

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Karina Kork

**EESTI, LÄTI JA GRUUSIA JAOTATUD KASUMI
MAKSUSTAMISE SÜSTEEMIDE VÕRDLUS**

Lõputöö

Juhendaja:

Madis Laas M.Sc

Kaasjuhendaja:

Indrek Saar, PhD

Tallinn 2019

SISEKAITSEAKADEEMIA LÕPUTÖÖ ANNOTATSIOON

Kolledž/instituut Finantskolledž	Kaitsmise kuu ja aasta Juuni 2019
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Eesti, Läti ja Gruusia jaotatud kasumi maksustamise süsteemide võrdlus</p> <p>Töö pealkiri inglise keeles: Comparison of distributed profit taxation systems in Estonia, Latvia and Georgia</p> <p>Lõputöö on koostatud eesti keeles ja koosneb 52 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 66 allikat.</p> <p>Töö uurimisprobleem seisneb selles, et Eesti oli 2017. aasta alguseni teadaolevalt ainus riik maailmas, kes kasutas jaotatud kasumi maksustamise süsteemi. Alates 01.01.2017 võttis Gruusia ning alates 01.01.2018 Läti üle sarnase süsteemi. See tähendab, et Gruusia ja Läti said analüüsida Eestis 2000. aastast kehtivat süsteemi ja oma seadust kirjutades lähtuda süsteemi kitsaskohtadest. Selleks on oluline välja selgitada, kas äsja loodud Gruusia ja Läti jaotatud kasumi maksustamise süsteemidel on eelised Eesti süsteemi ees või mitte.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on välja selgitada, kas Gruusia ja Läti jaotatud kasumi maksustamise süsteemidel on eelised Eestis kehtiva süsteemi ees. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati neli uurimisülesannet, mille lahendamiseks kasutati kvalitatiivset uurimismeetodit.</p> <p>Töö teoreetilises osas anti ülevaade ettevõtete tulumaksu olemusest ning analüüsiti jaotatud kasumi maksustamise süsteemi Eesti näitel. Töö analüüsi osas võrreldi omavahel kolme riigi – Eesti, Gruusia ja Läti – jaotatud kasumi maksustamise süsteeme ning toodi välja erinevusi ning tehti parandusettepanekud Eestis kehtiva süsteemi parendamiseks.</p> <p>Lõputöö kirjutamisel jõudis autor järeldusele, et Gruusia ja Läti süsteemidel ei ole Eesti süsteemi ees silmapaistvaid eeliseid. Ainsa parandusettepanekuna toodi välja seotud isikutele laenude andmise reguleerimine, mis on Lätis ja Gruusias seadustes paremini ning selgemini sõnastatud. Maksuekspertide hinnangul on Eestis kehtiv regulatsioon liiga üldsõnaline ning ei loo kindlat maksustamise normi.</p>	
Võtmesõnad: ettevõtte tulumaks, kasum, dividendid	
Võõrkeelsed võtmesõnad: corporate income tax, profit, dividends	
<p>Töö autor: Karina Kork</p> <p>Olen koostanud lõputöö iseseisvalt. Kõik lõputöö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, seisukohad, kirjalikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Olen nõus oma lõputöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p> <p>Allkiri:</p>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Juhendaja: Madis Laas</p> <p>Allkiri:</p>	
<p>Vastab lõputöö nõuetele</p> <p>Kaasjuhendaja: Indrek Saar</p> <p>Allkiri:</p>	
<p>Kaitsmisele lubatud</p> <p>Kolledži direktor: Kerly Randlane</p> <p>Allkiri:</p>	

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1. ETTEVÕTETE TULUMAKS	7
1.1. Ettevõtete tulu maksustamine.....	7
1.2. Jaotatud kasumi maksustamise süsteemi olemus Eesti näitel	13
2. EESTI, GRUUSIA JA LÄTI ETTEVÕTETE JAOTATUD KASUMI MAKSUSTAMISE SÜSTEEMIDE VÕRDLUS	21
2.1. Jaotatud kasumi maksustamise süsteemide sarnasused ja erinevused.....	21
2.2. Eesti tulumaksuseaduse muudatuse ettepanekud	30
KOKKUVÕTE.....	41
SUMMARY	43
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU.....	45
Lisa 1. Intervjuu küsimused	52

SISSEJUHATUS

Erinevalt füüsilistest isikutest Eestis on juriidiliste isikute tulumaksustamisele kuuluvate objektide loetelu ammendav, kui Tulumaksuseaduse §-des 48-52 väljamakset või kulu pole, siis selle pealt tulumaksu maksuma ei pea. Eestis kehtib ettevõtetele tulumaksukohustus 20%, kuid enne tulumaksu arvutamist korrutatakse maksustatav summa 0,80-ga (Tulumaksuseadus, 1999). Eestis kehtib jagatud kasumi maksustamise süsteem, mille alusel kasumit maksustatakse alles selle jaotamisel. Antud tulumaksusüsteem töötati välja eelmisel sajandil ning see rakendus 2000. aastal. Sellega loodi ettevõtetele Eestis soodsam keskkond, kus jaotamata kasum on maksuvaba. (Praxis, 2010)

Lõputöö teema on aktuaalne, kuna Eestis püsis eelnevalt selgitatud süsteem teadaolevalt unikaalsena kogu maailmas, kuni Gruusia ja Läti otseselt Eesti ettevõtete tulumaksusüsteemi näitel enda seadusandlusesse suured korrektuurid tegid (Rank, 2017). 01.01.2017 rakendus Gruusias parlamendi vastu võetud maksukoodeks, mille järgi maksustatakse kasumi jaotamist, nagu Eestis (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2016). Lätis rakendus selline süsteem 01.01.2018. Lätis vastu võetud seadusemuudatuse erineb aga Eesti omast selle poolest, et kasumi jaotamise hetkeks loetakse äriühingus vastavasisulise otsuse tegemist, mitte väljamakse tegemist, nagu see on Eestis ja Gruusias. (Zernask, 2017, lk 89)

Lõputöö uudsus seisneb selles, et autorile teadaolevalt ei ole Eestis kirjutatud ühtegi lõputööd Eesti ja Läti ning Gruusia ettevõtete tulumaksusüsteemide võrdlemiseks. Küll aga on Sisekaitseakadeemia lõputöodes kirjutatud Eestis kehtivas ning paar aastat tagasi ka maailmas teadaolevalt unikaalsest ettevõtete tulumaksusüsteemist. Näiteks kirjutas Anu Rosenfeldt lõputöö teemal „Muudatused tulumaksuseaduses 2000-2006 ning nende mõju ettevõtete dividendipoliitikale“ ning 2008. aastal Dmitri Krivihhin lõputöö teemal „2000. aasta tulumaksureformi mõju ettevõtete investeeringutele“. Lisaks kirjutas Liisa Paltsar 2015. aastal Tartu Ülikoolis magistritöö teemal „Eesti residendist äriühingu tulumaksuga maksustamise eripära eelised ja puudused rahvusvahelises konkurentsisis“, mille eesmärgiks oli välja selgitada, milline on Eesti tulumaksusüsteemi konkurentsivõime teiste riikide seas.

Lõputöö uurimisprobleemiks on küsimus: kas ja millised on Gruusia ja Läti ettevõtete jaotatud kasumi maksustamisesüsteemide eelised Eesti süsteemi ees? Eestis on töös käsitletav tulumaksusüsteem kasutusel olnud peaaegu 20 aastat. Kui selle aja jooksul on joonistunud välja Eesti süsteemis kitsaskohad, siis neid on saanud enda seadusloomes vältida Läti ja Gruusia. Võrreldes Eesti, Gruusia ja Läti jaotatud kasumi maksustamise süsteeme, analüüsib autor, kas on ja millised on Läti ja Gruusia jaotatud kasumi maksustamise süsteemide eelised Eesti süsteemi ees.

Lõputöö eesmärgiks on leida Eesti, Gruusia ja Läti ettevõtete jaotatud kasumi maksustamise süsteemide erinevusi, mille põhjal saaks hinnata Eesti jaotatud kasumi maksustamise süsteemi parandusvajadusi.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:

- 1) Anda ülevaade ettevõtete tulumaksu olemusest.
- 2) Anda ülevaade Eesti ettevõtete jaotatud kasumi maksustamise süsteemist.
- 3) Analüüsida Eesti, Gruusia ja Läti ettevõtete tulu maksustamist reguleerivaid seaduseid.
- 4) Vajadusel teha ettepanekud Eesti ettevõtete maksukeskkonna parandamiseks.

Lõputöös kasutatakse kolme riigi seaduste vaheliste erinevuste analüüsimiseks kvalitatiivset uurimismeetodit. Võrreldavad seadused on leitud vastava riigi seadusandlust koondavalt internetileheküljelt. Eesti, Läti ja Gruusia seadused on valitud ülal nimetatud põhjustel – teadaolevalt on need kolm riiki maailmas ainsad, kus kehtib jaotatud kasumi maksustamise süsteem. Selleks viiakse läbi viis ekspertintervjuud maksuexpertidega, nendest üks avaliku sektori esindaja ja neli erasektori esindajaga. Kvalitatiivse uurimismeetodi kasutamist toetab asjaolu, et Eestis on antud teemal kompetentseid eksperte vähe.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda koosnevad kahest alapeatükist. Esimeses peatükis antakse ülevaade ettevõtete tulumaksu olemusest Eesti näitel. Esimese peatüki esimeses alapeatükis selgitatakse ettevõtete tulumaksu olemust, tuuakse välja ajalugu ja arengulugu ning selgitatakse, kuidas on ettevõtete tulumaks Eestisse jõudnud

ja millisel kujul. Esimese peatüki teises alapeatükis kirjeldatakse Eestis kehtivat jaotatud kasumi maksustamise süsteemi.

Teises peatükis tuuakse võrreldakse Eesti, Gruusia ja Läti jaotatud kasumi maksustamise süsteeme ning tehakse ettepanekuid võimalikuks Eesti süsteemi muutmiseks. Teise peatüki esimeses alapeatükis kõrvutatakse 3 riigi – Eesti, Gruusia ja Läti – jaotatud kasumi maksustamise süsteeme ning tuuakse välja nende erinevused. Teise peatüki teises alapeatükis tehakse parandusettepanekuid Eesti süsteemile. Ettepanekute aluseks võetakse eelmise alapeatüki riikide süsteemide erinevused ning hinnatakse, millised muudatused oleks Eesti maksukeskkonnas võimalikud ja mõistlikud ning millised mitte. Parandusettepanekute aluseks võtab autor Eesti erinevate advokaadi- ja maksunõustamise büroode ekspertidega tehtud intervjuud.

1. ETTEVÕTETE TULUMAKS

1.1. Ettevõtete tulu maksustamine

Käesoleva paragrahvi eesmärk on anda ülevaade sellest, mis asi on ettevõtete tulumaks – milline on selle tekkimise lugu ning miks sellist maksu meie majanduses vaja on. Lisaks võrdleb autor põgusalt selles alapeatükis kahte kasumi maksustamise süsteemi – jaotatud kasumi maksustamise süsteemi ning tekkepõhise kasumi maksustamise süsteemi.

Ettevõtte tulumaks on maks, mida makstakse ettevõtte majandustegevuse käigus teenitud kasumi pealt (Turhan, 1998, p. 133 ref Gökçay, 2017, p. 457). Ettevõtete tulumaksu maksjad on kõik aktsiakapitaliga ettevõtted ning lisaks muud vastavas seaduses nimetatud institutsioonid (Bulutoglu, 2004, p. 36 ref Gökçay, 2017, p. 457). Kui üksikisikute tulumaksu makstakse füüsilise isiku tulu pealt, siis ettevõtete tulumaksu peab tasuma ettevõtte teenitud kasumi pealt. See tähendab, et kui äriühingu majandusaasta on olnud kahjumlik, siis ettevõtte ei pea tasuma tulumaksu teenitud tulu pealt, sest kulud on suuremad. Ettevõtteks liigitatakse igasugune juriidiline isik selle kõige laiemas tähenduses. (Gökçay, 2017, p. 457)

„Realiseeritud ettevõtte puhaskasum näitab selle majandusüksuse efektiivsust oma tegevusalal ja kas ettevõtte varad muutuvad a) vastavalt müügitulu suurenemisele või vähenemisele võrreldes tulu teenimiseks tehtud kulutustega; b) vastavalt kasumile või kahjumile, mis saadakse müügist, vahendusest või varade ümberhindamisest.“ väitis Ameerika Ühendriikide raamatupidamisühingu komitee oma 1957. aasta presentatsioonis. Samas sõnas Ameerika Ühendriikide raamatupidamisühingu Komitee liige Hill, et ettevõtte tulumaksuga maksustatav dollar ning palgana makstav dollar ei ole omavahel võrdsed. Nimelt peab ettevõtte tulumaksu maksma alles siis, kui ettevõtte tulud ületavad kulud, palka tuleb aga maksta ka siis, kui ettevõtte tegutseb kahjumlikult. (Li, 1961, p. 265)

Igas riigis kehtib oma seadusandlus, kus defineeritakse vastavas riigis kehtivad mõisted. Eestis reguleerib ettevõtte ja ettevõtluse mõistet tulumaksuseadus. Vastavalt kehtivale seadusele on ettevõtluseks mistahes majandus- või kutsetegevus, mille eesmärgiks on

teenida tulu kaupade müügist, tootmisest või vahendamisest, teenuse osutamisest või muust tegevusest. Majandus- ja kutsetegevuse hulka loetakse ka tegevus notarina, kohtutäiturina ja iseseisva vandetölgina. (Tammert, 2006, lk 49)

Ameerika Ühendriigid olid esimesed, kes oma maksusüsteemis hakkasid kajastama ettevõtete kasumi maksustamist. Kuni 20. sajandi varajase alguseni ei olnud ettevõtete tulu maksustamine Ameerika Ühendriikides veel selgesõnaliselt väljendatud kui 1894. aastal tutvustati maksude akti muudatuses ideed maksustada ettevõtet selle omanikust eraldi. (Tax Policy System, 2015 ref Previti, *et al.*, 2017, p. 80) Kirjeldatud maksustamine siiski läbi ei läinud, kuna leiti, et see on põhiseaduses nimetatud jaotamise reeglitega vastuolus. Kongress võttis 1909. aastal vastu kuuteistkümnenda maksude akti muudatuse, millega loodi sobiv keskkond ettevõtete kasumi maksustamiseks, kaotades jaotamise reeglid ja anti Kongressile õigus koguda tulumaksu olenemata selle saamise allikast. (Previti, *et al.*, 2017, p. 81) Kirjeldatud protsessi võibki lugeda ettevõtete tulumaksu alguseks.

Ettevõtete tulumaks (*ingl corporate income tax*) on enamike riikide maksusüsteemi loomise võtmemaksuks. See näitab riigi majanduse arengut ning ettevõtlusvaldkonna aktiivsusust riigis, kajastades riigi majanduse olukorda tervikuna. (Paienko & Proskura, 2016, p. 45) Ettevõtete tulumaks koondab endas majanduslikud, poliitilised ja sotsiaalsed näitajad ning on tihti aluseks muudatustele ja kohandamistele. Seetõttu tuleb ettevõtte tulumaksu puhul eelkõige silmas pidada riiklike tingimusi. Majandusliku ja poliitilise vahendina mõjutab see tugevalt ettevõtete asukohti ning omab tugevat mõju ettevõtete kodumaistele ja välismaistele investeeringutele. (Barrios, *et al.*, 2009 ref Andrejovská & Hudáková, 2016, p. 1699) Nimetatud asjaolude tõttu on riikidel põhjust oma tulumaksu poliitikat pidevalt parandada, et meelitada siia välisettevõtteid, kes tooksid riigile juurde maksutulu. Erinevate maailma riikide vahel toimub pidevalt nii-öelda võistlus, kes suudab enim välisinvestoreid omale meelitada.

