



# EUROOPA LIIT

EUROOPA PARLAMENT

NÕUKOGU

Strasbourg, 21. mai 2013  
(OR. en)

2010/0374 (COD)  
LEX 1338

PE-CONS 77/12  
ADD 15 REV 1

STATIS 106  
ECOFIN 1090  
UEM 345  
CODEC 3081

**EUROOPA PARLAMENDI JA NÕUKOGU MÄÄRUS EUROOPA LIIDUS KASUTATAVA  
EUROOPA RAHVAMAJANDUSE JA REGIONAALSE ARVEPIDAMISE SÜSTEEMI  
KOHTA**

**(ESA 2010) (A lisa - 15. peatükk)**

# 15. PEATÜKK

## LEPINGUD, RENDI-/ÜÜRILEPINGUD JA LITSENTSID

### SISSEJUHATUS

- 15.01 Lepingud on kokkulepped tingimuste kohta, mille alusel kliendile tarnitakse kaupu, osutatakse teenuseid ja antakse varasid. Kaupade, teenuste või varade otsest müüki käsitlevate lepingute alusel määratakse kindlaks tehingu väärtus ja kirjendamise aeg, mis kaupade puhul on omandiõiguse ülemineku aeg. Ajaline erinevus makse tegemise ja kirjendamise aja vahel on kajastatud kirjetes, mis on kirjendatud finantskontos muude saadavate/makstavate arvetena.
- 15.02 Rendi-/üürilepingud, litsentsid ja load on lepingud, mis määravad kindlaks maksete klassifitseerimise ja varade majandusliku omandiõiguse, ning mõned neist lepingutest on mittefinantsvara eraldi liik.

15.03 Käesolevas peatükis käsitletakse mitmeotstarbeliste lepingute erinevate rühmade ning nendega seotud voogude ja varade kirjendamist järgmises seitsmes osas:

- a) kasutusrendi, loodusvarade rendi ja kapitalirendi erinevus;
- b) loodusvarade kasutusload;
- c) spetsiifilised tegevusload;
- d) avaliku ja erasektori partnerlus;
- e) teenuste kontsessioonilepingud;
- f) üleantavad kasutusrendilepingud;
- g) ainuõigus kaupadele ja teenustele tulevikus.

#### **KASUTUSRENDI, LOODUSVARADE RENDI JA KAPITALIRENDI ERINEVUS**

15.04 Mittefinantsvarade puhul eristatakse kolme liiki rendilepinguid (vt tabel 15.1):

- a) kasutusrent;

- b) loodusvarade rent;
- c) kapitalirent.

Kõik need rendilepingud on seotud mittefinantsvara kasutamisega.

- Kasutusrendi ja loodusvarade rendi puhul majanduslik omandiõigus ei muutu ning juriidiline omanik on jätkuvalt vara majanduslik omanik. Loodusvarade renti kasutatakse loodusvarade puhul, nagu maa ja raadiospektrid. Kasutusrenti kasutatakse kõigi muude mittefinantsvarade puhul.
- Kapitalirendi puhul muutub vara majanduslik omandiõigus ning vara juriidilist omanikku ei käsitata majandusliku omanikuna. Kapitalirenti saab kohaldada kõigi mittefinantsvara liikide suhtes, sealhulgas mõnel juhul ka loodusvarade suhtes.

15.05 Igal varal, nagu kaubal ja teenusel, loodusvaral, finantsvaral või kohustusel, on nii juriidiline omanik kui ka majanduslik omanik. Paljudel juhtudel on majanduslik ja juriidiline omanik sama. Kui majanduslik omanik ja juriidiline omanik ei ole sama, siis juriidiline omanik on andnud vastutuse vara majandustegevuses kasutamisega seotud riski eest majanduslikule omanikule koos kaasnevate hüvedega. Vastutaks võtab juriidiline omanik majanduslikult omanikult vastu maksed muu riskide ja hüvede paketi eest.

**Tabel 15.1. Kolme erinevat liiki rendi kirjendamine**

Rendilepingu liik	Kirjendamise meetod kasutaja jaoks
Kasutusrent (v.a loodusvarad)	<p>Kasutaja ei ole mittefinantsvara majanduslik omanik</p> <p>Rendimaksed kirjendatakse maksetena teenuse eest, vahetarbimise või valitsemissektori, kodumajapidamiste ja KTKTIde lõpptarbimiskulutustena</p>
Loodusvarade rent (ainult loodusvarade puhul)	<p>Kasutaja ei ole loodusvara majanduslik omanik. Maksed on rent (omanditulu).</p>
Kapitalirent	<p>Kasutaja on rendileandja antud laenuga rahastatud mittefinantsvara majanduslik omanik. Maksed on enamjaolt laenu tagasimakse ja laenu eest tasutavad intressimaksed.</p> <p>Kui laenuandja on finantsvahendusettevõtte, võib osa intressimaksetest kirjendada kaudselt mõõdetavate finantsteenustena (FISIM). See makse klassifitseeritakse vahetarbimise või valitsemissektori, kodumajapidamiste ja KTKTIde lõpptarbimiskulutuseks.</p>

