

Sisekaitseakadeemia  
Finantskolledž

Taavet Bristol

JUHATUSE LIIKMETE TASUSTAMINE,  
MAKSUSTAMINE NING SELLEGA SEONDUVAID  
PROBLEEME EESTIS JA PIIRIÜLESELT

Lõputöö

Juhendajad:

Karin Neemsalu: BA

Paul Tammert: MSc

Tallinn 2014

# ANNOTATSIOON

## SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2014
Töö pealkiri eesti keeles: Juhatuse liikmete tasustamine, maksustamine ning sellega seonduvaid probleeme Eestis ja piiriülelset Töö pealkiri inglise keeles: <i>Management board members' remuneration, taxation and problems related with it in Estonia and in grossborder situations</i>	
Töö autor: Taavet Bristol	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonses keskkonnas.
Allkiri:	
<p>Lõputöö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 47 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutaud 108 allikat, millele on töös viidatud.</p> <p>Käesoleva töö teemaks on juhatuse liikmete tasustamise võimalused, erinevate tasude maksustamine ning sellega seotud probleemid Eestis ja piiriülelset. Töös uuritavaks probleemiks on juhatuse liikme tasu ja juhatuse liikmetele makstavate teiste võimalike tasude piiritlemine ja seotud erinevused maksustamisel Eestis ja piiriülelsetes olukordades ning võimalikud kaasnevad probleemid kohad. Lõputöö eesmärgiks on määratleda võimalikud probleemid kohad või puudujäägid seadustes seoses juhatuse liikme tasustamise ja maksustamisega Eestis ja piiriülelset.</p> <p>Uurimismeetoditest kasutati töös kvalitatiivset andmekogumis- ja uurimismeetodit ning muude allikate seas vaadati läbi ka erinevate äriühingute 2012. aasta majandusaastaaruandeid. Andmete töötlemisel kasutati analüüsivat ja võrdlevat meetodit.</p> <p>Läbiviidud uurimuse tulemusel selgus, et juhatuse liikmete tasustamisel äriühingutes, kus juhatuse liige on ka omanikuks ning teised töötajad praktiliselt puuduvad, tasustatakse juhatuse liikmeid erinevalt: töötasu, juhatuse liikme tasu või dividendid. Levinuim on ainult dividendide maksmine ilma juhatuse liikmele muud tasu maksmata. Lisaks selgus läbiviidud uurimuse käigus, et hetkel kehtivas tulumaksuseaduses on täpsustamist vajavaid sätteid seoses mitteresidentidest isikutele makstava tasu maksustamisega. Samuti on olemas vajadus täpse ja selge seaduses kehtestatud regulatsiooni järgi, mis klassifitseeriks erinevad juhatuse liikmele makstavad tasud.</p>	
Võtmesõnad: juhatuse liige, juhatuse liikme tasu, töötasu, juhtimisteenus, dividend, passiivne tulu, aktiivne tulu, mitteresident, tulumaks, sotsiaalmaks.	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>management board member, board member fee, salary, management service, dividend, passive and active income, nonresident, income tax, social tax, classification.</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia raamatukogu	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Karin Neemsalu	Allkiri:

# SISUKORD

SISSEJUHATUS .....	3
1. JUHATUSE LIIKMETELE MAKSTAVAD ERINEVAD TASUD JA NENDE MAKSUSTAMINE .....	6
1.1. Residendist juhatuse liikmele makstavad tasud ja nende maksustamine .	6
1.2. Mitteresidendist juhatuse liikme tasu maksustamine.....	24
2. JUHATUSE LIIKMETE TASUSTAMINE PRAKTIKAS, SEOTUD PROBLEEMID JA ETTEPANEKUD .....	32
2.1. Eesti äriühingute majandusaastaaruannetest selgunud info .....	32
2.2. Juhatusel liikme tasu maksustamisega seotud probleemid ja ettepanekud	34
KOKKUVÕTE.....	40
SUMMARY .....	43
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU .....	44

## SISSEJUHATUS

Äriühingu juhatuse liikmele võib tema kohustuste täitmise eest maksta perioodilist või ühekordset tasu. Samas ei ole sellise tasu maksmine seaduses selgelt ettenähtud kohustus ning tihti täidetakse sama või sarnast funktsiooni lihtsalt töötasu eest töö- või töövõtulepingu alusel või üldse igakuist tasu saamata saades äriühingust ainult omanikutulu. Viimane on eriti tavaline nõ ühemehe äriühingutes, kus kogu juhtimine ja igapäevane töö on kõik äriühingu omaniku teha. Lisaks on viimasel ajal järjest rohkem levinud, et juhatuse liikmed osutavad ettevõtetele hoopis juhtimisteenust. Samuti seoses vaba liikumisega Euroopa Liidus on tavaline olukord, kus Eesti äriühingul on välismaalasest juhatuse liige.

Eelnevast tulenevalt puudub tihti ühene ja selge piir juhatuse liikme tasu, töötasu, teenustasu või omanikutulu ehk dividendi maksmise vahel. Samas on selle piiri määratlemine oluline, kuna tasu erinev klassifitseerimine toob kaasa erinevad maksutagajärjed. Lisaks tuleb arvestada teise riigi maksureeglite ja rahvusvahelise maksustamise regulatsioonidega juhul kui tegemist on välismaalasest juhatuse liikmega. See kõik põhjustab endiselt äriühingu omanikes ja juhatuse liikmetes palju segadust ning võimalik, et nii mõnigi seadusesäte vajaks täpsustamist ning kogu valdkond täpsemaid juhiseid ja regulatsiooni. Viimane oli ka peamine põhjus antud teema valimiseks, kuid lisaks oli teemavaliku põhjuseks autori isiklik huvi uurida, milliseid võimalusi Eesti äriühingud juhatuse liikmete tasustamiseks kasutavad.

Töö on aktuaalne, sest juhatuse liikmetele tehtavad väljamaksed ja nende maksustamine on viimastel aastatel tekitanud palju avalikke diskussioone ja vaidlusi ning siiani ei ole välja antud ühiseid juhiseid, mis oleks selged kõikidele maksumaksjatele ning ei tekitaks vastuolusid maksuhalduriga. Teema olulisus ja aktuaalsus on selge nii maksuhalduri poolt kui ka maksumaksjate seas. Ühelt poolt on Eesti Maksu- ja Tolliamet viimastel aastatel võtnud eesmärgiks selgitada

äriühingu omanike ja juhatuse liikmete tasustamisega seonduvat ning andnud välja näiteks juhiseid omanikutulu ja töötasu eristamiseks. Teiselt poolt on erinevate äriühingute juhtidega suheldes saanud autorile selgeks, et tihti ei tehta endiselt vahet töötasu, juhatuse liikme tasu või omanikutulu maksmisel ja selle aluseks olevatel lepingutel ning kaasnevatel maksutagajärgedel. Lisaks on viimastel aastatel uuea lisandunud ka juhtimisteenuse kasutamine juhatuse liikmele tasu maksmise asemel ning tihenunud välismaalastest äriühingu juhatuse liikmete kaasamine, mis kasvatab segadust veelgi. See muudab aktuaalseks ja oluliseks antud teemal suurema selguse loomise. Autorile teadaolevalt ei ole samas mahus antud teemat eelnevalt uuritud ning seega on töö ka uudne ja uusi seisukohti loov. Seda enam, et töö käigus viiakse läbi ka praktiline uurimus, mille käigus vaatab läbi erinevaid äriühingute viimaseid majandusaastaaruandeid, et teada saada, kas ja kuidas juhatuse liikmele on tasu makstud.

Teema uudsus seisneb viimastel aastatel kehtima hakanud seadustes, mitmeti mõistetavates kohtulahendites ning Maksuameti poolt väljastatud juhendites. Kuigi seadused ja määrused peaksid reguleerima tekkinud vaidlusi kõigile arusaadaval viisil, on kohtulahendites esinevad erisused endiselt segadust tekitavad. Viimane teemale kohane seadus kuulutati välja Eesti Riigikogu poolt selle aasta seitsmendal aprillil, kui otsustati kaotada juhatuse liikmetel võimalus saada hüvitist töötuks registreerimise korral.

Käesolevas töös uuritavaks probleemiks on juhatuse liikme tasu ja juhatuse liikmetele makstavate teiste võimalike tasude piiritlemine ja seotud erinevused maksustamisel Eestis ja piiriülestes olukordades ning võimalikud kaasnevad probleemsed kohad.

Lõputöö eesmärgiks on määratleda võimalikud probleemsed kohad seadustes seoses juhatuse liikme tasustamise ja maksustamisega Eestis ja piiriüleselt.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud neli uurimisülesannet:

1. Anda ülevaade juhatuse liikme mõiste määratlusest ning juhatuse liikme tasustamise võimalustest ja seotud maksutagajärgedest Eesti seadustest tulenevalt.

2. Analüüsida juhatuse liikme tasu maksustamist piiriülestes olukordades.
3. Uurida Eesti äriühingute viimaste majandusaastaaruannete põhjal, kas ja kuidas on juhatuse liikmeid tasustatud.
4. Tuua välja erinevad probleemid ja kitsaskohad Eesti seadusandluses ning ettepanekud nende parandamiseks.

Uurimismeetoditest kasutati lõputöö koostamiseks kvalitatiivset andmekogumismeetodit. Andmete kogumiseks uuriti ja analüüsiti erinevaid seadusetekste ning nende kommentaare, Eesti Maksu- ja Tolliameti juhendeid ja erinevate arvamusi liidrite ja teoreetikute avaldatud arvamusi. Lisaks vaadati läbi Eesti äriühingute viimaseid majandusaastaaruandeid, mis on Äriregistri teabesüsteemis avalikult kättesaadavad. Andmete analüüsimisel kasutati analüüsivat ja võrdlevat meetodit.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis omakorda jagunevad alapeatükkideks ning väiksemateks alapunktideks. Esimeses peatükis antakse ülevaade juhatuse liikme tasu olemusest ning käsitletakse ja analüüsitakse juhatuse liikmele makstavaid erinevaid tasusid ning nende maksustamist nii riigisiselt kui ka piiriülestes olukordades. Töö teises peatükis tuuakse välja kokkuvõtte Eesti äriühingute viimaste majandusaastaaruannete läbivaatamisel saadud tulemustest juhatuse liikme tasustamise osas. Samuti analüüsitakse erinevaid juhatuse liikme tasustamise ja maksustamisega seotud probleeme ja kitsaskohti Eesti seadusandluses, mida eelneva töö põhjal saab välja tuua, ning tehakse ettepanekuid seaduste täpsustamiseks ja muutmiseks.

Lõputöös kasutatakse erinevat erialakirjandust, teadusartikleid, Eesti Vabariigi seadusi ja rahvusvahelisi õigusakte, asjakohaseid kohtulahendeid ja muid teoreetilisi allikaid. Lisaks kasutatakse infot erinevate Eesti äriühingute Äriregistri teabesüsteemist avalikult kättesaadavatest majandusaastaaruannetest.

# 1. JUHATUSE LIIKMETELE MAKSTAVAD ERINEVAD TASUD JA NENDE MAKSUSTAMINE

## 1.1. Residendist juhatuse liikmele makstavad tasud ja nende maksustamine

Äriühingu juhtimisega seoses räägitakse enamasti juhatuse liikmetest ning võib öelda, et juhatus on ka üks kõige tavapärasemaid ja levinumaid juriidilise isiku juhtimisorgani vorme. Samas on maksustamise osas oluline mõista, et äriühingu juhtimisorgani mõiste ei võrdu juhatuse liikme mõistega.

Äriseadustik kasutab juhtimisorgani asemel mõistet juhtorgan ning sätestab, et juhatus on osäühingu või aktsiaseltsi juhtorgan, mis esindab ja juhib osäühingut või aktsiaseltsi.<sup>1</sup> Samas ei ole juhatus ainus juhtimis- või kontrollorgan, mille liige füüsiline isik olla võib. Täpsemalt sätestab juhtimis- ja kontrollorgani mõiste Eestis tulumaksuseadus.

Vastavalt tulumaksuseadusele on juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgan igasugune volitatud organ või isik, kellel on tulenevalt vastava juriidilise isiku kohta käivast seadusest, ühingulepingust, põhikirjast või muust juriidilise isiku tegevust reguleerivast õigusaktist õigus osaleda juriidilise isiku tegevuse juhtimisel või juhtorgani tegevuse kontrollimisel. See kehtib nii avalik- kui eraõiguslike, nii residendist kui ka mitteresidendist juriidiliste isikute suhtes.<sup>2</sup> Seega on juhtimis- ja kontrollorgani mõiste väga lai ning hõlmab kõiki isikuid, kes osalevad äriühingu juhtimisel või juhatuse töö kontrollimisel.

Väga mitmete nende organite määratlus, valimine, ülesanded ja muu seonduv tuleneb äriseadustikust nagu näiteks juhatuse, nõukogu, prokuristi, likvideerija ja filiaali juhataja osas. Samas on ka teisi seaduseid nagu audiitortegevuse seadus,

---

<sup>1</sup> Äriseadustik 15.02.1995, jõustunud 01.09.1995 - RT I 1996, 40, 773 ... RT I, 21.03.2014, 3, § 180 ja § 306 lg 1.

<sup>2</sup> Tulumaksuseadus. 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 23.12.2013, 3, § 9 lg 1 ja 3.

pankrotiseadus jm, mis erinevate juhtimis- ja kontrollorganite tegevust reguleerivad.

Eelnevast tulenevalt võib öelda, et juhtimis- ja kontrollorgani liikme mõiste on lai ning hõlmab väga mitmeid erinevaid juriidilise isiku juhtimise või selle kontrolli funktsiooni täitvaid isikuid. Sealjuures isik loetakse juhtimis- või kontrollorgani liikmeks alates sellekohastest sisulistest otsustest ja mitte formaalsetest kannetest äriregistris. Käesoleva töö piiratud mahtu arvestades keskendutakse töös eelkõige juhatuse liikme kui ühe võimaliku juhtimis- või kontrollorgani liikme tasuga seotud küsimuste ja probleemide käsitlemisele ja analüüsimisele.

Juhatusel liikme kohustused tulenevad äriseadustikust, põhikirjast ja juhtorganite otsustest. Vastavalt äriseadustikule võib juhatuse liikmele maksta osanike või nõukogu otsuse alusel tasu. Osanikud või nõukogu otsustavad ka tasu suuruse ja maksmise korra.<sup>3</sup> Sealjuures peavad osanikud või nõukogu juhatuse liikme tasustamise korra ning tasude ja muude hüvede suuruse määramisel tagama, et juhatuse liikmele äriühingu poolt tehtavate maksete kogusumma oleks mõistlikus vastavuses juhatuse liikme ülesannete ja äriühingu majandusliku olukorraga.<sup>4</sup>

Seega nii nagu ei ole üheselt sätestatud juhtimis- ja kontrollorgani liikmele tasu maksmise kohustust, ei ole ette nähtud ka võimaliku tasu suurust. Seadus näeb ette, et käsundi täitmise eest juhatuse liikmele makstav tasu peab olema mõistlik tulenevalt täidetavatest ülesannetest ja juriidilise isiku majanduslikust olukorrast. Töösuhte korral on oluline lähtuda sarnase töö eest tavaliselt makstavast tasust. Lisaks on tulumaksuseaduses erisäte tulumaksusoodustusega mittetulundusühingute, sihtasutuste ja usuliste ühenduste nimekirja kantavatele juriidilistele isikutele, mille järgi sellise ühingu töötajale ja juhtimis- või kontrollorgani liikmele makstav tasu ei tohi ületada samasuguse töö eest ettevõtluses harilikult makstavat tasu.<sup>5</sup>

---

<sup>3</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele tehtud väljamaksete maksustamine töötuskindlustusmaksuga“, <<http://www.emta.ee/?id=1454>> (10.04.2014).

