad omavahel kokkuleppele jõudma äriühingu residentsuse osas.

Maksulepingutes ei ole menetluse maksimaalset pikkust välja toodud ning näiteks Euroopa liidu Nõukogu direktiiv annab suunised vastastikuse kokkuleppe menetlus läbi viia 3 aasta jooksul. (EL direktiiv 2017/1852) Millest võiks lähtuda Eesti ja Hispaania omavahelisele kokkuleppe menetluse pikkusest. Kuid kohustuslik selle järgmine ei ole. Statistika järgi keskmine MAP menetlus kestab 18,5 kuud (OECD MAP Statistics). Eesti on võtnud eesmärgiks võimalusel menetlused läbi viia 24 kuu jooksul, samas suures osas maksulepingutes ei ole kokkulepitud teise osapoolega tähtaega menetluse läbiviimiseks. Lisaks ilma kohustusliku vahekohtu menetluseta ei saa olla kindel, et läbirääkimistel üldse tulemuseni jõutakse. (EMTA Riikidevahelise kokkuleppe kohaldamisest). Võimalik, et äriühing peab menetluse jooksul esitama mitu majandusaasta aruannet, kus tuleks antud olukorda kajastada. Menetlus võib lõppega ka sellega, et maksuhaldurid ei jõua omavahel kokkuleppele ning maksulepingut ei rakendata ja topelt maksukohustus jääb ettevõttele alles.

Vastastikuse kokkuleppe menetluse raamatupidamises kajastamisel tuleks kõigepealt arvesse võtta, kas tekkinud maksukohustus on juba tasutud või selle sissenõudmine on edasilükatud menetluse ajaks. Riikide maksupoliitika on erinev seoses maksu sissenõudmisega menetluse ajal. Osad riigid lubavad maksukohustuse tasumise edasi lükata menetluse ajaks, mõned nõuavad hiljem intresse kui menetlus lõpeb maksulepingu mitte rakendamisega ning osa riike nõuab maksunõude tasumist enne menetlust. Riigid võivad ka hinnata ettevõtte krediitvõimekust seoses maksukohustuse edasi lükkamisega. (Manual... 2007)

3.3.1. Tingimusliku varana kajastamine

Seega kokkuleppe menetluse ajal kajastamisel ei saa lähtuda ainult eraldisest või tingimuslikust eraldisest vaid võimalik, et tuleb kajastada makstud tulumaksu hoopis varana või tingimusliku varana seoses võimaliku tagastusnõude tekkimisega. Oleneb kuidas maksukoguja on otsustanud. Vastastikuse kokkuleppe menetlus on meenutab oma olemuselt kohtuprotsessi, seadused on küll paigas aga küsimus on tõlgendamises. Seega peaks äriühing sarnaselt kohtuprotsessile toimima juhendi järgi ning toetudes, kas juhtkonna või ekspertide hinnangule, otsustama kuidas tuleks menetlust kajastada.

Juhul kui äriühing on maksukohustuse täitnud juba enne MAP kokkuleppe sõlmimist siis õiguslikku alust ei esine makstud summa kajastamisel nõudena. Õigus makstud summat nõudena kajastada tekib Eestile makstud tulumaksu puhul peale MAP kokkuleppe sõlmimist. Samas RTJ-8 lubab teatud nõudeid ning varasid kajastada tingimuslike varadena. Selle vara olemasolu sõltub äriühingu poolt mitte kontrollitava sündmuse toimumisest. Antud juhul võib selleks sündmuseks nimetada MAP menetlust. Juba tasutud tulumaksu tingimusliku varana kajastamise eelduseks on, et mitte kontrollitava sündmuse lahenemine ettevõtte kasuks on suurem kui 50%. RTJ-8 ei sätesta, kuidas või kes peab andma hinnangut sündmuse lahenemise kohta. Lähtudes eraldiste ning tingimuslike kohustiste kajastamise juhendist, kus hinnangu võib anda ettevõtte juhtkond siis antud juhul võiks autori arvates olla hinnangu andjaks samuti ettevõtte juhtkond või mõni maksuekspert. Kui antud hinnangu alusel on tasutud maksusumma tagastamise tõenäosus suurem kui 50% tuleb seda kajastada lisades. Juhul kui tõenäosus jääb alla 50% siis seda ei kajastada üldse. (RTJ 8) SME IFRS arvestusmeetodi puhul võib äriühing samamoodi tingimusliku varana kajastada lisades selliseid varasid, mille puhul majandusliku kasu saamine on tõenäoline. Samas lubab SME IFRS selliseid varasid, mille puhul on praktiliselt kindel, et saadakse majanduslikku kasu, võtta arvele kohe varana. (SME IFRS) Ära ei ole toodud, kes peaks andma hinnanguid majandusliku kasusaamise tõenäosuses. Seega autori arvates võiks samamoodi juhendada juhtkonna või mõne maksueksperdi hinnangust ja selle alusel valida sobiv kajastamise meetod juhul kui äriühing on MAP menetluse ajal juba tasunud tulumaksukohustuse ning on tõenäosus, selle tagasi saamiseks.