**Tabel 15.2. Kolme erinevat liiki rendilepingu kirjendamine tehingu liigi põhjal**

Tehingu liik	Kasutamise liik ja asjaomane vara
Vahetarbimine	Toodetud vara, näiteks masinate ja intellektuaalomandiõiguste kasutusrent  FISIM kapitalirendilepingu alusel
Põhivara kulum	Ainult toodetud varade ja ainult majandusliku omaniku puhul
Lõpptarbimiskulutused	Kestvuskaupade kasutusrent  Kestvuskaupade ost (sealhulgas siis, kui seda rahastatakse kapitalirendi või järelmaksuga ostu kaudu)  FISIM lõpptarbijatele suunatud kapitalirendi alusel
<p>Mittefinantsvarade ost</p> <p>Kapitalimahutus põhivarasse</p> <p>Loodusvarade soetamine</p> <p>Muu mittetoodetud vara soetamine</p>	<p>Toodetud varade ost (sealhulgas siis, kui seda rahastatakse kapitalirendi kaudu)</p> <p>Loodusvarade ost, sealhulgas õigus kasutada loodusvarasid nende lõppemiseni</p> <p>Loodusvara pikemaajalise kasutamiseõiguse ost, näiteks püügikvoot</p>

Tehingu liik	Kasutamise liik ja asjaomane vara
Omandituluga seotud maksed	
Rent	Loodusvarade rent, st makse loodusvara kasutamise eest
Intress	Kapitalirent, st mittefinantsvara ost, mida rahastatakse laenuga samal ajal
Finantstehing: laen	Kapitalirent, st mittefinantsvara ost, mida rahastatakse laenuga samal ajal

- 15.06 *Määratlus:* kauba ja teenuse, loodusvara, finantsvara või kohustuse majanduslik omanik on institutsionaalne üksus, kellel on õigus saada hüvesid, mis on seotud vara kasutamisega majandustegevuse käigus, sest ta on võtnud enda kanda kaasnevad riskid.
- 15.07 *Määratlus:* kauba ja teenuse, loodusvara, finantsvara ja kohustuse juriidiline omanik on institutsionaalne üksus, kellel on seadusjärgselt püsivalt õigus saada nende varadega seotud hüvesid.

## **Kasutusrent**

- 15.08 *Määratlus:* kasutusrent on rent, mille puhul juriidiline omanik on omanik ka majanduslikus mõttes, võttes enda kanda varaga kaasnevad tegevusriskid ja saades varast majanduslikku kasu, küsides tasu selle kasutamise eest tootmistegevuses.
- 15.09 Kasutusrendi üks tunnus on, et juriidiline omanik vastutab vara remondi ja hoolduse eest.
- 15.10 Kasutusrendi korral jääb vara rendileandja bilanssi.

15.11 Toodetud varade eest kasutusrendi alusel tehtud makseid nimetatakse rendiks ning neid kirjendatakse maksetena teenuse eest (vt tabel 15.2). Kasutusrendi eripära on parim kirjeldada seoses seadmetega, sest kasutusrendilepingutes käsitletakse sageli sõidukeid, kraanasid, puurmasinaid jne. Kasutusrendilepingu võib siiski sõlmida mis tahes mittefinantsvara kohta. Rendileandja osutatud teenus ei ole pelgalt varaga varustamine. See sisaldab ka muid elemente, nagu mugavus ja turvalisus. Seadmete puhul on rendileandjal või seadmete omanikul tavaliselt heas töökorras seadmete tagavara, mida saab nõudmisel või lühikese etteteatamisajaga rentida. Rendileandja peab tavaliselt olema seadmete käitamise spetsialist. See on oluline väga keerukate seadmete, näiteks arvutite puhul, sest rendilevõtjal ei pruugi olla vajalikke teadmisi või vahendeid selleks, et seadmeid nõuetekohaselt hooldada. Rendileandja võib tõsise või pikaajalise rikke korral ka seadmed asendada. Hoone puhul on rendileandja vastutav hoone struktuurilise terviklikkuse eest ja näiteks on ta vastutav asendamise eest loodusõnnetusest põhjustatud kahju korral ning tavaliselt on tema ülesanne tagada, et liftid, kütte- ja ventilatsioonisüsteemid toimiksid nõuetekohaselt.

