

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Merilin Paap

RESIDENDIST FÜÜSILISTE ISIKUTE JA
MITTERESIDENDIST FÜÜSILISTE ISIKUTE TULU
MAKSUSTAMISE ERINEVUSED EESTIS

Lõputöö

Juhendaja:

Tõnis Elling, BAC

Tallinn 2008

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta mai 2008
Töö pealkiri Residendist füüsiliste isikute ja mitteresidendist füüsiliste isikute tulu maksustamise erinevused Eestis	
Töö autor: Merilin Paap	allkiri:
<p>Käesolev lõputöö on kirjutatud teemal: Residendist füüsiliste isikute ja mitteresidendist füüsiliste isikute tulu maksustamise erinevused Eestis. Töö on kirjutatud eesti keeles ja võõrkeelne kokkuvõte on kirjutatud inglise keeles. Lõputöö koosneb 46 leheküljest, millest 4 lehekülge on lisad. Lõputöö koostamisel on kasutatud 17 allikat.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on seletada lahti mõisted resident ja mitteresident. Kirjeldada kuidas toimub residentsuse määramine. Tuluallikate lõikes välja tuua residentide ja mitteresidentide maksustamise erinevused ja sarnasused ning seletada lahti maksustamise põhimõtted.</p> <p>Lõputöö on jaotatud kahte peatükki, millest esimene hõlmab residentsuse määramist ja teine residentide ja mitteresidentide tulu maksustamist kindlate tululiikide lõikes.</p> <p>Uurimismeetoditena on autor kasutanud andmete kogumise- ja analüüsimise meetodeid. Kasutatud on nii eestikeelselt kui võõrkeelset erialast kirjandust. Töö eesmärkideni jõudmiseks analüüsib autor tulumaksuseaduse paragrahve. Samuti teiste riikide siseõiguse vastavaid sätteid, tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepinguid, artikleid, kohtupraktikat.</p> <p>Lõputöö sissejuhatuses püstitatud hüpotees saab töö käigus vastupidise seisukoha.</p>	
Võtmesõnad : residentsus, maailmatulu printsiip, tuluallika printsiip, maksulepingud	
Keywords : residence, worldwide income principle, income source principle, tax treaties	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud: Juhendaja:	allkiri:

SISUKORD

ANNOTATSIOON	2
LÜHENDITE SELGITUS	4
SISSEJUHATUS	5
1. RESIDENTSUSE MÄÄRAMINE – SISERIIKLIK RESIDENTSUS NING MAKSULEPINGU RESIDENTSUS	7
1.1 Residentsuse määramine Eesti õiguse alusel	7
1.2 Residentsuse määramine maksulepingutest lähtuvalt	8
2 TULU MAKSUSTAMINE.....	11
2.1 Palgatulu	11
2.2 Juhtimis-või kontrollorgani liikme tasu	14
2.3 Ettevõtlustulu maksustamine tulumaksuga.....	15
2.4 Dividendide, intresside ja litsentsitasude maksustamine	18
2.5 Kunstniku või sportlase esinemise tasu	21
2.6 Pensionitulu maksustamine.....	24
2.7 Mahaarvamiste tegemine	26
2.8 Kasu vara võõrandamisest	29
2.8.1. Omandireformi käigus tagastatud vara võõrandamiselt saadud kasu maksustamise vastavus Euroopa Liidu seadusandlusega	32
2.8.2. Omandireformi käigus tagastatud vara võõrandamiselt saadud kasu maksustamise vastavus Eesti Vabariigi põhiseadusega.....	35
KOKKUVÕTE	38
SUMMARY	40
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	42
Lisa 1.....	43
Lisa 2.....	45

LÜHENDITE SELGITUS

EL – Euroopa Liit

EMTA – Eesti Maksu- ja Tolliamet

EN – Euroopa Nõukogu

EÜ – Euroopa Ühendus

TuMS – Tulumaksuseadus

OECD - Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsioon (Organisation for Economic Co-operation and Development)

nt – näiteks

vms – või muu selline

st – see tähendab

TsÜS – tsiviilseadustiku üldosa seadus

SISSEJUHATUS

Tänapäeval on paljud riigid, sealhulgas Eesti Vabariik, liitunud Euroopa Liiduga. Rohkem, kui kunagi varem, kasutavad isikud oma õigust vabalt liikuda ja töötada. See tähendab, et paljud Eesti kodanikud asuvad mujale töötama ja Eestisse asub palju teiste riikide kodanikke. Inimeste ja tööjõu vaba liikumine muutub aasta-aastalt aktuaalsemaks ja sellest tulenevalt kerkivad üles ka erinevad maksustamisega seotud probleemid.

Teema valikul lähtus autor eelkõige praktilisest vajadusest uurida füüsilisest isikust Eesti residentide ja füüsilisest isikust mitteresidentide tulu maksustamise erinevusi, sest üha enam pööratakse antud teemaga seonduvates küsimustes Maksu- ja Tolliameti poole. Probleem seisneb selles, et inimestel (sealhulgas paljudel raamatupidajatel) puuduvad teadmised mitteresidentide maksustamisest – kes on mitteresident ja kuidas ta erineb Eesti residentist, millistel alustel ja kuidas mitteresidenti teenitud tuludelt tulumaksu arvestada ning kuidas see erineb Eesti residentide samast tuluallikast pärit tulu maksustamisest. Autori selline seisukoht põhineb nii Maksu- ja Tolliameti ametnike kui ka autori isiklikel kogemustel praktilise väljaõppe ja teenistuse käigus Maksu- ja Tolliametis.

Käesoleva lõputöö eesmärgiks on välja tuua ning selgitada füüsilisest isikust mitteresidentide ja füüsilisest isikust Eesti residentide maksustamise erinevusi.

Lõputöö annab ülevaate mitteresidentide maksustamisest ja maksustamise erinevustest ning sarnasustest võrreldes Eesti residentide maksustamisega. Käesolev töö sisaldab antud valdkonnaga seotud aktuaalsemaid probleeme ja võimalikke lahendusi.

Lõputöö hüpoteesiks on, et Eesti tuluallikatest saadud tulude osas erineb residentide tulu maksustamine mitteresidentide tulu maksustamisest, sealjuures tehakse vahet maksulepinguriigi residentidel ja mitte maksulepingu riigi residentidel ning Euroopa Liidu liikmesriigi residentidel ja mitte Euroopa Liidu liikmesriigi residentidel.

Töö eesmärkideni jõudmiseks analüüsib autor tulumaksuseaduse paragrahvi 29, mille alusel maksustatakse mitteresidentide tulu, paralleelselt antud paragrahvile vaatleb autor tulumaksuseaduse paragrahve, mille alusel maksustatakse Eesti residentide tulu. Samuti

teiste riikide siseõiguse vastavaid sätteid, tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepinguid, artikleid, kohtupraktikat. Uurimismeetoditena kasutatakse andmete kogumise meetodit, mis seisneb eeskätt vastava erialakirjanduse kogumises nii eesti kui inglise keeles.

Töö koosneb kahest peatükist, millest esimene annab ülevaate residentsuse määramise kriteeriumitest nii siseriiklikust seadusest kui maksulepingutest lähtuvalt ning sellega seotud probleemidest. Teises peatükis on välja toodud Eesti residentide tulude maksustamine ja mitteresidentide tulude maksustamine, nende erinevused ja sarnasused konkreetsete tululiikide lõikes. Teine peatükk sisaldab ka maksustamise erinevusi, kui on tegemist vara võõrandamiselt saadud kasuga. Samas peatükis on ka näited kohtupraktikast.

1. RESIDENTSUSE MÄÄRAMINE – SISERIIKLIK RESIDENTSUS NING MAKSULEPINGU RESIDENTSUS

Isiku residentsus on väga olulisel kohal, sest sellest sõltub riikide maksustamisõiguse ulatus. Resident on piiramatult maksukohustusega, mis tähendab seda, et riigil, kus isik on resident, on õigus maksustada tema maailmatulu. Mitteresident on piiratud maksukohustusega ning see tähendab seda, et riigil, kelle mõistes isik on mitteresident, on õigus maksustada tema seal riigis teenitud tulu (kehtib tuluallikaprintsiip). Tuluallikaprintsiibi kohaselt on maksustamisõigus riigil, kellel on tuluallikaga tihedam seoses. Selleks, et vältida topeltnmaksustamist või maksudest kõrvalehoidumist on paljud riigid sõlminud kahepoolsed topeltnmaksustamise vältimise ja maksudest kõrvalehoidumise tõkestamise lepingud (edaspidi maksulepingud). Enamustes Eesti sõlmitud maksulepingutes kasutatakse topeltnmaksustamise vältimiseks krediidimeetodit, mis tähendab seda, et residendiriik arvestab tuluallikariigis tasutud maksu, kuid ei vabasta residentit oma koduriigis tasumisele kuuluvast maksust Kuna maksuleping defineerib residentit vaid maksulepingu mõistes, siis tehakse vahet maksulepingu residentsusel ja siseriiklikul residentsusel.

1.1. Residentsuse määramine Eesti õiguse alusel

Füüsiline isik on Eesti resident, kui on täidetud vähemalt üks alljärgnevatest tingimustest: isiku elukoht on Eestis; isik viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeval; isik on välisriigis viibiv Eesti riigiteenistuja. Isik loetakse residendiks alates tema Eestisse saabumise päevast.¹ Seega loetakse Eesti residendiks välisriigis viibivad Eesti riigiteenistujad (nt diplomaadid ja konsulaaresindajad), kuigi nad asuvad teise riigi territooriumil.

Tulenevalt TuMS § 6 võib residentsuse määramisel võtta aluseks, kas faktipõhise või ajapõhise printsiibi. Faktipõhise printsiibi järgimisel määratletakse isiku residentsus, kaaludes kõiki isikut puudutavaid fakte ja asjaolusid vastaval maksustamisperioodil (nt

¹ Tulumaksuseadus § 6 lg 1. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

elukoht, perekonna asupaik, põhiliste sissetulekute laekumine jms). Ajapõhise printsiibi järgimisel arvestatakse kokku kõik päevad, mille kestel isik on viibinud selles riigis. Alates 2004. aastast arvestatakse Eestis residentsust kombineeritud põhimõttel, kus esmalt võetakse arvesse elukoht ja seejärel ajaprintsiip. Enne 2004 aastat arvestati 183-päevast perioodi maksustamisperioodi (st kalendriaasta) kohta.²

Isiku elukoht on koht, kus ta alaliselt või peamiselt elab, kusjuures see võib üheaegselt olla ka mitmes kohas. Elukoht loetakse alaliseks, kui on selge, et see on organiseeritud püsivaks kasutuseks ja on ilmne, et maksumaksja kasutab seda pikema aja jooksul. Tähtis on, et püsiv elukoht oleks isikule igal ajal kättesaadav.³

Praktika näitab, et elukoha tuvastamist rakendab Eesti maksuhaldur harva, sest reaalse elukoha kindlaks tegemine on raskendatud. Maksuhaldur lähtub andmetest ja informatsioonist, mida residendiks soovija kirjutab avaldusse ja mille õigsust kinnitab isik oma allkirjaga.

Tingimus, et isik viibib Eestis 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul vähemalt 183 päeva on levinud paljudes riikides residentsuse määramisel. Perioodi arvutamisel esineb kaks peamist lähenemisviisi: üks mis kasutab reaalselt viibimist ja teine mis arvestab aktiivset tegevust. Enamik OECD liikmesriike kasutab reaalse viibimise versiooni, ka Eestis kasutatakse sama.

1.2. Residentsuse määramine maksulepingutest lähtuvalt

Kui residentsuse määramine siseriikliku seaduse alusel on iga riigi iseseisev õigus, siis artikkel 4 maksulepingutes defineerib mõistet resident maksulepingu teiste sätete kohaldamiseks. Küllaltki sage nähtus on erinevate riikide maksuresidentsuse määramise normidest tekkivad kollisioonid, mille tulemusena loetakse isik kahe või enama riigi residendiks. Samuti võivad kaks või enam erinevat riiki oma seaduste kohaselt leida, et isik omab alalist elukohta või kodu mitmes riigis. Sellisel viisil tekkinud topeltresidentsuse lahendataksegi maksulepingutega. Juhul kui maksuleping välisriigiga puudub, ei ole Eestil

² Lehis, L. Maksuõigus. 2004. Tallinn: Juura, lk 223

³ Tsiviilseadustiku üldosa seadus § 14. 27.03.2002. -RT I 2002, 35, 216

mingit juriidilist ega ka moraalset alust vähendada siseriiklikult oma maksustamisõigust teise riigi kasuks.⁴ Seega, kui välislepingu alusel määratud residentsus erineb seaduse alusel määratud residentsusest või kui välislepingus on tulu maksustamisel ette nähtud seaduses sätestatud soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingut.⁵ Maksulepingud on alati piiravad, mis tähendab seda, et nad ei loo kunagi maksustamisõigust juurde.