Ligimeelitamiseks piisab maksumäärade langetamisest madalamale tasemele, kui teistes riikides. Seeläbi ei pruugi maksumäärade langetamine kaasa tuua niivõrd maksutulu vähenemist, kui hoopis selle kasvu, kuna välisinvestorid hakkavad investeerima madalama maksumääraga riikide ettevõtetesse. Eriti oluline on maksumäärade

langetamine nende riikide jaoks, kes ei ole piisavalt konkurentsivõimelised tööjõu tootlikkuses, majanduse uuenduslikkuses või kaasaegses tehnoloogias. Selliste riikide ainsaks võimaluseks konkurentsivõime suurendamisel ongi just fiskaalset laadi muudatused. (Guziejewska, *et al.*, 2014, p. 260)

Ettevõtete tulumaksu kehtestamise vajadusi on põhjendatud mitmeti. Esimese põhjusena tuuakse välja, et omandimaksud ei arvesta ettevõtte kasumlikkusega ning seetõttu peavad tegevusvaldkonnast lähtuvalt mõned ettevõtted tasuma kõrgemat tulumaksu, kui teised. (Brunori, 2000, ref Brunori & Cordes, 2015, p. 24) Teise argumendina tuuakse välja, et ettevõtete tulumaks kaitseb füüsiliste isikute tulumaksu. Nimelt kui ei oleks ettevõtete tulumaksu, siis hakkaks inimesed oma tulu varjama ja hoidma seda ettevõtetes, et mitte tasuda üksikisiku tulumaksu. Ettevõtte tulumaksuga lahendab selle probleemi maksustades ka ettevõttes tekkinud kasumit. Kolmanda põhjusena tuuakse välja see, et ettevõtete makstud tulumaksu kasutatakse neile endile kasulike teenuste loomiseks ja ülalpidamiseks. Sellisteks teenusteks võivad olla nii teed, raudteed, kohtusüsteemid ja julgeolek. Samuti kuuluvad siia haridusasutused, kust ettevõtted saavad omale haritud tööjõudu. (Brunori & Cordes, 2015, p. 15)

Maksusüsteemide, maksude ning erinevate maksusüsteemide aspektide omavahelisel kõrvutamisel rõhutakse tüüpiliselt võrdsusele, tõhususele ning lihtsusele. Kuid muud põhimõtted, mida on peetud maksustamise puhul oluliseks, on järgmised (Vogel, *et al.*, 1994, p. 29 & Smith, 1776, p. 1043 ref Bowler-Smith, 2015, p. 867):

- halduskoormus – maksusüsteem ja sellega seonduv peab raiskama võimalikult vähe ressursse selle haldamiseks;
- läbipaistvus ja kindlus – maksumaksja peab aru saama, millal ja mille eest makse tasuma peab;
- kooskõla – maksustamine on kooskõlas ühelt poolt tehingute sisuga ning sisult sarnaseid tehinguid maksustatakse võrdselt, teisalt peab maksusüsteem olema kooskõlas ühiskondlike eesmärkidega;
- tõhusus – maksusüsteem peab olema piisavalt efektiivne, et täita enda eesmärgi;
- täitmise lihtsus – maksude maksmine on lihtne maksumaksjale;
- paindlikkus – maksusüsteemi reageerimis- ning muutumisvõime.

Praegu Eestist kehtiv tulumaksusüsteem võeti vastu 2000. aastal, mis oli kolmandaks tulumaksuseaduseks taasiseseisvunud Eesti jaoks. Kuni 1. jaanuarini 1994. aastal kehtisid Eestis eraldi seadused füüsiliste isikute tulumaksustamiseks ja juriidiliste isikute maksustamiseks. 8. septembril 1993 võttis aga valitsus vastu esimese kahte isikute gruppi koondava tulumaksuseaduse, mis jõustus 1994. aasta alguses. (Lehis, *et al.*, 2008, p. 14) 1994.-1999. aastal kehtinud tulumaksuseadus nägi ette nii füüsilistele kui ka juriidilistele isikutele 26%-lise tulumaksumäära (Lehis, 2017, lk 69).

Eestis 1. jaanuaril 2000. aastal rakendunud tulumaksuseadus oli sel ajal maailmas ainulaadne, sest nägi ette ettevõtete kasumi maksustamise selle jaotamisel, mitte tekkimisel. See tähendas, et maksustamise periood lükati edasi kasumi tekkimiselt jaotamisele ning jaotamata kasumit, mis reinvesteeritakse ettevõtlustegevuseks, maksustama ei pea. Selline seadusemuudatus tõstis tulumaksumäära Eestis maailma tasemest kõrgemale, kuid pidi looma ettevõtetele parema keskkonda oma tegevuse arendamiseks. (Masso, *et al.*, 2011, p. 4) Eesti valitsuse eesmärgiks oli sellise tulumaksusüsteemiga luua rohkem töökohti, soodustada investeeringute tegemist ja ettevõtlusega tegelemist (Tartu Ülikool, *et al.*, 2010, lk 60)

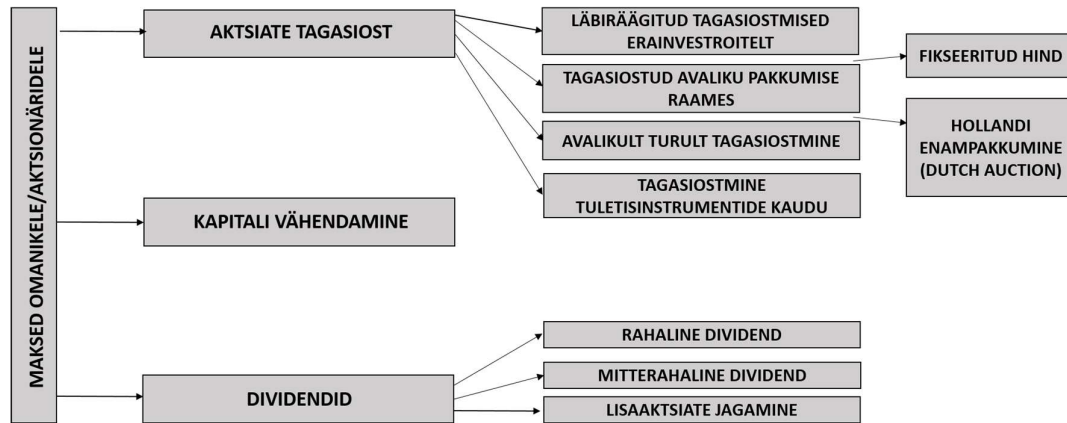
Eesti Vabariigis kehtiv tulumaksusüsteem on maailmas tuntud oma ainulaadse lähenemisega. Mazure ja Viksne (2014, p. 35) ütlesid, et Eestis kehtiv tulumaksusüsteem on üks vabamaid ja lihtsamaid süsteeme maailmas, Eesti oli Euroopas esimene riik, mis kehtestas kindlaksmääratud ja ühetaolise tulumaksumäära. Rahandusministeeriumi sõnul on kindla maksumääraga tulumaksusüsteemi eeliseks selle lihtsam haldamine ning arusaamine nii maksumaksjale kui makshaldurile. Lisaks aitab ühtse maksumääraga tulumaksusüsteem muuta kogu maksumaksmise läbipaistvamaks. (Ministry of Finance of the Republic of Estonia, 2012 ref Mazure & Viksne, 2014, p. 35).

Eesti kehtiva tulumaksu süsteemi eelisteks on lihtsus, kergesti mõistetavus ja haldamine tänu vähestele eranditele. Lisaks aitab uus süsteem ära hoida halduskoormuse kasvu – nimelt ei pea jaotatud kasumi väljamaksmisel tulu saajad enam tulu deklareerima, mistõttu ei teki valesti esitatud ja makstud maksu probleeme, mille tõttu peaks halduskoormus märgatavalt kasvama. (Lehis, *et al.*, 2008, p. 15)

Tekkepõhise kasumi jaotamise süsteem, mida kasutab enamik maailma riikidest, seisneb selles, et kogu aruandeaastal teenitud kasum maksustatakse tulumaksuga. See tähendab, et tulumaksustamise seisukohast ei ole vahet, kas see kasum makstakse ettevõttest välja või mitte. Eestis kehtiva jaotatud kasumi maksustamise süsteemi kohaselt aga makstakse tulumaksu vaid selle kasumi osa pealt, mis jaotatakse. Samuti on võimalik jaotatud kasumi maksustamise süsteemi järgi eelmise aasta kahjumit vähendada aruandeaastal teenitud kasumi võrra. See loob eelise tekkepõhise kasumi maksustamise süsteemi ees, kus ei loe, kas eelmisel aastal teeniti kasum või kahjum, tulumaksu tuleb tasuda igalt teenitud kasumiühikult. (Hazak, 2006, p. 9)

2013. aastal kirjutatud magistritöös tõi Peeter-Jaak Ait (2013, lk 50-53) välja jaotatud kasumi maksustamise süsteemi ning tekkepõhise kasumi maksustamise süsteemide eelised ja puudused teineteise ees. Suurimaks murekohaks peab ta jaotatud kasumi maksustamise juures maksudest kõrvalehoidmise tõkestamist. Maksumaksjad – teades, et äriühingu ringi jäetud kasumit ei pea maksustama – leiavad lahendusi, et siiski kasum äriühingust välja viia, seejuures tulumaksu maksmata. „Levinumateks alternatiivideks kasumi jaotamisele Eestis ongi olnud laenuintressid, litsentsitasud, tasu teenuste eest ning osaluse võõrandamine,“ kirjutab Ait. Lisaks toob ta välja, et kuna „ettevõtlusega mitteseotud kulu“ on Eestis määratlemata õigusmõiste, siis tuleb igale olukorrale läheneda individuaalselt. Praktikast kasutab maksu maksaja paljude kulude ettevõtlusega seotuks tegemiseks kulude ümberkvalifitseerimist või kulutustele vale majandusliku sisu andmist. Selliste ümberkujundamiste tagasivõtmiseks on maksuhaldurile abiks Maksukorraldusseaduse § 84 (Maksukorralduse seadus, 2002), mis lubab maksustada tehingut vastavalt selle sisu, mitte väljanägemise järgi.

Eestis kehtiva jaotatud kasumi maksustamise süsteemi eelistena toob Hannele Hansen oma 2015. aastal kirjutatud magistritöös välja võimaluse edasi lükata maksustamise hetke – kasumi jaotamise hetke valib äriühing ning selle järgi tuleb ka tulumaksu tasuda. Lisaks tõdeb Hansen, et Eestis puudub alakapitalisatsiooni reegel, see tähendab, et saab valdusettevõtete tegevust finantseerida ka seotud isikutele antud laenude näol. (Hansen, 2015, lk 24)



Joonis 1. Ettevõtte võimalused kasumi maksmiseks aktsionäridele ja/või omanikele (Kantšukov, 2009, p. 30; autori koostatud)

Ettevõtetel on mitmeid võimalusi, kuidas kasumit aktsionäridele ja omanikele välja maksta. Jooniselt 1 on näha Kantšukovi (2009, p. 30) kirja pandud väljamaksete liigid. Esmalt jagab ta kasumi jaotamise kolme suuremasse kategooriasse. Esiteks aktsiate tagasiostmine aktsionäridelt, seejärel kapitali vähendamine ning viimaks dividendid. Dividende saab välja jagada mitmeti – rahaliste või mitterahaliste vahenditega ning ka aktsiate jagamisega. Aktsiate jagamisel kasutatakse loogikat, kus dividendide välja maksmise asemel antakse aktsionäridele aktsiaid juurde, seega nende osalus ettevõttes suureneb. Aktsiate tagasiostmisel on samuti erinevaid võimalusi. Näiteks ostetakse aktsiaid tagasi erainvestoritelt läbirääkimiste tulemusena või ostetakse aktsiaid tagasi avaliku pakkumise raames, mille puhul ettevõtte teeb aktsionäridele avaliku pakkumise, et on valmis firma aktsiaid tagasi ostma teatud summa eest. Lisaks on võimalik aktsiaid tagasi osta avalikult turult ning samuti aktsiate tagasiostmine tuletisinstrumentide kaudu (vt joonis 1).

Ettevõtete tulumaks on riikide maksusüsteemide üks võtmemaksudest. Kuni 19. sajandi lõpuni ei olnud ettevõtete tulumaksu üheski seaduses veel täielikult sõnastatud – esimesena said selle oma seadusandlusesse kirja Ameerika Ühendriigid. Sealt levis ettevõtete tulumaks kiirelt ka teistesse riikidesse. Ettevõtete tulumaksu objektiks on ettevõtete teenitud tulu. Maailmas kasutatakse peamiselt kahte tulumaksustamise süsteemi – jaotatud kasumi maksustamine ning teenitud kasumi maksustamine. Jaotatud

kasumi maksustamise süsteem on tänasel päeval kasutusel Eestis, Gruusias ja Lätis. Selline süsteem näeb ette, et tulumaksu peab ettevõtte tasuma alles siis, kui kasum viiakse ettevõttest välja. Tekkepõhise kasumi maksustamise süsteemi kohaselt tuleb tulumaksu tasuda aga majandusaasta lõpus lõppeval aruandeaastal teenitud kasumi pealt.

1.2. Jaotatud kasumi maksustamise süsteemi olemus Eesti näitel

Eestis kehtib jaotatud kasumi maksustamise süsteem. Järgnevalt annab autor ülevaate, kuidas on ettevõtete tulumaksu süsteem Eestis arenenud ja millised on Eesti seadusandlusest tulenevad ettevõtete tulumaksu objektid.

Eesti Vabariigis valmivad seadused mitme-etapilise töö tulemusena. Esimeses etapis luuakse seaduseelnõu esialgne tekst, mille kohta algatatakse teises etapis Riigikogus eelnõu. Eestis kehtiva tulumaksuseaduse kuulutab välja Vabariigi President peale seda, kui Riigikogu on õigusakti peale kolme lugemist vastu võtnud. (Riigikogu, 2018) Tulumaksuseaduse kohaselt jaguneb tulumaks kaheks – füüsiliste isikute tulumaks ning juriidiliste isikute tulumaks ehk ettevõtete tulumaks (Tulumaksuseadus, 1999). Eestis kehtiv ettevõtete tulumaksusüsteem oli kuni 01.01.2017 maailmas ainulaadne oma maksustamise objekti poolest (Masso, *et al.*, 2011, p. 1.

Tulumaksuseaduse 10. peatükki „Tulumaksu maksmise erijuhud“ on kokku koondatud kõik juriidiliste isikute tulumaksu maksuobjektid. Erinevalt füüsilistest isikutest, on juriidiliste isikute tulumaksuga maksustamisele kuuluvate objektide loetelu ammendav. See tähendab, et kui tulumaksuseaduses ei ole väljamakset nimetatud, siis selle pealt maksu maksta ei tea. (Lehis, 2017, lk 142) Oluline erinevus füüsiliste isikute tulumaksu objektide loeteluga seisneb ka selles, et kuna juriidiliste isikute tulumaksu objektide loetelu on ammendav, siis maksuvabastusi ei ole ette nähtud, vaid need on lihtsalt loetelust välja jäetud (Lehis, 2000, lk 811).

Alates 2018. aastast peavad tulumaksuseaduse § 47¹ (Tulumaksuseadus, 1999) alusel tasuma kõik krediidasutused iga kvartali kolmanda kuu 10. kuupäevaks avansilist

tulumaksu. Maksustatav summa sõltub eelmises kvartalis teenitud kasumist ning kasumisummat saab § 47¹ lg 2 alusel vähendada eelmise 19 kvartali kahjumi summas, seejuures ei saa ühe kvartali kahjunit mitu korda kasumi vähendamiseks kasutada. Maksumääraks on 14% ning tasutud avansilise tulumaksu summat saab arvesse võtta kasumi jaotamisel tekkinud tulumaksukohustuse arvutamisel (Mihelson, 2017).

