

TARTU ÜLIKOOL

ÕIGUSTEADUSKOND

Riigi-ja haldusõiguse õppetool

Peeter-Jaak Ait

**JAOTAMATA KASUMI MAKSUVABASTUSE EELISED JA
PUUDUSED**

Magistritöö

Juhendaja: dots. Lasse Lehis

Tartu 2013

Contents

SISSEJUHATUS.....	3
1. JURIIDILISE ISIKU KASUMI MAKSUSTAMISE AJALOOLINE ARENG EESTIS	8
1.1. 2000. aasta tulumaksureform	8
1.2. Mitteresidentide maksuvabastus ja vabastusmeetod	11
1.3. Muud väljamaksed omakapitalist.....	13
1.4. Kooskõla Euroopa Liidu ema- ja tütarühingute maksustamise direktiiviga.....	17
2. KASUMI MAKSUVABA VÄLJAVIIMINE	21
2.1. Tehingute majanduslik tõlgendamine	21
2.2. Ettevõtlusega mitteseotud väljamakse.....	23
2.3. Siirdehindade kasutamine maksuplaneerimisel.....	27
2.4. Madala maksumääraga territooriumile viidud raha.....	30
3. VÕRDNE KOHTLEMINE	33
3.1. Residenti ja mitteresidenti tulumaksustamise erisused.....	33
3.2. Juriidilise ja füüsilise isiku dividenditulu maksustamise erisused	36
4. TOPLETMAKSUSTAMISE VÄLTIMINE	43
4.1. Rahvusvaheline vältimine	43
4.2. Siseriiklik vältimine	46
KOKKUVÕTE.....	49
THE ADVANTAGES AND DISADVANTAGES OF TAX RELIEF OF UNDISTRIBUTED PROFITS.....	54
Kasutatud allikad.....	58

SISSEJUHATUS

Meedias üritatakse tihti luua pilti, et Eestis ettevõtte tulumaks puudub. Selline seisukoht on aga väär, sest Eestis ei ole kaotatud ettevõtlustulu maksustamist kui nähtust. Kui lähtuda eeldusest, et kogu äriühingu teenitud kasum muutub kunagi osanike tuluks, siis juriidilistelt isikutelt laekuv tulumaks ei kujuta sellisel juhul endast üldsegi mingit täiendavat maksuliiki, vaid tegemist on dividendisaajate tulumaksu ettemaksuga¹. Maksu tasumise aeg ongi see, mis teeb Eesti maksusüsteemi erakordseks. Maksustamise hetk on nihutatud hilisemale ajale - kasumi teenimise ajalt kasumijaotamise ajale.

Eesti tulumaksusüsteem on oma uudse ja küllaltki ainulaadse lahendusega Euroopas, eriti aga lähiriikides saanud palju tähelepanu. Seadusmuudatus andis omanikele selge eelise kasutada ettevõtte poolt teenitud kasumeid investeeeringuteks, mitte suunata läbi dividendide isiklikku tarbimisse. Eesti pidi saama atraktiivseks kohaks investoritele, kes soovisid laieneda. Eelkõige peaks sellisest lahendusest olema huvitatid ettevõtte, kes soovivad põhitegevusse investeerides äriettevõtet pikema perioodi jooksul arendada.

Praeguse tulumaksusüsteemi üks puudusi on jaotatud kasumi suhteliselt kõrge maksumäär võrreldes paljude teiste riikidega², mistõttu ei ole Eesti atraktiivne nendele investoritele, kes soovivad kasumi kiiresti välja võtta. Eesti ettevõtte tulumaks on 21/79 netodividendist ehk 21% jaotamisele kuuluvast kasumist koos tulumaksuga, mis võrreldes näiteks Lätija Leeduga on oluliselt suurem (kummaski ettevõtte tulumaksumäär 15%). 2015. aastast langetatakse Eestis tulumaks 20%-ni, küll aga pole muutunud valitsusprogrammi seisukoht tulumaksusüsteemi osas. Jaotamata kasumi maksuvabastus on järjekindlalt valitsusprogrammis kui jääv nähtus, kuigi järjest sagedamini on kuulda ka sedasüsteemi kaotamist pooldavaid argumente³. Samal ajal muutub konkurents rahvusvahelistel kapitaliturgudel üha tihedamaks.

¹Tulumaksuseaduse eelnõu 143 SE I seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=991690021. 01.05.2013.

²Näiteks Arengu ja Koostöö Organisatsiooni liikmesriikide vastavaid andmeid saate vaadata: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-tax-database.htm>. 01.05.2013.

³Vt selle kohta näiteks K.-R. Tigasson. Ettevõtte tulumaksu süsteem kriitika all. – Eesti Päevaleht. 19.10.2012.

Eesti tulumaksuseaduse eelisteks on selle lihtsus - nii aru saamisel kui ka administreerimisel. Seadus sisaldab vähe erandeid ja edasilükkamisi. Aastate jooksul on tehtud mitmeid muudatusi, millega üritatud muu hulgas kasumi maksuvaba väljaviimist ettevõttest pidurdada. Samas on teatud muudatused teinud administreerimise keerulisemaks, ent teatud muudatused on erantide vältimiseks sisse viimata.

Euroopa Liiduga liitumisega võtsime kohustuse viia oma õigus kooskõlla Euroopa õigusega. Kuna teatud nõuetele Eesti tulumaksusüsteem ei ole vastanud, siis aastate jooksul on mitmeid sellest tingitud muudatusi sisse viidud. Kapitalil teatavasti piire pole, eriti Euroopa Liidu vabaturu kontekstis. Kapitali on lihtne liigutada ja ettevõtte võib hoida oma raha kus, ja milles tahes. See on ka üks põhjuseid, miks Euroopa Liit soovib maksustamisreegleid ühtlustada. Liidu ema-ja tütarühingu direktiiv, peamiselt Euroopa Kohtu üks tõlgendus, on põhjustanud Eesti tulumaksuseaduse suhtes palju segadust. Kohtu tõlgendused on meie õiguse osad, mistõttu ei tohi sellega siseriiklikud aktid vastuolus olla.

Äriettevõtete peamine eesmärk on omanikele tulu teenimine ning mida suurem tulu, seda enam on omanik oma investeringuga rahul. Läbi maksustamise saab riik tulumaksumäära suuruse osa tulust endale. Kuna paljud omanikud ei soovi seda määra tasuda on selle vältimiseks seadusest leitud auke või neid sinna oma tõlgendustega üritatud tekitada. Eesti maksuvaidlustes on olnud erinevaid ettevõtjate katseid raha ettevõttest maksuvabalt välja saada. Riigikohtusse jõudnud ja seal lahenduse saanud vaidlused on andnud mitmeid tõlgendusi. Maksudest kõrrvalehoidumise kriteeriumides on hetkel ebaselgus, kuna teatud määral on kasumi maksuvaba väljaviimine lubatud. Viimas aja kohtupraktikas⁴ on maksumaksjale õigus tehingu tegemisel võtta arvesse maksunduslikke aspekte ning püüelda soodsama maksustamise suunas Euroopa Liidu sees. Selleks, et valitseks kindlus, peavad lubatu ja lubamatu piirid selged olema. Selgusega lihtsustatakse ka maksuhaldurite tööd, hoides administreerimiskulusid madalamal.

See, kuidas avaliku saladusena mitteresidendid Eestist maksuvaba kasumit on välja viinud osaluse võõrandamisena kuni 2008. aasta lõpuni on nüüdseks likvideeritud auk. Ent sellele vaatamata sisaldab ka praegune seadus mitmeid maksuriske, millega tekitatakse ebavõrdsus. Võrdne kohtlemine on maksunduse oluline lähtealus, mille mittejärgimine võib olla nii seadusevastane kui ka muuta investeerimiskliimat ebaatraktiivsemaks. Atraktiivsuse seisukohalt peab tagama residentide ja mitteresidentid võrdsuse, millega Eesti suures plaanis

⁴Euroopa Kohtu 21.02.2006 otsus asjas C-225/02, Euroopa Kohtu 21.02.2006 otsus asjas Halifax plc, jt., p 76.

on toime tulnud. Seaduses on sees endiselt mõned küsitavused ja ebavõrdsust tekitavad sätted, mille likvideerimisega osaliselt on juba tegeletud.

Kui ettevõtte tegevus toimub mitme riigi territooriumile, tekib küsimus, missuguses riigis on saadud maksustatav tulu. Tulu võib olla teenitud mitmes kohas, aga selle jaotamiseks peavad olema selged reeglid. Enamasti tahab iga riik oma maksutulu kätte saada, mis võib viia ettevõtja topeltnmaksustamiseni. Samuti on probleem mitteresidendi puhul tekkiv topeltnmaksustamine. Sellisel juhul tahab tuluallikariik maksustada oma territooriumile teenitud tulu, samas kui koduriik soovib oma residendi poolt teenitud tulu maksustada. Topeltnmaksustamise vältimine on maksuõiguse üks tähtsamaid probleemkohti.

Juriidilise topeltnmaksustamise kõrvaldamiseks ning kindluse loomiseks on riigid sõlminud kahepoolseid topeltnmaksustamise vältimise lepinguid. Lepingutega üritatakse luua rohkem selgust rahvusvaheliste tehingute maksustamisse ning luua konkurentsieeliseid, et meelitada kasum, kapital või investeering oma territooriumile. Töös analüüsib autor topeltnmaksustamise vältimise võimalikkust. Kuivõrd rahvusvaheline maksuõigus seda lubab teatud piirini, on topeltnmaksustamise vältimine iga riigi enda huvides, et olla atraktiivne välisinvestoritele.

Siseriikliku topeltnmaksustamise ärahoidmine peaks olema oluliselt lihtsam võrreldes rahvusvahelisega. Üheks majandusliku topeltnmaksustamise tekkimise võimaluseks on tulumaksusüsteem reform, nagu Eestis see 2000. aastal tehti. Selle vältimiseks lisati seadusesse üleminekusätteid. Ka praegu on seaduses rakendussätteid, mille abil välditakse enne reformi aegsete kasumite topeltnmaksustamist. Uue seaduse ajal makstud dividendide puhul on Eesti topeltnmaksustamiseks valinud vabastusmeetodi. Maksuvabastusega hakkaks dividendide maksustamise korral tulumaks kumuleerima, kui dividendi saaja omakorda maksab dividende oma aktsionäridele. See ei taga, et topeltnmaksustamist tulumaksuseaduses üldse ei oleks ning meie seadus vigadeta eksisteeriks.

Autorit ajendas jaotamata kasumi maksuvabastusest kirjutama ajakirjanduses üleval olev debatt selle säilitamise vajalikkusest. Õiguslikust vaatepunktist on kindlasti sellel puhul oluline selle võimalikult probleemidevaba rakendumine. Mida õiguskuulekam on maksumaksja, seda parem. Kui seadus ei anna võimalust kasumi maksuvabaks välja viimiseks ei ole õiguskuulelik seda teha. Ometi seda üritatakse teha ka kuritegelikul viisil. Mida lihtsam on maksu administreerimine, seda parem. Kui maksumaksja ei pea täitma iga-aastaseid pikki tunde või päevi kulutavaid deklaratsioone ning samas saadakse kõik vajalik tehtud, võib

seaduse lihtsuse mõttes kordaläinuks lugeda. Kui lisaks kõigele on toimiv, maksunduse üldpõhimõtteid mitterikkuv seadus, leiab süsteemi säilitamise argumente veel.

Euroopa Liidu tasandil on hetkel debatt samuti üleval. Euroopa Komsjoni kokkusaamised ja Euroopa Liidu ühise siirdehinna foorum⁵, on kohad, kus üritatakse lahendada seotud isikute vaheliste siirdehindade probleemi, mida maksuplaneerimiseks hoogsalt kasutatakse. Niisamuti on üleval idee luuatopeltmaksustamise foorum, mille abil saaksid liikmesriigid ühiselt asuda tööle topeltmaksustamise vältmiseks. Euroopa Liidu tasandil nähakse pääseteed eelkõige võimalikult sarnastes maksustamisreeglites, mille abil maksude vältimise (nii seaduslikku kui ka ebaseaduslikku) ja topeltmaksustamise probleeme lahendada.

Magistritöö eesmärgiks on välja selgitada, kas Eesti poolt valitud tulumaksusüsteem annab eeliseid võrreldes klassikalise süsteemiga, ning kas ja kuidavõrd vajab jaotamata kasumi maksuvabastuse süsteem muudatusi toimimaks eesmärgikohaselt. Eesti tulumaksu muudatuste põhjused peituvad enamasti kohtupraktikas, millega paljud probleemkohad on seaduses muudetud. Praktika täienemine näitab küll ühelt poolt seadusandja nõrka tööd, teiselt muutub see iga küsitavuse parandamisega tugevamaks. Jaotamata kasumi maksuvabastuse puhul on oluline defineerida, mida selleks loetakse ja mida mitte. Samuti vajavad läbi vaatamist võrdse kohtlemise ja topeltmaksustamise küsimused. Neid teemasid käsitleb autor käesolevas töös.

Lähtudes eeltoodud magistritöö eesmärkidest, on töös püstitatud kaks hüpoteesi. Töö põhihüpoteesiks on, et tulumaksuseadus kohtleb isikuid võrdselt ja väldib topeltmaksustamist. Teiseks hüpoteesiks on, et Eesti tulumaksusüsteemi kasumi maksuvaba ettevõttest väljaviimine on ebaselge. Hüpoteesi kinnitamiseks või ümberlukkamiseks on töös ära toodud võrdlused klassikalise süsteemiga. Töös on lisaks analüüsitud tulumaksusüsteemi puudusi läbi kohtupraktika ja teoreetiliste probleemide. Riigikohtu praktika analüüs põhineb teemakohaste lahendite analüüsil ning võrdlemisel. Töö tulemusena peab selguma, kas Eesti tulumaksusüsteem omab eeliseid klassikalise süsteemi ees, seda eelkõige õiguslikust perspektiivist analüüsides. Lisaks kas tulumaksuseadus käsitleb isikuid võrdselt ja väldib topeltmaksustamist.

⁵ Täpsemalt saab nende tegevuse kohta lugeda Euroopa Liidu ühise siirdehinna foorumi koduleheküljelt: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm. 01.05.2013.

Käesoleva töö autorile teadaolevalt ei ole varasemates töödes probleeme selle nurga alt käsitletud. Kuna maksuõigus on pidevas muutumises, seal hulgas kohtupraktika, siis sarnased teoreetilised uurimused täiendavad teineteist.

Magistriöö on jaotatud neljaks peatükiks. Esimeses peatükis analüüsitakse Eesti tulumakussüsteemi arengut ajas. Vaadatakse, mis põhjustel mindi üle uuele süsteemile, ja kaseesmärgid, mis reformile pandi end õigustasid. Analüüstitakse uue seaduse erinevusi võrreldes vanaga ja seaduse muudatusi kehtivuse jooksul. Puudutatakse arengu põhjuseid, mis seotud Eesti ühinemisega Euroopa Liiduga ja seaduses olevate aukude kinni panemisega. Samuti on mitmed muudatused seotud tulumaksuseadusest hilisemalt leitud vastuoludega Euroopa õigusega. Peatükis toodud muudatuste käsitlemine peab aitama näidata seni tekkinud probleemide lahendusi ja uute probleemsete kohtade tekkepõhjuseid. Töö teises peatükis keskendutakse maksudest kõrvalehoidumise viisidele eelkõige Eesti kohtupraktikasse jõudnud juhtumite abil. Kuna kasumi maksuvaba jaotamine ei ole lubatud, seda võib vaid refinantseerida või kasutada muul viisil ettevõtlusega seotud kuludeks, siis on ettevõtjad leidnud selleks erinevaid mooduseid. Maksuplaneerimine on lubatud, aga seda tohib teha vaid etteantud reeglite piires. Kohtupraktikast leiab palju kaasuseid, kus maksumaksja on isikliku ja äriettevõtte eelarved segamini ajanud. Majandusliku tõlgendamise abil saab kohus otustada, milleks ta konkreetset väljaminekut peab. Peatükis analüüsib autor ka siirdehindade kasutamist maksuplaneerimises, mis suuremaks probleemiks rahvusvahelisel tasandil, kui siseriiklikult. Kolmas peatükk käsitleb võrdse kohtlemise vastaseid juhtumeid, mida Eesti tulumakussüsteem peab vältima. Ka siin on selleks teataval määral tulnud initsiatiiv väljas poolt, see tähendab Euroopa Liidust. Eesti suhtes on algatatud Euroopa Komisjoni poolne rikkumismenetlus, ent loodetavasti suudetakse probleem enne sanktsioonide jõudmist lahendada. Neljas peatükk analüüsib erinevaid topeltnmaksustamise juhtumeid, kus riik peaks tegutsemaselle ära hoidmiseks. Kui rahvusvahelisel tasandil on abi maksulepingutest, siis siseriiklikult peab riik suutma ise tulemusi näidata. Vaatleme, kui võrd on riik sellega hakkama saanud, millised on probleemid ja millised võiksid olla lahendused, kui neid vaja peaks minema.

Allikate uurimisel ja tõlgendamisel on kasutatud süstemaatilist ja võrdlevat meetodit. Võrreldud on Eesti praegust süsteemi klassikalise süsteemiga. Magistr töö kirjutamisel on peamiselt kasutatud Euroopa Kohtu ja Riigikohtu praktikat, Eesti maksunduseteemalist õiguskirjandust ja õigusakte, samuti Euroopa Liidu aluslepinguid sealt tulenevate põhimõtete toonitamiseks.

1. JURIIDILISE ISIKU KASUMI MAKSUSTAMISE AJALOOLINE ARENG EESTIS

1.1. 2000. aasta tulumaksureform

Eestis alates 1994. aastast kehtinud tulumaksuseadus⁶ oli pärast pikka arenguteed jõudnud punkti, kus lisaks poliitilisele tahtele seda muuta oli ka reaalne vajadus. Tulumaksuseduse eelnõu seletuskirjas on toonitatud, et eelmine tulumaksuseadus oli vormilt ja sisult ajast maha jäänud. Seadusele tehti 34 muudatust, mille tulemusena oli see kaotanud suure osa algsest mõttest ja eesmärgist. Seaduses esines vastuolusid ning eesmärgipärane rakendamine oli seetõttu raskendatud. Selline olukord tõi endaga kaasa ebavõrdse maksustamise, mis moonutas omakorda vaba konkurentsi⁷.

Vastuoluline seadus tekitas mitmeid ebaõiglaseid olukordi, kus soodustused laienesid ainult teatud piirkonnas ning ainult põhivarasse tehtud investeeringutele. Tekkis mitmeid topeltnmaksustamise olukordi, mille vältimiseks nähti ette tasaarvestused. Näiteks ettevõtte poolt dividendide maksmisel tasutud tulumaksu arvel oli võimalik vähendada järgmistel perioodidel tasuda tulevat maksu. Ühe aasta osas tekkis siiski topeltnmaksustamine, sest dividendidelt tasutud tulumaksu sai maha arvata alles järgmise aasta kasumist. Lisaks võimaldati investeeringute soodustamiseks kanda äritegevusega seotud investeeringud koheselt kuludesse vähendades sellega maksustatavat tulu.⁸Uue tulumaksuseaduse vastu võtmisega üritati ebaõiglast olukorda muuta.

2000. aasta tulumaksureformi põhisisuks oli asendada ettevõtte teenitud kasumi maksustamine ettevõtte jaotatava kasumi maksustamisega. Sellega jaotamata kasumit ei maksustatud, jaotatav kasum maksustatakse ühetaoliselt kõigile. Reformi põhieesmärgina nimetati Eestisse välisraha toomist, „mis majanduse arengu rattad kiiremini pöörlema paneks“⁹. Sooviti soodustada ettevõtluse arengut, täiendavaid investeeringuid ning uute töökohtade loomist. Maksureformiga loodeti Eestit tutvustada kui ettevõtlussõbralikku ja kiire arenguga maad ning huvipakkuvat investeeringute sihtriiki. Eelnõu algatajad prognoosisid, et

⁶ Tulumaksuseadus. 15.03.1994. RT I 1994, 24, 393.

⁷ Tulumaksuseaduse eelnõu seletuskiri, (viide 1).

⁸ Praxis jt. Ettevõtete jaotamata kasumi mittemaksustamise mõju investeeringutele ja majandusarengule. Tartu-Tallinn. 2010, lk 4.

⁹ S. Kallas kõne tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu I lugemisel. Arvutivõrgus kättesaadav: <http://www.riigikogu.ee/?op=steno&stcommand=stenoqramm&date=942231600&pkpkaupa=1&paevakord=2000006130>. 16. Aprill 2013.

kuigi uue seaduse tulemusena väheneb juriidiliste isikute poolt makstav tulumaks, suureneb füüsiliste isikute tulu ning seoses sellega ka tulumaksu ning sotsiaalmaksu laekumine, samuti kasvab eratarbimine ning sellega seoses suureneb käibemaksu laekumine¹⁰.