Kui Eesti lubab juba makstud tulumaksu peale MAP menetluse lõppemist tagasi küsida, siis OECD juhend menetluse läbiviimiseks toob välja, et hea tava oleks menetluse ajal tekkinud

maksudkohustust sisse mitte nõuda ning vajadusel teha seda peale menetlust, juhul kui riigid ei jõudnud omavahel kokkuleppele residentsuse määramise osas. (Manual... 2007)

3.3.2. Kohustisena kajastamine

Kui enne MAP menetluse alustamist liigitub maksudkohustus kohustise alla, sest selle kohustise realiseerimine on kindel ning juriidiliselt siduv siis ettevõtte kajastab seda vastavalt RJT-8 ning SME IFRS standardile bilansis. Maksulepingu rakendamise avalduse esitamisega soovib äriühing kohustisest vabaneda samas ennem MAP menetluse lõppu ei saa äriühing olla kindel, et sellest vabanemine on kindel. MAP menetluste statistika järgi lõpeb 51% menetlustest topeltmaksustamise kõrvaldamisega ning kõigest 3% menetlustest ei jõuta kokkuleppeni. (OECD MAP Statistics) Suurema tõenäosusega lõpeb menetlus ettevõtte jaoks topeltmaksustamise kõrvaldamisega. Seega olukorras, kus ettevõtja on juba tasunud oma kasumilt tulumaksu Hispaania või Türgi maksuhaldurile ei teki suure tõenäosusega tulumaksudkohustust Eesti riigile dividendide jaotamisel ning kohustise kajastamine menetluse ajaks ei ole otstarbekas. Kuna äriühing on juba ühes riigis tulumaksu kohustuse täitnud ning tulumaksu tasunud, siis ei pea ta tõenäoliselt seda teistkordselt maksma või siis saab selle suure tõenäosusega tagasi.

Äriühingu ning ka võlausaldajate ja teiste aruande kasutajate jaoks ebageeldivam on olukord, kus äriühing, kes enda arvestuse järgi on Eesti resident, tulumaksu arvestust pidanud ei ole, sest see pole Eesti tulumaksu seaduse ja Raamatupidamise toimkonna juhendite järgi vajalik ning dividende maksta ei plaani ja seega ka ei ole arvestanud tulumaksu tasumisega. Kui menetluse lõppedes määratakse sellele ettevõttele, kas siis näiteks Hispaania või Türgi residentsus tuleks tal tasuda oma kasumilt tulumaks vastavalt maksunõudele. Seega olenemata sellest, et topeltmaksustamine suuretõenäosusega kõrvaldatakse, peaks selles olukorras kohustise kajastamisel aluseks võtma, millise riigi residentsuses omavahel maksuhaldurid kokkulepivad. Autori hinnangul on maksuotsus küll juriidiline kohustus ettevõtja jaoks, aga vastastikuse kokkuleppe menetlusega ning maksuotsuse täitmise peatamisega on ettevõttel võimalus sellest juriidilisest kohustusest vabaneda ning kohustisena kajastamine ei pruugi olla korrektne. Kuna tegemist ei ole siis enam selgelt määratletava kohustisega ning selle eksisteerimine ei ole kindel.

3.3.3. Eraldisena kajastamine

Sarnaselt kohustise kajastamisele võib olla põhjendatud eraldise kajastamine vastastikuse menetluse ajaks kui ettevõttele on väljastatud maksuotsus tulumaksu tasumiseks kasumilt ning selle sissenõudmine on menetluse ajaks peatatud. Eraldise moodustamiseks on vajalik kohustuse summa on teada ning samuti lasub äriühingul ilma maksulepingut rakendamata ja MAP menetlusel kokkuleppel mitte jõudmisel, juriidiline kohustus tulumaksu tasumiseks.

Eraldise moodustamise suuruse ja juriidilise kohustuse aluseks saaks võtta esitatud maksunõude, siis tuleks eraldi moodustada selles summas, mis kuluks selle maksunõude või maksukohustuse täitmiseks. Arvesse tuleks võtta ka seda, et topeltnmaksustamine küll suure tõenäosusega eemaldatakse, aga maksumäärad võivad riigiti erineda ning kui tulumaks on juba tasutud riigis, kus kehtib madalam maksumäär siis võib olla eraldise moodustamise suuruseks maksumäärade vahe summa, mis tuleks tasuda kui äriühingule määratakse selle riigi residentsus, kus kehtib kõrgem maksumäär. Jällegi eraldise moodustamine otsustatakse asjaolule hinnangut andes, kas siis juhtkonna või mõne eksperdi poolt. Analüüsida tuleb kui suur on tõenäosus, et maksuotsus, mille täitmine on peatatud tuleb ettevõttel täita. Eraldise moodustamiseks tuleb hinnata selle täitmist tõenäoliselt lähtudes RTJ-8 juhendist. Sama kehtib ka SME IFRS arvestusmeetodit kasutades.