<sup>4</sup> Äriseadustiku § 180 lg 2.

<sup>5</sup> Tulumaksuseaduse § 11.



Lisaks sellele, kas juhatuse liikmele üldse ja mis suuruses tasu maksta, peab arvestama, et üks ja sama isik kui juhatuse liige võib saada tasu oma erinevate rollide ja ülesannete täitmise eest ning seda samaaegselt. Nii võib juhatuse liige olla lisaks juhtimisorgani liikmele ka sama äriühingu omanik ja täites teatavaid tööülesandeid ka töötaja. Erinevate tasude eristamine on oluline seoses erinevate maksutagajärgedega ning riskiga, et tasu valesti määratlemisel ja maksustamisel võib maksuhaldur selle ümber klassifitseerida ja täiendavad maksud määrata.

Nimelt, selleks, et riigile ei jääks laekumata maksud, millele riigil sisuliselt õigus oleks, on maksuhalduril õigus kohaldada maksukorralduse seaduse §-st 84<sup>6</sup> tulenevat nõu sisu üle vormi reeglit. Ehk kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Kohus on nõustunud, et maksuhaldur on pädev hindama, kas väljamakse näol on tegemist dividendi, juhatuse liikme tasu või töötasuga. Lisaks on juhtumeid, kus on alus juhtimisteenuse eest makstavat teenustasu klassifitseerimiseks juhatuse liikme tasu või töötasuna.

Riigikohus on leidnud, et juhatuse liikmele tehtud väljamakse või muu hüve puhul võib eeldada, et see on antud tasuna juhtorgani liikme ülesannete täitmise eest. Taoline tasu eeldamine peab aga paika ainult sellisel juhul, kui juhatuse liige ei ole sama äriühingu aktsionär või osanik.<sup>7</sup> Seega tuleb igal konkreetsel juhul alati arvestada, kas isik on samaaegselt nii osanik, juhatuse liige, kui töötaja. Kui esinevad osanikust või aktsionärist juhtimis- või kontrollorgani liikme või töötaja tasustamist kinnitavad tõendid, maksustatakse tasu vastavalt selle kohta kehtivatele maksunormidele.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Maksukorralduse seadus 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 31.01.2014, 6, § 84.

<sup>7</sup> *OÜ Osaker kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 31. jaanuari 2007. a maksuotsuse nr 12-5/36 tühistamiseks*, kohtuasi nr 3-3-1-90-07, Riigikohtu halduskolleegium, kohtuotsus, 13.02.2008, p 14.

<sup>8</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“, <[http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA\\_juhend\\_170709.pdf](http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA_juhend_170709.pdf)> (10.01.2014), lk 3.

Maksuõiguse iseloomu tõttu ei oma tähendust asjaolu, et lepingupooled töösuhte olemasolu eksisteerimist ise eitavad. Kui lepingupoolte kokkulepe oleks maksuhaldurile siduv, tekiks lepingupooltel võimalus kujundada oma lepingulised suhted selliselt, kus tehingu sisu ja vorm oleksid vastuolus, millega kaasneks maksueelis võrreldes nende isikutega, kes sellist kujundusõigust ei kasuta. Seega on määrav, kas maksuhaldur tuvastab lepingulise suhte puhul maksu määramiseks vajalikud elemendid või mitte.<sup>9</sup>

Eelnevast tulenevalt on võimaliku maksuriski vältimiseks igal äriühingul oluline mõista ja eristada, millist tasu just parasjagu juhatuse liikmeks olevale isikule makstakse ning kuidas see peaks olema dokumentides ja lepingutes määratletud ja praktikas toimiv. Järgnevalt kirjeldatakse erinevaid võimalusi, mis juhatuse liikmete tasustamiseks on ning millised on erinevad kaasnevad maksutagajärjed.

Otseselt juhatuse liikme kohustuse kui sellise täitmise eest võib juhatuse liikmele maksta juhtimis- ja kontrollorgani liikme tasu. Üldjuhul on juhtimis- või kontrollorgani liikmega sõlmitav leping käsundileping.

Vastavalt võlaõigusseadusele kuulub tasu maksmisele, kui käsundi täitmist võib mõistlikult eeldada üksnes tasu eest, eelkõige kui käsundisaaja täitis käsundi oma majandus- või kutsetegevuses. Kui tasu suurust ei ole kindlaks määratud, tuleb maksta vastavalt asjaoludele mõistlik tasu.<sup>10</sup> Seega näiteks kui juhatuse liige on tulemuslikult oma tööd teinud ning äriühing teenib tulu, siis käsunduslepingu regulatsiooni kohaselt tuleb majandus- või kutsetegevuses tegutsemisel tasu maksta, isegi kui selles ei ole kokku lepitud.<sup>11</sup> Tasu väljamaksmisel äriühingust on aga oluline teada, millised maksud sellelt tuleb arvestada ja riigile maksta.

Vastavalt tulumaksuseadusele maksustatakse tulumaksuga kõik rahalised tasud, mida juriidiline isik maksab juhtimis- või kontrollorgani liikmele oma

---

<sup>9</sup> Lass, E., „Kas varjatud töötasu maksmine?“, *Maksumaksja* (2012), nr 8, lk 12.

<sup>10</sup> Võlaõigusseadus 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2001, 81, 487 ... RT I, 29.11.2013, 1, § 627 lg 1.

<sup>11</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“, *supra nota* 10, lk 3.

ametiülesannete täitmise eest.<sup>12</sup> Tulumaksu tasumine toimub kinnipidamise teel ehk väljamakse tegija on kohustatud tulumaksu kinni pidama ja maksuhaldurile üle kandma.<sup>13</sup> Kinnipeetav tulumaksumäär on 21%.<sup>14</sup> Seega kuulub tulumaksuga maksustamisele juhatuse liikme tasu, mida Eesti äriühing või mitteresidendist äriühingu Eestis asuv püsiv tegevuskoht maksab juhatusele liikmele. Tulumaks tuleb arvestada, kinni pidada ja maksuhaldurile üle kanda äriühingu poolt, kes tasu maksab ning kinnipeetava tulumaksumäär on 21%.

Vastavalt seadusele maksustatakse sotsiaalmaksuga juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele makstud tasu. Samuti maksustatakse sotsiaalmaksuga füüsilisele isikule käsundus- või muu teenuse osutamiseks sõlmitud võlaõigusliku lepingu alusel makstud tasud.<sup>15</sup> Seda välja arvatud juhul, kui tasu saav isik on kantud äriregistrisse füüsilisest isikust ettevõtjana ning tasu on saaja ettevõtlustuluks.<sup>16</sup> Maksmisele kuuluv sotsiaalmaksumäär on 33% tasu brutosummalt.<sup>17</sup> Seega kuulub juhatuse liikmele makstavalt tasult lisaks 21% tulumaksule tasumisele ka 33% sotsiaalmaks. Sotsiaalmaksu ei peeta makstavast tasust kinni, vaid äriühing maksab selle brutotasult lisaks.

Oluline on märkida, et juhatuse liikme tasu maksustamisel erinevalt töötasult ei rakendata töötuskindlustusmakset. Nimelt töötuskindlustuse seaduse kohaselt ei ole kindlustatud isikuks juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liige.<sup>18</sup> Sellest tulenevalt on maksustamise mõttes tööülesannete ning juhtimis- või kontrollorgani liikme tasu maksmisel erinevuseks töötuskindlustusmakse summaarse suurusega 3% brutotasust (2% töötaja kinnipeetav ja 1% tööandja poolt tasumisele kuuluv osa).<sup>19</sup>

---

<sup>12</sup> Tulumaksuseaduse § 13 lg 2.

<sup>13</sup> *Ibid*, § 41 p 1 ja 2.

<sup>14</sup> *Ibid*, § 43 lg 1 p 1 ja § 4 lg 1.

<sup>15</sup> Sotsiaalmaksuseadus 13.12.2000, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2000, 102, 675 ... RT I, 10.01.2014, 2, § 2 lg 2 ja 6.

<sup>16</sup> *Ibid*, § 9 lg 1 p 2.

<sup>17</sup> *Ibid*, § 7 lg 1.

<sup>18</sup> Töötuskindlustuse seadus 13.06.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 59, 359 ... RT I, 16.04.2014, 5, § 3 lg 2 p 3.

<sup>19</sup> Lehis, Kuusik, „Juhatusel liikme tegevus ja maksud“, *supra nota* 15, lk 12.

Seega juhatuse liikmele makstavalt tasult tuleb Eesti äriühingul arvestada ja maksuhaldurile tasuda 21% tulumaksu, 33% sotsiaalmaksu ning juhul kui juhatuse liige on kogumispensionikohustuslane, siis kinni pidada ka kogumispensionimakse 2% või 3%. Erinevus võib olla mitteresidendist juhatuse liikmete puhul, mida käsitletakse täpsemalt käesoleva töö punktis 1.3.

Lisaks äriühingu esindusorganiks ehk juhatuse liikmeks olemisele võib sama isik ka samas äriühingus töötada. Seega võib juhatuse liige lisaks juhtimis- ja kontrollorgani liikme tasule saada ka töötasu või siis ainult töötasu juhul kui ta juhatuse funktsiooni täitmise eest eraldi tasu ei saa. On leitud, et isiku valimine juriidilise isiku organi liikmeks ei lõpeta igal juhul temaga sõlmitud töölepingut ega ka välista selle edaspidist sõlmimist.<sup>20</sup> Riigikohus ei aktsepteeri juriidilise isiku organi liikme ülesannete täitmist töölepingu alusel.<sup>21</sup> Samuti on Riigikohus leidnud, et kui töö, mida isik teeb töölepingu alusel, ei kujuta endast juhtimis- ja kontrollorgani liikme kohustuste täitmist, tuleb rakendada töölepingu seadust.<sup>22</sup> Seega tuleb igal konkreetsel juhul veenduda, et juriidilise isiku organi liikme kohutused ja töö, mida see liige teeb töölepingu alusel oleksid erinevad.<sup>23</sup>

Eelnevast tulenevalt on oluline arvestada, et juhatuse liikmed võivad tegutseda nii töö- kui käsunduslepinguga või ka mõlema alusel paralleelselt olenevalt ülesannetest, mida parasjagu juriidilise isiku jaoks täidetakse. Töölepingu seadus sätestab küll, et töölepingu kohta sätestatud ei kohaldata juriidilise isiku juhtorgani liikme lepingule,<sup>24</sup> mis aga ei välista, et juhatuse liige ei võiks lisaks paralleelselt olla äriühinguga töösuhetes ning saada tasu ka tööülesannete eest. Seega lisaks eelmise alapunktis käsitletud juhatuse liikme käsunduslepingule on korrektne ka

---

<sup>20</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“, *supra nota* 10, lk 6.

<sup>21</sup> Elmar Ostrati kassatsioonkaebuse alusel Tartu Ringkonnakohtu tsiviilkolleegiumi 14. oktoobri 1998. a otsuse Elmar Ostrati hagi Tartu Invaorganisatsiooni vastu keskmise palga ja viiviste saamiseks, kohtuasi nr 3-2-1-14-99, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 15.02.1999.

<sup>22</sup> Vikerlase 13 KÜ hagi Ljudmilla Rozentali vastu töölepingu lõpetamise seaduslikuks tunnistamiseks ja hüvitise maksimisest keeldumise õiguse tunnustamiseks ning Ljudmilla Rozentali vastuhagi Vikerlase 13 KÜ vastu töölepingu lõpetamise ebaseaduslikuks tunnistamiseks ja hüvitise väljamõistmiseks, kohtuasi nr 3-2-1-134-02, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 26.11.2002; Martinex OÜ hagi Saul Siku ja Peeter Tiiratsi vastu töövaidluses, kohtuasi nr 3-2-1-108-05, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 24.11.2005.

<sup>23</sup> *Ibid.*

<sup>24</sup> Töölepingu seadus 17.12.2008, jõustunud 01.07.2009 - RT I 2009, 5, 35 ... RT I, 22.12.2012, 15, § 1 lg 5.

juhatuse liikmega töölepingu sõlmimine, kui selle lepingu alusel täidetavad tööülesanded ei kuulu juhtimis- ja kontrollorgani liikme ülesannete hulka seaduses sätestatud pädevust arvestades. Eelnevast tulenevalt võib juhatuse liikmel olla kaks lepingut: juhatuse liikme leping ja tööleping, millest tulenevalt täidab ta ka kahte erinevat rolli. Kuna isik võib juhatuse liikmena tegutseda ka selle eest tasu saamata, siis võib praktikas tekkida ka olukord, kus kogu juhatuse liikme kontole laekuv tasu on talle töölepingu alusel makstud töötasu.<sup>25</sup>

Töölepingu seadus sätestab, et kui isik teeb tööd, mille tegemist võib asjaolusid arvestades eeldada tasu eest, eeldatakse, et tegemist on töölepinguga ja töötasu on kokku lepitud. Kui töötajale lepingu järgi makstava töötasu suurust ei ole kokku lepitud või kui kokkulepet ei suudeta tõendada, on töötasu suuruseks kollektiivlepingus ettenähtud, selle puudumisel sarnase töö eest sarnastel asjaoludel tavaliselt makstav tasu.<sup>26</sup> Kohus on leidnud, et äriühingu ja juhtimis- ja kontrollorgani liikme vahelistes suhetes tuleb juhendada lepingu seaduslikust regulatsioonist isegi siis, kui kirjalik leping puudub.<sup>27</sup> Seega olenemata sellest, kas juhatuse liikmega on tööleping eraldi dokumendina sõlmitud, võib ta saada töötasu kui ta teeb tööd, mis erineb juhatuse liikme kohustuse täitmisest.

Eelnevast tulenevalt ei saa juhatuse liige täita juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olemise ülesandeid töölepingu alusel, kuid see ei välista, et tal on veel organi liikme staatusest tulenevast erinevad ülesanded, mida täidetakse töölepingu alusel. Seega võib üks isik olla nii töötaja kui ka juhatuse liige ning maksustamise mõttes on oluline eristada töötasu ja juhatuse liikme tasu. Selleks on vaja eristada ülesandeid, mille eest tasu makstakse.

Juhtimis- ja kontrollorgani liikme ülesanded on enamasti üldised ning tulenevad seadusest. Näiteks juhatuse liikme kohustustena võib välja tuua järgmised: hoolsuskohustus,<sup>28</sup> lojaalsuskohustus,<sup>29</sup> äriühingu juhtimis-, planeerimis- ja

---

<sup>25</sup> Lehis, Kuusik, „Juhatus liikme tegevus ja maksud“, *supra nota* 15, lk 12.

<sup>26</sup> Töölepingu seaduse § 29 lg 1 ja 2 ja § 1 lg 2.