Vabariigi Valitsuse valitsusliitude programmid on maksundust puudutavates punktides enamuses lubanud senise süsteemi säilitamist.¹¹ Järjekindlalt on parempoolsed valitsusliidud toonitanud tulumaksuvabastuse ettevõttesse tagasi investeeritud kasumilt säilitamist. Kui võimule on saanud nõ segavalitsused, kuhu kuulunud paremerakondade kõrval ka vasakpoolsemaid, siis on lubatud ettevõtlus- ja maksukeskkonnas tehtavad muudatused kodanikele ja ettevõtetele hea tavana ette teada vähemalt pool aastat¹². Võib öelda, et üldiselt valitsuse tasandil ei ole jaotamata kasumi maksuvabastuse positiivset mõju kahtluse alla seatud ja tõsist debatti pole tekkinud.

Eelnõu rakendamise muutis siseriiklikutele äriühingutele lihtsamaks asjaolu, et juba eelnevalt kehtinud seaduse kohaselt toimus dividendide ja erisoodususte maksustamine enamvähem samasugusel viisil, nagu seda tehakse kehtivass seaduses. Tänu sellele ei tekkinud nii palju segadust maksu maksmisel. Tuleb meeles hoida, et iga uue seadusereformi kinnistumine võtab aega ning rakendamisel tehakse mõneti rohkem vigu, kui juba pikalt jõus olnud sätete puhul.

Üheks probleemiks, mis juba enne uue tulumaksuseaduse jõustumist tekkis oli Eestile kui maksuparadiisile viitamine. See on ja oli ka siis ekslik arvamus, sest Eestis ei ole ettevõtte kasumi tulumaks mitte kaotatud, vaid nihutatud selle tasumise aega. Endiselt säilis raamatupidamis- ja aruandluskohustus, avalikud registrid ning maksuhaldurite infovahetus. Eestis ei ole võimalik registreerida selliseid äriühinguid, kellel puuduks üldse maksu- või aruandluskohustus - selliste kohustuste rikkumine on karistatav nii haldus- kui kriminaalkorras¹³. Kehtivas seaduses on sisse viidud terve rida sätteid, mis peavad ära hoidma maksuvaba ettevõtluse tulu varjatud kujul väljamaksmise. Samal ajal on tulnud hiljutisest uuringust¹⁴ välja, et Läti ja Leedu ettevõtete juhid peavad Eestit endiselt maksuparadiisi sarnaseks riigiks ning ei ole sageli kursis Eesti maksusüsteemi eripäraga. Eesti ettevõtte

¹⁰ Seletuskiri tulumaksuseaduse eelnõu juurde (viide 1).

¹¹ Valitsuse programmid saadaval Vabariigi Valitsuse kodulehele. www.valitsus.ee.

¹² Eesti Reformierakonna, Eesti Keskerakonna ja Eestimaa Rahvaliidu koalitsioonilepe (2005). Arvutivõrgus kättesaadav: www.valitsus.ee

¹³ Seletuskiri tulumaksuseaduse eelnõu juurde (viide 1).

¹⁴ KPMG. Majanduse Pulls 2013. Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://www.kpmg.com/EE/et/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Majanduse-Pulss/Documents/majanduse-pulss-2013-est-veeb.pdf>

tulumaks on aga märkimisväärne tuluallikas riigieelarvesse ning Eesti maksuparadiisiga võrdlemine kohatu. Näiteks sai Eesti ettevõtte tulumaksu 2010. aastal 1,4%¹⁵ sisemajanduse kogutoodangust, 2009. aastal aga 1,9. Muutuse taga võib näha üldise majanduslanguse mõjusid ja tarbimismaksude osakaalu tõusu, ent sellele vaatamata võib seda pidada riigi jaoks oluliseks tuluallikaks. Ületama selle näitajaga Leedut ja Lätit (vastava näitaja 2010. aastal mõlemal 1%).

Eesti ettevõtte tulumaksul on olemas kõik olulised klassikalise äriühingu tulumaksusüsteemi tunnused, samal ajal on suudetud vähendada administreerimis kulusid, mis klassikalise äriühingu tulumaksusüsteemi puhul on tunduvalt kõrgemad¹⁶. Klassikalise süsteemi puhul peab maksustatava summa tuvastamiseks esmalt tegema raamatupidamis reeglite alusel, pärast mida tuleb summa ümber arvutada maksuseadustele vastavaks. Eestis peegeldab jaotatud kasum ärikasumit ja lisaks ettevõtlusega mitteseotud väljamaksed maksustatakse kassapõhiselt. Eesti süsteemi eeliseks on ka see, et puudub vajadus amortisatsiooni-ja devalveerumisreeglite järel¹⁷, mis lihtsustab administreerimist.

Pärast reformi muutus ettevõtete raamatupidamine oluliselt tõepärasemaks. Puudus vajadus varjata kasumit, kuna ilma seda jaotamata ei teki tulumaksustamist. Tekitatud puhver lihtsustas pangast laenu saamist.¹⁸

Lisaks maksustamise ajale on klassikalisest erinev ka maksuobjekt. Äriseadustiku¹⁹ § 276 sätestab, et aktsiaselts võib teha aktsionäridele väljamakseid ainult puhaskasumist või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist, millest on maha arvatud eelmiste aastate katmata kahjum. Selle võimaluse tõttu puudub ka vajadus lisasäteteks kahjumi edasikandmiseks. Kui firmal on eelmistest aastatest katmata kahjumit, siis ei saa kasumit jagada ning seetõttu ei ole probleeme selle maksustamisega.

Kuna jaotamata kasum on maksuvaba, on vaja teada vaidi dividendi suurust ja selle maksmise aega. Sellega seoti tulumaksuarvestus peaaegu täielikult lahti raamatupidamisarvestusest, mis muutis maksusüsteemi oluliselt läbipaistvamaks ja lihtsamini rakendatavaks, teisest küljest

¹⁵OECD. Taxation and Employment, OECD Tax Policy Studies, 2011, No. 21, OECD Publishing.

¹⁶ I. Klauson. jt. The Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with Community Law. - Juridica International, 2008, nr 15, lk 15.

¹⁷ Lbid, lk 17.

¹⁸ Praxis jt (viide 8), lk 16 .

¹⁹ Äriseadustik. 15.02.1995. RT I 1996, 40, 773; RT I, 31.12.2010, 19.

aga võimaldas raamatupidamise korraldust arendada, sest ettevõtjatel kadus ära vajadus kasumeid varjata²⁰.

Jagatud kasum ja sellelt tehtavad väljamaksed, mis on maksustatud äriühingu tasandil ei ole enam maksustavad füüsilise isiku kui dividendide saaja tasandil. Kuna füüsilistel isikutel ei ole kohustust neid makse maksta on vähendatud maksudeklaratsioonide arvu ja sellega ka vähendatud riski võimalike vigade tekkimiseks²¹.Majandusliku topeltnmaksustamise probleem muutus seoses selle muudatusega kergemini välditavaks.

1.2. Mitteresidentide maksuvabastus ja vabastusmeetod

Kehtiv tulumaksuseadus on jõudnud läbida juba mitmeid olulisi muudatusi ja saanud täiendusi sätetes, mis puudutavad juriidilise isiku tulumaksu. Seadusesse jäisisse lünki, sealhulgas ka neid, mille abil äriühingud said teha maksuvabasid kasumieraldusi seadust rikkumata. Jaotatava kasumi maksustamise seisukohalt on olnud olulisemadallpool käsitletud muudatused.

2003. aastal hakati maksustama väljamakstud dividende sõltumata dividendi saaja juriidilisest staatusest.Varem ei maksustatud dividendimakseid teisele Eesti äriühingule. Tulumaksuseaduse § 50 kohaselt maksustati Eesti äriühingu jaotatud kasum ning kui dividendi saajaks oli Eesti residentist füüsiline isik, siis täiendavat maksustamist ei toimunud. Kadus senine vabastus püsivale tegevuskohale makstud dividendide osas, mis tagas aktsionäride võrdse kohtlemise dividendide maksmisel, sõltumata aktsionärist/osanikust.

Muuhulgas oli eesmärgiks järgida topeltnmaksustamise vältimise lepingutes sätestatud mittediskrimineerimise klauslit, mille kohaselt ei tohi teise riigi residentide kapitali poolt kontrollitava ettevõtte tulumaksukohustus olla koormavam võrreldes Eesti residentide poolt kontrollitava ettevõttega. Kui seni mitteresidentidele tehtavad dividendimaksed maksustati (vähem kui 25% osaluse korral lisaks täiendav tulumaksu kinnipidamise kohustus) ja residentist äriühingutele tehtavaid dividendimakseid ei maksustatud, siis eksisteeris formaalne diskrimineerimine²².

²⁰L. Lehis. Maksuõigus, Juura,Tallinn, 2012, lk 171.

²¹ I. Klauson jt (viide 16), lk 17.

²² L. Lehis (viide 20), lk 271.

Täiendusega tagati kasumijaotuse maksustamine sõltumata sellest, kas kasumieraldised on välja makstud rahalises või mitterahalises vormis. Samuti välistati tulumaksu tasumine fondiemissiooni puhul, mil kasumi jaotamisega ei kaasne reaalselt väljamakse tegemist.²³

2004. a muudeti § 29 lõige 8 esimest lauset, millega tulumaksu kinnipidamise kohustus jäi kehtima ainult dividendi või muu kasumieraldise maksmisel mitteresidendist juriidilisele isikule. Oluline oli sellejuures ka osaluse suurus. Kuni 31. detsembrini 2008 oli tulumaksuga maksustatav mitteresidendist juriidilisele isikule makstav dividend vaid juhul, kui dividendi saajale kuulus dividendi väljakuulutamise või väljamaksmise ajal vähem kui 15% dividende maksva residendist äriühingu aktsia- või osakapitalist või häälest. Samuti oli maksustatav madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule residendist äriühingu poolt makstav dividend, olenemata osaluse suurusest dividende maksvas äriühingus. Kuna dividend ei ole saajale tulumaksuseaduse alusel maksustatav tulu, ei kohaldata ka maksulepingutes sätestatud maksumäärasid. Säte kuulutati kehtetuks 1. jaanuarist 2009. aastast. Kehtetuks tunnistamisega loobuti mitteresidendile makstavatelt dividendidelt tulumaksu kinnipidamisest olenemata osaluse suurusest. Küll aga maksab Eesti äriühing väljamakstud dividendidelt jätkuvalt ise tulumaksu vastavalt TuMS § 50 lg 1, sõltumata dividendi saaja isikust. Kinnipeetav maks võib siiski rakenduda teistele väljamaksetele, kui puudub Eestis püsiv tegevuskoht või kui maksuleping ei aita seda vältida. See muudatus muutis soodsamaks mitteresidendist väikeaktsionäride olukorra, kes on tänu sellele maksuvabastusele motiveeritud rohkem siinsele kapitaliturule investeerima.

Alates 1. Jaanuarist 2005 kasutatakse krediidimeetodi asemel vabastusmeetodit. Selle muudatuse taga oli taaskord ema- ja tütarühingu direktiiv, mis keelustab liikmesriikidel topeltnmaksustamise, kui ühe liikmesriigi äriühing või teise liikmesriigi äriühing esimese liikmesriigi territooriumil asuva püsiva tegevuskoha kaudu saab dividendi teise liikmesriigi äriühingult, kelles tal oli vähemalt 20-protsendiline osalus (nüüdseks muutunud 10%). Liikmesriikidel tuleb topeltnmaksustamise vältimiseks kasutada kas vabastusmeetodit või krediidimeetodit.

Olgugi, et mõlema meetodi puhul on tegemist majandusliku topeltnmaksustamise vältimise meetodiga, on vabastusmeetodi puhul tegemist kapitali importimise neutraalsust toetava maksupoliitilise lähenemisega, mis tagab võimaluse investoritele välisturgudel konkureerida võrdsetel tingimustel sealsete kohalike investoritega. Seega kasutavad vabastusmeetodit

²³ Praxis jt Ettevõtete jaotamata kasumi mittemaksustamise mõju investeringutele ja majandusarengule. Lisad. Tartu-Tallinn. 2010, lk 10.

eelkõige väikese siseturuga riigid, et tagada ettevõtjatele võrdväärsed võimalused laienemisel suure siseturuga riikide ettevõtjatega.²⁴ Maksude haldamise seisukohast vaadatuna räägib krediidimeetodi kahjuks selle rakendamise keerulisus nii maksumaksja kui ka maksuhalduri jaoks, eriti just kui krediidimeetod hõlmab endas kaudse krediidi arvestust²⁵. Nagu autor on mitmeid kordi toonitanud, on Eesti üheks eesmärgiks olnud ettevõtte tulumaksusüsteemi hoidmine võimalikult lihtsana, et administreerimine oleks võimalik ka maksuhaldurite arvu kordades suurendamata. Peamine muudatuse idee oli mittmaksustada residendist äriühingu dividendina jaotatavat kasumit ja mitteresidendi püsiva tegevuskoha kaudu saadavat tulu, kui välisriigis on tulumaks juba tasutud.

1. jaanuarist 2007. aastast jõustusid muudatused vabastusmeetodi kasutamise tingimustes. Vaid aasta varem sätestatud nõue, et dividendi maksmise aluseks olevalt kasumilt peab olema tulumaks juba makstud, tekitas praktikas probleeme vabastusmeetodi rakendamisel. Seetõttu kehtestati uue redaktsiooniga, et vabastusmeetodi kasutamiseks on õigus ka sellise kasumi korral, millelt maksuhaldur on tulumaksukohustuse arvutanud²⁶. Uus sõnastus hõlmas nii tulumaksu, mis oli kasumilt ära makstud, kui ka kasumilt arvatud tulumaksukohustust (nt on maksuteade väljastatud)²⁷. Selle sõnastuse muudatus oli vajalik, kuna vastasel juhul sai tekkida topeltnmaksustamise olukord. Kas maksukohustus on juba tasutud või see kuupäev on alles ees, ei muuda sisuliselt midagi. Kohustus kuulub täitmisele mõlemal juhul.

1.3. Muud väljamaksed omakapitalist

Riigikogu võttis 26. märtsil 2008. aastal vastu järjekordse tulumaksuseaduse muutmise seaduse²⁸, et veelgi rõhutada vastuolu puudumist direktiiviga ning Eesti ettevõtte tulumaksu mittekuulumist kinnipeetavate maksude hulka. See vastuolu kadus aga seoses Euroopa Kohtu praktika muutumisega. Probleemist täpsemalt järgnevas alajaotises peatükis 1.4. Vaatamata vastuolu kadumisele ema-tütariühingu direktiiviga siis teatud sätteid muudeti vaatamata sellele. 20. novembri 2008. aasta tulumaksuseaduse muudatusega²⁹ otsustati, et suurem osa eelmises muudatuses vastu võetud muudatused kuulutatakse tervikuna kehtetuks. Teatud olulised uuendused tulumaksuseaduses nimetatud seaduse muudatusega siiski tehti.

²⁴E. Uustalu. Vabastame osaluste võõrandamise topeltnmaksustamisest. – Maksumaksja, 2008, nr 4. lk 12.

²⁵ Praxis jt (viide 23) lk 16.

²⁶ Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidiasutuste seaduse muutmise seaduse eelnõu 863 SE seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: riigikogu.ee. 01.04.2013.

²⁷ Praxis jt (viide 23) lk 17.

²⁸ Tulumaksuseaduse muutmise seadus. 20.11.2008. RT I 2008, 17, 119

²⁹ Tulumaksuseaduse muutmise seadus eelnõu 352 SE seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: www.riigikogu.ee

Osaluste võõrandamine oli üks peamisi viise, kuidas aastatel 2000–2008 Eestis kasumit maksuvabalt välja võeti. Tulumaksuseaduse järgi oli omaaktsiate tagasiostmine müüja maksustatav tulu. Kui müüja oli Eesti eraisik, siis oli tegemist eraisiku maksustatava tuluga. Kui müüja oli Eesti ettevõtte, siis oli tegemist tema ärikasumiga, mida ei maksustatud, kuid kasum jäi siiski Eestisse. Kui müüja oli aga mitteresident, siis raha ja kasum liikusid Eestist välja ning isiku tulu maksustati vastavas välisriigis.

Tulumaksuseaduse tehti muudatused, millega § 50 lg a kohaselt hakkas residendist äriühing maksma tulumaksu lisaks dividendidele ka aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel, aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksete ning makstud likvideerimisjaotiste summa osalt, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. Nimetatud väljamaksete tegemisel tekib maksukohustus väljamakseid tegeval äriühingul, kui väljamakse ületab äriühingu omakapitali tehtud sissemakseid. Maksuvabalt saab välja maksta vaid selle osa sissemaksest, mis on varasematel maksustamisperioodidel välja maksmata.

Sõnastus „äriühingu omakapitali tehtud rahalised ja mitterahalised sissemaksed” tähendab aktsionäride või osanike tehtud sissemakseid aktsiaseltsi aktsiakapitali, osaühingu või tulundusühistu osakapitali või täis- või usaldusühingusse tehtud sissemakseid. Tulumaksuga ei maksustata sellist kasumi jaotamist, millega ei kaasne väljamakset aktsionärile või osanikule. Arvesse ei võeta sissemaksena tehtud fondiemissoone, erandi moodustab vaid enne 2000. aastat läbi viidud fondiemissioon, sest selle aluseks olnud kasum oli tol ajal juba tulumaksuga maksustatud.³⁰ Samuti ei teki maksukohustust äriühingute ühinemisel ja jagunemisel. Jagunemise käigus võivad küll vara ja kohustused jaguneda ebavõrdselt ning selle tulemusena võib väheneda jaguneva äriühingu omakapital, kuid kuna kõikide jagunemises osalevate äriühingute omakapitali kogusumma jääb samaks ning aktsionäridele väljamakseid kasumist ei tehta, siis maksustamist ei toimu³¹.

Kui dividendi makstakse ainult kasumist, siis kapitali vähendamise või osaluse tagasiostmise korral saab investor tagasi nii sissemakstud kapitali kui sellelt teenitud kasumiosa. Maksustamisel võrreldakse äriühingusse tehtud väljamaksete suhet sissemaksete summaga. Näiteks konkreetse tagasiostetava osaluse soetamiseks tehtud sissemaksete osa ei saa olla võrdlusbaasiks (seda nii äriühingu likvideerimisel kui ka kapitali vähendamise ja osaluse

³⁰Lbid.

³¹L. Lehis Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega. Kommentaarid. Casus, Tartu, 2012, lk 147.

tagasiostmise korral)³². Juhul kui äriühing on kapitali vähendamisel või osaluse tagasiostmisel juba teinud väljamakseid samas summas, mille osanikud või aktsionärid on äriühingusse pannud, kuulub järgmine väljamakse maksustamisele kogu ulatuses.

Tulumaksuseadus ei sätesta omakapitalist tehtud konkreetse väljamakse seost konkreetse omakapitali sissemaksega. Maksustamisel võetakse aluseks maksustamisperioodil tehtud omakapitali väljamaksete summa kokku, mille võrra vähendatakse äriühingusse tehtud sissemaksete summat. Seega lähtutakse sissemaksete kogusummast. Siin võib aga riivatud saada omanike võrdse kohtlemise põhimõte. Kui ei arvesta vaid seda osa sissemaksest, mis vastab kapitali vähendusele tekib varem äriühingust lahkuval omanikul võimalus lahkuda maksuvabalt. Taoline käitumine ei vastaks võrdse kohtlemise põhimõttele ning hilisemad lahkujad peaksid maksma kõrgemat tulumaksu. Selle vältimiseks peaksid osanikud ise kokku leppima, kui palju väljamaksest tehakse sissemaksete arvel.

Eelnevalt loetletud väljamaksed on oma olemuselt sarnased nii dividendile kui osaluse võõrandamisele³³. Nende maksustamist on tulumaksuseaduses kvalifitseeritud erinevalt. Enne 2000. aastat maksustati neid dividendidena (vana TuMS § 23), seejärel vara võõrandamisest saadud kasuna (TuMS § 15 lg 2 ja 3, § 29 lg 5), vaatluse all olevast muudatusest alates taas dividendina. Lisaks juriidilisele määratlusele muutus ka maksustatav isik, kelleks vahepeal oli väljamakse saaja, nüüd taas väljamakse tegija. Enne käesolevat muudatust võimaldati mitteresidendil, kelle residendiriigiga on Eestil kehtiv maksuleping, Eestis asutatud äriühingu kasum maksuvabalt välja viia³⁴.

Kui väljamakse saaja on Eesti füüsiline isik, siis muutus vaid maksu deklareerimise aeg ning maksukohustus läks saajalt üle maksjale. Muudatuse järgi maksustatakse eelpool nimetatud väljamakseid olenemata saaja residentsusest, kuna maksukohustuslane on väljamakseid teostav äriühing. Saaja tasandil on see tulu maksuvaba. Muudatus tagab Eesti residendist äriühingute ja mitteresidendi Eestis asuva püsiva tegevuskoha võrdse kohtlemise, kõrvaldades tulumaksuseaduse vastuolu ELi õigusega. Kuivõrd Euroopa Komisjon oli algatanud Eesti vastu rikkumismenetluse nimetatud isikute ebavõrdse kohtlemisega seoses, oli muudatus vajalik³⁵.