Finantsarvestust peetakse Eesti Raamatupidamise seaduse järgi tekkepõhiselt, mis tähendab, et raha liikumine ei ole oluline seoses kasumi või kahjumi arvestusega. Näiteks olukord, kus müügiarve on esitatud, aga raha pole veel laekunud. Raamatupidamislikult on ettevõttel tekkinud kasum, aga raha pole ta veel kätte saanud, mille arvelt täita näiteks tulumaksukohustust. Autori arvates on selline olukord Eestis asutatud äriühingutel tõenäolisem tekkima, kuna registreerimise hetkel on äriühingu residentsuseks Eesti ning selle teadmise valguses ka peetakse ettevõtte finantsarvestust. Olukord, kus mõni teine riik võib hakata äriühingu kasumit maksustama võib tekkepõhise raamatupidamise puhul tuua kaasa raskusi ettevõttele kohustuste täitmisel või isegi pankroti, kuna raamatupidamislikult arvestatud kasumilt ei pruugi üldse raha laekuda või laekub viivitusega.

Sellisel juhul on maksulepingu rakendamine ning MAP menetluses olulisem küsimus, kumma riigi residentiks äriühing kokkuleppega määratakse. Kas ta jääb Eesti residentiks ning maksukohustust ei teki või ta jääb kas näitena Türgi või Hispaania maksuresidentiks, kus ta peab maksukohustuse

ikkagi ära tasuma. Seega ei saa siis autori arvates eraldise moodustamise või mitte moodustamise aluseks võtta ainult maksulepingu rakendamise tõenäosust ja topeltnaksumise kõrvaldamist vaid seda kumma riigi residendiks ta määratakse.

Kui eraldise realiseerimine toimub hiljem kui 12 kuu jooksul, siis võetakse see eraldis arvele diskonteeritud väärtuses välja arvatud edasilükkunud tulumaksuga seotud eraldis. Eraldis tuleb arvele võtta sellises summas, mis on vajalik kohustise täitmiseks. (RTJ 8) Olenevalt MAP menetluse pikkusest võib tekkida vajadus eraldist uuesti hinnata või üldse ära kustutada. Lisaks tuleb ettevõttel majandusaasta aruande lisades tuua välja eraldise moodustamisega seotud asjaolud.

3.3.4. Tingimusliku kohustisena kajastamine

Kui eelnevalt hinnati MAP menetluse lõppedes kohustise realiseerumist mitte tõenäoliseks, samas ei ole juhtkond täielikult selles kindel, vastavalt RTJ-8 juhendile, kus kohustise realiseerumise tõenäosus jääb alla 50% kuid ei ole 0% tuleks majandus aasta aruande lisades tuua välja tingimusliku kohustisena. (RTJ-8)

Antud juhtudel tuleks autori arvates kajastamisel lähtuda raamatupidamise alusprintsipiidest ehk nii tingimusliku varana kui ka eraldisena või tingimusliku kohustisena kajastamisel tuleks läheneda konservatiivselt ning kajastatud info peab olema asjakohane ja objektiivne.

3.3.5. Lisades kajastamine

Raamatupidamise toimkonna lisades avalikustatava informatsiooni juhendit tuleb rakendada kõikides raamatupidamise aasta aruannetes, mis on koostatud Eesti finantsaruandluse standardi alusel. (RTJ-15) Juhendist lähtudes tuleb äriühingul seosest maksunõudega ning kestva vastastikuse kokkuleppe menetlusega lisades tuua välja rohkem informatsiooni kui ainult eraldise või tingimusliku kohustise kajastamise kirjeldus.

Kui äriühingu vastu on esitatud maksunõue ja ta esitab avalduse maksulepingu rakendamiseks peale aruandeperioodi lõppu, aga äriühingu pole veel aasta aruannet esitada jõudnud, siis tuleks see informatsioon kajastada ka eelneva aruande perioodi aasta aruande lisades kui olulise sündmusena peale aruandeperioodi lõppu, mis võib mõjutada tulevaste perioodide finantsnäitajaid.

Lisaks sellele peab äriühing hindama, kas tal on võimalik seda kohustist täita või esineb ebakindlusi ettevõtte jätkusuutlikuses tänu esitatud maksunõude võimalikule täitmisele. Selline olukord võib tekkida näiteks siis kui äriühing on teeninud aruandeperioodil kasumit, aga jooksvalt on kõik finantsvahendid investeerinud näiteks põhivarasse ja tal puuduvad vahendid nõude täitmiseks isegi kui äriühing on kasumis. Sellisel juhul tuleb lisas tuua välja juhtkonna plaanid asjaoludega tegelemiseks.

Kui äriühing on otsustanud maksunõuet vastastikuse kokkuleppe menetluse ajal kohustisena mitte kajastada vaid on koostanud selle jaoks, kas eraldise, siis tuleb tal lisades tuua välja eraldise moodustamisega seotud informatsioon. Lühidalt peab kirjeldama koostatud eraldise sisu kui ka selle miks otsustati eraldi koostada ning hindamise alused. Seega peab äriühing põhjendama aruandes ära, mille alusel otsustati koostada eraldi, mitte kajastada seda kohustisena. Samuti peab kirjeldama eraldise realiseerumise tähtaega ning summat. Realiseerumise tähtajaks võib määrata näiteks keskmise menetluse pikkuse, mis on OECD statistika järgi 18,5 kuud.

Tingimusliku kohustise puhul, mida bilansis ei kajastata peab tooma äriühing välja ainult selle kirjelduse ning võimaliku suuruse ja tõenäosuse kohustise realiseerumise kohta.

