

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Helen Jaanipere

**MITTERESIDENDIST JURIIDILISE ISIKU
REGISTREERIMISE JA MAKSUSTAMISE
ERINEVUSED EESTIS**
Lõputöö

Juhendaja:
Hille Kaasik
MTA LÕMTK teenindusosakonna
vanemspetsialist

Tallinn 2009

ANNOTATSIOON

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: Aprill 2009
Töö pealkiri: MITTERESIDENDIST JURIIDILISE ISIKU REGISTREERIMISE JA MAKSUSTAMISE ERINEVUSED EESTIS	
Töö autor: Helen Jaanipere	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Lühikokkuvõte: Antud lõputöö on kirjutatud teemal “Mitteresidendist juriidilise isiku registreerimise ja maksustamise erinevused Eestis”. Lõputöö on kirjutatud eesti keeles, koosneb 35 leheküljest ja kasutatud on 20 allikat. Võõrkeelne kokkuvõte on inglise keeles.</p> <p>Eesmärgiks on analüüsida mitteresidendist juriidilise isiku registreerimise kohustuse tekkimise tingimusi ja maksustamise aluseid. Analüüsi koostamisel on lähtutud Eestis kehtivast tulumaksuseadusest ja riikide vahel sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingutest.</p> <p>Lõputöös püstitatud uurimisülesanneteks on:</p> <ul style="list-style-type: none">• analüüsida residentsuse määramise kriteeriume• analüüsida mitteresidendist juriidilise isiku Eestis registreerimise tingimusi• analüüsida maksustamise erinevusi vastavalt TuMS § 29 ja § 53 ning maksulepingu sätetest. <p>Lõpuöö koosneb kahest osast, mis on omavahel seotud. Esimeses osas seletatakse lahti residentide mõiste ja kirjeldatakse, kuidas toimub residentsuse määramine Eesti seadusandluse alusel ja maksulepingutest lähtudes. Lisaks analüüsitakse residentsuse määramisel mitteresidendist juriidilise isiku registreerimise tingimusi Eestis. Teises osas vaadeldakse mitteresidendist juriidilise isiku maksustamisel tulumaksuseaduse ja maksulepingu kohaldamist.</p> <p>Autor jõudis järeldusele, et</p> <ul style="list-style-type: none">• maksulepingu alusel on residentsuse määramine põhjalikum, kui siseriikliku õiguse alusel;• Eestis tekib mitteresidendist juriidilise isiku registreerimise kohustus püsiva tegevuskoha tekkimisel või kui mitteresident on Eestis töödandja;• maksustamise erinevused tulenevad asjaolust, kas mitteresidendist juriidilisel isikul tekib maksukohustus püsiva tegevuskoha järgi või mitte.	
Võtmesõnad: mitteresident, rahvusvaheline maksustamine, juriidilise isiku registreerimine	
Keywords: nonresident legal person, taxation, residency, registration	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja: Hille Kaasik	Allkiri:

SISUKORD

LÜHENDITE SELGITUS	3
SISSEJUHATUS	4
1. JURIIDILISE ISIKU RESIDENTSUSE MÄÄRAMINE JA REGISTREERIMISE ERINEVUSED.....	6
1.1 Residentsuse mõiste ja olemus.....	6
1.2 Residentsuse määramine Eesti siseriikliku seadusandluse alusel	7
1.3 Residentsuse määramine maksulepingu alusel	8
1.4 Mitteresidendist juriidilise isiku registreerimine	11
2. MITTERESIDENDIST JURIIDILISE ISIKU MAKSUSTAMINE EESTIS	18
2.1 Rahvusvaheline maksustamine	18
2.2 Maksustamine Eesti maksuseaduste kohaselt	19
2.3 Topeltnmaksustamise vältimise lepingu kohaldamine.....	27
KOKKUVÕTE.....	31
SUMMARY	33
VIIDATUD ALLIKAD	35

LÜHENDITE SELGITUS

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

TuMS - Tulumaksuseadus

MKS – Maksukorralduse seadus

TSD - Tulu- ja sotsiaalmaksu, kohustusliku kogumispensioni makse ja töötuskindlustusmakse deklaratsioon

EÜ – Euroopa Ühendus

SISSEJUHATUS

Antud lõputöö teemaks on „Mitteresidendist juriidilise isiku registreerimise ja maksustamise erinevused Eestis“. Teema valikul lähtus autor praktilisest vajadusest saada ülevaadet mitteresidendist juriidiliste isikute registreerimiskohustuse tekkimisest Eestis, samuti saada selgust maksustamisega seotud küsimustes. Maailmamajanduse elavnemisega tekkis järjest rohkem ka mitteresidendist juriidilisi isikuid, kellel oli soov tegutseda teises riigis. Järjest enam peab maksuhaldur oskama nõustada nii registreerimise kui ka maksustamisega seotud küsimustes mitteresidendist juriidilisi isikuid. Seega on mitteresidendist juriidiliste isikutega seotud teema väga aktuaalne ja väärrib uurimist. Kuna lõputöö maht on piiratud, ei ole töös teemade analüüsimisel mindud süvitsi.

Eesti liitumine Euroopa Liiduga tõi kaasa muudatusi siseriiklikusse õigusesse. Siseriiklikud seadused tuli viia kooskõlla Euroopa Liidu määruste ja direktiividega. Ühinemislepingu jõustudes tuli Eesti tulumaksuseadusest kõrvaldada tulude maksustamisel ebavõrdne kohtlemine. Euroopa Ühenduse (EÜ) asutamislepingu artiklite järgi tuleb teise liikmesriigi isikutele tagada asutamisõigused samadel tingimustel kui oma riigi isikutele. Asutamine ühinemislepingus sätestatud mõistena tähendab nii äriühingu asutamist kui ka teises liikmesriigis püsiva tegevuskoha loomist. Kapitali ja tööjõu vaba liikumisele ei tohi seada põhjendamatu piiranguid. Residentide ja mitteresidentide maksustamisel on lubatud teatud piirangud maksudest kõrvalehiilimise vältimiseks, aga nende rakendamine ei tohi kaasa tuua meelevaldset diskrimineerimist ega piiranguid kapitali vabale liikumisele.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida mitteresidendist juriidilise isiku registreerimise kohustuse tekkimise tingimusi ja maksustamise aluseid. Analüüsi koostamisel on lähtutud Eestis kehtivast tulumaksuseadusest (TuMS) ja riikide vahel sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingust (edaspidi maksulepingust). Vaatluse all on maksulepingud, mille on Eesti Vabariik sõlminud Soome Vabariigiga ning Ameerika Ühendriikidega.

Lõputöö koostamise uurimisülesanneteks on:

- analüüsida residentsuse määramise kriteeriume
- analüüsida mitteresidendist juriidilise isiku Eestis registreerimise tingimusi
- analüüsida maksustamise erinevusi lähtudes TuMS § 29 ja § 53 ning maksulepingute sätetest.

Uurimismeetodina kasutatakse andmete kogumise ja tõlgendamise analüütilist meetodit. Töö koostamisel kasutatakse erialakirjandust, maksuseadusi, maksulepinguid ja internetiallikaid.