<sup>27</sup> *Katrin Kanguri vastulause Tartu Maakohtu registriosakonna 22. aprilli 2004. a kandeotsusele, kohtuasi nr 3-2-1-39-05, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtumäärus, 26.04.2005.*

<sup>28</sup> Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 35, 216 ... RT I, 13.03.2014, 3, § 35; Äriseadustiku § 315.

järelevalvekohustus.<sup>30</sup> Lisaks on leitud, et juhatuse liige peab näitama äriühingu tegevuse juhtimisel aktiivsust. Näiteks on tüüpilised juhtimistoimingud:

- juhatuse või nõukogu koosolekutel osalemine;
- otsustamistoimingud;
- delegeeritud ülesannete täitmise kontrollimine;
- äriühingus toimuvast pidevalt ülevaate omamine.<sup>31</sup>

Konkreetsed tööülesanded sarnaselt eelnevalt nimetatud juhatuse liikme ülesannetele välja tuua ei saa, sest see sõltub juba konkreetsest tööst ja äriühingust. Seega tuleb vahet teha lähtudes igale konkreetsele tööle iseloomulikest tunnustest ja eelnevalt kirjeldatud juhtimisülesannetest. Piiritleda võivad aidata järgmised maksuhalduri poolt välja toodud kriteeriumid:

- töösuhtele on omased pigem lihtsad ja standardiseeritud tegevused (näiteks dokumentide vormistamine on töötaja tööülesanne, kuid notari juures esindamine on juhatuse liikme tööülesanne);
- töötaja töötab reeglina kindlaksmääratud tööajaga;
- töötajale makstakse palka regulaarselt;
- töötajale on ette nähtud puhkus.<sup>32</sup>

Seega tuleb esmalt eelnevalt välja toodud kriteeriumite järgi otsustada, kas tegemist on juhatuse liikmele makstava töötasuga või mitte. Kui tegemist on juhatuse liikmele makstava töötasuga, siis kehtivad tasule kõik eelmises alapunktis väljatoodud maksud ja maksed, mis tulid maksta ka juhatuse liikme tasu puhul. Ehk siis äriühingul tuleb tasuda 33% sotsiaalmaksu ja kinni pidada 21% tulumaksu ja vajadusel ka 2% või 3% kogumispensionimakset. Erinevus juhatuse liikmele makstava töötasu maksustamisel seisneb töötuskindlustusmaks, mida juhatuse liikme tasult maksma ei pea, kuid töötasult peab maksma lisaks.

---

<sup>29</sup> *Ibid.*

<sup>30</sup> Äriseadustiku § 306 lg 1.

<sup>31</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“, *supra nota* 10, lk 4.

<sup>32</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“, *supra nota* 10, lk 5.

Nimelt vastavalt töötuskindlustuse seadusele makstakse töötuskindlustusmaksed kindlustatule, st muuhulgas töötajale, makstud töötasult.<sup>33</sup> Töötuskindlustusmaksed on kohustatud arvestama ja kinni pidama tööandja.<sup>34</sup> Töötuskindlustusmaksed määratakse iga-aastaselt kindlaks Vabariigi Valitsuse määrusega<sup>35</sup> ning 2014. aastal on need järgmised: töötaja töötuskindlustusmaks määr on 2% (töötasult kinnipeetav) ja tööandja töötuskindlustusmaks määr on 1% (töötasule lisaks makstav).<sup>36</sup> Seega tuleb makstavalt töötasult kinni pidada ja tasuda ka töötuskindlustusmaksed kokku 3%. Ainsaks erandiks on siinkohal töötavad vanaduspensionärid, kelle töötasult töötuskindlustusmaksed tasuma ei pea. Seda tuleks silmas pidada kui töötasu makstakse juhatusel liikmele, kes on juba jõudnud vanaduspensioniiikka.

Lisaks on oluline arvestada, et erinevalt juhatusel liikme tasust kehtib töötasule sotsiaalmaksu miinimummäär nõue, mille järgi sotsiaalmaksu tuleb maksta vähemalt kuumääralt.<sup>37</sup> Sotsiaalmaksu maksmise aluseks olev kuumäär kehtestatakse eelarveaastaks riigieelarvega ning see ei või olla väiksem kui eelarveaastale eelnenud aasta 1. juulil kehtinud Vabariigi Valitsuse kehtestatud töötasu alammäär.<sup>38</sup> Käesoleval 2014. aastal on selleks kuumääraks 320 eurot.<sup>39</sup> See tähendab, et sotsiaalmaksu tuleb igakuiselt tasuda vähemalt 105,6 eurot.<sup>40</sup> Mitme tööandjaga töö- või teenistussuhtes oleva isiku eest maksab sotsiaalmaksu vähemalt kuumääralt tööandja, kes tulumaksu kinnipidamisel arvestab maksuvaba tulu tulumaksuseaduse kohaselt.<sup>41</sup> Seega juhul kui töötasu makstakse vähem kui 320 eurot kuus on oluline teada, kas isikul on veel töökohti, mille eest mõni teine äriühing töötasu maksab ning sellest tulenevalt otsustada, kas sotsiaalmaksu peab maksma vähemalt kuumääralt või vastavalt realselt makstavale töötasule.

---

<sup>33</sup> Töötuskindlustuse seaduse § 3 lg 1 ja § 40 lg 1 p 1.

<sup>34</sup> *Ibid*, § 42 lg 1 p 1.

<sup>35</sup> Töötuskindlustuse seaduse § 3 lg 1 ja § 41 lg 4.

<sup>36</sup> Vabariigi Valitsuse määrus nr 167. Töötuskindlustusmaksed määratakse 2014. aastal 28.11.2013, jõustunud 01.01.2014 - RT I, 03.12.2013, 5, § 2 ja § 3.

<sup>37</sup> Sotsiaalmaksuseaduse § 2 lg 2.

<sup>38</sup> *Ibid*, § 2<sup>1</sup>.

<sup>39</sup> 2014. aasta riigieelarve seadus 11.12.2013, jõustunud 01.01.2014 - RT I, 28.12.2013, 10, § 2 lg 10.

<sup>40</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Sotsiaalmaks“, *supra nota* 16.

<sup>41</sup> Sotsiaalmaksuseaduse § 2 lg 2<sup>1</sup>.

Eelnevast tulenevalt tuleb juhatuse liikmele väljamakse tegemisel lähtudes väljamakse eest tehtud tegevustes sisust otsustada, kas tegemist on juhatuse liikme tasuga või töötasuga ning sellest lähtuvalt otsustada, kas tasu on töötuskindlustusmaksega maksustamise objekt ning kas arvestada tuleb sotsiaalmaksu miinimummääraga või mitte. Muus osas on juhatuse liikmele makstava töötasu maksustamine samade maksumäärade ja regulatsiooniga nagu ka juhatuse liikme tasu maksustamine. Arvestada tuleb ka erisustega, mis võivad kehtida mitteresidendist isikutele ning mida täpsustatakse punktis 1.3.

Lisaks juhatuse liikme tasule ja töösuhte korral ka töötasule võib juhatuse liige, kes ühtlasi on sama juriidilise isiku osanikuks, saada äriühingust ka omanikutulu ehk dividende. Tulumaksuseaduse kohaselt on dividend väljamakse, mida tehakse juriidilise isiku pädeva organi otsuse alusel jaotamisele kuuluvast puhaskasumist ning mille väljamaksmise aluseks on dividendi saaja osalus juriidilises isikus.<sup>42</sup> Seega on dividend väljamakse, mille aluseks on dividendi saaja osalus juriidilises isikus.<sup>43</sup>

Dividendid kuuluvad maksustamisele ainult äriühingu tasandil 21/79 tulumaksuga. Vastavalt tulumaksuseadusele maksab residendist äriühing tulumaksu dividendide või muude kasumieraldistena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis.<sup>44</sup> Seega dividendide maksmisel on tulumaksukohustus äriühingul ning tulumaks tuleb maksta lisaks väljamakstavale dividendile. Tulumaksumäär dividendide korral on 21/79.<sup>45</sup> See tähendab, et tuleb tasuda 21% tulumaksu väljamakstava dividendi netosummalt ehk maksustatav summa tuleb enne 21% arvutamist jagada 0,79-ga. Kuna sotsiaalmaksu objektiks on väljamaksed, mida tehakse füüsilisele isikule seoses aktiivse töö tegemisega<sup>46</sup>, siis dividende sotsiaalmaksu või sotsiaalkindlustusmakssetega ei maksustata.

---

<sup>42</sup> Tulumaksuseaduse § 18 lg 2.

<sup>43</sup> Lehis L., *Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne*, (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 16.

<sup>44</sup> Tulumaksuseaduse § 50 lg 1.

<sup>45</sup> *Ibid*, § 1 lg 3 ja § 4 lg 1<sup>1</sup> p 1.

<sup>46</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Sotsiaalmaks“, *supra nota* 16.



Tuleb arvestada, et maksuhaldur võib teatud juhtudel dividendi ümber klassifitseerida töö- või juhatuse liikme tasuks. Omanikutulu ehk dividenditulu on maksustamisel soodsam, sest selle puhul ei maksta sotsiaalmaksu ja sotsiaalkindlustusmaksleid. Aktiivne tulu tekib aga töö või teenuse osutamisest ja selle puhul makstakse ka sotsiaalmaksu ning sotsiaalkindlustusmaksleid. Nii võib maksuerinevus passiivse tulu kasuks olla 33% kuni 39% olenevalt konkreetset juhul aktiivsele tulule rakenduvatest maksudest (kas lisandub ka töötuskindlustus- ja kogumispensionimakse). Ettevõtjaid tuleb maksukohustustega seoses kohelda võrdselt ning seetõttu on leitud, et dividendi võib lugeda palgatuluks, kui juhatuse liikmele või töötajale ei maksta tasu või tehakse seda väga vähe.<sup>47</sup> See muudab oluliseks alati kindlaks määrata, kas tegemist on passiivse omanikutulu või aktiivse tasuga töötamise või juhtimis- või kontrollorgani liikme ülesannete täitmise eest.

Ringkonnakohus on leidnud, et teoreetiliselt on dividend võimalik palgatuluks ümber kvalifitseerida, kui maksumaksja on kuritarvitanud õigust ning käitumise eesmärgiks on pelgalt maksusoodustuse saamine. Samas kinnitas kohus, et dividendi ümberkvalifitseerimine võib olla võimalik, kuid selleks peaks eelnevalt olema antud maksuhalduri poolt juhendid, mille alusel oleks ka maksumaksjal endal võimalik potentsiaalne maksukohustus välja arvutada. Kohus leidis, et „maksukohustuse suurus peab olema prognoositav ning igal äriühingul peab olema mingi tugipunkt, millele tuginedes hinnata, kui suur peab olema osanikust töötaja palk, selleks, et maksuhaldur sellega nõustuks“.<sup>48</sup>

Sellest kohtulahendist tulenevalt on maksuhaldur omalt poolt välja andnud juhendi, kus üritatakse määratleda aktiivse tulu ja passiivse tulu eristamist ja maksustamist. Juhendis on välja toodud, et aktiivset tulu iseloomustab see, et tulu saamise eelduseks on aktiivne tegevus kasumi teenimisel töö või teenuse osutamise vormis. Samal ajal passiivse tulu saamise aluseks on üksnes osalus

---

<sup>47</sup> Põldoja, V., Pikmets, H., „Omanikutulu (dividendi) maksustamine palgatuluna kohtupraktika valguses“, <http://uudiskiri.varul.ee/2009-06/omanikutulu-maksustamine-palgatuluna> (10.04.2014).

<sup>48</sup> *OÜ Wasp Project kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 26.10.2007 maksuotsuse nr 12-5/674 tühistamiseks*, haldusasi nr 3-08-364, Tallinna Ringkonnakohus, kohtuotsus, 04.03.2009.

äriühingus. Seega on dividenditulu passiivne tulu, töötasu või juhtimis- ja kontrollorgani liikme tasu aga aktiivne tulu.<sup>49</sup>

Ka äriseadustik näeb üldjuhul ette kasumi jaotamise vastavalt osaluse suurusele nimiväärtuses või sissemakse suurusele ehk siis passiivsel alusel, kuid annab võimaluse ka põhikirjas teisiti sätestada. Näiteks tulundusühistutes makstakse reeglina dividendi vastavalt ühistu liikme osalemisele ühistu tegevuses ning erand on pigem passiivselt vastavalt osamaksu suurusele dividendi jaotamine eeldusel, et nii on põhikirjas sätestatud.<sup>50</sup> Seega ei pea dividendide maksmine toimuma alati passiivse osanikuks olemise fakti järgi ning vastavalt aktiivsele osalemisele makstakse dividendi tavaliselt tulundusühistus, kuid nii võib põhikirjas kokku leppida ka teiste äriühingute osas. See tähendab, et äriühingus omanikuna aktiivselt tegevuses olemine ei tähenda automaatselt, et saadav tasu ei võiks siiski olla ainult dividendi vormis, kui nii on ettenähtud ja põhikirjas kokkulepitud.

Lisaks on leitud, et aktiivse ja passiivse tulu eristamisel ei saa lähtuda ka üksnes tulu regulaarsusest ning öelda, et regulaarselt makstav dividend on töötasu või juhatuse liikme tasu. Äriseadustik ei näe ette mitu korda peale otsust võib dividende välja maksta ning dividendide väljamaksmine on võimalik osamaksetena.<sup>51</sup> Seega ei saa dividendi maksmise regulaarsusest järeldada, et tegemist on aktiivse tegevuse eest saadud tasuga. Samuti ei sõltu väljamakse maksuõiguslik kvalifitseerimine dividendiks või aktiivseks tasuks sellest, kas äriühing on kinni pidanud seaduses sätestatud kasumi jaotamise korrast.<sup>52</sup>

Riigikohus on selgitanud, et üksnes asjaolu, et füüsilisel isikul on juriidilise isikuga töösuhe, ei muuda kõiki juriidilise isiku poolt tehtud väljamakseid sotsiaalmaksuga maksustatavaks. Sotsiaalmaksuga saab maksustada väljamakse, mis on tasu juba tehtud või tulevikus tehtava töö eest. Seega peab maksuhaldur tuvastama, milliseid ülesandeid konkreetne isik, kelle tulu ümber

---

<sup>49</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“, *supra nota* 10, lk 2.

<sup>50</sup> Äriseadustiku § 97 lg 2, § 157 lg 2 ja § 276 lg 2.

<sup>51</sup> *Mati Vanni hagi AS Balteco vastu dividendi saamiseks*, kohtuasi nr 3-2-1-16-04, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 10.02.2004.

<sup>52</sup> *Mikhail Kochetkovi kaebus Viru Vangla tekitatud kahju hüvitamiseks*, kohtuasi nr 3-3-1-68-08, Riigikohtu halduskolleegium, kohtumäärus, 11.11.2008.

kvalifitseeritakse, äriühingus täidab, kas selliste ülesannete täitmise eest makstav tasu oleks sotsiaalmaksu objektiks, ning veenvalt tuleks motiveerida, miks konkreetne väljamakse on majanduslikus mõttes juhatuse liikme tasu ja mitte näiteks dividenditulu.<sup>53</sup> See tähendab, et juhul kui juhatuse liige saab ka juhatuse liikme tasu või töölepingu alusel töötasu samast äriühingust ei tähenda, et ta ei võiks lisaks saada ka dividenditulu, kui ta on samas äriühingus omanik.