Maksulepingud on sõlmitud kahe erineva konkreetse riigi vahel, kuid erinevate riikide vahelised maksulepingud on sarnased, sest maksulepingute aluseks on OECD (Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni) mudelleping.⁶ Artikkel 4, mis näeb ette viieastmelise kriteeriumite prioriteedi (niinimetatud seoste lõhkumise reegel, inglise keeles *tie-breaker-rule*). Maksulepingute aluseks oleva OECD mudellepingu artikli 4 lõike 2 kohaselt määratletakse juhul, kui lepinguosaliste riikide siseriiklike seaduste alusel loetakse isikut mõlema riigi residendiks, isiku staatus järgnevalt: a) teda loetakse residendiks ainult riigis kus tal on alaline elukoht b) kui tal on alaline elukoht mõlemas riigis, siis loetakse teda residendiks ainult riigis, millega tal on otsesemad isiklikud ja majanduslikud sidemed (eluliste huvide keskus) c) kui riiki, kus on tema eluliste huvide keskus, ei ole võimalik kindlaks määrata, või kui tal puudub alaline elukoht kummaski riigis, siis loetakse teda residendiks ainult riigis, kus ta tavaliselt viibib d) kui ta viibib tavaliselt mõlemas riigis või ei viibi kummaski, siis loetakse teda residendiks ainult riigis, mille kodanik ta on e) kui ta on mõlema riigi kodanik või ei ole kummagi riigi kodanik, siis lahendatakse see küsimus lepinguosaliste riikide kompetentsete ametivõimude vastastikusel kokkuleppel.

Tänaseks päevaks on Eestil sõlmitud topeltmaksustamise vältimise ning maksudest kõrvalehoidmise tõkestamise lepingud 38 riigiga. Jõustumata on leping 11 riigiga, millest 2 riigiga on leping ratifitseeritud (Kreeka ja Venemaa).⁷ Lepingupartnerite valikul on Eesti lähtunud nii majanduslikest kui ka poliitilistest kaalutlustest. Kuigi partnerite selektsioonil saavad tavaliselt otsustavaks majanduslikud tegurid, on lepingupartnerite hulgas riike,

⁴ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: OÜ Casus, lk 78

⁵ Tulumaksuseadus § 6 lg 5. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

⁶ *OECD Model Tax Convention. 2005. Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital* <http://www.oecd.org>

⁷ Lisa 1

kelle ettepanekust pole olnud sobiv keelduda.⁸ Euroopa Liidu liikmesriikidest on Eestil sõlmitud maksuleping kõikide riikidega peale Kreeka, Küprose ja Bulgaaria.

⁸ Pahapill, H. 2004. Eesti topeltmaksustamise vältimise lepingud ning nende kohaldamine. Eesti Majanduse Teataja 2004/11. Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus, lk 12

2. TULU MAKSUSTAMINE

Kui Eesti residentist füüsiliste isikute makstud tulumaks laekub maksumaksja elukohajärgsele kohalikule omavalitsusele 11, 9%, siis mitteresidendi makstud tulumaks laekub riigile.⁹ See on ka loogiline, sest mitteresidendil puudub Eestis elukoht ning seetõttu, ei saa tema tulu laekumine olla seotud ühe kindla omavalitsusega. Residentide maksustamise aluseks on nende tulu, millest on tehtud kõik seadusega lubatud mahaarvamised. Vastupidiselt residentidele ei kehti mitteresidentidele Eesti tulumaksuseaduses olevad mahaarvamised (välja arvatud TuMS § 28³). Enamikel juhtudel toimub mitteresidendi maksustamine tulumaksu kinnipidamise teel. Kinnipeetud tulumaks on sel juhul lõplikuks maksuks vastava tululiigi osas. Mitteresident on kohustatud esitama tuludeklaratsiooni TuMS § 44 lõigetes 1, 4 ja 5 nimetatud juhtudel. Tulumaks tuleb tasuda tuludeklaratsiooni esitamise tähtpäevaks (§ 46 lg 5). Mitteresidentidele maksuteadet ei saadeta. Mitteresidentide maksustamisel tuleb alati vaadata kahte aspekti: 1) leida maksustamise alus siseriiklikust seadusest – kas üldse on võimalik maksustada 2) kontrollida kas vastava riigiga on sõlmitud maksuleping, kui jah – kas selles ei piirata maksustamisõigust. Kui võrrelda maksukoormust Euroopa Liidus, siis 1995.-ndal aastal oli Eesti maksutulu osatähtsus sisemajanduse kogutoodangust 37.9% ja 2005.-ndal aastal 30.9% ning võrreldes teiste Euroopa Liidu liikmesriikide on see osatähtsus keskmine.¹⁰

2.1. Palgatulu

Eestis maksustatakse tulumaksuga tasu, mida mitteresidendist füüsiline isik sai töötamisest töölepingu alusel või töötamisest avalikus teenistuses või tegutsemisest töövõtu-, käsundus- või muu teenuse osutamiseks sõlmitud võlaõigusliku lepingu alusel kui mitteresident täitis oma töö- või teenistusülesannet Eestis ning väljamakse tegija on Eesti riigi-või kohaliku omavalitsusüksuse asutus või Eesti resident või Eestis tööandjana tegutsev mitteresident või kui väljamakse tehti mitteresidendist juriidilise isiku Eestis registreeritud püsiva tegevuskoha kaudu või kui isik on viibinud töötamise eesmärgil Eestis vähemalt 183 päeval 12 järjestiku kalendrikuu jooksul.¹¹ Vastavalt TuMS § 41 p 2

⁹ Tulumaksu seadus § 5. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

¹⁰ <http://epp.eurostat.ec.europa.eu>

¹¹ Tulumaksuseadus § 29 lg 1. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

peetakse tulumaks kinni väljamakse tegemisel. Mitteresidentide palgatulu ja maksud deklareeritakse tulu- ja sotsiaalmaksu deklaratsiooni (TSD) lisas 2, Eesti residentide oma TSD lisas 1. Eesti residentide palgatulu maksustamise on sätestatud § 13 lõikes 1, mis ütleb, et tulumaksuga maksustatakse kõik rahalised tasud, mida makstakse töötajale või avalikule teenistujale, sealhulgas palk, lisatasu, juurdemakse, puhkusetasu, avaliku teenistuse seaduse § 46 alusel makstav puhkusetootus, töölepingu lõpetamisel või teenistusest vabastamisel ettenähtud hüvitis, kohtu või töövaidluskomisjoni poolt väljamõistetud hüvitis või viivis ja puhkuseseaduse § 26 alusel riigi poolt hüvitatav tasu täiendavate puhkusepäevade eest. Seoses tööõnnetuse või kutsehaigusega makstav hüvitis maksustatakse tulumaksuga juhul, kui seda ei maksta kindlustushüvitisena.

Kui Eesti residentidele arvestatakse tulumaksuvaba miinimumi (käesoleval 2008 aastal 2225 krooni kuus), siis mitteresidentidel peetakse tulumaks kinni esimesest kroonist, TuMS § 42 sätestatud mahaarvamised mitteresidendi väljamaksetelt ei ole lubatud. Kinnipeetud tulumaks loetakse lõplikuks maksuks, mitteresident täiendavat tulu deklareerima ei pea. Mitteresident deklareerib saadud tulu ise, kui tulumaksu kinnipidajat ei ole (vorm A1).

Tulumaksuga ei maksustata mitteresidendi tulu, mis on saadud töötamisest või teenuse osutamisest väljastpoolt Eestit. Kuna nimetatud juhul ei ole tulu mitteresidendile maksustatav, siis seda Eesti maksuhaldurile ei deklareerita, küll aga on isikul kohustus deklareerida see oma residendiriiigi maksuhaldurile. Eestisse tööle tulevale välismaalasele on Eesti maksuhaldur koostanud skeemi, kus on näha mis tingimustel toimub tulu maksustamine Eestis. Skeemis on näidatud variandid, kui isik saabub riigist, kellega Eestil on sõlmitud maksuleping ja kui isik saabub riigist, kellega Eestil maksuleping puudub.¹²

Tulumaksuga ei maksustata Vabariigi Valitsuse kehtestatud tingimustel ja piirmäärades avalikule teenistujale, töötajale või juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele tööandja või tema asemel kolmanda isiku poolt makstavaid teenistus-, töö- või ametilähetustega seotud sõidu-, majutus- ja muude kulude hüvitisi ning päevaraha ja välislähetustasu, samuti teenistuja ja tema pereliikme eest makstavaid nimetatud kulude hüvitisi, teises paikkonnas asuvale ametikohale nimetamisega seotud kolimiskulude

¹² <http://www.emta.ee/failid/valismaalasele.pdf>

hüvitisi ning loomeliidupoolt loovisikule seoses tema loometööga seotud lähetustega makstavaid sõidu-ja majutuskulude hüvitisi ning päevaraha; kui töötegemise koht asub välisriigis siis on maksuvabad nimetatud väljamaksed töö tegemise kohas kehtivates piirmäärades.¹³

Tulumaksuga ei maksustata Vabariigi Valitsuse kehtestatud tingimustel ja piirmäärades avalikule teenistujale, töötajale või juriidilise isiku juhatuse või juhatust asendava organi liikmele makstavat hüvitist seoses isikliku sõiduauto kasutamise ja teenistus-, töö- või ametiülesannete täitmisel. Isikliku sõiduautona käsitatakse eelmises lauses nimetatud isiku kasutuses olevat sõiduautot, mis ei ole tööandja omanduses ega valduses. Nimetatud maksuvabastus laieneb hüvitisele, mida makstakse puudega isikule sõiduks elukoha ja töökoha vahel, kui puudub võimalus kasutada ühistransporti.¹⁴

Maksulepingutes puudutab palgatulu artikkel 15. Madalamat maksumäära palgatulu maksustamisel pole ette nähtud, seega kehtib tulumaksuseaduses sätestatud määr (käesoleval aastal on tulumaksumäär 21%).

Tulenevalt Eesti maksusüsteemi eripärast võib tekkida probleeme mitteresidendile tehtud erisoodustuste maksustamisega. Erisoodustustel maksab tulumaksu tööandja. Selline erisoodustuste maksustamise viis on rahvusvahelises praktikas küllaltki haruldane, lisaks Eestile kasutatakse sellist süsteemi veel ka näiteks Austraalias ja Uus-Meremaal. Mitteresidendi puhul tuleb arvestada, et erinevalt residentidest, kelle suhtes kehtib § 12 lg 2, ei ole mitteresidendi palgatulu hulgast erisoodustusi välistatud. Seega võib tekkida juba riigisiselt kahekordne maksustamine, millele võib lisanduda veel ka residentsusriigi tulumaks. Siinjuures ei ole mitteresidendil abi ka maksulepingust. Kuna tööandja poolt makstavate erisoodustuste tulumaksu ei saa võrdsustada mitteresidendi enda poolt makstava maksuga, on ülimalt ebatõenäoline, et mitteresidendi residentsusriik lubaks mitteresidendil § 48 alusel makstud maksu topeltmaksustamise vältimise meetodite rakendamisel arvesse võtta. Tegemist on Eesti juriidilise isiku maksuga, millel ei ole mitteresidendi maksukohustusega mingit pistmist.¹⁵ Näiteks kui Eesti tööandja töötajaks

¹³ Tulumaksuseadus § 31 lg 1 p 7. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

¹⁴ Tulumaksuseadus § 31 lg 1 p 8. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

¹⁵ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: OÜ Casus, lk 520

on mitteresident, kelle koduriigis on erisoodustuselt makstav maksukohustus enda kanda, siis võib töötajal tekkida probleem talle antud erisoodustuselt tasutud tulumaksu tasumise tõendamisega oma residendiriigi maksuhaldurile, sest Eestis ei ole erisoodustuselt tasutud tulumaks isikustatud. Seega ei ole alati võimalik topeltmaksustamist täielikult vältida.

Eraldi säte antud artiklis (lg 3) puudutab rahvusvahelises transpordis kasutatavatel mere – ja õhusõidukitel töötamise eest saadud tasu – maksustatakse töötaja residentussriigis.¹⁶

Kokkuvõtvalt võib öelda, et suurim erinevus mitteresidendist füüsilise isiku ja residendist füüsilise isiku palgatulu maksustamisel seisneb selles, et residendist füüsilisele isikule on ette nähtud tulumaksuvaba miinimum, aga mitteresidendile seda ettenähtud ei ole. Küll aga saab seda tagasiulatuvalt (mitte igakuiselt) kasutada Euroopa Liidu teise liikmesriigi resident, kes vähemalt 75% oma maksustatavast tulust teenis maksustamisperioodil Eestis. maksulepingud, mis on alati piirava iseloomuga ja ei anna Eestile maksustamisõigust juurde, ei näe palgatulu maksustamisel madalamat maksumäära ette, mis tähendab seda, et nii residentide kui ka mitteresidentide palgatulu maksustatakse tulumaksumääraga, mis on sätestatud Eesti tulumaksuseaduse paragrahvis 4.