Lõpuöö koosneb kahest osast, mis on omavahel seotud. Esimeses osas seletatakse lahti residendi mõiste ja kirjeldatakse, kuidas toimub residentsuse määramine Eesti seadusandluse alusel ja maksulepingutest lähtudes. Lisaks analüüsitakse residentsuse määramisel mitteresidendist juriidilise isiku registreerimise tingimusi Eestis.

Teises osas vaadeldakse mitteresidendist juriidilise isiku maksustamisel tulumaksuseaduse ja maksulepingu kohaldamist.

1. JURIIDILISE ISIKU RESIDENTSUSE MÄÄRAMINE JA REGISTREERIMISE ERINEVUSED

1.1 Residentsuse mõiste ja olemus

Residentsuse määramine on vajalik selleks, et teha kindlaks maksustamise alused ja rakendada õigeid maksustamise võtteid. Residenti mõiste kaudu määratakse kindlaks isiku majanduslik staatus ja tema maksukohustuste ulatus.¹ Oluline on silmas pidada, et residentsus on maksuõiguslik termin. Residentsuse määramisel tuleb lähtuda eelkõige tulumaksuseaduses toodud definitsioonist. Juriidilise isiku residentsus määratakse selle järgi, kas isik on asutatud Eesti seaduste alusel või mitte. Välisriikides lähtutakse selle asemel tihti juhtorgani tegelikust asukohast või mõlemast näitajast korraga. Mitteresidentist juriidiline isik TuMS mõistes võib olla ka välisriik või rahvusvaheline organisatsioon.²

TuMS järgi on mitteresident piiratud maksukohustusega isik, kes maksab tulumaksu Eestis asuvatelt tululiikidelt. Residentide puhul kuuluvad maksustamisele kogu maailmatulu see tähendab, et maksustamisele kuuluvad nii Eestis olevad tuluallikad, kui ka väljaspool Eestist asuvad tuluallikad.

Juriidiline isik võib olla mõnede kriteeriumide alusel mitme riigi resident ning seega oleks nagu kohustatud tulumaksu tasuma mitmes riigis. Tulumaksuseadus näebki ette, et residentsuse määramisel tuleb vaadelda nii siseriiklikku seadusandlust kui ka riikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise lepingut ehk välislepingut: kui välislepingu alusel määratud residentsus erineb seaduse alusel määratud residentsusest või kui välislepingus on tulu maksustamisel ette nähtud seaduses sätestatust soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingut. Selliselt kõrvaldatakse välismaa juriidiliste

¹ Huberg M., Uusorg M. 2008 *Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega* Lehise L. kommentaaridega III köite lk 66

² Lehis L., 2004 *Maksuõigus* Tallinn: Kirjastus Juura, lk 222 - 223

isikute tulude maksustamisel ebavõrdne kohtlemine, välditakse diskrimineerimist ja topeltmaksustamist ega seata piiranguid kapitali vabale liikumisele.

1.2 Residentsuse määramine Eesti siseriikliku seadusandluse alusel

Eesti siseriikliku seadusandluse alusel määratakse juriidilise isiku residentsus vastavalt TuMS § 6 lõikes 2 sätestatule, mille kohaselt juriidiline isik on resident, kui ta on asutatud Eesti seaduse alusel. Resident on ka Euroopa äriühing ja Euroopa ühistu, kelle asukoht on registreeritud Eestis. Residentist juriidiline isik maksab tulumaksu TuMS §-des 48–52 nimetatud maksuobjektidelt ning peab kinni tulumaksu sama seaduse §-s 41 loetletud väljamaksetelt. Mitteresident on TuMS § 6 lg 2 nimetamata juriidiline isik. Mitteresident maksab tulumaksu ainult Eesti tuluallikast saadud tulult vastavalt TuMS §-s 29 sätestatule.³

Eesti äriregistrisse kantud välismaa äriühingu filiaali ning Maksu- ja Tolliameti piirkondlikus struktuuriüksuses registreeritud mitteresidentist juriidilise isiku muu püsiva tegevuskoha tulu maksustatakse vastavalt §-le 53. Nimetatud mitteresidenti püsiva tegevuskoha kaudu saadud tulu maksustamisel ei kohaldata TuMS §-s 29 sätestatut.

TuMS § 7 toob ära ka püsiva tegevuskoha mõiste – see on on igasugune koht, mille kaudu toimub täielikult või osaliselt mitteresidenti püsiv majandustegevus Eestis, sealhulgas:

- filiaal;
- juhtimiskeskus, kontor, tehas või töökoda;
- ehitusplats, ehitus-, seadmestamis- või montaažitööde koht;
- koht, kus toimub loodusvara uurimine või kasutuselevõtmine, samuti nendega seotud järelevalvealane tegevus;
- koht, kus toimub teenuste (sealhulgas juhtimis- ja konsultatsiooniteenuste) osutamine.

³ TuMS § 6 lg 2

Mitteresidendi tulu, mida ta saab Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, arvestatakse kui tulu, mida see püsiv tegevuskoht oleks võinud saada iseseisva maksumaksjana, kes tegutseb samade või sarnaste tingimuste alusel samadel või sarnastel tegevusaladel ja on täiesti iseseisev mitteresidendi suhtes, kelle püsiv tegevuskoht see on.

Ilmneb, et Eesti siseriiklik seadusandlus liigitab juriidilised isikud asutamise aluse järgi residentideks ja mitteresidentideks. Residentid ja mitteresidentid maksavad tulumaksu erinevate tulumaksuseaduse sätete alusel, seepärast on residentsuse määramine maksustamise seisukohast väga tähtis, kusjuures on oluline selgitada, kas mitteresidentil on tekkinud Eestis püsiv tegevuskoht, sealhulgas filiaal.

1.3 Residentsuse määramine maksulepingu alusel

Kuigi iga kehtiv maksuleping sõlmitakse vaid kahe konkreetse riigi vahel, on erinevate riikide lepingutes palju ühist, sest lepingu ettevalmistamisel võetakse eeskujuks Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) näidisleping (OECD MC).⁴ Eesti maksulepingud põhinevad OECD mudellepingul, järgides selle põhimõtteid ja struktuuri, mida on kas Eesti või teise lepingupartneri soovil muudetud. Eesti on sätestanud OECD mudellepingu tekstile niinimetatud lisatingimused, millega Eesti teatab, millistest mudellepingu sätetest ta peab vajalikuks kõrvale kalduda.⁵

OECD mudellepingu artikli 3 lõike 1 alusel defineeritakse mõistet „isik“ mille üheks definitsiooniks on kompanii ja mõiste „kompanii“ tähistab juriidilist isikut või iga üksust, keda maksustamise eesmärgil käsitletakse juriidilise isikuna. Teise olulise kriteeriumina vaadeldakse isiku maksukohustuse kriteeriumi. Kui isik on maksukohustuslane ühe või teise või mõlema lepinguosalise riigi seaduste alusel juhtkonna asukoha, asutamiskoha või mõne muu kriteeriumi järgi, on ta resident ka

⁴ *OECD Model Tax Convention. 2005. Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital.* <http://www.oecd.org/dataoecd/50/49/35363840.pdf>, 01.03.2009

⁵ Pahapill, H. 2004. *Eesti topeltmaksustamise vältimise lepingud ja nende kohaldamine*; Eesti Majanduse Teataja: 2004/11. Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus, lk 12

maksulepingu mõistes. Kui isik on TuMS alusel resident, on ta üldjuhul resident ka maksulepingu mõistes.⁶

