

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Anneli Astel

DIVIDENDIDE MAKSUSTAMINE AKTIIVSE TULUNA

Lõputöö

Juhendaja:

Uno Silberg, PhD

Tallinn 2010

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: Mai 2010
Töö pealkiri: Dividendide maksustamine aktiivse tuluna	
Töö autor: Anneli Astel	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Käesolev lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 39 leheküljest. Töös on kasutatud 33 viidatud allikat. Töö eesmärk on analüüsida dividendide maksustamise võimalust aktiivse tuluna. Selleks kasutatakse kvalitatiivseid uuringumeetodeid nagu dokumendianalüüs ja juhtumianalüüs e analüüsitakse õigusakte ja kohtulahendeid.</p> <p>Teema aktuaalsus seisneb selles, et Maksu- ja Tolliamet koostas dividendide ja töötasu eristamise juhendi, kus on määratletud dividendide ja töötasu eristamise ja täiendava maksustamise ulatuse kriteeriumid.</p> <p>Analüüsi tulemusena jõuti järeldusele, et majandusliku tõlgendamise reegli ja hindamise meetodi rakendamine vastavalt maksukorralduse seaduse § 84 ja § 94 lg 1 ei ole kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega. Kvalifitseerimaks dividende töötasuks, ei saa võtta aluseks ettevõtja aktiivsust äriühingu juhtimisel, sest see on vastuolus põhiseaduse § 31, mis sätestab igale kodanikule ettevõtlusvabaduse.</p> <p>Autori arvates oleks probleemi lahenduseks maksukorralduse seaduse § 84 asemel võtta dividendide ümberkvalifitseerimisel töötasuks aluseks maksukorralduse seaduse § 83 lg 4, mis sätestab, et teeseldud tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Äriseadustikus tuleks konkreetsemalt piiritleda osanikust ja mitteosanikust juhatuse liikme töötasu.</p>	
Võtmesõnad: tulu, dividendid, maksustamine, maksuõigus, maksukohustuslane	
Keywords: income, dividends, taxation, tax law, taxable person.	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja:	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. AKTIIVSE JA PASSIIVSE TULU MAKSUSTAMINE	6
1.1 Aktiivse ja passiivse tulu eristamine	6
1.2. Palgatulu ja dividendi maksustamine.....	11
2. PASSIIVSE TULU MAKSUSTAMISE ANALÜÜS.....	20
2.1 Äriühingute väljamaksete hindamine.....	20
2.2 Dividendide töötasuks kvalifitseerimise probleemid.....	26
KOKKUVÕTE.....	32
SUMMARY	34
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	36

SISSEJUHATUS

Eesti maksusüsteemis erinevad aktiivse ja passiivse tulu maksustamise alused ja maksukohustuse ulatus. Dividendi saamise aluseks on saaja passiivne osalus äriühingus ning seda maksustatakse üksnes tulumaksuga, kuid töötasu, kui aktiivse tulu väljamakselt tuleb tasuda lisaks sotsiaalmaks, kohustusliku kogumispensioni- ja töötuskindlustuse maksed.

Kapitalitulu ja palgatulu maksustamise erinevust on võimalik kuritarvitada eesmärgiga vähendada maksukohustust ning säilitada konkurentsivõimet. Saades täielikult või osaliselt töötasu äriühingust väljamakstavate dividendidena väheneb maksukohustus sotsiaalmaksu võrra.

Lõputöö teema osutus valituks seetõttu, et töö autoril tekkis huvi uurida dividendide töötasuna maksustamise võimalikkust ning autorile teadaolevalt ei ole antud teemal lõputööd kirjutatud.

Teema aktuaalsus seisneb selles, et peale seda, kui Tallinna Ringkonnakohus oli tühistanud maksuotsuse, milles kohustati äriühingut tasuma sotsiaalmaksu maksuhalduri poolt töötasuks ümbernimetatud dividendidelt, töötas Maksu- ja Tolliamet (MTA) välja dividendide ja töötasu eristamise juhendi, kus on määratletud dividendide ja töötasu eristamise ja täiendava maksustamise ulatuse kriteeriumid.

Käesoleva lõputöö uurimisprobleemiks on MTA soov maksustada dividende aktiivse tuluna.

Probleem on selles, et vaidlused dividendide aktiivse tuluna maksustamise üle kulutavad palju nii maksumaksja kui ka maksuhalduri aega ja energiat. Oleks mõlema osapoole huvides, kui analüüsitakse põhjalikult ja vaieldakse selgeks, mis tingimustel on võimalik dividende aktiivse tuluna maksustada.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida dividendide maksustamise võimalust aktiivse tuluna. Selleks, et töö eesmärki saavutada:

1. antakse ülevaade aktiivsest ja passiivsest tulust;
2. antakse ülevaade palgatulu ja dividendi maksustamisest;
3. analüüsitakse passiivse tulu maksustamist.

Lõputöös kasutatakse kvalitatiivsete uuringumeetoditena dokumendianalüüsi ja juhtumianalüüsi e analüüsitakse õigusakte ja kohtulahendeid. Andmete kogumine ja tõlgendamine toimub üheaegselt. Analüüsi tarbeks on läbi töötatud MTA poolt välja antud dividendide töötasust eristamise juhend ning Rahvusvahelise Maksuõiguse Ühingu e IFA (International Fiscal Association) Eesti töögrupi poolne hinnang sellele.

Töö koosneb kahest peatükist, mis omakorda on jaotatud kaheks alapeatükiks. Esimene peatükk on sisult teoreetiline ning annab ülevaate aktiivse ja passiivse tulu eristamisest dividendide ja palgatulu näitel ning nende maksustamise põhimõtetest. Lõputöö teemast tulenevalt on põhjalikumalt käsitletud dividendide maksustamist. Teises peatükis käsitletakse omanikutulu palgatuluna maksustamise võimalikkust. Selleks analüüsitakse äriühingust tehtava väljamakse hindamise võimalikkust äriühingu osaniku aktiivsuse põhjal ning majandusliku tõlgendamise reegli ja hindamise meetodi rakendamisega kaasnevaid vastuolusid ja probleeme dividendide maksustamisel.

Töös kasutatavad peamised allikad on erialakirjandus, internetiallikad, Riigikohtu ja ringkonnakohtu kohtulahendid ning kehtivad õigusaktid.

1. AKTIIVSE JA PASSIIVSE TULU MAKSUSTAMINE

1.1 Aktiivse ja passiivse tulu eristamine

Aktiivse ja passiivse tulu olemusest sõltuvalt erinevad teenitud tulu maksustamise alused ja maksukohustuse ulatus. Aktiivse ja passiivse tulu eristamist selgitatakse töötasu ja dividendide näitel.

Tulu teenimise viis liigitatakse aktiivseks või passiivseks seetõttu, et tulu saadakse aktiivse või passiivse tegevuse tagajärjel. Aktiivne tulu on palk, ettevõtlusest saadav tulu, kutsetegevusest saadav tulu jne. Passiivne tulu on aga tulu kapitali paigutamisel, näiteks dividendid, intressid, üüritulu, litsentsid.¹

Töötasu on töö eest, majandustulemustelt ja tehingutelt makstav tasu, milles on eelnevalt kokku lepitud. Samuti on eelnevalt kokku lepitud töötasu arvutamise viis, maksmise kord ning sissenõutavaks muutmise aeg (palgapäev), tööandja makstavad ja kinnipeetavad maksud ja maksed.²

Töölepingu seaduse (TLS) § 29 lg 3, 5, 6 alusel on töötasu maksmise tingimused järgnevad:

1. töötasu makstakse vähemalt üks kord kuus;
2. töötasu makstakse rahas;
3. töötasu alammäärast madalamat tasu ei tohi maksta.

¹ Lind, K., „Tulu mõiste“ (2003),
www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/2003/5/58331.PRN.prv.php (14.04.2010).

² Töölepingu seadus, 17.12.2008, jõustunud 01.06.2009, RT I, 21.01.2009, 5, 35, § 5 lg 5.

Juriidilise isiku juhtorgani liikmele ei kohaldata töölepinguseaduses sätestatud.³ Äriühingu juhatuse liikmele tasu maksmise tingimused on vastavalt Äriseadustiku (ÄS) § 180¹:

1. tasu suurus määratakse osanike otsusega, nõukogu olemasolul aga ka nõukogu otsusega;
2. tasu maksmine või mittemaksmine toimub juhatuse liikmega sõlmitud lepingu alusel;
3. tasu peab olema vastavuses ühingu majandusliku seisukorraga ja juhatuse liikme poolt täidetavate ülesannetega.

Eeldatakse, et lepingupoolel lepivad töötasu suuruses omavahel iseseisvalt kokku ning tulenevalt lepinguvabaduse põhimõttest on pooltel alati õigus muuta lepingutingimusi sealhulgas juhatuse liikme tasu vähendada. Järelikult ei saa maksudest kõrvalehoidumiseks pidada olukorda, kui majanduskasvu ajal makstakse juhatuse liikmele kordades kõrgemat tasu võrreldes majanduslikult kehvema perioodiga.⁴

Dividendi, kui passiivse tulu mõiste on määratletud tulumaksuseaduse (TuMS) § 18 lg 2. Nimetatud sätte kohaselt on dividend väljamakse, mida tehakse juriidilise isiku pädeva organi otsuse alusel puhaskasumist või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist ning mille aluseks on dividendi saaja osalus juriidilises isikus (aktsiate või osade omamine, täis- või usaldusühingu osanikuks või tulundusühistu liikmeks olemine või muud osaluse vormid vastavalt äriühingu asukohamaa seadustele).