15.12 Kasutusrent arenes algselt välja, et vastata nende kasutajate vajadustele, kes vajavad teatavat liiki seadmeid ainult korrapäraste ajavahemike järel. Mitmed kasutusrendilepingud on sõlmitud lühikeseks ajavahemikuks, kuigi rendilevõtja võib tähtaja lõppedes lepingut uuendada ning sama kasutaja võib kasutada sama seadet mitu korda. Kuna masinad muutuvad üha keerulisemaks, eelkõige elektroonika valdkonnas, on rendileandja pakutavad teenused ja tagavaraseadmed olulised tegurid, mis võivad mõjutada kasutajat eelistama rentimist ostmisele. Muud tegurid, mis võivad veenda kasutajaid pigem rentima pikaks perioodiks kui ostma, on selle mõju ettevõtte bilansile, rahavoole või maksukohustusele.

### **Kapitalirent**

15.13 *Määratlus:* kapitalirendi puhul on rendileandja vara juriidiline omanik, kuid rendilevõtja on majanduslik omanik, sest viimane kannab tegevusriskid ning saab majanduslikku kasu vara kasutamisest tootmistegevuses. Vastutasuks võtab rendileandja rendilevõtjalt vastu muu riskide ja hüvede paketi, mis on laenuga seotud tagasimaksete vormis. Kuigi rendileandja on vara juriidiline omanik, siis enamikul juhtudel ei anna ta seda ise füüsiliselt üle, vaid nõustub, et see toimetatakse otse rendilevõtjale. Kapitalirendi üks tunnus on, et majanduslik omanik vastutab vara mis tahes vajaliku remondi ja hoolduse eest.

- 15.14 Kapitalirendi puhul näidatakse, et juriidiline omanik annab rendilevõtjale laenu, mida rendilevõtja kasutab vara omandamiseks. Pärast seda näidatakse vara rendilevõtja bilansis ja mitte rendileandja bilansis; vastav laen näidatakse rendileandja varana ning rendilevõtja kohustusena. Kapitalirendi makseid ei käsitata rendina, vaid arvestusliku laenu intressimaksete ning põhisumma tagasimaksetena. Kui rendileandja on finantsvahendaja, siis osa maksest käsitatakse ka teenustasuna (FISIM).
- 15.15 Kapitalirendilepingu objektiks oleva vara olemus võib sageli olla üsna erinev varadest, mida rendileandja kasutab oma tootmistegevuses: näiteks reisilennuki juriidiline omanik on pank, kuid see on renditud lennuettevõttele. Majanduslikult ei ole mõttekas kirjendada õhusõidukit ega selle põhivara kulumit panga raamatupidamisarvestuses ega jätta neid lennuettevõtte raamatupidamisarvestusest välja. Kapitalirendi abil välditakse õhusõiduki omandiõiguse ja selle väärtuse vähenemise soovimatut kirjendamist ning samal ajal säilib mõlema poole omakapital kogu rendiperioodi jooksul õigena.

15.16 On tavaline, et kapitalirendilepingu kestus kattub vara kogu majandusliku eluea pikkusega. Sel juhul vastab arvestusliku laenu maksumus rendilepingu kohaselt tehtavate maksete nüüdisväärtusele. See summa katab vara maksumuse ning tavaliselt hõlmab ka rendileandja poolt küsitavat tasu, mida kogutakse rendiperioodi jooksul. Rendileandjale korrapäraselt tehtavaid makseid saab kirjendada nelja komponendina: arvestusliku laenu intressimaksud, laenu põhiosa tagasimaksud, rendileandja tasu ja FISIM (kui rendileandja on finantsvahendaja). Kui lepingu tingimustes ei ole täpsustatud, kuidas need esimesed kolm elementi on määratletud, peab laenu põhiosa tagasimakse vastama vara väärtuse vähenemisele (põhivara kulum), makstav intress vara kapitalitasuvusele ning teenustasu maksmisele kuuluva kogusumma ja nende kahe elemendi vahelisele erinevusele.

15.17 Kapitalirent võib olla ka siis, kui rendilepingu kestus on vara majanduslikust elueast lühem. Sel juhul katab arvestuslik laenu maksumus taas vara maksumuse ja rendileandja poolt küsitava tasu ning rendilepingu tingimuste kohaselt tehtavate teenustasude väärtuse. Rendileandjale korrapäraselt tehtavad maksed kirjendatakse kui arvestusliku laenu intressimaksed ja põhiosa tagasimaksed, rendileandja tasu ning FISIM (juhul kui rendileandja on finantsvahendaja). See võib sisaldada ka ettemakseid vara tagasiostmiseks rendiperioodi lõpul. Rendiperioodi lõpul võib kanda vara üle rendilevõtja bilanssi sõltuvalt lepingulisest kokkulepest. Laenu jääksumma väärtus on võrdne rendiperioodi alguses määratud vara eeldatava turuväärtusega rendiperioodi lõpul. Sel hetkel saaks vara tagastada rendileandjale, rendilevõtja võib juriidiliselt omandada vara või võidakse sõlmida uus rendileping.