2.2. Juhtimis- või kontrollorgani liikme tasu

Tulumaksuga maksustatakse residendist juriidilise isiku poolt mitteresidendil makstud juhtimis- või kontrollorgani liikme tasud, need on rahalised tasud, mida maksab juriidiline isik juhtimis- või kontrollorgani liikmele oma ametiülesannete täitmise eest. Juhtimis- või kontrollorgani liikme tasu maksustamisel ei ole oluline, kus tegelikult töö toimub või teenust osutatakse. Maksuvabad on hüvitised ja päevarahad.

Juriidilise isikujuhtimis- või kontrollorgan on igasugune volitatud organ või isik, kellel on tulenevalt juriidilise isiku kohta käivast seadusest, ühislepingust, põhikirjast või muust juriidilise isiku tegevust reguleerivast õigusaktist õigus osaleda juriidilise isiku tegevuse juhtimisel või juhtorganitegevuse kontrollimisel.

¹⁶ Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. Artikkel 15 lg 3

Juhtimis- või kontrollorganiks on muu hulgas juhatus, nõukogu, täis- või usaldusühingut esindama volitatud osanik, prokurist, asutaja kuni juriidilise isiku registrisse kandmiseni, likvideerija, pankrotihaldur, audiitor, revident või revisjonikomisjon. Samuti loetakse juhtimisorganiks välismaa äriühingu filiaali juhatajat ning Maksu- ja Tolliameti piirkondlikus maksukeskuses registreeritud püsiva tegevuskoha tegevjuhti.¹⁷

Seoses juhtimis- või kontrollorgani liikme tasudega võib maksulepingute tõlkimisel tekkida probleeme organite nimetuste tõlkimisel eesti keelde. Inglisekeelses maksulepingu tekstis kasutatakse terminit *director's fee*, mida makstakse tegutsemise eest kogus, mida inglise keeles nimetakse *Board of Directors*. See mõiste on oluliselt kitsam Eesti tulumaksuseaduse §-s p toodud loetelust. „Direktoriks“ maksulepingu tähenduses tuleb lugeda juhtimisorganite liikmeid, eelkõige juhatus ja nõukogu. Seda, et *director* hõlmab ka nõukogu, on kõige lihtsam tuvastada mudellepingu ja selle ametlike kommentaaride saksakeelsest tõlkest, kus kasutatakse mõistet *Aufsichtsrats- und Verwaltungsratsvergütungen*. Tuleb arvestada, et Eesti äriõiguses kasutatav nõukogu instituut on loodud Saksamaa eeskujul, paljudes riikides täidab samasuguseid funktsioone juhatus.¹⁸

Kokkuvõtvalt juhatuse liikme tasu maksustamise kohta võib öelda, et mitteresidentist füüsilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikme tasu saame maksustada siis, kui väljamakse tegija on Eesti juriidiline isik ja siinkohal pole oluline, kus tegelikult töö tegemine toimub. Võrreldes Eesti residentidega toimub see samadel alustel ning kuna maksulepingu artikkel 16, mis antud tulu puudutab, piiranguid ei sea, siis võib tuluallikariigis maksustada piiranguteta. Kehtib TuMS paragrahv 29 lg 2 ja paragrahv 41 p2, mis sätestab tulumaksu kinnipidamise. Juhatus liikme tasuks loetakse tasusid, mida ta saab seoses juhatuse liikmeks olekuga, sealhulgas nt aktsiaoptsioonid, erisoodustused jms.

2.3. Ettevõtlustulu maksustamine tulumaksuga

Eesti residentide ettevõtlustulu maksustamine on kirjas TuMS § 14 ja mitteresidentide ettevõtlustulu maksustamine on kirjas § 29 lg 3. Vastavalt § 14 lõikes 2 toodud

¹⁷ Tulumaksuseadus § 9. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

¹⁸ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: OÜ Casus, lk 522

definitsioonile on ettevõtlus isiku iseseisev majandus-või kutsetegevus, mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmisest, müümisest või vahendamisest, teenuse osutamisest või muust tegevusest, kaasa arvatud loominguine või teaduslik tegevus. Ettevõtluseks ei loeta füüsilise isiku poolt oma väärtpaberite võõrandamist.

Mitteresidentist füüsiline isik võib registreerida ennast Eestis füüsilisest isikust ettevõtjana või registreerida püsiva tegevuskoha. Ettevõtlustulu maksustamine on mõlemal juhul samasugune. Füüsilisest isikust ettevõtjaks registreerimine toimub Eesti residentidega võrreldes samadel alustel. Füüsilise isiku ettevõtlustulu arvestatakse kassapõhiselt.¹⁹ Ettevõtlustulust saab maha arvata ettevõtlusega seotud kulusid vastavalt §-des 32-3 sätestatud tingimustele. Võrreldes Eesti residentidega § 32 lõikes 4 toodud mahaarvamised mitteresidentidele ei kehti. Tuludeklaratsioon esitatakse ettevõtluse toimumise koha asukohajärgsele Maksu- ja Tolliameti kohalikule asutusele maksustamisperiodile järgneva kuue kuu jooksul. Ettevõtluse lõpetamise korral tuleb tuludeklaratsioon esitada kahe kuu jooksul, arvates tegevuse lõpetamisest. Lühendatud tähtaeg on tingitud sellest, et ettevõtluse lõpetanud mitteresident võib Eestist lahkuda ning maksuhalduril ei pruugi enam hiljem tekkida mitteresidentiga kontakteerumise võimalust.

Vastavalt TuMS § 46 lg 5 peab mitteresident ise välja arvutama tasumisele kuuluva tulumaksusumma ning tasuma tulumaksu üheaegselt deklaratsiooni esitamisega. Mitteresidentidele maksuteadet ei saadeta. Vastavalt MKS § 33 lg 1. Maksumaksjal, kes on tasunud maksuseaduses ettenähtust suurema maksusumma, on õigus kolme aasta jooksul enamakse tekkimise päevast arvates taotleda maksuhalduril enamakstud summa tagastamist või tasaarvestamist ning tagastusnõe täidetakse vastavalt MKS §-dele 106-109. Nii Eesti residentist füüsilised isikud kui mitteresidentist füüsilised isikud peavad enamakset ise tagasi taotlema, mis tähendab seda, et enamakse tagastamine ei toimu automaatselt.

Mitteresidentide ettevõtlustulu maksustamisel võib olenevalt asjaoludest tulla kohaldamisele kas maksulepingu artikkel 7 (ärikasum) või artikkel 14 (vabakutseline teenistus). Mõlemad artiklid sätestavad, et mitteresidenti ettevõtlustulu maksustamine

¹⁹ Tulumaksuseadus § 36 lg 1. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

toimub ainult tema residendiriigis, välja arvatud siis, kui tal on Eestis püsiv tegevuskoht (artikkel 7 rakendamise korral) või kindel asukoht (artikkel 14 rakendamisel).²⁰

TuMS § 14 lg 5 ütleb, et äriregistrisse kantud või Maksu- ja Tolliameti piirkondlikus struktuuriüksuses registreeritud füüsilisest isikust ettevõtja võib teha oma ettevõtlustulust 6. peatükis lubatud mahaarvamisi. Seega on kulude mahaarvamise õigus seotud registreerimise faktiga. Probleemseks võib osutuda olukord, kui Eesti residendist füüsiline isik tegeleb välisriigis FIE-na (teenib seal tulu ning teeb mahaarvamisi) ning deklareerib Eestis residendina oma mujal maailmas teenitud tulu st tulu mida ta teenis välisriigist. Tekib küsimus, kas isik peab deklareerima kogu tulu või tulu millest on mahaarvatud kulud? Praegu kehtivatel vormidel saab näidata tulu mitte kasu. Selleks, et isik saaks Eestis mahaarvamisi teha peaks ta ennast siin registreerima, kuid kui isik Eestis ettevõtlusega ei tegele, siis mis põhjusel peaks ta ennast Eestis registreerima? Pealegi ütleb, et MKS § 18 lg 1 p3, et füüsiline isik peab registreerima ennast enne tegevusega alustamise kuupäeva. Kui Eestis pole võimalik mahaarvamisi ilma registreerimata teha siis näiteks olukorras, kus isik teenib välismaal tulu 1000 ühikut ja saab mahaarvamisi teha 800 ühikut, mis teeb tema kasuks 200 ühikut, peaks ta lisaks välisriigis tasutud tulumaksule maksma Eestis tulumaksu teenitud tulult ehk 1000 ühikult tulult. Kui kulude mahaarvamise õigus poleks seotud registreerimisega vaid ettevõtlusega tegelemisega, siis ka sellist olukorda ei tekiks. Paljudes riikides hinnatakse ettevõtlusega tegelemist töö iseloomu järgi ja kuna Eesti seadus on selles osas teistsugune võib antud teema pinnalt üles kerkida arusaamatusi. Lahendusena pakubki autor välja, et ettevõtlusega tegelemist peaks hindama töö iseloomu järgi, mis on ka mujal maailmas laialdaselt levinud ja mitte hindama registreerimise faktiga, sest viimane võib olla tihti eksitav.

Eelpooltoodut kokku võttes tuleb nentida, et maksulepingute kohaselt võib Eesti maksustada mitteresidendist füüsilise isiku ettevõtlustulu ainult siis, kui mitteresidendi majandustegevus toimub Eestis asuva püsiva tegevuskoha või kindla asukoha kaudu ning olulisi erinevusi võrreldes Eesti residentidega maksustamisel ei ole. Ettevõtlustuludelt kulude mahaarvamiseks peavad nii residendid kui ka mitteresidendid olema registreeritud kas äriregistris või Maksu- ja Tolliametis.

²⁰ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: OÜ Casus, lk 525

2.4. Dividendide, intresside ja litsentsitasude maksustamine

Dividendi mõiste on toodud TuMS § 18 lg 2, mis ütleb, et dividend on väljamakse, mida tehakse juriidilise isiku pädeva organi otsuse alusel jaotamisele kuuluvast puhaskasumist ning mille väljamaksmise aluseks on dividendi saaja osalus juriidilises isikus (aktsiate või osade omamine, täis- või usaldusühingu osanikuks või tulundusühistu liikmeks olemine). Aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel, aktsia või osade tagasiostmisel või juriidilise isiku likvideerimisel tehtavaid väljamakseid ei loeta dividendideks ning nende väljamaksete maksustamine toimub vastavalt § 29 lg 5-le. Tulumaksu tasumine dividendi väljamaksetelt toimub äriühingu tasemel, mis tähendab seda, et tulu saajale ei ole dividendi väljamakse tulumaksuga maksustatav. Seega füüsilisele isikule tehtavatelt dividendiväljamakselt tulumaksu kinni ei peeta.

Kui Eesti äriühing maksab dividende mitteresidentist füüsilisele isikule maksustatakse dividendid väljamaksel Eestis, kuid seda, nagu Eesti residentide puhulgi, ainult äriühingu tasemel (vastav muudatus tulumaksuseaduses jõustus 01.05.2004). Dividendi tulumaksumäär sõltub väljamakse tegemise maksustamisperioodist, dividendina väljamakstav summa korrutatakse 2008.-ndal aastal 21/79-ga. Selleks, et üleüldse maksulepingut mistahes olukorras kasutada, on oluline kindlaks teha, et tulu saaja on teise lepinguosalise riigi resident. Selleks peab ta esitama residentsustõendi. Kui maksuleping näeb teatud liiki väljamakse tegemisel kas väiksema maksumäära või vabastab väljamakse üldse tulumaksust, siis peab mitteresidentist tulu saaja esitama väljamakse teinud isikule residentsustõendi ja väljamaksja esitab selle maksuhaldurile (kui soodsamat määra ei rakendata väljamakse tegemisel vaid taotletakse hiljem tagasi, siis võib mitteresident ka ise taotluse esitada, selleks on olemas vorm TM3).²¹ Kui residentsustõendit ei esitata või kui vastava riigiga maksuleping puudub, siis tuleb mitteresidentile tehtavalt väljamakselt tulumaksu kinni pidada vastavalt TuMS paragrahvis 43 toodud määrades. Nagu eespool mainitud on rahandusministri 18.06.2004 määrusega nr 120 kinnitatud avalduse vorm ning seda kasutatakse juhul, kui residentsustõend jäi õigel ajal esitamata ja mitteresident soovib enamakstud tulumaksu tagasi saada, sama kehtib ka siis kui kasusaav omanik ei ole teada. Enne 01.07. 2004 oli kasutusel residentsustõendi vorm TM2. Uus vorm erineb varasemast selle poolest, et lisaks isikuandmetele tuleb esitada ka täpsemad andmed dividendide, intresside ja litsentsitasude väljamaksmise aluste kohta (lepingu kuupäev,

²¹ Lisa 2

osaluse suurus). Mitteresident peab kinnitama, et ta on tegelik tulu saaja, vastasel juhul ei ole võimalik maksulepingut kohaldada. Mitteresident saab tulumaksu tagasi taotlema kindla aja jooksul. Maksumaksjal, kes on tasunud maksuseaduses ettenähtust suurema maksusumma, on õigus kolme aasta jooksul enamakse tekkimise päevast arvates taotlema maksuhaldurilt enamakstud summa tagastamist või tasaarvestamist.²² Praktikas tuleb tihti ette, et maksumaksjad taotlevad enamakstud tulumaksu tagasi hiljem kui kolme aasta möödudes alates enamakse tekkimise päevast. See tuleneb peaaegu alati teadmatusesest – mitteresidendid ei tunne Eesti seadusi ja väljamakse tegija ei informeerinud neid sellisest õigusest (võimalusest).