Seega, et pidada väljamakset dividendiks, peavad olema täidetud järgmised tingimused:

1. väljamakse teeb juriidiline isik;

³ TLS § 5.

⁴ Kägi, K., Valge, R., Oru, E., Vetevoog, K., „Maksuviidad 2010“, (Tallinn: AS Äripäev, 2010), lk 66.

2. väljamakse tehakse jaotamisele kuuluvast puhaskasumist;
3. väljamakse tegemise aluseks on pädeva organi otsus;
4. väljamakse saamise aluseks on saaja osalus selles juriidilises isikus.

Dividende makstakse kinnitatud majandusaasta aruande alusel ning dividendi maksmise kord nähakse ette põhikirjas või üldkoosoleku otsusega.⁵ Tehes väljamakseid eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist, tuleb sellest maha arvata eelmiste majandusaastate katmata kahjum. Teisisõnu, äriühing tohib dividendide väljamaksmiseks kasutada vaba omakapitali (moodustub kasumist ja eelmiste perioodide jaotamata kasumist), mitte seotud omakapitali (aktsiakapital, ülekurs, reservid).⁶

Osa annab osanikule õiguse osaleda osauhingu juhtimises ning kasumi ja osauhingu lõpetamisel allesjäänud vara jaotamisel, samuti muud seaduses ja põhikirjas ettenähtud õigused.⁷ Pärast kasumi jaotamise otsuse vastu võtmist võib otsustatud summat välja jagada ükskõik milliste osade kaupa ja ükskõik millise ajaperioodi jooksul.⁸

Vastavalt tulu saamisele aktsiaalt liigitatakse aktsiaid tavalisteks e lihtaktsiateks või eelisaktsiateks. Lihtaktsia omaniku dividendi suurus sõltub ettevõtte kasumist.

Eelisaktsia annab dividendi saamisel eesõiguse ning eelisaktsia dividend määratakse protsendina aktsia nimiväärtusest. Tähtajalise eelisaktsia puhul ostab äriühing eelisaktsiad teatud tähtaja möödudes tagasi. Koguneva eelisaktsia puhul liidetakse maksmata osa järgmisel aastal makstava dividendiga, arvestades sellele juurde intressi seaduses sätestatud suuruses.⁹ Eelisaktsiate arvel võib

⁵ Äriseadustik § 277 lg 1, 2. Äriseadustik, 15.02.1995, jõustunud 01.09.1995 – RT I 1996, 40,773...RT I 2010, 9, 41, § 157 lg 1.

⁶ Tikk, J., „Omakapitali mõjutavad majandustehingud ja – sündmused ning nende kajastamine omakapitali muutuste aruandes“ (2007), raamatupidaja.ee/193312art/, (10.01.2010).

⁷ ÄS § 157 lg 5.

⁸ ÄS § 148 lg 5.

⁹ ÄS § 277.

⁹ ÄS § 238.

aktsiakapitali vähendada ainult juhul, kui nende aktsiate omanikele on dividend täielikult välja makstud.¹⁰

Kehtiv seadusandlus lubab üldkorrast erinevalt põhikirjas ette näha korda, mille kohaselt antakse juhatusele õigus teha nõukogu nõusolekul dividendina väljamakseid ettemaksena (vahedividendina), st enne majandusaasta aruande kinnitamist, eeldatava kasumi arvel. Sellised väljamaksed on piiratud – need tohivad moodustada poole eeldatavate dividendide suurusest. Ettemakseid ei saa teha, kui ettevõtte netovara jääks väiksemaks aktsiakapitali ja reservide kogusummast.¹¹

Dividendid makstakse välja rahas (rahadividendid), aktsionäri nõusolekul muus varas¹² või kasutatakse fondiemissiooni.

Kasumi arvel toimunud fondiemissiooni saab käsitleda dividendide maksmisena ettevõtte aktsiates ehk aktsiadi dividendidena. Aktsiadi dividend erineb oluliselt rahalisest dividendist, kuna aktsiadi dividend ei näe ette vara jaotamist aktsionäridele. Kui rahalise dividendi tulemusena raha väheneb, siis aktsiadi dividendi tulemusena muutub vaid omakapitali struktuur – suureneb aktsiakapitali nimiväärtus, väheneb aruandeaasta kasum või jaotamata kasum. Omakapital kogusummas ei muutu. Aktsiadi dividendi jaotatakse võrdeliselt investori omanduses olevate aktsiate nimiväärtusega. Fondiemissioon ei muuda ettevõtte finantsseisundit, vaid toimub omakapitali ümberstruktureerimine. Fondiemissiooni võib korraldada kas uute aktsiate emiteerimisega, iga osanik saab juurde uusi aktsiaid võrdeliselt olemasolevate arvuga või olemasolevate aktsiate nimiväärtuse suurendamisega. Sellisel juhul aktsiate arv fondiemissiooni tulemusena ei muutu.¹³

Osakapitali suurendamise otsusega võib ette näha tähtpäeva, millest alates uued osad või suurendatud nimiväärtusega osad annavad õiguse saada dividendi. See õigus ei või tekkida hilisema majandusaasta kui osakapitali suurendamisele

¹⁰ ÄS § 353 lg 3.

¹¹ Merimaa, M., „Äriseadustik. Kommentaarid, selgitused, arvamused“, (Tallinn: Kirjastus Ilo, 2007), lk 197.

¹² ÄS § 279 lg 2.

¹³ Alver, L., Alver, J., „Finantsarvestus“, (Tallinn: Deebet, 2009), lk 402-403.

järgneva majandusaasta eest saadava dividendi suhtes. Tähtpäeva mittemääramisel tekib õigus saada dividendi majandusaasta eest, millal on tehtud osakapitali suurendamise kanne.¹⁴

Väljamakseid ei või teha aktsiakapitali lihtsustatud vähendamise korral ja ettevõtte sundlõpetamisel. Aktsiakapitali lihtsustatud vähendamise korral ei või aktsionäridele teha väljamakseid aktsiakapitali vähendamise otsustamise majandusaasta ja sellele järgneva kahe majandusaasta jooksul aktsionäridele dividendi va eelisaktsiate omanikele.¹⁵ Sundlõpetatud ettevõtte ei tohi jaotada osanikele, aktsionäridele, liikmetele või ettevõtjale kasumilt dividendi.¹⁶

Kuna osäühingu või aktsiaseltsi võib asutada üks või mitu isikut ning asutajaks võib olla nii füüsiline kui juriidiline isik, siis ühe isiku poolt asutamisel tekib ühe isiku ühing. Ainuomanikul ei ole keelatud samas äriühingus töötamine ja selle juhtimine, kuid igapäevaste tööülesannete täitmisel tuleb kohaldada tööseadusandluse sätteid. Lepingud ainuosaniku ja tema esindatava äriühingu vahel tuleb vormistada kirjalikult.¹⁷

Selline regulatsioon tuleneb Euroopa Liidu 21.detsembri 1989. aasta ühe osanikuga osäühingute kohta kehtestatud direktiivi 89/667/EMÜ artiklist 5.¹⁸

Seadusega ei ole vastuolus, kui omanik, juhatuse liige ja töötaja on üks isik ning omaniku sekkumine äriühingu töösse ei tähenda veel seda, et omanikutulu tuleks ümber arvestada palgatuluks. Sarnaselt töötasu väljamaksmisega võib dividende samuti igal kuul maksta, kuid väljamaksete perioodilisus ei anna põhjust maksustada neid palgatuluna.

Dividendide väljamaksmise otsus võetakse vastu üks kord aastas, kuid väljamaksed võib teha osade kaupa rahas või aktsionäride nõusolekul muus varas. Kasumi arvel võib korraldada ka fondiemissiooni, mille tagajärjel osaniku aktsiate

¹⁴ ÄS § 196².

¹⁵ ÄS § 363 lg 1, 2.

¹⁶ ÄS § 513 lg 3².

¹⁷ Merimaa, M., supra nota 11, lk 95-96.

¹⁸ Vaidlustatud Tallinna Ringkonnakohtu 11.novembri 2005.a otsus tsiviilasjas nr 2-2/1083/05, tsiviilasi nr 3-2-1-68-06, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 14. 09. 2006, lõik 20.

arv või nimiväärtus suureneb. Väljamakseid ei tohi teostada üldkoosoleku otsuse puudumisel, aktsiakapitali lihtsustatud vähendamisel, ettevõtte sundlõpetamisel ning kui äriühing on kahjumis või majandusaasta ei ole lõppenud (erandiks eeldividend). Osakapitali suurendamisel nähakse ette tähtpäev, millest alates võib suurendatud nimiväärtusega osadelt saada dividende.

Dividendide maksmise eelduseks on väljamakset tegeva äriühingu kasumlikkus ja saamise aluseks saaja passiivne osalus antud äriühingus. Juhatuse liikme tasu maksmisel võetakse arvesse isiku aktiivsuse määra ettevõtte juhtimisel ja ettevõtte majanduslikku seisundit. Töötasu makstakse ainult aktiivsuse alusel. Töötasu ehk aktiivse tulu ja dividendi ehk passiivse tulu erinevus seisneb selles, et esimese puhul on tulu tekke allikaks aktiivne tegevus ning teise puhul olemasoleva vara juurdekasv. Sarnaselt töötasu väljamaksmisega võib dividende samuti igal kuul maksta, kuid väljamaksete perioodilisus ei anna põhjust maksustada neid palgatuluna.

1.2. Palgatulu ja dividendi maksustamine

Dividendi, juhatuse liikme tasu ja töötasu maksustamise õiguslikud alused ja kohaldatavad määrad tulenevad tulumaksuseadusest, sotsiaalmaksuseadusest, töötuskindlustuse seadusest ja kogumispensioniseadusest.