Tulumaksuseaduse § 48 alusel peab tööandja tasuma tulumaksu oma töötajale tehtud erisoodustustelt. Tööandjana on käsitletavad kõik juriidilised kui ka füüsilised isikud, riigi- ja kohaliku omavalitsuseüksuse asutused. Erisoodustuseks loetakse igasugune rahaliselt hinnatav hüve, mis antakse oma töötajale seoses töösuhtega. (Tulumaksuseadus, 1999) Alates 2018. aasta 1. jaanuarist ei pea maksma tulumaksu töötajate tervise edendamiseks tehtud kulutustelt 100 euro ulatuses ühe töötaja kohta ühes kvartalis (Maksu- ja Tolliamet, 2017). Selliste kulude hulka kuuluvad treeningpaiga kasutamise kulud, spordirajatiste ülalpidamiseks vajalikud kulud, kulud taastusravi teenustele ning avalike rahvaspordiürituste osavõtutasu ja tööandja võib ise otsustada, kas, milliseid tegevusi ja millises summas ta töötajatele soodustust kasutades võimaldab, ent maksuvabastuse piirmäär on ette nähtud töötaja kohta ega ole üle kantav tööandja teistele töötajatele ega teistesse arvestusperioodidesse (Greenbaum & Haugas, 2016, lk 1-4).

Samuti ei maksustata tulumaksuga 1. augustist 2017 enam töötaja majutamise kulusid. Siiski kehtivad siin reeglid: töötaja elukoht asub töökohast vähemalt 50 kilomeetri kaugusel, tal ei ole lähemal asuvat kinnisvara ning kulutused ei ületa ühes kuus 200 eurot elamisel Tallinnas või Tartus ning 100 eurot elamisel muudes linnades. (Tulumaksuseadus, 1999) Vahemaa sätestamisel on eeskujuks võetud Vabariigi Valitsuse 25. juuni 2009. a määrus nr 110 „Töölähetuse kulude hüvitiste maksmise kord ning välislähetuse päevaraha alammäär, maksmise tingimused ja kord” § 4 lõige 1, milles on analoogiliselt ette nähtud päevaraha maksmine, kui välisriigis asuv lähetuskoht asub vähemalt 50 kilomeetri kaugusel (Greenbaum, *et al.*, 2017, lk 18).

Kingituste ja annetuste maksustamise süsteem on üles ehitatud sarnaselt erisoodustuse maksustamisele. Kingitus, mida maksustatakse, on kellelegi tasuta antud rahaliselt hinnatav ese, mille saaja kinkijale vastutegevust ei tee ehk ei tasu saadud kingi eest

mingite vahenditega. (Lehis, 2017, lk 150) Tulumaksuseaduse § 49 lg 1 (Tulumaksuseadus, 1999) alusel on sarnaselt käibemaksuseadusele piiritletud kingituse ja annetuse maksumus, alla mille ei pea tulumaksu tasuma. Kui reklaami eesmärgil kingitud kauba või osutatud teenuse hind ilma käibemaksuta jääb alla 10 euro, siis sellelt tulumaksu maksuma ei pea. Vastuvõtukulude maksustamisest tulumaksuga on vabastatud mittetulundusühingud ja sihtasutused, ülejäänud juriidilistele isikutele kehtib maksuvabastus kuni 32 eurole kuus, millele lisandub 2% vastaval kuul sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summast. (Lehis, 2017, lk 152)

Alates 2000. aastast kehtib Eestis ettevõtete tulumaksu süsteem, mille alusel ei pea ettevõtte tasuma tulumaksu teenitud kasumilt enne, kui see ettevõttest realselt välja viiakse. Sellised tingimused kehtivad nii aktiivsele, näiteks kaupade või teenuste müügist saadud kasumile, kui ka passiivsele tulule, näiteks intressid, litsentsitasud jms (PricewaterhouseCoopers, 2018). Kasumi väljamaksmiseks on mitmeid võimalusi. Esiteks otsene meetod, mille alla kuulub näiteks dividendide jaotamine. Sellisel juhul makstakse 20% jaotatavast kasumist tulumaksuks. Ülejäänud 80% makstakse dividendi saajale. Teine meetod on kaudne meetod, mille alla kuuluvad näiteks annetused, kingitused, lisatasud või -hüvitised jms. Kaudse meetodi puhul on oluline tähele panna, et maksustatakse 20%-ga väljamakstud summat. (Company in Estonia, 2018a)

Eestis kehtib tulumaksusüsteem, mille alusel ei pea maksuma ettevõtte tulumaksu teenitud kasumi eest, kui teenitud kasum investeeritakse või säilitatakse ettevõttes. (Funke, 2001) Näiteks kui kasum, mida ettevõtte soovib dividendina välja maksta on 100 000 eurot, siis sellest 20 000 eurot on ettevõtte poolt makstav tulumaks. Seega saaks füüsiline isik kätte 80 000 eurot. (Company in Estonia, 2018b) Äriühingul on õigus tulumaksu tasumisel maha arvestada välismaa äriühingult saadud dividendide eest välisriigis tasutud tulumaks. Õigusnormi rakendamiseks tuleb aga täita kindlaid nõudeid. Esiteks tuleb välisriigi äriühingult saada dividende. Teiseks peab olema dividendidelt makstud tulumaks, kusjuures selle maksmine peab olema välisriigi seaduses või Eesti ja selle välisriigi vahelises maksulepingus ettenähtud. (Tulumaksuseadus, 1999)

Tulumaksuseaduse §-is 50 lg 1¹ on välja toodud alljärgnevad olukorrad, millal dividende tulumaksuga ei maksustata (Tulumaksuseadus, 1999):

- Kui Eesti residendist äriühing A väljamakstav dividendisumma on saadud lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni äriühingust B ning A-le kuulus dividendide saamise ajal vähemalt 10% B aktsiatest, osadest või häälest.
- Kui Eesti äriühing A, kellel on lepinguriigis või Šveitsi Konföderatsioonis püsiv tegevuskoht, jaotab väljaspool Eestit asuva tegevuskohaga seotud kasumit.

Alates 2018. aastast kehtib Eestis uus, dividendide pidevat väljamaksmist soodustav, tulumaksusüsteem, mille abil järjepidevat kasumi jaotamist maksustatakse soodsama tulumaksumääraga. Soodsamat tulumaksumära – 14% - saavad äriühingud hakata kasutama oma viimase kolme aasta keskmise dividendi summa ulatuses, kuid arvesse võetakse ainult Eestis jaotatud kasum. Summa, mis ületab viimase kolme aasta keskmise dividendide summa, maksustatakse ikka 20% tulumaksumääraga. Esimene majandusaasta, mis arvesse läheb, on 2018. aasta. Kui äriühing aga jaotab kasumit füüsilisele isikule soodusmääraga, siis lisandub 7% tulumaksumäär. Kui kasum makstakse välja tavalise 20%-lise tulumaksumääraga, siis lisanduvat tulumaksu ei tule. (Klauson, *et al.*, 2016, lk 1-7)

Eestis kehtiv tulumaksusüsteem tekitab klassikalisest ehk tekkepõhisest tulumaksusüsteemist mõnevõrra erinevad varjatud kasumi väljaviimise võimalused (Lentsius, 2017). Näiteks laenu näol kasumi välja viimised. Selleks, et maksustada tehingut siiski selle olemuse järgi ehk varjatud kasumieraldisena, sätestab sellekohased nõuded tulumaksuseaduse § 50². Õigusnormi järgi peab äriühing maksma varjatud kasumieraldiselt tulumaksu vastavalt tehingu olemusele, mida varjata püüti. Kui ettevõtte annab emaettevõttele või emaettevõtte teisele tütarettevõttele laenu, mille tagastamise periood on pikem kui 48 kuud, on maksuhalduril õigus küsida laenu tagasimaksmise võime ning kavatsuse tõendeid. (Tulumaksuseadus, 1999)

Tulumaksuseaduse § 51 lg 1 alusel tuleb ettevõtte tulumaksu tasuda kõigilt ettevõtlusega või põhikirjalise tegevusega mitteseotud kuludelt (Tulumaksuseadus, 1999). Tulumaksuga maksustatakse Eesti äriühingu puhul kõik, nii Eestis kui välismaal tehtud ettevõtlusega mitteseotud kulud, sealhulgas välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu tehtud väljamaksed (Lehis, 2000, lk 939). Seaduse § 51 lg 2 on esitatud ammendav loetelu ettevõtlusega mitteseotud kulutustest, sinna alla kuuluvad näiteks:

- tehingud, mille kohta puudub nõutav algdokument;
- kulutused kaupadele või teenustele, mis ei ole äriühingu ettevõtlustegevusega seotud;
- kulud või väljamaksed, millega täidetakse äriühingu ettevõtlusega mitteseotud kohustusi;
- pistis ja altkäemaks;
- trahvid, sunniraha ja maksukorralduse seaduse alusel tasutud intressid.

Lisaks ettevõtlusega mitteseotud kuludelt tulumaksu tasumisele, peab äriühing, väljaarvatud krediitiasutus, tasuma tulumaksuseaduse § 52 alusel tulumaksu ka muudelt ettevõtlusega mitteseotud väljamaksetelt. Erandiks on väljamaksed, millelt on juba tulumaksuseaduse alusel tulumaks kinni peetud. Tulumaksuseaduse § 52 lg 2-s on kirja pandud väljamaksed, mida maksustatakse tulumaksuga. Valdav enamus on madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isikuga seotud tehingud. (Tulumaksuseadus, 1999) Madala maksumääraga territooriumiteks loetakse selliseid asukohti, kus tulumaksumäär on väga madal või tulu ei maksustata üldse. Maksu- ja Tolliameti lehel on toodud nimekiri, millised territooriumid ei kuulu madala maksumääraga territooriumite hulka. (Maksu- ja Tolliamet, 2016)

Tulumaksuseaduse § 53 (Tulumaksuseadus, 1999) loetleb erisused, millega peab arvestama Eesti mitteresidendist juriidiline isik, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht, tulumaksu tasudes. Esiteks maksustatakse sellise äriühingu tehtud erisoodustused, kingitused, annetused ja vastuvõtukulud tulumaksuga, olenemata saaja residentsusest. Teiseks maksustatakse tulumaksuga mitteresidendist äriühingu, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht, ettevõtte kasumit sarnaselt Eesti residendist äriühingutega. See tähendab, et tulumaksukohustus tekib kasumi ettevõttest väljaviimisel, kas siis rahalises või mitterahalises vormis.

Eestis toimub tulumaksu tasumine tulumaksudeklaratsioonide alusel. Deklaratsioon tuleb esitada Maksu- ja Tolliametile hiljemalt maksustamisperioodile järgneva kuu 10. kuupäevaks. Tulumaksuseaduse § 54 lg 4 on äriühing kohustatud tasumisele kuuluva tulumaksu kandma Maksu- ja Tolliameti kontole samuti maksustamisperioodile järgneva kuu 10. kuupäevaks. Eesti residendist krediitiasutused ning mitteresidendist

krediidasutuste Eesti filiaalid peavad esitama iga kvartali kolmanda kuu 10. kuupäevaks Maksu- ja Tolliametile deklaratsiooni eelmise kvartali kasumi kohta. (Tulumaksuseadus, 1999)

Euroopa Nõukogu võttis 2016. aasta 12. juulil vastu direktiivi 2016/1164, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad (Klauson & Talur, 2017, lk 1). Euroopa Nõukogu direktiivis 2016/1164 (Euroopa Liidu Nõukogu, 2016) välja toodud maksustamise vältimise vastased meetodid on intresside mahaarvamise piirang, lahkumismaks, üldine kuritarvituste vastane reegel, välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad eeskirjad ja välismaise kontrollitava äriühingu tulu arvutamine. Direktiivi artikkel 11 punkt 1 alusel pidi Eesti seadustes muudatused tegema 31. detsembriks 2018. Eesti parlament võttis seadusemuudatused vastu 12. detsembril 2018. aastal ning seadus jõustus 1. jaanuarist 2019. Tulumaksuseaduse peatükk 10¹ sisaldabki endas direktiivi alusel tehtud muudatusi. (Tulumaksuseadus, 1999)

Paragrahv 54¹ reguleerib nõukogu direktiivi 2016/1164 artiklist 6 TuMS § 51 üle võetud üldise kuritarvituste vastase sätte rakendamise ühte olukorda kasumi maksustamise puhul. Kui on tuvastatud, et tegemist on tehingu või tehingute ahelaga, mille põhieesmärk on saada maksueelis, mis on vastuolus kohaldatava maksuõiguse või välislepingu sisu või eesmärgiga, ega ole kõiki asjasse puutuvaid asjaolusid arvesse võttes tegelik ning sellega kaasnes maksumaksjale tulu kaotus või üleliigsed kulud, siis maksustatakse tulumaksuga summa, mille residendist äriühing oleks tuluna saanud või kuluna kandmata jätnud, kui oleks puudunud nimetatud tehing või tehingute ahel. Tehing või tehingute ahel ei ole tegelik, kui need ei ole loodud reaalsel ärilistel põhjustel, mis kajastavad tegelikku majanduslikku sisu. (Klauson, *et al.*, 2018, lk 12-13)

Üldine kuritarvituste vastane reegel on ette nähtud just selleks, et võidelda nende kuritarvitavate maksutavadega, mida ei ole konkreetsete sätetega reguleeritud. Seega on üldise kuritarvituste vastase sätte eesmärk täita lünki ja see ei mõjuta kuritarvituste vastaste erireeglite kohaldamist ning kui on olemas kuritarvituste vastane erireegel, siis rakendatakse erireeglit. Kui erireegel ei kohaldu maksumaksjale seetõttu, et ta jääb

väljapoole erireegli kohaldamisala on võimalik tema suhtes kohaldada üldist kuritarvituste vastast sätet. (Klauson, *et al.*, 2018, lk 12-13)

Tulumaksuseaduse § 53 lõige 7 sätestab püsiva tegevuskoha kaudu või arvel tehtud ülejääva laenukasutuse kulu tulumaksustamise sarnaselt residendist äriühingutele §-s 54² sätestatud tingimustel (Klauson & Talur, 2017, lk 9). Ülejääv laenukasutuse kulu on summa, mille võrra äriühingu mahaarvatav laenukasutuse kulu ületab intressitulu ja muud majanduslikult samaväärset maksustatavat tulu (Tulumaksuseadus, 1999). Paragrahvi 54² sisu on üle võetud direktiivi 2016/1164 artiklist 4, mis sätestab intresside mahaarvamise piirangu, mis on vajalik, kuna kontsernid on hakanud oma üldise maksukoormuse vähendamiseks üha rohkem kasutama maksubaasi õõnestamist ja kasumi ümberpaigutamist ülemääraste intressimaksede kaudu (Klauson & Talur, 2017, lk 10)

Direktiivi 2016/1164 artikli 4 lõige 7 lubab liikmesriikidel jätta intresside mahaarvamise piirangu sätte kohaldamisalast välja finantsettevõtjad, sellele punktile tuginedes on need ka Eesti seadusandlusest välja jäetud (Klauson & Talur, 2017, lk 11). Tulumaksuseaduse § 54² lg 3 alusel on finantsettevõtjaks krediitiasutus, investeerimisühing, alternatiivse investeerimisfondi valitseja, vabalt võõrandatavatesse väärtpaberitesse ühiseks investeerimiseks loodud fondivalitseja, kindlustusandja, edasikindlustusandja, tööandjapensioni kogumisasutus, pensionikindlustusasutus, alternatiivne investeerimisfond, vabalt võõrandatavatesse väärtpaberitesse ühiseks investeerimiseks loodud ettevõtja, keskne vastaspool või väärtpaberite keskodepositoorium (Tulumaksuseadus, 1999).