Tegeliku tulu saaja tähistamiseks kasutatakse inglise keelset terminit *beneficial owner* (saksa keeles *Nutzungsberechtigte*). Tegelik tulu saaja tähendab, et intressid, dividendid, või litsentsitasud jäävad lõplikult sellele isikule, kellele need maksti. Kui väljamakse saaja tegutseb esindajana, vahendajana või usaldusomanikuna (võõra vara valitsejana), siis ei ole maksulepingu rakendamine selle isiku suhtes lubatud. Kuna erinevate riikide maksulepingud on erinevad, siis võidakse soodsama maksustamise saavutamiseks kasutada sobivas riigis asuvaid vahendajaid (nn *treaty shopping* ehk maksulepingu väärkasutus).²³

Eesti residentist füüsilisele isikule on maksustatavad kõik intressid, peale krediidasutuselt saadud intresside. Mitteresidendile makstav intress on Eestis alates 1. maist 2004 üldjuhul maksuvaba. Kui intress aga ületab oluliselt turutingimustel sarnaselt võlakohustuselt makstava intressi summat võlakohustuse tekkimise ja intressi maksmise ajal, on see ületav osa maksustatud (tulumaksumäär käesoleval aastal 21%). Et praktika puudub, on väljamakse tegijal üsna keeruline hinnata, kas intress ületab oluliselt turutingimusi või mitte.²⁴

Eesti füüsilise isiku jaoks on välismaalt saadud intressid maksustatav tulu (v.a. Euroopa Liidu liikmesriigi krediidasutuselt saadud intressid, mis on maksuvabad), mille suhtes rakendatakse krediidimeetodit. Seega saab Eesti füüsiline isik arvesse võtta välismaal intressidelt kinnipeetud tulumaksu ning kui välismaal on tulumaksu määr väiksem, siis juurde maksta Eesti tulumaksu ja välismaal kinnipeetud tulumaksu vahe. Kui välismaal

²² Maksukorralduse seadus § 33 lg 1. 20.02.2002.-RT I 2002, 26, 150, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

²³ Lehis, L. Maksuõigus. 2004. Tallinn: Juura, lk 299

²⁴ Tingas, R. Eesti Majanduse Teataja. 3/2005, lk 6

on tulumaksu kinni peetud rohkem, kui maksulepingus lubatud (juhul kui on olemas maksuleping), saab Eestis arvesse võtta üksnes maksulepinguga ette nähtud tulumaksu 10% (TuMS § 45 lg 6) ja ülejäänud on võimalik välismaa maksuhaldurilt kolme aasta jooksul tagasi taotleda. Kui mitteresidentist füüsiline isik on saanud Eestist intressitulu, millelt on tulumaks kinnipeetud, vähendab Eestis tasutud tulumaks tema maksukohustus residentiriigis (sama põhimõtte kehtib ka reeglina juriidilise isiku puhul).

Kokkuvõtvalt intresside maksustamisest võib öelda, et nii residentide kui mitteresidentide puhul ei maksustata Eesti krediitiasutuselt saadud intresse. Füüsiliselt isikust Eesti residentide puhul maksustatakse intressitulu kõikidel teistel juhtudel, ka välismaal saadud intressitulu on Eesti residentil kohustus deklareerida Eesti maksuhaldurile ning selle suhtes rakendatakse krediitimeetodit. Mitteresidentide puhul teistel juhtudel intressitulu ei maksustata. Näiteks kui mitteresident saab Eestist intressitulu, siis Eesti riik seda ei maksusta. Küll aga on mitteresidentil kohustus deklareerida see oma residentiriiki. Mitteresidentide poolt saadud intressitulu maksustamisel on vaid üks erandjuht, nimelt maksustatakse mitteresidentide poolt saadud intressitulu juhul, kui see ületab oluliselt turutingimustel sarnaselt võlakohustuselt makstava summa intressi summat võlakohustuse tekkimise ja intressi maksmise ajal.

Litsentsitasude maksustamist reguleerib TuMS § 16 ja mitteresidentide poolt saadud litsentsitasu § 29 lg 6. Mitteresidentidele makstud litsentsitasu on Eestis maksustatav, kui intellektuaalomandist tulenevate õiguste kasutaja on Eesti riik, kohalik omavalitsus, resident või mitteresident on püsiva tegevuskoha kaudu või arvel. Samuti kuulub litsentsitasu Eestis maksustamisele, kui tööstuslikku, kaubanduslikku või teadusalast sisseseadet või oskusteavet kasutatakse Eestis. mitteresidentide puhul rakendub litsentsitasule tulumaksumäär 15%. Maksulepingutes on litsentsitasude maksustamine sätestatud artiklis 12, mis ütleb, et kui litsentsitasu makstakse seoses tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade kasutamise eest, on tulumaksu kinnipidamine piiratud maksumääraga 5%, muudel juhtudel on maksimaalne määr 10%.

Eesti füüsiline isik peab arvestama, et välismaalt saadud litsentsitasu kuulub Eestis maksustamisele nagu igasugune muu välisriigist saadud tulu, kuid seejuures arvestatakse maksulepingu määrade ulatuses makstud litsentsitasu.

Seoses litsentsitasude maksustamisega tuleb praktikas tihti ette olukordi, kui maksuameti poole pööratakse küsimusega kuidas ja mis alustel maksustatakse mitteresidendi poolt sõiduauto rendist saadud tulu. Väljakujunenud praktika kohaselt loetakse sõiduauto renti seadme rendiks ning vastavalt TuMS § 16 lg 3 kohaselt maksustatakse tulumaksuga tasutööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade või tööstuslikku, kaubanduslikku või teadusalast kogemust puudutava informatsiooni kasutada andmise eest. Sõiduauto rent liigitub tööstusliku sisseseadme alla ning vastavalt maksulepingule saab kohaldada 5% tulumaksumäära. Esmapilgul võõristust tekitav liigitamine on tingitud maksulepingute keelelisest erinevusest ning inglisekeelne tekst tundub loogilisem kui artikli eestikeelne vaste.

01.01.2009. aastal kehtima hakkavas tulumaksuseaduses on seoses litsentsitasude ja dividendimaksetega muudatused. Nimelt, mitteresidendile makstavaid litsentsitasusid ei maksustata, mis tähendab, seda, et hetkel kehtiv TuMS § 31 lg 4-5 tunnistatakse kehtetuks. Ka TuMS § 29 lg 8 tunnistatakse kehtetuks.

Kokkuvõtvalt litsentsitasude maksustamisest võib öelda, et kui Eesti resident maksab litsentsitasu mitteresidendile, on see Eestis maksustatav 15% tulumaksu määraga, mida maksuleping alandab 5%-le või 10%-le. Kui Eesti füüsiline isik või äriühing on saanud välisriigist litsentsitasu, rakendatakse Eestis topeltmaksustamise vältimiseks krediidimeetodit. Sarnast meetodit kasutavad ka paljud teised riigid, kes oma residentide puhul rakendavad välisriigist saadud tulu ja makstud tulumaksu osas krediidimeetodit.

2.5. Kunstniku või sportlase esinemise tasu

Tulumaksuga maksustatakse mitteresidendist kunstnikule või sportlasele seoses tema esinemisega Eestis või seoses tema teoste esitamisega Eestis makstud tasu. Tulumaksuga maksustatakse ka mitteresidendist kolmandale isikule makstud tasu residentist või mitteresidendist kunstniku või sportlase Eestis toimunud tegevuse eest. Esinemistasu ei

sõltu Eestis viibitud päevade arvust, oluline on, et esinemine on toimunud Eestis, kasvõi paari tunni jooksul.²⁵

Residendist füüsilise isiku tulude loetlus ei ole sellist tululiiki eraldi nimetatud, sest selle järele puudub vajadus. Mitteresidendi puhul on kunstnike ja sportlase tulu eraldi nimetamine vajalik seetõttu, et sedalaadi tegevuse maksustamisel kehtivad rahvusvahelises praktikas teistsugused põhimõtted võrreldes palgatulu ja vabakutselise tegevusega. Kunstniku või sportlase esinemise tasust peetakse tulumaksu kinni 15%-lises määras. Maksulepingud kinnipidamismäär ei vähenda.²⁶ Seega võib tuluallikariigis maksustada piiranguteta ning rakendub tulu osas, mis on otseselt või kaudselt seotud avaliku esinemisega ja ei laiene tavaliselt muudele varalistele õigustele (nt plaatide müük, litsentsitasud) ega teenustele (lavamehhaanikud)

Kunstniku või sportlase esinemise tasu reguleerib ka maksulepingu artikkel 17, mis ütleb, et olenemata 14. ja 15. artikli sätetest võidakse lepinguosalise riigi residendi teatris, kinos, raadios või televisioonis artistina, või muusiku või sportlasena teises lepinguosalises riigis toimuvast isiklikust tegevusest saadud tulu maksustada selles teises riigis. Kui kunstniku või sportlase isiklikust tegevusest tekkinud tulu ei saa kunstnik või sportlane, vaid mõni teine isik, siis võidakse seda tulu, olenemata 7., 14. ja 15. artikli sätetest, maksustada selles lepinguosalises riigis, kus kunstniku või sportlase tegevus on toimunud.²⁷

Maksulepingutes on artistide (taidurid, kunstnikud) ja sportlaste kohta toodud erisäte eelkõige seetõttu, et nende puhul ei saa rakendada traditsioonilisi palgatulu või ettevõtlustulu maksustamise meetodeid. Kuna sportlase ja artistide tegevus välisriigis on piisavalt lühike, ei saa neil tekkida välisriigis püsivat tegevuskohta, samuti ei kuuluks nende tasu maksustamisele seal palgatuluna, kuna nende viibimine välisriigis on piisavalt lühiajaline. Siinkohal tuleb meeles pidada, et artisti ja sportlase tulu loetakse esinemiskoha riigi tuluallikast pärinevaks olenemata sellest, millisest riigist on väljamakse teostatud. Näiteks kui sportlane saab kogu oma sissetuleku residendiriiigi äriühingu poolt väljamakstavatest reklaamirahadest, tuleb sissetulek jagada vastavalt tema osalustele eri

²⁵ Tulumaksuseadus § 29 lg 10. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

²⁶ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: OÜ Casus, lk 106

²⁷ Eesti Vabariigi ja Ukraina vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. Artikkel 17

riikide spordivõistlusel ning vastavalt igas riigis deklareerida. Mitmetes lepingutes võivad esineda sätted, mis näevad ette, et lepinguosaliste riikide, kohalike omavalitsuste või riiklike fondide poolt makstud tasud kuuluvad maksustamisele ainult kunstniku või sportlase residentsusriigis.²⁸

Artisti mõistet ei ole maksuleping defineerinud. Artikli 17 lõikes 1 on vaid esitatud näidisloetelu võimalikest kvalifitseeruvatest tegevustest. OECD mudellepingu ametlikes kommentaarides on viidatud otseselt sellele, et mõiste artist hõlmab otseselt näiteks filminäitlejaid, samuti ka näitlejaid, kes osalevad filmireklaamis. Tegemist ei pea olema sugugi professionaalse näitlejaga, vaid ka lihtsalt tuntud inimesega, kes esineb näiteks reklaamis. Oluline on, et tegemist oleks isikuga, kes esitab avalikkusele teost. Artisti mõiste võib laieneda ka poliitilisele, sotsiaalsele või heategevuslikule tegevusele, kui selles võib tuvastada meelelahutuslikku momenti. Samas ei laiene artikkel 17 näiteks konverentsil loengut pidavale isikule, televäitluses või talk-shows osalejale või ka artisti saatvale administratiivtöötajatele (kaameramehed, produtsendid, koreograafid jne). Sportlase mõiste laieneb lisaks klassikalistele spordialadele (kergejõustik, ujumine) ka näiteks golfi- ja tennisemängijatele, vormelisõitjatele, kabetajatele, maletajatele ja piljardimängijatele. Oluline on siinkohal veel see, et spordiks loetakse nii füüsilist kui ka vaimset tegevust. Ei ole sugugi oluline, et tegemist oleks üldlevinud või näiteks olümpiakavas oleva spordialaga. Sportlaseks võib lugeda ka leiliviskamise, naise kandmise vms võistlusel osalejat või mistahes rekordipüstitajat (nt posti otsas istumine, ühel jalal seismine, seksuaalvahekorrad jms), kes saab oma etteaste eest tasu. Paljude „modernsete“ spordialade puhul ei olegi võimalik eristada sportlast ja artisti, kuna tegemist on meelelahutusäri.²⁹

Kuna artikli 17 alusel maksustatakse ainult artistide ja sportlaste esinemisega seotud tasud, tuleb see eristada muudest võimalikest tasudest, mida vastav isik võib tuluallikariigist saada (näiteks kui isik näitleb filmis ning samas ka juhendab filmi tegemist). Maksulepingu kommentaaride kohaselt tuleb kombineeritud tegevuste korral tuvastada, milline element artisti tegevuses domineerib.³⁰ Kui kogu tegevust on võimalik kvalifitseerida teoste esitamisenä ning muu tegevus on seda abistav, siis tuleb kogu tulule

²⁸ Eesti Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping.