Juriidilise isiku residentsust maksulepingu järgi määratakse OECD mudellepingu artikli 4 järgi loetakse ta selle riigi residendiks, kus asub tema tippjuhtkond. Isikud, kes ei ole TuMS ja maksulepingu alusel Eesti residendid, on mitteresidendid. Enne maksulepingu kohaldamist peab isik tõendama, et ta on teise lepinguosalise riigi resident. Eesti maksuhaldurile tuleb esitada täidetud vorm TM3⁷, millel on teise lepinguosalise riigi maksuhalduri kinnitus isiku residentsuse kohta või teise riigi maksuhalduri tõend isiku residentsuse kohta, millele on kantud samad andmed kui TM3-le. Residentsustõendit ei pea esitama, kui andmed mitteresidendi kohta on kantud maksukorralduse seaduses (MKS) sätestatud maksukohustuslaste registrisse ja eelmine tõend on veel kehtiv.⁸

Võttes võrdluseks kahe erineva riigi - Soome Vabariik ja Ameerika Ühendriigid - maksulepingud, vaatleb autor residentsuse määramist lähtuvalt nendest lepingutest. Autor uurib veel, kas Eesti ja nimetatud riikidega sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingutes (edaspidi maksuleping) on residentsuse määramine erinev, tulenevalt asjaolust, et üks vaadeldavatest riikidest kuulub Euroopa Liitu ja teine mitte.

Soome Vabariigiga sõlmitud maksulepingu artikli 3 järgi loetakse lepinguosalise riigi residendiks kõiki isikuid, kellel on selle riigi seaduste alusel maksukohustus asukoha, juhtimiskeskuse, registreerimise või mõne muu sarnase kriteeriumi alusel. Mõiste ei hõlma isikut, kellel on selles riigis maksukohustus ainult seal asuvate tuluallikate või kapitali tõttu. Isikuks loetakse äriühingu tasandilt kompaniid, mis omakorda tähistab kõiki juriidilisi isikuid või üksusi, keda maksustamise eesmärgil käsitletakse juriidiliste isikutena. Kui isik on mõlema lepinguosalise riigi resident, siis püüavad lepinguosaliste riikide kompetentsed ametivõimud lahendada seda küsimust vastastikuse kokkuleppe teel ja otsustada lepingu rakendamise üle sellise isiku suhtes. Vastava kokkuleppe

⁶ *Op. cit.*, lk 13

⁷ Vorm TM3 on taotlus maksulepingu kohaldamiseks. Nimetatud vorm on vaja esitada selleks, et äriühingud saaksid kasutada maksulepingutest tulenevaid soodsamaid maksustamise tingimusi.

⁸ Pahapill, H. 2004. *Eesti topeltmaksustamise vältimise lepingud ja nende kohaldamine*; Eesti Majanduse Teataja: 2004/11. Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus, lk 13 - 14

puudumisel ei loeta isikut lepingu mõttes kummaski lepinguosalisel riigis teise lepinguosalise riigi residentiks.⁹

Ameerika Ühendriikidega sõlmitud maksulepingu artikli 3 järgi loetakse lepinguosalise riigi residentiks isikut, kellel on selle riigi seaduste alusel maksukohustus residentsuse, juhtkonna asukoha, asutamiskoha või mõne muu sarnase kriteeriumi tõttu. Mõiste «lepinguosalise riigi resident» hõlmab juriidilist isikut, kes on asutatud lepinguosalise riigi seaduste alusel ja kes on selles riigis üldiselt maksust vabastatud põhjusel, et ta on selles riigis asutatud ja säilitatud kas: eranditult religioosel, heategevuslikul, haridusalasel, teaduslikul või muul sarnasel eesmärgil või vastavalt plaanile pensioni või muu sarnase töövõtja hüvitise võimaldamiseks. Kui kompanii on mõlema lepinguosalise riigi resident, siis püüavad lepinguosaliste riikide kompetentsed ametivõimud lahendada küsimust vastastikuse kokkuleppe teel. Vastava kokkuleppe puudumisel ei loeta sellist kompaniid käesoleva lepingu alusel antavate soodustuste saamise mõttes kummagi lepinguosalise riigi residentiks.¹⁰

Residentsuse määramise peatüki kokkuvõtteks võib öelda, et residentsuse määramine on suhteliselt keeruline. Vaadelnud kahe erineva riigi maksulepingutest tulenevat residentsust, on mõlemal juhul lepinguosalise riigi resident isik, kellel on selle riigi seaduste alusel maksukohustus residentsuse, juhtkonna asukoha, asutamiskoha või mõne muu sarnase kriteeriumi tõttu. Residentsuse määramise kriteeriumite loetelu ei ole lõplik.

Üheks selliseks muuks kriteeriumiks võib olla näiteks välismaise äriühingu kontori asukoht Eestis, mille kaudu toimub residentriigis asuvale äriühingule mitmesuguste abistavate tegevuste osutamine. Kui „isik“ on aga mõlema lepinguosalise riigi resident, siis püütakse olukord lahendada mõlema riigi kompetentsete ametivõimude tasandil. Kui vastavat kokkulepet ei saavutata, siis ei loeta isikut kummaski riigis residentiks.

⁹ Eesti Vabariigi ja Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, kehtiv alates 01.01.1994. Avaldamismärge RT II 1993, 37, 113. Kõikide sõlmitavate ja sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingud on kätte saadavad Rahandusministeeriumi kodulehelt <http://www.fin.ee/?id=81502>

¹⁰ Eesti Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide vaheline tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, kehtiv alates 01.01.2000. Avaldamismärge RT II 1998, 40/41, 94

Kui lepinguosalised riigid lepivad omavahel kokku soodsamad tingimused ja maksustamise eesõiguse ehk siis määratakse kindlaks, millistel tingimustel kummal riigil on eesõigus mõnda tulu maksustada ning üheks põhikriteeriumiks ongi residentsuse kindlakstegemine.

1.4 Mitteresidendist juriidilise isiku registreerimine

Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikli 43 järgi ei tohi olla piiranguid, mis takistaksid asutamisevabadust teise liikmesriigi territooriumil. Igal liikmesriigi kodanikul on õigus avada ükskõik millises liikmesriigis esindusi, filiaale ja tütarettevõtteid. Asutamisõigusi saavad teostada EÜ liikmesriigi kodanikud ja äriühingud, millele on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht.¹¹

Enne tegevuse alustamist on mitteresidendist juriidilisel isikul kohustus end registreerida piirkondlikus Maksu- ja Tolliametis või äriregistris. Maksu- ja Tolliametis tekib registreerimiskohustus siis, kui mitteresidendist juriidilisel isikul tekib Eestis püsiv tegevuskoht või kui ta on tööandja. Maksu- ja Tolliamet väljastab registrisse kandmise kohta tõendi.

Kui välismaa äriühing tahab Eestis püsivalt kaupu ja teenuseid pakkuda tuleb äriregistrisse kanda välismaa äriühingu filiaal. Filiaal iseenesest ei ole juriidiline isik, sest ta tegutseb oma asutaja nimel ja arvel ning allub välismaise äriühingu juhtimisele. Filiaali tegevusest tulenevate kohustuste eest vastutab äriühing. Üheks enam levinumaks püsivaks tegevuskohaks mitteresidendist juriidiliste isikute puhul on filiaali registreerimine.