Aktiivse ja passiivse tulu liigituse praktiline väärtus seisneb selles, et aktiivset tulu maksustatakse sotsiaalmaksuga, passiivset tulu aga mitte. Lisaks on aktiivse ja passiivse tulu liigitus oluline rahvusvahelises maksuõiguses. Üldreegel on, et aktiivne tulu maksustatakse tuluallika riigis ehk kohas, kus toimub maksumaksja aktiivne tegevus, passiivne tulu aga maksustatakse maksumaksjale väljamakse tegemise kohas või maksumaksja residentsusriigis.¹⁹

¹⁹ Lind, K., supra nota 1.

Töötasult peab tööandja kinni tulumaksu, töötuskindlustuse makse ja avalduse esitanutel alates 2010. aasta 1. jaanuarist kohustusliku kogumispensionimakse. Tööandja poolt arvestatakse töötasu brutosummalt sotsiaalmaks ning tööandja töötuskindlustusmaks. Vastavalt TLS § 2 lg 5 ei laiene töötuskindlustus juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele.

Sotsiaalmaksu objekt on seotud maksu eesmärgiga, mis on tagada füüsilisele isikule sissetulekud ja abi tema haigestumise või vananemise korral. Teatud osa füüsilise isiku palgatulust kogutakse selleks, et maksta see inimesele tagasi siis, kui teenimise võimalus kas ajutiselt või alaliselt kaob. Seetõttu aktiivselt tulud tuleb maksta sotsiaalmaksu, passiivselt mitte.²⁰ Passiivne tulu ei kao haigestumise ega vananemise tõttu ära, seetõttu puudub ka risk, mida sotsiaalmaks peaks hajutama.²¹ Sellel põhjusel on ka füüsilisest isikust ettevõtjate tulud maksustatud sotsiaalmaksuga.

Tabel 1. Väljamaksetele kohaldatavad maksumäärad²²

Väljamakse liik	Tulumaks	Tulumaksu kinni- pidamine	Sotsiaal- maks	Töötus- kindlustus	Kohustuslik kogumis- pension
Dividend	21/79	–	–	–	–
Juhatuse liikme tasu	21%	21%	33%	–	2%
Töötasu	21%	21%	33%	2,8%/1,4%	2%

²⁰ EML ajakiri MaksuMaksja (2007), „Sotsiaalmaksu olemusest ja ajaloost“, www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=648, (10.05. 2010).

²¹ Huberg, M., „Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega“ (Tartu; MaksuMaksjate Liidu Kirjastus, 2009), lk 39.

²² Kägi, K., supra nota 4, lk 71.

Tabelis toodud andmete põhjal saab järeldada, et maksukoormus on dividendide maksmisel 21 %, juhatuse liikme tasu maksmisel 46 % ning töötasu maksmisel 50,2 %.

Kasumi jaotamist otsustatakse üks kord aastas, kuid dividende võib välja maksta osade kaupa mitu korda aasta jooksul. See võimaldab ettevõtjal äriühingu maksukoormust ühtlasemalt jaotada. Tulumaksukohustus tekib dividendide väljamaksmise kuul ning seda ei mõjuta dividendide jaotamise otsuse tegemise aeg ega dividendi saaja päritolu. Tulumaksuga maksustatakse kasum tingimusel, et selle jaotamisega kaasneb väljamakse. Põhjusel, et dividendid maksustatakse väljamakse tegija tasemel, füüsiline isik dividendidelt tulumaksu ei maksa.

Tulumaksuga ei maksustata selliseid kasumi jaotamise kandeid, millega ei kaasne väljamakset nt fondiemissioon, reserve suurendamine. Samuti ei teki maksekohustust äriühingute ühinemisel ja jagunemisel, sest viidatud toimingutega ei kaasne väljamakse tegemine aktsionäridele või osanikele.²³

Tulumaksuga maksustatakse kõik dividendid ja muud kasumieraldised, mida residendist füüsiline isik saab välismaa juriidiliselt isikult rahalises või mitterahalises vormis. Dividendi ei maksustata tulumaksuga, kui selle maksmise aluseks olevalt kasumiosalt on tulumaks makstud või kui dividendilt on tulumaks välisriigis kinni peetud.²⁴ Residendist füüsilise isiku jaoks on saadud dividendid maksustatava tulu hulgast välistatud, neid ei deklareerita ega võeta arvesse tulumaksusoodustuste tegemisel.²⁵ Euroopa Liidu (EL) riikidest saadud dividende ei maksustata, kui ühes EL liikmesriigis on tulumaks juba kinni peetud²⁶

Tulumaksu tuleb maksta ka ebaseaduslikult väljamakstud dividendidelt. Vastav põhimõtte tuleneb Maksukorralduse seaduse (MKS) § 83 lõikest 1. Ebaseaduslik kasumi jaotamine võib tähendada näiteks äriseadustikus sätestatud

²³ Huberg, M., „Majanduslik tõlgendamine ja topeltmaksustamise vältimine“, MaksuMaksja (2006), nr 1. lk 120.

²⁴ Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RTI 2000, 58, 377...RT I 2010. § 18 lg 1, lg 1¹.

²⁵ ibid, § 23 – 28.

²⁶ Riigikogu kantselei õigus- ja analüüsiosakond, „Dividendide sotsiaalmaksustamisest EL liikmesriikides“ (2009), www.riigikogu.ee/doc.php?55380, (05.03.2010)

protseduurireeglite rikkumist (puudub üldkoosoleku otsus, äriühing oli kahjumis või dividende maksti enne majandusaasta lõppu) aga ka ebaseaduslikult äriühingust väljavõetud raha. Kui ebaseaduslik väljamakse tagastatakse, siis on võimalik maksudeklaratsiooni parandada ja taotleda tulumaksu tagastamist.²⁷

Alates 2009. aasta 1. jaanuarist on dividendidega võrdsustatud osa- või aktsiakapitali vähendamisel või juriidilise isiku likvideerimisel omakapitalist tehtavad väljamaksed. Kui dividendi makstakse ainult kasumist, siis kapitali vähendamise või osaluse tagasiostmise korral saab investor tagasi nii sissemakstud kapitali kui sellelt teenitud kasumiosa. Tulumaksuga maksustatakse see osa väljamaksetest, mis ületab varem tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. Muudatuse tulemusena maksustatakse jaotatav kasum äriühingu tasandil sõltumata sellest, millises vormis kasum äriühingust välja võetakse, st maksustatakse kõik äriühingu omakapitali vähendavad väljamaksed omanikele.²⁸ Maksustamisel võrreldakse väljamakse üldsummat äriühingusse tehtud sissemaksete üldsummaga, mitte iga konkreetse isiku poolt osaluse soetamiseks tehtud sissemaksega.²⁹

Euroopa Liidu direktiivi 90/435/EMÜ eesmärk on vabastada tulumaksust dividendid ja muud kasumijaotused, mida tütarühingud maksavad oma emaühingutele. Direktiiv näeb ette, et maksustatud tulu maksuvabalt edasijaotamiseks tuleb väljamakse saaja osalusläve dividende maksvas või väljamakseid tegevas äriühingus vähendada 10 %-ni 2009. aastaks.

Dividendide ja kasumieraldiste puhul kehtib 10 %-ne osaluslävi juhul, kui need saadakse Euroopa Majanduspiirkonna riikidest (Euroopa Liidu 27 liikmesriiki ning Norra, Island ja Liechtenstein) või Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult. Omakapitalist tehtud väljamakse saamise puhul seda vahet ei ole.³⁰

²⁷ Lehis, L., „Maksuõigus“, 2, (Tallinn: Juura, 2009), lk 269-270.

²⁸ Lehis, L., ibid, lk 269-270.

²⁹ „Muudatused tulumaksuseaduses alates 1. jaanuarist 2009“, www.emta.ee/index.php?id=25000#jurisik5, (12.12. 2009).

³⁰ Muudatused, ibid, 32.

Topeltnmaksustamise vältimiseks kasutatakse vabastus- ja krediidimeetodit. Vabastusmeetodi puhul vabastatakse välismaal maksustatud maksuobjekt asukohariigis maksust. Krediidimeetodi puhul lubatakse välismaal tasutud maksu kodumaal tasumisele kuuluvast maksust kas täielikult või osaliselt maha arvata.

Vabastusmeetod võeti kasutusele Eestis 2005. aastast ja see kehtib lisaks välismaalt saadud dividendidele ja püsiva tegevuskoha kasumile ka Eestis makstud dividendidele.³¹ Vabastusmeetodi kasutamise tingimuseks on:

- kui dividendid ja kasumieraldised saadi 2005. aasta 1. jaanuarist kuni 2006. aasta 31. detsembrini, pidi saaja osalus dividendide saamisel olema vähemalt 20 %;
- kui dividendid ja kasumieraldised saadi perioodil 2007. aasta 1. jaanuarist kuni 2008. aasta 31. detsembrini, pidi saaja osalus dividendide saamisel olema vähemalt 15 %;
- kui dividendid, kasumieraldised ja omakapitalist tehtud väljamaksed saadakse alates 2009. aasta 1. jaanuarist, peab saaja osalus saamisel olema vähemalt 10 %.³²

Väljamakse peab olema selle väljamakse tegija juures maksustatud, st nimetatud väljamakselt on tulumaks tasutud või väljamakse aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud ning selle kohta on olemas tõend.³³ Peale 2009. aasta 1. jaanuari saadud väljamaksetele ei ole võimalik rakendada vabastusmeetodit tagasiulatuvalt.³⁴

2003. ja 2004. aastal saadud dividendide puhul jätkub tulenevalt üleminekusätetest TuMS § 61 lg 27 tulumaksu mahaarvamise õigus niikaua, kui on võimalik saadud dividenditulu arvelt dividende välja maksta. Vähendatava tulumaksu suurust vähendatakse vastavalt üldisele tulumaksumäära alandamisele. Eestis saadud dividendidelt vähendatakse tulumaksu tingimusel, et dividendi saajale kuulus

³¹ Lehis, L., supra nota 27, lk 283.