Lisaks on Riigikohus leidnud, et juhul, kui isik ei oleks ühtlasi osaluse omanik, siis juhatuse liikmele tehtud väljamakse või muu hüve puhul võib eeldada, et see on antud tasuna juhtorgani liikme ülesannete täitmise eest. Kui tegu on aga ühtlasi osaluse omanikuga, siis selline eeldus ei pea paika. Sellisel juhul peab arusaadavalt motiveerima, miks ja millistele tõenditele tuginedes on maksuhaldur jõudnud järeldusele, et väljamakse on juhatuse liikme tasu. Väljamakse iseloomu hindamisel tuleb vajadusel muu hulgas välja selgitada, millised olid juhatuse liikme ametiülesanded äriühingus, milliseid töid teevad töölepingu alusel töötavad isikud ja milliseid juhatuse liige, kui palju on juhatuse liige saanud muid tasusid samast äriühingust või muudest allikatest, milline on tehtava töö maht ja keerukus ning millist kvalifikatsiooni see nõuab, millised on äriühingu üldised majandustulemused.<sup>54</sup> Oluline on hinnata aktiivse ja passiivse tulu osakaalu.<sup>55</sup>

Seega tuleb vaadata, milliste ülesannete eest täpselt on tasu makstud ning kas tegemist on ainult omanikuks olemise eest makstud tasu ehk dividendiga või on sama isik täitnud ka juhatuse liikme kohustusi või tööülesandeid ehk olnud äriühingus aktiivne ning kas ja kui palju selle eest tasu saanud. Näiteks kui isik, kes on äriühingu osanik, tegeleb aktiivselt äriühingus ka juhatuse liikme ülesannetega, siis võib öelda, et ta ei ole ainult passiivne omanik. Samas kuna juhatuse liikme kohustuste täitmise eest tasu maksma ei pea, siis ei tähenda äriühingu omaniku aktiivne tegevus juhatuse liikmena veel nagu temale makstava dividendi saaks ümber klassifitseerida juhatuse liikme tasuks. Küll aga juhul kui sama isik täidab ka ülesandeid, mis ei kuulu enam juhatuse liikme kohustuste alla,

---

<sup>53</sup> Riigikohtu halduskolleeegiumi otsus nr 3-3-1-90-07, *supra nota* 9.

<sup>54</sup> Riigikohtu halduskolleeegiumi otsus nr 3-3-1-90-07, *supra nota* 9.

<sup>55</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“, *supra nota* 10, lk 5.

kuid selle eest eraldi töötasu ei saa, võib maksuhalduril olla õigus osa makstavast dividendist klassifitseerida töötasuks ning vastavad maksud määrata.

Juhtimis- ja kontrollorgani liikme tasu ning töötasu eristamist ülesannetest tulenevalt kirjeldati eelnevas alapunktis 1.2.2. ning samad põhimõtted kehtivad ka nende tasude eristamisel omanikutulust. Lisaks saab eraldi välja tuua dividendi tunnused, mis aitavad eristada seda muudest väljamaksetest:

- väljamakse teeb juriidiline isik,
- väljamakse tehakse jaotamisele kuuluvast puhaskasumist;
- väljamakse tegemise aluseks on pädeva organi otsus;
- väljamakse saamise aluseks on saaja osalus selles juriidilises isikus.<sup>56</sup>

Eelnevast tulenevalt saab öelda, et hindamaks, kas tegemist on passiivse dividendi või aktiivse tegevuse eest saadava tasuga tuleb esmalt tuvastada, kas lisaks äriühingus osanikuks olemisele on olemas töösuhe või kuulub isik äriühingu juhatusse. Seejärel tuleb hinnata, millised on konkreetsele suhtele omased täidetavad ülesanded ja kui suure osa need isiku tööajast moodustavad. Vastavalt sellele tuleks isikule lisaks dividendidele maksta ka tasu aktiivse tegevuse eest.

Viimastel aastatel on üha levinum, et juhatuse liige ei saa äriühingust otseselt tasu juhtimis- ja kontrollorgani funktsiooni või tööülesannete täitmise eest, vaid osutab äriühingule juhtimisteenust, mille eest teeb arve iseenda äriühingust. Sellisel juhul maksab äriühing oma juhatuse liikme eest tasu teisele äriühingule, mis võib olla nii Eesti äriühing kui ka mitteresidendist äriühing. On leitud, et äriühing saab juhtimise teenuse eest tasuda kas juhatuse liikme lepingu alusel tasu füüsilisele isikule või juhtimisteenuse lepingu alusel ka juriidilisele isikule.<sup>57</sup> Põhimõtteliselt võib juhtimisteenuse eest maksta tasu ka füüsilisest isikust ettevõtjale kui teenuseosutajale. Lisaks juhtimisteenusele võib isik osutada aga ka muid teenuseid nagu näiteks raamatupidamisteenus, IT-teenus vms.

---

<sup>56</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“, *supra nota* 10, lk 2.

<sup>57</sup> Raudmägi, T., „Juhtimisteenus või juhatuse liikme leping“, 22.08.2013., <<http://www.iuring.ee/juhtimisteenus-voi-juhatuse-liikme-leping/>> (10.04.2014).

Oluline on siinkohal rõhutada iga isiku põhiõigust ettevõtlusvabadusele, mis kehtib ka juhatuse liikmetele.<sup>58</sup> Äriseadustik näeb igale füüsilisele isikule õiguse olla ettevõtja ja tegutseda kõigil tegevusaladel, millel tegutsemine ei ole seadusega keelatud.<sup>59</sup> Ettevõtlusvabaduse raames on isikul õigus valida ettevõtlusvorm: osäühing, aktsiaselts, füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsemine vm. Põhiseadus nõuab, et ettevõtlusvabaduse piirangud peavad olema sätestatud seadusega.<sup>60</sup> Seadus ei sätesta keeldu osutada juhtimisteenuseid äriühingule teisest äriühingust ning seega on see lubatud.

Siirdehinna regulatsiooni alusel peab äriühing juhtimisteenuse eest seotud isikule makstes tõestama, et selle eest makstud hind vastab turuväärtusele. Juhul, kui tegemist on sama juhatuse liikme osalusega äriühinguga, siis on igal juhul tegemist seotud isikutega ning makstav hind peab olema turuhinnas, et vältida täiendavat tulumaksukohustust.<sup>61</sup> Lisaks peab äriühing vajadusel tõendama, et juhtimisteenust on reaalselt osutatud ning, et sellega ei dubleerita äriühingu juhatuse liikme tegevust ehk see on ettevõtluseks vajalik. Vastupidise tuvastamisel võib maksuamet asuda seisukohale, et äriühing on teinud ettevõtlusega mitteseotud väljamakse. Sellisel juhul ei ole õigust maha arvata teenusearvelt tasutud käibemaksu ja lisaks peab äriühing maksma 21/79 tulumaksu ettevõtlusega mitteseotud kuludelt.<sup>62</sup>

Lisaks on oluline juhtimisteenuse osutamise eest arve tasumise varjatud töötasu maksmisena käsitlemise risk. Maksuhaldur on mitmetel juhtudel käsitlenud juhtimisteenuse tasu äriühingu juhtkonna varjatud töötasuna leides, et kui juhatuse liikmele makstakse tasu juhtimisteenuse lepingu alusel, tuleb see maksustada füüsilise isiku tasuna, millelt tasutakse ka tulumaks, sotsiaalmaks ja sotsiaalkindlustusmaksed. Sealjuures maksurisk on suurem, kui juhatuse liige on eelnevalt saanud juhatuse liikme tasu juhatuse liikme lepingu alusel või töötasu töölepingu alusel ning seejärel muudetakse see ümber juhtimisteenuse lepinguks

---

<sup>58</sup> Loor, K., „Juhtorgani liikmel on ettevõtlusvabadus“, *Äripäev*, 09.02.2013.

<sup>59</sup> Äriseadustiku § 4.

<sup>60</sup> Eesti Vabariigi põhiseadus 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992. - RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 1, § 31.

<sup>61</sup> Tulumaksuseaduse § 8 lg 1 p 7.

<sup>62</sup> Raudmägi, „Juhtimisteenus või juhatuse liikme leping“, *supra nota* 68.

äriühinguga või kui paralleelselt kasutatakse mõlemat varianti.<sup>63</sup> Maksuhaldur on korduvalt avalikult välja öelnud, et neile ei meeldi ettevõtted, mis ei maksa oma juhtidele palka, vaid juhtimistasu viimase erafirmale, jättes sedaviisi tasumata sotsiaalmaksu.<sup>64</sup> Maksuhalduri hinnangul peab aktiivselt tegutsev isik selle eest teenima sotsiaalmaksuga maksustatavat tulu. Teisisõnu on maksuhaldur püüdnud väita, et ühe juriidilise isiku väljamakse teisele juriidilisele isikule võib ka olla tõlgendatav kui palga maksmine selle teise juriidilise isiku töötajatele.<sup>65</sup>

Kohtuasjadest on selgunud maksuhalduri seisukoht, et ettevõtlus ei saa toimuda väheste isikute vahel. Sellest tulenevalt on leitud, et juhtimisteenuse lepingu korral on riske maandavaks asjaoluks, kui juhatuse liikmega seotud äriühing osutab teenust ka teistele äriühingutele, omab teenuse osutamiseks vajalikke ressursse (näiteks töötajad, kontor, arvuti, auto) ning osutab sellest tulenevalt teenust oma vahenditega.<sup>66</sup> Samas Riigikohus on selgitanud, et äriühingu tegevus vastab ettevõtluse tunnustele ka siis, kui äriühing müüb kaupa või osutab teenust ainult ühele kliendile. Seega ka juhtimisteenust osutava ettevõtte klientide arvu vähesus pole ettevõtlust lõplikult välistav.<sup>67</sup> Iga juhul risk juhtimisteenusetasu varjatud töötasuna käsitlemiseks on väiksem kui tegemist ei ole lihtsalt nõ tühja äriühinguga, kus ainsad väljastatavad arved on äriühingule, kus omanik juhatuse liikmeks on. Lisaks on oluline juhtimisteenuse osutamise dokumenteerimine lepingu ja töö eest esitatavate arvete spetsifikatsioonidega. Just tööde dokumenteerimist ja üleandmise-vastuvõtmise aktide detailset vormistamist on ka maksuhaldur pidanud üheks oluliseks teenuse osutamise lepingu tunnuseks.<sup>68</sup>

Kehtivast praktikast on näha, et kui varem maksuhaldur maksustas teenustasu saanud äriühingut, kvalifitseerides osa viimase jaotatud dividendidest sotsiaalmaksuga maksustatavaks töötasuks või juhatuse liikme tasuks, siis nüüd püütakse maksustada teenustasu maksvat äriühingut. Sellise maksuhalduri

---

<sup>63</sup> Raudmägi, „Juhtimisteenus või juhatuse liikme leping“, *supra nota* 68.

<sup>64</sup> Hankewitz, G. D., „Maksuamet taunib Maagi sotsiaalmaksu tasumata jätmist“, *E24 Majandus*, 18.04.2012., <<http://e24.postimees.ee/812292/maksuamet-taunib-maagi-sotsiaalmaksu-tasumata-jatmist>> (01.05.2014).

<sup>65</sup> Eesti Maksuamaksjate Liit, „Maksuamet kiidab ja laidab“, *Maksuamaksja* (2012), nr 4, lk 25.

<sup>66</sup> Raudmägi, „Juhtimisteenus või juhatuse liikme leping“, *supra nota* 68.

<sup>67</sup> Loor, „Juhtorgani liikmel on ettevõtlusvabadus“, *supra nota* 69.

<sup>68</sup> Lass, „Kas varjatud töötasu maksmine?“, *supra nota* 11, lk 12.

lähenemise muutuse võis põhjustada kohtulahend, millega tühistati dividende osaliselt palgaks ümberkvalifitseeriv maksuotsus põhjusel, et maksukohustuslasel puudub sellise tõlgenduse korral võimalus arvutada välja maksukohustuse suurus. Maksukohustuse suuruse ettenähtavus on aga just üheks selliseks tunnuseks, mis maksuseaduste kohaldamisel peab eksisteerima.<sup>69</sup>

Äriühingu juhatuse liikme osas on maksuhaldur asunud seisukohale, et juhtorgani liikme seadusest tulenevaid kohustusi ja sellega kaasnevat vastutust saab kanda üksnes juhtorgani liikmeks olev füüsiline isik. Seetõttu tuleks juhatuse liikme tasu maksuhalduri arvates alati maksustada füüsilise isiku tasuna, millelt kuuluvad tasumisele nii tulu- kui ka sotsiaalmaks, samuti kohustusliku kogumispensioni makse. Sellise maksuhalduri tõlgenduse järgi ei ole võimalik ühel äriühingul sõlmida teise äriühinguga võlaõiguslikku lepingut juhtimisteenuse osutamiseks ehk juhatuse liikme ülesannete täitmiseks, mille korral väljastaks teenust osutav äriühing arve teenust saavale äriühingule. Seejuures ei oma maksuhalduri arvates tähtsust, kas teenust osutava äriühinguga omakorda lepingulises suhtes olev füüsiline isik, kes konkreetselt teenust saava äriühingu juhatuse liikme ülesandeid täidab, on teenust osutava äriühingu töötaja, juhatuse liige või ka osanik.<sup>70</sup>

Seega on teenustasu maksmisel oluline kindlaks teha, kas tegemist on teenuse osutamisega või töösuhtega. Töösuhte mõiste sisustamisel võrdluses teenuse osutamisega on maksuhaldur tuginenud Rahvusvahelise Tööorganisatsiooni (ILO) soovitudele. Kriteeriume, mille alusel liigitatakse õigussuhet töösuhteks, tuleb vaadelda kogumis.<sup>71</sup> Olulisemad kriteeriumid on:

- kes korraldab ja juhib lepingu kohaselt tööprotsessi;
- kes määrab töö tegemise aja, koha ning viisi;
- kes maksab töövahendite eest;
- kellele lasub töö tegemisega kaasnev riisiko;

<sup>69</sup> Tallinna Ringkonnakohtu otsus nr 3-08-364, *supra nota* 59.

<sup>70</sup> Lass, „Kas varjatud töötasu maksmine?“, *supra nota* 11, lk 12.

<sup>71</sup> *Mittetulundusühing Tartu Ülikooli Akadeemiline Spordiklubi hagi A ndruse Renteri vastu töölepingu puudumise ja hüvitise maksmata jätmise õiguse tunnustamiseks ning Andrus Renteri hagi Mittetulundusühing Tartu Ülikooli Akadeemiline Spordiklubi vastu töösuhte tunnustamiseks ja hüvitise saamiseks*, kohtuasi nr 3-2-1-3-05, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 14.06.2005.