³² Tulumaksuseaduse seletuskiri (viide 29).

³³ L. Lehis (viide 31), lk 143.

³⁴ I. Klauson. Parandused tagavad võrdse kohtlemise. Kättesaadav: www.rmp.ee

³⁵ I. Klauson (viide 34).

Kasumi väljaviimine läbi äriühingu omakapitali vähendamise väljamakseteks aktsionäridele või osanikele oli enne seda seaduse muudatust levinud praktika. Enne muudatust võis tulumaksuseaduse alusel mitteresident, kes oli Eestisse äriühingu asutanud, äriühingu likvideerida ja kasumi Eestist maksustamata välja viia. Kuna paljudes riikides oli ja on äriühingu likvideerimisel saadud väljamaksed saajale maksuvabad, tekib rahvusvaheline mittemaksustamine, mille vältimine on samuti üks rahvusvahelise koostöö peamisi eesmärke. Paljud Eestisse või Eesti kaudu teistesse riikidesse investeerimise skeemid olid üles ehitatud just Eestis tulumaksukohustuse vältimisele³⁶. Tütarettevõtete tegevuse lõpetamisel on endiselt võimalik kasutada likvideerimise asemel ühendamist, mis ebasoodsat mõju vähemalt suurettevõtetele vähendab.

Muudatus omas kindlasti mõju ka Eesti ärikeskkonna mainele, sest varasemaid seaduseid üritati kinni panna, samas tekitas see probleeme topeltnmaksustamise osas. Kuna likvideerimisjaotis on realsuses enamasti käsitletav dividendina, siis on maksustamissoov ühelt poolt mõistetav. Samas tõi seadusemuudatus kaasa Eesti juriidiliste isikute ja mitteresidentide jaoks riikidest, kellel on Eestiga kehtiv topeltnmaksustamise vältimise leping, varem maksuvaba tulu muutumise maksustatavaks ning see võib teatud olukordades tekitada ka topeltnmaksustamist.

Käesoleva muudatuse rakendamisel saab ilma maksukohustuseta maksta dividende, mille aluseks on Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult vähemalt 10% osaluse puhul saadud dividend. Samuti TuMS § 50 lg 2 nimetatud väljamakse osas, mis see ületab osaluse soetusmaksumust. Kui dividendi maksev äriühing on saanud väljamakse aluseks oleva dividendi muult välisriigi äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) on vajalik, et dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud.

Ülalkirjeldatud tingimused kehtivad ka vastupidisel juhul, st et kui äriühing teeb TuMS § 50 lõikes 2 nimetatud väljamakseid likvideerimisel või omakapitali vähendamisel, saab ta kas vähendada maksustatavat summat välisriigi äriühingult saadud, vabastusmeetodi nõuetele vastava dividendi võrra või vähendada makstava tulumaksu summat dividendilt välismaal kinnipeetud tulumaksu võrra.³⁷

³⁶ K. Ani. Topime maksuaukud kinni. - Äripäev. 04.03.2008.

³⁷ L. Lehis, (viide 31), lk 133.

1.4. Kooskõla Euroopa Liidu ema- ja tütarühingute maksustamise direktiiviga

Ema- ja tütarühingu direktiivi³⁸ eesmärk on tagada ühisturu loomine ning selle efektiivne toimimine, et liidu sees oleks tingimused analoogsed siseriiklikele. Direktiivi preambulas on märgitud, et eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate vahelisi suhteid reguleerivas maksukorralduses on liikmesriigiti märkimisväärseid erinevusi ning kohaldatavad sätted on üldiselt ebasoodsamad kui need, mida kohaldatakse ühe ja sama liikmesriigi ema- ja tütarettevõtjate suhtes. Antud direktiivi peamiseks eesmärgiks on vältida ülepiiriliste äriühingute grupi kasumi topeltmaksustamist. Eesti võttis Euroopa Liiduga 2004. aastal liitudes kohustuse viia oma äriühingute maksustamise süsteem 2009. aastaks kooskõlla ema- ja tütarühingute maksustamise direktiiviga.

Olenevalt osaluse suurusest võivad dividendid, mida tütarühing maksab oma emaühingule olla vabastatud kinnipeetavast maksust, ka siis kui kaks äriühingut asuvad erinevates liikmesriikides. Antud direktiiv lõdvendas selle erandi tingimusi. Enne 2005. aastat pidi emaühing omama vähemalt 25% aktsia- või osakapitalist, et vabastusmeetodit rakendada. Miinimum aktsia- või osakapital osalus vähendati samm haaval:

20% 1. jaanuarist 2005 kuni 31. detsembrini 2006;

15% 1. jaanuarist 2007 kuni 31. detsember 2008;

10% alates 1. jaanuarist 2009.

Eesti viis need muudatused oma tulumaksuseadusesse sisse õigeaegselt ja probleemideta.

Probleem Eesti õigusega tekkis jaotatava kasumi tulumaksu kinnipidamise defineerimisest. Eesti ühinemisakt Euroopa Liiduga³⁹ andis erandina direktiivi 90/435/EMÜ artikli 5 lõikest 1 Eestile õigus niikaua, kui ta maksustab jaotatud kasumit tulumaksuga, ilma et ta maksustaks jaotamata kasumit, ja kõige hiljem kuni 31. detsembrini 2008 maksustada nimetatud maksuga Eesti tütarettevõtjate poolt oma teises liikmesriigis asuvale emaettevõtjale jaotatud kasumit.

Kuna kinnipeetava maksu definitsiooni direktiiv ise ei anna, siis tuleb lähtuda Euroopa Kohtu praktikast. Euroopa kohus on andnud mõiste tõlgendamisel erinevaid variante, millest ühe alusel ka Eesti siseriiklik õigus direktiivile ei vastanud, ja mille tõttu ülal nimetatud erand meie ühinemisakti sisse kirjutati.

³⁸Euroopa Liidu Nõukogu direktiiv 23.04.1990, EÜT L 225, 20.8.1990. Arvutivõrgus kättesaadav <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm>. 03.02.2013.

³⁹Ühinemisakti VI lisast (7. peatükk, punkt 2) – RT II 2004, 3, 8.

Euroopa Kohus leidis juba lahendis C-375/98 Epon Europe BV ja on kinnitanud sedaka hilisemates lahendites⁴⁰, et kinnipeetava tulumaksu mõiste määratlemisel direktiivi artikli 5 tähenduses viidanud kolmele põhikriteeriumile:

- 1) makse toimub dividendi või muude kasumieraldiste jaotamise hetkel,
- 2) maksu suurus on seotud jaotatud dividendide või muu kasumieraldise hulgaga ning
- 3) maksumaksjaks on isik, kellele kuulub osalus kasumit jaotavas äriühingus ehk dividendi saaja

Kolm tingimust peavad olema kumulatiivselt täidetud. Eesti seisukohalt on oluline maksumaksja isik, kuna Eesti äriühingu tulumaksu puhul on maksukohustuslaseks dividendi maksja, mitte selle saaja.

Tõlgendamine muutus 2001. aasta 4. oktoobri eelotsuses kohtuasjas C-294/99 Athinaiki Zithopii. Selles leiti, et kinnipeetava maksu määramisel ei tuleks lähtuda niivõrd juriidilisest vormist, vaid seda võiks tõlgendada ka majanduslikust sisust lähtuvalt. Kohus asus sisuliselt seisukohale, et igasugust kasumi jaotamisel tekkinud maksukohtustust võib pidada kinnipeetavaks maksuks direktiivi artikli 5 lõike 1 tähenduses. Oluline ei ole, kas maksuma peab dividendi maksja või saaja pool. Seega ei ole kinnipeetava maksu tõlgendamisel oluline, et maksukohustus tekib kasumit jaotaval tütarühingul, mitte selle saajal. Kui lähtuda valitsevast seisukohast, siis ema- ja tütarühingute direktiiv keelab emaühingult kinnipeetava tulumaksu, aga erireegel täpsustab, et teatud olukordades võib keelatud kinnipeetavaks tulumaksuks lugeda ka maksu, mis on tasutud dividende jaotava tütarühingu tasemel⁴¹.

Athinaiki Zithopii otsuses eemaldus Euroopa Kohus selle ajani rahvusvahelises maksuõiguses kasutusel olnud arusaamast kinnipeetava maksu olemusest, mille järgi kinnipeetava maksu all mõisteti vaid sellist maksu, mida tasub mingi väljamakse saaja, olgugi et tehniliselt täidab maksukohustuse väljamakse tegija. Selletõlgenduse järgi osutus Eesti äriühingute maksustamise kord vastuolus olevaks direktiivi omaga ja Eestil tuli asuda muutma oma seadusandlust, et viia see kooskõlla Euroopa Liidu õigusega.

Töö tulemusel tehti tulumaksuseadusesse mitmeid muudatusettepanekuid ja muudatusi. Muudatusettepanekute tähtsaks kriteeriumiks oli lisaks kooskõlale ema- ja tütarühingu

⁴⁰ Vt näiteks Euroopa Kohtu 12.12.2006. otsus asjas C-446/04 *FII Group Litigation* ja 26.06.2008 otsus asjas C-284/06 *Burda GmbH*.

⁴¹E. Uustalu. Seiklus jätkub... - Maksumaksja, 2008, nr 1, lk 35.

direktiiviga säilitada Eesti tulumaksusüsteemi iseloomulikem joon – maksustamise edasilükkamine äriühingu kasumi ettevõtluses kasutamise korral⁴². Kui aga valitsev arvamus Euroopa Kohtu poolt oleks jäänud selliseks, tulnuks Eesti tulumaksusüsteemi ilmselt reformida rohkem kui plaaniti⁴³.

Euroopa Kohus muutis FII Groupi lahendiga kinnipeetava maksu mõiste tõlgendust taas Eesti tulumaksule soodsamaks. Kohus kinnitas veelkord, et maksumaksja peab olema väljamakse saaja, samas kui Eestis on selleks väljamakse tegija. Asjaolu, et Eesti äriühingu tulumaks ei ole kinnipeetav maks ema-tütre direktiivi mõistes, leidis Euroopa Kohtu praktikas veelkord kinnitust 18. juuli 2007. aasta eelotsuses kohtuasjas C-231/05 Oy AA. Kohus leidis, et ema-tütre direktiiv ei reguleeri tütarühingu kasumi esmast maksustamist⁴⁴. Seega artikkel 5 Eesti äriühingu tulumaksu suhtes ei kehti, kuna ühtegi teist maksu enne kasumi jaotamist Eestis ei eksisteeri.

Burda lahendiga⁴⁵ sai Eesti lõplikult kindel olla tulumaksu kontseptsiooni säilimises. Kohus kinnitas loobumist tõlgendada kinnipidamist majandusliku sisu järgi, hoolimata sellest, et nii kaebav ettevõtja kui ka Euroopa Komisjon taotlesid Euroopa Kohtult vastavat lähenemist. Kohus on oma otsuses öelnud, et tulumaksu kinnipidamise mõiste määratlemisel peab osalus kuuluma maksukohustuslasele. Lisaks leidis kohus, et siseriiklik säte, mis juhul kui kasumit jagab tütaretevõtte oma emaettevõttele, kuulub maksustamisele, aga juhul kui kasumit ei jagata see maksustamisele ei kuulu, ei kvalifitseeru see kinnipeetava maksu alla direktiivi 90/435 artikkel 5 lõige 1 mõttes. Kuna eelotsuses viidatakse ka varasematele lahenditele, kus lahti mõtestatud kinnipeetava maksu mõistet, siis võib seda pidada aluseks tulevastele kontseptsioonidele mõistest.

Kohtu seisukoht majanduslikust tõlgendamisest loobumise kohta on igati loogiline ning nüüdsest peavad eelnevalt viidatud ja kohtupraktikas esitatud kolm tingimust olema kõik täidetud. Võib järeldada, et Athinaiki Zythopiia lahend oli eksimus ning ühe kohtuniku väärilti tõlgendus valitsevast paradigmast. Euroopa kohtu kolm hilisemat lahendit(ja suurel määral ka sellele eelnevad) küsimuse kaheti mõistmiseks ruumi ei jäta.

⁴² Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu SE 181 seletuskiri. Arvutivõrgus. Kättesaadav: www.riigikogu.ee

⁴³ Selle kohta vt E. Uustalu. Euroopa Kohtult kannapööre Eesti tulumaksusüsteemi hüvanguks. – Maksumaksjad, 2008, nr 8, lk 32.

⁴⁴ Vt Euroopa Kohtu 18.07.2007 lahend asjas c- 231/05 Oy AA.

⁴⁵ C-284/06 (viide 41).

Tänu Burda lahendile jäid paljud muudatused Eesti tulumaksuseaduse tegemata. Lisaks juba vastu võetud aga veel jõustumata muudatustele pidanuks Eesti tõenäoliselt tegema seaduses fundamentaalsemaid muudatusi. Paljud sisulist osa muutvad sätted ei muutnud tegelikkuses tulumaksu olemust. Tegu oleks olnud endiselt kinnipeetava maksuga Athinaiki Zythopii lahendist tuleneva tõlgenduse mõistes. Selle alusel tulnuks dividendide maksmisel tasumisele kuuluv tulumaks täielikult kaotada, kuna majanduslik tõlgendus seda nõudnuks. Õiguslik alus Eesti seaduses küll jäänuks, aga vastuolu direktiiviga, mis teatavasti prealveerub siseriikliku õiguse ees, jätnuks õiguse äriühingule. Kui kohus jäänuks Burda lahendis teistsugusele seisukohale, oleks see andnud ettevõtjatele pöörduda Euroopa Kohtusse ning vaidlused oleks lõppenud kaebaja võiduga. Seega võib Eesti pidada antud otsust meie tulumaksusüsteemi säilitavaks.

2. KASUMI MAKSUVABA VÄLJAVIIMINE

2.1. Tehingute majanduslik tõlgendamine

Eesti maksudest kõrvalehoidumise üldreegel MKS § 84 on üle võetud Saksa õigusest (AO § 42⁴⁶). Selle puhul on tegemist üldreegliga, et vältida isikute võimalusi omavahelise kokkuleppe teel riigi poolt kehtestatud maksukohustuse vähendamiseks või sellest vabanemiseks. Saksa õiguses on analoogne säte veel laiemalt sisustatud. Maksuhalduril on õigus maksustamisel arvestada majandusoperatsiooni tavapärast sisu, et piirata seaduslike võimaluste kuritarvitamist⁴⁷. Probleemiks siinkohal võib olla maksuhaldurile antav liiga suur tõlgendamisruum, mida liigselt maksumaksja vastu ära kasutatakse.

Eesti kohtupraktikas on sätte rakendamise kohta juba hulgaliselt näiteid, kus on antud hinnang erinevate tegevuste lubatavuse ja lubamatuse kohta.

Maksuhaldurile antud kaalutusõigus lepinguvabaduse kuritarvitamise mõiste sisustamisel vajab oskusi ja põhjalikke eriteadmisi. Kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad selle tegelikule majanduslikule sisule. Seega on määrav tehingu sisu, mitte formaalne määratlus või maksukohtustuslaste eneste tõlgendus tehingu tingimustest.

Eeldused sätte rakendumiseks on tehingu sisu puudumise ja olemas on vaid puudulikult vormistatud algdokument

Eesti on seni oma seadusandluses üritandu jääda eranditevabaks, kuigi maksude vältimine on levinud probleem Eesti tulumaksu kohtupraktikas. Selle täide viimiseks on leitud erinevaid variante, millest osad on lubatud, teised mitte. Kõige enam tähelepanu pälvinud MKS § 84 rakendamise kaasused on füüsilise isiku omandis olnud väärtpaberite võõrandamine juriidilise isiku kaudu. Riigikohus on MKS § 84 kasutamist analüüsinud Hansapanga ja Sylvesteri kaasustes, millest ilmneb, et maksustamine sõltub tasu olemasolust.

Riigikohus on selgitanud⁴⁸, et vahet tuleb teha isiku poolt seaduslikul maksuobjekti tekkimise lubatud vältimisel ja MKS § 84 kohaldamise aluseks oleval maksudest kõrvalehoidumisel. Maksukohustuslasel peab olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid, arvestades muu hulgas maksunduslike kaalutlustega, ning kellelgi ei ole kohustust korraldada oma tegevust

⁴⁶ Abgabenordnung 22.12.2011 BGBl. I S. 2959.

⁴⁷ Maksukorraldusseaduse eelnõu 886 SE seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: www.riigikogu.ee

⁴⁸ RKHK 4.11.2009. lahend 3-3-1-52-09.

viisil, millega kaasneb kõrgem maksukoormus. Sellisteks olulisteks teguriteks, mis peaksid koostoimes mõjuma ja tõendama õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamist, võiksid olla näiteks tehingu ebakohasus; ebakohane õiguslik kujundus peab andma maksueelise ning mõistliku põhjenduse puudumine ebakohase kujundamise kasutamiseks.

Riigikohus on oma lahendites⁴⁹ käsitlenud mitmeid Hanspanga aktsiatega seondunud maksuplaneerimisi. Kohus kinnitas oma varasemaid seisukohti, et maksukohustuslasel peab olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid ning kellelgi ei ole kohustust korraldada oma tegevust viisil, millega kaasneb kõrgem maksukoormus. Puudub kohustus tegeleda äritegevusega selliselt, et riigi maksutulu oleks võimalikult suur. Seadusliku maksuplaneerimisega on tegemist seni, kuni maksukohustuslase tehingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule ja ei ole moonutatud ning järgitakse maksuseadusi. Kaasustes oli maksumaksjate põhjusel juhul sissemakse tegemisel negatiivse omakapitali kaotamise vajadus ja teisel juhul projekt, mille elluviimiseks oli kapitali vaja. Majanduslik sisu oli tehingutel juriidilisele vormile vastav ning fiktiivset tehingut ei toimunud.

Maksukorraldusseaduse §84 kohaldamine eeldab maksu kujundusvõimaluste õiguse kuritarvitamist. Seega kui on olemas vajadus tehingu tegemiseks mitte ainult maksueelise saamiseks, ei ole §84 rakendamine põhjendatud.

Õigusselgus oleks paremini tagatud, kui õiguse kujundusvõimaluste kuritarvitamise eeldused oleksid sätestatud seaduse või määrusega. Kuna maksumaksja eesmärk ei ole peamiselt maksumaksmine vaid ikkagi kasumi teenimine, siis on tal õigus valida endale soodsam maksuskeem.

Maksunormi kohaldamisel tuleb uurida toimingu majanduslikku sisu ja teha kindlaks, kas asjaolude tsiviilõiguslik tähistus annab poolte soovitu ning majanduslikult püüeldu õigesti edasi⁵⁰. Kui tehingu eesmärgiks on kasumi maksuvaba ettevõttest väljaviimine, siis rakendatakse MKS § 84. Asja võtmeks on seega tehingu iseloom ja selle majanduslik tegelikkus, olenemata juriidilisest olemusest, mille pooled on tehingule omistanud, sest vastasel juhul seataks ohtu maksu üldine iseloom ja neutraalsus, mis võimaldaks materiaalselt võrdsete tehingute erinevat kohtlemist⁵¹. Eesti maksuseadustes on samuti taoliste kuritarvituste takistamist võimaldavaid sätteid.

⁴⁹ RKHK 04.11.2008 lahend 3-3-1-52-09 ja 3-3-1-59-09

⁵⁰V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. – *Juridica*, 2005, nr 7, lk 490.

⁵¹EK kohtujurist Damaso R.-Jarabo Colomer ettepanek kohtuasjas *Belgia vs Temco Europe SA*, C-284/03, p

Teises Hansapangaga seotud Riigikohtu lahendis⁵², leidis maksuhaldur, et väärtpaperite üleandmise eesmärk oli aktsiate müügiga tekkiva tulumaksukohustuse vältimine ja edasilükkamine. Kas võõrandamine või sissemakse toimus tulumaksust kõrvalehoidumise eesmärgil MKS § 84 mõttes. Aktsiate tasu eest või tasuta võõrandamise ja mitterahalise sissemakse eesmärgi tuvastamisel ei saa alati lähtuda maksukohustulase subjektiivsetest kaalutlustest, sest nende väljaselgitamine pole sageli võimalik. Määravaks võivad osutuda faktilised asjaolud, mis kinnitavad tulumaksust kõrvalehoidumist. Siiski ei saa välistada olukorda, kus maksudest kõrvalehoidumise eesmärk tuleneb piisavalt selgelt faktilistest asjaoludest ja sellise järelduse eiramine oleks ebamõistlik. Selles asjas võivad kõrvalehoidumise eesmärki kinnitada asjaolud, et füüsiline isik andis aktsiad üle tema kontrolli all olevale äriühingule ajal, kui oli selge, et need tuleb peatselt võõrandada Swedbankile, mis äriühingu poolt ka toimus. Antud kaasuses pidi isik tulumaksu tasuma.