Kui Eestis tegutseb mitteresidendi esindaja, kes on volitatud tegema ja korduvalt teeb mitteresidendi nimel tehinguid, siis loetakse, et mitteresidendil on Eestis püsiv tegevuskoht selle esindaja poolt mitteresidendi nimel Eestis tehtud tehingute osas.¹²

¹¹ Terra B. J.M; Wattel P. J. 2006 *Euroopa maksuõigus* Tallinn lk 53

¹² Püsiva tegevuskoha loetelu TuMS § 7 lg 1 ja 2

Sarnaselt tulumaksuseadusega loetakse ka maksulepingutes püsiv tegevuskoht tekkinuks mitteresidendi esindaja kaudu. Maksulepingutes käsitletakse eraldi sõltuvat ja sõltumatut esindajat. Sõltuv esindaja moodustab mitteresidendi püsiva tegevuskoha, sõltumatu mitte. Kui isik, kes tegutseb ettevõtte nimel ning kes on volitatud sõlmima ja tegelikult sõlmib teises lepinguosalises riigis ettevõtte nimel lepinguid (ning isik ei ole sõltumatu esindaja), siis loetakse sel ettevõttel olevat püsiv tegevuskoht selles riigis kõigi sellise isiku poolt ettevõtte jaoks sooritatud tegevuste suhtes juhul, kui sellise isiku tegevus ei ole ainult abistava ja ettevalmistava iseloomuga, mis oleksid toimunud äritegevuse kindla asukoha kaudu ja mis ei muudaks seda äritegevuse kindlat asukohta püsivaks tegevuskohaks.¹³

Mitteresidendi sõltuv esindaja on kui mitteresidendi käepikendus teises riigis. Oluline ei ole tehingute korduvus, lepingute loomust tulenevalt võib püsiv tegevuskoht olla tekkinud ka ühe lepingu sõlmimisest. Isik, kes tegutseb sõltumatu esindajana, ei tekita mitteresidendile püsivat tegevuskohta. Ühe isiku omamine või kontrollimine teise poolt ei tekita iseenesest püsivat tegevuskohta. Lähtuvalt konkreetsetest tegelikest asjaoludest võib tütarettevõtte emaettevõttele siiski ka püsiva tegevuskoha tekitada.¹⁴

Maksulepingutes esitatud püsiva tegevuskoha käsitlus erineb mõnevõrra Eesti tulumaksuseaduses sätestatust. Maksulepingutes tähistab mõiste püsiv tegevuskoht äritegevuse kindlat kohta, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub ettevõtte äritegevus. Püsiva tegevuskoha määramisel on oluline, et eksisteeriks äritegevuse koht, mis on piisavalt püsiv ja kindel ning äritegevus toimuks selle koha kaudu. Seega püsiv tegevuskoht tekib kohas, mis on isiku äritegevusega geograafiliselt ja majanduslikult seotud.¹⁵

OECD riikide praktikas on välja kujunenud käsitlus, mille kohaselt püsivat tegevuskohta, mille tegevusala on sama kui peakontoril, ei loeta tegelevaks ettevalmistavate või abistavate funktsioonide täitmisega. Kui näiteks peakontori

¹³ Mitteresidendist juriidilise isiku tulumaks Eestis
https://www.swedbank.ee/pdf/pp/mitteres_tm_jur_est.pdf internetist 01.03.2009 seisuga

¹⁴ *Op cit*

¹⁵ Mitteresidentide maksustamise lühijuhend <http://www.emta.ee/?id=25133#ankur7> internetist 23.03.2009 seisuga

põhitegevusala on reklaamiteenused, siis samu teenuseid pakkuva püsiva tegevuskoha tegevus ei mahu loetelus sätestatud erandite alla. Mudelkonventsioon sätestab samuti, et püsiva tegevuskoha ettevalmistav või abistav tegevus peab olema tehtud ainult peakontori jaoks. Kui püsiv tegevuskoht osutab teenuseid ka kolmandatele isikutele, ei ole tegemist abistava või ettevalmistava tegevusega ning riigil tekib õigus püsivat tegevuskohta maksustada.

Kui püsiva tegevuskoha kaudu toimub näiteks kahte liiki tegevus, millest üks langeb loetelus sätestatud erandite alla, teine aga loob püsiva tegevuskoha, siis maksustatakse ettevõtte kogu püsivas tegevuskohas toimuvat majandustegevust. Näiteks, kui ettevõtte ladustab talle kuuluvat kaupa teises riigis asuvas laos. Kui tegevus teises riigis piirdub ainult ladustamisega, siis püsivat tegevuskohta ei teki, kui aga lao kaudu toimub ka kaupade müük teises riigis, siis on alus püsiva tegevuskoha tekkimiseks olemas.¹⁶

Püsiva tegevuskoha registreerimine

Püsiva tegevuskoha registreerimiseks Maksu- ja Tolliameti piirkondlikus struktuuriüksuses tuleb välismaa juriidilisel isikul esitada avaldus. Avalduses tuleb ära märkida vastavalt MKS § 21 lg 1 sätestatule välismaa juriidilise isiku nimi ja aadress, registreerimise koht ja registreerimisnumber või muu identifitseerimist võimaldav kood, kui need andmed on olemas, püsiva tegevuskoha tegevusala, tegevuskoht ning postiaadress Eestis, püsiva tegevuskoha teenindamiseks avatud pangakonto number ja krediitiasutuse nimi, kus pangakonto on avatud, püsiva tegevuskoha vastutava isiku ees- ja perekonnanimi, isikukood (selle puudumisel sünnikuupäev, -kuu ja -aasta) ning elukoht.

Lisaks registreerimise avaldusele tuleb MKS § 2 lg 2 järgi esitada veel püsiva tegevuskoha registreerimiseks registreerimistunnistuse ära kiri, registri väljavõte või juriidilise isiku olemasolu tõendav muu dokument, püsiva tegevuskoha vastutava isiku volitusi tõendav dokument, juriidilise isiku asukohamaa seaduste kohaselt kinnitatud

¹⁶ Kurist A. *Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses* Juridica IX 1998 lk 450-453

põhikirja või ühingulepingu ärakiri või juriidilise isiku tegevust reguleeriv muu dokument, kui nende dokumentide esitamine on nõutav juriidilise isiku registreerimise korral tema asukohamaal, püsiva tegevuskoha vastutava isiku notariaalselt kinnitatud või maksuhalduri poolt ametlikult kinnitatud allkirjanäidis. Kui äriühing kasutab Eestis maksuesindajat, siis tuleb esitada ka maksuesindaja ja mitteresidendi vaheline kirjalik leping.