Kapitalirent eeldab, et rendilevõtja kannab vara kasutamise seotud riskid ja hüved. Seepärast kuulub rendilevõtjale mis tahes kapitalikasum ja -kahjum, mis kaasneb vara eeldatava väärtusega rendiperioodi lõpul. Kui rendilevõtja saab rendiperioodi lõpul vara juriidiliseks omanikuks, siis sularahamaksed kirjendatakse laenu tagasimaksena, sest vara on juba rendilevõtja bilansis.

Kui vara tagastub rendileandjale, kirjendatakse vara ostu kajastav tehing vara jooksva turuväärtusega. Laekumisi kasutatakse, et maksta tagasi laenu tasumata summa, ning nende summade mis tahes erinevused kirjendatakse kapitalisiirdena. Rendiperioodil tehtud maksed hõlmavad sageli ettemakseid vara omandamiseks, seega toimub tehing ilma sularahata, sest laen on selleks hetkeks tagasi makstud juba täies mahus.

Kui lepatakse kokku rendiperioodi pikendamises, on vaja analüüsida uut lepingut, et selgitada, kas see on kapitalirendi jätkamine või kasutusrent.

- 15.18 Kuigi kasutusrendilepingu kestus on üldjuhul mitu aastat, siis rendilepingu kestus ei määra kindlaks seda, kas rentimist tuleks käsitada kasutus- või kapitalirendina. Mõnel juhul võidakse vara anda rendile lühikeseks ajaks, korraga ehk ainult üheks aastaks, kuid leping sisaldab tingimust, et rendilevõtja võtab kogu vastutuse vara eest, sealhulgas kannab kõik hoolduse ja erakorralise kahjuga seotud kulud. Isegi kui rendiperiood on lühike ning isegi kui rendileandja ei ole finantsasutus, siis juhul, kui rendilevõtja kannab enamiku riskidest, mis on seotud vara kasutamisega tootmises, ning saab ka hüved, siis rent kirjendatakse kapitalirendi ja mitte kasutusrendina. Praktikas on siiski keeruline vältida kirjendamist ettevõtte raamatupidamisarvestuses, mis järgib rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid, mille kohaselt kapitalirendilepinguteks loetakse ainult neid rendilepinguid, mille kestus hõlmab suurema osa vara majanduslikust elueast.
- 15.19 Mis tahes ettevõtte, mis spetsialiseerub kapitalirendile, isegi kui teda kutsutakse kinnisvaraettevõtteks või õhusõidukite rendiettevõtteks, klassifitseeritakse finantsvahendusettevõtteks, kes pakub laene üksustele, kes rendivad neilt varasid. Kui rendileandja ei ole finantsvahendusettevõtte, jagatakse arvestusliku laenuga seotud maksed ainult põhiosa tagasimakseteks ja intressideks; kui rendileandja on finantsasutus, lisandub täiendav komponent, mis kajastab teenustasu (FISIM).

15.20 Järelmaksuga ost on kapitalirendi liik.

*Määratlus:* järelmaksuga ostu puhul müüakse kestvuskaup ostjale tulevikus tehtavate kokkulepitud maksete vastu. Ostja saab kauba kohe oma valdusesse, kuigi juriidiliselt jääb see rendileandja omandiks tagatisena seniks, kuni rendilevõtja on teinud kõik kokkulepitud maksed.

15.21 Järelmaksuga ost piirdub tavaliselt ainult tarbekestvuskaupadega ning enamik ostjaid on kodumajapidamised. Järelmaksuga ostu lepingute rahastajateks on tavaliselt iseseisvad institutsionaalsed üksused, kes tegutsevad tihedas koostöös kestvuskaupade müüjatega.

15.22 Järelmaksuga ostu puhul kirjendatakse kestvuskaup viisil, nagu ostja oleks selle soetanud päeval, mil ta sai vara enda valdusse, ja turuhinnaga, mis oleks makstud samaväärse tehingu korral. Ostja saab samasuguse väärtusega arvestusliku laenu. Ostja maksed rahastajale kirjendatakse põhiosa tagasimaksete ja intressimaksetena, kasutades sama meetodit, mida kapitalirendi korral. Järelmaksuga ostu lepingu rahastajate tootmistegevuseks on finantsvahendus. Kuna lepingu rahastajad tavaliselt ei võta oma teenuste eest otse tasu, siis nende kogu toodang on FISIM, mida arvutatakse järgmiselt: saadav omanditulu miinus makstav intress. Nagu ka tavalise kapitalirendi puhul, võib makstava intressi määramine olla keeruline ja seepärast tuleb see määrata hinnanguliselt.