2.2. Ettevõtlusega mitteseotud väljamakse

Levinud viis kasumi maksuvaba väljaviimiseks on kasutada selleks ettevõtlusega mitteseotud väljamaksete ümberkvalifitseerimist. Ettevõtlusega mitteseotud kulu puhul tuleb konkreetse maksumaksja ettevõtluse iseloomust lähtuvalt sisuliselt tuvastada, kas väljamakse oli vajalik või kohane ettevõtluse säilitamiseks või arendamiseks. Ettevõtlusega mitteseotud kulusid maksustatakse juriidilise isiku iseseisva maksuobjektina⁵³. Tulumaksukohustus tekib väljamakse tegemisel. Tegemist on määratlemata õigusmõistega, mille sisustamisel tuleb arvestada iga üksiku juhtumi eripära⁵⁴. Ettevõtlusest välja viidud tähendab, et kauba või teenuse eest väidetavalt makstud tasu saab äriühing kasutada varjatult ja maksuvabalt väljamaksete tegemiseks. Juriidilise isiku puhul tähendab ettevõtlusega mitteseotud kaup või teenus eelkõige selle kasutamist mõne teise seotud isiku huvides (vt TuMS § 8).

Maksukorralduseseadus § 84 alusel saab tehinguid ümberkvalifitseerida kasumi varjatud jaotamiseks või ettevõtlusega mitteseotud kulutusteks. Eesti kohtupraktikas on selle kohta erinevaid näiteid.

Iga ettevõtte võib anda teisele isikule laenu. Laenu andmine ettevõtte poolt, kes muidu ei pruugi tegeleda krediidi- ega finantsasutusega, on loomulik protsess, kuna kapitali vajadus ja võimalused on erinevad. Laenu võib anda teiste seas ettevõttega seotud isikutele. Tuleb

25. Avaldatud Euroopa Liidu õigusaktide portaalis EUR-Lex: <http://eur-lex.europa.eu/et/index.htm>. 14.04.2013.

⁵² RKHK 06.11.2008 otsus nr 3-3-1-57-08.

⁵³ L. Lehis, (viide 20), lk 227.

⁵⁴ L. Lehis, (viide 31), lk 153.

jälgida, mis tingimustel seda tehakse ning teadvustada laenu andmisega seotud maksuriske. Formaalselt on laenu andmine investering, kuigi sisuliselt võib olla tegemist kasumi maksuvaba jaotamisega. Kuna kasumi maksuvabalt välja viimine on ettevõtjatele tihti atraktiivne, siis kasutatakse selleks laenu andmist, ilma seda tagastamata, mille puhul on tegu fiktiivse tehinguga. Riigikohus on oma lahendis⁵⁵ leidnud, et väljaantud laenusaab maksustada ettevõtlusega mitteseotud väljamaksena. Sellisel juhul on vaja hinnata, kas laenu tingimustest tulenevalt on kavatsus või võimalus laenu tagasi maksmiseks. Kui see puudub, on tõenäoline, et tegu on näiliku tehinguga ning tegu on ettevõtlusega mitteseotud laenuga.

Ettevõtlusega mitteseotusele võib viidata laenu andmine ebamõistlikult pikaks ajaks, ebamõistlik tagasimakse graafik, tagasimakse tähtaja korduv pikendamine või laenusumma korduv suurendamine. Intressi olemasolu ja selle suurus on oluline, aga mitte peamine indikaator määramaks, kas tegu on ettevõtlusega seotud kuluga. Kui laenuandja saab laenutehingust kasu mõnel muul viisil, võib tegevus siiski kvalifitseeruda ettevõtlusega seotud kuluna. Näiteks võib selliseks kasuks olla soodustused või osa ühise äriprojekti kasumist. Selleks, et otsustada millega tegu, tuleb vaadata raamatupidamist ja ettevõtte tegevust tervikuna. Siiski peab juhul, kui ettevõtte muul viisil laenust kasu ei saa olemas olema õiglane intress. Kui äriühingu poolt on laen antud intressiga, kuid intressimäär on madalam sedalaadi tehingute puhul tavapärasest intressimäärast, siis üldjuhul ei lähe maksustamisele mitte laenusumma, vaid kokkulepitud intressimäär ja intressimäär, mida tulnuks sedalaadi laenusuhtele vastavalt maksuseadustele kohaldada, vahe. Otsest intressimäärast ükski õigusakt siinkohal ette ei kirjuta. Õige turuhinnale vastava intressimäär leidmine on iga konkreetse laenu puhul keeruline protsess, milleks tuleb leida võrreldav intressimäär.

Enamasti peavad ettevõtte tehtavad kulutused olema seotud teatava kasuga ettevõttele. Riigikohus on ühes oma lahendis⁵⁶ sisustanud ettevõtlusega seotud kulu mõistet olukorras, kui kulutus on tehtud teise äriühingu huvides. Iga kulutuse või väljamakse seotus tuleb määrata konkreetse maksumaksja ettevõtlusega tegevusspetsiifikast lähtuvalt. Teise äriühingu huvides tehtud kulutus on vaadeldav ettevõtlusega mitteseotud kuluna, kuid seda üksnes siis, kui vaatlusaluste äriühingute vahel ei ole mingeid muid tehinguid või majanduslikke seoseid, mis võimaldaksid tuvastada ettevõtlusega seotuse nende tehingute või seoste koostoimes. Üksik tehing, mis eraldivõetuna võib täita maksustatava teokoosseisu tingimused, võib koostoimes teise tehinguga viia tulemuseni, kus maksukohustust ei teki. Seega on taaskord

⁵⁵RKHK 30.04.2007 otsus nr 3-3-1-22-07.

⁵⁶RKHK 02.02.2010 otsus nr 3-3-1-89-10.

oluline hindamine. Kuivõrd saab ettevõtte sellest kasu, ja kas tehingul oli ka teisi eesmärke. Kui üksinda võib tehingut tõlgendada kui ettevõtlusega mitteseotut, siis analüüsidest laiemat pilti, seal hulgas teisi tehinguid, leitakse seos ettevõtlusega. Asjakohane hindamine toimib kindlasti Eesti ettevõtluse huvides.

Kohtudes on tehtud palju otsuseid, kus probleemid seotud kuludokumentidega, mis võib viia tehingu jaoks tehtud maksete kvalifitseerimiseni ettevõtlusega mittesetud kuluna. Kui maksumaksjal puudub raamatupidamist reguleerivates õigusaktides ettenähtud nõuetele vastav algdokument siis nii läheb.

Tulumaksuarvestuse põhinõue on see, et kuludokument peab võimaldama adekvaatselt tuvastada majandustehingu toimumise näidatud poolte vahel.⁵⁷ Olukorras, kus tehingute toimumine arvetel näidatud isikuga ei ole kinnitust leidnud, võib tegu olla kasumi varjatud jaotamisega. Kuna juriidiliste isikute jaotamata kasumit ei maksustata, siis on tundmatule isikule tehtud väljamaksed maksuobjektiks TuMS § 51 järgi ehk tegu on ettevõtlusega mitteseotud kuludega.⁵⁸ Riigikohus on selgitanud⁵⁹, et kui tehingu toimumine algdokumendil näidatud isikuga ei ole kinnitust leidnud, tuleb selle algdokumendi alusel tehtud väljamakse maksustada kui ettevõtlusega mitteseotud kulu. Kui maksumaksja teadis või pidi teadma, et tegemist pole tegeliku tehingu poolega, siis on tulumaksu määramine õige⁶⁰. Tehingu poolel pidi olema teave asjaolude kohta, mis viitavad sellele, et tegemist polnud tegeliku tehingu partneriga. Kui see puudus, on maksu määramine alusetu.

Algdokument ei vasta nõuetele ka siis kui tehingu arvnäitajad on ebaõiged. Kui maksumaksjal puudub teenuse eest tasumist tõendav nõuetele vastav algdokument, siis maksustatakse väljamakse tulumaksuseaduse § 51 lg 2 p 3 alusel sõltumata sellest, kas teenus on ettevõtluseks vajalik või mitte. Riigikohus⁶¹ on leidnud, et viite puhul lepingule peab algdokumendile olema lisatud ka viidatud kirjalik leping, sest vastasel juhul ei ole tehingu majanduslik sisu tuvastatav ning see tuleb lugeda mittenõuetekohaseks algdokumendiks. Kui algdokument viitab omakorda teisele dokumendile siis muutub viidatud dokument selles osas algdokumendi osaks ning puudused võivad kaasa tuua tulumaksukohustuse.

⁵⁷ RKHK 12.06.2003. otsus nr 3-3-1-52-03.

⁵⁸ RKHK 20.10.2004. otsus nr 3-3-1-48-04.

⁵⁹ RKHK 13.02.2008 otsus nr 3-3-1-97-07.

⁶⁰ RKHK 28.09.2006. otsus nr 3-3-1-47-06, 02.10.2003 otsus nr 3-3-1-50-03.

⁶¹ RKHK 11.01.2012 otsus nr 3-3-1-46-11.

Kui isik tasub arve eest, mida ta ei ole saanud ehk tema majanduslik sisu on näidatud valesti, võib seda pidada ettevõtlusega mitteseotud väljamakseks⁶². Sellisel juhul on tegu TuMS § 51 lg 1 p 3 sätestatud juhuga, kus tulumaksuga maksustatakse väljamaksed, mille kohta puudub nõuetekohane raamatupidamise algdokument. Selle sätte kohaldamise eelduseks on raamatupidamises sisalduvad ebaõigeid andmed.

Kui kulu on seotud ainult isikliku tarbimisega, siis on selle tulumaksustamine põhjendatud⁶³. Kui kuludokument ei kajasta õiget tehingupartnerit, kuid tehingu alusel omandatud kauba olemasolus ei ole kahtlust, siis võib ettevõtlusega seotud osa väljamaksest määrata ka MKS § 94 alusel hindamise teel.⁶⁴ Algdokumendi puudumine või selle nõuetele mittevastamine on esmasteks indikaatoriteks, et tegu on raha väljaviimisega äriühingust.

Väljamakse, mis tehakse võib olla ettevõtlusega seotud ka vaid osaliselt. Seda juhul, kui tehingust saadut kasutatakse või saadakse eelis nii äritegevuses kuid ka teistel eesmärkidel. Kindlasti ei saa väljamakset kvalifitseerida osaliselt ettevõtlusega mitteseotuks põhjusel, et kauba või teenuse eest tasutud hind on ebamõistlikult suur⁶⁵. Kui tehing on toimunud, on hindamise küsimus, kuivõrd see seostub äritegevusega ja kuivõrd mitte. Selleks, et hindamine saaks toimuda on vaja algdokumente.

Riigikohus on kinnitanud maksumaksjate kohustust koguda ja säilitada tõendeid tehingute toimumise kinnitamiseks. Maksu määramise üheks aluseks on tehingu osapoole hoolsuskohustuse täitmata jätmine, mis seisneb muuhulgas tehingu dokumenteerimise nõuete eiramises. Kui tehingu pool teadis või pidi teadma, et tehingu teise poolena esineb variisik, siis võib see asjaolu tuua kaasa ka tulumaksukohustuse. Kui arvel näidatud kaupa ei ole müüdüd või teenust ei ole osutatud, on makstud tasu igal juhul maksustatav ettevõtlusega mitteseotud kuluna, olgugi et kuludokument vastab nõuetele ja tehingu teine pool kinnitab tehingu toimumist. Riigikohus⁶⁶ on öelnud, et tulumaksu osas ei oma hoolsusnõuete järgimine iseseisvat tähendust, vaid oluline on see, kas on võimalik tuvastada majandustehingu toimumine dokumendis näidatud kujul, koguses, ajal ja tingimustel võitehingu toimumine arvel näidatud poolte vahel. Hoolsusnõuete täitmine ka seoses müüja isiku tuvastamisega pole tulumaksu määramise osas oluline, sest müüja isik ei ole ostja tulumaksukohustuse kindlakstegemisel relevantne. Kuludokument peab võimaldama tuvastada tehingu toimumise

⁶² RKHK 20.06.2007. otsus nr 3-3-1-34-07.

⁶³ RKHK 17.11.2008. otsus nr 3-3-1-67-08.

⁶⁴ Vt R. Raudsepp. Kui kaup olemas ja hind mõistlik, on tulumaksu määramine üldjuhul alusetu. – MaksuMaksja, 2012, nr 8, lk 29-30.

⁶⁵ L. Lehis, (viide 31), lk 156.

⁶⁶ RKHK 05.06.2006. otsus nr 3-3-1-34-06

ja pooled. Kui väljamakseid on tehtud seoses selliste väidetavate majandustehingutega, mille toimumine kuludokumentidel näidatud müüjaga ei ole leidnud kinnitust, määratakse tulumaks.

Kui äriühing on soetanud kaupa isikult, kes pole tegelik müüja ja äriühing pidi sellest teadma, kuid samas on alust eeldada, et kaup on siiski soetatud ja selle eest on makstud, siis on hindamise eesmärk selgitada välja, kui palju pidi äriühing maksma olemasoleva ja ettevõtluses kasutatava kauba soetamise eest.⁶⁷ Kui teenuse saamine pole faktina usaldusväärselt tuvastatud ega tuvastatav, tuleb kogu väljamakse pidada ettevõtlusest välja viidud rahaks. Vajadusel tuleb ettevõtlusega seotud osa määrata MKS § 94 alusel hindamise teel. Hindamist on muu hulgas vaja, et tulumaks ei muutuks karistuslikuks.

2.3. Siirdehindade kasutamine maksuplaneerimisel

Rahvusvahelised äriühingud saavad turuhinnast erinevate hindade kasutamise kaudu suunata maksustatavat tulu ühest äriühingust teise, valides maksustamiseks riigi, mille maksusüsteem on soodsam. Kuna ka Eesti turule on siirdunud üha rohkem rahvusvahelisi kontserne, siis probleem on ka Eestis üha päevakajalisem. Siirdehinna turuväärtuse määramine on rahvusvaheliste kontsernide suurim maksuprobleem⁶⁸, mille lahendamine on väga komplitseeritud, töömahukas ning tihti vaieldav. Üldjuhul on tegemist piiriüleste tehingutega, mis eeldab korrigeerimist mõlemas riigis.⁶⁹ Kuna Eesti jaotatava kasumi tulumaksumäär ei ole soodsaim⁷⁰, siis kasutatakse ka siin siirdehindu, et pääseda kõrgemast tulumaksumäärast.

Siirdehindade määramine peab tagama ka põhiseaduslike põhimõtete realiseerumise. Ühetaolisuse ja neutraalse maksustamise printsiibid realiseeruvad, kui seotud isikuid koheldakse sarnaselt mitteseotud isikutega⁷¹.

Tulumaksuseaduse § 50 lg 4 näeb ette maksuhaldurile võimaluse seotud isikute vahelise tehingu väärtuse erinevuse korral tavaliselt sarnastel tingimustel sõlmitavate tehingute

⁶⁷ RKHK 01.02.2012 otsus nr 3-3-1-60-11.

⁶⁸ Ernst & Young, 2010 Global Transfer Pricing Survey.

⁶⁹ Siirdehinna määramise juhend. Tallinn: 2007. Arvutivõrgus kättesaadav: www.emta.ee/public/Siirdehinna_maaramise_juhend_0407.pdf

⁷⁰ Leedul ja Lätis kasumi maksumäär 15%.

⁷¹ L. Lehis. Maksuõiguse üldpõhimõtted. Juridica, 1999, nr 5, lk 246.

väärtusest lähtuda maksu määramisel sarnaste tehingute väärtusest⁷². Siirdehindade määramise korral peavad lepingupooled olema seotud tehingu tegemise ajal.

Peamine eesmärk siirdehindade ebaõigel rakendamsiel on kasumit välja võtta riigis, kus see on kõige soodsam. Maksumaksja tegevus on motiveeritud maksu maksmise vähendamisest. Rahvusvahelise kontserni huvi on teenida võimalikult suurt kasumit riigis, kus kasumile pandav maksumäär on madalaim. Kuna Eesti kaotab selle läbi maksutulu, siis tuleb varjatud kasumi jaotamist maksustada. Iga olukord on erinev ja tekitab mitmeid tõlgendamisvõimalusi, kus maksuhalduril tuleb otsustada, kas tegu on õigesti määratud siirdehinnaga või mitte.

Eesti tulumaksuseaduse omapärast tulenevalt on siirdehind võrdsustatud kasumi jaotamisega. Siirdehinna maksustamisest tekkiv topeltnmaksustamise vältimiseks võrdsustatakse siirdehinna saaja jaoks saadud tulu dividendiga ning antakse õigus selles ulatuses maksuvabalt dividende väljamaksta. Maksustamine peab siis toimuma vastavalt tehingu majanduslikule sisule, millega üritatakse vähendada kasumi maksuvaba väljaviimist Eestist.

Siirdehindade maksustamisel ei maksustata siirdehinnana tehinguväärtuste vahet, millelt on tulumaks kinni peetud. Tulumaksuseaduse § 50 lg 5 täpsustatakse, et selline maksustamine võib olla vaid ühekordne. Seega, kui mitteresidendile makstav intress ületab võlakohustuse tekkimise ja intressi maksmise ajal sarnastel tingimustel sarnaselt võlakohustuselt makstava intressi summat (§ 29 lõige 7) ning tekkinud vahelt on tulumaks § 41 punkti 4 kohaselt kinni peetud, siis täiendavat maksukohustust § 50 lõike 4 alusel enam ei teki⁷³.

Eesti puhul toimub maksustamine juhul, kui ebakohane siirdehind on tuvastatud, sõltumata sellest, kas ebakohase siirdehinna mitteesinemisel oleks maksustamine toimunud või mitte⁷⁴.

Alates 2007. aastast, kui siirdehindade korrigeerimise sätete kehtivust laiendati Eesti juriidiliste isikute vahelistele tehingutele, mis oli tingitud Euroopa Kohtu praktikast, mille kohaselt ei ole residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine lubatud. Eestis siseriiklikul siirdehindade korrigeerimisel puudub praktiline väärtus, kuna kahe isiku summaarne

⁷² Maksukorraldusseaduse seletuskiri, (viide 47).

⁷³ Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus 723 SE-I seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav:

<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems2&emshelp=true&eid=984167&u=20130225161337>

⁷⁴ R. Ruusalu. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid. – Maksumaksja, 2011, nr 5, lk 22.

tulumaksukohustus jääb samaks⁷⁵ ning riik maksusummana midagi juurde ei saa ega ära ei võeta. Eestis on siirdehindasid tunduvalt enam kasutama hakatud ning maksuhaldurid nendele aine suuremat tähelepanu pööranud. Siirdehindade siseriikliku rakendamise üks ohte on ka topeltnmaksustamise tekkimine, mille ära hoidmine peab toimuma koostöös Maksu- ja Tolliametiga.

Kui seotud isikute vahelises tehingus kehtestatud siirdehind ei ole küll turuväärtuses, kuid tehingu Eesti osapoolel ei ole saamata jäänud tulu ega ebamõistlikke kulusid, täiendavat maksukohustust ei teki.⁷⁶

Eestis on maksustamise indikaatoriks ebakohane siirdehind, sõltumata selle mõjust. Selle tõttu võib tekkida olukordi, kus ilma siirdehinda tuvastamata ei oleks maksustamine toimunud, nüüd aga toimub. Taolisi juhtumeid tuleb vältida, kuna siirdehinna puhul toimuv maksustamine ei ole eraldi maks, vaid teise maksu korrigeerimine.

Kui tehingu osapooled on Eesti maksumaksjad ning ühe osapoole kasumit on maksuarvestuses korrigeeritud, tuleb korrigeerimine arvesse võtta ka tehingu teise osapoole maksustamisel. Tehingu teisel osapoolel on maksustamist tekitavate asjaolude äralangemisel võimalus MKS § 33 alusel esitada tagastustaotlus tulumaksu tagastamise või tasaarvestamise kohta. Enammakstud tulumaks tagastatakse maksumaksja taotluse alusel tehtud maksuhalduri otsusega.⁷⁷

Probleem võin tekkida olukorras, kus tehingu teiseks pooleks on tütarühing. Taolise siirdehindade kasutamise korral on tegu investeringuga, mida vastavalt Eesti tulumaksuseadusele ei maksustata. Seega tuleks siirdehindade regulatsioonis loobuda nende sätete rakendamisest, kui osapoolteks on ema-ja tütarühing, kuna selline investeerimine on maksuvaba.⁷⁸

Siirdehindade siseriikliku rakendamise üheks probleemiks on lisaks halduskulude tõus. Maksutulude kohapealt ei oma olulist tähtsust selle sätte rakendamine, kuna ühe tehingu poole pealt makstav summa peab vastama teisele tehingu poolele antava maha arvamisega. Eesti tulumaksusüsteemi lihtsus on selle võrra kannatanud. Samal ajal on oluline olla

⁷⁵ L. Lehis, (viide 31), lk 158.

⁷⁶ Siirdehinna määramise juhend (viide 69) lk 8.

⁷⁷ Lbid, lk 37.