- kes saab tulu või kasumi;
- kas tööd tegev isik on arvatud organisatsiooni töötajate koosseisu ning kas ta allub selle sisekorrale.<sup>72</sup>

Sarnastele seisukohtadele töösuhte mõiste sisustamisel on asunud ka kohtud. Näiteks Riigikohus on leidnud, et töösuhe on defineeritud selle kaudu, et töötaja allub tööandja juhtimisele ja kontrollile, täidab tööülesandeid isiklikult, tal on kindlaksmääratud kuutöötasu ja tööandja antud töövahendid.<sup>73</sup>

Määravaks kriteeriumiks on maksuhaldur pidanud töötaja ja tööandja vahelist sõltuvussuhet – millisel määral on töötaja vaidlusaluses suhtes allutatud tööandjale ehk teisisõnu, milline on vaadeldavas suhtes töötaja iseseisvuse määr.<sup>74</sup> Ka Riigikohus on leidnud, et just töötaja ja tööandja sõltuvussuhte suurem määr eristab töölepingut eelkõige teistest tsiviilõiguslikest lepingutest.<sup>75</sup> Kui äriühingu kaudu teenust osutav füüsiline isik saab sarnase sageduse ja iseloomuga juhiseid teenust telliva äriühingu esindajalt, kellelt saavad samasuguseid korraldusi ka teenuse tellijaga vahetult töösuhtes olevad füüsilised isikud, võib maksuhaldur kasutada seda argumendina töösuhte olemasolu tuvastamiseks.<sup>76</sup>

Töösuhte puhul on iseloomulik, et tööd tehakse isiklikult.<sup>77</sup> Seetõttu kui teenuse osutajaks on läbivalt konkreetne füüsiline isik, on suurem risk, et maksuhaldur käsitleb seda kui töösuhet võrreldes olukorraga, kui teenust osutavad erinevad füüsilised isikud.<sup>78</sup> Lisaks on ILO juhendis märgitud, et töö tegemine nõuab töötaja kättesaadavust ja kohalolekut ning tööd tehakse kindlaksmääratud töökohal ja tööajal.<sup>79</sup> Seega maksuhaldur selgitab teenustasu ümberklassifitseerimiseks, kas äriühingu nimel teenust osutav füüsiline isik viibis

<sup>72</sup> Rahvusvaheline Tööorganisatsioon, „2006. aasta soovitus töösuhte tingimuste kohta nr 198“, <<http://www.ilo.org/ilolex/english/index.htm>>, (01.05.2014), artikkel 13.

<sup>73</sup> Kadri Tali hagi *Itacamusica S.r.l. vastu saamata jäänud palga ja viivise saamiseks ning kulude hüvitamiseks*, kohtuasi nr 3-2-1-7-09, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 13.03.2009.

<sup>74</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“, *supra nota* 10, lk 2.

<sup>75</sup> Riigikohtu tsiviilkolleegiumi otsus, *supra nota* 51.

<sup>76</sup> Lass, „Kas varjatud töötasu maksmine?“, *supra nota* 11, lk 12.

<sup>77</sup> Rahvusvaheline Tööorganisatsioon, „2006. aasta soovitus töösuhte tingimuste kohta nr 198“, *supra nota* 84, artikkel 13.

<sup>78</sup> Lass, „Kas varjatud töötasu maksmine?“, *supra nota* 11, lk 12.

<sup>79</sup> Rahvusvaheline Tööorganisatsioon, „2006. aasta soovitus töösuhte tingimuste kohta nr 198“, *supra nota* 84, artikkel 13.



sarnaselt äriühingu töötajatega kindlatel aegadel äriühingu ruumides.<sup>80</sup> Samuti on töösuhte osas oluline, et tööd tehakse tööd telliva poole tööriistu, materjale ja seadmeid kasutades.<sup>81</sup> Maksuhaldur uurib, kas teenust ostva äriühingu inventari soetamine või kasutamine on seostatav konkreetse teenust osutava füüsilise isikuga.<sup>82</sup> Viimaks tuleb arvestada, et töösuhtega on tegemist, kui see on kestav ja jätkuv protsess ning füüsilisele isikule makstakse töö tegemise eest perioodilist tasu, kusjuures tasu moodustab selle saaja ainukese või põhilise sissetuleku.<sup>83</sup> Sellest tulenevalt on maksuhalduri peamine argument teenustasu töötasuna klassifitseerimiseks, kui teenuslepingu alusel tasutakse teisele äriühingule pikemat aega kord kuus kindlal kuupäeval ning samas või ligikaudu samas summas.<sup>84</sup>

Maksuhaldur vaatab faktilisi asjaolusid vajadusel pikema aja jooksul. Kui tekib kahtlusi, et teenusarvete esitamise kaudu toimub tegelikult töötasu või juhatuse liikme tasu maksmine, analüüsib maksuhaldur, milline on olnud telliva äriühingu struktuur, töötajate tööülesanded, millised seosed olid teenust osutaval isikul äriühinguga varem ning kuidas see on ajas muutunud. Seega on oluline, et juhatuse liikmele teenustasu maksmisel oleks äriühing teinud kindlaks, et sellise tasu maksmine ei ole käsitletav töösuhтена, mis võib kaasa tuua maksuriski.

## 1.2. Mitteresidentist juhatuse liikme tasu maksustamine

Seoses piiriülese tegevuse järjest laiema levikuga on ka Eesti äriühingutes tavaline, et vähemalt üks juhatuse liikmetest võib olla välismaalane. See toob endaga kaasa piiriülese maksuregulatsiooni järgimise ehk mitteresidentidest isikutega seotud maksureeglid ning kohati teeb korrektsete maksutagajärgede määratlemise äriühingu jaoks veelgi keerulisemaks. Alljärgnevalt antakse ülevaade mitteresidentidest juhatuse liikmete tasustamise osas töötasu ja juhatuse

---

<sup>80</sup> *Ibid*, artikkel 13.

<sup>81</sup> *Ibid*, artikkel 13.

<sup>82</sup> Lass, „Kas varjatud töötasu maksmine?“, *supra nota* 11, lk 12.

<sup>83</sup> Rahvusvaheline Tööorganisatsioon, „2006. aasta soovitus töösuhete tingimuste kohta nr 198“, *supra nota* 84, artikkel 13.

<sup>84</sup> Lass, „Kas varjatud töötasu maksmine?“, *supra nota* 11, lk 12.

liikme tasu maksuregulatsioonist. Käesoleva töö piiratud mahtu arvestades ei tooda eraldi välja dividendide ja teenustasu maksustamist.

Tulumaksuseaduse järgi loetakse füüsilist isikut Eesti residendiks, kui isiku elukoht on Eestis või ta on viibinud Eestis vähemalt 183 päeva järjestikuse 12 kalendrikuu jooksul.<sup>85</sup> Juhul kui sama isik loetakse maksuresidendiks ka riigis, millega Eestil on sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise leping (maksuleping), siis on residentsuse määramiseks oluline vaadata ka maksulepingus sätestatud.

Maksulepingute OECD mudellepingu järgi on isik resident riigis, kus on tema alaline elukoht. Juhul, kui isikul on alaline elukoht mõlemas riigis, siis loetakse ta residendiks riigis, millega tal on otsesemad elulised ja majanduslikud sidemed ehk, kus asub tema eluliste huvide keskus (näiteks pere, isiklikud ettevõtted vms). Kui isiku eluliste huvide keskust ei ole võimalik kindlaks määrata, loetakse isik residendiks riigis, kus ta pidevalt viibib. Juhul, kui isik viibib pidevalt mõlemas riigis, on residentsuse tekkimisel oluline kodakondsus ning vajadusel kasutatakse riikide vaheliste maksuhaldurite kokkulepet.<sup>86</sup> Eelnevast tulenevalt näiteks juhul, kui isik küll elab Eestis, kuid tema pere on jäänud elama teise riiki, loetakse tema eluliste huvide keskuseks riiki, kus asub tema pere ning maksulepingu järgi ei muutuks isik Eesti residendiks hoolimata sellest, et Eesti seadus võib sätestada teistmoodi. Eesti seaduse ja maksulepingu vastuolu korral lähtutakse residentsuse määramisel maksulepingust. Seega on võimalik, et isik küll saab tasu Eesti äriühingult ning ka võib füüsiliselt viibida ja tegutseda Eestis, kuid jääb sellele vaatamata mitteresidendiks maksustamise mõttes.

Maksustamisega seotud kohustused ei sõltu otseselt asjaolust, kas Eesti äriühingus juhatuse liikmeks olev isik on Euroopa Majanduspiirkonna (EMP) residendist isik või väljastpoolt EMP-d kolmandatest riikidest (Venemaa, Hiina vm) pärit isik. Samas EMP-st pärit isikul võib teatud juhtudel olla A1 (endine E101) tõend ning seetõttu tuleb sotsiaalkindlustusmaksed maksta teises riigis. Lisaks on

---

<sup>85</sup> Tulumaksuseaduse § 6 lg 1.

<sup>86</sup> OECD, „Articles of the OECD Model Convention on Income and on Capital“, <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)> (01.05.2014), art 4.

maksustamise osas oluline vaadata, milliste riikidega on Eestil sõlmitud maksuleping. Kõik Eestiga sõlmitud maksulepingud on välja toodud maksuhalduri kodulehel: <http://www.emta.ee/?id=1518>.<sup>87</sup>

Eesti tulumaksuseadus sätestab, et mitteresident maksab tulumaksu ainult Eesti tuluallikast saadud tulult.<sup>88</sup> See tähendab, et kui residendist füüsilised isikud maksavad Eestis tulumaksu kogu oma maailmatulult, siis mitteresidendid ainult Eestis teenitud tulult. Töötasult ja juhatusel liikme tasult maksamisele kuuluvaks tulumaksumääraks on 21%.<sup>89</sup>

Maksustamisele kuuluva mitteresidendi töötasu osas on sätestatud, et tulumaksuga maksustatakse tulu, mida mitteresidendist füüsiline isik sai Eestis töötamisest:

- kui väljamakse tegija on Eesti residendist äriühing, Eestis töödandjana tegutsev mitteresident või mitteresident Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel või
- kui isik on viibinud töötamise eesmärgil Eestis vähemalt 183 päeval 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul.<sup>90</sup>

Eelnevast tulenevalt on töötasu maksustamise osas oluline esmalt, et tööd tehtaks Eesti territooriumil ning seejärel on oluline vaadata, kas makse selle Eesti territooriumil tehtud töö eest on maksnud Eesti maksukohustuslane või on tööd Eestis tehtud rohkem kui 183 päeva 12 kuulise perioodi jooksul. Seejärel vaadatakse järjest ükskõik millist 12-kuulist perioodi ning see ei ole piiratud kalendriaastaga. Teisisõnu mitteresidendi töötasu ei kuulu Eestis maksustamisele, kui:

- seda makstakse töö eest, mida ei tehta Eestis, vaid näiteks kaugtööna välismaalt;
- töötasu maksab mitteresidendist äriühing, millel ei teki Eestis püsivat tegevuskohta ning mis ei tegutse Eestis mitteresidendist töödandjana ja isik

---

<sup>87</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud“, <<http://www.emta.ee/?id=1518>> (02.05.2014).

<sup>88</sup> Tulumaksuseaduse § 6 lg 3.

<sup>89</sup> *Ibid*, § 43 lg 1 p 1.

<sup>90</sup> *Ibid*, § 29 lg 1.

ei viibi Eestis rohkem kui 183 päeva (töötab lühiajaliselt Eestis või näiteks liigub pidevalt mitme riigi vahel).

Võib öelda, et mitteresidendi töötasu maksustamine on selge, kui tööd tehakse Eestis ja tasu maksab Eesti äriühing – sellisel juhul kuulub igal juhul kinnipidamisele 21% tulumaks. Samuti on seadus üheselt mõistetav olukorras, kus tasu ei maksa küll Eesti äriühing, kui mitteresident teeb Eestis tööd rohkem kui 183 päeva 12 kuu jooksul. Sellisel juhul peab mitteresidentist füüsiline isik deklareerima tasu läbi füüsilise isiku deklaratsiooni ning tasuma 21% tulumaksu selle alusel. Keerulisemaks muutub tulumaksuseaduse tõlgendamine olukorras, kus tasu ei maksa Eesti äriühing ja isik töötab Eestis vähem kui 183 päeva 12 kuu jooksul. Sellisel juhul võib tunduda, et Eestis maksukohustust üldse ei teki. Samas tuleb arvestada, et tulumaksuseadus võrdsustab mitteresidentist tööandja või püsiva tegevuskoha poolt tehtud maksed Eesti äriühingu poolt tehtud maksetega.

Eelnevast tulenevalt võib ka juhul, kui mitteresident tegi Eestis tööd vähem kui 183 päeva, maksustada tema töötasu Eestis, kui väljamakse tegi või kulu kandis:

- Eestis tööandjana tegutsev mitteresident või
- mitteresidendi Eestis asuv püsiv tegevuskoht.

Kui püsiva tegevuskoha tekkimiseks on teatud kindlad tingimused, mida peab täitma ning see on tulumaksuseaduses reguleeritud<sup>91</sup>, siis mitteresidentist tööandjana registreerimise kohustuse tekkimise alused seaduses sätestatud ei ole. Maksukorralduse seadus sätestab ainult, et mitteresidentist tööandja on kohustatud end Eesti Maksu- ja Tolliametis registreerima kümne tööpäeva jooksul Eestis maksukohustuse tekkimisest arvates<sup>92</sup> ja mitteresidentist tööandjal on õigus end maksukohustuslaste registris registreerida ka enne maksukohustuse tekkimist.<sup>93</sup>

Ükski seadus aga ei reguleeri, millal täpselt tekib mitteresidentist tööandja maksukohustus. Maksuhaldur on öelnud, et mitteresidentil, kes maksab

---

<sup>91</sup> Tulumaksuseaduse § 7.

<sup>92</sup> Maksukorralduse seaduse § 18 lg 1<sup>1</sup> p1.

<sup>93</sup> *Ibid*, § 22 lg 3

töölepingu alusel palka Eesti residentile või Eestis töötavale mitteresidentile, on maksukorralduse seaduse alusel Maksu- ja Tolliametis mitteresidentist tööandjana registreerimise kohustus.<sup>94</sup> Seega võiks järeldada, et maksukohustus tekib kohe esimesel päeval, mil Eestis tööd tehakse ning 183 päeva lugemine ei ole vajalik, sest tasu maksev mitteresidentist äriühing peaks registreerima end Eestis mitteresidentist tööandjana ja maksud kinni pidama. Samas puudub ühtne selgus seni kuni mitteresidentist tööandjana registreerimise kohustuse tekkimise alused ja aeg ei ole seaduses selgelt määratletud.

Maksuleping sätestab palgateenistuse osas, et kuigi üldine maksustamine toimub isiku residentriigis, siis juhul kui tööd tehakse residentriigist erinevas riigis, siis võidakse tulu maksustata ka selles tuluallika riigis, olenevalt teises riigis viibitud ajast ning väljamakse tegijast. Tasu maksustatakse ainult residentriigis, kui kõik kolm järgnevat tingimust on korraga täidetud:

- tasu saaja viibib allikariigis ajavahemikel, mis ei ületa kokku 183 päeva ükskõik millise perioodi vältel, mis algab või lõpeb vastaval maksustamisperioodil;
- tasu maksab tööandja või tasu makstakse tööandja nimel, kes ei ole allikariigi resident;
- töötasu kulu ei kanna püsiv tegevuskoht ega kindel asukoht, mis tööandjal on teises riigis.

Kui vähemalt üks kolmest tingimusest on täitmata, võib tulu maksustada allikariik ehk riik, kus töötasu teenitakse.<sup>95</sup> Seega näeb mudelleping ette konkreetsed kriteeriumid, millal töötasu on ühes või teises riigis maksustatav.<sup>96</sup>

Eelnevast tulenevalt võib öelda, et juhul kui tegemist on mitteresidentiga, kelle residentriigiga on Eestil sõlmitud maksuleping, siis oleks Eestil töötasu maksustamisõigus ainult juhul kui isik viibib Eestis töötamise eesmärgil rohkem

---

<sup>94</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Mitteresidentist tööandja maksukohustused“, <<http://www.emta.ee/index.php?id=24779&highlight=maksukohustus>> (02.05.2014).