Eesti tulumaksuseaduse paragrahviga 54³ võetakse üle direktiivi 2016/1164 artiklid 7 ja 8, mis sätestavad välismaise kontrollitava äriühingu tulu maksustamise reegleid, milleks direktiiv pakub kaks alternatiivi. Eestis kasutusele võetud variandi puhul arvab maksumaksja liikmesriik maksustatava summa hulka välismaise kontrollitava äriühingu jaotamata tulu, mis on saadud fiktiivsetest skeemidest, mis on loodud peamise eesmärgiga saada maksueelis. (Klauson & Talur, 2017, lk 16) Tulumaksuseaduse §54³ lg 3 (Tulumaksuseadus, 1999) järgi käsitatakse välismaise kontrollitava organina:

- püsivat tegevuskohta;
- üksust, mille puhul on äriühingul üksi või koos sidusettevõtjatega:

- otsene või kaudne osalus rohkem kui 50% hääleõigusena;
- omab otseselt või kaudselt rohkem kui 50% kapitalist;
- on õigus saada rohkem kui 50% kõnealuse üksuse kasumist.

Tulumaksuseaduse § 54⁴ alusel kehtestatakse alusel tulumaksu tasumise ja deklareerimise kord. Mittetegelike tehingute alusel saadud tulu ning tehtud kulutused tuleb deklareerida maksustamisperioodi järgmise kalendrikuu 10. kuupäevaks, täpselt nagu kõik ettevõtte tulumaksustamisele kuuluvad tehingud. Majandusaastal tekkinud maksustatav ülejääv laenukasutuse kulu tuleb deklareerida ning tasuda majandusaastale järgneva üheksanda kalendrikuu 10. kuupäevaks. Välismaise kontrollitava äriühingu Eestis maksustatav kasum tuleb Maksu- ja Tolliametis deklareerida ja tasuda hiljemalt välismaise kontrollitava äriühingu järgmise majandusaasta üheksanda kalendrikuu 10. kuupäevaks. (Tulumaksuseadus, 1999)

Praegu nii Eestis, Gruusias kui ka Lätis kehtiva jaotatud kasumi maksustamise süsteemi justkui teerajajaks oli Eesti Vabariik, kes 2000. aasta algul võttis vastu tulumaksuseaduse, mille kohaselt hakkas kehtima jaotatud kasumi maksustamise süsteem. Eestis kehtiva süsteemi eripära võrreldes muu maailmaga on see, et meil maksustatakse kasum siis, kui seda jaotatakse, mitte kui see teenitakse. See tähendab, et kui ettevõtted reinvesteervad oma teenitud kasumi, siis ei pea nad riigile tulumaksu maksma.

2. EESTI, GRUUSIA JA LÄTI ETTEVÕTETE JAOTATUD KASUMI MAKSUSTAMISE SÜSTEEMIDE VÕRDLUS

2.1. Jaotatud kasumi maksustamise süsteemide sarnasused ja erinevused

Käesoleva peatüki eesmärgiks on leida erinevused ning sarnasused Eestis, Gruusias ja Lätis kehtivate jaotatud kasumi maksustamise süsteemide vahel. Selleks, et seadusandlust võrrelda, kasutas autor kolme riigi ettevõtete tulumaksustamist reguleerivaid seaduseid – Eestis tulumaksuseadust, Lätis ettevõtete tulumaksustamise seadust ja Gruusias maksukoodeksit. Lisaks seadustele kasutas autor ka erinevaid allikaid, mis toetavad seadustest saadud infot. Võrdluse tegemiseks valis autor kvalitatiivse sisuanalüüsi juhtumiülese ehk horisontaalse analüüsimeetodi. Horisontaalse sisuanalüüsi eesmärk on kõrvutada sama situatsioon ehk tulumaksu objekt erinevatel objektidel ehk riikidel (Kalmus, *et al.*, 2015). Kolme riigi võrdluse tulemusena toob autor kokkuvõtvalt välja erinevused ja sarnasused, mis seadusandlustes esinevad.

Eesti, Läti ja Gruusia ettevõtete tulude maksustamise süsteemid on sarnased – kõigis kolmes riigis maksustatakse ettevõtete teenitud tulu alles siis, kui see ettevõttest välja viiakse. Eesti maksuekspertide abiga võttis Gruusia parlament vastu uue tulumaksumudeli, mis sarnaneb Eestis kehtivale süsteemile. Gruusias viiakse see ellu kahes osas, esimene osa sellest jõustus 1. jaanuaril 2017 ning täies mahus peaks seadusemuudatus jõustuma 1. jaanuariks 2023. (Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2016) Viimasena ehk alates 1. jaanuarist 2023 lähevad uuele ettevõtete tulumaksusüsteemile üle Gruusias kommerts pangad, krediidasutused, kindlustusseltsid ja pandimajad (PricewaterhouseCoopers, 2018). Läti Seim võttis 28. juulil 2017 vastu uue ettevõtete tulumaksuseaduse, mis jõustus alates 1. jaanuarist 2018 (Ministry of Finance Republic of Latvia, 2018). Uue seadusega muudeti ka Läti ettevõtete tulumaksusüsteem sarnaseks Eesti süsteemiga (Zernask, 2017, lk 90).

„Gruusia seadus on väga sarnane meie omaga ning vaid mõningate erisustega – näiteks finantssektor läheb uuele tulumaksusüsteemile üle väikese viivitusega. Pangad ja kindlustusseltsid liituvad sellega aastast 2019,“ selgitas Gruusia tulumaksumudeli jõustumist nõustanud Eesti maksuekspert Ivo Vanasaun (Deloitte, 2016). Suurim erinevus Eesti ja Läti ettevõtete tulumaksusüsteemi vahel on see, et kui Eestis loetakse maksustamise hetkeks väljamakse tegemine, siis Lätis tekib maksukohustus kasumi jaotamise otsuse tegemisel. Lisaks saab Läti ettevõtte oma kahjumit järgmistesse majandusaastatesse üle kanda kuni 2022. aastani. (Zernask, 2017, lk 90)

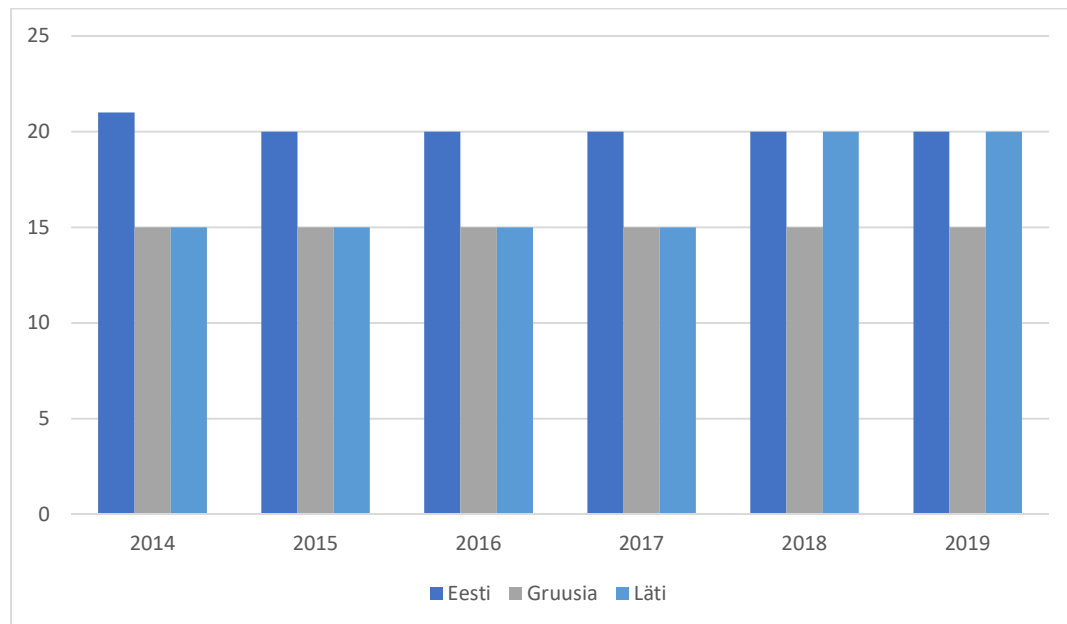
Eesti äriühingud saavad tekkinud kahjumit edasi kanda lõpmatuseni. Äriseadustiku (Äriseadustik, 1995) järgi peab majandusüksus esitama majandusaasta järel kuue kuu jooksul majandusaastaruande koos kasumi jaotamise või kahjumi katmise ettepanekuga ning kui ettevõttel on audiitorkontrolli kohustus, peab majandusaasta aruanne ka audiitoriotsust sisaldama. Kahjumi katmiseks on ettevõttel mitu võimalust. Esimene neist on kahjumi katmine osakapitali arvelt ehk siis eelmistel perioodide jaotamata kasumi vähendamine aruandeaastal teenitud kahjumi võrra. Kui osakapitali ei ole võimalik vähendada, on äriühingul äriseadustiku alusel õigus kahjumit katta reservkapitali arvelt.

2014. aastal kirjutasid Riia Tehnikaülikooli teadlased Karlis Ketners ja Mara Petersone (2014, pp. 19-21) artikli Läti maksukeskkonna muutmise võimalustest. Artiklis tõid nad välja kolm aspekti, miks peaks tulumaksusüsteemi Lätis muutma. Esiteks tõid nad välja, et maksusüsteem tuleks luua nii, et see oleks investeerimist toetav. Teise suure probleemina tõid nad välja, et maksusüsteem peaks toetama regionaalset arengut. Nad tõid välja, et ettevõtete tulumaksu kaasamine kohalike omavalitsuste eelarvetesse oleks jätkusuutlik ning efektiivne ja aitaks kaasa majanduse arengule. Kolmandana tõid nad välja, et probleemiks on ka maksubaasi laiendamine. Nende sõnul tuli üle vaadata maksusoodustuste sihtotstarbeline kasutamine, sest tihtipeale ei saavuta need oma poliitilist ega majanduslikku eesmärki. (Ketners & Petersone, 2014, pp. 19-21)

Gruusia uue mudeli kasutuselevõtu eesmärgiks nimetatakse maksustamise hetke edasi lükkamist ning maksustamise lihtsamaks muutmist ettevõtete jaoks. Eelnevalt pidi ettevõtte kasumi tekkimisel tasuma tulumaksu kasumi suuruselt, kuid pidi arvestama kohe maha erinevad maksusoodustused, siis seda protsessi enam ettevõtja läbi viima ei pea.

Erinevad soodustused tulenevad kasumi väljajaotamisel vastavalt väljaviimise viisile. (PricewaterhouseCoopers, 2018)

Kui Eestis kehtib hetkel 20% tulumaksumäär, siis Gruusia säilitas uue seaduse vastu võtmisega 15% tulumaksu määra (BDO Georgia, 2016, p. 8). Läti aga uue seadusega läks üle 15%-liselt tulumaksult 20%-lisele tulumaksumäärale (Zernask, 2017, lk 90). Jooniselt 1 on näha, et viimase 10 aasta jooksul on Gruusia ettevõtete tulumaksu määr püsinud muutumatuna 15% peal, Lätis kerkis tulumaksu määr uue kasumi jaotamise maksustamise meetoodika kasutusele võtuga 2018. aastal, kuid enne seda oli samuti muutumatu. Eestis kehtis aastatel 2009-2014 21%-line ettevõtete tulumaksumäär, mis 2015. aastal langes 20% peale.



Joonis 1. Eesti, Gruusia ja Läti ettevõtete tulumaksu määrad aastatel 2014-2019 (Trading Economics, 2019a; Trading Economics, 2019b; Trading Economics, 2019c; autori koostatud)

Eesti, Läti ja Gruusia ettevõtete tulumaksu objektid on enamuses sarnased, kuid siiski leidub erinevusi. Kolme riigi seadustesse kirja pandud tulumaksu objektid on välja toodud tabelis 1, kust on näha, et ühise joonena on maksustamise objektiks ettevõtlusega mitteseotud kulutused ning jaotatud dividendid. Peamised erinevused maksustamise

objektide loetelus tulevad Läti osast, kus maksustatakse ettevõtete tulumaksuga ka seotud isikutele antud laenud, liigsed intressid ja võlgnike „halvaks läinud“ võlad.

Läti tulumaksuseaduse paragrahv 11 alusel maksustatakse seotud isikutele laenude andmist kui tingimuslikku kasumi jaotamist. Tingimuslikuks dividendiks nimetatakse seda osa kasumist, mille võrra äriühingu omaniku vara suureneb. Erandina ei pea maksustama laenude andmist, kus see makstakse aktsionäritelt maksumaksjale, maksumaksja välismaal asuvale püsivale tegevuskohale või kui väljamakse tehakse põllumajanduse või metsandusega tegelevale majandusüksusele selle tegevuse tagamiseks. Lisaks ei maksustata laenu andmiseid, kui need vastavad alljärgnevale tingimustele (Enterprise Income Tax Law, 2017):

- Laenu summa ei ületa maksumaksja aruandeaastal saadud laenusummat ettevõttega mitteseotud isikutelt.
- Aruande perioodil välja antud laenud, kui eelmise aruandeaasta kasum ei kajastud aruande perioodi alguse bilansis.
- Aruandeaastal välja antud laenud summas, mis ei ületa aktsiakapitalis registreeritud aktsiakapitali aruandeaasta alguses, millest on maha arvatud eelmiste aruandeaastate jooksul väljastatud ja tagasimaksmata laenude kogusumma.
- Kuni 12 kuuks antud laenud.

Läti ettevõtete tulumaksuseaduse paragrahv 10 näeb ette, et ettevõtete tulumaksu tuleb tasuda ka laenu intressidelt. Maksustatav intressimaksete summa saadakse olukorras, kus aruandeaasta alguse omakapitali neljakordne suurus jääb alla keskmisele laenukohustisele. Sellest baasist saab veel maha arvestada pikaajaliste investeeringute ümberhindamise reservid ja muud reservid, mis ei tulene kasumi jaotamisest. Allesjääva summa pealt tasutud intressilt tuleb omakorda maksta tulumaksu. Seejuures ei kuulu ettevõtte tulumaksuga maksustamise alla krediitiasutustelt saadud laenude intressid juhul, kui laenu andev asutus on Euroopa Liidu riigis tegutsev majandusüksus või tegutseb sellises riigis, kellega Lätil on sõlmitud topeltnmaksustamise vastane leping ning see on jõustunud. Lisaks peab laenu andva isiku üle järelevalvet teostama asukohamaa asjakohane järelevalve asutus. (Enterprise Income Tax Law, 2017)

Tabel 1. Eesti, Läti ja Gruusia ettevõtete tulumaksu objektid (Tulumaksuseadus, 1999; Enterprise Income Tax Law, 2017; საქართველოს კანონი, 2010; autori koostatud)

Riik	Maksustamise objektid
Eesti	<ul style="list-style-type: none"> • kasum sõltumata selle jaotamise viisist ja vormist; • tehtud kingitused ja annetused; • vastuvõtukulud; • ettevõtlusega ja põhikirjalise eesmärgiga mitteseotud kulud ja väljamaksed.
Läti	<ul style="list-style-type: none"> • korralised ja ebakorralised dividendid; • dividendide väljamaksmisega võrdsustatud kulud; • tinglikud dividendid; • ettevõtlusega mitteseotud kulud; • võlgnike halvad võlad; • liigsed intressid; • seotud isikutele antud laenud; • siirdehindade korrigeerimised; • mitteresidendi poolt oma töötajatele või juhatuse liikmele tasuta antud kaubad; • likvideerimisjaotis.
Gruusia	<ul style="list-style-type: none"> • jaotatud kasum; • kulud ja muud maksed, mis ei ole seotud ettevõtlustegevusega; • tasuta tarded ja teenusepakkumised ning rahaliste vahendite ülekanded; • esinduskulud, mis ületavad piirmäärasid, mis on ettenähtud Gruusia maksuseadustiku alusel.