⁷⁸ Vt täpsemalt R. Ruusalu. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid. – MaksuMaksja, 2011, nr 5, lk 21-24.

läbipaistev ja isikuid võrdselt kohelda. Vähenenud läbipaistvus võib iseenesest kahjustada piiriülest tegevust⁷⁹.

Et pääseda agressiivsest maksuplaneerimisest on riigid tegutsenud ning välja töötanud spetsiaalseid seadusi rahvusvahelistele äriühingutele. Nendest võib leida välisriigist tulnud sissetuleku erinevat maksustamist, erireeglid välisriikide müügikorporatsioonidele jmt.⁸⁰ Peamine agressiivsest maksuplaneerimisest tulenev probleem rahvusvahelisel tasandil on seotud litsentsitasudega. Sellisel juhul suured intellektuaalse vara omajad nagu Google, Apple, Facebook, Microsoft, Oracle jt on ülesehitanud skeemid, mis hõlmavad vaheetappidena ka Hollandit ning Iirimaa.⁸¹ Loetletud ettevõtete peamine väärtus seisneb väljatöötatud intellektuaalses varas ning nende poolt pakutavaid tooteid saab osta ja müüa ükskõik kus maailmas, olenemata nende loomis- või arenduspaigast. Skeem võimaldab efektiivselt vähendada kontserni maksukohustust. Antud probleemi olemasolu on teada, ent selle lahendamine siseriiklikul tasandil keeruline, kui mitte võimatu. Mängu tuleb kapitali vaba liikumise põhimõtte, mida maksuõigusega rikkuda ei tohi. Eelkõige tuleb sellisel juhul pöörata pilgud skeemide sihtriikide poole, kes teatud reeglite muutmisega saaksid probleemi lahendada.

2.4. Madala maksumääraga territooriumile viidud raha

Üheks viisiks kasumi varjatud väljaviimiseks on selle viimine madala maksumääraga territooriumile, kus juriidilisel isikul puudub majandustegevus. Eesti Riigikohtu praktikas⁸² on leitud, et MKS § 84 võimaldab omistada välismaise äriühingu tulu Eesti residendist

⁷⁹OECD. Tax Effects on Foreign Direct Investment, 2007, lk 33.

⁸⁰Prof A.Gresik etc. Tax Competition and Foreign Capital. 2001. Arvutivõrgus kättesaadav: https://scholarsbank.uoregon.edu/xmlui/bitstream/handle/1794/82/UO-2001-15_Davies_Tax_Competition.pdf?sequence=2

⁸¹ Skeem toimib üldjoontes nii- äriühing asutab Iirimaa tütarühinguna holdingu, mida tegelikkuses kontrollitakse mõnest madala maksumääraga territooriumilt. Seejärel asutab Iirimaa holding Hollandis tütarühingu, kes omakorda asutab Iirimaa management-ühingu. Kui vaadata neid üksusi maksunduslikus mõttes, siis asukoha riik käsitleb kõiki kolme Iirimaa põhiseena, Iirimaa jaoks on aga tulumaksukohustuslane vaid management-ühing. Selline korporatiivne struktuur võimaldab efektiivselt ära kasutada Iirimaa pehmet siirdehindade regulatsiooni ning Hollandi topeelmaksustamise vältimise lepingute olemasolu. Vt K.Künnapas. „Isuäratavad“ maksuskeemid Euroopas.- Maksumaksja, 2013, nr 2, lk 20-22. Technological Innovation, International Competition, and the Challenges of International Income Taxation. Columbia Law Review, 2012, nr 113: 347 Lk 349.

⁸² RK 26.09.2011. otsus nr 3-3-1-42-11.

juriidilisele isikule, kui tehingute asjaoludest nähtub, et välismaise äriühingu tehingud on tehtud mitte äriühingut vahetult juhtiva ja kontrolliva füüsilise isiku huvides, vaid Eesti äriühingu majandustegevusega seotud tehingute varjamiseks. Kui maksuhaldur omistab MKS § 84 kohaldamise tulemusena välismaise äriühingu tulud ja kulud Eesti äriühingule, siis kaasneb sellega Eesti äriühingule kohustus kajastada oma raamatupidamises kõik talle omistatud tehingud. Seega on vajalik põhjalikumalt läbi mõelda tehingud välismaiste seotud äriühingutega, eriti madala maksumääraga territooriumil asuvatega, ning tuleb neid enam sisustada majandusliku tegevusega. Vastasel juhul on möödapääsmatu tulumaksu tasumine antud summadel.

Kohus tõlgendas TuMS § 22 nii, et see lubab mitteresidendist juriidilise isiku tulude omistamist Eesti residendist füüsilisele isikule, mitte aga juriidilisele. Oluline on kontroll tegevuse üle. Selle sätte kohaldamise eelduseks on madala maksumääraga territooriumil asuva äriühingu iseseisev majandustegevus, näiteks mis on loodud finantsvara haldamiseks eesmärgil vältida finantsvaralt saadud tulude maksustamist Eesti residendist füüsilise isiku tuluna. Mis tahes äriühingu rahaülekanne või sularaha väljamakse, mille tulemusena muutub raha ettevõtluses kasutamise kontroll võimatuks, tuleb maksustada kui ettevõtlusega mitteseotud väljamakse.

Riigikohus täiendas oma otsusega MKS § 84 kasutamist. Maksumaksja peab arvestama, et offshore äriühingu tehtavad tehingud saab omistada vastavalt TuMS § 22 tõlgen dusele Eesti äriühingule ka juhul kui kontroll on residendist juriidilise isiku käes. Senine tõlgendus lubas seda teha vaid füüsilisele isikule. Samuti arvas kohus, et ettevõtlusega mitteseotud kulu tekkeks on piisav, kui kapitali liikumise kohta puudub usaldusväärne info. See aga paneb suure vastutuse maksumaksjale, kuna tema peab esitama dokumendid, millest nähtub vara lõppsaaja. Maksuhalduri soov kontrollida rahasummade liikumist on küll nende töös vajalik, ent kohtu tõlgendus selgelt soosib järjest laiendavat tõlgendamist.

Euroopa Liidu poolsed sammud madala maksumäärade territooriumite kõrvaldamiseks maksuskeemidest ei ole seni olulisi tulemusi andnud. Komisjoni soovitus tulemusena peaksid ka liikmesriigid hakkama aktiivsemalt nende vastu tegutsema, seda eelkõige mustade nimekirjade ülevaatamise teel. Üha enam on juttu nimekirjade uuendamisest, mõnel tasandil ka madala maksumääraga territooriumide sulgemisest⁸³.

⁸³ Vt Soome rahandusminister soovib kõik maksuparadiisid sulgeda. Arvutivõrgus. Kättesaadav: <http://www.e24.ee/1219096/soome-rahandusminister-soovib-koik-maksuparadiisid-sulgeda/>. 01.05.2013.

Komisjoni soovitusel tuleb liikmesriikidel uuendada maksuparadiiside musta nimekirja ja teha selleks koostööd. Et mitte sattuda musta nimekirja, peavad kolmandad riigid kehtestama ning faktiliselt kasutama õiguslikke, regulatiivseid ja administratiivseid meetmeid infovahetuse ning läbipaistvuse tagamiseks. Komisjoni soovitab, et liikmesriigid kehtestataksid ühise, üldise ja lihtsa kuritarvitamise vastase regulatsiooni, millega üritataks piirata maksueelise eesmärgil tehtavate varjatud tehingute levikut.⁸⁴

⁸⁴Euroopa Komisjon. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2012_722_en.pdf. 01.05.2013.

3. VÕRDNE KOHTLEMINE

3.1. Residenti ja mitteresidenti tulumaksustamise erisused

Eestis peeti 2009. aastani mitteresidentidest juriidilisel isikul dividendidelt tulumaksu kinni juhul kui sellele kuulus vähem kui 15%line osalus dividendi maksva Eesti äriühingu aktsia- või osakapitalis või häältel või kui dividendi saav juriidiline isik asus madala maksumääraga territooriumil. Kuigi maksimaalne osaluse määr, mille puhul kinnipidamine lubatud on 2009. aastast 10%, siis Euroopa Kohtu praktikale⁸⁵ toetudes leiti, et taoline maksustamine rikub kapitali vaba liikumise põhimõtet. Euroopa Liidu siseturu loomise eesmärk on tõhustada ja arendada liikmesriikide vahelise kaubandussuhteid, milles investeringutel teise riiki on suur osa. Mitteresidentide ebasoodsam kohtlemine maksustamisel võib neid mõjutada loobuma investeringu tegemisest ning sellega takistada kapitali vaba liikumist⁸⁶. Mitteresidenti koormavam maksustamine on lubatav ainult sellise maksulepingu olemasolul, mis dividendi topeltnmaksustamise välistab⁸⁷. Resident ja mitteresident peavad üldreeglina saama samu maksusoodustusi. Antud areng maksusüsteemis muudab Eesti atraktiivsemaks rahvusvahelises kontekstis, kuna maksude soodustamine elavdab ettevõtlust ja välisinvesteeringuid.

Rikkumismenetlus nr 2008/4851 leidis komisjon, et Eesti ei ole praeguse teabe alusel täielikult täitnud EL asutamislepingu artiklitest 49 ja 56 ning Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklitest 36 ja 40 tulenevaid kohustusi. Euroopa Liidu rikkumismenetlus käsitles erinevat kohtlemist, mis puudutas üksnes lepingulisi, s.t juriidilise isiku staatusega fonde. Tegu on kinnisvaratulu erineva maksustamisega, sest hetkel residentide lepingulise fondi tulu ei maksustata, mitteresidentide samasuguse fondi tulu maksustatakse.

Eesti lepingulise investeerimisfondi saadud tulu ei maksustata enne, kui see fondi osanike kätte jõuab – kui fondist tehakse väljamakseid, fond osakuid tagasi võtab või osanik oma osakud kolmandale isikule võõrandab. Välismaise lepingulise fondi Eestis asuvast kinnisvarast saadud tulu maksustatakse fondi osanike tuluna (proportsionaalselt nende osalusega) kohe, kui fond tulu saab. Seega maksustamisel ei maksustata mitte fondi enda,

⁸⁵Euroopa Kohtu 8. novembri 2007 kohtuasjas C-379/05 Amurta

⁸⁶Euroopa Kohtu lahend kohtuasjas C-512/03 *Blanckaert* (p 39).<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:62003CJ0512:ET:PDF>

⁸⁷Riigikogu rahanduskomisjoni 11. novembri 2008. a protokollis nr 79.

vaid selle osanike tulu. Muid tulu liike peale kinnisvaratulu välismaistel fondidel üldjuhul ei maksustata. Erandina on teatud tingimustel maksustatav kinnisvaraga seotud osaluse võõrandamisel saadud kasu (nn kaudne kinnisvaratulu).⁸⁸

Uue seaduse muudatusega⁸⁹, mis jõustub 1. jaanuar 2014. aastal, Eesti ja välismaiste lepinguliste fondide kinnisvaratulu maksukäsitluse ühtlustub. Eesti fondide kinnisvaratulu hakatakse maksustama sama moodi nagu välismaiste oma. Sama on nii maksubaas, -määr kui ka – periood. Eesti lepingulised fondid peavad hakkama pidama Eesti kinnisvaratulu üle eraldi arvestust ja seda maksuhaldurile deklareerima.

Alternatiiviks oli vabastada välismaised fondid tulumaksust sarnaselt Eesti fondidele, ent see lahendus oleks olnud veelgi enam segadust tekitav. Kinnisvaratulu peab maksustama asukoha riik ja kui seda ei tehta, siis kasusaaja residendiriiik. Sellega moonutatakse aga ka konkurentsi ja maksumaksja käitumist. Mitteresidendist investor oleks motiveeritud Eestis tulu saamise eesmärgil kinnisvara soetama võimalusel pigem investeerimisfondi kaudu kui otse⁹⁰. Erandiks eelkirjeldatud üldreeglid on pensionifondide maksustamine, kelle suhtes jääb maksuvabastus püsima. Selle muudatuse tegemisega kaob investeerimisfondide erinev kohtlemine nende residentsuse tõttu ning Eesti ei riku enam selles punktis Euroopa Liidu ega Euroopa Majanduspiirkonna aluslepinguid.

Teine probleem, millele Eestis tähelepanu pööratud on seotud mitteresidendi kinnisvaratuluga. Mitteresidendist maksumaksja peab deklareerima kinnisvara võõrandamisest saadud kasu ettevõtlastuluna, mida saab edasi kanda 7 aastat (TuMS § 35 lg 1). See aga võib neid diskrimineerida, kuna pärast selle aja möödumist ei saa soetamismaksumusest maha arvata. Juhul kui mitteresidendist äriühing, kes on investeerinud Eesti kinnisvarasse ja on teinud siin ettevõtlusega seotud kulutusi üle seitsme aasta võibki taoline olukord tekkida. Residendist äriühingute puhul ajaline piirang ei kehti, kuna neid maksustatakse üksnes dividendid väljamaksmisel. Euroopa Kohus on mitmes kohtuasjas otsustanud, et residendid ja mitteresidendid ei pruugi olla tuluallikariigis võrreldavad

⁸⁸Seletuskiri tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde SE 275. Arvutivõrgus kättesaadav: www.riigikogu.ee

⁹⁰Lbid.

olukorras. Liikmesriigid on kohtustatud vaid kohaldama mitteresidentide suhtes sama maksumäära ning võimaldama maha arvata majandustegevusest saadava maksustatava tuluga vahetult seotud kulu⁹¹. Euroopa Komisjon leidis⁹² ülal pool nimetatud argumentidele toetudes, et võrdse kohlemise rikkumist ei ole. Pigem kohaldatakse Eesti maksusüsteenist tulenevalt kahte erinevat eeskirjade kogumit ühelt poolt residentist füüsiliste isikute ja mitteresidentide suhtes ning teiselt poolt residentidest äriühingute suhtes.

Antud töö autor leiab, et mida vähem on ebavõrdset kohtelmist, seda parem. Seega võiks tulumaksuseadust muuta osas, mis lubaks ka mitteresidendil ja füüsilisest isikust residentil kinnisvaratulultpärast seitset aastat ettevõtlusega seotud kulusid maha arvata.

Praktika arengust võibki näha, et on otsitud kompromissi rahvusvahelise traditsioonilise ja Euroopa maksuõiguse vahel, viidates, et residentid ning mitteresidendid ei pruugi alati olla võrreldavas olukorras, kuid põhimõtteliselt see kompromiss ei toimi, kuna niikuinii tuleb alati eraldi läbi viia objektiivsete asjaolude võrdlus⁹³. Tulumaksuga maksustamisel koheldakse residentide ja mitteresidentide vahel erinevalt, sest mitteresidendi maksukohustus on piiratum ning mitteresidendil tekib maksukohustus ka teises riigis, seevastu residentil tekib Eestis maksukohustus ka välismaalt saadud tuludelt.⁹⁴

Eestis püsiva tegevuskoha registreerinud rahvusvahelised äriühingud maksustatakse sarnaselt residentist juriidilise isikuga. 2011. aasta 1. jaanuarist lisati tulumaksuseadusele § 61 lg 42, millega muudeti mitteresidentist juriidilise isiku maksustamise korda. Välisriigi Eestis asuv filiaal peab Eestis teenitult kasumilt selle jaotamisel tasuma tulumaksu. Varem maksustati kasum siis, kui see ületas summa, mis Eestisse püsiva tegevuskoha loomiseks investeeriti, kui kasumi eest ei saadud vastu muud vara või ei osutatud teenust.

Rahvusvahelise äriühingu vorm omab suurt tähtsust tulumaksustamisel. Üks hetkel Eestis tegutsevatest pankadest - Danske Bank tasus Eestis 2012. aastal jaotatud kasumilt tulumaksu 6,7 miljonit eurot⁹⁵. Seda on suhtarvuna tunduvalt enam, kui teistel siinsetel pangandussektoris tegutsevatel rahvusvahelistel äriühingutel. Teised meil tegutsevad

⁹¹ Vt Euroopa Kohtu 06.10.2006 lahend c-290/04 Scorpio, Euroopa Kohtu 15.02.2007 lahend C-354/04 Centro Equestre.

⁹² Euroopa Komisjoni maksukorralduse ja tolliliidu peadirektoraat. Vastus kaebusele. Kiri autori valduses. 03.05.2013.

⁹³ E, Uustalu. Mitteresidentist pensionärid maksuseaduste hammasrataste vahel. – Maksumaksja, 2008, nr 11, lk 9.

⁹⁴ L. Lehis. Tulumaksuseaduse kommentaarid. Casus, Tartu, 2000, lk 722.

⁹⁵ Vt Danske Bank Group aastaaruanne 2011. Arvutivõrgus. Kättesaadav: http://www.danskebank.ee/public/financial_results/Danske_Bank_Group_Annual_Report_2011.pdf.

suurpangad (Swedbank, SEB jt) on aga vaatamata mõningatele ootustele⁹⁶ jätkanud tegutsemist teises vormis. Tütarettevõtte puhul on maksuarvestus erinev filiaali omast, siinkohal mängivad rolli ka emapanga koduriigi maksuseadused. Aga Eestis teenitud kasum Eestis tulumaksuga maksustatav ei ole, välja arvatud kasumieraldise tegemisel. Selleks, et pank ei peaks maksma teenitud kasumilt kaks korda tulumaksu, seda nii Taanis kui Eestis, on Danske Bank teinud kasumieraldise Eestist. Kasumieraldise tegemise vajadus on tingitud Danske Bank Groupis valitud konsolideeritud maksuarvestuse printsiibist (joint taxation), millest lähtuvalt tuleb Taanis tulumaksu tasuda ka Eestis teenitud kasumilt. Taanis makstavat maksusummat on võimalik vähendada Eestis makstud tulumaksu võrra, juhul kui maksu maksmine Eestis toimub samal aastal ning Eestis teenitud kasum Eestis tulumaksuga maksustatav ei ole, välja arvatud kasumieraldise tegemisel. Taoline variant sobib Eesti riigile väga hästi, kuna riik saab kätte tema pinnal tekkinud kasumi maksuosa, mis ka rahvusvaheliste maksundus põhimõtete alusel nii peab olema. Teised suur pangad on laenude näol andnud kasumit emahingutele finantseerimaks välisriiki tehtud investeeringuid. mille

2.2. Juriidilise ja füüsilise isiku dividenditulu maksustamise erisused

Eesti Vabariigi põhiseaduse § 12 lg 1 esimene lause sätestab üldise võrdse kohtlemise põhimõtte, mille järgi peavad seadused kohtlema isikuid ühtemoodi. Eelkõige peetakse selle all silmas seda, et võrreldavates olukordades olevaid isikuid tuleb kohelda võrdselt⁹⁷. Ühetaoline kohtlemine peab olema tagatud ühesuguste asjaolude korral. Kui erinevalt koheldakse isikuid, kes ei ole omavahel võrreldavad, siis võrdsuspõhiõiguse riivet ei esine. Juriidiline ja füüsiline isik ei ole võrreldavates olukordades, kuna esimene neist on abstraktsioon⁹⁸. Töö autor leiab, et juriidilist ja füüsilist isikut saab nende teatud tegevuste juures võrrelda, ning mida enam kasutatakse juriidilise ja füüsilise isiku tulude maksustamisel sarnasusi seda parem. Soodsamad sätted, kui vaja, peaksid kohalduma just füüsilistele isikutele, sest nende kompetents ja riskivõimalused on enamasti väiksemad.

Ettevõtlusnormi neutraalsuse põhimõtet silmas pidades on kindlasti taunimisväärne, et maksumaksjat sunnitakse muutma oma ettevõtlusnormi, selleks et saada soodsamat

⁹⁶ Äripäev. Aivar Rehe: Rootsi pankade Eesti üksused vaatavad filiaalistumise suunas. 30.09.2008.

⁹⁷ L. Lehis, (viide 94), lk 264.

⁹⁸ Lbid. Lk 263.

maksurežiimi⁹⁹. Füüsilisest isikust ettevõtja ei peaks vaid soodsamate maksude pärast olema sunnitud end juriidilise isikuna registreerima. Siin tekib aga väärtuste konflikt, kus ettevõtlusnormi neutraalsuse põhimõte taandub proportsionaalsuse põhimõttele, mille kohaselt peab õiguste ja vabaduste piiramine demokraatlikus ühiskonnas olema vajalik, ega tohi piirata õiguste ja vabaduste olemust moonutada¹⁰⁰.

Juriidilise isiku ja füüsilisest isikust ettevõtja dividendidelt saadava tulu maksustamine oli ja on siiaaani tulumaksuseaduses erinev. Tulumaksuseaduse põhimõtteks oli maksustada reisdendist juriidilise isiku poolt füüsilistele isikutele tehtud väljamaksed. Füüsilisest isikust ettevõtja puhul langevad kasumi teenija ja kasumieraldise saaja kokku. Tema poolt teenitud tulu ongi füüsilisele isikule väljamakstud tulu¹⁰¹. Ettevõtlustulust maksustakse see osa, mis jääb pärast seotud kulude maha arvamist alles, ja mida isik võib kasutada eraotstarbeks.