## **Loodusvarade rent**

- 15.23 *Määratlus:* loodusvarade rent on rent, mille puhul loodusvarade omanik teeb loodusvarad rendilevõtjale kättesaadavaks makse eest, mida kirjendatakse rendina.
- 15.24 Loodusvarade rendi puhul jääb vara rendileandja bilanssi, kuigi rendilevõtja seda kasutab. Loodusvara väärtuse mis tahes vähenemine kirjendatakse mittetoodetud vara majandusliku vähenemisena (K.21 – loodusvarade kahanemine). Seda ei kirjendata tehinguna, mis on sarnane põhivara kulumiga, sest ei ole põhivara, mis kuluks. Rendina kirjendatakse üksnes loodusvarade rendi alusel tasumisele kuuluvad maksed.
- 15.25 Klassikaline näide loodusvarade rendi objektist on maa. Samal viisil kirjendatakse ka muude loodusvarade, nt puidu, kalade, vee, maavarade ja raadiospektrite kasutamine.

## **Loodusvarade kasutusload**

- 15.26 Loodusvarade kasutuslube võivad välja anda valitsusasutused, kuid neid võivad välja anda ka eraomanikud, nt põllumajandustootjad ja ettevõtted.

15.27 Loodusvarade kasutuslube saab kirjendada kolmel erineval viisil (vt tabel 15.3):

- a) rendiperioodi lõppedes võib omanik pikendada luba või keelduda väljastamast luba vara kasutamise jätkamiseks;
- b) omanik võib lubada kasutada vara pikaajaliselt sellisel viisil, et tegelikult kontrollib vara kasutamist kõnealusel perioodil kasutaja, omanik aga sekkub vähe või ei sekku üldse;
- c) omanik lubab kasutada vara selle lõppemiseni.

Esimene võimalus kirjendatakse loodusvarade rendi lepinguna ning see tuleks kirjendada rendina.

Teise võimalusega võidakse lisaks rendi kirjendamisele luua kasutajale vara, mis on erinev loodusvarast endast, kuid mille puhul loodusvara väärtus ja selle kasutamist võimaldav vara on omavahel seotud.

Kõnealust vara (kategooria AN.222) kajastatakse ainult siis, kui selle väärtus (ehk kasu valdajale, mis ületab rendileandjale makstava väärtuse) on realiseeritav vara üleandmisega. Esimesel korral võetakse neid arvesse vara majandusliku tekkimisena (kategooria K.1, vt punkti 6.06 alapunkt g). Kui vara väärtust ei realiseerita, muutub see rendiperioodi lõppedes lähedaseks nullile.

Kolmanda variandi tulemus on loodusvara müük (või ehk ka sundvõõrandamine).

**Tabel 15.3. Loodusvarade kolme erinevat liiki kasutuslubade kirjendamine**

Kasutusviis	Kirjendamise meetod
Luba ajutiseks kasutamiseks, võimalik, et pikaks ajaks	Loodusvarade rent: rent (omanditulu)
Kasutaja kontrollib vara pikemaajaliselt; kasutaja kannab riskid ja saab hüved; luba on üleantav realiseerimisväärtusega	Rent ja uue vara loomine loodusvarade kasutamise õiguse eest
Vara kasutamine selle lõppemiseni; alaline kasutamine (kõik riskid kannab ja hüved saab kasutaja)	Loodusvarade müük

- 15.28 Loodusvarade rendi, uue vara loomise ning loodusvara müügi eristamisel on peamine kriteerium riskide ja hüvede üleminek. Loodusvara on müüdud, kui kõik riskid ja hüved on üle läinud. Uus vara on loodud, kui riskide ja hüvede ülemineku tulemuseks on eraldiseisev ja üleantav luba, millel on realiseerimisväärtus. Muude kriteeriumide (nt eelnevalt kokku lepitud maksed, ettemaks, loa kestus ning käsitlemine ettevõtte raamatupidamisarvestuses) kasutamine võib olla eksitav, sest need ei pruugi kajastada riskide ja hüvede üleminekut.
- 15.29 Mitteresidendid võivad omandada loodusvarasid, näiteks maad ja maavarasid. Loodusvarade müüki ei kirjendata müügina mitteresidendist üksusele. Sellisel juhul luuakse tinglik residendist üksus, kellel on loodusvara omandiõigus, ja mitteresidendist üksus omandab seejärel tingliku residendist üksuse aktsiad. Samalaadset kirjendamist kasutatakse juhul, kui residendid soetavad loodusvarasid mujal maailmas.
- 15.30 Valitsemissektori tulud teatavat liiki loodusvaradest (nt tulud naftast ja maagaasist) võivad sisaldada mitmeid erinevaid tehinguid. Näited:
- a) loodusvarade rendist saadav rent;