³² Lehis, L., ibid.

³³ Muudatused, supra nota 29.

³⁴ TuMS § 61 lg 32.

dividendide maksmise ajal vähemalt 20% dividendide maksja aktsiatest, osalusest, häälest.³⁵

TuMS § 60 lg 2 võimaldab dividendide tulumaksust maha arvata Eestis enne 2000. aastat tasutud tulumaksu. Tegemist on üleminekusättega, mille eesmärk on hoida ära enne 2000. aastat kehtinud tulumaksuseaduse kohaselt maksustatud kasumite topeltmaksustamise. Arvestades asjaolu, et mitmete maksusoodustuste ja muude korrigeerimiste tõttu võis makstud tulumaksu ja teenitud kasumi suhe olla väiksem, kui tolleaegne nominaalne maksusumma 26%, siis tuleb varem maksusoodustuste tõttu maksmata jäänud osa tulumaksust nüüd ära maksta. Mahaarvatava tulumaksumäära vähendatakse vastavalt dividendide maksmise ajal kehtivale maksumäärale. Maha võib arvata kuni 31.12.1999. aastani tasutud avansilise tulumaksu tasaarvestatud jääki.³⁶

Alates 2009. aasta 1. jaanuarist saab vabastusmeetodit kasutada ka väljamaksetele, mis on saadud aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel, aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksetele ning omakapitali väljamaksetele.³⁷

Kui Eesti-siseselt muutis üleminek vabastusmeetodile ainult arvestuspõhimõtteid, siis välismaalt saadud dividendide maksustamine muutus soodsamaks. Varem oleks Eesti äriühingud pidanud saadud dividendide arvel dividende makstes hüvitama Eesti maksumäärade vahe. Vabastusmeetodit rakendades jääb Eestis väljamakstud dividendide lõplikuks maksukoormuseks teises riigis makstud tulumaksumäär.³⁸

Laienes välismaal tasutud tulumaksu arvesse võtmine Eesti tulumaksukohustuse arvutamisel ehk krediidimeetodi kasutamine, mis tähendab, et välismaalt saadud tulud lisatakse kodumaistele tuludele, kuid välismaal tasutud tulumaks lahutatakse kodumaa tulumaksust maha.

Äriühing või mitteresidendi Eestis registreeritud püsiv tegevuskoht saab rakendada krediidimeetodit kõigile välisriigist saadud tuludele, millelt on välisriigis tulumaks

³⁵ Huberg, M., supra nota 23, lk 122.

³⁶ Huberg, M., ibid.

³⁷ Muudatused, supra nota 29.

³⁸ Huberg, M., supra nota 23, lk 122.

tasutud või kinni peetud. Siinkohal on oluline, et välisriigis tulumaksu tasumine oli seaduse või välislepingu alusel kohustuslik ning selle kohta on olemas tõend. Tasutud või kinnipeetud tulumaksu ei saa arvesse võtta rohkem kui Eestis kehtivas tulumaksumääras.³⁹

Dividendidele, kasumieraldistele ning TuMS § 50 lõikes 2 nimetatud väljamaksetele (aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel, aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksetele ning makstud likvideerimisjaotiste summa osale, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid) rakendatakse krediidimeetodit, kui Eesti äriühingu osalus temale väljamakse teinud mitteresidendist äriühingus oli väljamaksmise ajal alla 10% ning see tulu on saadud pärast 1. jaanuari 2009. aastal.⁴⁰

Enne 2000. aastat tehtud fondiemissiooni käsitletakse äriühingusse tehtud sissemaksena ja seda topeltmaksustamise vältimiseks.⁴¹

Lähtuvalt 2009. aasta tulumaksuseaduse muudatustest toimub dividendide maksustamine järgnevalt:

- säilitati maksustamise edasilükkamine äriühingu kasumi ettevõtluses kasutamise korral ning endiselt maksustatakse dividendide väljamakse nende jaotaja tasemel. Tulumaks 21/79 arvutatakse väljamakstud dividendide e netodividendide summalt;
- kui tütarühing maksab dividende emaühingule, tekib tal kohustus maksta dividendide jaotamisel ettevõtte tulumaksu 21/79;
- makstes edasi dividende, mis on saadud tütarühingult (osaluslävi 10 %), ei maksustata neid dividende ettevõtte tulumaksuga ning saadud dividende:
- dividende võib nende omanikele edasi maksta maksuvabalt.

³⁹ Lehis, L., supra nota 27, lk 278.

⁴⁰ Muudatused, supra nota 29.

⁴¹ TuMS § 61 lg 34.

- Eesti residendist füüsiline isik peab deklareerima oma tuludeklaratsioonis kõik mitteresidendist äriühingult saadud dividendid ning peab tasuma tulumaksu dividendidelt, mille ta on saanud välismaa juriidiliselt isikult ning mille maksmise aluseks olevalt kasumiosalt või dividendilt endalt pole tulumaksu makstud.⁴²

Dividendide maksustamine rahvusvahelises kontsernis toimub analoogselt dividendide maksustamisega Eesti kontsernis. Sarnaselt maksustatakse nii Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) lepinguriigi ja Šveitsi residendi ja tulumaksukohustuslasest äriühinguid, kui ka muu riigi äriühinguid (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing). Tütariühingult saadud dividendide maksuvabalt edasi maksmise tingimuseks kõigile on 10 %-line osalusmäär vastavas tütarettevõttes. Maksustamise seisukohast ei oma tähtsust ema- ja tütarühingu asukohamaa st kas mõlemad asuvad Eestis, emaühing välismaal ja tütarühing Eestis või vastupidi (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuvad äriühingud).

Riikidevaheliste lepingutega püütakse vältida nii juriidilist, kui majanduslikku topeltnmaksustamist. Juriidilise topeltnmaksustamisega on tegemist siis, kui üks ja sama isik tasub korduvalt maksu ühelt ja samalt tulult. Majanduslikust topeltnmaksustamisest saame rääkida juhul, kui ühte maksuobjekti maksustatakse korduvalt eri isikute tuluna.

Lepingute eesmärk on välistada juhtumid, kus toimub üheaegne maksustamine mõlemas riigis või üheaegne maksust vabastamine mõlemas riigis. Topeltnmaksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise piiramise lepingud puudutavad ka tulumaksu. Topeltnmaksustamise vältimise leping ei kehtesta ega

⁴² Jakob, T., Adamson, S. „Kuidas maksta dividende?“ (2009), www.aripaev.ee/4351/uud_uudid_x_435101.html (07.12.2009).

suurenda kunagi maksukohustust. Ta saab, võrreldes tulumaksuseaduses sätestatuga, anda ainult soodustusi ja vabastusi teise lepingupoole residentidele.⁴³

Kui Eesti maksuseadus ei näe ette tulumaksuga maksustamist või näeb ette lepinguga võrreldes soodsama maksustamise, kohaldatakse Eesti seadust.⁴⁴

Töötasu ja juhatuse liikme tasu väljamaksetele kohaldatavad maksumäärad on tunduvalt kõrgemad, kui dividendidele, mis võib suure tõenäosusega olla töötasu dividendidena väljavõtmise põhjuseks. Dividendid maksustatakse tulumaksuga väljamakse tegija tasemel ning maksustatakse ainult selliseid kasumi jaotamise kandeid, millega kaasneb väljamakse. Topeltmaksustamise vältimiseks kasutatakse vabastus- ja krediidimeetodit, kuid sõlmitakse ka riikidevahelisi maksulepinguid, et vältida üheaegset maksustamist või maksust vabastamist mõlemas riigis.

⁴³ Lehis, L., „Maksuõiguse üldpõhimõtted“ (1999),
www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/1999/5/15481.PRN.prv.php,
(15.02.2010)

⁴⁴ Huberg, M., supra nota 23, lk 108.

2. PASSIIVSE TULU MAKSUSTAMISE ANALÜÜS

2.1 Äriühingute väljamaksete hindamine

Töötasu maksmisega kaasnev maksukulu on suurem, kui omanikutulu saamisel. Sellest tulenevalt on kasulikum maksukoormuse vähendamiseks maksta juhatuse liikmele miinimumpalka ja mitu korda aastas dividende.

Äriühingust tehtud väljamakse hindamine on oluline omanikutulu klassifitseerimiseks juhatuse liikme tasuks või töötasuks. Juhul, kui sama isik on nii omanik, töötaja kui juhatuse liige ning dividenditulu on osaniku peamine või ainus sissetulekuallikas, on võimalik, et dividendidena makstav kasum on varjatud palgatulu ning seda tehakse eesmärgiga vähendada maksukohustust. Seoses sellega koostas MTA dividendide ja töötasu eristamise juhendi, mille eesmärk on teavitada maksumaksjat maksuhalduri tõlgendustest ja seisukohtadest.