Kuna füüsilisest isikust ettevõtja tegutseb enamasti tekkepõhise raamatupidamisega, siis on tal tunduvalt lihtsam oma raamatupidamist korraldada. Kassapõhine raamatupidamine on talle enamasti ülejõukäiv ning tekitab olukorra, kus füüsilisest isikust ettevõtjad teeksid palju vigu ja neil kuluks raamatupidamisele veelgi rohkem aega.

Kassapõhine raamatupidamine pakub enam võimalusi maksude maksmise edasilükkamiseks või koguni vältimiseks. Tulumaksuseadus üritas juriidilise isiku ja füüsilisest isikust ettevõtja maksustamise erisusi tasandada mahaarvamiste abil. Neid saavad kasutada füüsilised isikud, kes läbi soodustuste asetatakse sarnasemasse seisu võrreldes äriühingutega. Kõik füüsilised isikud maksid tulumaksu kõikidelt saadud tuludelt, aga olukorra parandamiseks on seadust täiendatud investeeringute tegemise lihtsustamisega. Seadusesse on sisse toodud uusi institutsioone, et ka füüsilised isikud saaks investeerida eelnevalt maksustamata summadega ja valida maksustamise aega.

Erikonto, millega soodustati füüsilisest isikust ettevõtja investeerimist, lisati tulumaksuseadusesse juba alates 1. jaanuarist 2001¹⁰². Erikonto avamise ja kasutamise eesmärgiks on ettevõtlustulude kogumine investeeringute tarbeks ning maksukohustuste edasilükkamine. Sellega lihtustati füüsilisest isikust ettevõtja võimalusi koguda raha maksuvabalt, võrdsustades nende võimalusi äriühingutega. Erikonto tagab füüsilisest isikust ettevõtjale võimaluse kanda ettevõtlustulu üle järgnevasse aastasse, nagu seda saavad teha

⁹⁹ Lbid. Lk 263.

¹⁰⁰ Lbid lk 264.

¹⁰¹ Lbid. lk 264.

¹⁰² Tulumaksuseaduse muutmise seaduse. 06.12.2000. RT I 2000, 102, 667.

kaäriühingud. Erikontol oleva summa kasv maksustamisperioodil arvatakse maha sama perioodi ettevõtlustulust ja kahanemine maksustamisperioodil liidetakse sama perioodi ettevõtlustulule¹⁰³. Samas ei taga erikonto regulatsioon füüsilisele isikule reinvesteeritud kasumi maksuvabastust.

Tulumaksuseaduse § 37 lg 7 lubab erikontole kogunenud tulu üle anda ilma tulumaksu kohustuse saabumiseta isiku poolt asutatud äriühingule. See vähendab suurel määral ka võimalust, et füüsilisest isikust ettevõtja oleks kuidagi diskrimineeritud, sest vajadusel on võimalik eelnevalt tulu maksustamata üle minna ka teistsugusele ettevõtlusvormile.

Piiratud on kapitalitulu teenimise võimalused, kuna TuMS § 14 lg 3 sätestab, etettevõtluseks ei loeta füüsilise isiku poolt oma väärtpaberite võõrandamist. See tähendab, et füüsilisest isikust ettevõtja vormis ei ole võimalik teenida tulu väärtpaberite võõrandamisest, sest see loetakse füüsilise isiku tuluks. Kuna maksustamine on erinev, siis tuleb kaaluda, kas antud vorm on parim väärtpaberitega tehingute sõlmimiseks. Tuleb ka arvestada, et investeringutegevusega seotud üldkulusid ei saa füüsilisest isikust ettevõtja kasust maha arvata¹⁰⁴.

Kui füüsilisest isikust ettevõtja raha erikontolt välja võtab, sõltub maksustamine sellest, milleks raha kasutatakse. Ettevõtluse kulude tegemine on maksuvaba, isiklikku tarbimisse võetud raha maksustatakse. Kuna ka äriühingutel ei maksustata aasta kasumit enne, kui see läheb inimeste isiklikku tarbimisse, siis sellega sai füüsilisest isikust ettevõtja tingimusi võrreldes nendega võrdsemaks.

Probleemseks on füüsilisest isikust ettevõtja puhul olukord, kus erikontol oleva summa kasv maksustamisperioodil on ületanud sama maksustamisperioodi ettevõtlustulu, millest on tehtud lubatud mahaarvamised. Kui erikonto tulud on suuremad, kui seal kajastuvad tulud ei saa erikonto raha enam maksukohustust vähendavalt arvesse võtta. Samal ajal maksukohustuse suurendamiseks läheb erikonto kahanemine endiselt arvesse, mis võib tekitada probleeme topeltmaksustamisega¹⁰⁵.Probleemi saab vältida vähendades ettevõtlusega seotud kulude mahaarvamist nii, et erikonto liikumised tulude kulude vahega vastavusse viia.

Viimane suurem muudatus kohtlemaks füüsiliste ja juriidiliste isikute väärtpaberinvesteeringutest saadud kasu sarnaselt oli investeerimiskonto loomine. Alates

¹⁰³ R. Tingas. Investeerimiskonto või osäühing – kumb jääb peale? – Maksumaksjad, 2010, nr 12, lk 16.

¹⁰⁴ L. Lehis, (viide 94), lk 255.

¹⁰⁵ L. Lehis (viide 31) lk 31.

selle instiitumi lisamisest seadusesse 1. jaanuarist 2011 tekkis eraisikutest investoritel võimalus investeerimiskonto süsteemi kaudu finantsvaralt saadud tulult maksu maksmist edasi lükata. Investeerimiskonto kasutamine ei ole füüsilisest isikust ettevõtjale kohustuslik, kehtima jäi ka vana süsteem. Juhul, kui investor ei soovi tulumaksu maksmist edasi lükata, siis on võimalik deklareerida tulumaksu vana süsteemi järgi.

Investeerimiskontot kasutusele võttes, peab isik määratlema pangakonto enda investeerimiskontona, kannab sellele raha ja seejärel soetab selle raha eest väärtpabereid (või muid finantsinstrumente). Nende väärtpaberite võõrandamisest saadud raha tuleb taas kanda investeerimiskontole, siis ei teki sellest võõrandamistehingust kohest maksukohustust ja saadud raha on täies ulatuses võimalik edasi investeerida järgmistesse väärtpaberitesse. Tulumaksukohustus tekib siis, kui kontolt võetakse välja rohkem raha kui sinna sisse on pandud.¹⁰⁶

Investeerimiskontot kasutades ei pea maksuhaldurile deklareerima enam üksikuid väärtpaberitehinguid, vaid investeerimiskontol toimunud sissemakseid ja väljamakseid. Investeerimiskonto kasutamine on vabatahtlik ja seega võib finantstulude maksustamist jätkata ka vanas süsteemis, kus saab deklareerida üksikuid väärtpaberitehinguid. Vanas süsteemis tuleb igal juhul jätkata kauplemist väljaspool finantsvara (tulumaksuseaduse tähenduses) tehtavate tehingutega.

Investeerimiskonto võiks sobida pikaajalisele investorile, kes teeb tehinguid eelkõige eurodes börsil noteeritud väärtpaberitega ning ei kasuta võimendust. Senikehtinud süsteem sobib aga just keerukamate instrumentide, eri valuutades ning võimenduse kasutajatele, kuid ei sobi väga aktiivsele ning kasumlikule kauplejale. Sellisel juhul võiks kaaluda juba ettevõtte loomist, mille alt kaubelda, see tähendaks aga regulaarsete aruannete avaldamise kohustust.¹⁰⁷

Nagu eelnevalt märgitud, ei ole investeerimiskontoga tagatud võrdsus äriühingutega, sest investeerimiskonto süsteemis saab investeerida vaid finantsvarasse tulumaksuseaduse tähenduses. See muudab investeerimisotsuste tegemise aeganõudvamaks. Kui on soov kasutada teisi võimalusi investeerimiseks tuleb kasutada vana süsteemi, mis tähendab enam deklareerimist. Investeerimiskonto puhul on suureks probleemiks deklareerimise keerukus. Kuna maksukohustus on seotud soetamismaksumusega, siis tuleb isikul koguda seda

¹⁰⁶ Tulumaksuseaduse ja perekonna seaduse muutmise seadus eelnõu 180 SE seletuskiri. Arvutivõrgus kättesaadav: www.riigikogu.ee. 12.03.2013.

¹⁰⁷ Investeerimiskonto. Arvutivõrdus kättesaadav: <http://www.lhv.ee/investeerimine/investeerimiskonto/03.05.2013>.

tõendavad algdokumendid ning hiljem need ka õigesse deklaratsiooni veergu sisestada¹⁰⁸. Äriühingu vabaneb isik dokumentide säilitamisest seitsme aasta möödudes, kuid investeerimiskonto puhul sellised vabastused puuduvad¹⁰⁹. Seega on sellega justkui liigutud pigem kaugemale seaduse ühest algsest eesmärgist hoida deklareerimine võimalikult lihtsa ja ühetaolisena.

Füüsilisest isikust ettevõtjale kohalduvad investeerimispiirangud (territoriaalsed ja vara tüübi kohta), mida äriühingutel ei ole. Investeerimiskonto kaudu saab investeerida vaid finantsvarasse tulumaksuseaduse tähenduses, mis on piiratud territoriaalselt Euroopa Majanduspiirkonna (EL liikmesriigid ning Norra, Island ja Liechtenstein) ja OECD liikmesriikidega¹¹⁰. Tegemist on riikidega, mida võib pidada kõrgema usaldatavusmääraga riikideks, kus kehtivad väärtpaberitele ja nende pakkumisele Eesti õigusega sisult sarnased nõuded¹¹¹. Antud piirangu peale panemine on huvitav seetõttu, et äriühingu abil investeerimine omab vähemalt sama palju riske, aga seal taolised piirangud. Lisaks vastutab füüsiline isik kogu oma varaga, samal ajal kui äriühingu alt tegutsev füüsiline isik vastutab vaid äriühingu varade ulatuses. Seega on tema vastutus piiratud ning ka riskide võtmine kergem. Maksusoodustuse laiendamine kõikidele väärtpaberitele, lisatingimusega väärtpaberi hoiustamisega eelpool viidatud usaldusväärsemates riikides asuvate pankade väärtpaberikontol soosiks võrdset kohtlemist rohkem.

Üks eelis, mis on investeerimiskontol võrreldes juriidilise isikuna investeerimisel on raha väljavõtmise lihtsus. Raha saab sobival hetkel välja võtta, ilma pikalt ootamata. Juriidilise isiku puhul peab vormistama kasumi jaotamise ja dividendide maksmise.

Investeerimiskonto kuludest saab mahaarvamisi teha vaid otseselt finantsvara ostu ja võõrandamisega seotud kulud. Äriühingu puhul saab kasutada ka kaudsete kulude maha arvamist, mille puhul kulu peab seos ettevõtlusega olema selgelt põhjendatud. Tulumaksuseaduse alusel võib sinna hulka seega lugeda näiteks arvuti ostu, mida tarvis tehingute tegemiseks, samal ajal kui füüsilisel isikul peab see endal olemas olema (s.t. ostu maksustatakse). Kindlasti peaksid füüsilise isiku poolt mahaarvatavate kulude hulka kuuluma konto haldamisega seotud kulud ja muud taolised investeerimiskulud, kuna jätab nad ebavõrdsesse seisu võrreldes äriühinguga. Selleks oleks vajalik muuta TuMS § 14 lg 3, et väärtpaberite võõrandamine oleks samuti käsitletav ettevõtlusena. Sel juhul muutuks füüsilise

¹⁰⁸ Vt selle kohta: Investeerimiskonto teema on segane. – Äripäev. 14.03.2012.

¹⁰⁹ K. Lind. Maksevõimelisuse põhimõte, *Juridica*, 2008, nr 4, lk 255.

¹¹⁰ Rahandusministeerium. Mis on investeerimiskonto? 2010, lk 12.

¹¹¹ Tulumaksuseaduse ja perekonna seaduse muutmise seadus eelnõu seletuskiri (viide 106).

isiku ja äriühingu vormis tehtavate väärtpaberitehingute maksustamine võrdsemaks. Hetkel valitseb olukord, kus „see, mida füüsiline isik ei tohi investeerimiskonto kuluna arvestada, võib osäühingu jaoks olla täiesti normaalne ettevõtlusega seotud kulu^{112c}“. Ettevõtlustulu on aga makstutatud sotsiaalmaksuga, mille lisandumine kaotaks eelise, mida see ümberkvalifitseerimine peaks andma. Siin võiks kaaluda võimalust vabastada arvestuslik kapitalitulu sotsiaalmaksust¹¹³. See muudaks olukorra juriidilise isiku ja investeerimiskontot kasutava füüsilise isiku olukorra sarnasemaks ning kindlasti muudaks Eesti investeerimiskliimat paremaks.

Tulumaksuseaduse § 50 lg 11 p 1 mõjuala laiendamisel Eesti riigisisesele olukorrale on ühe tingimusena ka 10%-lise osaluse omamine teises äriühingus. See tähendab, et dividende edastavaid Eesti äriühinguid võidakse maksustada erinevalt sõltuvalt sellest, millist osalust nad omavad nende dividende maksnud Eesti äriühingutes. Antud probleemiga on tegelenud ka õiguskantsler andes oma seisukoha.

Riigikohus on mitmes oma lahendis¹¹⁴ asunud seisukohale, et mitte igasugune võrdsete ebavõrdne kohtlemine pole võrdsusõiguse rikkumine. Võrdsuspõhiõiguse riive peetakse lubamatuks üksnes juhul, kui seda ei saa põhiseaduslikult õigustada, st kui riivel puudub legitiimne eesmärk või kui riive on ebaproportsionaalne seatud eesmärgi suhtes¹¹⁵. Õiguskantsler leidis ka, et äriühing, mis omab teises äriühingus suurt osalust, on võrreldav äriühinguga, mis omab teises äriühingus väikest osalust. Väikesed erinevused osaluse suuruses ei muuda (ei pruugi muuta) investeeringu iseloomu ja osanikud võivad olla võrreldavas olukorras.

Õiguskantsler on leidnud, et kui kõrvutada riigieelarvesse tulude laekumise tagamise ja avalike teenuste pakkumise võimaluse kindlustamise eesmärki ning äriühingute ebavõrdset kohtlemist, siis nimetatud eesmärgid võivad ebavõrdse kohtlemise üles kaaluda ehk õiguslikult öeldes osutub võrdsuspõhiõiguse riive proportsionaalseks maksutulude kogumise eesmärgi suhtes. Seadusandjal on lai otsustusruum maksupoliitiliste valikute tegemisel, et kindlustada tulude laekumine riigieelarvesse.

Võrdsuspõhiõiguse riive küll esineb, kuid see on põhiseaduslikult õigustatav, arvestades seadusandja suurt otsustusulatust isikute maksustamisel. Siinjuures jääb töö autor

¹¹² R. Tingas (viide 103), lk 16.

¹¹³ L. Lehis, viide 31, lk 27.

¹¹⁴ RKPJKo 26.09.2007, nr 3-4-1-12-07 p 19.

¹¹⁵ RKÜKo 7.06.2011, nr 3-4-1-12-10, p 35.

eriarvamusele ja leiab, et raske on leida põhjuseid, miks just väiksemaid investoreid tahetakse panna raskemasse olukorda. Riigi maksuõiguslikud otsused ei tohiks tekitada ebavõrdset kohtlemist.

Maksuõiguse üks aluspõhimõtteid on ka maksevõimelisuse põhimõte, mille kohaselt peab maksusüsteem olema kujundatud selliselt, et suurema sissetuleku või suurema varaga isikud maksaksid makse suuremas summas võrreldes nendega, kelle maksevõime (selle indikaatoriteks peetakse isiku tulu, vara ja tarbimist) on väiksem. Selline arusaam vastab tänapäevasele ettekujutlusele õiglusest ja võrdsusest.¹¹⁶ Kuna üheks maksevõimelisust tõestavaks indikaatoriks on ka vara hulk, siis oleks selle põhimõttega kooskõlas olukord, kus suurema osalusega isikute maksukohustus on suurem, kui väiksema osalusega.

¹¹⁶K,Lind (viide 109), lk 249.

4. TOPLETMAKSUSTAMISE VÄLTIMINE

4.1. Rahvusvaheline vältimine

Topeltmaksustamise vältimine on pikka aega olnud rahvusvahelise maksustamisalase koostöö üks põhipunkte ning ka Eesti on teinud suuri jõupingutusi riikidevahelise topeltmaksustamise kaotamiseks. Juriidilise topeltmaksustamise vältimisega tegeletakse nii Euroopa Liidu kui ka teiste rahvusvaheliste organisatsioonide (Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon, Maailma Kaubadusorganisatsioon, Ühinenud Rahvaste Organisatsioon jt) ja suhete tasandil. Topeltmaksustamise kõrvaldamata jätmise suurendab üldist maksukoormust ja mõjutab negatiivselt kapitaliinvesteeringuid. Empiirilised uuringud näitavad, et ettevõtete maksustamine mõjutab välismaiste otseinvesteeringute tegemise koha valimist märkimisväärselt¹¹⁷. Pärast topeltmaksustamise vältimise lepingute kehtestamist võivad kahepoolsed portfelliinvesteeringute mahud lepinguriikide vahel suureneda kuni 50%¹¹⁸. Topeltmaksustamise vältimise lepinguid seostatakse ka omakapitali väärtuse suurenemisega ning omakapitali kulu vähenemisega lepinguriikides¹¹⁹. Eesmärgiks on samaskindlustada igale jurisdiktsioonile kohane maksubaas, millega elavdatakse rahvusvahelisi investeeringuid. Maksuõiguse printsiibi kohaselt on tuluallikariigil eesõigus maksustada kasum, mida ettevõtja teenis antud riigis.

Välismaa äriühingul tekib Eestis topeltmaksustamine juhul, kui tema koduriigi seadus lubab maha arvata ainult Eestis kinnipeetud tulumaksu, aga ei luba maha arvata Eesti äriühingu tulumaksu. Üle 10% osaluse korral direktiiv kohustab mahaarvamist lubamavõit alternatiivsena kasutama maksuvabastust. Euroopa Liidu regulatsioonid ei nõua, et maksusüsteemid ja -määrad oleksid identsed, eesmärgiks on vaid topeltmaksustamise vältimine ning likvideerimine. Euroopa Kohus on leidnud¹²⁰, et maksunduslikud erisused riigiti on loomulikud, kuid riigid peavad tegutsema nendest erisustest tulenevate topeltmaksustamise ohtude vältimise nimel. Selleks kasutatakse riikidevahelisi maksulepinguid, millega lepitakse kokku, millist lahendust lepingu osapooleks olevad riigid soovivad omavaheliste suhete puhul kasutada.

¹¹⁷ Vt D. Hajkova, jt., *Taxation, Business Environment and FDI Location in OECD Countries*. OECD Economics Department Working Papers, No. 502, 2006. Arvutivõrgus. Kättesaadav:

<http://dx.doi.org/10.1787/874058477248>

¹¹⁸ Lbid.

¹¹⁹ Parkih, Jain and Spahr, *The impact of Double Taxation on Cross Border Equity Flows, Valuations and Cost of Capital*, 2011, EFMA, Braga kohtumine.

¹²⁰ Euroopa Kohus 12.05.1998, C-336/96, R. Gilly v. Directeur des services fiscaux du Bas-Rhin

B.J.M. Terra ja P.J.Wattel on leidnud¹²¹, et Euroopa Liidu õigus ei keela otseselt topeltmaksustamist, millega jäetakse küsimus siseriiklikuks otsustamiseks. Eesti on Riigikohtukaudu korduvalt rõhutanud, et topeltmaksustamine on lubamatu. Halduskollegium¹²² on seisukohal, et topeltmaksustamine on vastuolus maksuõiguse üldpõhimõtetega ja et topeltmaksustamine võib toimuda üksnes erandlikel asjaoludel, kui see on sõnaselgelt seadusega sätestatud. Riigid saavad ise palju ära teha, et olukordades, kus ei ole allkirjastatud lepingut, oleks siiski topeltmaksustamise vältimine võimalik. Selleks, et Eestis topeltmaksustamisest hoiduda on riik kasutusele võtnud erinevad meetodid.

Enamasti püsivale tegevuskohale omistatud kasum on välisriigis korra maksustatud, seetõttu ei maksustata Eestis sama kasumit teistkordselt. Topeltmaksustamisest pääsemine on selle abil mitteresidentidele tehtud lihtsamaks. Oluline ei ole, kas äriühing tegutseb välisriigis püsiva tegevuskoha või tütarühingu kaudu, sest ühetaoline maksustamine tuleb neile tagada igal juhul.