Olenevalt ettevõtte suurusest muutuvad ka nõuded lisades avalikustamise informatsioonile. Kui eelnevalt käsitletud nõuded kehtisid keskmise ja suurettevõtetele, siis väikeettevõtja peab küll välja tooma informatsiooni sündmuste kohta, mis on toimunud peale aruandekuupäeva, aga tegevuse jätkuvuse väljatoomise kohustust ei ole. (RTJ 15 p 59-60)

Juhul kui maksunõue esitatakse väikeettevõtjale siis peaks ta selle mainima ära lisades kui sündmusena, mis on toimunud peale aruandekuupäeva, aga tal ei ole kohustust hinnata selle nõude mõju oma tegevuse jätkuvusele. Väikeettevõtja peab samuti eraldistega ja tingimuslike kohustistega seotud asjaolusid kirjeldama ja välja tooma aastaaruande lisades. Mikroettevõtja puhul ei pea avalikustama ka aruandeperioodi järgseid sündmusi välja tuleb tuua ainult eraldiste ja tingimuslike kohustistega seonduv informatsioon.

3.4. Kajastamine peale MAP menetlust

MAP menetlus lõpeb, kas maksulepingu rakendamisega või mitte rakendamisega. Maksulepingu rakendamisel oleneb kumma riigi residentsus ettevõttele määratakse. Kuna eelnevalt välja toodud OECD statistikast lähtudes, et maksulepingu mitte rakendamine ja topeltmaksustamise oht on väga väike ning ka OECD juhendid suunavad riike järjest enam kokkuleppele jõudmisele, siis maksulepingu mitte rakendamist Türgi ja Hispaaniaga ei maksa oodata.

Maksulepingu rakendamise puhul oleneb edasine kajastamine sellest, kumma riigi residentsuses maksuhaldurid kokku lepivad ning kas maksunõue on ettevõttel juba tasutud või oli selle sissenõudmine ajatatud menetluse ajaks.

Olukorras, kus äriühing on juba varasemalt enda algatusel tasunud tulumaksu Türgi või Hispaania maksuhaldurile, kuna äriühing pidas ennast ise selle riigi residentiks ning deklareerinud maksud vastavalt selle riigi seadusele ning maksulepingu rakendamisega soovis maksuvabastust kasumi jaotamisel tekkinud tulumaksukohustusele Eestis. Peale menetlust ning maksulepingu rakendamisel tekib sel juhul äriühingul nõue Eesti riigi vastu ning tal on õigus saada tagasi kasumi jaotamisel tasutud tulumaks. Seega tekib tal õigus kajastada juba makstud tulumaksu summat nõudena bilansis ning kui äriühing juba varasemalt pidas tulumaksu arvestust maksukohustuse täitmiseks Türgis või Hispaanias, siis jätkab ka selle arvestamist ka edaspidi.

Äriühing võidakse määrata peale menetlust ka Hispaania või Türgi residentiks, seega maksunõue, mille täitmisest on soovitud pääseda maksulepingu rakendamisega kuulub äriühingu jaoks ikka täitmisele. Seega kui äriühing on maksunõuet terve aja kajastanud kui kohustist, siis muutub see kohustis ainult sissenõutavaks. Bilansis see endaga muutusi kaasa ei too.

Varasema eraldisena kajastamise puhul kasutab äriühing peale menetlust eraldist nõude täitmiseks. Kuna eraldist kajastati juba varasemalt bilansis, siis ettevõtte kohustused sellega ei suurene. Kõige suurem muutus äriühingu finantsarvestuses toimub siis kui on otsustatud kajastada maksunõuet menetluse ajal tingimusliku kohustisena ehk siis bilansi väliselt ainult lisades kirjeldades. Seega tekib ettevõttel kohustus võtta maksunõue bilanssi ülesse kohustisena.

Kui peale menetlust määratakse ettevõtte residentsuseks Hispaania või Türgi tuleb hakata sellel ettevõttel pidama ka tulumaksukohustuse arvestust oma raamatupidamises.

RTJ-8 tulumaksu arvestust ei käsitle, seega peab selle arvestusel lähtuma SME IFRS toodud tulumaksu arvestuse nõuetest ning ettevõtte jaoks tähendab see lisakoormust.

3.5. Järeldused

Tänu e-residentsuse programmile on Eestis juba väga palju äriühinguid, mille omanikud ja juhatused on välisriikide kodanikud. Eestil on küll paljude riikidega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingud, tulenevalt maksulepingute omapärast, kus Eesti ei tunnista residentsuse määramise alusena juhatuse liikme asukohta erinevalt OECD mudellepingust, millest lähtuvad lepingute teised osapooled võib tulla kergesti ette olukordi, kus äriühingu juhtimisel teisest riigist võib tekkida tal selle riigi residentsus ning seetõttu ka maksukohustus, millest ettevõtja ise ei pruugi üldse teadlik olla.