Viimasena välja toodud erisuse – Lätis maksustatakse võlgnike „halvaks läinud“ võlad, sätestab seaduse paragrahv 9. Selle kohaselt maksustatakse ebatõenäoliselt laekuvate arvete kuluks kantud summa tulumaksuga. Seda ainult juhul, kui ettevõtte ei ole kasutanud kõiki võimalikke viise, et võlga sisse nõuda ning vastab ühele alljärgnevatest nõuetest (Enterprise Income Tax, 2017):

- võlgnik on Läti, Euroopa Liidu või sellise riigi, kellega Lätil on sõlmitud topeltmaksustamise vastane leping, resident;

- võlgnik on riik või kohalik omavalitsus;
- kohtuotsusega on kinnitatud, et võlge ei ole võimalik sisse nõuda;
- võla suurus on väiksem kui selle sissenõudmise kulud, seejuures ei tohi summa olla üle 20 euro;
- isiku kohta on alustatud pankrotimenetlus.

Kuna Lätis võeti uus süsteem vastu küllaltki kiire protsessina ning tulumaksu määr tõusis, siis on seadusesse kirjutatud punkt, mille alusel saavad ettevõtted oma enne 2018. aasta jaanuari teenitud kasumi jaotada kasutades 15%-list tulumaksumäära. Seda võimalust saab kasutada vastavalt FIFO meetodile. (KPMG, 2017) FIFO (*ingl first-in-first-out*) meetodi all mõistetakse olukorda, kus esimesena viiakse ettevõttest välja see kasum, mis sinna esimesena sisse liikus (Dyl, 1989, p. 142). Seega maksustamisel tuleb juhendada reeglist, et esmalt jaotatakse kasum, mis oli kogunenud 2017. aasta 31. detsembrini ning see maksustatakse 15%-lise tulumaksumääraga ning ülejäänud kasum, mis on tekkinud peale 1. jaanuari 2018 maksustatakse 20%-lise tulumaksumääraga (KPMG, 2017).

Eestis kehtiva jaotatud kasumi maksustamise süsteem on endaga kaasa toonud varjatud kasumi jaotamise skeemina laenude andmise. Tulumaksuseaduse alusel ei ole reguleeritud seotud äriühingutele laenu andmise maksustamine tulumaksuga. See aga tähendab omakorda, et äriühingust viiakse kasum välja ilma tulumaksu maksmata. (Laks, 2019) „Eesti tulumaksusüsteem ei näe ette äriühingu teenitud kasumi maksustamist enne selle jaotamist ja tulumaksureeglid äriühingute antavaid laenusid eraldi ei piira, kasutavad välismaiste äriühingute Eestis tegutsevad tütarühingud võimalust kasumi emaühingule tulumaksuvabalt väljamaksmiseks laenu sildi all,“ selgitatakse 4. mail 2017. aastal algatatud tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja liiklusseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde kuulvas seletuskirjas (Greenbaum, *et al*, 2017, lk 7). 1. augustist 2017. aastast jõustunud seaduse muudatuse eesmärgiks oli vältida laenude abil varjatud kasumi välja viimist Eesti äriühingutest. Seadusejärgselt loetakse alates eelnimetatud ajast varjatud kasumi väljaviimiseks laen, mille tagastamistähtaeg on üle 48 kuu. Samuti maksustatakse kasumi jaotamisena lühemaks perioodiks antud laenud, kui on alust arvata, et tegemist võib olla varjatud kasumieraldisega. (Tomson, 2017) Maksustamine on õigustatud eelkõige siis, kui laenu andmisel sõlmitud lepingust ning laenu kasutusest on

näha, et laenu ei kavatseta tagasi maksta või see on ilmselgelt võimatu. Samuti tuleb arvesse võtta laenu saaja ja laenu andja omavahelisi seoseid. (Maksu- ja Tolliamet, 2018)

Gruusia uue seaduse järgi on võimaldatud Gruusia siseste seotud ettevõtete vaheline kasumi jaotamine maksuvabalt ning tulumaksu peab tasuma alles siis, kui see viiakse äriühingute ringist välja kas füüsilisele isikule või mitte residendist äriühingule (PricewaterhouseCoopers, 2017, p. 847). Gruusias käsitletakse kasumi jaotamise all kasumi ettevõttest välja viimist rahalistes või mitterahalistes vahendites äriühingu partneritele või aktsionäridele (EY, 2017). Gruusias ei maksustata tulumaksuga nende dividendide jaotamist, mille ettevõtte on saanud välisriigi äriühingult, väljaarvatud madala maksumääraga riigi või territooriumil asuvalt äriühingult (EY, 2018, p. 518).

Kingituste ja annetuste maksustamine ettevõtete tulumaksuga on reguleeritud kõigi kolme riigi – Eesti, Gruusia ja Läti seadustes. Tabelist 2 on näha, millised on igas riigis maksuvabastuse tekkimise alused annetuste või kingituste tegemiselt. Kõigis kolmes riigis on võimalik maksuvabalt teha annetusi heategevuslikul eesmärgil ja avalikes huvides tegutsevatele organisatsioonidele, kuid annetusi ei saa teha piiramatus koguses maksuvabalt. Igas riigis on kehtestatud maksuvabastuse saamise piirmäär. Näiteks Eestis saab maksuvabalt teha annetusi kas 3% ulatuses aruandeaastal makstud sotsiaalmaksuga maksustatud töötasude summast või 10% eelmisel aruandeaastal teenitud kasumist (Tulumaksuseadus, 1999). Lätis on piirmäär seatud 2% peale aruandeaastal makstavast sotsiaalmaksuga maksustatud töötasu summalt (Enterprise Income Tax Law, 2017). Gruusias on piirmäär kehtestatud sarnaselt Eestile kasumi järgi. Nimelt tohib maksuvabalt teha annetusi ja kingitusi Gruusias kuni 10% ulatuses eelmise aruandeperioodi puhaskasumist. (*საქართველოს კანონი*, 2010)

Tabel 2. Eesti, Läti ja Gruusia ettevõtete tehtud kingituste ja annetuste tulumaksustamine (Tulumaksuseadus, 1999; Enterprise Income Tax Law, 2017, lk 14; EY, 2018; autori koostatud)

Riik	Kingituste ja annetuste tulumaksustamine
Eesti	<p>Juriidiline isik peab tasuma tulumaksu tehtud kingitustelt ja annetustelt, millelt tulumaks ei ole juba tasutud.</p> <p>Tulumaksuga ei maksustata:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) reklaami eesmärgil üle antud kaupa ega osutatud teenust, mille väärtus ilma käibemaksuta on kuni 10 eurot; 2) seaduses kindlaks määratud isikutele tehtud kingitusi ja annetusi, mille summa ei ületa ühte alljärgnevatest piirmääradest: <ul style="list-style-type: none"> - 3% samal kalendriaastal maksumaksja poolt sotsiaalmaksuga maksustatavatest väljamaksetest; - 10% eelmise kalendriaasta kasumist;
Läti	<p>Kui Läti äriühing on teinud aruandeaasta jooksul annetusi avalikes huvides tegutsevale organisatsioonile, siis on tal võimalus valida üks võimalikest vabastusmeetoditest:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) jätta annetatud summa välja maksubaasist ehk selle pealt mitte tulumaksu tasuda; 2) jätta annetuste summa maksubaasi lisamata, aga annetuste kogusumma ei tohi ületada 2% eelmisel aruandeaastal töötajatele arvestatud brutotasudest, millelt tasuti sotsiaalmaksu.
Gruusia	<p>Tulumaksu ei maksustata, kui anti kaupa või osutati teenust:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) heategevuslikul eesmärgil ja sellele kulunud summa ei ületa 10% eelmise aruandeperioodi puhaskasumist; 2) seda on antud või osutatud riigiasutusele, kohalikule omavalitsusele või avalik-õiguslikule juriidilisele isikule.

Analüüsitava riikide seaduste ühiseks jooneks on asjaolu, et tulumaksuga maksustatakse kõik ettevõtlusega mitteseotud kulutused ja väljamaksed. Sellegipoolest on riigid erinevalt sõnastanud oma seadustes, mille eest tulumaksu maksta peab. Näiteks Eesti tulumaksuseaduse kohaselt tuleb tulumaksuga maksustada kõik ettevõtluse ja põhikirjalise tegevusega mitteseotud kulud. Nende hulka loetakse kulud ja väljamaksed, mille kohta äriühingul puuduvad korrektsed algdokumendid, samuti ettevõtte makstud trahvid. (Tulumaksuseadus, 1999) Samal ajal on Läti seaduses toodud nimekiri kuludest

ja väljamaksetest, mille pealt tuleb tulumaksu tasuda (Enterprise Income Tax Law, 2017, lk 9):

- Töötajate ja aktsionäride jaoks tehtud kulutused meelelahutusürituste korraldamiseks või neile antud hüvised, mis ei ole maksustatud eelnevalt tulumaksuga.
- Kasumi või käibe alandamine, mida maksumaksja teeb omal algatusel või aktsionäri korraldusel.
- Kulutused kingitustele ja laenudele, mis on kulutatud kingituste tegemiseks.
- Annetused, mille puhul ei ole lubatud tulumaksu mahaarvamisi teha.
- Vara, mida ei kasutata ettevõtluse tarbeks, soetamisega seotud kulutused.
- Varade, mida ei kasutata ettevõtluse tarbeks, akumulieeritud kulum.
- Personali värbamiseks tehtud kulutused, mis ületavad 5% osa eelmisel aruandeperioodil arvatud bruto töötasudest, millest tasuti sotsiaalmaks.
- Esindusautoga seotud kulutused.
- Trahvid ja intressid, mis on tasutud, aga pole seotud ettevõtlusega.

Ka Gruusias maksustatakse tulumaksuga ettevõtlusega mitteseotud kulud. Nimetatud kulutusteks loetakse esiteks kulud, mille kohta puuduvad algdokumendid või mis ei ole korrektselt kajastatud. Samuti tuleb tulumaksu tasuda sellistelt kuludelt, mille tegemise eesmärgiks ei ole teenida kasumit, tulu või tasu. Lisaks peavad ettevõtted tasuma tulumaksu intressilt, mis ületab Gruusia rahandusministeeriumi sätestatud aastase intressimäära, milleks on 24%. Lisaks kulutustele maksustatakse tulumaksuga ka selliseid väljamakseid nagu näiteks mitteresidendist äriühingute aktsiate ostmine või mitteresidendist äriühingute kapitali sissemaksete tegemine. Lisaks tuleb ettevõtte tulumaksu tasuda füüsilistele isikutele või mitteresidendist äriühingutele antud laenudelt. (PricewaterhouseCoopers, 2017, pp. 847-848)

Kuigi Gruusia ja Läti võtsid üle Eestis varem kasutusel olnud süsteemi, siis on kolme riigi seadustes siiski erinevusi. Näiteks on erinevalt sätestatud seotud osapooltele antavate laenude maksustamine. Kui Lätis maksustatakse peaaegu iga seotud osapooltele antud laen tingimusliku dividendina ja Gruusias ei maksustata seotud osapooltele antud laene üldse, siis Eestis on asi justkui vahepealne – maksustatakse seotud isikutele antud laenud,

kui on alust arvata, et tegemist on varjatus kasumieraldisega. Teiseks erinevuseks on see, et kui Gruusias ja Eestis maksustatakse kasum selle jaotamise hetkel, siis Lätis maksustatakse kasum siis, kui on tehtud vastavasisuline otsus, et kasum jaotatakse. Lisaks on erinevused ettevõtlusega mittesoetud kulutuste tegemisel. Kõigis kolmes riigis küll maksustatakse seaduses välja toodud kulutused tulumaksuga, kuid Läti seaduses on välja toodud pikk nimekiri, mis aitab aru saada, millised on ettevõtlusega mittesoetud ja millised ettevõtlusega soetud kulutused. Lisaks on erinevad ka tulumaksumäärad – Gruusias kehtib 15%-line tulumaksumäär, Eestis ja Lätis kehtib 20%-line tulumaksumäär. Seejuures Läti läks 20%-lisele tulumaksumäärale üle koos uue süsteemi ülevõtmisega.

2.2. Eesti tulumaksuseaduse muudatuse ettepanekud

Käesoleva peatüki eesmärgiks on pakkuda välja võimalusi, kuidas parendada läbi tulumaksuseaduse kohendamise Eesti ettevõtete maksukeskkonda. Parandusettepanekute aluseks võtab autor eelmises alapeatükis välja toodud riikide seadusandluste erinevused, maksuexpertidega läbi viidud intervjuud ning jõustunud kohtulahendid. Autor valis välja kaks kohtulahendit, kust nähtuvad erinevas võimalused varjatult kasumi välja viimiseks. Lisaks kasutas autor ühte Riigikohtulahendit, kust selguvad ettevõtlusega seotud ja mittesoetud kulutuste vahelised piirid. Intervjuude analüüsimisel kasutati kvalitatiivse sisuanalüüsi juhtumiülest ehk horisontaalset analüüsi meetodid. (Kalmus, *et al.*, 2015). See tähendab, et igat intervjuu käigus esitatud küsimust käsitleti eraldi ning võrreldi ekspertide vastuseid omavahel. Kohtulahendite analüüsimisel kasutas autor vertikaalset sisuanalüüsi, mille käigus toob välja ühes kohtulahendis lõputöö seisukohast olulise info.

Intervjueeritavate valimi koostamisel lähtus autor põhimõttest, et vastajate seas oleks inimesed erinevatest maksunõustamise ning advokaadibüroodest, samuti avaliku sektori esindaja. Intervjueeritavate hulgas olid maksunõustajad, õigusnõustajad ja konsultandid EY-st, Deloitte'st, KPMG-st ning advokaadibüroost Core Legal. Avaliku sektori arvamuse saamiseks viidi intervjuu läbi Maksu- ja Tolliameti esindaja Evelyn Liivamägi'ga. Erasektori vastajate soovile vastu tulles käsitleb autor vastuseid

anonüümsetena ning tähistab eksperdid suvalises järjekorras numbritega. Intervjuud viidi läbi püstitatud küsimuste põhjal, küsimuste koostamisel lähtus autor eelmises peatükis kolme riigi seadusandluse võrdluse käigus välja tulnud erinevustest. Intervjueeritavad vastasid küsimustele kirjalikult perioodi 09.04.-03.05.2019 jooksul.

Jaotatud kasumi maksustamise süsteemil on omad tugevused ja nõrkused. Tugevustena tõi maksueksperdid 1 ja 3 välja järgmised asjaolud:

- jätab ettevõtetele investeringute tegemiseks rohkem vahendeid;
- on teistest erinev ja tõmbab tähelepanu;
- toetab ettevõtlikkusele orienteeritust, st ettevõtted mõtlevad, kuidas kasumit teenida, mitte kuidas seda n-ö peita;
- lihtne administreerida;
- ei tekita probleeme maksevõimega ehk kui ettevõttel puudub reaalne likviidsus, siis ei pea ta ka maksma tulumaksu.