²⁹ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: OÜ Casus, lk 556

³⁰ K, Vogel. Doppelbesteuerungabkommen. Kommentar 3. Aufl. München: C.H. Beck, 1996, S. 1232-1233

rakendada artiklit 17. Kui isiku põhitegevus oli näiteks töö filmimise juhendajana ning ta täitis sealjuures episoodilisi rolle massistseenides või asendas haigestunud näitlejat, siis maksustatakse kogutulu muude artiklite (nt palgatulu või eraviisiline teenistus) alusel. Kõigil muudel juhtudel, kui erinevat laadi tegevus ei ole omavahel niimoodi seotud, et nende puhul saaks rääkida domineerivast ja abistavast tegevusest (nt kui isik osaleb samaaegselt ühe filmi režissöörina, teise filmi produtsendina ja esineb kolmandas filmis näitlejana), tuleb tulu eriliikide vahel proportsionaalselt jagada.³¹

2.6. Pensionitulu maksustamine

Vastavalt TuMS § 19 maksustatakse Eesti residendist füüsilisele isikule makstud pension ning vastavalt TuMS § 29 lg 9 kohaselt maksustatakse mitteresidendile makstav pension. Eesti residendile on pensionide maksustamisel ette nähtud täiendav tulumaksuvaba miinimum, milleks on 36 000 Eesti krooni. Seega ei maksustata Eesti residendist füüsilise isiku poolt saadud pensioni, kui see ei ületa aastas 63 000 (27 000 + 36 000) eesti krooni (igakuiselt 5250 krooni).

Maksulepingutes puudutab pensionide maksustamist artikkel 18, mis reeglina luba maksimaalse määrana 15% tulumaksumäära. Erinevad maksulepingud on selles osas erinevad, näiteks Eesti ja Läti ning Eesti ja Saksamaa vaheline maksuleping piirab Eesti riigil pensionide maksustamist, kui saaja esitab Eesti maksuhaldurile residentsustõendi. Seoses Läti ja Saksamaa pensionäridega on tänasel hetkel aktuaalne probleem, mis seisneb selles, et asjaajamine mõlemate osapoolte vahel on väga koormav – kuigi maksulepingu alusel on residentsustõendi esitamisel mainitud pensionäridel õigus saada tulumaksuvabastus, juhtub tihti nii, et see jääb saamata. Põhjus miks maksulepingus sätestatud soodsam tingimus ei kohaldu on see, et pensionärid ei tea tihti Eesti seadust. Samas on tegu vanuritega ning tihti ei ole nad võimelised enam asju ajama ning füüsilise isiku residentsustõend kehtib ainult ühe aasta. Tihti on kinni peetud tulumaksu summa poole tuhande krooni suuruses ning kui Läti või Saksamaa pensionär hakkab seda tagasi taotlema, võib juhtuda, et ta saab tagasi peaaegu olematu summa, sest ülekande tasud välispanka on peaaegu sama suured kui taotletud tulumaksu summa (lätlasest ja sakslasest pensionäridel ei ole reeglina Eesti pankades kontot ja nad ei oska kasutada internetipanka).

³¹ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: OÜ Casus, lk 557

Selliseid pensionäre on ligikaudu 4000 ning kui nad hakkavad ühekaupa residentsustõendeid esitama, siis on see protsess väga pikk ja koormav mõlemale osapoolle.

Läti ja Saksamaa pensionäride probleemi lahenduseks pakub autor välja, et sarnaselt väärtpaberite puhul võiks ka siin kasutada esindajakontot.³² Põhimõtteliselt tähendab see seda, et Läti riik (vastav riigiasutus) kinnitab tulu saajate residentsust ühtse nimekirjana. Et iga pensionär ei peaks eraldi residentsustõendit hankima ja seda Eestisse saatma, kui see info on tõenäoliselt teisel riigiasutusel niigi olemas. See kehtib muidugi juhul, kui Eestist saadud pensione makstakse välja teise riigi sotsiaalkindlustusameti kaudu. Kui pension makstakse välja Eesti Sotsiaalkindlustusameti poolt otse pensionäriale, siis seda võimalust ilmselt kasutada ei saa, sest pensionär võib asuda kus iganes riigis ja siis tal ei ole õigust niisama mõne maksulepingu soodustustele. Kui riigiasutused niimoodi omavahel suhtleksid, lihtsustuks asjaajamine mõlemale poolele oluliselt ja mis kõige olulisem – pensionärid, kes on maksulepingust tulenevalt õigustatud tulumaksu vabastuseks, saaksid pensioni kätte.

Pensionide tulumaksuvabastus võib kohalduda ka pensionäridele, kes on Euroopa Liidu teise liikmesriigi residendid ja vähemalt 75% oma maksustatavast tulust saanud Eesti Vabariigist. Seega kohalduvad nii Euroopa Liidu liikmesriigi pensionäridele kui ka maksulepingu riigi pensionäridele Eesti maksumääradest soodsamad tingimused ning võrreldes Eesti pensionäride maksustamisega, ei erine mitteresidentist pensionäride maksustamine kas üldse või oluliselt mitte.

Seega, kui Eesti Sotsiaalkindlustusamet maksab pensioni Eesti residendile, siis on ettenähtud tulumaksuvaba miinimum (k.a. 27 000) ja lisaks veel täiendav maksuvabastus (36 000). Kui pension makstakse välja näiteks Soome residendile, siis peetakse Eestis tulumaks kinni, kuid EL liikmesriigi tulu saaja saab kasutada TuMS § 28³, kui 75% tuludest Eestis. Kui pension makstakse välja näiteks Läti või Saksamaa pensionäridele, siis kehtib maksuleping (ka Soome puhul on maksuleping, kuid see on pensionide maksustamise osas erinev), mis tähendab, et residentsustõendi esitamisel pensioni Eestis ei maksustata. Kui residentsustõend jääb esitamata, siis maksustatakse pension

³² Rahandusministri määrus "Residentsuse ja tulu saaja tõendamine välislepingu rakendamiseks" § 2 lg 6. 18.06.2004 - RTL, 28.06.2004, 86, 1356

väljamaksmisel Eestis, kuid isikul on õigus enamakstud tulumaks 3 aasta jooksul tagasi küsida.

2.7. Mahaarvamiste tegemine

Tulumaksuseaduse peatükk neli käsitleb residentist füüsilise isiku tulust tehtavaid mahaarvamisi. Need mahaarvamised kehtivad ainult Eesti riigi residentidele ja ei ole lubatud mitteresidentidele. Residentist füüsilise isiku maksustamisperioodi tulust arvatakse maha maksuvaba tulu, mis 2008 aastal on 27 000 krooni, 2009 aastal on 30 000 krooni ja 2010 aastal 33 000 krooni. Mitteresident, kes Eestis töötab maksab tulumaksu esimest kroonist alates ja väljamakse tegija talle maksuvaba tulu ei arvesta. Samuti ei ole mitteresidentist füüsilistel isikutel õigus saada täiendavat maksuvaba tulu lapse ülalpidamise korral, pensioni korral, tööõnnetus- või kutsehaigushüvitise korral. Neil pole õigust maha arvata makstud elatist, eluasemelaenu intresse, koolituskulusid jne. Eesti residentidele kehtib alates 01.01.2008 täiendav maksuvaba tulu alates esimesest lapsest.

Mahaarvamisi võib oma Eestis maksustamisele kuuluvast tulust teha ka muu Euroopa Liidu liikmesriigi residentist füüsiline isik, kes sai maksustamisperioodil vähemalt 75% oma maksustatavast tulust Eestis ja kes esitab residentist füüsilise isiku tuludeklaratsiooni. Maksustatavaks tuluks loetakse tulu enne mahaarvamiste tegemist vastavalt nimetatud riigi seadustele.³³ Seega tehakse vahet Euroopa Liidu liikmesriigi mitteresidentidel ja väljaspool Euroopa Liidu liikmesriigist pärit mitteresidentidel. Selleks, et Euroopa Liidu liikmesriigi resident ja Eesti riigi suhtes mitteresidentist füüsiline isik saaks mahaarvamisi teha peab ta tõestama, et ta on 75% tulust teeninud Eestis. Selleks peab ta Eesti maksuhaldurile tooma residentiriigi maksuametist tõendi, kus on kirjas tema seal teenitud tulud. Ilma selle tõendita ei ole võimalik Eestis mahaarvamisi teha.

Traditsiooniline maksumaksjate liigitamine residentideks ja mitteresidentideks võib vahel sattuda vastuollu töajõu vaba liikumise reeglitega (Euroopa Ühenduste asutamislepingu artiklid 39-42 näevad ette töajõu vaba liikumise põhimõtte). Üks konkreetne näide, mille kohta on olemas Euroopa Kohtu pretsedent ja sellele eelnenud komisjoni soovitus, puudutab niinimetatud piirialatöötajaid ehk isikuid, kes elavad ühes riigis ja töötavad teises

³³ Tulumaksuseadus § 28³. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

riigis.³⁴ Probleem oli selles, et kui inimene teenib suurema osa tulust riigis, kus ta ise ei ela, siis ei saa ta tulust teha mahaarvamisi, kuna ta on mitteresident. Ta ei saa neid mahaarvamisi teha ka oma koduriigis, sest tal ei ole selles riigis tulusid milles, neid mahaarvamisi teha (tasaarvestusmeetodi puhul saab takistuseks piirang, mis ei luba välismaal tasutud tulumaksu tagastamist koduriigis). Nii tekibki olukord, kus üle piiri tööl käivad isikud peavad maksma rohkem tulumaksu kui need, kes elavad ja töötavad samas riigis. Euroopa Kohus leidis, et selline olukord takistab tööjõu vaba liikumist liikmesriikide vahel. Eelkirjeldatud probleemide lahendamiseks andis Euroopa Komisjon välja soovitus mitteresidentide teatud tululiikide maksustamise kohta liikmesriikides. Soovitus kohaselt ei tohiks liikmesriik maksustada mitteresidentist füüsilist isikut residentist koormavamalt, kui ta on maksustamisperioodil teeninud selles liikmesriigis vähemalt 75% oma maksustavast kogutulust. Mitteresidenti tuleb kohelda residentiga võrdselt kõikides tulude arvestamise ja mahaarvamise sätetes (nt abikaasade ühine tuludeklaratsioon, elatise või koolituskulude mahaarvamine tulust jne). Piirialatöötaja residentsusriik võib sel juhul keelata sellele maksumaksjale oma riigis kehtivate soodustuste rakendamise, sest vastasel juhul saaks isik topeltsoodustusi ning tekiks olukord, kus mitteresidente maksustatakse soodsamalt kui residente. Soovitus eesmärk oli ühtlustada liikmesriikides kehtestatavaid seadusemuudatusi, sest soovitus andmise ajaks oli osa liikmesriike juba võtnud vastu võrdset kohtemist tagavad eeskirjad ning osa riike olid vastavaid muudatusi ette valmistamas.³⁵

Tulumaksuseaduse § 28³ kehtib alates 01.05.2004 ja näeb ette, et kui teise liikmesriigi resident saab vähemalt 75 % oma aasta kogutulust Eestis, siis on tal õigus esitada residentist füüsilise isiku tuludeklaratsioon ning teha § 23-28³ lubatud mahaarvamisi (maksuvaba tulu, elatis, koolituskulud, eluasemelaenu intressid, annetused, kogumispensioni maksed jne). Siinkohal on väga oluline aspekt see, et tulude koosseisu arvutamisel lähtutakse isiku residentsusriigi seadustest, sest maksustavate ja maksuvabade tulude määratlused võivad erinevates riikides olla erinevad. Näiteks ei loeta Eestis dividende ja ka erisoodustusi saaja tulu hulka, aga paljudes teistes riikides loetakse. Näitena võib tuua olukorra, kui Saksamaa resident saaks Eestis palgatulu 1 miljon krooni aastas ja Saksamaal dividende 9 miljonit krooni, siis Eesti tulumaksuseaduse kohaselt

³⁴ Lehis, L. Maksuõigus. 2004. Tallinn: Juura, lk 305-306

³⁵ Euroopa Kohtu 14.12.1995 otsus kohtuasjas C-279/93 (Schumacker)

koosneks isiku maksustatav tulu 100% Eestist saadud tulust, aga Saksamaa seaduse kohaselt oleks isiku Eestis saadud tulu osas ainult 10% kogu tulust.