<sup>95</sup> OECD, „Articles of the OECD Model Convention on Income and on Capital“, *supra nota* 112, art 15.

<sup>96</sup> Klaus, V., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 3rd ed*, (The Hague: Kluwer Law International, 1997), p 121.

kui 183 päeva, tasu maksab Eesti residendist tööandja või töötasu kulu kannab (kas otse makstes või läbi kulu hüvitamise) Eesti püsiv tegevuskoht või kindel asukoht. Võimalust, et maksustada saaks mitteresidendist tööandja poolt väljamakse tegemise alusel maksuleping ette ei näe. Maksuleping ei kasuta mitteresidendist tööandja mõistet ning ebaselge on, kas see on võrdsustatav viidatud kindla asukoha mõistega. Seega peaks Eesti tulumaksuseadus arvestama selle regulatsiooniga ning olema selgem ja üheselt mõistetavam maksulepingutes sätestatuga vastuollu minemata.

Eraldi mitteresidendist juhatuse liikme tasu osas on Eesti tulumaksuseaduses sätestatud, et tulumaksuga maksustatakse rahaline tasu, mida maksab:

- residendist juriidiline isik mitteresidendist juhtimis- või kontrollorgani liikmele või
- mitteresident Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel püsiva tegevuskoha mitteresidendist juhtimisorgani liikmele tema ametiülesannete täitmise eest.<sup>97</sup>

Siinkohal on oluline arvestada, et erinevalt mitteresidendile makstavast töötasust ei ole mitteresidendist juhatuse liikme tasu maksustamine seotud asjaoluga, kas juhatuse liikme kohustust täidetakse Eesti riigi territooriumil või mitte. Oluline on, et isik oleks Eesti äriühingu juhatuse liige või Eesti püsiva tegevuskoha juhtimisorgani liige ja saaks tasu Eesti äriühingult.

Seega näeb juhatuse liikme tasu osas seadus maksustamise ette olukorras, kus mitteresidendist juhatuse liikmele maksab tasu Eesti äriühing ning sellisel juhul kuulub igal juhul kinnipidamisele 21% tulumaks. Olukorda, kus tasu Eesti äriühingus juhatuse liikmeks olemise eest maksab mitteresidendist äriühing, kehtivas seaduses reguleeritud ei ole. Tulumaksuseadus küll sätestab, et maksustamisele kuulub püsiva tegevuskoha mitteresidendist juhatuse liikmele selle püsiva tegevuskoha kaudu või arvel makstud tasu, kuid see kehtib ainult püsivate tegevuskohtade osas. See ei reguleeri aga olukorda, kus tegemist ei ole mitteresidendi püsiva tegevuskohaga ja tasu Eesti äriühingu juhatuse liikmele

---

<sup>97</sup> Tulumaksuseaduse § 29 lg 2.

makstakse välismaa äriühingu poolt. Näiteks olukord, kus Eesti äriühingu juhatuse määratakse kontserni emaettevõttest juhatuse liige, kes kogu oma tasu saab edasi mitteresidendist emaettevõtelt. Sellisel juhul hetkel kehtiva tulumaksuseaduse regulatsiooni järgi justkui Eestis tulumaksu tasuma ei peaks, kuna tasu ei maksa Eesti residendist äriühing ega Eesti püsiv tegevuskoht.

Maksuleping näeb juhatuse liikme tasu osas ette, et juhatuse liikmete tasud maksustatakse riigis, kus juriidiline isik, mille juhatuse liige tasu saab, on resident.<sup>98</sup> Seega erinevalt Eesti tulumaksuseadusest ei piiritle maksuleping juhatuse liikme tasu maksustamise õigust ära ka väljamakse tegija määratlusega ning lubab juhatuse liikme tasu maksustada igal juhul, kui tegemist on Eesti äriühingu juhatuse liikmega. Seega võib öelda, et hetkel Eesti tulumaksuseadus ei kasuta täielikult enda maksulepingust tulenevat maksustamisõigust ning piirab seda täiendavalt väljamakse tegija kriteeriumiga.

Sotsiaalmaksu makstakse füüsilisele isikule tehtud sotsiaalmaksuga maksustatavatelt väljamaksetelt, mille hulka kuuluvad ka mitteresidendile makstud töötasu ja juhatuse liikme tasu. Üldreeglina ei tee seadus sotsiaalmaksuga maksustamisel vahet, kas väljamakse saaja on resident või mitteresident.<sup>99</sup> Erandiks on ainult sotsiaalmaksuseaduse säte, mille kohaselt ei maksustata sotsiaalmaksuga Eesti residendi poolt mitteresidendile makstud summasid, kui töö tegemise koht asub välisriigis.<sup>100</sup> Seega on mitteresidendile makstava tasu sotsiaalmaksuga maksustamise eelduseks, et tasu saadakse tegevuse eest Eesti territooriumil.

Lisaks peab mitteresidentide osas arvestama, et juhul kui tegemist on EMP residendiga, siis võib isikul olla A1 tõend, mille alusel Eestis sotsiaalmaksu tasuma ei pea. Eesti sotsiaalkindlustussüsteem järgib EMP riikides kehtivat

---

<sup>98</sup> OECD, „Articles of the OECD Model Convention on Income and on Capital“, *supra nota* 98, art 16.

<sup>99</sup> Maksu- ja Tolliamet, „Eestis töötavale mitteresidendile ja välisriigis töötavale residendile tehtud väljamaksete maksustamine sotsiaalmaksuga (täiendatud veebruaris 2014)“, <<http://www.emta.ee/index.php?id=14328&highlight=mitteresidendist,töoandja>> (02.05.2014)

<sup>100</sup> Sotsiaalmaksuseaduse § 3 lg 1 p 7.

Euroopa Komisjoni määrust nr 883/2004, mis sätestab reeglid olukordadeks kui isik töötab erinevates EMP riikides. Nimetatud määruse järgi jääb teatud juhtudel nagu lähetus ja töötamine mitmes riigis isik kaetuks oma koduriigi sotsiaalkindlustussüsteemiga ning selle kohta väljastatakse tõend A1.<sup>101</sup>

A1 tõendi olemasolul ei tasuta sotsiaalkindlustusmaksleid riigis, kuhu isik lähetatakse, vaid isiku koduriigis ehk riigis, kus on taotletud A1 tõend. Oluline on välja tuua, et A1 tõendit ei ole võimalik taotleda juhul, kui isikut ei lähetata teisest liikmesriigist Eestisse tööle, vaid isik asub tööle Eestisse. Lisaks on teatud juhtudel võimalik taotleda A1 tõendit ka juhul, kui isik töötab korraga mitmes liikmesriigis või mitme erineva riigi tööandja heaks ning sellest tulenevalt kuuluvad teatud kriteeriumeid täites sotsiaalkindlustusmaksed tasumisele isiku koduriigis. Seega võib öelda, et A1 tõendi olemasolu ning vastava regulatsiooni järgimine võib tulla kõne alla olukordades, kus isik on seotud vähemalt kahe erineva EMP riigiga – näiteks liigub pidevalt erinevate riikide vahel või siis omab tööandjaid mitmes erinevas riigis.

Eelnevast tulenevalt sotsiaalmaksu osas ei ole olulisi erinevusi eelnevalt töös välja toodud residentide maksustamisest ning üldjuhul, kui mitteresidendist isiku tasu kuulub Eestis tulumaksuga maksustamisele, tuleb sellelt tasuda ka sotsiaalmaks ja sotsiaalkindlustusmaksed nagu residentidest isikute puhul. Oluline on ainult kindlaks teha, kas mitteresidendist isikule ei ole väljastatud A1 tõendit, mille alusel sotsiaalmaksu ei peaks tasuma Eestis, vaid Eestis makstavalt tasult välisriigis.

---

<sup>101</sup> Regulation (EC) No 883/2004 of the European Parliament and of the Council, 29.04.2004., ELT L 200, 7.6.2004, art 11-13.



## 2. JUHATUSE LIIKMETE TASUSTAMINE PRAKTIKAS, SEOTUD PROBLEEMID JA ETTEPANEKUD

### 2.1. Eesti äriühingute majandusaastaaruannetest selgunud info

Töö käigus töötati läbi ka Eesti äriühingute viimaseid majandusaastaaruandeid 2012. aasta kohta, et saada võrdluseks praktilist infot selle kohta, kuidas Eesti äriühingud oma juhatuse liikmeid tasustavad ning teha selle põhjal järeldusi. Eesmärgiks oli vaadata just äriühinguid, kus juhatuse liige on ka ühtlasi äriühingu omanik ning teisi töötajaid on vähe või puuduvad töötajad üldse ning teha kindlaks, kas äriühingud toimivad juhatuse liikme tasustamisel sarnaselt ja milline on tendents tasustamise osas – kas makstakse dividendi, töötasu või juhatuse liikme tasu. Kuna tihti on sellisteks äriühinguteks, kus on vähe töötajaid ja omanik on ka juhatuse liige, just meelelahutus- (saatejuhtide, muusikute, kunstnike jms) ja koolitusettevõtjate äriühingud, siis keskenduti just sellistes valdkondades tegutsevatele äriühingutele.

Kokku analüüsiti käesoleva töö raames 21 erinevat äriühingut, millest 11 olid Eesti koolitusettevõtted ja 10 Eesti tuntud meelelahutajate äriühingud. Kõikides neis äriühingutes oli omanik ühtlasi ka juhatuse liikmeks ning töötajaid oli vähem kui viis. Keskmine töötajate arv oli kaks. Sealjuures 16 äriühingus puudusid töötajad üldse ehk äriühingu omanik ja ühtlasi juhatuse liige oli üldse ainus isik äriühingus. Info saamiseks juhatuse liikmete tasustamise kohta nendes äriühingutes vaadati avalikult Äriregistri teabesüsteemis kättesaadavaid viimati esitatud 2012. aasta majandusaastaaruandeid.

Läbivaadatud majandusaastaaruannete põhjal selgus, et 42% juhtudel (kokku üheksas äriühingus) maksti äriühingu juhatuse liikmele, kes oli ühtlasi omanikuks, ainult dividendi ning puudusid teised juhatuse liikme tasustamise vormid. Kõigest 14% äriühingutest (kolm äriühingut) maksid ainult juhatuse liikme tasu. Neljas äriühingus ehk 19% juhtudel maksti lisaks ka töötasu. Seega võib öelda, et kõige tavapärasem ja levinum viis juhatuse liikme tasustamiseks sellistes äriühingutes

on olnud ainult dividendi maksmine ning juhatuse liikme tasu või töötasu maksmine on pigem vähe levinud.

Lisaks saab läbivaadatud 2012. aasta andmete põhjal välja tuua, et koolitajate seas moodustasid juhatuse liikmete tasud 38% ja meelelahutajate seas 26% dividendideks makstud summast. Keskmise äriühingute poolt makstud juhatuse liikme tasu oli ühes kuus 1106 eurot inimese kohta. Samal ajal dividendidena maksti 12 kuu peale jaotatult välja keskmiselt 4144 eurot kuu kohta. Seega võib öelda, et dividendina maksti välja ligi kolm korda rohkem raha kui juhatuse liikme tasudena.

Läbiviidud uuringu tulemusel selgus, et äriühingute juhatuse liikmete tasustamisel väikestes äriühingutes, kus juhatuse liige on ühtlasi omanikuks ning teised töötajad praktiliselt puuduvad (nõ ühe mehe äriühingud), esineb kõiki erinevaid tasustamisviise. Makstakse nii töötasu, juhatuse liikme tasu kui ka dividende. Ülekaalukalt kõige levinum oli ainult omanikutuluna dividendide maksmine ilma, et juhatuse liige saaks ühtegi muud tasu.

See võib viidata ettevõtjate soovile makse optimeerida ning tulumaksu kõrval mitte maksta sotsiaalmaksu ja sotsiaalkindlustusmaksid. Kuna tegemist on Eesti turul aktiivsete meelelahutajate ja koolitajatega, siis ei tule antud juhul ka kõne alla olukord, et tegemist on äriühingute passiivsete omanikega, kes aktiivset tulu ei teeni. Sotsiaalmaksu ja sotsiaalkindlustusmaksude mittemaksmine võib aga sellistele äriühingutele anda avatud turumajanduses eelise kõigi teiste äriühingute ees, kes maksavad lisas ka juhatuse liikme tasu ja/või töötasu. Seega viitab uuringu tulemus sellele, et ligi pooltes äriühingutes võib esineda varjatud töötasu või juhatuse liikme maksmine dividendide kujul ning maksuhalduril võiks olla alus makstud tasu teatud osas ümberklassifitseerimiseks ja täiendavate maksude määramiseks.

## 2.2. Juhatuse liikme tasu maksustamisega seotud probleemid ja ettepanekud

2014. aastal on välja toodud, et maksuseadusi, mis vajaksid väga muutmist või täiendamist on Eestis palju. Läbiv etteheide on, et seadused on kirja pandud kas liiga keeruliselt või üldsõnaliselt. Mõlemad variandid annavad tõlgendamiseks erinevaid võimalusi, mis võib endaga kaasa tuua kohtuvaidlused ja täiendavad kohtukulud.

Seega on erinevaid maksuseadustes täpsustamist vajavaid kohti palju ning sinna alla kuulub ka vajadus täpsustada juhatuse liikmele makstavate erinevate tasude eristamist, äriühingu kaudu teenuse osutamise ning teatud juhtudel mitteresidentidele makstavate tasude maksustamist. Järgnevalt selgitatakse lähemalt erinevaid käesoleva töö käigus selgunud probleeme ning tuuakse välja ka ettepanekud võimalikeks lahendusteks.

Põhiline segadus juhatuse liikme tasu osas on seoses selle tegeliku sisu tõlgendamisega. Seda eriti juhul kui lepinguid ei ole sõlmitud ning isik tegutseb juriidilise isiku jaoks mitmetes erinevates ülesannetes korraga. Nagu töö esimeses peatükis selgus, siis maksustamise osas on oluline kindlaks määrata, kas tegemist on töötasu, juhatuse liikme tasu, omanikutulu ehk dividendi või teenustasuga. Olukorras, kus isik on samaaegselt nii äriühingu omanik, töötaja, kui ka juhatuse liige, tuleb hinnata, millise osa ajast moodustab erinevate kohustuste ja ülesannete täitmine ning millise osa aktiivse ja passiivse tulu teenimine. Vastavalt sellele tuleks proportsionaalselt jagada ka isikule makstav tasu ning maksustada vastavalt.