- b) mittetoodetud vara paigutamine, nt loodusvarade müük või loodusvarade pikaajalist kasutamist käsitlevate litsentside müük;
- c) dividendid loodusvarasid kasutatavalt riigi osalusega äriühingutelt;
- d) loodusvarasid kasutavate ettevõtete poolt makstav ettevõtte tulumaks.

### **Spetsiifilised tegevusload**

15.31 Lisaks vara kasutamise litsentsidele ja rendilepingutele võib anda loa konkreetseks tegevuseks sõltumatult mis tahes varadest, mida tegevuses kasutatakse. Load ei sõltu kvalifitseerumiskriteeriumidest (näiteks eksami sooritamine, et kvalifitseeruda autojuhtimise õiguse saamiseks), kuid lubade eesmärk on piirata nende individuaalsete üksuste arvu, kellel on õigus selle tegevusega tegeleda. Selliseid lube võivad välja anda valitsusasutused või erasektori institutsionaalsed üksused ning neil kahel juhul on käsitlus erinev.

**Tabel 15.4. Mittefinantsvarade kasutamise ja ostu kirjendamine tehingu ja voo liigi alusel**

Tehingu liik	Kasutamise/ostmise liik ning vara liik ja makse liik
Vahetarbimine	<p>Toodetud vara kasutusrent, nt masinad ja intellektuaalomandiõigused</p> <p>Korrapärased maksed äriühingutelt veega varustamise eest</p> <p>Kaudselt mõõdetavad finantsvahendusteenused (FISIM), mis on seotud kapitalirendi pakkumisega</p>
Põhivara kulum	Ainult toodetud varade ja majandusliku omaniku puhul
Lõpptarbimiskulutused	<p>Kestvuskaupade kasutusrent</p> <p>Kestvuskaupade ost, sealhulgas siis, kui seda rahastatakse kapitalirendi või järelmaksuga ostu lepingu kaudu</p>
<p>Mittefinantsvarade ost</p> <p>Kapitalimahutus põhivarasse</p> <p>Loodusvarade soetamine</p> <p>Muu mittetoodetud vara soetamine</p>	<p>Toodetud varade ost (sealhulgas siis, kui seda rahastatakse kapitalirendi kaudu)</p> <p>Loodusvara ost, sealhulgas õigus kasutada loodusvara selle lõppemiseni</p> <p>Loodusvara pikemaajalise kasutamiseõiguse ost, nt püügikvoot</p> <p>Üleantav osaajalise kasutamise õigus</p> <p>Kolmandale isikule üleantava lepingu ost</p> <p>Tulevase tootmisega seotud lepingud, näiteks lepingud jalgpallurite või kirjanikega</p>

Tehingu liik	Kasutamise/ostmise liik ning vara liik ja makse liik
Makse omandituluna	Loodusvarade rent, st makse loodusvarade lühiajalise kasutamise eest
Rent	Korrapärased maksed veevõtuõiguse eest Kapitalirent, st mittefinantsvara ost, mida rahastatakse samaaegselt laenuga
Sissetulekute ülekanne	Valitsemissektori poolt välja antud spetsiifilised tegevusload, mis ei sõltu kvalifitseerumise kriteeriumidest või mille eest nõutav maks on ebaproportsionaalne võrreldes lubade süsteemi haldamiskuludega
Muud tootmismaksud	Valitsemissektori väljastatud heiteload, et kontrollida koguheidet
Finantstehing: laen	Kapitalirent, st mittefinantsvara ost, mida rahastatakse laenuga samal ajal
Vara muu mahumuutus	Loodusvarade lõpuni kasutamine omaniku poolt Ebaseaduslik metsaraie, kalapüük või jahipidamine (kultiveeritud varade või loodusvarade hüvitusega võõrandamine)
Vara hinnamuutus	Varadena kirjendatud lepingute, litsentside ja lubade kehtivuse lõppemine