MTA poolt välja töötatud juhend võib avaldada olulist mõju senisele maksustamispraktikale ning juhendis käsitletud teemad puudutavad Eesti maksukeskkonda laialdasemalt. Tegemist on ka põhimõttelist laadi küsimusega, mis puudutab maksuhalduri õigust sekkuda äriühingu otsustusvabadusse konkreetse väljamakse sisu osas, samuti maksuhalduri õiguse ulatust ja aluseid.⁴⁵

Tallinna Ringkonnakohus on seisukohal, et maksuhalduril on õigus hinnata, kas mingi väljamakse näol on tegemist dividendi, juhatuse liikme tasu või töötasuga.⁴⁶

Osanikule tehtud väljamakse puhul tuleb välja selgitada, kas tegemist on dividendi või muu kasumieraldisega, mida maksustatakse ainult tulumaksuga. Sel juhul tuleb sotsiaalmaksu määramiseks maksuotsuses arusaadavalt motiveerida,

⁴⁵ Eesti Maksumaksjate Liit, „Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud dividendide ja töötasu eristamise juhendi projektile arvamus andmine IFA- Eesti töögrupi poolt“(2009), www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/IFA_Eesti_arvamus_MTA20090918.pdf, (22.12.2009).

⁴⁶ OÜ Wasp Projekt apellatsioonikaebus, haldusasi nr 3-08-364, Tallinna Ringkonnakohus, kohtuotsus, 04.03.2009, lõik 7.

miks ja millistele tõenditele tuginedes on maksuhaldur jõudnud järeldusele, et väljamakse on juhatuse liikme tasu.⁴⁷

Asjaolu, et füüsilisel isikul on juriidilise isikuga töösuhe, ei muuda kõiki juriidilise isiku poolt tehtud väljamakseid sotsiaalmaksuga maksustatavaks. Sotsiaalmaksuga saab maksustada väljamakse, mis on tasu juba tehtud või tulevikus tehtava töö eest. Maksuotsuses tuleb sotsiaalmaksu määramisel näidata konkreetselt, miks on maksuhaldur jõudnud järeldusele, et väljamakse on seotud töösuhtega. Sel juhul tuleb sotsiaalmaksu määramiseks maksuotsuses arusaadavalt motiveerida, miks ja millistele tõenditele tuginedes on maksuhaldur jõudnud järeldusele, et väljamakse on juhatuse liikme tasu.⁴⁸

Maksuhaldur peab analüüsi ja kontrolli käigus välja selgitama, kas dividendidena on osanikule tegelikult töötasu makstud ning selleks tuleb väljamakset hinnata.

Riigikohtu halduskolleegium haldusasjas nr 3-3-1-90-07 on seisukohal, et väljamakse iseloomu hindamisel tuleb välja selgitada:

- juhatuse liikme ametiülesanded äriühingus;
- töölepingu alusel töötavate isikute tööülesanded;
- juhatuse liikme tööülesanded;
- juhatuse liikme tasud nii samast äriühingust, kui muudest allikatest;
- äriühingus tehtavate tööde maht ja keerukus;
- tööde tegemiseks nõutav kvalifikatsioon;
- äriühingu üldised majandustulemused.

⁴⁷ OÜ Osaker kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 11. septembri 2007. a otsuse peale haldusasjas nr 3-07-446, haldusasi nr 3-3-1-90-07, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 13.02.2008, lõik 15.

⁴⁸ OÜ Osaker kassatsioonkaebus, ibid, lõik 12.

Autor ei nõustu kohtu seisukohaga, sest kõiki valdkondi ettevõtluses ei saa kohelda võrdselt. Arvestamata ei saa jätta tegevusala, millega äriühing tegeleb, sest valdkonniti on kasumlikkus erinev ning nõuab aktiivsemat sekkumist. Ei saa samasse olukorda asetada näiteks teenindusega tegelevat ja kinnisvaraarendusega tegelevat ettevõtet.

Äriühing on oma olemuselt kasumi tootmisele suunatud juriidiline isik ning on loomulik, et äriühingu osanikud (eriti väiksema äriühingu puhul), sekkuvad teatud määral äriühingu tegevusse, kuid see ei tohiks kaasa tuua omanikutulu automaatset ümberkvalifitseerimist palgatuluks.⁴⁹

Ei saa kohelda võrdselt alles tegevust alustanud ja staažikaid ettevõtteid, sest viimaste puhul võib omaniku tegevus juhtimises olla minimaalne, kuid toodetakse suurt kasumit. Kuna maksuhalduri arvates peab maksete kogusumma olema mõistlikus vastavuses juhatuse liikmete ülesannete ja ettevõtte majandusliku olukorraga ning juhatuse liikme palk sõltub tema aktiivsest tegevusest ettevõtte juhtimisel, siis on väga keeruline arvestada omanikul juhatuse liikme tasu ja väljamakstavate dividendide lubatud suurust olukorras, kus omaniku ja ühtlasi juhatuse liikme tegevus on minimaalne, kuid samas äriühing toodab suurt kasumit. Tekib olukord, kus alles tegevust alustanud äriühingu juhtidele makstavaid dividende on võimalik maksustada osaliselt või täielikult juhatuse liikme tasuna, kuid staažikate äriühingute juhtidele võib kõrgeid dividende maksta ja töötasu üldse mitte maksta. Sellisel juhul saab väita, et maksumaksjaid ei ole koheldud võrdselt.

Rahvusvahelise Maksuõiguse Ühingu e IFA (International Fiscal Association) Eesti töögrupp ei loe samuti õigeks maksuhalduri seisukohta, nagu peaks äriühingu osanik ilmtingimata olema äriühingu tegevuse osas passiivne ning aktiivse sekkumise korral tuleks omanikutulu kas osaliselt või täielikult käsitleda maksustamise mõttes töötasuna või juhatuse liikme tasuna. Omaniku sekkumine äriühingu töösse ei tähenda veel seda, et omanikutulu tuleks ümber arvutada palgatuluks. See pärsib ettevõtlusvabadust, kui omanik ei saa panustada firma

⁴⁹ Eesti Maksumaksjate Liit, supra nota 45.

töösse. Teatud ajal on ettevõtte juhtidel ja omanikel mõistlik endale maksta väga madalat palka või hakkama saada palgata. Seda selleks, et äriühing hakkaks kasumit tootma.⁵⁰

Põhiseaduse § 31 esimese lause esimene osa „Eesti kodanikul on õigus tegeleda ettevõtlusega...“ sätestab ettevõtlusvabaduse, mis laieneb põhiseaduse § 9 lg 2 alusel ka juriidilistele isikutele. Ettevõtlusvabadust on riivatud, kui seda vabadust mõjutatakse avaliku võimu poolt ebasoodsalt.⁵¹

Maksuhaldur võib tuvastada tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel. Hindamine on lubatud, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteusaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada. Hindamine on lubatud ka juhul, kui füüsilisest isikust maksumaksja kulud ületavad tema deklareeritud tulusid ning maksumaksja ei ole esitanud tõendeid selle kohta, et need kulutused on tehtud varem maksustatud või mittemaksustatavate tulude või saadud laenude arvel.⁵²

MKS § 94 lg 1 sõnastus "maksuhaldur võib" ei tähenda maksuhalduri õigust teha suvaotsus, vaid eeskätt pädevust ja volitust otsustada maksusumma määramine mitte üksnes dokumentaalsete tõendite ja täpsete andmete alusel, vaid ka hindamise teel. Maksuhaldur peab kaaluma, kas hindamine on vajalik ja lubatud. Kui hindamine on vajalik ja lubatud, on maksuhaldur kohustatud tuvastama tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel. Hindamiseks sobiva meetodi peab valima maksuhaldur.⁵³

Maksuhalduri poolt välja töötatud juhendi kohaselt peab maksumaksja leidma võrreldava olukorra ning vastavalt turul keskmiselt makstavale tasule endale

⁵⁰ Eesti Maksumaksjate Liit, supra nota 45.

⁵¹ Tallinna Halduskohtu taotlus käibemaksuseaduse § 18 lg 8 teise lause (01.01.2000–01.01.2002 kehtinud redaktsioonis) põhiseadusele vastavuse kontrollimiseks, põhiseadusliku järelevalve asi nr 3-4-1-6-02, RT III2002,18,202, Riigikohtu põhiseadusliku järelevalve kolleegium, kohtuotsus, 12.07.2002, lõik 9.

⁵² Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 12.06.2002 – RT I 2002, 57, 358...RT I 2009, 62, 405, § 94 lg 1.

⁵³ Leho Raidi kassatsioonikaebus Tartu Ringkonnakohtu 17. juuni 2008. a otsuse peale, haldusasi nr 3-3-1-70-08, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus 14.01.2009, lõik 21.

juhatuse liikme tasu arvestama. Võrreldavate andmete leidmiseks võib ühe allikana kasutada Statistikaameti andmeid.

Maksuhalduri poolt välja antud juhendis selgitatakse, kuidas arvestatakse ümberhindamisel töötasu suurust. Selleks võetakse arvesse tasu suurust, mida makstakse äriühingu ettevõtlusharus üldiselt ja tasu suurust, mida makstakse äriühingu siseselt teistele töötajatele või juhatuse liikmetele. Töötasu turuväärtus leitakse kontrollitava äriühingu poolt makstava tasu võrdlusest sisese või välise võrreldava tasuga. Sisene võrreldav tasu leitakse tehingust, mille üks pool on maksumaksja (äriühing) ning milles maksumaksja maksab sarnase teenuse või töö eest sarnastel tingimustel isikule tasu. Väline võrreldav tasu leitakse tehingust, mille pooled on mitteseotud isikud ning milles kolmas isik tasub sarnase teenuse või töö eest sarnastel tingimustel isikule. Väljamakstud tasu vastab turuväärtusele, kui see jääb võrdlusandmete põhjal määratud vahemiku piiridesse. Kui tasu jääb väljapoole vahemiku piire, on maksuhalduril õigus korrigeerida tasu suurust nii, et tulemus jääks vahemiku piiridesse.