Eesti residentidele välisriikidest makstavatele dividendidele on topeltmaksustamise vältimine endiselt oluline küsimus. Residenti välismaalt saadud tulude, nagu kamitteresidendi tulude, maksustamise juures on olulisel kohal riikidevahelised maksulepingud. Eesti on need sõlminud peaaegu kõigi oma peamiste kaubanduspartneritega¹²³. Seisuga 01.01.2013 on Eestil kokku 51 kehtivat lepingut¹²⁴. Topeltmaksustamise vältimiseks piirab leping riigi maksustamisõigust, mis tähendab, et lepinguosaline riik loobub osast maksutulust teise lepinguosalise riigi kasuks ja vastupidi.

Maksulepingu rakendamine võib mitme tululiigi puhul kaasa tuua Eestis tulumaksust täieliku vabastamise või madalama maksumäära kohaldamise. Lepingutega ei kehtestata ühtegi täiendavat maksu ega laiendate lepinguosaliste riikide maksustamisõigusi. Eesti poolt sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutes kehtib soodsama sätte põhimõte, mis tähendab, et kui Eesti maksuseadus näeb ette maksulepinguga võrreldes soodsama maksustamise, siis rakendatakse Eesti seadust, kui lepingu sätte on soodsam, siis rakendatakse välislepingut.¹²⁵ Sellega on kõrgendatud omanike huvi neid lepinguid kasutada. Lepingute rakendamine ei ole kohustuslik, vaid tegu peab olema maksumaksja enda huviga.

¹²¹ B. J. M. Terra, P. J. Wattel. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, Europrint, 2006, lk 201.

¹²² RKHK lahend 5. Mai. 2005. 3-3-1-56-05

¹²³ Sõlmimata on see veel Vene Föderatsiooniga, mille puhul Eesti pool on küll ratifitseerinud, teine pool veel mitte.

¹²⁴ www.emta.ee

¹²⁵ L. Lehis, (viide 31), lk 154.

Probleem, mis maksulepingute puhul võib tekkida on asjaolu, et rahvusvahelises maksuõiguses ei ole kokku lepitud ühtset dividendi definitsiooni. Määratlus võib eri õiguskordades ja OECD topeltmaksustamise vältimise lepingutes olla üsna erinev. Definitsioon, mis antud OECD näidislepingus annab vaid üldpildi dividendi mõiste sisust, mainides näiteid, mida enamuses liikmesriikides kasutatakse¹²⁶. Tavaliselt lähtutakse dividendi mõiste määramisel dividende maksva äriühingu asukohamaa seadusest. Eestis defineerib mõistetulumaksuseadus § 18 lg 2 Eestis ei hõlma dividendi mõiste näiteks kapitali vähendamisel või likvideerimisel tehtavaid väljamakseid, siirdehindu ja muid varjatud kasumieraldisi, mis mõnes riigis võivad olla dividendi mõistega kaetud¹²⁷. Selle kokku leppimine on lepingu poolte läbirääkimiste küsimus.

Kahjuks ei täida topeltmaksustamise vältimise lepingud täielikult oma rolli. Menetlus on liiga aeganõudev ning ei võimalda alati asjaomaseid probleeme lahendada. Vaidluste lahendamise aeg on pidevalt pikenenud, olles 2010.aastal üle 27 kuu, samas aasta varem 22,8 kuud¹²⁸. Maksumaksjad tuginevad tavaliselt üksnes asjaomase topeltmaksustamise vältimise lepingu kohasele vaidluste lahendamise mehhanismile, mis põhineb OECD maksustamisalase näidislepingu endisele artiklil 25. See ei ole aga väga tõhus, kuna osalisriikidel on üksnes kohustus üritada leida lahendus. Maksumaksja ei saa kindel olla, et topeltmaksustamine kõrvaldatakse või et maksuhaldur tegutseb kiiresti. OECD tunnustab, et lahendamata juhtumite suur arv on probleem¹²⁹. Õnneks Eestiga seotud vaidlusi ei ole tekkinud, mistõttu ei peaks kannatama sellest ka Eesti atraktiivsus. Küll aga võiks Eesti laiendada sõlmitud topeltmaksustamise lepingute hulka.

Riikides, kus kehtib traditsiooniline süsteem ja likvideerimisjaotisi ei käsitleta dividendidena, on maksukoormus suurem. Traditsioonilises süsteemis maksab äriühing kasumilt tulumaksu ning äriühingu likvideerimisel arvutab osanik või aktsionär oma kasu, mida omakorda maksustatakse. Seega maksustatakse topelt investoreid, kes äriühingu nii asutavad kui ka likvideerivad, mida Eestis ei tehta.¹³⁰

¹²⁶ Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Lk 646.

¹²⁷ L. Lehis. OECD näidislepingu kommentaarid. Casus, Tartu, lk 13

¹²⁸ OECD. Dispute Resolution: Country Mutual Agreement Procedure Statistics for 2010. Kättesaadav arvutivõrguse

<http://www.oecd.org/ctp/dispute/disputeresolutioncountrymutualagreementprocedurestatisticsfor2010.htm>. 21.03.2013.

¹²⁹ OECD. Dispute Resolution: Country Mutual Agreement Procedure Statistics for 2008 and 2009.

Arvutivõrgus kättesaadav:

http://www.oecd.org/document/11/0,3746,en_2649_33747_46499831_1_1_1_1,00.html. 03.02.2013.

¹³⁰ Lbid

On oluline, et dividendide maksmine ja deklareerimine analüüsitaks põhjalikult läbi. Eestisse investeerivad mitteresidentides võib meie maksustamine mitmeid valesti mõistetavusi tekitada.

4.2. Siseriiklik vältimine

Juriidiliste isikute tulumaksu siseriiklikuksüheks üles kerkivaksprobleemiks on majandusliku topeltmaksustamine, mille lahendamise tegeletakse siseriiklikult. Topeltmaksustamist lahenduste leidmine riigisiselt on oluliselt konkreetsem, kui rahvusvaheliste juhtumite puhul. Peamiselt tekib see maksu arvestamise põhimõtete muutumisel ning juhul, kui tulu maksustatakse mitmel maksustamisperioodil või omistatakse korraga mitmele isikule.

Klassikalise maksusüsteemi tingimustes, mis kehtis ka Eestis enne 2000. aastat, on suur oht siseriikliku topeltmaksustamise toimumiseks, sest esmalt maksustatakse ettevõtte kasumit äriühingu tasandil ning seejärel saadud dividenditulu ettevõtte omaniku tasandil. 1994. aastal toimunud maksureform, mille käigus asendati progresseeruv maksumäär proportsionaalse maksumääraga, võimaldas läbiviidud maksureformi raames majanduslikku topeltmaksustamist vältida tunduvalt lihtsamalt. Kuna ettevõtted maksavad tulumaksu üksnes jaotatud kasumilt (ja teatud kuludelt) ning residendist eraisikute jaoks Eesti ettevõtelt saadud dividendid maksustatava tulu hulka ei kuulu, siis on potentsiaalsete juhtumite hulk limiteeritud. Majanduslikku topeltmaksustamist välditakse läbi väljamakstud dividendide täieliku või osalise vabastamise tulumaksust äriühingu poolt tasutud maksu arvelt või siis lubatakse tulumaksust maha arvata äriühingu makstud tulumaksust.

Eesti äriühingutel tekib topeltmaksustamine juhul, kui saadakse dividende ning toimub nende edasimaksmine. Selle vältimiseks saab välismaal dividendilt kinni peetud tulumaksu Eestis maha arvata. Maha ei saa arvata dividende maksnud äriühingu kasumilt makstud tulumaks, mis kasutusel ka Eestis.

Topeltmaksustamine Eesti tulumaksusüsteemis tekib olukorras, kus osalus võõrandatakse soetamismaksumusest kõrgema hinnaga, mille järel toimub kapitali vähendamine või osaluse tagasiost äriühingus. Sel juhul makstakse tulumaksu kasult vara võõrandamisest, millele hiljem järgneb maks äriühing tulumaksu sissemakse ja müügihinna vahelt. Seda põhjusel, et TuMS § 50 lg 2 puhul võetakse arvesse äriühingusse tehtud sissemakse, mitte ostuhind, millega osanik osaluse soetas. Fondi emissioon ei lähe samuti sissemaksena arvesse, milletõttu

on uue seaduse ajal tehtud fondiemissioonid topeltmaksustatud. Nende käigus aktsia- või osakapitali kantud summasid ei saa hiljem ka dividendina välja maksta, seega on topeltmaksustamine nende summade osas praktiliselt vältimatu¹³¹. Kui aktsia või osa müüja füüsilise isikuna maksis tulumaksu kasult vara võõrandamisest, siis sama kasu osa läheb uuesti maksustamisele kapitalivähenduse või likvideerimisjaotise koosseisus. Taolise olukorra vältimiseks tuleks võimaluse korral müügitehingu asemel vormistada osa- või aktsiakapitali üheaegne vähendamine ja suurendamine koos sellega kaasneva osanikuvahetusega.¹³²

Nagu eelnevalt analüüsisime võib maksustamise järjekorra ise valida, mis võib tekitada lisaks topeltmaksustamises probleeme võrdses kohtlemises. Topeltmaksustamine võib tekkida olukorras, kus üks osanikest on juba kapitali vähendamise kasumi väljavõtmiseks realiseerinud, samal ajal kui teised osanikud ei oma võimalust väljumisel või likvideerimisel maksustamist vältida.

Seadusandja soov kapitali vähendamist maksustada on seletatav selle maksuaugu kasutamise järel pärast tulumaksureformi. Samal ajal ei tohiks seetõttu kedagi ebaõiglaselt maksustada. *Lihtsa, läbipaistva ning väheste eranditega* maksusüsteemi saavutamiseks peab saavutama neutraalse maksustamis. Vältimaks taolisi maksustamis probleeme, tuleb teha muudatusi tulumaksuseadusesse.

Üks võimalus veel praeguses süsteemis siseriikliku topeltmaksustamise tekkimiseks on seotud fiktiivse tehinguga. Riigikohtu halduskollegium on oma otsuses¹³³ leidnud, et kui äriühingust väljavõetud raha tagastamine toimub pärast maksu määramist, siis saab taotleda maksuotsuse kehtetuks tunnistamist, kuna vastasel juhul toimuks topeltmaksustamine. Riigikohus küll nõustus maksuhalduriga, et poolte vahel toimus näilik tehing ja äriühingu kulud kinnisvara rendimisele tuleb maksustada ettevõtlusega mitteseotud väljamaksena, ent topeltmaksustamise siiki ei tohi toimuda. Tulumaksu esimene tasumine toimuks vaidlustatud maksuotsuse alusel ning teisel korral pärast korteriomandi võõrandamist dividendide maksustamisel. Seega on võimalik, et kaebaja peab korteriomandi väärtust tõstnud remondi, sisustamise ja valvesüsteemide paigaldamisega seotud kuludelt tasuma tulumaksu topelt. Kui aga leping on näilik, saab üürnikule tema poolt makstud tasu tagastada maksuvabalt. Tegu on

¹³¹Deloitte Advisory memo. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu 181 SE

¹³² L. Lehis, (viide 31), lk 145.

¹³³ RKHK 14.12.2012 otsus kohtuasjas nr 3-3-1-33-12

maksuõiguse põhiprintsiipe järgiva otsusega, millega kaitstakse topeltmaksustamist vältivat süsteemi.

Eesti siseselt jääb alla 10% osaluse korral alles topeltmaksustamine. Probleemist täpsemalt võrdse kohtlemise alajaotisest peatükis 3.2. Taolise topeltmaksustamise vältimiseks, tasub koondada osalused valdusühingusse või ühineda teiste osanike/aktsionäridega, saavutamaks minimaalne nõutav osaluse määr või omada osalusi füüsilise isikuna.

KOKKUVÕTE

Eesti 2000. aasta tulumaksureformiga mindi üle maailmas küllalt ainulaadsele süsteemile, kus maksuobjektis oli vaid jaotatud kasum. Hetkel kehtiv seadus on läbi teinud mitmeid põhimõttelisi muudatusi, mille põhjused suures osas seotud Euroopa Liiduga ühinemise ja seadusesse jäänud aukudega.

2009. aastast ei ole mitteresidendile makstav dividend olenemata osaluse suurusest maksustatav. Kinnipeetav maks võib siiski rakenduda teistele väljamaksetele, kui puudub Eestis püsiv tegevuskoht või kui maksuleping ei aita seda vältida. Suur maksuauk oli 2000.–2008. aastani tulumaksuseaduses omaaktsiate tagasiostmine müüja maksustatav tuluna. Kui müüja oli mitteresident, siis raha ja kasum liikusid Eestist välja ning isiku tulu maksustati vastavas välisriigis. Sellega kadus kontroll summade liikumise üle.

Sama muudatusega hakkas residendist äriühing maksma tulumaksu lisaks dividendidele ka aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel, aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksete ning makstud likvideerimisjaotiste summa osalt, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. Selle abil üritati vähendada kasumi maksuvaba väljaviimist äriettevõtetest ning muudeti tegevus tunduvalt raskemaks.

Probleem Eesti ja Euroopa õiguse vahel tekkis jaotatava kasumi tulumaksu kinnipidamise defineerimisest. Kuna Euroopa Kohtu uue tõlgenduse alusel võis kinnipeetava maksu maksjaks olla ka väljamakse tegija, siis muutus Eesti tulumaks kinnipeetavaks maksuks. Eesti äriühingute maksustamise kord muutus selle tõlgendusega vastuolus olevaks direktiivi omaga. Eesti tulumaksusüsteemi päästjaks osutus Euroopa Kohus ise, kes oma tõlgenduse muutmisega kinnitas, et meie tulumaks ei ole kinnipeetav maks ema- ja tütarühingu direktiivi tähenduses.

Uuele tulumaksusüsteemile üleminekuga tuli rohkem kui varem pöörata tähelepanu maksusoodustuste kuritarvitamistele. Samuti tuleb jälgida ettevõtlustulu varjatud kujul

füüsiliste isikute erahuvides kasutamist. Levinumateks alternatiivideks kasumi jaotamisele Eestis ongi olnud laenuintressid, litsentsitasud, tasu teenuste eest ning osaluse võõrandamine.

Eestis on maksudest kõrvalehoidmiseks üldreegel sisustatud MKS § 84, mis annab maksuhaldurile õiguse tõlgendada tehingut vastavalt selle majanduslikult sisule. Vahet tuleb teha isiku poolt seaduslikul maksuobjekti tekkimise lubatud vältimisel ja MKS § 84 kohaldamise aluseks oleval maksudest kõrvalehoidumisel. Kõige enam on antud sätet kasutatud sellistes aheltehingutes, milles füüsiline isik annab talle pikka aega kuulunud väärtpaberid kas mitterahalise sissemaksena üle või müüb. Koostoimes peaksid asjaolud, mis tõendavad tehingu kujundusvõimaluse kuritarvitamist olema: tehingu ebakohasus, sellest saadud maksueelis ja põhjenduse puudumine taoliseks käitumiseks.

Lisaks on praktikas rohkelt kasutatud ettevõtlusega mitteseotud kulude ümberkvalifitseerimist ja neile majandusliku sisu andmist. Ettevõtlusega mitteseotud kulu näol on tegu määratlemata õigusmõistega, mille sisustamisel tuleb arvestada iga üksiku juhtumi eripära. Juriidilise isiku puhul tähendab ettevõtlusega mitteseotud kaup või teenus eelkõige selle kasutamist mõne teise seotud isiku huvides. Levinud on laenu andmine soodsatel tingimustel. Üksik tehing, mis eraldivõetuna võib täita maksustatava teokoosseisu tingimused, võib koostoimes teise tehinguga viia tulemuseni, kus maksukohustust ei teki.

Ettevõtlusega seotud kulude ümberkvalifitseerimise vältimiseks tuleb alles hoida nõutele vastavaid algdokumente. Selle puudumine või selle nõuetele mittevastamine on esmasteks indikaatoriteks, et tegu on raha väljaviimisega äriühingust. Eelis, mis tehingust saadakse võib olla kasutusel nii eraotsarbeks kui ka ettevõttes. Siiski on tegu maksuhalduri poolse hinnanguga, kuivõrd on tegu ettevõtluse ja kuivõrd millegi muuga.

Siirdehindu kasutatakse samuti maksuplaneerimisel, seda peamiselt küll rahvusvahelisel tasandil. Rahvusvahelised äriühingud saavad turuhinnast erinevate hindade kasutamise kaudu suunata maksustatavat tulu ühest äriühingust teise, valides maksustamiseks riigi, mille maksusüsteem on soodsam. Eesti ettevõtted kasutavad sarnaselt teistele holding-firmasid, et tasuda madalamat maksumäära ning siin tegutseb palju rahvusvahelisi ettevõtteid, kes neile sobivalt võimelised emaühigule laenu andma. Eestis on siirdehind võrdsustatud kasumi jaotamisega. Selleks, et saaks aga siirdehinda määrata peab olema võrdlusbaas, mida tihti ei leia. Eriti keeruline on probleem litsentsitasude ja rahvusvaheliste firmade osas. 2007. aastast rakendatakse siirdehindade korrigeerimise sätet ka Eesti juriidiliste isikute vahelistele

tehingutele. Riik maksusummana midagi juurde ei saa ega ära ei võeta, tõusis vaid riigi halduskoormus. Sätte muutis vajalikuks Euroopa Liidu võrdse kohtlemise põhimõte.

Eesti siseselt tekib probleem siirdehindadega olukorras, kus tehingu teiseks pooleks on tütarühing. Sel juhul on tegu investeringuga, mida vastavalt Eesti tulumaksuseadusele ei maksustata. Lahenduseks oleks ema- ja tütarühingute vaheliste siirdehindade juhtumid jätta maksustamata.

Madala maksumääraga territooriumile viidud raha kasutamine kasumi maksuvabaks väljavõtmiseks on Eesti kohtupratikas käsitlust leidnud. Kohus laiendas TuMS § 22 kasutamise võimalusi. Nüüdsest saab offshore äriühingu tehtavad tehingud omistada vastavalt TuMS § 22 tõlgendusele Eesti äriühingule ka juhul kui kontroll on residendist füüsilise isiku käes. Samuti leiti, et kulusid saaks seostada ettevõtlusega peab olema selle kapitali liikumist võimalik kontrollida lõppsaajani. Kohus andus maksuhaldurile mitmeid uusi õigusi ning laiendas nende tõlgendusvõimalusi. Käesoleva töö autor leiab, et see ei ole vajalik, kuna ka maksuprotsessis peab valitsema tasakaal ja ei saa ühelt poolelt nõuda liialt palju. Ei saa eeldada, et kõigi taoliste mittemaksustatud tehingute näol on tegu kasumi maksuvaba väljavõtmisega.

Võrdne kohtlemine tulumaksuseaduse tähenduses on suures osas tagatud. Siiski saab tuua mõned kohad, kus seda parandada võiks ja peaks. Füüsilise ja juriidilise isiku võrdne kohtlemine ei ole küll alati vajalik, ent sellele vaatamata on hea, kui maksustamine ei ole ainus põhjus juriidilise isiku loomiseks. Eesti on füüsilise isiku tegevuse toetamiseks loonud kaks instituuti – erikonto ja investeerimiskonto. Nendega üritatakse anda füüsilisele isikule sarnane maksuvaba reinvesteerimise võimalus, nagu see on juriidilistel isikutel.

Investeerimiskonto loomisega anti füüsilisest isikust ettevõtjale palju paremad võimalused investeerida ilma juriidilist isikut loomata. Siiski on juriidilise isiku kaudu investeerimine soodsam. Investeerimiskonto kaudu ei saa ka investeerida börsil noteerimata aktsiatesse ja osadesse, samuti on territoriaalsed piirangud. Finantsvara peab asuma Euroopa Majanduspiirkonnas (EL liikmesriigid ning Norra, Island ja Liechtenstein) ja OECD liikmesriikides. Sellise piirangu vajalikkuses töö autor kahtleb, kuna äriühingu alt investeerides piirangud puuduvad ja pigem on suuremad riskid seda füüsilise isikuna teha. Üldjuhul saab probleem vältida äriühingu vormi kasutamisega. Füüsiline ja juriidiline isik peaksid olema võrdses olukorras, kui selle mittelubamiseks just seaduslikku alust ei ole. Küll on loomulik, et füüsilised isikud on ebapädevamad, mille tõttu tuleb sisse ka rohkem vigu,

võib olla ei kasutata ka õigeid maksusoodustusi. Kui aga seadus kohtleb neid erinevalt, siis peaksid soodsamad sätted kehtima pigem füüsilise isiku kohta.

Residendist ja mitteresidendist iskuid tuleb samuti kohelda võrdselt, kui sellega just mingit kõrgemat avalikku huvi ei teenita. Resident ja mitteresident peavad üldreeglina saama samu maksusoodustusi, mida nad Eestis üldjuhul ka saavad. Teatud kohtades saab Eesti veel reguleerida mitteresidentidele antavaid õigusi võrdsemaks residentidele antavate õigustega. Üldjoontes on seadus liikunud üha võrdsema kohtlemise teed, erisusi jääb järjest vähemaks.