Kuna maksulepingu rakendamisel näeb leping ette sellistel juhtudel vastastikuse kokkuleppe menetluse, mis võib kesta mitu aastat on autori hinnangul äriühingutel väga keeruline kajastada korrektselt võimalikku maksukohustust. Eesti Finantsaruandluse standardi juhend lubab küll ettevõtte kohustusi liigitada kolmeks vastavalt kohustuse eripäradele, aga kohustuse eripära lõplik hindamine on jäetud äriühingu enda või mõne eksperdi hinnata. Kohustiste korrektne kajastamine on nii äriühingu kui ka võlausaldajate, investorite ning teiste aruande kasutajate huvides. Ühelt poolt on äriühingu jaoks koormav kajastada topeltresidentsust nii enim maksulepingu rakendamist kui ka vastastikuse kokkuleppe menetluse kestel talle esitatud maksunõuet kohustisena, millest ta maksulepingu rakendamisega soovib vabaneda. Nõude kajastamine kohustisena vähendab ettevõtte laenuvõimekust ning pärsib ettevõtte arengut. Samas krediitorite, investorite poolelt on oluline, et kõik kohustised on korrektselt kajastatud ja kogu oluline info, mis mõjutab nende edasisi tehinguid selle ettevõttega oleks teada.

Lähtudes töö tulemustest järeldab autor, et ilma maksulepingut rakendamata on Türgi või Hispaania e-residente poolt juhtitavate äriühingute jaoks oht olla korra mõlema riigi maksuresidendid ja äriühingul on oht saada Hispaania või Türgi maksuhaldurilt maksunõue tulumaksu tasumiseks. Sellist olukorda on raske korrektselt kajastada nii enim maksunõude saamist kui ka vastastikuse kokkuleppe menetluse ajal ning millisel viisil seda kajastada on suuresti ettevõtte enda otsustuse alusel ning see võib mõjutada oluliselt aruande kasutajate majanduslikke tehinguid antud äriühinguga.

Autori arvates on kajastamine suuresti äriühingu juhatuse kaalutlus, kas kajastada maksukohustust eraldise või tingimusliku kohustisena maksulepingu olemasolul. Juhatus saab küll kajastamisel nõu küsida mõnelt pädevalt eksperdilt, aga aruande korrektse koostamise eest vastutab ikkagi juhatus.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärgiks oli selgitada välja, millistel juhtudel võib tekkida äriühingul mõne teise riigi residentsus kui oma asutamisriigi ning kuidas tuleks sellega kaasnevat võimalikku topeltnmaksustamist kajastada ettevõtte finantsarvestuses. Eesti riigi poolt välja töötatud e-residentsuse programm lubab välisriikide kodanikel lihtsasti asutada Eestis äriühingu. Kõige rohkem äriühinguid on asutatud Türgi ning Hispaania e-residentide poolt. Seetõttu sai uurimuse aluseks võetud Eesti-Türgi ning Eesti-Hispaania topeltnmaksustamise vältimise lepingud, ning samuti kõigi kolme riigi enda seadused äriühingute residentsuse määramises osas. Võimaliku topeltnmaksustamise ning teise riigi residentsuse kajastamisel ettevõtte finantsarvestuses lähtuti Eesti Finantsaruandluse standardist.

OECD topeltnmaksustamise vältimise mudellepingu järgi loetakse äriühingut selle riigi residendiks, kust toimub selle juhtimine. Juhtimise all mõeldakse näiteks juhatuse koosolekute läbiviimist, äriühingu jaoks tähtsate otsuste vastuvõtmist ja muude juhtimisotsuste tegemist. Teinekord piisab selleks kui äriühingu omanik ning juhatuse liige on üks ja sama isik ning ta elab mõnes teises riigis kui selles, kus on äriühing asutatud. Sellisteks isikuteks võivad olla e-residendid Türgist ja Hispaaniast, kes on läbi e-residentsuse programmi Eesti äriühingu asutanud ning juhivad seda oma koduriigist. Eesti peab neid äriühinguid enda residentideks, kuna nad on asutatud Eesti seaduste järgi. Hispaania ja Türgi lähtuvad sarnaselt OECD mudellepingule ning peavad äriühinguid enda residentideks kui ettevõtte juhtimine toimub sealt riigist. Seega e-residentide poolt juhitud Eesti äriühingutel on oht muutuda Hispaania või Türgi maksuresidendiks. Hispaania ja Türgi maksustavad äriühingute teenitud kasumit tulumaksuga olenemata sellest, kas kasumit jaotati või mitte. Eestis tuleb seevastu tulumaksu maksta ära alles kasumi jaotamisel. Seega võib tekkida Eesti äriühingul maksukohustus Türgis või Hispaanias teenitud kasumilt ilma, et äriühing sellest üldse teadlik on. Samuti puudub see teadmine ka äriühingu võlausaldaajatel, investoritel ja teistel aruannete kasutajatel. Teisel juhul esitab Türgi või Hispaania maksuhaldur juba maksunõude selle Eesti äriühingule tulumaksu tasumiseks kasumilt.