Vastukaaluks süsteemi tugevustele tõi maksueksperdid välja ka nõrkuseid. Maksuekspert 2 toob välja, et jaotatud kasumi maksustamise süsteem annab eelise juba kasumisse jõudnud äriühingule, aga alustavale äriühingule ei ole sellest kasu. Lisaks toob ta välja, et riigi jaoks on kasumi jaotamise pealt teenitav maksutulu prognoosimatu ning riigieelarvesse laekumise hetk on lükatud ebamäärasesse tulevikku. Sama arvamust jagab ka maksuekspert 4, kes nendib, et ettevõtte kasumi jaotamise hetke ei saa riik ette ennustada. Maksuekspert 1 toob nõrkusena veel välja selle, et äriühing peab tulumaksu maksma ka olukorras, kus ta on tegelikult sügavas kahjumis. Selle all mõtleb ta ettevõtlusega mitteseotud kuludelt või siirdehindade reeglitest tulenevate korrigeerimiste puhul tasutavat tulumaksu.

Maksu- ja Tolliameti esindaja Evelyn Liivamägi (Liivamägi, 2019) sõnul on jaotatud kasumi maksustamise süsteemi kasuteguriks läbi ettevõtete kasvu soodustamise ka kogu Eesti majanduse ergutamine. Lisaks toob ta välja, et tekkepõhise kasumi maksustamise puhul võivad ette tulla olukorrad, kus raha maksude tasumiseks tegelikult ei ole. Näitena toob ta kasumi tekkimise kinnisvara ümber hindamisest, mille puhul raha ettevõtte juurde ei saa, aga kasum, mille pealt tulumaksu peab tasuma, tekib. Nõrkusena riigi jaoks toob

Liivamägi välja väga raske maksulaekumistega arvestamise, sest kasumit ei jagata majanduslikel vaid ikkagi ärielistel põhjustel. (Liivamägi, 2019)

Jaotatud kasumi maksustamise süsteemi murekohaks on varjatult kasumi väljaviimine ettevõttest. Üheks võimaluseks kasumit ettevõttest välja viia on läbi näilike majandustehingute. Tartu Ringkonnakohtu lahendi 3-12-134 järgi loetakse varjatud kasumi väljaviimiseks tehingud, mille majanduslik sisu on näiline ning nimetatud tehingult tuleb tasuda ettevõtte tulumaks. Lahendist nähtub, et tehingut maksustatakse vastavalt selle majanduslikule sisule, mitte näilisele vormile. Lahendis on maksuhaldur leidnud, et ettevõttest viidi kasum välja soetades teenust ettevõttelt, mis oli formaalne keha, mis tegelikult töid ei teostanud. (Netholder OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksu- ja tollikeskuse 28.10.2011. a maksuotsuse nr 12.2-3/6327-26 tühistamiseks, 2013)

Varjatud kasumi väljaviimise maksustamiseks tulumaksuga on maksukorralduse seaduse §-s 84 kirjas, et kui tehing on tehtud eesmärgiga maksudest kõrvale hoiduda, siis maksustatakse see tehing vastavalt selle majanduslikule sisule (Maksukorralduse seadus, 2002). Tehingu tegelikku majanduslikku sisu peab suutma maksuhaldur motiveeritult põhjendada. Näiteks Riigikohtu 17.novembri 2017. aasta lahendis 3-15-2058 leidis Riigikohtu halduskolleegium, et maksuhaldur ei ole suutnud piisavalt veenvalt põhjendada, et Exclusive Life OÜ poolt soetatud korter on ostetud ettevõtlusega mitteseotud põhjustel ning tühistas Maksu- ja Tolliameti tehtud maksuotsuse (Exclusive Life OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 13. mai 2015. a maksuotsuse ja 16. juuli 2015. a vaideotsuse tühistamiseks, 2017).

Gruusia seadusandlus näeb ette, et laen, mis on antud seotud isikute ringi sees, ei maksustata tulumaksuga. Maksustamise hetk saabub alles siis, kui kasum viiakse välja seotud isikute seast. Samal ajal Lätis kategoriseeritakse seotud isikutele antud laenu kui tingimuslikud dividendid ning maksustatakse sarnaselt dividendide jaotamisele. Eestis on kahe süsteemi vaheline õiguskord – seotud isikutele antud laenu maksustatakse siis, kui on alust arvata, et tegemist on varjatud kasumi välja viimisega. Tulumaksuseaduse § 50 lg 4 (Tulumaksuseadus, 1999) alusel peab seotud isikule laenu andmine toimuma turuväärtusega. Kui tehing toimub alla turuväärtuse, siis maksustatakse tulumaksuga see

osa, mille äriühing oleks pidanud laenu andes tuluna saama. Sarnaselt Gruusiaga ei oleks Eestis mõistlik seotud isikutele laenude andmist maksustada, arvab maksuekspert 3 (Lisa 3), „nagu öeldakse, keset mängu mängureegleid ei muudeta,“ põhjendab ta oma arvamust. Tema hinnangul teeb Maksu- ja Tolliamet hetkel kiiduväärt tööd kui laenutehinguid uuritakse ja vahel ka ümber klassifitseeritakse ning leiab, et on õiglane maksustada tehing selle sisu mitte näilise vormi järgi.

Eesti seadusandlusesse kirja pandud säte seotud osapooltele antavate laenude kohta on maksuekspert 4 hinnangul liiga üldsõnaline ning võib tulevikus palju vaidluskohti tekitada. „Maksuhalduri kodulehe avaldatud juhise annab ülevaate mõningatest olukordadest, mis kirjeldavad kohtupraktikat. Edasise sammuna on vaja maksuhalduril praktilisi kaasusi juhendisse rohkem kirja panna. Seaduse säte, kus on kajastatud küllaltki subjektiivselt sisustatavaid omadussõnu ja termineid nagu võime ja tahe – saavad kindlasti praktikas suureks vaidluskohaks,“ selgitab ta oma seisukohti. Mida lihtsam on maksusüsteem, seda parem, hindab ta ning lisab, et tema hinnangul oleks abiks, kui riik võtaks grupisiseste laenude suhtes selgema suuna. „Otsustada tuleks, kas need laenud kõik lähevad maksu alla edaspidi või ei ja ei mingeid erandeid või tingimusi“.

Maksu- ja Tolliameti esindaja Evelyn Liivamägi olukorras probleemi ei näe, sest 2018. aastast kehtib seadus, mille alusel tuleb deklareerida laenud, mis oma olemuselt ei pruugi olla laenud. Samuti toob ta välja, et seotud isikute vahelistele tehingutele kehtivad juba aastaid siirdehinnareeglid. (Liivamägi, 2019)

Seotud isikutele antud laenude säte seaduses on üldsõnaline ning ei pane paika kindlaid piire, millal on tegemist kasumi jaotamisega ja millal tegemist seadusekohase laenu andmisega. Seetõttu on ka ettevõtetal rohkem võimalusi, kuidas riiki petta ning laenu nime all kasumit ettevõttest välja viia. Samal ajal on riigil seaduse alusel võimalus öelda, et tegemist on kasumi varjatud väljaviimisega ettevõttest ning seda siis vastavalt maksustada. Autori hinnangul on hetkel Eestis kehtiv seadus liiga pinnapealne – pole kindlaid kriteeriumeid, kuidas riik saaks öelda, et tegemist on kasumi välja viimisega.

Läti seadusandluses kasutatakse seotud isikutele laenude andmisel reeglit, mille järgi antud laen kvalifitseeritakse tingimuslikuks dividendiks. See tähendab, et kui antakse

ettevõttest välja laen seotud isikule, tuleb tasuda ka tulumaks sellelt summalt, justkui oleks tegemist kasumi väljamaksega. Kui aga laen tagastatakse, siis tulumaksu ettevõtte tagasi riigilt ei saa, vaid saab selles osas maksuvabastust. Selline viis aitab ära hoida laenuid, mis viiakse ettevõttest välja kui varjatud kasumieraldised. Autori hinnangul aitaks Eestis varjatud kasumieraldiste välja viimist takistada sarnane seaduse punkt. Näiteks kasutades ära hetkel kehtivat seadust, maksustada tingimusliku dividendina kõik seotud isikutele antud laenuid, mille laenu tagastamise tähtaeg on üle 48 kuu.

Eelmises peatükis välja toodud erinevus kolme riigi seadusandluse vahel seoses ettevõtlusega mitteseotud kulutustega ei ole ühegi intervjuueeritud maksueksperdi hinnangul probleemiks Eesti maksukeskkonnas. „Praegune Eesti regulatsioon tundub selles osas mõistlik,“ nendib olukorda maksuekspert 1, kes viitab samaaegselt tulumaksuseaduse §-dele 51 ja 52. Nimetatud õigusnormides on kirjas, millised on need ettevõtlusega ja põhikirjalise tegevusega mitteseotud kulud ja väljamaksed, millelt tuleb Eestis ettevõtetal tulumaksu tasuda.

Evelyn Liivamägi hinnangul on tulumaksuseaduse loetelu piisav ning lisaks tuleks kasutada kohtupraktikat, mida on omajagu. „Detailsemat loetelu ei pea vajalikuks, elu meie ümber muutub piisavalt kiiresti, et see saaks pidevalt aktuaalne olla,“ sõnab ta. Seetõttu on tema hinnangul üldisemate ja selgete põhimõtete sõnastamine mõistlikum.

Riigikohus on oma 17.mai 1999. aasta lahendis 3-3-1-21-99 selgitanud, kuidas teha vahet, kas kulutus on ettevõtlusega seotud või mitte (Jaak Salumetsa esindaja kassatsioonkaebuse läbivaatamine Maksukorralduse seaduse § 22 lg 1 ning Tulumaksuseaduse § 13 lg 1 ja 2 kohaldamise asjas, 1999):

- 1) Kulutus on ettevõtlusega seotud, kui selle kulutuse tegemine oli otseselt tingitud maksumaksja ettevõtlusest ja kulutus oli vajalik ettevõtluse alustamiseks, säilitamiseks või arendamiseks.
- 2) Kulutuse seotus ettevõtlusega sõltub maksumaksja ettevõtluse olemusest, maksumaksja peab tõendama ettevõtlusega seotust ja tõendeid tuleb hinnata kogumina.
- 3) Maksumaksjal on õigus kuludest, mis on ettevõtlusega seotud vaid osaliselt, arvata maha ainult ettevõtlusega otseselt seotud osa – ja seega on maksumaksja

ka kohustatud ise iga ettevõtluses tehtava kulutuse puhul määrama, kas see on seotud ettevõtlusega täies ulatuses või osaliselt.

Mida detailsemalt panna seadusesse kirja, mis on ja mis ei ole ettevõtlusega seotud kulu ja väljamakse, seda keerulisem on maksuhalduril vastupidist väita. Eesti seadusandlusesse kirja pandud ning ka kohtupraktikas välja joonistunud tunnused kuludele ja väljamaksetele, tundmaks ära ettevõtlusega mitteseotud kulu, on autori hinnangul piisavad.

Läti seaduses on välja toodud, et tulumaksuga maksustatakse liigseid intresse ning „halvaks läinud“ võlgasid. Eesti ega Gruusia seadusandluses selliseid õigusnorme sätestatud pole. Võlgade puhul on Läti riigis õigusnorm ette näinud, et kui ettevõtte ei panusta piisavalt ostjatelt võlgade sisse nõudmiseks ressursse, siis tuleb nende võlgade pealt maksta tulumaksu. Selline õigusnorm väldib olukordi, kus ettevõtted jätavad „halvaks läinud“ võlad sinnapaika ja kannavad need mingi hetk kuluks ilma nendelt maksu tasumata. Need kaks paragrahvi Läti seadusandluses panevad sealsed ettevõtjad ette mõtlema ning mitte tegema otsuseid kaalutlemata. Intervjueeritud maksuekspertide hinnangul ei ole Eestis „halvaks läinud“ võlgadega ning liigsete intressidega probleeme sellises ulatuses, et neid Läti seadusele sarnaseid sätteid peaks Eesti seadusandlusesse tooma. Maksuekspertide 1 ja 3 hinnangul piisab meie seaduses sellest, et maksuhalduril on võimalus maksustata eelmainitud olukordi kingitustena (või erisoodustusena, kui laenu saajaks on töötajaga samaväärne isik). Maksuekspert 2 hinnangul oskab probleemi ulatusele parema selgituse anda maksuhaldur ise, kuid maksumaksja seisukohast ei näe tema vajadust Läti sätete üle võtmiseks. Liivamägi sõnul piisab meie praegu kehtivast seadusest, mille alusel saab maksustada maha kantud võla, mida tegelikult saaks sisse nõuda (Liivamägi, 2019).

Samal ajal kui Lätis maksustatakse kasumi jaotamine vastavasisulise otsuse tegemise ajahetkel, siis Gruusias ning Eestis maksutatakse jaotamise reaalne hetk ehk ajal, mil kasum ettevõttest välja liigub. Kõik neli intervjueeritud maksueksperti tõdesid, et Eestis ja Gruusias kehtiv süsteem on selles osas parem, sest jätab ettevõtjale võimaluse paindlik olla. Maksuekspert 1 tõi välja, et Lätis võib tekkida olukord, kus tehakse küll kasumi

jaotamise otsus ning tasutakse tulumaks, aga reaalse kasumi jaotamiseni ei pruugita veel päris pikka aega jõuda. Eesti süsteem loob tema hinnangul selle osas eelised Läti ees.

Suurima murekohana näevad maksueksperdid Eestis kehtivas seadusandluses uut dividendidelt makstava tulumaksu määra. Nimelt selgitab maksuekspert 1, kuidas uus süsteem, mille kohaselt regulaarselt dividende maksvad äriühingud saavad kasutada 14% tulumaksu määra, ei soodusta kiirelt kasvava kasumiga ettevõtteid. Pigem toetab selline lahendus neid ettevõtteid, kellel on pidevalt sama suur või väga aeglaselt kasvav kasum, näitena toob ta infrastruktuuriettevõtteid, kelle klientuur üle-öö ei kasva. Lisaks toob ta probleemina sellise lahenduse juures välja administreerimise kulude suurenemise, sest füüsilisest isikust aktsionäride ja osanike puhul tuleb dividendidelt kinni pidada veel ka 7%-line füüsilise isiku tulumaks.

Evelyn Liivamägi sõnul ei sõltu suures pildis kasumi jaotamine maksude suurusest, vaid jaotamine on pigem äriine otsus (Liivamägi, 2019). Seetõttu ei näe ta uues maksusüsteemis probleemi, nagu erasektori eksperdid. Küll aga usub Liivamägi, et ära võivad jääda skeemid, millega siirdati kasum riikidesse, kus maksumäär oli 15%, sest enam ei ole see Eestist soodsam variant, kui teatud tingimusi järgida (Liivamägi, 2019).

Uus dividendide maksustamise lahenduse peaks muutma Eesti riigi ettevõtjatele atraktiivsemaks paigaks, kus äriühing asutada. Küll aga ei leia maksuekspert 4, et uus süsteem neid otsuseid liiga suurel määral mõjutaks. Tema hinnangul on nüansse äritegevuse koha valimisel palju ning talle teadaolevalt ei ole 14%-line dividendide maksustamise määr kaalukausil liiga suurt rolli omanud, kui on vaja otsustada, kas luua äriühing Eestisse, Läti või Gruusiasse.

Maksuekspert 2 hinnangul on raske hinnata uue lahenduse toimimist, kui ei saa statistiliselt vaadata, kuidas on muutunud makstavate dividendide mahud. Samas nendib ta, et ettevõttele, kes ei ole kunagi kasumit jaotanud, ei anna uus süsteem mingit eelist. Maksuekspert 3 ütleb ausalt, et „minu arvates on see 3 aasta keskmise jaotise põhine maksualandus üks Eesti maksuseaduste ajaloo rumalamaid muudatusi“. Sama seisukoha on võtnud ka Joel Zernask (2019), kelle sõnul selline süsteem viib Eesti ettevõtete teenitud kasumi lõplikult Eesti majandusest välja, kuna lahendus motiveerib välismaiseid

omanikke Eesti ettevõtetest kasumit välja võtma. Madalama maksumääraga süsteemi loomisel ei ole maksuekspert 4 hinnangul väga suurt seost sellega, et ettevõtted ei viiks enam kasumit äriühingust varjatult välja. „See on maksuhalduri ja Rahandusministeeriumi lootus. Tegelikuses on dividendi välja maksmise otsused paljudest teistest faktoritest sõltuvad ja pelgalt väike soodustus ei motiveeri seda tegema,“ selgitab ekspert oma seisukohti.