Maksukorralduse seaduse § 94 järgi peab maksuotsuses esitama peale hindamiseks kogutud tõendite ka hindamismetoodika. Juhendis kirjeldatud meetodi ei saa kasutada äriühingute puhul, kus nii omanik, töötaja kui juhatuse liige on üks isik, sest ei ole võimalik võrrelda äriühingu teistele töötajatele makstud tasusid e puudub sisene võrreldav tasu. Kuna maksuhalduri meetoodika järgi leitakse töötasu turuväärtus kontrollitava äriühingu poolt makstava tasu võrdlusest sisese või välise võrreldava tasuga, siis ei saa seda meetoodikat kasutada.

Äriühingute puhul, kus on rohkem, kui üks osanik ja töötaja, kohustaks selline meetod vaatamata tööjõuturul töötasude erinevusele, maksma osanikele palka, mis jääb välise ja sisemise võrreldava tasu vahemikku. Kuigi Tallinna Ringkonnakohus leidis haldusasjas 3-08-364, et keskmisest lähtumine ei ole põhjendatud, kasutab MTA enda poolt koostatud juhendis nimelt keskmisest hinnast lähtuvat meetoodikat.

Tallinna Ringkonnakohus leiab, et puudub mõistlik põhjendus, miks peab osanikust töötaja töötasu olema alati fikseeritud väärtus, kuigi konkurentsivõimeline on tööturul ka sama töö eest makstav keskmisest madalam tasu. Sellisel juhul on äriühingute jaoks majanduslikult kahjulik palgata asjakohast tööd tegema osanik, sest odavam on palgata sama tööd tegema isik, kes on nõus selle töö tegema keskmisest madalama tasu eest.⁵⁴

Maksukohustuse suurus peab olema prognoositav ning maksumaksjal peab olema võimalik hinnata, milline oleks aktsepteeritav töötasu määr. Äriühingul peab olema mingi tugipunkt, millele tuginedes hinnata, kui suur peab olema osanikust töötaja palk, selleks, et maksuhaldur sellega nõustuks.⁵⁵ Sellise kindluse andmine ja arusaadava maksusüsteemi loomine on riigi kohustus.⁵⁶

Töötasu omistamiseks tuleks tuleks vaadata, kas isikul on olemas tööleping, kus on kokku lepitud töötegemise aeg ja kirjeldus ning töötegemise tingimused.

TLS § 4 lg 2 kohaselt peab tööleping olema vormistatud kirjalikult. Samas on töötaja tööandjaga töösuhtes ka juhul, kui tööandja on lepingu vorminõudeid rikkunud. Seega tuleb esmalt tuvastada töösuhte olemasolu ja seejärel hinnata makstava tasu suurust.⁵⁷

Juhul, kui töötajaga on tööleping küll sõlmitud, kuid tasu suurus on ebamõistlikult väike võrreldes tegelike tööülesannetega, nt miinimumpalk, tuleb tegeliku palga kindlakstegemisel hinnata töötaja tööülesandeid ning teha kindlaks, kui suure osa need isiku tööpäevast moodustavad. olukorras, kus isik on ka äriühingu juhatuse liige, tuleb hinnata, millise osa ajast moodustab juhatuse liikme kohuse täitmine. Samas tuleb aga arvestada, et isiku valimine juriidilise isiku organi liikmeks ei lõpeta igal juhul temaga sõlmitud töölepingut. Seega tuleb igal konkreetsel juhul

⁵⁴ OÜ Wasp Projekt apellatsioonikaebus, supra nota 46, lõik 10.

⁵⁵ OÜ Wasp Projekt, ibid.

⁵⁶ Põldoja, V., Pikmets, H. „Omanikutulu (dividendi) maksustamine palgatuluna kohtupraktika valguses“ (2009), uudiskiri.varul.ee/2009-06/omanikutulu-maksustamine-palgatuluna (20.01.2010).

⁵⁷ „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“ (2009) www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA_juhend_170709.pdf (23.12.2009).

veenduda, et juriidilise isiku organi liikme kohustused ja töö, mida see juriidilise isiku organi liige teeb töölepingu alusel oleksid erinevad.⁵⁸

Saab järeldada, et äriühingu poolt tehtava väljamakse hindamise aluseks ei saa võtta ettevõtja aktiivsust äriühingu juhtimisel. Kõiki ettevõtluse valdkondi ei saa kohelda võrdselt, sest erinevad valdkonnad nõuavad erinevat aktiivsuse taset äriühingu juhtimisel. Maksuhaldur ei saa nõuda keskmise palga maksmist, sest keskmise palga kehtestab rahandusminister oma määrusega. Maksukohustus peab olema prognoositav ja ettevõtjal peab olema võimalus hinnata, milline peab olema aktsepteeritav töötasu määr. Äriseadustikus tuleks konkreetselt piiritleda osanikust ja mitteosanikust juhatuse liikme töötasu maksmise juhud.

2.2 Dividendide töötasuks kvalifitseerimise probleemid

Majandusliku tõlgendamise reegli rakendamise võimalikkusest kapitalitulu ümberkvalifitseerimisel palgatuluks on MTA, Tallinna Ringkonnakohus ja Riigikohus ning IFA Eesti töögrupp eriarvamusel.

MTA poolt välja töötatud dividendide ja töötasu eristamise juhendis on lähtuvalt kohtu seisukohast omanikutulu käsitlemisel palgatuluna aluseks võetud ettevõtte osaniku aktiivsus ettevõtte juhtimisel ning selleks kasutatakse majandusliku tõlgendamise põhimõtet.

Riigikohtu arvates on MKS § 84 kohaldamine õigustatud juhul:

- kui on tegemist tehingutega, millel puudub majanduslik sisu ning mille eesmärk on vältida maksude tasumist;
- kui tehingutel on ka muid eesmärke maksudest kõrvalehoidumise kõrval, kuid maksueelise saamine on peamine eesmärk;

⁵⁸ „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“, ibid.

- kui pooled on maksude tasumisest kõrvalehoidumise eesmärgil valinud tehingu majanduslikule sisule mittevastava juriidilise vormi, millega nad lootsid saavutada maksustamisel soodsama tulemuse;
- kui esineb tahtlus vältida maksude tasumist.⁵⁹

Majandusliku tõlgendamise meetod näeb ette, et kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.⁶⁰ Järelikult peab tehingu majanduslik sisu erinema tehingule antud vormist.

Väljamakstud dividendid vastavad kõigile nõuetele ja on just vastavuses majandusliku sisuga st äriühing on teeninud kasumit, on tehtud kasumi jaotamise otsus, kasum on välja makstud õigustatud isikutele.

Sellisel juhul MKS § 84 eeldaks, et väljamakse on formaalne ning tegemist ei ole dividendidega e teenitud kasumi jaotamisega omanikele.⁶¹

Riigikohus on haldusasjas 3-3-1-29-09 seisukohal, et MKS § 84 kohaldamine on õigustatud juhul, kui maksueelise saamine on tehingu peamine eesmärk. Antud majandustehingu puhul ei saa maksueelise saamist käsitleda peamise eesmärgina, sest maksukohustuslasel peab olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid, arvestades muu hulgas maksunduslike kaalutlustega, 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

⁵⁹ Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 19. jaanuari 2009. a otsuse peale, haldusasi nr 3-3-1-23-09, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus 17.06.2009, lõik 12, 13, 14.

⁶⁰ MKS § 84.

⁶¹ Lätt, P., „Dividendid ja sotsiaalmaks, kes keda?“ (2007), www.epl.ee/majandus/373112priit_latt (03.01.2010).

maksudohustuslase tehingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule ja ei ole moonutatud ning järgitakse maksuseadusi.⁶²

Maksudohustuslane võib teha valikuid, mis on ajendatud maksukulude kokkuhoiu kavatsusest. Puudub kohustus tegeleda äritegevusega selliselt, et riigi maksutulu oleks võimalikult suur. Seadusliku maksuplaneerimisega on tegemist seni, kuni maksudohustuslase tehingu vorm vastab tema majandustegevuse tegelikule sisule ja ei ole moonutatud ning järgitakse maksuseadusi.⁶³

Maksuõiguses ei ole üldjuhul lubatud seaduse tõlgendamine maksumaksja kahjuks, s.t. maksukoormust suurendavalt. See põhimõte tuleneb omakorda õigusriigi põhimõttest, et isiku õigusi ja vabadusi ei saa avalik võim suvaliselt piirata.⁶⁴

Juhul, kui maksumaksja maksab töötasuna dividendide, siis on ta andnud tehingu majanduslikule sisule mittevastava juriidilise vormi ning sellisel juhul tuleks dividendid ümberkvalifitseerida töötasuks. Selleks tuleb maksuhalduril tõendada maksumaksja tahtlust vältida maksude tasumist ehk maksuhaldur peab tõendama, et äriühingu kasumi tekkimine on otseses seoses dividendisaaja aktiivse tegevusega.

Maksuhaldurile on vajalik tuvastada tehingu tegeliku majandusliku sisuga vastavuses olev tehing. Seega peab maksuhaldur tuvastama töötasu või juhatuse liikme tasu väljamakse ning asjaolud, mille tõttu nimetatud väljamakse on teostatud.⁶⁵ Tahtluse tuvastamise korral on maksuhalduril õiguslik alus majandusliku tõlgendamise reegli kohaldamiseks ning selle alusel maksusumma juurdemääramiseks.⁶⁶

Sellises olukorras oleks sobilikum MKS § 84 asemel dividendide ümberkvalifitseerimisel töötasuks võtta aluseks MKS § 83 lg 4, mis sätestab, et

⁶² Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse kassatsioonikaebus, ibid, lõik 12.