Euroopa Komisjon alustas Eesti suhtes rikkumismenetlust seoses mitteresidentidest lepinguliste fondide maksustamise osas ebasoodsamalt, kui seda tehti samasuguste residentist fondide puhul. Eesti tunnistas oma rikkumist ja sisse on viidud ka vajaminevad muudatused tulumaksuseadusesse, mis jõustuvad 1. jaauaril 2014. Selle muudatusega Eesti ja välismaiste lepinguliste fondide kinnisvaratulu maksukäsitluse ühtlustub. Eesti fondide tulu hakatakse maksustama sarnaselt välismaiste fondidega. Eesti lepingulised fondid seetõttu pidama Eesti kinnisvaratulu üle eraldi arvestust ja seda maksuhaldurile deklareerima. Tänu muudatusele vastuolu Euroopa Liidu aluslepinguga kadus.

Lisaks on võimalik probleem seotud mitteresidendist maksumaksjakinnisvaratuluga, sest ta peab deklareerima kinnisvara võõrandamisest saadud kasu ettevõtlustuluna, mida saab edasi kanda 7 aastat. Samal ajal saab Eesti residentist äriühing seda edasi kanda lõpmatult, sest neid masustatakse vaid dividendi maksmisel. Euroopa Komisjon leidis, et siin rikkumist ei ole ja liikmesriik võib teatud asjades iskuid ebavõrdselt kohelda. Antud töö autor leiab, et mida vähem on ebavõrdset kohtelmist, seda parem. Seega võiks tulumaksuseadust muuta osas, mis lubaks ka mitteresidendil ja füüsilisest isikust residentil kinnisvaratulult pärast seitset aastat ettevõtlusega seotud kulusid maha arvata.

Sarnaselt võrdse kohtlemisega on maksustamises probleemiks ka topeltnmaksustamine. Eesti on töötanud selle nimel, et see kaoks, nii siseriiklikult kui ka rahvusvaheliselt. Rahvusvaheliselt topeltnmaksustamise vältimiseks on sõlmitud üha uusi topeltnmaksustamise vältimiselepinguid, mille suunalist tegevust töö autori arvates jätkama peaks. Probleem nende lepingute täitmisel võib tekkida vadluse korral, sest menetlus on aeganõudev ning efektiivsus.

Siseriiklik topeltnmaksustamise vältimine on Eesti tulumaksu kontekstis paaril korral avaldunud. Nimelt toimub see olukorras, kus osalus võõrandatakse soetamismaksumusest kõrgema hinnaga, mille järel toimub kapitali vähendamine või osaluse tagasiost äriühingus.

Sel juhul makstakse tulumaksu kasult vara võõrandamisest, millele hiljem järgneb maks äriühing u tulumaksu sissemakse ja müügihinna vahelt. Samuti ei lähefondi emissioon sissemaksena arvesse, mis tekitab nende suhtes topeltnmaksustamise.

Samuti jääb residendist äriühingul topeltnmaksustamine kui ta oman teises residendist äriühingus alla 10% osalust. Käesoleva töö autor on taolise erandi vastu ning leiab, et antud sätet tuleb muuta. Topeltnmaksustamise vältimiseks on küll ka mooduseid (saab koondada osalused valdusühingusse või ühineda teiste osanike/aktsionäridega, saavutamaks minimaalne nõutav osaluse määr või omada osalusi füüsilise isikuna), aga mida vähem on skeeme, seda lihtsam püsib meie tulumaksusüsteem.

Nagu näha, on oluline, et dividendide maksmine ja deklareerimine analüüsitaks põhjalikult läbi. Eestisse investeerivad mitteresidentides võib meie maksustamine mitmeid valesti mõistetavusi tekitada.

Käesolevas magistritöös püstitatud kaks hüpoteesi on analüüsimisel leidnud kinnitust. Nimelt selgus, et Euroopa Kohtu ja Eesti Riigikohtupraktika alusel on Eestil tegelikult teatavaid probleeme võrdse kohtlemise tagamisel, aga töö selle parandmiseks käib ning juba 2014. aastal muudetakse sätteid nii, et vähemalt üks mitteresidenti ebavõrdset kohtlev probleem laheneb. Kasumi maksuvaba väljaviimine on endiselt Eestis ebaselge, ka pärast kohtupraktikat analüüsid. Maksuhaldurile on antud suured tõlgendamisvõimalused, mille ümberlükkamiseks tuleb abi otsida kohtust. Samas on kohtupraktikas piisavalt näiteid, mis kinnitavad, et isikud üritavad maksta vähem makse rakendades selleks erinevaid skeeme.

Eesti maksusüsteem omab teatavaid eeliseid klassikalise süsteemi ees, aga antud töö autor ei julge soovitada üht teisele, tegu on pigem poliitilise otsusega. Maksusüsteemide vahetamine suures plaanis tervitatav ei ole, sest nõuab palju ressursi. Tuleb ümber koolitada väljaõppinud inimesed, tutvustada uut süsteemi jne.

Kuna töös ilmneseid Eesti tulumaksuseaduses ebavõrdset kohtlemist ja topeltnmaksustamist leidnud kohad, siis tasub kaaluda vastavate sätete muutmist.

THE ADVANTAGES AND DISADVANTAGES OF TAX RELIEF OF UNDISTRIBUTED PROFITS

Summary

Estonian corporate tax reform which took place in year 2000 gave us a unique system in the world. It shifts the moment of corporate taxation from the moment of earning the profits to the moment of their distribution. The resident legal person and the non-resident legal person acting through its permanent establishment registered in Estonia carrying out profit distribution has to pay 21/79 of the amount of profits distributed. The Income Tax Act has undergone several fundamental changes. The causes for these are related with the European Union and with the loopholes that stayed in the act.

Non-residents are paying no taxes from the dividends they get regardless of the size of the participation from 2009. Withholding tax may still apply to other payments in the absence of a permanent residence or if a tax treaty does not help to prevent this.

The problem arose between Estonian and European law with the definition of withholding tax within the meaning of Article 5(1) of Directive 90/435. Since the Court's new interpretation of the withholding tax said that the taxable person can be the distributor of the dividends. That meant Estonian Income Tax Law breached the European law and should have amendments made. For Estonia sake, the interpretation changed again, and the European Court said, that the taxable person has to be the holder of the dividend. That saved Estonian Income Tax from lots of changes, maybe even some fundamental reforms.

The new tax system had to pay more attention to tax evasions relating to tax incentive. Expenses and payments not related to business, made by a resident legal should also be more monitored while the law gives a lot space to interpret the provision. The most common alternatives in the income distribution have been the loan interests, royalties, transfer pricing and the sale of shares.

Estonian general rule for tax evasion is Taxation Act § 84, which says, that if it is evident from the content of a transaction or act that the transaction or act is performed for the purposes of tax evasion, conditions which correspond to the actual economic content of the transaction or act apply upon taxation. There must be a distinction does the person evade or avoid taxes. Mostly the provision is used in transaction, where person gives to another person a security that he/she has owned a long time as a non-cash contributions or does he/she sells

it. If a person evades taxation and Taxation Act § 84 is used, there should be: a transaction is misused, which have to give a tax advantage and there is any justification to such a behavior.

In addition the provision have been used a lotto reclassify non-business-related expenses, and give them their real economic content. Non-business expenses are not specified in legal concept and so the content has to be given separately every time. Single transaction which alone can meet the conditions of the chargeable event, in conjunction with other transactions can lead to a result in which the tax liability does not arise.

To avoid reclassification of business related expenses the source documents must be kept. If these are missing or to not fill the requirements- it is the first warning sign that the expenses can be used for non business purposes. However, it is a tax authority's assessment which one the expense qualifies for.

Transfer pricing is used for tax planning, though mainly in international level. Inter- or multinational companies can take their profits where ever they want through transfer pricing. To stop that all the countries or at least some of them have to work together. It is a problem in Estonia also because companies have holdings for example in Netherlands where the profit tax rates are lower. And of course there are lots of international companies in Estonia also who can take their profit where they want to. The easiest way for that is through transfer pricing and intellectual property. It is really hard to say how much does intellectual property costs because there is nothing to compare with. Since 2007 transfer pricing corrections are made between the transactions of Estonian residents also. Although it does not give anything to the state, the European Law require it.

Internal transfer pricing problem arises in situations where the other party to the transaction is a subsidiary of the Company. In this case, it is an investment, which according to the Estonian Income Tax Act is not taxable. The solution would be that parent and subsidiary companies transfer pricing cases are tax free.

Money taken to low tax rate territory has to be documented fully by the person who made the first transaction. National Court has extended the possibilities of using Income Tax Act § 22. From now on the offshore company transactions can be attributed to the Estonian company, even if the control of the company is owned by resident natural person. The court gave more freedom to interpret and the tax authorities have some wider interpretation rights from now on. The author of this paper finds that it is not necessary, since the tax process must be a

balanced. It can not be assumed that all such transactions in the form of non-taxable income is a tax-free withdrawals.

Equal treatment within the meaning of the Income Tax Act is basically guaranteed in Estonia, although there are some exceptions. Natural person and legal person is not always mandatory by the laws, but the more they are equal, the better it is. The legal person should not be transformed just to avoid the taxes. Estonia has made two account for equal treatment for natural person, both are meant for reinvesting the profit without tax burden .

Resident and non-resident persons must also be treated equally. There can be an exception if some higher public interest is earned through that. Resident and non-resident must generally receive the same tax benefits, and they usually to get them. In general the law has moved more and more closer to equal treatment, and there are less and less differences between a resident and a non resident.

The European Commission started infringement proceedings against Estonia in relation to contractual funds, saying there is not equal taxation of non-residents compared to the same resident funds. Estonia declared its violations and has been amending the Income tax act, which come into force on 1 January in 2014. The amendment should equalize Estonian and foreign contractual funds. Estonian Fund revenues will be taxed similarly to foreign funds. The amendment helps Estonia to treat persons equally and conflict with European Union treaty disappeared.

There is also a potential problem related to a non-resident taxpayer's estate earnings since it must declare the alienation of immovable property as business benefits that can be carried forward for 7 years. At the same time, Estonian resident company tax burden do not have any time factor in it, because they are taxed through dividend payment. The Commission found out that there is no violation. A member state can, in certain cases treat persons unequally. The author of this thesis finds that the less unequal treatment there is, the better.

Estonia has been working with the problems concerning double taxation, both nationally and internationally. International avoidance of double taxation works through double taxation treaties. Estonia should work to get more new double taxation treaties, it helps to give bonus points to our business environment.

National avoidance of double taxation through income tax amendments should be an ongoing process also. The problem right now is the situation where the holding is sold at acquisition

value at a higher price. In this case, they first tax profit from the transaction of property, later followed by tax which is taken from downpayment and the selling price difference.

Also, the double taxation of a resident company where he gained another resident company of less than 10% equity. The author of the thesis is against such an exemption. There are ways to avoid double taxation, although to do that you must make schemes and if you don't have to scheme it is easier to implement our tax system fairly

The thesis set two hypotheses which both are confirmed by the analysis. It turned out that the European Court and the Supreme Court of Estonia in their practice have actually sentenced a little infringement of equal treatment, but the work is in progress to improve it. The transfer of the profits is still unclear, even after the relaxation of court practice. The tax authorities have issued large interpretation possibilities, which can be too one-sided.

Estonia's tax system has certain advantages over the classical system. but the author of this work would not dare recommend one over the other, it is more of a political decision. Changing the tax system on a large scale is not welcoming, because it requires a lot of resource. The people have to be retrained, reintroduce to a new system etc.

Kasutatud allikad

Kirjandus

1. Grauberg, T. Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel. - *Juridica*, 2008, nr 10, lk 664.
2. Grauberg, T. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. – *Juridica* 2010, nr 3.
3. Kallas, S. Kõne tulumaksuseaduse eelnõu (143 SE) esimesel lugemisel. Arvutivõrgus. Kättesaadav:
<http://www.riigikogu.ee/index.php?op=steno&stcommand=stenogramm&date=942231600&pkpkaupa=1&paevakord=2000006130>
4. Klauson, I. Eesti äriühingu tulumaksusüsteem Euroopa Kohtu lahendite valgel. *MaksuMaksja*, 2007, nr 8.
5. Klauson, I. jt. The Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with Community Law. - *Juridica International*, 2008, nr 15, lk 14.
6. Kuusik, G. Laenude maksustamine tulumaksuga. – *MaksuMaksja*, 2007, nr 8, lk 34.
7. Kärson, S. Äriühingu kapitali vähendamine ning sellega kaasnevad väljamaksed. – *MaksuMaksja*, 2008, nr 6/7, lk 24.
8. Künnapas, K. „Isuäratavad“ maksuskeemid Euroopas. – *MaksuMaksja*, 2013, nr 2, lk 20.
9. Lehis, L. Eesti masuseadused koos rakendusaktidega. Õigusaktide kogumik seisuga 1. Veebruar 2012. Lasse Lehise kommentaaridega. OÜ Casus, Tartu, 2012.
10. Lehis, L. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. OÜ Casus, Tartu, 2000.
11. Lehis, L. Kas Eestis on hea äri ajada? *MaksuMaksja*, 2009, nr 5, lk 18.
12. Lehis, L. *Maksuõigus*. 3., täiendatud ja muudetud trükk. Juura, Tallinn, 2012.
13. Lehis, L. Maksuõiguse üldpõhimõtted. *Juridica*, 1999, nr 5, lk 246.
14. Lehis, L. MKS § 84 rakendamisest Hansapanga aktsiate müügist saadud tulule ehk Tulumaksu määratakse täringuviskega? – *MaksuMaksja*, 2005, nr 5, lk 10.
15. Lehis, L. Uus seadus kohtleb firma aktsionäre võrdselt. – *Äripäev*, 23. märts 2000.
16. Lehis, L. Dividendide maksustamine. – *MaksuMaksja*, 2000, nr 5, lk 28.
17. Lopmann, V. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. – *Juridica* 2005, nr 7, lk 488.
18. McLure, C. Jr. Harmonizing Corporate Income Taxes in the European Community: Rationale and Implications. *Tax Policy and the Economy*, Volume 22, p 151.

19. OECD Economics Department Working Papers No. 502. Taxation, Business, Environment and FDI Location in OECD Countries. Dana Hajkova, Giuseppe Nicoletti, Laura Vartia, Kwang-Yeol Yoo. 2006.
20. Hajkova, D. et al. (2006), "Taxation, Business Environment and FDI Location in OECD Countries", OECD Economics Department Working Papers, No. 502, OECD Publishing.
21. OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Condensed version. Paris: OECD 2010.
22. OECD. Tax Policy Studies 16: Fundamental Reform of Corporate Income Tax. 2007.
23. Praxis jt. Ettevõtete jaotamata kasumi mittemaksustamise mõju investeringutele ja majandusarengule.
24. Raudjärv, I. Mõningatest äriõigusega seonduvatest probleemidest dividendide maksustamisel. - *Juridica*, 2001, nr 4, lk 252.
25. Raudsepp, P. Kui kaup olemas ja hind mõistlik, on tulumaksu määramine üldjuhul alusetu. – *MaksuMaksja*, 2012, nr 8, lk 29.
26. Republic of Estonia: Staff Report for the 2009 Article IV Consultation. IMF Country Report No. 10/4, January 2010. Arvutivõrgus: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2010/cr1004.pdf>.
27. Ruusalu, R. Siirdehindade regulatsiooni siseriiklikud aspektid. – *Maksumaksja*, 2011, nr 5, lk 21.
28. Sørensen, P.B. Changing Views of the Corporate Income Tax. *National Tax Journal*, 1995, Vol. XIVIII, nr 2, lk 279.
29. Terra, B., Wattel, P. Euroopa maksuõigus. Sisekaitseakadeemia, Tallinn, 2006.
30. Tulvik, E. Riigikohtu karm lahend majandusliku tõlgendamise meetodist. – *MaksuMaksja*, 2012, nr 6/7, lk 36.
31. Uustalu, E. Ettevõtluvormi valikuvabaduse piiramisest Eestis ehk Püsivate tegevuskohtade diskrimineerimisest tulumaksuseaduses. *Maksumaksja*, 2008, nr 5, lk 40.
32. Uustalu, E. Euroopa Kohtult kannapööre Eesti tulumaksusüsteemi hüvanguks? *Maksumaksja*, 2008, nr 8, lk 32.
33. Uustalu, E. Vabastame osaluste võõrandamise topeltmaksustamisest. – *MaksuMaksja*, 2008, nr 4, lk 13.
34. Uustalu, E., Lehis, L. Tulumakus kinnipidamine mitteresidentidele makstavatele dividendidele. – *Juridica* 1998, nr 9, lk 453.

35. Van Raad, K. Materials on International and EU Tax Law. Volume 1. International Tax Center Leiden, 2010.
36. Van Raad, K. Materials on International and EU Tax Law. Volume 2. International Tax Center Leiden, 2010.
37. Vogel, K. Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. Third Edition. Kluwer Law International, London, 1997.

Normatiivmaterjalid:

38. Eesti Vabariigi põhiseadus, RT I, 27.04.2011, 2.
39. Maksukorralduse seadus, RT I 2002, 26, 150.
40. Nõukogu direktiiv, 23.07.1990, eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (90/435/EMÜ), EÜT L 225, 20.8.1990, lk 6.
41. Tulumaksuseadus, RT I 1993, 79, 1184.
42. Tulumaksuseadus, RT I, 29.12.2012, 31.
43. Tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud, Kättesaadav: www.emta.ee.
44. Võlaõigusseadus. – RT I 2001, 81, 487.
45. Äriseadustik, RT I 1995, 26, 355.

Kohtulahendid:

46. Euroopa Kohtu lahend 4.11.2001, kohtuasjas C-294/99, Athinaiki Zythopoiia AE v Elliniko Dimosio.
47. Euroopa Kohtu lahend 12.12.2006, kohtuasjas C-446/04, FII Group v Commissioners of Inland Revenue.
48. Riigikohtu halduskolleegiumi 12.06.2003 otsus nr 3-3-1-52-03. - RT III 2003, 23, 227.
49. Riigikohtu halduskolleegiumi 02.10.2003 otsus nr 3-3-1-50-03. - RT III 2003, 29, 304.
50. Riigikohtu halduskolleegiumi 05.06.2006 otsus nr 3-3-1-34-06. – RT III 2006, 23, 213.
51. Riigikohtu halduskolleegiumi 28.09.2006 otsus nr 3-3-1-47-06. - RT III 2006, 33, 287.
52. Riigikohtu halduskolleegiumi 30.05.2007 otsus nr 3-3-1-22-07. - RT III 2007, 23, 192.
53. Riigikohtu halduskolleegiumi 20.06.2007 otsus nr 3-3-1-34-07. - RT III 2007, 27, 229.

54. Riigikohtu halduskolleegiumi 17.12.2008 otsus nr 3-3-1-67-08. - RT III 2008, 53, 371.
55. Riigikohtu halduskolleegiumi 02.02.2011 otsus nr 3-3-1-89-10
56. Riigikohtu halduskolleegiumi 26.09.2011 otsus nr 3-3-1-42-11
57. Riigikohtu halduskolleegiumi 11.01.2012 otsus nr 3-3-1-46-11
58. Riigikohtu halduskolleegiumi 01.02.2012 otsus nr 3-3-1-60-11
59. Riigikohtu halduskolleegiumi 14.12.2012 otsus nr 3-3-1-33-12
60. Riigikohtu kriminaalkolleegiumi 16.11.2010 otsus nr 3-1-1-83-10

Muud materjalid:

61. Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. Arvutivõrgus:
<http://www.oecd.org>.
62. Bundesministerium der Finanzen. Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2011.
63. OECD, Policy Brief, Reforming Corporate Income Tax (2008). Arvutivõrgus.
Kättesaadav: www.oecd.org/dataoecd/30/16/41069272.pdf. 01.05.2014.
64. Euroopa Komisjoni soovitus 6. detsember 2012 agressiivse maksuplaneerimise kohta.
Euroopa Liidu Teataja, 2012/772/EL.
65. Maksuvabad ja madala maksumääraga territooriumid. EMTA. Kättesaadav:
www.emta.ee
66. Maksukorralduse seaduse seletuskiri. Rahandusministeeriumi kodulehekülg.
Arvutivõrgus: www.fin.ee
67. Mis on investeerimiskonto? Rahandusministeeriumi juhend. Kättesaadav:
www.emta.ee
68. Seletuskiri tulumaksuseaduse eelnõu (143 SE) juurde. Arvutivõrgus:
<http://www.riigikogu.ee>.
69. Taxation papers. The corporate income tax rate-revenue paradox: Evidence in the EU
Arvutivõrgus:
http://www.socialistsanddemocrats.eu/gpes/media3/documents/3842_EN_richard_murphy_eu_tax_gap_en_120229.pdf
70. Taxation trends in the European Union, 2012 edition. Arvutivõrgus:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2012/report.pdf

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina Peeter-Jaak Ait

(autori nimi)

(sünnikuupäev: 13.09.1988.)

annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

Jaotamata kasumi maksuvabastuse eelised ja puudused

(lõputöö pealkiri)

mille juhendaja on Lasse Lehis _____,

(juhendaja nimi)

reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 06.05.2013.