Topeltnmaksustamise vältimiseks on Eesti sõlminud mõlema riigiga topeltnmaksustamise vältimise lepingud, mida rakendades kõrvaldatakse äriühingu jaoks topelt tulumaksu maksmise kohustus. Tulenevalt Eesti tulumaksu seaduse eripärast äriühingu maksuresidentsuse määramisel, kus juhtimise asukohta ei arvestada, tähendab see, et maksulepingut sellistes olukordades ei ole nii lihtne rakendada, kuna Türgi ja Hispaania jällegi residentsuse määramisel arvestavad juhtimise asukohta. See tähendab riikide vahelist vastastikkuse kokkuleppe menetluse alustamist, kus mõlema riigi pädevad isikud lepivad omavahel kokku äriühingu residentsuse osas. Menetluse pikkusele ei ole normi etteantud ning need võivad kesta teinekord mitu aastast. Keskmiselt kestab menetlust OECD statistika järgi 18,5 kuud ning võib äärmisel juhul lõppeda ka ilma kokkuleppeta.

Vastastikkuse kokkuleppe menetluse ajaks võidakse äriühingule esitatud maksunõude täitmine peatada, aga maksuhaldur võib ka nõuda maksukohustuse täitmist ennem menetlust. Kuna menetlus võib kesta mitu aastat, siis tuleb äriühingul vahepeal esitada majandusaasta aruanne või teinekord isegi mitu aruannet. Raamatupidamise toimkonna juhendid ei sätesta, kuidas oleks korrektne kajastada menetluse ajaks ajatatud või juba tasutud maksunõuet. Suure tõenäosusega topeltnmaksustamine menetlusega kõrvaldatakse, aga ettevõtja ning ka teiste aruannete kasutajate jaoks on ebaselge kumma riigi residentsuses maksuhaldurid kokku lepivad. Tulenevalt maksusüsteemide erinevusest mängib see maksukohustuse osas suurt rolli kui äriühing ei plaani kasumit jaotada ning on selle näiteks juba ettevõttesse ära investeerinud. Tulenevalt kasutusel olevast tekke põhiseest raamatupidamissüsteemist, siis ei pruugi teenitud kasum üldse rahaliselt äriühingul olemas olla ning seetõttu puuduvad ka rahalised vahendid maksunõude täitmiseks juhul kui menetluse ajaks on maksunõue ajatatud.

Sellise maksukohustuse korrektne kajastamine finantsarvestuses on keeruline. Kohustised jagunevad kolmeks. Kohustise all mõeldakse juriidilist või faktilist kohustust, millest vabanemiseks tuleb ära anda majanduslikku kasu. Oma olemuselt on maksunõude kohustis, kuna see tuleneb seadusest ning sellest vabanemiseks peab äriühing tasuma raha. Kuna läbi maksulepingu rakendamise soovitakse maksunõudest ja seega kohustisest vabaneda siis ei ole enam kindel, et kohustisest vabanemiseks peaks äriühing andma ära majanduslikku kasu. Maksulepingu rakendamisega võidakse ka maksunõue tühistada. Seega võib äriühingu jaoks olla ebaõiglane kajastada bilansis kohustist, mis ei pruugi realiseeruda.

Kohustised, mis ei pruugi realiseeruda kvalifitseeruvad omakorda kaheks, eraldiseks ning tingimuslikuks kohustiseks. Eraldise puhul peab olema kohustise realiseerumise tõenäosus üle

50% ning kohustise summat saab adekvaatselt mõõta. Kui kohustist oma olemuselt on lihtne defineerida, siis eraldise olemuse ja moodustamise üle on otsustamine antud ettevõtjale endale, kes peab hindama ise või eksperdi abiga eraldise tegemise vajalikkust. Kui ettevõtja on hinnanud vajalikuks, maksunõude tasumiseks eraldis koostada, siis võetakse see bilansis arvele ning eraldisega seotud asjaolusid kirjeldatakse bilansis. Eraldist võib vajadusel ümber hinnata ning sootuks kustutada. Tingimuslike kohustiste puhul hinnatakse selle realiseerimise tõenäosust alla 50% ning bilansis arvele ei võeta vaid kirjeldatakse aastaaruande lisades. Kui kohustise realiseerumise tõenäosust peab ettevõtte väga väikeseks, siis jäetakse üldse kohustis kirjeldamata.

Seega on nii võimaliku tekkiva maksunõude kui ka juba vastastikuse kokkuleppe menetluse ajaks ajatatud maksunõude kajastamine suuresti ettevõtte enda hinnangu andmine selle nõude realiseerumise tõenäosusele. Kui äriühing suudab põhjendada ära, miks ei nõue ei pruugi realiseeruda võib ta kajastada seda nii eraldisena kui ka kohustisena vastavalt oma nägemusele. Mis ei pruugi olla ettevõtte krediiditorite, investorite ning teiste huvitatud isikute suhtes õiglane.

Majandusaasta aruandes on äriühing kohustatud küll tooma välja nii eraldisega kui ka tingimuslike kohustistega seotud asjaolud. Samuti tuleb aastaaruandes ära märkida sündmused peale aruandeperioodi lõppu kui nendel on mõju tulevaste perioodide finantsnäitajatele. Selleks sündmuseks võib pidada maksunõude esitamist näiteks Hispaania või Türgi maksuhalduri poolt. Majandusaasta aruannet koostades peab äriühing ka hindama jätkuvuse suutlikkust. Kui esineb asjaolusid, mis võivad takistada ettevõttel tulevikus oma kohustusi täita, tuleb need aruandes välja tuua koos juhatuse tegevusplaaniga nende asjaolude kõrvaldamiseks.