⁶³ Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse kassatsioonikaebus, ibid, lõik 12.

⁶⁴ Kalle Raja kassatsioonikaebus Tallinna Ringkonnakohtu 13. juuni 2005. a otsuse peale, haldusasi nr 3-3-1-56-05, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus 05.12.2005, lõik 16.

⁶⁵ „Dividendide ja töötasu eristamise juhend”, supra nota, 57.

⁶⁶ Saag, M., „Majandusliku tõlgendamise põhimõtted Eesti maksuõiguses.“ Eesti Majanduse Teataja (2007), nr 5, lk 32.

teeseldud tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Kui teeseldud tehing tehakse teise tehingu varjamiseks, kohaldatakse maksustamisel varjatud tehingu kohta käivaid sätteid. Teeseldud on tehing siis, kui pooled tegid selle kavatsusega varjata teist tehingut. Antud paragrahvi alusel saab dividendide maksmist käsitleda varjatud töötasu maksimisega ning vastavalt maksustada.

Tallinna Ringkonnakohus on leidnud, et ettevõtjaid tuleb maksukohustuste osas kohelda võrdselt.⁶⁷ Maksukohustuslaste võrdse kohtlemise eesmärk peab silmas samadel asjaoludel ühesugust maksustamist. Selle põhimõtte realiseerimiseks tuleb välistada juhtumid, kus üks isik saaks ebaõige vormi kasutamise tulemusena õigustamatult soodsama maksustamise osaliseks. Maksustamine on põhjendatud, kui selle eesmärgiks on maksumaksjate võrdne kohtlemine, ja eelkõige siis, kui maksumaksja loob kunstlikud tingimused selleks, et temale laieneksid maksusoodustust võimaldavad sätteid.⁶⁸

Maksumaksjate Liidu juhatuse esimees Lasse Lehis avaldas meedias järgmise näite: olukorras, kus maksuhaldur on pidanud võimalikuks majandusliku tõlgendamise meetodit kasutades ümberkvalifitseerida dividend töötasuks, ei nõustu, et füüsiliselt isikust ettevõtja ettevõtlustulust võiks saada passiivne tulu, on tegemist maksumaksjaid diskrimineeriva ebavõrdse kohtlemisega. Sellisel juhul peab olema võimalik rakendada nn mõlemasuunalist tõlgendamist, mitte üksnes maksumaksja jaoks maksukoormust suurendavas suunas. Seega, pigem tuleks objektiivselt lahenduseks pidada seda, kui maksuseadused annaksid maksuhaldurile õiguse nn aktiivse juhatuse puhul mingi maksusumma määrata, mitte põhjuse ja võimaluse dividendide ümber kvalifitseerimiseks praeguse üldsätte MKS § 84 alusel.⁶⁹

Riigikohtu halduskolleegium on 6. novembri 2008. aasta otsuse asjas nr 3-3-1-57-08 märkinud, et maksudest kõrvalehoidmise eesmärgi tuvastamisel ei saa lähtuda

⁶⁷ OÜ Wasp Projekt apellatsioonikaebus, supra nota 46, lõik 7.

⁶⁸ Grauberg.T, „Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel“ (2009), www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=856 (17.02.2010).

⁶⁹ Eesti Maksumaksjate Liit, supra nota 45.

alati maksukohustuslase subjektiivsetest kaalutlustest, sest nende väljaselgitamine pole sageli võimalik. Õigusselgus ja -kindlus oleksid paremini tagatud, kui selliste faktiliste asjaolude arvestamine oleks sätestatud seadusega või määrusega.

Äriseadustiku § 180¹ näeb ette, et juhatusel liikmele tasu maksmine või mittemaksmine toimub juhatusel liikmega sõlmitud lepingu alusel, mille poolteks on ühing ja juhatusel liige. Töötajaga sõlmitud töölepinguseaduse § 4 lg 2 alusel sõlmitud töölepingus on tööandja ja töötaja omavahel kokku leppinud töötasu suuruse.

Heas usus käituval maksukohustuslasel on õiguspärane ootus, et kui lepingut käsitletakse kehtivana eraõiguses, peab ka avalik õigus seda sellisena tunnustama. Õiguskindluse põhimõtte järgimisel on oluline tähendus, sest isikutel peab olema võimalik ette teada oma kohustuste ulatust.⁷⁰

Kuigi eraõiguses kehtiva lepinguvabaduse järgi võivad isikud lepingulisi suhteid kujundada enda äranägemisel, siis maksuõiguses seda aktsepteerida ei saa, sest sellisel juhul võivad isikud omavahel kokku leppida maksukohustuse tekkimise osas.⁷¹ Majandusliku tõlgendamise põhimõtte on tuletatud ühetaolise maksustamise põhimõttest, viimane omakorda põhiseaduse §-st 12, mille kohaselt on kõik seaduse ees võrdsed. Kui isikud saavad ise maksukohustuse tekkimise ja selle ulatuse omavahel kokku leppida, siis ei kehtiks maksuõigussuhe kõigi suhtes ühetaoliselt. Sarnase majandusliku sisuga soorituse peab maksustama aga ühetaoliselt.⁷²

Äriühingul on vabadus määrata juhatusel liikmele tasu ja töötasu suurus enda äranägemisel, kuid võrdse kohtlemise eesmärki silmas pidades ei ole maksuõiguses võimalik aktsepteerida lepinguvabaduse põhimõtet. Siin tekib vastuolu, sest ühelt poolt võib äriühing töötasu määrata oma äranägemisel, muuhulgas ka maksukulude kokkuhoidu arvestades, teiselt poolt maksuõigus ei tunnista lepinguvabaduse põhimõtet.

⁷⁰ Grauberg, T., „supra nota 68.

⁷¹ Huberg, M., „Majanduslik tõlgendamine ja topeltmaksustamise vältimine“, MaksuMaksja (2006), nr 1.

⁷² Lehis, L., „Maksuõigus“, (Juura: 2004), lk 78.

Rahandusministeeriumil ja riikliku maksu maksuhalduril on õigus anda maksuseaduste selgitamiseks ning tutvustamiseks selgitusi ja juhendeid, mille eesmärk on tagada seaduste ühetaoline kohaldamine. MTA poolt välja töötatud dividendide ja töötasu eristamise juhend ei ole seadus, millele tugineda maksuotsuse tegemisel, sest maksuhalduri poolt välja antud juhendid ei ole maksukohustuslasele siduvad.⁷³

Järelikult oleks probleemi lahenduseks maksustamise erisätted maksuseadustes, mis võtaksid arvesse erilisi maksustamise olukordi. Eeltoodu tagaks selge ja üheselt mõistetava maksupoliitika.⁷⁴ Tulumaksuseaduses tuleks määratleda aktiivse ja passiivse tulu maksustamise erisused.

Arvestamata ei saa ka jätta tegevusala, millega äriühing tegeleb, sest valdkonniti on kasumlikkus erinev ning nõuab aktiivsemat sekkumist. Ei saa samasse olukorda asetada näiteks teenindusega tegelevat ja kinnisvaraarendusega tegelevat ettevõtet.

Passiivse tulu olemus seisnebki selles, et omaniku õigus sellisele tulule ei kao üksnes seetõttu, et ta ei tee midagi peale osaluse omamise. Samamoodi nagu maksuhaldur võiks asuda seisukohale, et majandusliku tõlgendamise reeglina on vastuolus palga asemel dividendide väljavõtmine, võib sama printsiibiga olla ka vastuolus dividendide maksustamine aktiivse tulu ehk töötasuna.⁷⁵

Suurima probleemina võib dividendide töötasuks kvalifitseerimisel välja tuua selle, et kohtu poolt lubatud majandusliku tõlgendamise reegli rakendamisega ei ole tagatud õigusselgus ja õiguskindlus ning maksumaksjate võrdne kohtlemine. MKS § 84 kohaldamine on õigustatud juhul, kui maksueelise saamine on tehingu peamine eesmärk, kuid maksukohustuslasel peab olema vabadus tehinguid tehes arvestada maksunduslike kaalutlustega. Sellises olukorras oleks sobilikum MKS § 84 asemel dividendide ümberkvalifitseerimisel töötasuks võtta aluseks MKS § 83 lg 4, mis sätestab, et teeseldud tehingut ei võeta maksustamisel arvesse.

⁷³ MKS § 15 lg 1, 2.

⁷⁴ Grauberg.T, „supra nota 68.

⁷⁵ Lätt, P., „supra nota 61.

KOKKUVÕTE

Käesoleva lõputöö uurimisprobleemiks oli MTA soov maksustada dividendide aktiivse tuluna. Teema aktuaalsus seisneb selles, et MTA on välja töötanud juhendi, kus määratletakse dividendide ja töötasu eristamise ja täiendava maksustamise ulatuse kriteeriumid.

Selleks, et analüüsida dividendide maksustamise võimalust aktiivse tuluna, on esimeses peatükis antud ülevaade aktiivse ja passiivse tulu olemusest ja maksustamise põhimõtetest töötasu ja dividendide näitel. Jõuti järeldusele, et aktiivse ja passiivse tulu erinevus seisneb selles, et esimese puhul on tulu tekke allikaks aktiivne tegevus ning teise puhul olemasoleva vara juurdekasv. Selle tõttu ei maksustata dividendide sotsiaalmaksuga.