Filiaali registreerimine

Filiaal kantakse äriregistrisse filiaali juhataja (juhatajate) poolt tehtud notariaalse avalduse alusel. Avaldusele lisatakse ametlik tunnistus äriühingu olemasolu kohta tema asukohamaal, põhikirja tõestatud ärakiri kui põhikirja registrile esitamine on nõutav ka ühingu asukohamaal, välismaa äriühingu poolt tehtud otsus filiaali asutamiseks ja juhataja (juhatajate) määramiseks. Dokumendid peavad olema nõuetekohaselt vormistatud, apostillitud või legaliseeritud ning tõlgitud eesti keelde.¹⁷

Tõlge peab olema tõestatud notari või vandetõlgi poolt. Legaliseerimine on kinnitus dokumendi sobivuse kohta kasutamiseks Eestis. Esiteks kinnitatakse võõrriigi dokument välisriigi notari poolt, kelle allkirja kinnitab selles riigis asuv Eesti esindus. Juhul, kui viimane puudub siis selle riigi välisministeerium. Seejärel saadetakse dokumendid Eesti Välisministeeriumisse või Eesti esindusse välisriigis, kus neile antakse kinnitus dokumendi sobivuse kohta kasutamiseks Eestis.¹⁸

Seaduses sätestatud juhtudel peab äriühing saama loa Eestis filiaali asutamiseks. Välismaa äriühing peab filiaalile määrama juhataja või juhatajad. Juhataja peab olema teovõimeline füüsiline isik. Vähemalt ühe juhataja elukoht peab olema Eestis. Juhatajaks ei või olla pankrotivõlgnik ega isik, kellelt on seaduse alusel ära võetud õigus tegeleda majandustegevusega. Juhataja juhib ja esindab filiaali ning korraldab filiaali raamatupidamist. Kui filiaalile on määratud mitu juhatajat, võib filiaali esindada

¹⁷ Ettevõtlusvormid <http://www.liivikas.ee/?go=al03> internetist 11.03.2009 seisuga

¹⁸ *Op.cit*

igäüks neist, kui ei ole määratud, et filiaali võivad esindada juhatajad või mõned neist ühiselt.¹⁹

Välismaa äriühingu filiaal kantakse selle asukoha äriregistrisse filiaali juhataja avaldusel. Avaldusele lisatakse vastavalt äriseadustiku §-s 386 sätestatule ametlik tunnistus äriühingu olemasolu kohta tema asukohamaal (äriregistri väljavõte või registreerimistunnistuse ärakiri), luba filiaali asutamiseks, kui see on sätestatud seaduses, filiaali juhataja volitusi tõendav volikiri või juhataja määramise otsuse ärakiri, äriühingu põhikirja või ühingulepingu asukohamaa seaduste kohaselt tõestatud ärakiri, kui põhikirja või ühingulepingu registrile esitamine on nõutav ka ühingu asukohamaal, sidevahendite numbrid, juhatajate notariaalselt tõestatud allkirjanäidised, muud seaduses sätestatud dokumendid.

Filiaali äriregistrisse kandmise avaldusele ja teistele äriregistrile esitatavatele avaldustele kirjutab alla filiaali juhataja. Kui filiaalil on mitu juhatajat, peavad avaldusele kirjutama alla mitu juhatajat, kui nad on õigustatud filiaali esindama ainult ühiselt. Filiaal loetakse asutatuks selle äriregistrisse kandmisest ja lõppenuks selle äriregistrist kustutamisel.²⁰

Mitteresidentist juriidiline isik tööandjana

Vastavalt MKS § 18 lg 1¹ on mitteresidentist tööandjal kohustus end kümne tööpäeva jooksul registreerida Eestis maksukohustuse tekkimisest arvates Maksu- ja Tolliameti piirkondlikus struktuuriüksuses. Registreerimise kohta väljastab Maksu- ja Tolliameti piirkondlik struktuuriüksus tõendi. Registreeringu saamiseks tuleb mitteresidentist tööandjal esitada avaldus (vorm R2²¹), kuhu on märgitud vastavalt MKS §-st 22 tulenevalt mitteresidentist tööandja nimi, tööandja postiaadress asukohamaal, kui see

¹⁹ Ettevõtte asutamine <http://www.investinbaltics.net/pub/print.php?id=26&lang=est>, internetist 11.03.2009 seisuga

²⁰ Lauren, A. *Äriõigus 2006 & kommentaarid* seaduste tekstid seisuga 01.03.2006 lk 85-86

²¹ Vorm R2 on mitteresidentist maksumaksja registreerimise avaldus. Taotluse esitab mitteresident, kes alustab Eestis majandustegevust püsiva tegevuskoha kaudu, mida ei ole filiaalina kantud äriregistrisse, või mitteresidentist tööandja (maksukorralduse seaduse § 18 lg 4 ja § 18¹ lg 1 märgitud juhul) ning mitteresident tollitoimingute teostamiseks.

on olemas, tööandja postiaadress Eestis, kui see on olemas, tööandjat esindava isiku nimi ja postiaadress, tööandja või tema volitatud isiku allkiri.

Avaldusele lisatakse mitteresidendist tööandja põhikirja või muu tegevust reguleeriva dokumendi ära kiri, kui selline dokument on nõutav. Samuti esitatakse tööandjat esindava isiku volitusi tõendav dokument, selle isiku notariaalselt kinnitatud või maksuhalduri poolt ametlikult kinnitatud allkirjanäidis ning maksuesindaja puhul maksuesindaja ja mitteresidendi vaheline kirjalik leping. Mitteresidendist tööandjal on õigus end maksukohustuslaste registris registreerida ka enne maksukohustuse tekkimist.

Kui töötaja töötab välisettevõtte heaks Eestis, tuleb tema teenitud palgalt maksta makse Eestis, vastavalt Eestis kehtivatele maksuseadustele.

Mitteresidendist tööandjal on õigus volitada teist isikut (näiteks töötajat) ennast esindama Eestis tekkivate maksuseadustest tulenevate kohustuste täitmiseks. Kuid vaatamata sellele, et kõiki toiminguid (registreerimine, maksude deklareerimine ja tasumine) teostab volitatud isik, maksukohustuslaseks jääb ikkagi mitteresidendist tööandja ja kõik rahalised kohustused täidetakse tema nimel ja arvel.²²

Peatüki kokkuvõtteks võib öelda, et mitteresidendil, kes soovib Eestis äritegevust alustada, on kohustus registreerida end Eestis kas maksukohustuslaste registris või äriregistris. MKS § 18 lg 1 p 4 sätestab püsiva tegevuskoha registreerimise kohustuse Eestis enne äriühingu tegevuse alustamist. Filiaali registreerimist Eestis reguleerib äriseadustik.

Püsiva tegevuskoha registreerimisel ja tööandjana registreerimisel tuleb esitada registreerimise avaldus koos vajaminevate dokumentidega Maksu- ja Tolliameti piirkondlikku struktuuriüksusesse. Peale avalduse saamist ja dokumentide kontrollimist väljastab Maksu- ja Tolliamet äriühingule tõendi, kuhu on märgitud välismaise äriühingu andmed. Püsiva tegevuskoha kohta on märgitud andmeteks juriidilise isiku

²² *Mitteresidendist tööandja maksukohustused* juhendmaterjal Maksu- ja Tolliameti kodulehelt <http://www.emta.ee/?id=24779>. 23.03.2009 seisuga

nimi, aadress, registreerimise number või koht, püsiva tegevuskoha tegevusala, tegevuskoht ja aadress Eestis, püsiva tegevuskoha vastutava isiku nimi, isikukood ja aadress. Kui mitteresidendist juriidilisel isikul tekib registreerimise kohustus tööandjana, siis märgitakse tõendile mitteresidendi nimi, postiaadress asukohamaal, postiaadress Eestis, esindaja andmed ja postiaadress. Püsiv tegevuskoht vastutab oma tegevuse eest Eestis läbi registreeritud püsiva tegevuskoha.