Eesti residendist füüsiliste isikute ja mitteresidendist füüsiliste isikute erinevused mahaarvamiste tegemisel on veelgi vähenenud. Alates 01.01.2008 aastal jõustunud tulumaksuseaduse § 32 lg 4 kohaselt füüsilisest isikust ettevõtja võib omatoodetud töötlemata põllumajandussaaduste, samuti talle kuuluvalt kinnisasjalt saadud metsamaterjali võõrandamisest saadud tulust, millest on tehtud lõikes 1 nimetatud mahaarvamised, maksustamisperioodil täiendavalt maha arvata kuni 45 000 krooni. Alates käesoleva aasta algusest on nimetatud sätte sõnastusest eemaldatud sõna “residendist”, mistõttu alates 01.01.2008 kohaldub vastav maksuvabastus ka mitteresidendist füüsilisest isikust ettevõtja puhul.

Ühise tuludeklaratsiooni võivad peale abikaasade, kes mõlemad on Eesti residendid, esitada ka abikaasad, kellest üks on Eesti resident ja teine Euroopa Liidu liikmesriigi resident, kelle tulust vähemalt 75% on saadud Eestis. Ühise deklaratsiooni võivad esitada ka Euroopa Liidu liikmesriigi omavahel abielus olevad residendid, kelle kogutulust vähemalt 75% on saadud Eestis. viimasel juhul on oluline, et kui ainult üks abikaasa on 75% tulust Eestis teeninud, siis ühisdeklaratsiooni esitada ei saa.

Alates 2007.aastast maksustatakse mitteresidendi tuluna Eesti residendilt saadud elatist.³⁶ Mitteresidendile makstud elatis on maksustatav tulu, mida residendist maksja võib maksustatavast tulust maha arvata, ka juhul, kui välisleping ei luba mitteresidendi elatist Eestis maksustada. Kui elatis makstakse Armeenia, Austria, Hiina, Hispaania, Hollandi, Horvaatia, Kasahstani, Leedu, Moldova, Poola, Rumeenia, Saksa, Šveitsi, Slovaki, Sloveenia, Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa, Tšehhi, Türgi, Ukraina, Ungari või Valgevene (alates 2009) residendile, kes on oma residentsust dokumentaalselt tõendanud, siis nimetatud maksulepingute muu tulu artikli kohaselt Eestis tulumaksu kinni ei peeta. Sarnane maksuvabastus võib olla ka tulevastes maksulepingutes, mis veel hetkel ei kehti. Väljamakse tuleb siiski deklareerida TSD lisal 2, kinnipeetud tulumaksu veergu märgitakse 0.

³⁶ Tulumaksuseadus § 29 lg 1. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

Näitena võib tuua ühe isikuga seotud mahaarvamise probleemi, nimelt olukorra, kui taoline makse on piiriülene. Kohtus on pooleli Saksamaa residendi *E. Shemppi* kohtuasi. Hr Shempp maksis oma Austrias elaval endisele naisele elatist. Saksamaal on elatis maksja tulust mahaarvatav, kui saaja elukohariigis seda arvestatakse. Aga Austrias ei ole alimendid ei mahaarvatavad ega ka maksustatavad. Küsimus on selles, et kuna piiriülese majandustegevusega pole siin tegemist, siis kas saab hr Shempp tugineda asutamislepingu artiklile 12 (üldine mitte-diskrineerimise klausel) või artiklile 18 (tema endise abikaasa elukoha õigus) või polegi tal võimalik asutamislepingu vabadustele apelleerida (kui siis ehk maksete vabadust reguleeriva artikli 56 kaudu). Prognoosime, et hr Shemppile antakse õigus asutamislepingu vabadustele tugineda, kuid ta võib siiski kaotada, sest tema kohtuasjas on tegemist liikmesriikide seaduse lahknevusega, mida negatiivse integreerimise kaudu ei kõrvaldata. Kui Saksamaa oleks mahaarvamise keelanud vaatamata sellele, kas Austria elatist maksustab või ei, siis võiks hr Shempp võitjana välja tulla.³⁷

2.8. Kasu vara võõrandamisest

Tulumaksuga maksustatakse kasu, mida mitteresident sai vara võõrandamisest, kui müüdüd või vahetatud kinnisasi asub Eestis või registrisse kantav vallasasi oli kuni võõrandamiseni registreeritud Eesti registris või võõrandatud asja- või nõudeõigus oli seotud Eestis asuva kinnisasja või ehitise kui vallasasjaga või võõrandati osalust äriühingus, lepingulises investeerimisfondis või muus varakogumis, mille varast võõrandamise ajal või mõnel perioodil võõrandamisele eelnenud kahe aasta jooksul moodustasid otse või kaudselt üle 50% Eestis asuvad kinnisasjad või ehitised kui vallasasjad ja milles mitteresidendil oli võõrandamise ajal vähemalt 10%line osalus.³⁸

Vara võõrandamisest saadud kasu või kahju arvestamine toimub vastavalt TMS § 37 kohaselt. Kasu või kahju vara müügist on müüdüd vara soetamismaksumuse ja müügihinna vahe. Kasu või kahju vara vahetamisest on vahetatava vara soetamismaksumuse ning vahetuse teel vastu saadud vara turuhinna vahe. Maksumaksjal on õigus kasust maha arvata vara müügi või vahetamisega otseselt seotud dokumentaalselt tõestatud kulud,

³⁷ Terra, Ben. J. Wattel, Peter. J. Euroopa Maksõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006, lk 92

³⁸ Tulumaksuseadus § 29 lg 4. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

näiteks maakleri- ja notaritasud. Tehingust saadud kasu deklareeritakse vastavalt tulu saamisele.³⁹ Kinnisasja võõrandamisel on mitteresident kohustatud esitama tuludeklaratsiooni kuu aja jooksul pärast kasu saamist Maksu- ja Tolliametile. Mitteresident arvutab tuludeklaratsiooni alusel maksmisele kuuluva maksusumaa ning tasub selle kolme kuu jooksul pärast tuludeklaratsiooni esitamise tähtpäeva Maksu- ja Tolliameti pangakontole. Mitteresidendi poolt esitatavad tuludeklaratsioonivormid on kinnitatud Rahandusministri 19.01.2004 aasta määrusega nr 11 (RTL 2004, 13, 182, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega). Vorm V1 on deklaratsioon Eestis vara võõrandamiselt kalendriaastas saadud maksustatava kasu kohta. Renditulu deklareerimise kohustus on nii Eesti residendil kui ka mitteresidendil ja erinevalt vara võõrandamisest saadud kasult, deklareeritakse see järgmise aasta 31. märtsiks. Vara võõrandamiselt saadud kasult väljamakse tegija tulumaksu kinni ei pea.

Eesti resident ei pea deklareerima ega tasuma tulumaksu kinnisasja võõrandamisest, kui kinnisasi oli tema elukoht. Kui kinnisasi, mida võõrandati, ei olnud tema elukoht, siis reguleerib seda TuMS §15.

Maksulepingutes reguleerib kasu vara võõrandamisest tavaliselt artikkel 13 (inglise keelses tekstis *capital gains*, saksa keelsetes tekstides *Veräußerungsgewinn*, eesti keelsetes tõlgetes kasutatakse mõistet kapitali juurdekasv).⁴⁰ Maksulepingute kohaselt loetakse kinnisvara võõrandamiselt (enamlevinumad võõrandamisvormid on müük ja vahetus) saadud kasu selle riigi tuluks, kus võõrandatav kinnisasi asub. Muu vara võõrandamisest saadud kasu loetakse selle riigi tuluks, kus isik, kes on võõrandaja, on resident. Seega on Eesti riigil maksulepingute kohaselt piiramatu õigus maksustada kinnisvara võõrandamisest saadud tulu, kui võõrandatud kinnisasja asukoht on Eesti. Lepinguosalise riigi residendi poolt teises lepinguosalises riigis paikneva 6. artiklis käsitletud kinnisvara võõrandamisel saadud kapitali juurdekasvu võidakse maksustada selles teises riigis.⁴¹

Mõistel „kinnisvara“ on tähendus, mis tal on selle lepinguosalise riigi seaduse alusel, kus mainitud vara tegelikult asub. Mõiste hõlmab iga juhul kinnisvara päraldisi, põllumajanduses ja metsanduses kasutatavaid seadmeid ning eluskarja, maaomandit

³⁹ Tulumaksuseadus § 37. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

⁴⁰ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: OÜ Casus, lk 531

⁴¹ Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. Artikkel 13

käsitleva üldise seadusega sätestatud õigusi, ehitisi, optioone ja sarnaseid kinnisvaraga seotud õigusi, kinnisvara kasutamiseõigusi ja õigusi muutuvatele või püsivatele väljamaksetele töö või õiguse eest tööle maavarade leiukohtade, allikate ja teiste loodusvaradega. Laevu, kaatreid ja õhusõidukeid ei käsitleta kinnisvarana.⁴²

Vastavalt TuMS § 29 lg 4 p 5 maksustatakse tulumaksuga kasu, mida mitteresident sai vara võõrandamisest, kui võõrandati osalust äriühingus, lepingulises investeerimisfondis või muus varakogumis, mille varast võõrandamise ajal või mõnel perioodil võõrandamisele eelnenud kahe aasta jooksul moodustasid otse või kaudselt üle 50% Eestis asuvad kinnisasjad või ehitised kui vallasasjad ja milles mitteresidendil oli võõrandamise ajal vähemalt 10% osalus. Kapitali juurdekasvusu puudutab maksulepingutes artikkel 13 ja näiteks Hollandi maksuleping on teiste lepingute võrreldes selles osas eriline, et näiteks kui Hollandi resident võõrandab osaluse äriühingus, mis vastab TuMS § 29 lg 4 p 5 tingimustele, siis maksuleping seda Eestis maksustada luba (maksustatakse residendiriigis). Kui aga näiteks Soome resident võõrandab osaluse äriühingus, mis vastab TuMS § 29 lg 4 p 5, siis maksustatakse see Eestis, sest maksuleping Eesti maksustamisõigust ei piira.

Kui Eesti kasutab oma residentide suhtes topeltmaksustamise vältimiseks krediidimeetodit, siis näiteks Hollandi maksuleping sisaldab vabastusmeetodit Eestist saadud tululiikidele, välja arvatud dividendid, intressid, ja litsentsitasud, kuna neid tululiike võib allikariik maksustada ainult piiratud maksumääraga. Näiteks kui Hollandi resident võõrandaks Eestis vara ja Eestil kui tuluallikariigil oleks õigus seda tulu maksustada, aga Eesti siseriiklik seadus seda maksustada ei lubaks, siis Hollandi resident koduriigis (juurde) maksma ei peaks.

Topeltmaksustamise vältimiseks kasutataksegi kas krediidimeetodit või vabastusmeetodit. Krediidimeetod võimaldab teises riigis tasutud maksu oma riigis tasumisele kuuluvast maksust maha arvestada. Krediidimeetodit kasutatakse kapitali eksportimise neutraalsuse saavutamiseks. Kapitali importimise neutraalsuse tagamiseks peaksid riigid kasutama vabastusmeetodit, et maksustamine toimuks ainult selle riigi maksuseaduste alusel, kuhu riiki investering tehakse. Koduriigis oleks investeringutulu maksust vabastatud. Riigid, kes soodustavad kapitali importimise neutraalsust, kasutavad krediidimeetodi asemel vabastusmeetodit. Näiteks Belgia, Hollandi, Iirimaa, Luksemburgi, Poola, Saksamaa,

⁴² Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. Artikkel 6

Šveitsi, Türgi ja Ungari maksulepingud Eestiga sisaldavad vabastusmeetodit Eestist saadud tululiikidele, välja arvatud dividendid, intressid ja litsentsitasud, kuna neid tululiike võib allikariik maksustada ainult piiratud maksumääraga. Paljud riigid, sealhulgas Eesti, soodustavad pigem kapitali eksportimise neutraalsust ja kasutavad seega krediidimeetodit. Kuna riikide maksusüsteemid on erinevad, ei ole kapitali eksportimise ja importimise neutraalsust võimalik saavutada samaaegselt.

2.8.1. Omandireformi käigus tagastatud vara võõrandamiselt saadud kasu maksustamise vastavus Euroopa Liidu seadusandlusega

Vastavalt TuMS § 15 lg 4 p1 kohaselt ei maksustada Eesti residentist füüsilise isiku poolt omandireformi käigus tagastatud vara ning vastavalt TuMS § 31 lg 1 p 2 ei maksustata tulumaksuga mitteresidendi poolt omandireformi käigus tagastatud vara. Seega ei tehta antud juhul vahet residentil ja mitteresidentil, kuid hoolimata sellest on antud teemaga seoses olnud vaidlusi ja kohtulahendeid. Näitena võib tuua olukorra, kus Eesti kodanikust Rootsi resident esitas Põhja maksu- ja tollikeskusele deklaratsioonivormi V1 (mitteresidendi kasu Eestis asuva vara võõrandamisest), milles deklareeris tasumisele kuuluvat tulumaksu. Deklaratsiooni juurde saadetud kaaskirjas märkis isik täpsustavad andmed: pärandatud vanaisa talu. Ta maksis deklaratsioonis oleva tulumaksu summa ära, kuid mõni aeg hiljem saatis Maksu- ja Tolliametile tulumaksu tagastusnõude, milles palus ülalkirjeldatud deklaratsioonide ja kehtiva tulumaksuseaduse alusel tasutud tulumaksu tagastada. Nõudes märgib isik, on Eesti kodanik, kuid Rootsi resident ning et vara võõrandamiselt saadud kasu ei oleks maksustatud, kui tegemist oleks olnud Eesti residentiga. Tagastusnõuet põhjendab isik sellega, et kehtiv tulumaksuseadus diskrimineerib mitteresidente ja on vastuolus Euroopa Liidu seadusandlusega pärast Eesti liitumist Euroopa Liiduga. Isik juhib tähelepanu sellele, et mitmed Euroopa Liidu riigid on seoses maksumaksjate kaebustega olnud sunnitud oma seadused üle vaatama selliselt, et oleks tagatud residentide ja mitteresidentide võrdne kohtlemine.