Peale vastastikuse kokkuleppe menetluse lõpetamist on edasine kajastamine ettevõtte jaoks oluliselt lihtsam. Tulenevalt sellest, millise riigi residentsus ettevõttele määrati, kajastab äriühing maksunõuet edasi kohustisena kuni selle täitmiseni või kui maksunõue on juba tasutud ja ettevõttel on õigus see tagasi saada, siis on tal õigus seda kajastada varana kuni tagasi maksmiseni. Edaspidi peab äriühing vajadusel tulumaksu arvestust juhul kui talle määrati Hispaania või Türgi residentsus, Eesti residentsuse säilimise puhul see vajalik ei ole.

SUMMARY

Accounting and financial reporting in company that is tax resident in other state than its state of registration

Mattias Kõrge

Estonian e-residency program allows citizens from other countries to establish a company in Estonia with ease. Thanks due to changing technology they can run the Estonian company from their home country without any problems. For example from Turkey and from Spain

Company that is established by Estonian law is also an Estonian tax resident, but by Spanish and Turkish law company is their tax resident, when it's managed from there. For an Estonian company that is managed from Turkey or from Spain is a threat that it's also a Turkish or Spanish tax resident simultaneously and has also a tax obligation in these countries. Unlike in Estonia where companies pay income tax the moment they are paying dividends, in Spain and in Turkey companies have to pay income tax on their yearly earnings even if they don't plan to pay any dividends.

Estonia has double taxation avoidance conventions with Turkey and Spain to avoid situations where a company is simultaneously a tax resident in both states. Because Estonia has a different approach determining tax residency by what law they have founded and Spain and Turkey other hand determine by the place of effective management then both convention countries have to determine residency by mutual agreement procedure.

By Estonian Accounting act legal persons are accounting entities and have to comply with Estonian Accounting Standard and have to make annual report. By basic principles accounting must be objective, conservative and understandable for accounting report user. Annual report users like investors and creditors want to know how much debts and liabilities the company has. So the company has to reflect the double residency situation also in their accounting. Estonian Accounting standard does not give a guide, how to correctly reflect this situation. If a company is

obligated to pay tax by law it should reflect it as a liability. But since Estonia has conventions to avoid double taxation it might be also incorrect to reflect double tax liability because after implementation of the double taxation avoidance convention company has most likely only one tax residency.

Average mutual agreement procedure to decide tax residency last 1,5 years. During that it is unclear for the company what would be the tax residency after the mutual agreement procedure. If that Estonian company has already a tax claim from Spain or Turkey before the procedure then it has to reflect the claim in some way also in his accounting. The tax claim could be erased after the procedure or the company has to pay it if it becomes that country's residency. But when the residency stays the same then it would be dismissed. How to reflect the claim in accounting correctly is mostly the legal persons self decision.

During mutual agreement procedure if it's not claimable at this moment then it's not a liability anymore, because its not sure if it has to be paid after the mutual agreement procedure. Estonian Financial Standard allows this kind of claims to reflect as provisions if the company has decided that there is over 50% possibility that the tax claim has to be paid then it has to make a provision in accounting and show that also on the balance sheet. In annual report extras there have been shown details about provisions, why they are made, how big is the chance it has to be paid and when.

If the possibility that the tax claim has to be paid is under 50% by management estimate then it can be conditional liability. Conditional liability is unlikely to be paid, but there is a small chance still that it has to be paid. These kinds of liabilities are not on the balance sheet. They only are shown in annual report extras what are the reasons for the conditional liability and what are the chances it has to be paid.

In conclusion there is a chance for Estonian legal person to be also a tax resident in another country when it's managed from there. Double taxation avoidance conventions help to remove dual residency but implementing the convention takes time because of the mutual agreement procedure. Before implementing the taxation avoidance convention company may have to pay income tax in both countries or it has a tax claim from both countries. For a legal person it's very hard to reflect the claim or tax obligation in their accounting correctly because the outcome of the mutual agreement procedure is not predicted.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Alver, J., Alver, L. (2011). *Majandusarvestus ja Rahandus*: leksikon. I, A-L. Tartu: Deebet

Alver, L., Alver, J. (2017). *Finantsarvestus* 3 kd, Tallinn: Deebet

Ault, H. (2013). *Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure*. Kättesaadav: https://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2013/05/20130530_Paper8A_Ault.pdf

Bazley, J., Nikolai, L. (2003). *Intermediate Accounting* (9th ed.) Ohio: South-Western

Business Guide for e-residents. Kättesaadav: <https://e-resident.gov.ee/wp-content/uploads/2019/11/Business-Guide-for-e-Residents-1.pdf> 02.11.2021

Commentaries on the articles of the model tax convention 2010 Kättesaadav: <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf> 02.11.2021

Eesti Vabariigi ja Hispaania Kuningriigi vaheline tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise leping. RT II 2004, 41, 150

Eesti Vabariigi ja Türgi Vabariigi valitsuse vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. RT II 2005, 4, 12

Euroopa nõukogu 10. oktoober 2017 direktiiv 2017/1852, maksuvaidluste lahendamise mehhanismide kohta Euroopa Liidus. Kättesaadav: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/PDF/?uri=CELEX:32017L1852&from=EN>