Dividendid maksustatakse tulumaksuga väljamakse tegija tasemel ning maksustatakse ainult selliseid kasumi jaotamise kandeid, millega kaasneb väljamakse. Väljamaksmise eelduseks on äriühingu kasumlikkus ja saamise aluseks saaja osalus antud äriühingus. Sarnaselt töötasu väljamaksmisega võib dividendide samuti igal kuul maksta, kuid väljamaksete perioodilisus ei anna põhjust maksustada neid palgatuluna. Topeltmaksustamise vältimiseks kasutatakse vabastus- ja krediidimeetodit, kuid sõlmitakse ka riikidevahelisi maksulepinguid, et vältida üheaegset maksustamist või maksust vabastamist mõlemas riigis.

Analüüsi tulemusena jõuti järeldusele, et majandusliku tõlgendamise reegli ja hindamismeetodi rakendamine vastavalt maksukorralduse seaduse § 84 ja § 94 lg 1 ei ole kooskõlas õiguse üldpõhimõtetega. Kvalifitseerimaks dividendide töötasuks, ei saa võtta aluseks ettevõtja aktiivsust äriühingu juhtimisel, sest see on vastuolus ettevõtlusvabadusega. Erinevad valdkonnad nõuavad erinevat aktiivsuse

taset äriühingu juhtimisel ning seetõttu ei saa seda kapitalitulu palgatuluks ümbernimetamisel aluseks võtta. Maksuhaldur ei saa nõuda keskmise palga maksmist, sest keskmise palga kehtestab rahandusminister oma määrusega. Maksukohustus peab olema prognoositav ja ettevõtjal peab olema võimalus hinnata, milline peab olema aktsepteeritav töötasu määr.

Probleemi lahendusena tuleks maksukorralduse seaduse § 84 asemel võtta dividendide ümberkvalifitseerimisel töötasuks aluseks maksukorralduse seaduse § 83 lg 4, mis sätestab, et teeseldud tehingut ei võeta maksustamisel arvesse. Äriseadustikus tuleks konkreetselt piiritleda osanikust juhatuse liikmele töötasu maksmine ning tulumaksuseaduses tuleks määratleda aktiivse ja passiivse tulu maksustamise erisused. Probleemi lahenduseks oleks ka maksustamise erisätteid maksuseadustes, mis võtaksid arvesse erilisi maksustamise olukordi.

SUMMARY

This final thesis has been written on the topic “Taxation of Dividends as Active Income”. The thesis has been written in Estonian and it constitutes of an introduction, two body paragraphs and a conclusion 39 reference sources have been used in the thesis. The objective of the thesis is to analyse the possibility of taxation of dividends as active income. To achieve the objective, the author has used qualitative research methods such as document analysis and management analysis, i.e. the analysis of legislations and judicial decisions.

The contents of the first chapter are theoretical and provide an overview of how to separate active and passive income by using the example of dividends and income from employment as well as the principles of taxation thereof. The author concludes that the difference of active and passive income is in the fact that in the first case the income originates from active involvement, and in the latter from the growth in value of existing assets. This is also the reason for the fact that dividends are not taxed with social tax.

In the second chapter the author analyses the possibility to tax owner’s income as income from employment. For this reason the possibility to assess disbursements made from a company based on the rate of active involvement of a shareholder is analysed. The author also examines the discrepancies and problems associated with the application of the economic interpretation rule and the assessment method upon taxation of dividends.

As a result of analysis, the author concludes that the application of the economic interpretation rule and the assessment method pursuant to § 84 and § 94 subsection 1 of the Taxation Act is not in accord with the general principles of justice. In order to qualify dividends as wages, one cannot rely on the rate of active involvement of shareholders in a company’s management due to the fact

that it would violate § 31 of the Constitution which lays down the freedom to conduct business activities for every citizen.

The author believes that instead of being guided by § 84 of the Taxation Act upon requalification of dividends as wages, the problem can be solved by following § 83 subsection 4 of the Taxation Act which establishes that ostensible transactions shall not be taken into account upon taxation. Taxation principles of such members of the management board who are shareholders and such who are not should be clearly defined in the Commercial Code.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Alver. L., Alver. J., „Finantsarvestus“, (Tallinn: Deebet, 2009).
2. „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“ (2009)
www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA_juhend_170709.pdf (23.12.2009)
3. „Dividendide kontroll“ www.emta.ee/index.php?id=14703, (04.02.2010).
4. Eesti Maksumaksjate Liit, „Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud dividendide ja töötasu eristamise juhendi projektile arvamuse andmine IFA- Eesti töögrupi poolt“ (2009),
www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/IFA_Eesti_arvamus_MTA20090918.pdf, (22.12.2009).
5. Grauberg.T, „Majandusliku tõlgendamise meetod: tehingu sisu ja vormi tähendus maksustamisel“ (2009),
www.maksumaksjad.ee/modules/smartsection/item.php?itemid=856 (17.02.2010).
6. Huberg, M., „Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega“ (Tartu; Maksumaksjate Liidu Kirjastus, 2009).
7. Huberg, M., „Majanduslik tõlgendamine ja topeltmaksustamise vältimine“, MaksuMaksja (2006), nr 1.
8. Jakob,T., Adamson, S. „Kuidas maksta dividende?“ (2009),
www.aripaev.ee/4351/uud_uudidx_435101.html (07.12.2009).
9. Kalle Raja kassatsioonikaebus Tallinna Ringkonnakohtu 13. juuni 2005. a otsuse peale, haldusasi nr 3-3-1-56-05, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus 05.12.2005.
10. Kägi, K., Valge, R., Oru, E., Vetevoog, K., „Maksuviidad“, (Tallinn: AS Äripäev, 2010).
11. Lehis, L., „Maksuõigus“ (Juura: 2004).

12. Lehis, L., „Maksuõigus“ , 2, (Tallinn: Juura, 2009).
13. Lehis, L., „Maksuõiguse üldpõhimõtted“ (1999),
www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/1999/5/15481.PRN.prv.php, (15.02.2010).
14. Leho Raidi kassatsioonikaebus Tartu Ringkonnakohtu 17. juuni 2008. a otsuse peale, haldusasi nr 3-3-1-70-08, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus 14.01.2009.
15. Lind, K., „Tulu mõiste“ (2003),
www.juridica.ee/juridica_et.php?document=et/articles/2003/5/58331.PRN.prv.php (14.04.2010).
16. Lätt, P., „Dividendid ja sotsiaalmaks, kes keda?“ (2007),
www.epl.ee/majandus/373112priit_latt (03.01.2010).
17. Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse kassatsioonikaebus Tartu Ringkonnakohtu 19. jaanuari 2009. a otsuse peale, haldusasi nr 3-3-1-23-09, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus 17.06.2009.
18. Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse kassatsioonikaebus Tartu Ringkonnakohtu 19. jaanuari 2009. a otsuse peale, haldusasi nr 3-3-1-23-09, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus 17.06.2009.
19. Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse kassatsioonikaebus Tartu Ringkonnakohtu 19. jaanuari 2009. a otsuse peale, haldusasi nr 3-3-1-23-09, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus 17.06.2009.
20. Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 12.06.2002 – RT I 2002, 57, 358...RT I 2009, 62, 405.
21. Merimaa, M., „Äriseadustik. Kommentaarid, selgitused, arvamused“, (Tallinn: Kirjastus Ilo, 2007).
22. „Muudatused tulumaksuseaduses alates 1. jaanuarist 2009“,
<http://www.emta.ee/index.php?id=25000#jurisik5>, (12.12. 2009).

23. OÜ Osaker kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 11. septembri 2007. a otsuse peale haldusajlas nr 3-07-446, haldusasi nr 3-3-1-90-07, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 13.02.2008.
24. OÜ Wasp Projekt apellatsioonikaebus, haldusasi nr 3-08-364, Tallinna Ringkonnakohtus, kohtuotsus, 04.03.2009, lõik 7.
25. Põldoja, V., Helmut Pikmets, H. „Omanikutulu (dividendi) maksustamine palgatuluna kohtupraktika valguses“ (2009), uudiskiri.varul.ee/2009-06/omanikutulu-maksustamine-palgatuluna (20.01.2010).
26. Riigikogu kantselei õigus- ja analüüsiosakond, „Dividendide sotsiaalmaksustamisest EL liikmesriikides“ (2009), www.riigikogu.ee/doc.php?55380, (05.03.2010).
27. Saag, M., „Majandusliku tõlgendamise põhimõtted Eesti maksuõiguses.“ Eesti Majanduse Teataja (2007), nr 5.
28. Tallinna Halduskohtu taotlus käibemaksuseaduse § 18 lg 8 teise lause (01.01.2000–01.01.2002 kehtinud redaktsioonis) põhiseadusele vastavuse kontrollimiseks, põhiseadusliku järelevalve asi nr 3-4-1-6-02, RT III2002,18,202, Riigikohtu põhiseadusliku järelevalve kolleegium, kohtuotsus, 12.07.2002.
29. Tikk, J., „Omakapitali mõjutavad majandustehingud ja – sündmused ning nende kajastamine omakapitali muutuste aruandes“ (2007), raamatupidaja.ee/193312art/, (10.01.2010).
30. Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I 2000, 58, 377...RT I 2010.
31. Töölepingu seadus, 17.12.2008, jõustunud 01.06.2009, RT I, 21.01.2009, 5, 35.
32. Vaidlustatud Tallinna Ringkonnakohtu 11.novembri 2005.a otsus tsiviilasjas nr 2-2/1083/05, tsiviilasi nr 3-2-1-68-06, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 14. 09. 2006.

33. Äriseadustik, 15.02.1995, jõustunud 01.09.1995 – RT I 1996, 40,773...RT
I 2010, 9, 41.