Maksuhalduri seisukoht ja põhjendused olid järgnevad: isik käsitleb ennast tagastusnõude ja deklaratsioonide esitamisel mitteresidentina, mida kinnitab ka nõude juurde esitatud dokumentidest nähtuv nõude esitaja elukoha aadress Rootsis. TuMS § 15 lg 1 kohaselt maksustatakse kasu (§ 37) ükskõik millise võõrandatava ja varaliselt hinnatava eseme,

sealhulgas kinnis- või vallasasja müügist või vahetamisest. Tulumaksuga ei maksustata kasu, mis on sätestatud TuMS § 15 lõigetes 4 ja 5. TuMS § 29 lg 4 punkti 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga kasu, mida mitteresident sai vara võõrandamisest (§ 15 lg 1), kui müüdud või vahetatud kinnisasi asub Eestis. Mitteresidentidele seadusega ettenähtud maksuvabastused tulenevad TuMS §-st 31, kuid nende hulgas ei ole sätteid, mis võimaldaksid maksuvabastust omandireformi käigus tagastatud maa võõrandamisest saadud kasule (§ 15 lg 4 p 5) ning kasule, mida saadakse kinnisasja võõrandamisel, kui kinnisasja oluliseks osaks on eluruum ning kinnisasi on läinud maksumaksja omandisse õigusvastaselt võõrandatud vara tagastamise teel (§ 15 lg 5 p2).

Otsuses leiti ka seda, et TuMS viidatud sätted ei ole vastuolus Euroopa Liidu õigusega. Euroopa Ühenduse asutamislepingu alusel ei tohi liikmesriigid takistada Euroopa ühisturu toimimist, mis kujutab endast kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumise takistuste kõrvaldamist liikmesriikide vahel. Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikli 56 (endine artikkel 73b) kohaselt on keelatud kõik kapitali vaba liikumise piirangud liikmesriikide vahel. Nimetatud artikli suhtes erandi teeb aga EÜ asutamislepingu artikkel 58 (endine artikkel 73d) punkt 1 a), mis sätestab, et artikli 56 sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal. Küll aga sätestab sama artikli punkt 3, et vajalikud meetmed ja kord ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses. Seega ei ole üldjuhul välistatud residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine, kui selleks on olemas põhjendus. seotud tehingute maksustamine kinnisvara asukohariigis lähtub rahvusvahelise maksuõiguse ühest põhiprintsiibist, milleks on tuluallikaprintsiip.

Tuluallikaprintsiibi kohaselt on maksustamisõigus ülepiiristes suhetes sellel riigil, kellel on tuluallikaga tihedam seos. Rahvusvahelises maksuõiguses antakse selle printsiibi kohaselt esmane maksustamisõigus tuluallikariigile põhiliselt kahel alusel: tulu seos püsiva tegevuskohaga ja kinnisvara asukoht. Kinnisvara asukohariigil ei ole aga tavaliselt eksklusiivset maksustamisõigust, mis tähendab, et tuluallikariigil on küll õigus kinnisvaratehingutest saadud tulu maksustada, kuid lõplik maksukohustus määratakse siiski kindlaks maksukohustulase residendiriiigis. See aga omakorda tähendab, et kui residendiriiigi seaduste järgi kuulub kinnisvaratulu maksustamisele, siis juhul, kui

toluallikariik seda tulu ei maksusta, määrab maksu residendiriik. Eesti poolt sõlmitud topehlmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingud (edaspidi: maksulepingud) järgivad kinnisvaratulu maksustamisel toluallikaprintsiipi. Enamustes Eesti sõlmitud maksulepingutes (sh Rootsi maksulepingus) on riikide vahel kokkulepitud maksukrediidi võimaldamine residendiriigis, mis tähendabki, et residendiriik üksnes arvestab toluallikariigis tasutud maksu üldise maksukohustuse määramisel, kuid ei vabasta residentide oma riigis tasumisele kuuluvast maksust. Seega kui Eesti loobuks siin asuvast kinnisvarast saadud tulu maksustamisest mitteresidentide puhul, loobuks ta temale kuuluvast tulust residendiriigi kasuks, kuid maksukohustuslase jaoks maksustamise tulemus siiski soodsamaks ei muutuks.

Lisaks ei riku mitteresidentidele maksuvabastuse andmata jätmise ka EÜ asutamislepingust tulenevaid nelja põhivabadust. Omandireformi käigus tagastatud vara võõrandamist ei saa pidada tüüpiliseks kapitaliinvesteeringuks, millele Eesti tulumaksuseaduses soovitakse sätestada maksustamise kaudu piiranguid ning mis seetõttu muudaks investeerimise Eestisse ebaatraktiivseks või takistaks ülepiiriseid kapitalipaigutusi. Omandireformi põhjused ulatuvad palju sügavamale Eesti ajalukku kui on Euroopa Liit, ning antud juhtumil tehtud kapitalipaigutused on tehtud palju varem ja arvestamata seda, millised maksutagajärjed sellel võivad olla seoses kapitali vaba liikumise põhimõttega Euroopa Liidus alates aastast 2004. Nimetatud maksuvabastus residentidele ei ole ka kestva iseloomuga erand, sest maksuvabastust kohaldatakse ainult omandireformi käigus tagastatud vara esmamüügile ja seetõttu kaob selle maksuvabastuse osatähtsus aja jooksul ka residentide puhul. Kokkuvõtvalt leidis maksuhaldur, et tulumaksuseaduses mitteresidentidele omandireformi käigus tagastatud varade müügilt maksuvabastuse mitteandmine ei ole vastuolus Euroopa Ühenduse õigusega, kuna residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine on õigustatud lähtuvalt Eestis kehtiva tulumaksuseaduse ja Eesti poolt sõlmitud maksulepingute ühtse süsteemi terviklikkusest.

2.8.2. Omandireformi käigus tagastatud vara võõrandamiselt saadud kasu maksustamise vastavus Eesti Vabariigi põhiseadusega

Kui eelmises kaasuses kirjeldatud Eesti kodanik, kuid Rootsi resident leidis, et kehtiv tulumaksuseadus on diskrimineerib mitteresidente ja on vastuolus Euroopa Liidu seadusandlusega, siis järgnevas kohtuotsuses leidis kaebaja, et kehtiv tulumaksuseadus on vastuolus Eesti Vabariigi Põhiseadusega. Nimelt, Tallinna Füüsiliste isikute maksuamet (uue nimega Põhja maksu- ja tollikeskus) tegi 30.12.2003.a. füüsilisele isikule, kes on Kanada resident ja Eesti kodanik, maksuotsuse, millega kohustati tasuma tulumaks summas 774 183 Eesti krooni ja intresse 135 637 krooni. Isik esitas pärast maksuotsuse kättesaamist vaide, kuid vaie jäeti rahuldamata ning isik pöördus Tallinna Halduskohtu poole. Kaebuse esitaja väited olid järgmised: isik on Eesti Vabariigi kodanik ja maksuotsuses kirjeldatud kinnistu tagastati temale kui õigusvastaselt võõrandatud vara. Nimetatud kinnistu võõrandati. TuMS § 15 lg 5 p 2 järgi ei maksustata tulumaksuga võõrandamisest saadud tulu kui kinnisasja oluliseks osaks või korteriomandi või – hoonestusõiguse esemeks on eluruum ning kinnisasi on läinud maksumaksja omandisse õigusvastaselt võõrandatud vara tagastamise teel. Kaebaja leiab, et igasuguse maksu kehtestamisel tuleb järgida isikute võrdse kohtlemise, proportsionaalsuse põhimõtteid ning jälgida, et seadusandja poolt Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 113 alusel vastu võetavad maksuseadused ei rikuks muudes põhiseaduse sätetes kaitstavaid õigusi ja vabadusi.

Maksuotsus tehti TuMS § 29 lg 4 p 1, § 44 lg 4 ja § 46 lg 5 alusel. Kaebaja leiab, et TuMS § 29 lg 4 p1 on vastuolus Eesti Vabariigi Põhiseadusega, mis sätestab isikute võrdse kohtlemise ja proportsionaalsuse põhimõtte. Kaebaja leiab, et vaidlustatud maksuotsus residentsuse osas on motiveerimata ning ei vasta seetõttu MKS § 46 lg 2 nõuetele. Põhiküsimuseks jääb, kas TuMS § 29 lg 4 p1 on kooskõlas Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 12. kaebuse esitaja leiab, et teda on koheldud diskrimineerivalt, kuna peab mitteresidendina maksma tulumaksu, samal ajal kui resident seda tegema ei pea, kui müüakse õigusvastaselt võõrandatud vara esmakordselt. Antud kaebus jäeti rahuldamata ning vastustaja ja kohtu olid ühel meelel. Kõige olulisemad argumendid, mis välja toodi oli sellised, et TuMS liigitab maksumaksjad kahte rühma: piiramatu maksukohustusega isikud – residendid, on riigi alalised elanikud, kes maksavad tulumaksu residentriigi seaduste järgi kõikidelt tuludelt, sh ka välismaalt saadud tuludelt; piiratud maksukohustusega isikud – mitteresidendid, maksavad tulumaksu ainult tuluallika riigis saadud tuludelt.

Residentsuse printsiibist tulenevalt on Kanada resident Eesti Vabariigi mitteresident. TMS sätestab tulumaksu tasumise vara võõrandamiselt saadud kasult nii residentidele kui ka mitteresidentidele. Ainus erand kehtib TuMS § 15 lg 4 p5 aluse, mis sätestab, et tulumaksu tasumisest on vabastatud õigusvastaselt võõrandatud vara müügist tulu saanud isikud, kui nad on Eesti residendid TuMS mõistes. Seega on tulumaksu vabastamise tingimuseks residentsus ja kaebuse esitaja on mitteresident.

Vastustaja leidis, et isiku omandireformi õigustatud subjekti staatus ei ole ülimuslik tema residentsuse või mitteresidentsuse ees. Omandireformi õigustatud subjekti suhtes ebaõigluse välistamise kohustus seondub tagastamise ja kompenseerimisel tehtavate toimingute ja otsustega. Vaatlusaluse kinnistu mõttelise osa kaebajale tagastamisega on omaaegse õigusvastase võõrandamisega tekitatud ülekohus heastatud, omandireformi eesmärk selle vara suhtes saavutatud ning edasine kinnistuga toimuv ei kuulu enam omandireformi alla. Kinnistu mõttelise osa müümine ei ole käsitletav enam omandireformina vaid tsiviilõigusliku tehinguna. Õige oli kaebaja väide, et Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 12 kohaselt on kõik seaduse ees võrdsed. Kõikide subjektide võrdne kohtlemine peab olema tagatud nii seaduse kohaldamisel kui seaduses endas. Maksustamise puhul tähendab see eelkõige, et nii maksuobjekt maksubaas, maksu tasumise kord ja maksumäär peavad olema kõikide suhtes, kes seaduses ettenähtud tingimustele vastavad, ühesugused. Samade tingimuste juures erinevate isikute erinev maksustamine ei ole lubatud, kuna see oleks vastuolus ühetaolise maksustamise põhimõttega.