Kui välismaa äriühing tahab Eestis oma nimel püsivalt kaupu või teenuseid pakkuda, tuleb filiaal registreerida äriregistris. Filiaali tegevuse eest vastutab välismaa äriühingu filiaali asutanud emaettevõte.

2. MITTERESIDENDIST JURIIDILISE ISIKU MAKSUSTAMINE EESTIS

2.1 Rahvusvaheline maksustamine

Rahvusvahelise maksuõiguse eesmärgiks on elimineerida erinevate riikide maksuõiguse sätete lahknevused, mis põhjustavad topeltnmaksustamist või võimaldavad maksudest kõrvalehoidumist. Rahvusvahelise maksustamise reguleerimisalasse kuuluvad ühetaolise maksustamise tagamine, neutraalse maksustamise tagamine, maksutulude õiglane jaotumine riikide vahel, maksudest kõrvalehoidumise vastane koostöö.²³

Rahvusvahelise maksuõiguse üheks oluliseks allikaks on välislepingud, mis ratifitseeritakse alati Riigikogu poolt, sest selliste lepingute puhul on tegemist riigile varaliste kohustuste võtmisega. Kui Eesti siseriiklik seadusesäte on vastuolus välislepingu sättega, siis rakendatakse välislepingut. Kõige enam levinum välisleping on topeltnmaksustamise ja maksudest kõrvalehoidumise vältimise leping. Lisaks välislepingule võib rahvusvahelise maksustamise norme leida ka EÜ asutamislepingust ja ühenduse määrustest, direktiividest ning Euroopa Kohtu lahenditest.

Rahvusvaheliste tehingute maksustamist puudutavad allikad võib tinglikult liigitada kaheks: siseriiklikud maksuseadused ning tulumaksu puudutavad riikidevahelised lepingud. Siseriiklikes maksuseadustes puudutavad rahvusvaheliste tehingute maksustamist näiteks reeglid, mis hõlmavad rahvusvahelise topeltnmaksustamise vältimise siseriiklike meetodeid, tuluallika reegleid ja maksude kinnipidamist. Riikidevahelised tulumaksu puudutavad lepingud enamasti kitsendavad rahvusvaheliste tehingute maksustamist puudutavate reeglite rakendussfääri. Põhiliselt reguleerivad lepingute sätted tuluallika ning residentsuse reegleid, topeltnmaksustamise vähendamise meetodeid ning maksude kinnipidamise ülemmäärasid. Maksuõiguses tulebki arvatavasti kõige rahvusvahelisemaks lugeda maksulepinguid. Lepingud piiravad

²³ Lehis L., 2004 *Maksuõigus* Tallinn: Kirjastus Juura, lk 35 - 36

tunduvalt riikide maksustamisõigust, kuna maksulepingud reeglina ei kehtesta ühtegi uut maksu, vaid kehtestavad soodsama olukorra, võrreldes siseriiklike maksustamisreeglitega.²⁴

2.2 Maksustamine Eesti maksuseaduste kohaselt

Vastavalt EÜ asutamislepingu ja riikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingu järgi ei tohi residente ja mitteresidente kohelda erinevalt. See tähendab seda, et ühtsete maksustamistingimuste puhul tuleb nii mitteresidente kui residentide maksustada sarnaselt. Vastavalt maksulepingu artiklile 24 ei tohi püsiva tegevuskoha maksustamine olla erinev residendist juriidilise isiku maksustamisest.

Mitteresidentide maksustamine toimub vastavalt tuluallika printsiibile, mille kohaselt maksustatakse ainult Eestis toimunud tegevusest või Eestis asuvalt varalt saadud tulu või Eestis asuvatelt isikutelt tehtud väljamaksed.²⁵ Mitteresidendi maksustatava tulu loetelu on toodud ammendavalt TuMS § 29. Maksustatakse ainult Eesti tuluallikast saadud tulu.²⁶ Tululiigid mida vastavas paragrahvis ei nimetata, Eestis maksustamisele ei kuulu.

Registreeritud püsivat tegevuskohta maksustatakse samadel tingimustel, kui residendist juriidilist isikut ja seda reguleerib TuMS § 53. Nimetatud paragrahv kehtib ainult püsiva tegevuskoha maksustamisel, TuMS § 29 seevastu kehtib nii püsiva tegevuskoha kui ka sellise välismaise äriühingu maksustamisel, kellel puudub Eestis registreeritud püsiv tegevuskoht. Sellised situatsioonid võivad tekkida näiteks välismaalt saabunud rändtsirkusega, kontsertide ja meelelahutusürituste korraldamisega erinevates paikades, kauplemine turgudel ja tänavatel jne. Seega tuleb maksustamisel vaadelda äriühingu staatust Eestis.

²⁴ Uustalu, E. *Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning –mõistetest* Juridica III 1998

²⁵ Lehis, L. 2000. *Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne*. Tallinn: OÜ Casus, lk 510

²⁶ *Op. cit.*, lk 86

Maksustatavateks tululiikideks vastavalt TuMS § 29 järgi on:

- **Ettevõtlustulu** - Tulumaksuga maksustatakse tulu, mida mitteresident sai Eestis toimunud ettevõtlusest. Eestis toimuv ettevõtlus tähendab seda, et mitteresidendi majandustegevus peab toimuma Eestis.²⁷ Kui mitteresidendiks on madala maksumääraga territooriumil asuv juriidiline isik, siis maksustatakse tulumaksuga kõik tema poolt Eesti residendile teenuse osutamisest saadud tulud, sõltumata sellest, kus toimus teenuse osutamine või kasutamine. Mitteresidendi ettevõtlustulu väljamakselt peetakse kinni tulumaks määraga 10%. Kui tulu saajaks on madala maksumääraga territooriumil asuv mitteresident, siis on ettevõtlustulu väljamakselt kinni peetud tulumaksu määraks 21%.
- **Kasu vara võõrandamisest** - Tulumaksuga maksustatakse kasu, mida mitteresident sai vara võõrandamisest, kui müüdud või vahetatud kinnisasi asub Eestis või registrissekantav vallasasi oli kuni võõrandamiseni registreeritud Eesti registris või võõrandatud asja- või nõudeõigus oli seotud Eestis asuva kinnisasja või ehitise kui vallasasjaga või võõrandati osalust äriühingus, lepingulises investeerimisfondis või muus varakogumis, mille varast võõrandamise ajal või mõnel võõrandamisele eelnenud kahe aasta jooksul moodustasid otse või kaudselt üle 50% Eestis asuvad kinnisasjad või ehitised kui vallasasjad ja milles mitteresidendil oli võõrandamise ajal vähemalt 10%-line osalus. Mitteresidendist saaja tuluna ei maksustata aktsiaseltsi aktsiakapitali, osäühingu või ühistu osakapitali või täis- või usaldusühingu sissemaksete vähendamisel, samuti aktsiate, osade või osamaksete tagasiostmisel või tagastamisel mitteresidendile tehtavat väljamakset, samuti residendist juriidilise isiku likvideerimisel makstavat likvideerimisjaotist osas, mis ületab osaluse soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sissemakset osaluse (aktsiad, osad, osamaks) omandamisel. Väljamakse maksustatakse residendist juriidilisest isikust väljamaksja tasandil. TuMS § 50 lg 2 sätete kohaselt maksab residendist äriühing tulumaksu aktsia- või osakapitali või sissemaksete vähendamisel, aktsiate, osade, osamaksete või sissemaksete ehk osalus tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksete ning makstud

²⁷ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: OÜ Casus, lk 523 - 524

likvideerimisjaotiste summa osalt, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. Mitteresidendist saaja tasandil maksustatakse väljamakse vaid osas, mis on äriühingus maksustamata, st juhul, kui mitteresidendi tehtud mitterahalise sissemakse väärtus on tõusnud väljamakse tegemise hetkeks. Samuti ei maksustata mitteresidendile makstavat likvideerimisjaotist. Eelnevalt toodud väljamaksed maksustatakse mitteresidendi residentriigis ja vastava riigi seadusandluse kohaselt.