Kuna maksuhalduril on maksukorralduse seadusest tulenevalt õigus määrata makse tehingu tegelikust sisust lähtuvalt, siis annab see õiguse maksuhalduril tasu ümber klassifitseerida ning täiendavalt makse määrata. Maksude hilisemal määramisel tagasiulatuvalt tekib aga maksumaksjal koheselt ka maksuintressi

tasumise kohustus, mis on 0,06% määraga<sup>102</sup> päeva kohta on kõrge ning võib tuua kaasa märkimisväärse täiendava kulu maksumaksja jaoks. Seega on oluline, et maksumaksjal endal oleks juba tasu maksmise ajal võimalik selgelt määratleda, millise tasu maksmisega on tegemist ning ei tekiks olukordi, kus ekslikult on tasu valesti klassifitseeritud ja maksustatud. Seadusandliku ja täitevvõimu kohustus on luua maksusüsteem, mis on mõistlikule inimesele arusaadav ning väldib ebavõrdset kohtlemist.<sup>103</sup>

Maksumaksja jaoks puuduvad selged ja ühised juhised, kuidas kõiki erinevaid juhatuse liikme tasustamise liike omavahel eristama peaks ning millest lähtuvalt makstavat tasu korrektselt maksustada saaks. Maksuhaldur on küll andnud välja juhendi aktiivse ja passiivse tulu eristamiseks, mida on soovinud kasutada eelkõige dividendide tulu kui passiivse omanikutulu ja töötasu või juhatuse liikme tasu kui aktiivse tulu eristamiseks, kuid see ei käsitle kõiki muid tasustamise võimalusi. Samuti on leitud, et selline juhend ei ole siiski piisav täiendavate maksude määramiseks ning vastav alus tuleks ikkagi ka seaduses sätestada. Välja on toodud, et mida keerulisem on maksukohustuse suuruse arvutamine, prognoosimine, seda enam nõuab õiguskindlus selle sätestamist õigusaktis.<sup>104</sup> Ka Eesti Maksumaksjate Liit on pärast maksuhalduri juhendiga tutvumist veendunud, et küsimus tuleb lahendada seadusega.<sup>105</sup>

Maksude osas tuleb arvestada, et seadus peab sätestama kõik maksukohustuse tekkimise aluseks olevad asjaolud ning neid ei saa delegeerida täitevvõimule.<sup>106</sup> Kui maksuhaldur soovib oma juhendmaterjalis kehtestada universaalset meetodit, kus on näidatud, milline osa kasumieraldisest teatud juhtudel loetakse dividendiks, siis võib öelda, et sisuliselt üritatakse täiendada sotsiaalmaksuseaduse §-s 2 sätestatud sotsiaalmaksu objekte täiendava alusega.

---

<sup>102</sup> Maksukorralduse seaduse § 115.

<sup>103</sup> Huberg, M., „Dividendide palgatulaks ümberklassifitseerimine vol. 2“, *Maksumaksja* (2009), nr 8, lk 49.

<sup>104</sup> Huberg, M., „Dividendide ümberklassifitseerimine palgatulaks“, *Maksumaksja* (2009), nr 6/7, lk 53.

<sup>105</sup> Huberg, „Dividendide palgatulaks ümberklassifitseerimine vol. 2“, *supra nota* 116, lk 50.

<sup>106</sup> *Õiguskantsleri 19. jaanuari 1998. a. taotluse tunnistada Tollitariifiseaduse § 15 lg 3 ja 5 kehtetuks läbivaatamine*, kohtuasi nr 3-4-1-2-98, Riigikohtu põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium, kohtuotsus, 23.03.1998.

Küsitav on, kas maksuhaldur oma juhendiga saab määratleda aktiivse ja passiivse tulu suhet või peaks tegelikult seadust muutma ja vajadusel meetodite kehtestamise ministri pädevusse delegeerima.<sup>107</sup> Seega oleks antud juhul kõige korrektsem kui juhatuse liikme erinevate tasude määratlemine oleks sätestatud seaduses ning täiendav juhend täpsete määratlemise aluseks olevate kriteeriumitega toodud seaduse alusel kehtestatud määruses.

Varasemalt 1999. aastal, kui praegu kehtiv tulumaksuseadus oli eelnõuna Riigikogu menetluses, prooviti määratleda aktiivse ja passiivse tulu proportsiooni seaduses. Kuigi seda kunagi vastu ei võetud, siis tulumaksuseaduse eelnõus oli säte, mis käsitles dividendide ümberkvalifitseerimist ja sätestas, et äriühingu poolt makstud dividendid loetakse erisoodustuseks ning maksustatakse tulumaksuga (mis ühtlasi toob kaasa ka sotsiaalmaksu kohustuse) järgmistel juhtudel:

- äriühingu poolt füüsilisele isikule makstud dividendid, mille suurus ühe majandusaasta kohta ületab dividendi saajale dividendi väljamaksmise otsuse tegemise ajal kuuluvate aktsiate või osade või osamaksu või sissemakse nimiväärtust;
- äriühingu poolt äriühingu töötajale, juhatuse või nõukogu või muu juhtimis- või kontrollorgani liikmele makstud dividendid summas, mis ületab äriühingu poolt nimetud füüsilisele isikule sellel majandusaastal, mille eest dividendi maksti, tehtud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summat.<sup>108</sup>

Eelnevalt kirjeldatud seaduseelnõu võiks olla üks võimalus, millest juhatuse liikmele makstavate erinevate tasude määratlemisel eeskuju võtta. Teisisõnu oleks üheks võimaluseks määrata kindlaks minimaalne proportsioon juhatuse liikmele makstavatest kõikidest tasudest, mis peaksid olema makstud töötasuna või juhatuse liikme tasuna ehk tasuna, millelt tuleks tasuda ka sotsiaalmaksu. Näiteks võiks olla sätestatud, et minimaalselt 25% majandusaasta jooksul juhatuse liikmele makstavatest tasudest peaks olema makstud sotsiaalmaksuga maksustatuna. Täpse proportsiooni määramiseks võiks läbi viia eelneva analüüsi

---

<sup>107</sup> Huberg, M., „Dividendide ümberklassifitseerimine palgatuluks“, *supra nota* 117, lk 51.

<sup>108</sup> Riigikogu IX koosseis, *Seaduseelnõu nr 143SE algtekst*, <[www.riigikogu.ee](http://www.riigikogu.ee)> (01.05.2014)

selgitamaks, milline on tavapärane aktiivse tulu proportsioon juhatuse liikmete osas. Selline kõikide äriühingute poolt makstavate tasude proportsionaalselt võrdne maksustamine tagaks kindlasti teatava selguse ja ühtsuse maksustamises, kuid väga oluline on kindlaks määrata igal erineval juhul õiglane proportsioon.

Käesoleva töö piiratud mahtu arvestades ei olnud võimalik uurida lähemalt teistes riikides kasutatavaid võimalusi juhatuse liikme aktiivse ja passiivse tulu eristamiseks, kuid sellise ülevaate koostamine võiks kindlasti samuti anda häid ideid täpse ja parima seadusregulatsiooni koostamiseks.

Seoses mitteresidentidest juhatuse liikmetele makstavate tasudega on mitu keerulist ja ebaselget kohta hetkel kehtivas tulumaksuseaduses. Seda nii seoses juhatuse liikmele töötasu maksmisega kui ka juhtimis- ja kontrollorgani liikme tasu maksmisega.

Mitteresidendile töötasu maksmisel on hetkel tulumaksuseadus ebaselge ja võib olla mitmeti tõlgendatav juhul, kui mitteresidendist juhatuse liikmele ei maksa töötasu Eesti äriühing ega mitteresidendi Eestis asuv püsiv tegevuskoht ja isik töötab Eestis vähem kui 183 päeva 12 kuu jooksul. Sellisel juhul võiks olla Eesti territooriumil tehtava töö osas maksustamise aluseks tulumaksuseaduse § 29 lg 1 osas, mis sätestab, et tulumaksuga maksustatakse tulu, mida mitteresidendist füüsiline isik sai Eestis töötamisest kui väljamakse tegija on Eestis tööandjana tegutsev mitteresident. Siinkohal on ühelt poolt probleemiks asjaolu, et mitteresidendist tööandja mõiste ja registreerimise kohustuse alused on hetkel seaduses määratlemata, kuid samal ajal muudab see ebaselgeks ka hetkel kehtiva tulumaksuseaduse § 29 lg 1.

Probleemiks on antud juhul asjaolu, et mitteresidendist tööandjana registreerimise kohustuse tekkimise alused seaduses sätestatud ei ole. Hetkel sätestab küll maksukorralduse seaduse § 18 lg 1<sup>1</sup> p 1, et mitteresidendist tööandja on kohustatud end Eesti Maksu- ja Tolliametis registreerima kümne tööpäeva jooksul Eestis maksukohustuse tekkimisest arvates, kuid millal maksukohustus tekkinuks loetakse üheselt sätestatud ei ole.

Maksuhaldur on avaldanud info, et mitteresidendil, kes maksab töötasu Eestis töötavale isikule, on Maksu- ja Tolliametis mitteresidendist tööandjana registreerimise kohustus. Sellest maksuhalduri seisukohast võiks järeldada, et maksuhalduri soov on, et kõik mitteresidentidest äriühingud, kelle töötajad Eestis töötavad ja selle eest töötasu saavad, peaksid ennast registreerima mitteresidendist tööandjana olenemata sellest, kui kaua töötaja Eestis viibib. See aga tähendaks, et registreerima peaksid nii välismaa äriühingud, kelle töötaja viibib Eestis üks päev kui ka need, kelle töötaja viibib Eestis rohkem kui 183 päeva. Nii laialdane käsitus aga ei ole ilmselt maksuhalduri tegelik eesmärk ning ka praktikas ei toimiks, eriti arvestades lühiajalistel töölähetustel viibivaid töötajaid, mille piiriülene liigutamine ei saa endaga kaasa tuua kohest registreerimise ja tööjõumaksude maksmise kohustust. Selline käsitus oleks vastuolus ka OECD maksulepingute regulatsiooniga.

Seega võiks maksukorralduse seaduses sätestada mitteresidendist tööandjana registreerimise kohustuse osas selgelt, et välismaa äriühing peab Eestis mitteresidendist tööandjana registreerima siis, kui makstakse töötasu isikule, kes töötab kindla asukohaga Eestis. Ilmselt on väga keeruline ära määratleda, milline täpselt peaks olema Eestis viibitavate tööpäevade arv, et registreerimiskohustus tekiks, kuid kindlasti peaks viitama sellele, et töötaja tegevus Eestis ei ole ajutine ehk et ajutine lühiajaline tegevus Eestis registreerimiskohustust endaga kaasa ei too. Siinkohal võiks määratleda ka alternatiivi, et näiteks äriühing ei pea mitteresidendist tööandjana registreerima, kui füüsilisest isikust töötaja täidab enda maksukohustuse ise läbi füüsilise isiku tuludeklaratsiooni.

Tulumaksuseaduse § 29 lg 1 võiks lisada täpsustava lause, et juhul kui mitteresident saab tasu Eestis töötamisest lühema kui 183 päeva jooksul ning tasu maksjaks on mitteresidendist äriühing, siis kuulub tasu maksustamisele juhul, kui tasu maksjal on tekkinud Eestis püsiv tegevuskoht või kindel tegevus mitteresidendist tööandjana.

Konkreetselt mitteresidendist juhatuse liikmele juhtimis- ja kontrollorgani liikmeks olemise eest makstava tasu osas on Eesti tulumaksuseaduse § 29 lg-2

hetkel kitsam maksustamise alus, kui seda näeb ette maksuleping. Hõlmatud ei ole olukorrad, kui Eesti äriühingus juhatuse liikmeks olevale isikule maksab juhatuse liikme tasu mitteresidendist äriühing ning praeguse regulatsiooni järgi selline tasu Eestis maksustamisele ei kuuluks, kuigi maksuleping seda lubaks. Samas on maksuhaldur mitmel autorile teadaoleval juhul näidanud üles initsiatiivi maksustada ka Eesti äriühingu juhatuse liikme tasu, mida maksab mitteresidendist äriühing. Seega, kui see on maksuhalduri eesmärk ja tahe, siis tuleks tulumaksuseadust vastavalt täiendada, et tagada õigusselgus.

Näiteks võiks tulumaksuseaduse § 29 lg 2 täpsemaks muutmiseks ja laiendamiseks ka mitteresidentidest äriühingute poolt Eesti juhatuse liikmetele makstavatele tasudele olla kaks alternatiivset võimalust:

- 1) laiendada säte maksulepingu regulatsiooniga samale tasemele nii, et see kehtiks kõikidele juhtimis- ja kontrollorgani liikme tasudele, kui mitteresident on Eesti residentide juhtimis- või kontrollorganis: „Tulumaksuga maksustatakse rahaline tasu, mida makstakse mitteresidendist juhtimis- või kontrollorgani liikmele Eesti residentist juriidilises isikus või mitteresidentide Eestis asuvas püsivas tegevuskohas tema ametiülesannete täitmise eest.“
- 2) lisada mitteresidendist äriühing ühe subjektina praegusesse sättesse juurde: „Tulumaksuga maksustatakse rahaline tasu, mida maksab residentist või mitteresidendist juriidiline isik mitteresidendist juhtimis- või kontrollorgani liikmele Eesti residentist juriidilises isikus või mitteresident Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel püsiva tegevuskoha mitteresidendist juhtimisorgani liikmele tema ametiülesannete täitmise eest.“



## KOKKUVÕTE

Lõputöö teemaks oli juhatuse liikmete tasustamine, maksustamine ning sellega seondavaid probleeme Eestis ja piiriüleselt. Eestis kehtivast seadusandlusest ei tulene otsest kohustust juhatusele liikmele tasu maksmiseks, kuid see ei ole välistatud ning kokkuvõttes sõltub tasu maksmine isiku ja äriühingu vahelisest kokkuleppest. Erinevaid juhatuse liikme tasustamise viise on mitmeid. Näiteks võib juhatuse liige saada nii juhatuse liikme tasu, töötasu, dividenditulu kui ka tasu teenuse osutamise eest. Võib olla, et juhatuse liikme staatuses olev isik saab ainult ühte neist tasudest, kuid samal ajal on teatud juhtudel ning äriühingus erinevaid ülesandeid täites võimalik saada ka kõiki erinevaid tasuliike korraga. Lisaks võib Eesti äriühingu juhatuse liige olla mitteresident. See kõik muudab oluliseks erinevate tasude täpse määratlemise, et rakendada õiget maksustamist, mis erinevate tasuliikide puhul on erinev.

Teema uudsus seisnes viimastel aastatel kehtima hakanud seadustes, mitmeti mõistetavates kohtulahendites ning Maksuameti poolt väljastatud juhendites. Maksuametil on kaitsta maksude laekumine ja luua kõigile võrdsed võimalused ettevõtluks. Ettevõtjal aga kaasnevad teadmatuse kõrval mitmed maksuriskid. Viimane teemale kohane seadus kuulutati välja Eesti Riigikogu poolt selle aasta seitsmendal aprillil, kui otsustati kaotada juhatuse liikmetel võimalus saada hüvitist töötuks registreerimise korral.

Töö aktuaalsus oli see, et juhatuse liikmetele tehtavad väljamaksed ja nende maksustamine on viimastel aastatel tekitanud palju avalikke diskussioone ja kohtulahendeid ning siiani ei ole välja antud ühiseid juhiseid, mis oleks selged kõikidele maksumaksjatele ning ei tekitaks vastuolusid maksuhalduriga. Ühelt poolt on Eesti Maksu- ja Tolliamet viimastel aastatel võtnud eesmärgiks selgitada äriühingu omanike ja juhatuse liikmete tasustamisega seonduvat ning andnud välja näiteks juhiseid omanikutulu ja töötasu eristamiseks. Teiselt poolt on erinevate äriühingute juhtidega suheldes saanud autorile selgeks, et tihti ei tehta endiselt vahet töötasu, juhatuse liikme tasu või omanikutulu maksmisel ja selle aluseks olevatel lepingutel ning kaasnevatel maksutagajärgedel. Seda näitasid ka

antud lõputöös uurimisallikateks olnud Eesti ettevõtete majandusaastaruanded. Lisaks on viimastel aastatel uuena lisandunud ka juhtimisteenuse kasutamine juhatuse liikmele tasu maksmise asemel ning tihenendud välismaalastest äriühingu juhatuse liikmete kaasamine, mis kasvatab segadust veelgi. See muutis aktuaalseks ja oluliseks antud teemal suurema selguse loomise. Autorile teadaolevalt ei ole samas mahus antud teemat eelnevalt uuritud ning seega on töö ka uudne ja uusi seisukohti loov. Seda enam, et töö käigus viiakse läbi ka praktiline uurimus, mille käigus vaatab läbi erinevaid äriühingute viimaseid majandusaastaruandeid, et teada saada, kas ja kuidas juhatuse liikmele on tasu makstud.