Tulumaksuseadus liigitab maksumaksjad kahte gruppi ja tegemist on erinevate maksusubjektidega. Residendid ja mitteresidendid ei ole ühesuguses olukorras ega vasta samadele tingimustele. Residentsuse printsiip ei ole vastuolus põhiseadusega, sest selle järgi koheldakse kõiki mitteresidente maksustamisel võrdselt. Lepingualise riigi kodanikele ei tohi kehtestada maksustamise mõttes koormavaid nõudeid, kui teise lepingupoole riigi kodanikele ja seda residentsuse suhtes. Tulumaksu tasumisest vabastamise tingimuseks on residentsus; residentsuse põhimõtte maksustamisel kehtib kõikidele omandireformi käigus tagastatud õigusvastaselt võõrandatud vara esmamüüjatele ja sõltumata sellest, kumma riigi kodanikuna on tegemist. Märgitu juhul ongi maksuhaldur selgitanud õigesti, et residendi või mitteresidendi kodakondsusel iseseisev tähendus puudub. Tähtsust omab mitteresidendi poolt tehingult kasu saamise fakt, mis leidis

tõendamist ning omandireformikäigus tagastatud vara müügist saadud kasu erinev maksustamine mitteresidendi ja residendi puhul ei ole ei ole vastuolus Eesti Vabariigi Põhiseaduse § 12.⁴³

Kokkuvõtvalt võib öelda, et omandireformi käigus tagastatud vara võõrandamiselt saadud kasu maksustamise erinevused mitteresidentide ja residentide puhul on seotud omandireformi eesmärgiga. Nimelt, omandireformi eesmärk ei ole ainult omandiõiguse rikkumisega tehtud ülekohtu heastamine, vaid ka omandisuhete ümberkorraldamine omandi puutumatus ja vaba ettevõtluse tagamiseks. Vaba ettevõtlust Eestis viljeleda ning iseendale ja sealtkaudu ka riigile kasu tuua on efektiivselt võimalik ainult Eestis resideeruvatel isikutel. Ka on tõenäoline, et Eesti residendid ei investeeri õigusvastaselt võõrandatud vara müügist saadud tulu välismaale vaid kasutavad seda kas oma ettevõtluse arendamiseks, endale elamispinna soetamiseks või muuks otstarbeks. Seetõttu on põhjendatud ning arusaadav tulumaksuvabastus Eesti residentidele.

⁴³ Tallinna Halduskohtu kohtuasi nr 3-2050/2004

KOKKUVÕTE

Käesoleva lõputöö eesmärgiks oli uurida kuidas toimub Eesti Vabariigi füüsilisest isikust mitteresidentide Eestis saadud tulu maksustamine ja kuidas see erineb füüsilisest isikust Eesti residentide samast tuluallikast pärit tulu maksustamisega. Selleks tuli kõigepealt välja selgitada, kes on Eesti resident ja kes on mitteresident.

Töö käigus selgus, et suurim erinevus mitteresidentide ja residentide maksustamisel on tulumaksuvaba miinimumi arvestamine, mis mitteresidentidele ei kohaldu. Samas on Euroopa Liidu teise liikmesriigi residentidel, kes saavad vähemalt 75% oma maksustatavast tulust Eestis, õigus ka sellele mahaarvamisele.

Töös analüüsiti kuidas on füüsilisest isikust Eesti residentide ja füüsilisest isikust mitteresidentide maksustamine reguleeritud tulumaksuseaduse alusel ning millist mõju avaldavad maksustamisele bilateraalsed maksulepingud ning leiti, et maksulepingud on alati maksustamist piiravad ning maksulepinguriikide isikutele tulu maksustamise mõistes alati soodsad, mis vähendab maksustamise erinevusi võrreldes Eesti residentide maksustamisega veelgi.

Lõputöö hüpoteesiks oli, et Eesti residentide tulu maksustamine erineb mitteresidentide tulu maksustamisest, sealjuures tehakse vahet maksulepinguriigi residentidel ja mitte maksulepingu riigi residentidel ning Euroopa Liidu liikmesriigi residentidel ja mitte Euroopa Liidu liikmesriigi residentidel. Töö käigus sai kinnitust hüpoteesile vastupidine seisukoht – mitteresidentidest füüsilisi isikuid ei maksustata Eesti residentidest füüsiliste isikutega võrreldes erinevalt.

Vahe isikute maksustamisel on üksnes printsiibis, mille kohaselt maksustatakse Eesti residentide maailmatulu printsiibist ja mitteresidentide tuluallika printsiibist lähtuvalt. See on ka õiglane, sest mitteresidentide maksustatakse residentiriigis maailmatulu printsiibist lähtuvat ning mahaarvamisi saavad nad teha oma residentiriigis. Kui mitteresidentide maksustatakse Eesti residentidega samal printsiibil, siis oleks neil topelt soodustused. Mitteresidentide ei kohelda erinevalt, mis tähendab ka seda, et maksustamise alused on neile samad, mis Eesti residentidele. Euroopa Liidu põhimõte, et EL siseselt oleks tööjõu,

kaupade, teenuste ja kapitali vaba liikumine, peab olema tagatud ka Eesti siseriikliku seaduse alusel. Nagu tööst nähtub, ongi Euroopa Liidu teise liikmesriigi residentide maksustamise erinevused võrreldes Eesti residentide maksustamisega peaaegu olematud. Ka mitte Euroopa Liidu liikmesriigi residentide ei kohelda erinevalt, sest riikide siseseaduste sätted reeglina väldivad topeltnmaksustamist. Levinuim topeltnmaksustamise vältimise viis on krediidimeetod.

Tulenevalt eeltoodust lükkab autor sissejuhatuses püstitatud hüpoteesi ümber.

Nagu lõputööst selgus, on hetkel aktuaalne probleem mitteresidendist pensionäride pensionide tulumaksuga maksustamisel. Näitena toodud Läti ja Saksamaa pensionärid jäävad sageli tulumaksuvabastusest liiga keerulise asjaajamise tõttu ilma. Autor on toonud omapoolse lahenduse, milles leiab, et mitteresidendist pensionäride puhul võiks pensionäride residentsuse kinnitamine toimuda sarnaselt väärtpaberitega, kus tulu saajate residentsust kinnitatakse ühtse nimekirjaga.

SUMMARY

The goal of the final paper was to research the practice of the taxation of the income, derived in Estonia by the individual non-residents of the Republic of Estonia and how does it differ from the taxation of the individual Estonian residents proceeding from the same source of income. So it was necessary to find out at first who was an Estonian resident and who was a non-resident.

In the course of work it came out that the biggest difference in the taxation of the non-residents and residents is the calculation of the tax-free minimum that does not apply to the non-residents. At the same time the residents of another European Union country who earn at least 75% of their taxable income in Estonia, are also entitled to this deduction.

It was analysed in the thesis how was the taxation of individual Estonian residents and individual non-residents regulated based upon the Income Tax Law and which impact was exercised on taxation by the bilateral tax treaties and it was found that the tax treaties always limited the taxation and were always beneficial from the perspective of the income taxation to the individuals of tax treaty countries, but this in turn reduced the differences in taxation even more, compared to the taxation of the Estonian residents.

The hypothesis of the final paper was that the taxation of the Estonian residents differed from the taxation of the non-residents, thereby the residents of the tax treaty country and the residents of the country that had no tax agreement and the residents of the European Union member country and the residents of a country that was not a European Union member country were differentiated. In the course of work the opinion, contrary to the hypothesis, was confirmed – the non-resident individuals were not taxed in Estonia in a substantially different manner, compared to the individuals who were the Estonian residents.

The taxation of individuals differs only in a principle according to what the Estonian residents will be taxed based upon the worldwide income principle and the non-residents are taxed on the assumption of the income source principle. It is also fair, for the non-

residents will be taxed in their residence country proceeding from the worldwide income principle and they can make the deductions in their country of residence. If the non-residents were taxed based upon the same principle with the Estonian residents, then they would have double benefits. Non-residents are not differently treated, and it means also that the taxation principles that apply to them are the same than the ones applied to the Estonian residents. The principle of the European Union that there should be an unhindered movement of labour, goods, services and capital inside EU, must be guaranteed also according to the Estonian national law. As it appears from the thesis, the differences in the taxation of the residents of another European Union member country, compared to the taxation of the Estonian residents are almost nonexistent. Also the residents of the European Union member country are not treated in a different way, for the enactments of the national legislation of the countries avoid double taxation as a rule. The most common way to avoid double taxation is a credit method.

Proceeding from the above mentioned, the author refutes the hypothesis set in the introduction.

As it appeared from the final paper, the present actual problem is the taxation of the pensions of the non-resident pensioners with the income tax. The pensioners of Latvia and Germany, brought as an example remain often without the income tax exemption due to a too complicated operation. The author has brought her own solution where she finds that in case of the non-resident pensioners the confirmation of the pensioner residency should take place similar to the securities where the residency of beneficiaries obtaining the income is confirmed with a common list.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Eestisse tööle tulevale välismaalasele. <http://www.emta.ee/failid/valismaalasele.pdf>
2. Eesti Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, RTII, 10.11.1998, 40/41, 94
3. Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, RTII, 30.12.1996, 42, 172
4. Eesti Vabariigi ja Ukraina vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, RTII, 01.01.1995, 199
5. Euroopa Kohtu 14.12.1995 otsus kohtuasjas c-279/93
6. Terra, Ben J.; Wattel, Peter J. Euroopa maksuõigus. Tallinn: Sisekaitseakadeemia: 2006
7. K, Vogel. Doppelbesteuerungabkommen. Aufl. München: C.H. Beck, 1996.
8. Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: OÜ Casus
9. Lehis, L. 2004. Maksuõigus. Tallinn: Juura
10. Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. -RT I 2002, 26, 150, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega
11. OECD Model Tax Convention. 2005. Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital. <http://www.oecd.org>
12. Pahapill, H. 2004. Eesti Majanduse Teataja: 2004/11. Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus
13. Rahandusministri 18. juuni 2004.a. määrus nr 120
14. Tallinna Halduskoht kohtuasi nr 3-2050/2004
15. Tingas, R. Eesti Majanduse Teataja: 2005/3. Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus
16. Tulumaksuseadus. 15.12.1999. -RT I 1999, 101, 903, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega
17. Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27.03.2002. -RT I 2002, 35, 216, koos hilisemate muudatuste ja täiendustega

Lisa 1

Tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud.

	Parafeeritud	Allakirjutatud	Jõustumis- kuupäev	Rakendatakse alates
Ameerika Ühendriigid	06.06.1997	15.01.1998	30.12.1999	01.01.2000
Armeenia	02.10.1997	13.04.2001	23.01.2003	01.01.2004
Austria	15.12.1999	05.04.2001	12.11.2002	01.01.2003
Belgia	15.07.1998	05.11.1999	15.04.2003	01.01.2004
Gruusia	25.05.2001	18.12.2006	27.12.2007	01.01.2008
Hiina	19.04.1996	12.05.1998	08.01.1999	01.01.2000
Hispaania*	13.07.2001	03.09.2003	28.12.2004	01.01.2005
Holland	01.10.1993	14.03.1997	08.11.1998	01.01.1995
	11.11.2004	14.07.2005	21.05.2006	01.01.2005
Horvaatia	08.10.1999	03.04.2002	12.07.2004	01.01.2005
Iirimaa	16.05.1997	16.12.1997	29.12.1998	01.01.1999
Island	14.01.1993	16.06.1994	10.11.1995	01.01.1996
Itaalia	20.12.1995	20.03.1997	22.02.2000	01.01.2001
Kanada	07.07.1994	02.06.1995	28.12.1995	01.01.1996
Kasahstan	19.12.1996	01.03.1999	19.07.2000	01.01.2001
Leedu	27.11.1992	13.09.1993	31.12.1993	01.01.1994 - 01.01.2006
	18.10.2002	21.10.2004	08.02.2006	01.01.06 tagasiulatuvalt
Luksemburg	25.04.2002	23.05.2006	23.01.2007	01.01.2008
Läti	25.11.1992	14.05.1993	08.12.1998	01.01.1994 - 01.01.2002
	20.09.2001	11.02.2002	21.11.2002	01.01.2002 tagasiulatuvalt
Malta	14.01.2000	03.05.2001	22.01.2003	01.01.2004
Moldova	12.07.1996	23.02.1998	21.07.1998	01.01.1999
Norra	14.01.1993	14.05.1993	30.12.1993	01.01.1994
Poola	01.07.1993	09.05.1994	09.12.1994	01.01.1995
Portugal	03.07.1998 + parandused kirja teel	13.05.2003	23.07.2004	01.01.2005

Prantsusmaa*	13.04.1995	28.10.1997	01.05.2001	01.01.1996 tagasiulatuvalt
Rootsi	14.01.1993	05.04.1993	31.12.1993	01.01.1994
Rumeenia	06.02.1998	23.10.2003	29.11.2005	01.01.2006
Saksamaa	07.04.1995	29.11.1996	29.12.1998	01.01.1994 tagasiulatuvalt
Singapur	02.10.1998	18.09.2006	27.12.2007	01.01.2008
Slovaki	15.05.1998	21.10.2003	29.03.2006	01.01.2007
Sloveenia	26.10.1999	13.09.2005	26.06.2006	01.01.2007
Soome	14.01.1993	23.03.1993	30.12.1993	01.01.1994
Suurbritannia*	22.10.1993	12.05.1994	19.12.1994	01.01.1995
Šveits*	30.03.2001	11.06.2002	12.07.2004	01.01.2005
Taani	14.01.1993	04.05.1993	30.12.1993	01.01.1994
Tšehhi	03.03.1994	24.10.1994	26.05.1995	01.01.1996
Türgi	09.01.1998	25.08.2003	21.02.2005	01.01.2006
Ukraina	02.11.1995	10.05.1996	30.12.1996	01.01.1997
Ungari	23.01.2002 kirja teel	11.09.2002	05.07.2004	01.01.2005
Valgevene	27.01.1995	21.01.1997	22.07.1998	01.01.1999

Lisa 2