- **Rendi- ja litsentsitasud** - Tulumaksuga maksustatakse mitteresidendi poolt saadud renditulu ja litsentsitasu, kui üürile või rendile antud või piiratud asjaõigustega on koormatud Eestis asuv kinnisasi või üürile või rendile antud, samuti piiratud asjaõigusega koormatud vara on kantud või kuulub kandmisele Eesti registrisse või tulu kinnis- või vallasvara või selle osa üürile või rendile andmisest, tasu hoonestusõiguse seadmise või kinnisasja ostueesõigusega, kasutusvaldusega, isikliku kasutusõigusega või servituudi koormamise eest, kui nimetatud tasu maksja on Eesti riik, kohaliku omavalitsuse üksus, resident või mitteresident oma Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel. Tulumaksuga maksustatakse tasu kirjandus-, kunsti- või teadusteoste autoriõiguse, patendi, kaubamärgi, tööstusdisainilahenduse või kasuliku mudeli, plaanide, salajaste valemite või protsesside kasutada andmise või nende kasutamise õiguse võõrandamise eest, kui nimetatud tasu maksja on Eesti riik, kohaliku omavalitsuse üksus, resident või mitteresident oma Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel või tasu tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade või tööstuslikku, kaubanduslikku või teadusalast kogemust puudutava informatsiooni (oskusteabe) kasutada andmise või nende kasutamise õiguse võõrandamise eest, kui nimetatud tasu maksja on Eesti riik, kohaliku omavalitsuse üksus, resident või mitteresident oma Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel. Seni oli maksustamisel oluline, kes on vastava vara kasutaja või kas vara kasutati Eestis. Tulumaksust on vabastatud litsentsitasu, mida makstakse vahetult Euroopa Liidu liikmesriigi või Šveitsi residentist äriühingule või sellise äriühingu Euroopa Liidu liikmesriigis või Šveitsis registreeritud püsiva tegevuskoha kaudu. Maksuvabastuse eelduseks on

tingimus, et litsentsitasu maksja ja saaja on omavahel olnud seotud kaheaastase katkematu perioodi jooksul, vähemalt 25% osalusega aktsia- või osakapitalis.

Selline osalus võib olla, kas:

- litsentsitasu maksjal litsentsitasu saajas;
- litsentsitasu saajal litsentsitasu maksjas;
- kolmandal äriühingul üheaegselt nii litsentsitasu maksjas kui saajas.

Litsentsitasu maksustamisel on kinnipeetava tulumaksu määr 10%. Maksulepingutes võidakse sätestada TuMS-ist madalam kinnipeetav tulumaksumäär, näiteks seadme rendile on see paljudel juhtudel 5%.

- **Intress** - Eestis ei maksustata üldjuhul mitteresidendile makstud intressi. Erandina on maksudest hoidumise tõkestamise eesmärgil tulumaksukohustus sellisele intressi osale, mis oluliselt ületab turutingimustel sarnastelt võlakohustustelt makstava intressi summat võlakohustuste tekkimise ja intressi maksmise ajal. See tähendab, et maksustamine toimub vaid juhul, kui poolte vahel kokkulepitud intress ületab nii võlakohustuse tekkimise kui ka intressi maksmise ajal sarnaste tingimustega võlakohustustelt turutingimustel üksteisega mitteseotud poolte vahel makstava intressi summat.

Püsiva tegevuskoha maksustamist reguleerib TuMS § 53. Kuna tegemist ei ole iseseisva juriidilise isikuga, siis on vaja eristada püsiva tegevuskoha Eestis asuvat vara ja Eestis toimuvat tegevust mitteresidendi muust varast ja tegevusest. Püsiva tegevuskoha ja üldettevõtte vahelisi majandustehinguid tuleb hinnata, nagu oleks tegemist kahe iseseisva juriidilise isiku vaheliste tehingutega. See peaks tagama neutraalse maksustamise.²⁸

Mitteresidendist juriidilise isiku püsiv tegevuskoht, sealhulgas filiaal maksab tulumaksu sarnaselt residendist juriidilisest isikuga. Maksustamisele kuuluvad erisoodustused, kingitused, annetused, vastuvõtukulud, kasumieraldised, ettevõtlusega mitteseotud

²⁸ Lehis L., 2004 *Maksuõigus* Tallinn: Kirjastus Juura, lk 292

kulud ja muud väljamaksed. Nende maksuobjektide maksustamine toimub üldises korras nagu residentidist juriidiliste isikute puhul.

Mitteresidentidist juriidilise isiku Eestis registreeritud püsiva tegevuskoha kasumit ei maksustata Eestis seni, kuni vahendid on püsiva tegevuskoha kasutuses ehk kui need on püsivale tegevuskohale koheselt kättesaadavad või investeeritud viisil, mis tagab tulu tekkimise püsivale tegevuskohale. Püsiva tegevuskoha kasutuses oleva vara tuvastamiseks peab mitteresidentidist äriühing pidama piisavalt detailset arvestust, millest nähtub püsiva tegevuskoha varade suurus ning nende kasutamine.²⁹

TuMS § 53 lg 4 kohaselt maksustatakse tulumaksuga mitteresidentidist isiku puhul:

- püsivast tegevuskohast väljaviidava vara maksumus osas, mis ületab enne kehtiva tulumaksuseaduse jõustumist Eestis asunud püsiva tegevuskoha vara maksumuse ning pärast kehtiva tulumaksuseaduse jõustumist Eestisse püsiva tegevuskoha jaoks toodud vara maksumuse summat, kui selle vara eest ei anta vastu muud vara või ei osutata teenust;
- püsiva tegevuskoha kaudu või püsiva tegevuskoha arvel mitteresidenti peakontorile või muudele mitteresidenti struktuuriüksustele tehtavad väljamaksed nende väljamaksete eest kaupa või teenust vastu saamata;
- püsiva tegevuskoha kaudu või püsiva tegevuskoha arvel kolmandale isikule tehtavad väljamaksed nende väljamaksete eest kaupa või teenust vastu saamata.³⁰

Mitteresident maksab tulumaksu kasumieraldistena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis.³¹ Kui mitteresidentidist juriidiline isik sooritab tehinguid oma Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu oma residentriigis asuva ettevõttega võib selline situatsioon tekitada olukorra, kus mitteresidenti püsiva tegevuskoha kasumi arvelt suureneb residentriigis asuva ettevõtte kasum.