Lõputöö eesmärgiks oli määratleda võimalikud probleemsed kohad või puudujäägid praeguses seadusandluses seoses juhatuse liikme tasustamise ja maksustamisega Eestis ja piiriülevalt. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud neli uurimisülesannet.

Esimeseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade juhatuse liikme mõiste määratlusest ning juhatuse liikme tasustamise võimalustest ja seotud maksutagajärgedest Eesti seadustest tulenevalt. Määravaks kriteeriumiks on töötaja ja tööandja vaheline sõltuvussuhe – millisel määral on töötaja vaidlusaluses suhtes allutatud tööandjale ehk teisisõnu, milline on vaadeldavas suhtes töötaja iseseisvuse määr.

Teiseks uurimisülesandeks oli analüüsida juhatuse liikme tasu maksustamist piiriülestes olukordades. Töö käigus selgitati juhatuse liikme tasu maksustamist piiriülestes olukordades ning toodi välja ettepanekud nii ettevõtjatele kui ka seadusandlikule poolele.

Kolmandaks uuriti Eesti äriühingute viimaste majandusaastaruannete põhjal, kas ja kuidas on juhatuse liikmeid tasustatud. Autor viis läbi analüüsi, mille käigus vaatas läbi erinevate Eesti äriühingute 2012. aasta majandusaastaruandeid, et selgitada, kuidas juhatuse liikmeid tasustatakse. Sellest selgus, et tasustamise osas küll esineb kõiki variante, kuid peaaegu pooled äriühingud maksid juhatuse liikmele ainult dividende ilma ühegi teise tasu vormita. Tasustamise vormist

sõltub maksutagajärg. Erinev maksude maksmine sisuliselt sarnase tehingu puhul võib osadele ettevõtjatele anda konkurentsieelise teiste ees. Analüüs tõestas, et kuigi antud uuringus osalenud ettevõtted olid võrreldava tegevusvaldkonna esindaja, esines siiski väga erinevaid juhatuse liikme tasu vorme. Valdkond vajaks täpsemat reguleerimist, et ettevõtjad saaksid vältida ebavajalikke maksuriske.

Neljandaks toodi välja erinevad probleemid ja kitsaskohad Eesti seadusandluses ning ettepanekud nende parandamiseks. Uurimiseesmärk saavutati ja töös määratletakse mitmeid probleemseid kohti, mis vajaks seadusandja poolt täpsustamist ja muutmist, et tagada suurem õigusselgus juhatuse liikme tasustamise maksutagajärgede osas. Sealjuures töö viimases on toodud välja konkreetseid ettepanekuid maksuseaduste muutmiseks ja parandamiseks.

Lõputöö eesmärk saavutati. Lõputöö käigus selgus, et kindlasti on vaja ühtset ja selget regulatsiooni, mis annaks juhised kõikide juhatuse liikmetele makstavate tasude korrektseks määratlemiseks ning selliste juhiste alus peaks olema sätestatud seaduses ja ei piisa ainult maksuhalduri juhendist. Kaaluda võiks kindla proportsiooni sätestamist, mis osas juhatuse liikmele makstavatelt kõikidelt tasudelt kogumis tuleks maksta ka sotsiaalmaksu. Lisaks määratleti töös mitmed ebaselgust tekitavad kohad tulumaksuseaduses mitteresidentide maksustamise osas. Täpsustamist vajab nii mitteresidentide tööandjana registreerimise kohustuse alus, kui ka mitteresidenti töötasu ja juhatuse liikme tasu maksustamist puudutavad sätted tulumaksuseaduses.

Käesoleva töö tulemus võiks anda seadusandjale mõtteid, millised kohad maksuseadustes endiselt maksumaksjates segadust tekitavad ning mida peaks täpsustama. Kindlasti võiks ja peaks uurima käesolevat teemat edasi võrdluses teiste riikidega, et selgitada välja, milliseid toimivaid süsteeme teised riigid kasutavad juhatuse liikme tasustamise maksustamiseks. Selline analüüs võiks anda täiendavalt olulisi mõtteid, kuidas kehtivaid maksuseaduseid peaks muutma ning millised võiksid olla konkreetset sätted.

## SUMMARY

The title of the thesis is „Management board members’ remuneration, taxation and problems related with it in Estonia and in crossborder situations” The thesis is written in Estonian and consists of 47 pages. The author has referred to 108 sources, including literature, legislation and court decisions.

Topic of the present paper is different remunerations paid to management board members, taxation of these payments and problems related with it in Estonia and in cross-border situations.

Investigated problem in current paper is management board member fee and other possible remuneration types paid to management board members, determination and taxation of different types of fee payments in Estonia and in cross-border situations and problems related with it. The aim of the current paper is to make sure, if there are any problems with current tax regulation related with management board member fees taxation in Estonia or in cross-border situations.

There were qualitative methods used for collecting research data and thereby also year 2012 annual reports of different Estonian companies were reviewed and analyzed. For managing collected data analyzing and comparing as methods were used.

As a result of the research it was found out that in small companies, where the management board member is also shareholder and there are basically no other employees, there are different ways used for paying the remuneration to the board member. Most common was paying only dividends and no other fees as remuneration to the management board member. Also, there is a need for punctual and clear guidelines in tax law that would help taxpayer to correctly classify different remunerations paid to the management board member.

Consequently, there is a need to change Estonian Income Tax Act and might be also need to change other tax law regulations. In present paper there are some ideas brought out for amending and improving current tax law.

## VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

- Eesti Maksumaksjate Liit, „Maksuamet kiidab ja laidab“, *Maksumaksja* (2012), nr 4, lk 25.
- Eesti Vabariigi põhiseadus 28.06.1992, jõustunud 03.07.1992. - RT 1992, 26, 349 ... RT I, 27.04.2011, 1
- Elmar Ostrati kassatsioonkaebuse alusel Tartu Ringkonnakohtu tsiviilkolleegiumi 14. oktoobri 1998. a otsuse Elmar Ostrati hagi Tartu Invaorganisatsiooni vastu keskmise palga ja viiviste saamiseks*, kohtuasi nr 3-2-1-14-99, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 15.02.1999
- Hankewitz, G. D., „Maksuamet taunib Maagi sotsiaalmaksu tasumata jätmist“, *E24 Majandus*, 18.04.2012., <<http://e24.postimees.ee/812292/maksuamet-taunib-maagi-sotsiaalmaksu-tasumata-jatmist>> (01.05.2014)
- Huberg, M., „Dividendide ümberkvalifitseerimine palgatuluks“, *Maksumaksja* (2009), nr 6/7
- Huberg, M., „Dividendide palgatuluks ümberklassifitseerimine vol. 2“, *Maksumaksja* (2009), nr 8
- Kadri Tali hagi Itacamusica S.r.l. vastu saamata jäänud palga ja viivise saamiseks ning kulude hüvitamiseks*, kohtuasi nr 3-2-1-7-09, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 13.03.2009
- Kann, L., „Kuraditosin küsimärgiga seadusepügalat“, *Ärileht*, 18.03.2014, <<http://arileht.delfi.ee/news/uudised/kuraditosin-kusimargiga-seadusepugalat.d?id=68256433>> (04.05.2014)
- Katrin Kanguri vastulause Tartu Maakohtu registriosakonna 22. aprilli 2004. a kandeotsusele*, kohtuasi nr 3-2-1-39-05, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtumäärus, 26.04.2005
- Klaus, V., *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions. 3rd ed*, (The Hague: Kluwer Law International, 1997)
- Kogumispensionide seadus 14.04.2004, jõustunud 01.05.2004 - RT I 2004, 37, 252 ... RT I, 23.12.2013, 1
- Käibemaksuseadus 10.12.2003, jõustunud 01.01.2004. - RT I 2003, 82, 554 ... RT I, 18.02.2014, 2

- Lass, E., „Kas varjatud töötasu maksmine?“, *Maksumaksja* (2012), nr 8
- Lehis, L., Kuusik, G., „Juhatuse liikme tegevus ja maksud“, *Maksumaksja* (2012), nr 12
- Lehis L., *Tulumaksuseaduse kommenteeritud väljaanne*, (Tallinn: OÜ Casus, 2000)
- Loor, K., „Juhtorgani liikmel on ettevõtlusvabadus“, *Äripäev*, 09.02.2013
- Maksu- ja Tolliamet, „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“, <[http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA\\_juhend\\_170709.pdf](http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA_juhend_170709.pdf)> (10.01.2014)
- Maksu- ja Tolliamet, „Eestis töötavale mitteresidendile ja välisriigis töötavale residendile tehtud väljamaksete maksustamine sotsiaalmaksuga (täiendatud veebruaris 2014)“, <<http://www.emta.ee/index.php?id=14328&highlight=mitteresidendist,tööandja>> (02.05.2014)
- Maksu- ja Tolliamet, „Juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele tehtud väljamaksete maksustamine töötuskindlustusmaksuga“, <<http://www.emta.ee/?id=1454>> (10.04.2014)
- Maksu- ja Tolliamet, „Mitteresidendist tööandja maksukohustused“, <<http://www.emta.ee/index.php?id=24779&highlight=maksukohustus>> (02.05.2014)
- Maksu- ja Tolliamet, „Sotsiaalmaks“, <<http://www.emta.ee/index.php?id=1729&highlight=sotsiaalmaks>> (10.04.2014)
- Maksu- ja Tolliamet, „Tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud“, <<http://www.emta.ee/?id=1518>> (02.05.2014)
- Maksukorralduse seadus 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 31.01.2014, 6
- Martinex OÜ hagi Saul Siku ja Peeter Tiiratsi vastu töövaidluses*, kohtuasi nr 3-2-1-108-05, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 24.11.2005
- Mati Vanni hagi AS Balteco vastu dividendi saamiseks*, kohtuasi nr 3-2-1-16-04, Riigikohtu tsiviilkolleegium, kohtuotsus, 10.02.2004

Metsaots, R., *Raamatupidamise käsiraamat* (Tallinn: Äripäev, 2012)

*Mikhail Kochetkovi kaebus Viru Vangla tekitatud kahju hüvitamiseks*, kohtuasi nr 3-3-1-68-08, Riigikohtu halduskollegium, kohtumäärus, 11.11.2008

*Mittetulundusühing Tartu Ülikooli Akadeemiline Spordiklubi hagi Andrus Renteri vastu töölepingu puudumise ja hüvitise maksmata jätmise õiguse*, kohtuasi nr 3-2-1-3-05, Riigikohtu tsiviilkollegium, kohtuotsus, 14.06.2005

OECD, „Articles of the OECD Model Convention on Income and on Capital“, <[www.oecd.org](http://www.oecd.org)> (01.05.2014)

*OÜ Osaker kaebus Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 31. jaanuari 2007. a maksuotsuse nr 12-5/36 tühistamiseks*, kohtuasi nr 3-3-1-90-07, Riigikohtu halduskollegium, kohtuotsus, 13.02.2008

*OÜ Profit Pluss hagi OÜ Algen (pankrotis) vastu 5 512 536 krooni saamiseks*, kohtuasi nr 3-2-1-89-07, Riigikohtu tsiviilkollegium, kohtuotsus, 10.10.2007

*OÜ Wasp Project kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 26.10.2007 maksuotsuse nr 12-5/674 tühistamiseks*, haldusasi nr 3-08-364, Tallinna Ringkonnakohus, kohtuotsus, 04.03.2009

Pensionikeskus, „Kogumispension“, <<http://www.pensionikeskus.ee/?id=551>> (10.04.2014).

Pensionikeskus, „Kogumispensioni päringud“, <<http://www.pensionikeskus.ee/?id=651>> (10.04.2014)

Pensionikeskus, „Kogumispensioni sissemaksete muudatused“, <<http://www.pensionikeskus.ee/?id=3100>> (10.04.2014)

Põldoja, V., Pikmets, H., „Omanikutulu (dividendi) maksustamine palgatuluna kohtupraktika valguses“, <<http://uudiskiri.varul.ee/2009-06/omanikutulu-maksustamine-palgatuluna>> (10.04.2014)

Rahvusvaheline Tööorganisatsioon, „2006. aasta soovitus töösuhte tingimuste kohta nr 198“, <<http://www.ilo.org/ilolex/english/index.htm>>, (01.05.2014)

Raudmägi, T., „Juhtimisteenus või juhatuse liikme leping“, 22.08.2013., <<http://www.iuring.ee/juhtimisteenus-voizs-juhatuse-liikme-leping/>> (10.04.2014)

Ravikindlustuse seadus 19.06.2002, jõustunud 01.10.2002 - RT I 2002, 62, 377 ...  
RT I, 16.04.2014, 4

Regulation (EC) No 883/2004 of the European Parliament and of the Council,  
29.04.2004., ELT L 200, 7.6.2004

Riigikogu IX koosseis, *Seaduseelnõu nr 143SE algtekst*, <www.riigikogu.ee>  
(01.05.2014)

Sotsiaalmaksuseadus 13.12.2000, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2000, 102, 675 ...  
RT I, 10.01.2014, 2

Tsiviilseadustiku üldosa seadus 27.03.2002, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2002,  
35, 216 ... RT I, 13.03.2014, 3

Tulumaksuseadus 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 - RT I 1999, 101, 903 ... RT  
I, 23.12.2013, 3

Töölepingu seadus 17.12.2008, jõustunud 01.07.2009 - RT I 2009, 5, 35 ... RT I,  
22.12.2012, 15

Töötuskindlustuse seadus 13.06.2001, jõustunud 01.01.2002 - RT I 2001, 59, 359  
... RT I, 16.04.2014, 5

Vabariigi Valitsuse määrus nr 167. Töötuskindlustusmakse määrad 2014. aastal.  
28.11.2013, jõustunud 01.01.2014 - RT I, 03.12.2013, 5

*Vikerlase 13 KÜ hagi Ljudmilla Rozentali vastu töölepingu lõpetamise  
seaduslikuks tunnistamiseks ja hüvitise maksmisest keeldumise õiguse  
tunnustamiseks*, kohtuasi nr 3-2-1-134-02, Riigikohtu tsiviilkolleegium,  
kohtuotsus, 26.11.2002

Võlaõigusseadus 26.09.2001, jõustunud 01.07.2002 - RT I 2001, 81, 487 ... RT I,  
29.11.2013, 1

*Õiguskantsleri 19. jaanuari 1998. a. taotluse tunnistada Tollitariifiseaduse § 15  
lg 3 ja 5 kehtetuks läbivaatamine*, kohtuasi nr 3-4-1-2-98, Riigikohtu  
põhiseaduslikkuse järelevalve kolleegium, kohtuotsus, 23.03.1998.

Äriseadustik 15.02.1995, jõustunud 01.09.1995 - RT I 1996, 40, 773 ... RT I,  
21.03.2014, 3

2014. aasta riigieelarve seadus 11.12.2013, jõustunud 01.01.2014 - RT I,  
28.12.2013, 10