Varjatult kasumi välja viimise kohta arvas Liivamägi, et Eestis kehtiv 14%-line maksumäär ei suuda endiselt konkureerida 0, 5 või 10%-lise määraga. Ta lisas: „maksupettused on nagu energia – nad ei kao, vaid muunduvad ühest olekust teise“. (Liivamägi, 2019) See tähendab, et riik võib küll proovida tulla ettevõtjatele vastu maksumäärade langetamisega, aga kõikide teiste riikidega ei suuda me konkureerida ning kuskil on alati parem ja odavam.

Uue süsteemi paremaks muutmiseks pakkus maksuekspert 1 välja, et madalama, st 14%-lise, dividendidelt kinni peetava tulumaksumäära võiks teha vabatahtlikuks. See tähendab, et seda saaksid kasutada need ettevõtted, kes teenivadki regulaarselt kasumit ning see kasumi summa ei kasva iga aasta hüppeliselt. See jätkaks võimaluse kiirema kasvuga ettevõtetele kasutada endist 20%-list tulumaksumäära.

Ettevõtete kasumi jaotamine toob Eesti riigi eelarvesse iga kord maksutulu. See tähendab, et riigi eesmärk peaks olema muuta maksusüsteem selliseks, et ettevõtted sooviksid kasumit ka pidevalt jaotada ning selle pealt siis tulumaksu makstes riigi eelarvet täita. Selleks, et ettevõtted aga kasumit jaotama panna, leiab maksuekspert 3, et „tegelikkuses aga on ettevõtjatel vaja kindlust tuleviku suhtes, et nad julgeksid oma reserve välja maksta. Kui poliitiline keskkond kõigub üle paari aasta äärmusest äärmusesse, siis ei julge keegi n-ö kasukat seljast võtta, sest mine tea millal külma kätte võid jääda. Vaja on ettevõtlust ja ekspordi toetavaid tegevusi ja kasvatada usaldust Eesti riigi suhtes. See on kõige võti“.

Lisaks eelnevale tõi maksuekspert 4 välja, et oluline on maksusüsteem kõigile võrdseks teha, mitte tuua seadusandlusesse sisse liiga palju erisusi. Tema hinnangul ei tohiks olla olukordi, kus Eesti omanikega äriühingule kehtivad ühed reeglid, aga kui tegemist on üle

piiri emettevõtet omava ettevõttega, siis kehtivad teised reeglid. „Taolist erisust ei tohiks tekkida,“ jääb ekspert oma seisukohale kindlaks.

Võrdluses Gruusia ja Läti seadusandlusega on maksuekspertide hinnangul Eesti õigusnormid üldjoontes paremad, kui mujal. Samas tuuakse välja, et kohendada annab igat sätet. Näiteks toob maksuekspert 4 välja segaduse seotud osapooltele antud laenudega, mis tema hinnangul ei ole konkreetselt sõnastanud ning jätavad palju lahtiseid otsi, mis tulevikus vaidluskohti tekitavad. Sellise olukorra vältimiseks tuleks sõnastada tulumaksuseaduses paremini varjatud kasumieraldiste paragrahv. Samuti toovad kõik maksueksperdid välja, et 2018. aastal kehtima hakanud tulumaks määr reguleeriselt makstavatelt dividendidelt on pigem halva iseloomuga otsus. Suurima probleemina nähakse, et taoline süsteem ei toeta pidevalt ja kiirelt arenevaid ettevõtteid, vaid neid äriühinguid, kes on stabiilse kasumiga ning pigem ei kasvata oma klientuuri kiirelt. Selliseid ettevõtteid ei ole aga meie riigis palju, see tähendab, et uus lahendus hõlmab tegelikkusest väga väikest osa meie ettevõtetest.

Eelmainitud probleemi lahendusena pakkus maksuekspert välja 14%-lise tulumaks määra vabatahtlikuks muutmist. See tähendaks, et ettevõtteid saavad ise valida, millise süsteemi järgi nad soovivad oma kasumi kaotamist maksustada – kas vana 20%-lise määraga või uue 14%-lise määraga, mis kehtib reguleeriselt jaotatavatele dividendidele. Lisaks saaks Eestis tegutsevate ettevõtete keskkonda parandada sellega, kui muuta seadused kõigile ühetaolisteks, see tähendab, et ei tehta vahet, kas ettevõtte on täielikult seotud Eestiga või asub ettevõtte emettevõtte mujal riigis.

Ekspertintervjuudest selgub, et oleme oma seadusandlusega sellises situatsioonis, kus riik on teinud enda hinnangul kõik võimaliku, et ettevõtetel oleks lihtsam ja vähem koormavam. Samas ettevõtteid ja neid abistavad inimesed on arvamusel, et ettevõtlusele kaasa ei aidata. Paratamatult on erasektori ekspertide arvamus kallutatud riigi vastu, sest nende eesmärk on ettevõtjate nõustamine parimal viisil ning ettevõtete eesmärk on maksta võimalikult vähe makse. Samal ajal on riigiametniku kohustus kaitsta riigi loodud seaduste ja süsteemide täitmist.

Hetkel Eestis kehtiva tulumaksuseaduse järgi on välja toodud varjatud kasumieraldisena vaid seotud osapooltele antud laenud. Samal ajal jõustunud kohtulahenditest on näha, et probleemsed ei ole ainult antud laenud seotud osapooltele, aga ka muud ettevõttest kasumi välja viimise varjamiseks tehtud tehingud. Maksuhalduri kohustus on maksuotsuses motiveerida oma otsus määrata maksumaksjale makse juurde. Selleks, et maksuhalduril oleks lihtsam tõendada, et tehing on tegelikult kasumi väljaviimine, võiks autori hinnangul tulumaksuseadusesse lisada kriteeriumid, millistele tingimustele vastab tehing, mida käsitletakse varjatud kasumi väljaviimisena ettevõttest.

Lisaks eelnevalt toodud ettepanekule maksustada Läti näitel tingimusliku dividendina seotud isikutele antud laenud, võiks autori hinnangul seadusandlusesse sisse tuua normi, mis toetaks maksuhalduri tööd maksuotsuse motiveerimisel. Autor hinnangul tuleks seaduse järgi anda maksuhaldurile võimalus maksustada tingimusliku dividendina ka alla 48 kuuse tagastamistähtajaga seotud osapooltele antud laen. Selleks tuleks maksuhalduril mõjuvalt põhjendada, miks ei ole laenu saanud ettevõtte võimeline kahe aasta jooksul laenu tagasi maksta. Üheks selliseks kriteeriumiks maksevõime puudumisest võib olla maksevõime hindamine.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et Eesti jaotatud kasumi maksustamise süsteemil on pigem eelised Läti ja Gruusia süsteemide ees, kui vastupidi. Ettevõtlusega mitteseotud kulud maksustatakse kõigis kolmes riigis sarnastel põhimõtetel, erinevus seisneb selles, et Läti seadusesse on kirja pandud pikk nimekiri kuludest, mis ei ole ettevõtlusega seotud. Liiga detailne nimekiri loob aga olukorra, kus ettevõtjal on lihtne teha kulutus, mida nimekirjas ei ole, kuid tegelikult ei ole ka ettevõtlusega seotud. Samal ajal ei saa riik seda maksustada, kuna see ei olnud seadusega keelatud. „Halvaks läinud“ nõuded ja laenud ei ole Eesti keskkonnas probleeme tekitanud, see tähendab, et tulumaksuseadusesse kirja pandud paragrahv nende maksustamiseks on piisavad ning ei vaja täiendusi ega parandamist. Kolme riigi seaduste võrdluses tõid maksueksperdid välja vaid probleemid seotud isikutele antud laenude osas, mis ei ole Eesti seadusandluses piisavalt täpselt sätestatud, ning uue dividendide madalama määraga maksustamise süsteemi problemaatilisuse. Kumbki välja toodud probleemidest ei ole aga seotud Läti või Gruusia süsteemi eelistega Eesti ees.

Autori hinnangul oleks edaspidi võimalik uurida kahte teemat. Esiteks uurida, kuidas on Eesti ettevõtete dividendide jaotamist mõjutanud 01.01.2018 jõustunud uus maksustamise süsteem. Teiseks analüüsida seotud isikutele antud laenude regulatsioonide toimimist Lätis ning nende normide üle toomise võimalikkust Eestis.

KOKKUVÕTE

Jaotatud kasumi maksustamise süsteem kehtib teadaolevalt kolmes riigis – Eestis, Gruusias ja Lätis. Seejuures on Eestis kehtinud see süsteem peaaegu kaks kümnendit, samal ajal Gruusias ja Lätis on süsteem kehtinud alles paar aastat. Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada, kas ja millised on Gruusia ja Läti jaotatud kasumi maksustamise süsteemide eelised Eesti ees.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade ettevõtete tulumaksu olemusest. Ettevõtete tulumaks on kujunenud tekkimise hetkest riikide maksusüsteemide üheks võtmemaksuks. Ettevõtete tulumaksu tekkimise ajaks võib lugeda 19.sajandi lõppu, kui Ameerika Ühendriikides pandi kirja ettevõtete tulumaksu definitsioon ja rakendamine. Seejärel levis nimetatud maks maailmas kiirelt edasi. Maailmas kasutatakse laias mõistes kahte tulumaksustamise süsteemi – jaotatud kasumi maksustamine ning tekkepõhine kasumi maksustamine. Jaotatud kasumi maksustamise süsteem on tänasel päeval kasutusel Eestis, Gruusias ja Lätis. Selline süsteem näeb ette, et tulumaksu peab ettevõtte tasuma alles siis, kui kasum viiakse ettevõttest välja. Tekkepõhise kasumi maksustamise süsteemi kohaselt tuleb tulumaksu tasuda aga majandusaasta lõpus lõppeval aruandeaastal teenitud kasumi pealt.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade Eestis kehtivast jaotatud kasumi maksustamise süsteemist. Jaotatud kasumi maksustamise süsteemi justkui teerajajaks oli Eesti Vabariik, kes 2000. aasta algul võttis vastu tulumaksuseaduse, mille kohaselt hakkas kehtima jaotatud kasumi maksustamise süsteem. Eesti eeskujul võtsid oma seadusandluses üle Eestis juba kehtinud süsteemi Gruusia ja Läti vastavalt 2017. ja 2018. aasta alguses. Eestis kehtiva süsteemi eripära võrreldes muu maailmaga on see, et meil maksustatakse kasum siis, kui seda jaotatakse, mitte kui see teenitakse. See tähendab, et kui ettevõtted reinvesteervad oma teenitud kasumi, siis ei pea nad riigile tulumaksu maksma.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida Eesti, Gruusia ja Läti jaotatud kasumi maksustamise süsteemide erinevusi. Kolme sama süsteemi kasutava riigi seadustes on

erinevusi. Näiteks on erinevalt sätestatud seotud osapooltele antavate laenude maksustamine. Kui Lätis maksustatakse iga seotud osapooltele antud laen ja Gruusias ei maksustata seotud osapooltele antud laene üldse, siis Eestis on asi justkui vahepeal – seotud isikutele antud laenud maksustatakse, kui on alust arvata, et tegemist on varjatud kasumieraldisega. Teiseks erinevuseks on see, et Lätis maksustatakse kasum selle jaotamise otsuse tegemise hetkel, Eestis ja Gruusias aga on maksustamise hetk lükatud ajani, mil kasum välja makstakse. Lisaks on erinevused ettevõtlusega mitteseotud kulutuste tegemisel. Kõigis kolmes riigis küll maksustatakse nimetatud kulutused tulumaksuga, kuid Läti seaduses on välja toodud pikk nimekiri, mis aitab aru saada, kust jookseb piir ettevõtlusega mitteseotud ja seotud kulutuste vahel. Lisaks on erinevad ka tulumaksumäärad – Gruusias kehtib 15%-line tulumaksumäär, Eestis ja Lätis kehtib 20%-line tulumaksumäär. Seejuures Läti läks 20%-lisele tulumaksumäärale üle koos uue süsteemi ülevõtmisega.

Neljaks uurimisülesandeks oli vajadusel teha ettepanekud Eesti ettevõtluskeskkonna parandamiseks. Maksuekspertide hinnangutest tuli välja, et Eesti süsteemil on pigem suuremad eelised Gruusia ja Läti süsteemide ees kui vastupidi. Ainsa eelise teistel riikidel tõi maksuekspert välja seotud isikutele antud laenude osas, kus avaldas arvamust, et riik peaks võtma selge seisukoha seotud isikutele antavate laenude osas. Suurima probleemina koorus ekspertidega intervjuudest välja 2018. aastast kehtima hakanud uus dividendide maksustamise süsteem, mille kohaselt regulaarselt jaotatavaid dividende saab maksustada 14%-lise tulumaksumääraga. Maksuekspertide hinnangul on selline lahendus ebavajalik, kuna hõlmab liiga väheseid ettevõtteid ning pigem toob kahju kui kasu. Lahenduseks pakuti välja tulumaksumäära vabatahtlikku valimist, kas siis 14%-line või 20%-line maksumäär.

Töös tegi autor ühe parandusettepaneku, mis seisnes seotud isikutele laenude andmise kui kasumi varjatud väljaviimise tuvastamise kriteeriumite sõnastamises. Edaspidiseks uurimiseks pakkus autor välja esiteks 01.01.2018 kehtima hakanud dividendide maksustamise muudatuse tulemuslikkuse uurimise ning teiseks Lätis seotud isikutele antud laenude regulatsioonide toimimise analüüsimise ning nende normide üle toomise võimalikkust Eestis.

SUMMARY

The title of this thesis is „Comparison of distributed profit taxation systems in Estonia, Latvia and Georgia“. The thesis is written in Estonian and consists of 50 pages. 66 sources were used to write this thesis.

The problem of this thesis lies in the fact that in Estonia, the distributed profit taxation system has been effective for almost 20 years, while Georgia adapted this system on the 1st of January 2017 and Latvia on the 1st of January 2018. That means both Latvia and Georgia have had a chance to monitor shortcomings in the Estonian system and avoid those in their systems. Therefore, it is important to analyse if the system in Georgia and Latvia is better in some perspectives than the Estonian system.

The purpose of this thesis was to find out whether there are any advantages in the Georgian and Latvian system compared to the Estonian tax system. If there are any advantages the author of this thesis will propose an amendment for the Estonian system.

In the theoretical part of this thesis, the author will give an overview of the nature of corporate income tax and analyse the distributed profit taxation system based on the Estonian legislation. In the analysis part of the thesis, a comparison of three countries' legislation will be conducted and the differences that arise will be analysed by a tax specialists from Estonia. In the thesis author used qualitative method of research.

The result of the research showed that Georgian and Latvian tax legislation has no advantages compared to the Estonian system. The only amendment proposal that the author made was in relation to loans given to related parties. In Estonia it is regulated declaratively and would not give any fixed understanding whether in Georgia and Latvia loans given to related parties is more fixed. Author made a proposal to change Estonian law so loans given to related parties for longer than 48 months will be taxed like conditional dividends in Latvia.

As for further research, it could be suggested to analyse related party given loans how is it regulated in other countries and can or what Estonia do something better. The other suggestion is related with dividends the author suggest to analyse if new regulation of dividend payments taxation is increased the amount of profit distributions or not and how new regulation is influenced different types of enterprises.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Ait, P.-J., 2013. *Jaotamata kasumi maksuvabastuste eelised ja puudused*. Magistritöö. Tartu: Tartu Ülikool.