- 15.32 Kui valitsusasutused piiravad lubasid väljastades näiteks taksodena kasutatavate autode arvu või piiravad kasiinode arvu, siis tegelikult nad loovad tunnustatud ettevõtjatele monopoolseid kasumeid ning saavad osa kasumist lõivuna. Kõnealused lõivud kirjendatakse muude maksudena. Seda põhimõtet kohaldatakse kõigil juhtudel, kui valitsusasutused annavad välja lube, et piirata nende üksuste arvu, kes tegutsevad teatavas valdkonnas, kus piirav määratakse kindlaks suvaliselt ning see ei sõltu ainult kvalifitseerumiskriteeriumidest.
- 15.33 Põhimõtteliselt juhul, kui luba on kehtiv mitu aastat, kirjendatakse makse tekkepõhiselt nii, et tulevasi aastaid hõlmava loamaksu summa jaoks tehakse teine saadavate/makstavate arvete kirje.
- 15.34 Loa soetamise ajendiks on, et loa omanik usub, et ta saab seeläbi õiguse saada monopoolset kasumit juhul, kui tulevikus saadavad tulud on suuremad kui nendega seotud õiguste soetamise maksed. Loaomanikule tekkivaid hüvesid, mis ületavad loa väljastajale laekuvat väärtust, käsitatakse varana juhul, kui loaomanik saab need realiseerida vara üleandmise teel. Vara liiki kirjeldatakse kui spetsiifilist tegevusluba (AN.223).
- 15.35 Spetsiifiline tegevusluba kirjendatakse varana esmalt vara muude mahumuutuste kontrol. Väärtuse muutused, nii suurenemised kui ka vähenemised, kirjendatakse ümberhindluskontrol.

- 15.36 Loa väärtus varana määratakse kindlaks summana, millega seda saaks müüa, või juhul, kui selline hind ei ole kättesaadav, siis arvutatakse see monopoolse kasumi tulevaste voogude nüüdisväärtusena. Kui luba müüakse edasi, siis uus omanik omandab õiguse saada valitsusasutustelt hüvitist juhul, kui luba tühistatakse, ning samuti omandab ta õiguse teenida monopoolset kasumit.
- 15.37 Valitsusasutuste väljastatud spetsiifilist tegevusluba käsitatakse varana ainult siis, kui täidetud on kõik järgmised tingimused:
- a) asjaomase tegevuse puhul ei kasutata valitsusasutusele kuuluvat vara; kui kasutatakse valitsusasutusele kuuluvat vara, siis vara kasutusluba käsitatakse kasutusrendina, kapitalirendina, loodusvarade rendina või ka vara soetamisena, mis annab litsentsi omanikule õiguse kasutada kõnealust vara omal äranägemisel pikaajaliselt;
  - b) loa väljaandmisel ei kohaldata kvalifitseerumiskriteeriume; selliseid lube käsitatakse kas maksudena või maksetena teenuste eest;
  - c) lubade arv on piiratud ja seega saab loa omanik asjaomase tegevusega tegelemisel monopoolset kasumit;
  - d) loa omanik peab saama müüa loa kolmandale isikule.

Kui mõni eespool osutatud tingimus ei ole täidetud, siis käsitatakse makseid maksudena või maksetena teenuste eest.

- 15.38 Muu kui valitsemissektorisse kuuluva üksuse puhul on võime piirata osalemist teatavas tegevuses märksa vähem levinud. Sellega on näiteks tegemist siis, kui kutseliitu kuulumine on kas kohustuslik või soovitatav ning osalejate arvule on kehtestatud range piirang. Teine näide on see, kui kinnisvara omanik piirab tema valdustes tegutsevate üksuste arvu, nt kui hotell lubab ainult ühel taksoettevõtjal külastajaid teenindada. Sellist tüüpi juhtudel käsitatakse lubasid maksetena teenuste eest. Üldiselt kirjendatakse makseid tekkepõhiselt kogu ajavahemiku jooksul, mil luba kehtib. Põhimõtteliselt puudub põhjendus, miks neid lube ei võiks käsitada varadena juhul, kui need oleksid kaubeldavad, kuigi seda ei pruugita üldiselt teha.
- 15.39 Muu kui valitsemissektorisse kuuluva üksuse väljastatud spetsiifilist tegevusluba käsitatakse varana ainult siis, kui täidetud on kõik järgmised tingimused:
- a) asjaomase tegevuse puhul ei kasutata loa väljaandjale kuuluvat vara; kui kasutatakse loa väljaandjale kuuluvat vara, siis vara kasutusluba käsitatakse kasutusrendi, kapitalirendi või loodusvarade rendina;

- b) lubade arv on piiratud ja seega saab loa omanik asjaomase tegevusega tegelemisel monopoolset kasumit;
- c) loa omanik peab saama juriidiliselt ja praktiliselt müüa loa kolmandale isikule.

Kui mõni eespool osutatud tingimus ei ole täidetud, siis maksed kirjendatakse maksetena teenuste eest.