E-residentsuse veebileht. Kättesaadav: <https://e-resident.gov.ee/eesti/> 01.10.2021

Flower, J., Ebbers, G. (2002), *Global Financial Reporting* New York: Palgrave

Garrigues - Guide to business in Spain 2021 Kättesaadav: http://democlientes7.intelligenza.com/icex/wp-content/uploads/2021/07/Guide-to-Business-in-Spain-2021_INVEST-IN-SPAIN.pdf

Harris, P. (2013). *Corporate Tax Law Structure, policy and practice* New York: Cambridge University Press

Hermanson, R., Edwards, J. D., Maher, M. (1998). *Accounting a Business Perspective* (7th ed.). Irwin/McGraw Hill

Kõ, A., Francesconi, E. 2016 *Electronic Government and the Information Systems Perspective*, 5th International Conference, Porto: Springer

- Lang, M. (2013). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions* 2 kd Wien: Linde Verlag
- Lehis, L. (2021). *Eesti Maksuseaduste Kommentaarid 2021* Tallinn: Casus Tax Services
- Maksu- ja Tolliamet „Riikidevahelise kokkuleppe kohaldamisest“ Kättesaadav 01.11.2021 : <https://www.emta.ee/ariklient/maksud-ja-tasumine/tulumaks-ja-sotsiaalmaks/maksulepingud-ja-teabevahetuslepingud#riikidevahelise-kokk>
- Manual on effective agreement procedures 2007 OECD Kättesaadav: <https://www.oecd.org/ctp/38061910.pdf>
- Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 Kättesaadav: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/articles-model-tax-convention-2017.pdf> 01.11.2021 10.
- OECD 2020 Mutual Agreement Procedure Statistics. Kättesaadav: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>
- OECD discussion paper (2001) The Impact of the Communications revolution on the application of „Place of effective management“ as a tie breaker rule. Kättesaadav 03.01.2022: <https://www.oecd.org/ctp/treaties/1923328.pdf>
- Palmipuu, M. (2012). *Hea raamatupidamistava 2012/2013: Kommenteeritud muudatused* Tallinn: Ten Team
- Raamatupidamise seadus. RT I, 23.11.2021, 2
- Reidolf, M., Prause, G. (2012). *EGOPRISE Project: Results and Outlooks. Transnational Aspects of End-user Oriented E-services in the Baltic Sea Region* Berlin: Berliner Wissenschafts-Verlag.
- Revsine, L., Collins, D. W., Johnson, B. W. (2001). *Financial Reporting & Analysis* (2nd ed) New Jersey: Pearson Education
- Roberts, C., Weetman. P., Gordon, P. (2002) *International Financial Accounting a comparative approach* (2nd ed) Harlow: Pearson Education
- RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted. Kättesaadav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/easb/aruandluskorraldus> 03.01.2022
- RTJ 8 Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad. Kättesaadav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/easb/aruandluskorraldus> 03.01.2022
- RTJ 15 Lisades avalikustatav informatsioon. Kättesaadav: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/easb/aruandluskorraldus>
- Statistikaamet - Iga viies e-resident registreerib Eestis ettevõtte. Kättesaadav: <https://www.stat.ee/et/uudised/iga-viies-e-resident-registreerib-estis-ettevotte> 01.11.2021

Tax Guide to doing business in Turkey 2019. Kättesaadav:

<https://www.invest.gov.tr/en/library/publications/lists/investpublications/tax-guide-to-doing-business-in-turkey.pdf> 03.01.2022

Tulumaksuseadus RT I 1999, 101, 903

Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard (IFRS)

Kättesaadav:

https://www.rahandusministeerium.ee/system/files_force/document_files/vaikesme_ifrs_tolge.pdf?download=1 03.01.2022

Äriseadustik RT I 1995, 26, 33

Lisa 1. Lihtlitsents

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks¹

Mina Mattias Kõrge

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose Ühingu, mis on maksuresident muus kui omas registreerimisriigis, raamatupidamine ja finantsaruandlus,

mille juhendaja on Dmitri Zdobnõh,

1.1 reprodutseerimiseks lõputöö säilitamise ja elektroonse avaldamise eesmärgil, sh Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tallinna Tehnikaülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogu kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. Olen teadlik, et käesoleva lihtlitsentsi punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest ning muudest õigusaktidest tulenevaid õigusi.

04.01.2022

¹ Lihtlitsents ei kehti juurdepääsupiirangu kehtivuse ajal vastavalt üliõpilase taotlusele lõputööle juurdepääsupiirangu kehtestamiseks, mis on allkirjastatud teaduskonna dekaani poolt, välja arvatud ülikooli õigus lõputööd reprodutseerida üksnes säilitamise eesmärgil. Kui lõputöö on loonud kaks või enam isikut oma ühise loomingulise tegevusega ning lõputöö kaas- või ühisautor(id) ei ole andnud lõputööd kaitsvale üliõpilasele kindlaksmääratud tähtajaks nõusolekut lõputöö reprodutseerimiseks ja avalikustamiseks vastavalt lihtlitsentsi punktidele 1.1. ja 1.2, siis lihtlitsents nimetatud tähtaja jooksul ei kehti.