Andrejovská, A. & Hudáková, M., 2016. Classification of EU countries in the context of corporate income tax. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 64(5), pp. 1699-1708.

BDO Georgia, 2016. *Georgia Tax Facts 2017*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.bdo.ge/getattachment/Insights/Publications/Georgia-Tax-Facts-2017/Georgia-Tax-Facts-2017.pdf.aspx?lang=en-GB> [Kasutatud 16.01.2019].

Bowler-Smith, M., 2015. Corporate income tax: what is it good for? *Australian Tax Forum*, 30(4), pp. 865-891.

Brunori, D. & Cordes, J. J., 2015. *The State Corporate Income Tax: Recent Trends for a Troubled Tax*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://www.researchgate.net/publication/228771383_The_State_Corporate_Income_Tax_Recent_Trends_for_a_Troubled_Tax [Kasutatud 03.02.2019].

Company in Estonia, 2018a. *Taxation of dividends in Estonia*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.estoniancompanyregistration.com/taxation-of-dividends-in-estonia> [Kasutatud 16.12.2018].

Company in Estonia, 2018b. *Taxation of profits in Estonia*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.estoniancompanyregistration.com/corporate-income-tax-estonia-samples/> [Kasutatud 16.12.2018].

Deloitte, 2016. *Ivo Vanasaun nõustas Gruusia uue tulumaksumudeli kasutuselevõtmist*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www2.deloitte.com/ee/et/pages/tax/articles/ivo-vanasaun-noustas-gruusia-ue-tulumaksumudeli-vastuvotmist.html> [Kasutatud 17 12 2018].

Dyl, E. A., 1989. Agency, Corporate Control And Accounting Methods--the LIFO-FIFO Choice. *Managerial & Decision Economics*, 2(10), pp. 141-145.

Enterprise Income Tax Law (2017) "Latvijas Vēstnesis", 156 (5983), 08.08.2017.

Euroopa Liidu Nõukogu, 12. juuli 2016, millega nähakse ette siseturu toimimist otseselt mõjutavate maksustamise vältimise viiside vastased eeskirjad.

Exclusive Life OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti 13. mai 2015. a maksuotsuse ja 16. juuli 2015. a vaideotsuse tühistamiseks. (2017) 3-15-2058.

EY, 2017. 2018 *Worldwide Corporate Tax Guide Georgia*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.ey.com/gl/en/services/tax/worldwide-corporate-tax-guide---xmlqs?preview&XmlUrl=/ec1images/taxguides/WCTG-2018/WCTG-GE.xml> [Kasutatud 16.01.2019].

EY, 2018. *Georgia. rmt: Worldwide Corporate Tax Guide*. Tbilis: EYGM Limited, pp. 517-527.

Funke, M., 2001. *Determining the taxation and investment*, Helsinki: Bank of Finland.

Greenbaum, I. & Haugas, E., 2016. *Seletuskiri tulumaksuseaduse ja sotsiaalmaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/47fcc37b-f70f-4773-afa8-af3cf7fa9bb6/Tulumaksuseaduse,%20sotsiaalmaksuseaduse%20ja%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> [Kasutatud 12 01 2019].

Greenbaum, I., Ani, K., Vainer, M., Klauson, I., Haugas, E., Külasalu, A. & Eller, K., 2017. *Seletuskiri tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja liiklusseaduse muutmise seaduse eelnõu juurde 2017*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/c7beb5e3-6d87-40cc-967a-4074ee159b96/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20ja%20sellega%20seonduvalt%20teiste%20seaduste%20muutmise%20seadus> [Kasutatud 24.03.2019].

- Guziejewska, B., Grabowski, W. & Bryndziak, S., 2014. Tax competition strategies in corporate income tax - the case of EU countries. *Business & Economic Horizons*, 10(4), pp. 253-271.
- Gökçay, S. E., 2017. Taxation of limited taxpayer corporates under the corporate income tax law. *International Journal of Management Economics & Business*, Special Issue, pp. 456-466.
- Hansen, H., 2015. *Maksusüsteemi eelistest ettevõtte tegutsemisel rahvusvahelise kaubandus- ja valdusettevõtte Eesti ja Malta näitel*. Magistritöö. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool.
- Hazak, A., 2006. Dividend Decision under Distributed Profit Taxation: Investor's Perspective. *Working Papers in Economics*, 20(145-148), pp. 5-25.
- Jaak Salumetsa esindaja kassatsioonkaebuse läbivaatamine Maksukorralduse seaduse § 22 lg 1 ning Tulumaksuseaduse § 13 lg 1 ja 2 kohaldamise asjas.* (1999) 3-3-1-21-99.
- Kalmus, V., Masso, A. & Linno, M., 2015. *Kvalitatiivne sisuanalüüs*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://samm.ut.ee/kvalitatiivne-sisuanalys> [Kasutatud 08.04.2019]
- Kantšukov, P. S. & M., 2009. Effect of Corporate Taxation System on Profitability and Market Ratios – the Case of ROE and P/B Ratios. *Research in Economics and Business: Central and Eastern Europe*, 1(28)(2), pp. 27-41.
- Ketners, K. & Petersone, M., 2014. Corporate Income Tax Reform Possibilities for Latvia. *Economics & Rural Development*, 1(10), pp. 14-22.
- Klauson, I., Haugas, E. & Tuvikene, M., 2016. *Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu*. [Võrgumaterjal] Leitav:: <https://www.employers.ee/wp-content/uploads/Tulumaksuseadus-SK.pdf> [Kasutatud 08.01.2019].
- Klauson, I., Talur, M. & Pahapill, H., 2018. *Seletuskiri tulumaksuseaduse muutmise seaduse*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.riigikogu.ee/tegevus/eelnoud/eelnou/97180f59-7b6f-4797-aa2d-d6604039633b/Tulumaksuseaduse%20muutmise%20seadus> [Kasutatud 12.01.2019].

Klauson, I. & Talur, M., 2017. *Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.koda.ee/sites/default/files/content-type/content/2018-04/23%20ATAD%20seletuskiri%2013%2004%202018%20l%C3%B5plik.pdf> [Kasutatud 07.01.2019].

KPMG, 2017. *Latvia: Tax changes effective in 2018*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://home.kpmg.com/xx/en/home/insights/2017/12/tnf-latvia-tax-changes-2018.html> [Kasutatud 17.12.2018].

Laks, L., 2019. *Maksuamet ütleb stopp sadadele miljonitele*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.aripaev.ee/uudised/2019/02/08/maksuamet-utleb-stopp-sadadele-miljonitele> [Kasutatud 24.03.2019].

Lehis, L., Uustalu, E., Pahapill, H. & Klauson, I., 2008. The Compatibility of the Estonian Corporate Income Tax System with Community Law. *Juridica International*, 15, pp. 14-24.

Lehis, L., 2000. *Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: OÜ Casus.

Lehis, L., 2017. *Eesti maksuseaduste kommentaarid*. Tallinn: Casus Tax Services OÜ.

Lentsius, H., 2017. *Panditulumaksu vigade parandus*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.pwc.com/ee/et/press/artiklid/panditulumaksu-vigade-parandus.html> [Kasutatud 29.03.2019].

Li, D. H., 1961. Income taxes and income tax allocation under the entity concept. *Accounting Review*, 36(2), pp. 265-268.

Liivamägi, E., 2019. *Intervjuu Evelyn Liivamägi'ga* [Intervjuu] (30.04.2019).

Maksukorralduse seadus (2002) RT I, 13.03.2019,57

Maksu- ja Tolliamet, 2016. *Nimekiri territooriumidest, mida ei loeta madala maksumääraga territooriumiks*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<https://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/mitteresidendi-eesi-tulu-maksustamine/nimekiri-territooriumidest> [Kasutatud 07.01.2019].

Maksu- ja Tolliamet, 2017. *Maksusoodustus tervise- ja spordikuludele alates 1. jaanuarist 2018*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/erisoodustused/maksusoodustus-tervise-ja-spordikuludele-alates-1> [Kasutatud 06.01.2019].

Maksu- ja Tolliamet, 2018. *Vajatud kasumieraldise maksustamine alates 1. jaanuarist 2018*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.emta.ee/et/ariklient/tulu-kulu-kaive-kasum/tsd-muudatused-2018-aastal/varjatud-kasumieraldise-maksustamine> [Kasutatud 05.05.2019].

Masso, J., Meriküll, J. & Vahter, P., 2011. Gross profit taxation versus distributed profit taxation and firm performance: effects of Estonians's corporate income tax reform. *University of Tartu - Faculty of Economics & Business Administration Working Paper Series*, 81, pp. 1-33.

Mazure, G. & Viksne, D., 2014. Income Taxation Development Trends in the Baltic States. *Economic Science for Rural Development Conference Proceedings*, 33, pp. 34-44.

Mihelson, H., 2017. *Pankadele tuleb 14-protsendiline dividendide avansiline tulumaks*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://majandus24.postimees.ee/4085501/pankadele-tuleb-14-protsendiline-dividendide-avansiline-tulumaks> [Kasutatud 06.01.2019].

Ministry of Finance Republic of Latvia, 2018. *Tax system in Latvia*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fm.gov.lv/en/s/taxes/> [Kasutatud 17.12.2018].

Netholder OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Ida maksuja tollikeskuse 28.10.2011. a maksuotsuse nr 12.2-3/6327-26 tühistamiseks. (2013) 3-12-134.

Paientko, T. & Proskura, K., 2016. Corporate income tax: evolution, problems and possible solutions. *Economic Annals*, 11, 156(1/2), pp. 44-48.

Praxis, 2010. *Ettevõtete jaotamata kasumi mittemaksustamise mõju investeringutele ja majandusarengule*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.praxis.ee/tood/ettevotete-jaotamata-kasumi-mittemaksustamise-moju-investeeringutele-ja-majandusarengule/> [Kasutatud 06.01.2019].

Previti, L., Palatnik, B. & Seda, M., 2017. The sustainability of the U.S. corporate income tax system. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 12(2), pp. 78-96.

PricewaterhouseCoopers, 2017. *Georgia. Rmt: Worldwide Tax Summaries Corporate Taxes 2017/2018*. Tbilis: PwC, pp. 847-859.

PricewaterhouseCoopers, 2018. *Estonia Corporate - Taxes on corporate income*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Estonia-Corporate-Taxes-on-corporate-income> [Kasutatud 16.12.2018].

Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal, 2016. *Gruusia hakkab Eesti eeskujul maksustama vaid firmade kasumi jaotamist*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.rmp.ee/maksud/maksud-eri-riikides/gruusia-hakkab-est-eeskujul-maksustama-void-firmade-kasumi-jaotamist-2016-05-16> [Kasutatud 18.12.2018].

Rank, S. *Maksud: Eesti mudelit kasutatakse vähe*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.aripaev.ee/uudised/2017/07/13/maksud-est-est-eeskujul-maksustama-void-firmade-kasumi-jaotamist-2016-05-16> [Kasutatud 04.05.2019]

Riigikogu, 2018. *Seadusloome*. [Võrgumaterjal] Leitav: <https://www.riigikogu.ee/tutvustus-ja-ajalugu/riigikogu-ulesanded-ja-tookorraldus/mida-riigikogu-teeb/seadusloome/> [Kasutatud 07.01.2019].

Zernask, J., 2017. *Läti maksumuudatused. rmt: Ettevõtja maksugiid 2018*. Tallinn: KPMG; Äripäev, pp. 89-93.

Zernask, J., 2019. *Säilitaks maksurahu, aga kaotaks rumalused*. [Võrgumaterjal] Leitav: https://kpmgeestiblog.ee/wp-content/uploads/2019/04/KPMG-ajakiri-Foorum_Maksudest_Joel-Zernask.pdf [Kasutatud 15.04.2019]

Tammert, P., 2006. *Tulumaks*. Tallinn: Sisekaitseakadeemia.

Tartu Ülikool, Praxis & Glimstedt, 2010. *Poliitikauuringute Keskus Praxis*.

[Võrgumaterjal] Leitav:

http://www.praxis.ee/fileadmin/tarmo/Projektid/Innovatsiooni_poliitika/Tulum/Tulumaks_l6ppraport.pdf [Kasutatud 03.02.2019].

Tatrik, M., 2017. *Euroopa Nõukogu direktiiv 2016/1164 ja laenu seotud osapooltele. rmt: Ettevõtja maksugiid 2018*. Tallinn: KPMG; Äripäev, pp. 17-22.

Tomson, K., 2017. *Advokaat selgitab: riik maksustab laenu andmise*. [Võrgumaterjal]

Leitav: <https://arileht.delfi.ee/news/triniti/advokaat-selgitab-riik-maksustab-laenu-andmise?id=80042870> [Kasutatud 24.03.2019].

Trading Economics, 2019a. *Estonia Corporate Tax Rate*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<https://tradingeconomics.com/estonia/corporate-tax-rate> [Kasutatud 11.03.2019].

Trading Economics, 2019b. *Latvia Corporate Tax Rate*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<https://tradingeconomics.com/latvia/corporate-tax-rate> [Kasutatud 11.03.2019].

Trading Economics, 2019c. *Georgia Corporate Tax Rate*. [Võrgumaterjal] Leitav:

<https://tradingeconomics.com/georgia/corporate-tax-rate> [Kasutatud 11.03.2019].

Tulumaksuseadus (1999) RT I, 06.12.2018, 6.

Äriseadustik (1995) RT I, 28.02.2019, 10.

საქართველოს კანონი (2010) სსმ, 54, 12.10.2010.

Lisa 1. Intervjuu küsimused

1. Millised on teie hinnangul jagatud kasumi maksustamise tugevused? Aga millised on nõrkused?
2. Lätis maksustatakse teatud juhtudel seotud isikutele antavad laenud. Kui vajalik oleks Eestis seotud isikutele antavate laenude piiramine?
3. Eestis ja Gruusias loetakse jaotamise hetkeks kasumi äriühingust väljaviimine, Lätis aga kasumi jaotamise tegemise otsus. Millised on Läti süsteemi eripära tugevused ja nõrkused Eesti ning Gruusia süsteemide ees?
4. Kõigis kolmes riigis – Eestis, Lätis ja Gruusias – maksustatakse tulumaksuga ettevõtlusega mitteseotud kulud. Lätis on seadusesse kirja pandud nimekiri kulutustest ja väljamaksetest, mis tuleb maksustada. Kas Eestis oleks vajalik sarnase nimekirja koostamine? Miks?
5. Läti seaduse kohaselt maksustatakse tulumaksuga need võlad, mis on nõ „halvaks läinud“ ning ettevõtte pole kasutanud kõiki vahendeid, et võlga sisse nõuda. Kui suurt vajadust Te näete Eestis sellise normi kehtestamiseks?
6. Eesti seadusandlus näeb ette, et regulaarselt kasumit jaotav ettevõtte saab kasutada nüüd madalamat tulumaksumäära. Kui suurt rolli hakkab Teie hinnangul selline soodustus mängima kasumi jaotamise mahus?
7. Pidevalt räägitakse, et seadusandlusega püütakse luua sobilik keskkond ettevõtetele. Kas eelpool mainitud tulumaksusoodustus kasumi jaotamiselt võiks olla Eesti ettevõtluskeskkonna eeliseks Läti ja Gruusia oma ees? Miks?
8. Milline on teie hinnang väitele, et jaotatud kasumi maksustamine madalama maksumääraga regulaarsete maksete puhul aitab ära hoida kasumite kuhjumise ja kasumite laenuna välja andmise (lisaks varjatud kasumi eraldiste tekke)?
9. Milliseid lahendusi võiks veel kasutusele võtta, et motiveerida Eesti äriühinguid kasumit jaotama?