15.40 Valitsusasutused annavad välja heitelube, et kontrollida koguheidet. Kõnealused load ei hõlma loodusvara kasutamist, sest atmosfääril ei ole määratud väärtust ja seega ei ole see majandusvara, ning seepärast klassifitseeritakse loa eest nõutavad lõivud maksudeks. Load on kaubeldavad ning nende jaoks on olemas aktiivne turg. Seepärast on load varad ning nende väärtus on turuhind, millega neid saab müüa.

## **Avaliku ja erasektori partnerlus (PPP)**

15.41 Avaliku ja erasektori partnerlus (PPP) on pikaajaline leping kahe üksuse vahel, millega üks üksus soetab või moodustab vara või varade kogumi, kasutab seda teatava ajavahemiku ning seejärel annab vara üle teisele üksusele. Selline kord toimib tavaliselt eraettevõtte ja valitsusasutuse vahel, kuid on võimalikud ka muud kombinatsioonid, näiteks võib üks pool olla avalik-õiguslik äriühing või teiseks pooleks eraõiguslik kasumitaotluseta institutsioon.

Valitsusasutused osalevad avaliku ja erasektori partnerluses erinevatel põhjustel, nagu lootus, et erasektori juhtimisega kaasneb tõhusam tootmine, et saadakse juurdepääs suuremale rahastamisallikate valikule, ja soov vähendada valitsemissektori võlga.

Lepingu kehtivuse ajal on PPP tövõtjal juriidiline omandiõigus. Pärast lepinguperioodi lõppemist on valitsusasutusel nii majanduslik kui ka juriidiline omandiõigus.

Avaliku ja erasektori partnerluse käsitlemise üksikasjad on esitatud 20. peatükis „Valitsemissektori arvepidamine”.

## **Teenuste kontsessioonilepingud**

- 15.42 Teenuste kontsessioonilepingud annavad ettevõttele ainuõiguse osutada teatavaid teenuseid. Näiteks avalike teenuste kontsessiooni puhul sõlmib eraettevõtte kokkuleppe valitsusasutusega, et saada kommunaalvõrkude (nt veevarustusüsteem või tasuline maantee) käitamise, hooldamise ning neisse investeringute tegemise ainuõigus teatavaks arvuks aastateks. Teenuste kontsessioonilepinguid ei kirjendata varadena, kui need ei ole üleantavad või kui nende väärtust ei saa realiseerida üleandmise teel.

## **Kaubeldavad kasutusrendilepingud (AN.221)**

- 15.43 Kaubeldavad kasutusrendilepingud on kolmanda isiku omandiõigused, mis on seotud mittefinantsvaraga, mis ei ole loodusvara. Rendilevõtja peaks saama rentimisest majanduslikke hüvesid, mis ületavad makstavad tasud, ning rendilevõtja peaks saama realiseerida kõnealused hüved nende üleandmisega. Rendi väärtus on rendilevõtja kasu, mis ületab rendileandjale makstava summa. Kaubeldavad kasutusrendilepingud võivad hõlmata erinevaid rendilepinguid ning kasutusrendi lepinguid. Näiteks üürnik saab üürida korteri edasi kolmandale isikule.

## Ainuõigus kaupadele ja teenustele tulevikus (AN.224)

15.44 Kolmanda isiku omandiõigusega seotud varad võivad tuleneda ka tulevaseks tootmiseks sõlmitud lepingutest. Selliste lepingute väärtus on rendilevõtja kasu, mis ületab rendileandjale makstava summa. Näited:

- a) ainuõigus isiku palkamiseks (nt jalgpallurid) või kirjanduslike teoste või muusikateose esituste avaldamiseks. Nende õiguste väärtus on kasum, mida saab teenida, andes õigused üle hinnaga, mis on kõrgem kui kehtiva lepingu tühistamisega kaasnevad kulud;
- b) osajalise kasutamise õigus. Ainult osa osajalise kasutamise õigusest tuleb käsitada vara soetamisena:
  - 1) kui omanikul on määratud ala, mis on tema kasutuses alaliselt, kui ta omab õigust tegutseda skeemi korralduskomitee osana või saab soovi korral õiguse müüa või parandada, siis on kõnealune õigus tõenäoliselt majaga sama liiki vara;

- 2) kui omanikul on tähtajaline leping, mille alusel on tal kasutamiseks mõnda liiki majutus teataval ajavahemikul kindlaksmääratud perioodil, siis tõenäoliselt on see ettemakstud rent, st kodumajapidamiste ettemakstud lõpptarbimiskulutus;
- 3) seda ettemakstud rendiõigust võiks saada ajutiselt edasi rentida või ülejäänud rendiperioodiks müüa üleantava kasutusrendina;
- 4) punktidel põhinevas skeemis osalejal võib olla üksnes varana saadav arve.

---