²⁹ Mitteresidenti püsiva tegevuskoha maksustamise lühijuhend <http://www.emta.ee/?id=14517>.
09.03.2009 seisuga

³⁰ *Eesti MaksuSeadused koos rakendusaktidega* õigusaktide kogumik seisuga 01.04.2008
I köite lk 157 - 158

³¹ TuMS § 50 lg1

Seotud isikute vahel tehtud tehingu hind ehk siirdehind peab olema vastavuses omavahel mitteseotud isikute vahel sarnastel tingimustel tehtava sarnase tehingu hinnaga. Kui nimetatud hindades on erinevusi, võib maksuhaldur tulumaksu määramisel kasutada tehingute väärtusi, mida rakendavad sarnastel tingimustel mitteseotud iseseisvad isikud. Rahvusvahelise maksuõiguse kohaselt on tuluallikariigil eesõigus maksustada riigist teenitud tulusid. Mitteseotud isikute vahelised tehingud jätavad riiki reeglina õiglase osa kasumist ning selle maksustamisel rakendatakse riigi üldisi õigusnorme.

Seotud isikute vahelistes tehingutes seob isikuid ühine eesmärk – maksimeerida kasumit – ning selle saavutamiseks liigutatakse läbi erinevate tehingute kasum ettevõtlusvormi, mis tagab kokkuvõttes väiksema maksukoormuse. Reeglina toimub selline kasumi liigutamine läbi kokkulepete, mis ei ole majanduslikult põhjendatud ning mida mitteseotud osapooled sellisel kujul omavahel ei sõlmiks. Seotud isikute vaheliste tehingute kaudu maksukohustuse optimeerimine paneb ettevõtjad ebavõrdsesse olukorda ning jätab riigi ilma maksutulust.³²

Kui seotud isikute vahelistes kokkulepetes kehtestatakse tingimused, mis erinevad mitteseotud isikute vahelistest suhetest, on maksuhalduril õigus maksustada tulu, mis oleks ilma nende tingimusteta lisandunud ühele nendest isikutest, kuid mis nende tingimuste tõttu ei lisandunud, või ka kulu, mis seotuseta ei oleks tekkinud. Eesti maksusüsteemi eripärast tulenevalt, loetakse selline lisandumata jäänud tulu või ebamõistlik kulu ettevõtte jaotatud kasumiks.

Turuväärtusele peavad vastama tehingud

- residendist juriidilise isiku ja temaga seotud isiku vahel (sh mitteresident, resident, juriidiline isik, füüsiline isik)
- residendist juriidilise isiku ja tema välisriigis asuva püsiva tegevuskoha vahel
- mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel sama mitteresidendist juriidilise isikuga seotud isiku vahel

³² Siirdehinna määramise juhend <http://www.rmp.ee/maksud/tulumaks/5812?comments=1>; 25.03.2009

- mitteresidentist juriidilise isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu ja tema välisriigis asuva püsiva tegevuskoha vahel³³

Seotud ettevõtete omavahelise seotuse tulemusena võivad nad kokku leppida turuhinnast soodsamad tingimused ja siirdada kasum sinna riiki, kus maksustamine on soodsam. Et vältida riigi maksutulude kaotamiste taoliste kokkulepete sõlmimise teel, võib maksuhaldur kasumi määratlemisel lähtuda topeltmaksustamise vältimise lepingu artiklis 9 sätestatust, st korrigeerida kasumit nii, nagu tehingud oleks tehtud mitteseotud isikute vahel.

Siirdehindade maksustamine toimub sarnaselt kasumieraldistega. Tehingute väärtusi võrreldakse sarnastel tingimustel tehtava eeldusliku tehinguga, kus pooled ei ole omavahel seotud ja tehingute väärtuse korrigeerimiseks kasutatakse rahvusvahelises praktikas tunnustatud meetodeid.

Kui mitteresidentist juriidiline isik teeb Eestis asuva püsiva tegevuskohaga tehinguid, siis peavad tehingud vastama turuväärtusele. Rahandusministri 10.novembril 2006 välja antud määruse nr 53 (edaspidi määruse) § 8 ütleb, et mitteresidenti ja tema Eestis asuva püsiva tegevuskoha vaheliste tehingu väärtuse hindamisel lähtutakse konkreetsest tehingust ning teatud juhtudel võib omavaheliste tehingute väärtuse kuludel põhinev määramine olla põhjendatud. Kui mitteresident ei osuta sama laadi teenust mitteseotud isikutele või kui püsivale tegevuskohale kauba müügi eesmärk ei ole seda kaupa püsiva tegevuskoha kaudu edasi turustada, võib tehingu väärtust määrata kuludele põhinevalt.³⁴

Määruse §-s 11 on ära toodud erinevad turuväärtuse määramise meetodid. Turuväärtuse määramiseks kasutatakse kas ühte või mitut meetodit, mis erinevad üksteisest analüüsimiseks vajaminevate andmete poolest.

³³ *Op. cit*

³⁴ *Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid*, rahandusministri 10.11.2006 välja antud määruse nr 53 § 8 lg 2

Nimetatud meetodeid on kokku 5:

- **Võrreldava hinna meetod** – vajab siirdehinna turuväärtuse määramiseks võrreldavat tehingut ning põhjalike võrdlusandmete korral annab kõige täpsema tulemuse;
- **Edasimüügi hinna meetod** – meetodi rakendamisel lähtutakse edasimüügi tehingu hinnast ning võrdluseks vajatakse andmeid võrreldavate tehingute hinnalisandi kohta;
- **Kulupõhine meetod** – meetodi rakendamisel lähtutakse kontrollitud tehingu kuludest ning võrdluseks vajatakse andmeid võrreldavate tehingute kasumimäära kohta;
- **Jagatud kasumi meetod** – andmeid võrreldavate tehingute kohta kasutatakse eelkõige tehingupoole panuse hindamiseks;
- **Tehingupõhine tootluse meetod** – meetodi rakendamisel kasutatakse andmeid võrreldavate tehingute tootluse määra kohta.³⁵

Kui siirdehind jääb võrdlusandmete põhjal hinnavahemiku piiridesse, siis vastab tehingu väärtus turuväärtusele ja tehingu hinda ei korrigeerita. Kui aga tehingu väärtuse siirdehind jääb võrdlusandmete põhjal hinnavahemiku piiridest välja, on maksuhalduril õigus korrigeerida maksustamisel tehingu hinda nii, et see jääks hinnavahemiku piiridesse.

Mitteresidentist tööandja

Eestis tegutsev mitteresidentist tööandja on TuMS § 40 järgi tulumaksu kinnipidaja. Tööandjana tegutsev mitteresident, sealhulgas ka juriidiline isik, kes ei oma registreeritud püsivat tegevuskohta, on kohustatud pidama palgalt ja muudelt tasudelt ning juriidilise isiku juhtimis- ja kontrollorgani liikme tasudelt kinni tulumaksu TuMS § 41 kohaselt. Mitteresidentist tööandja registreeritakse maksuhalduri juures tööandjana.

³⁵ *Op cit.* § 11

Mitteresidentist tööandja deklareerib ja maksab väljamaksetelt ka sotsiaalmaksu, töötuskindlustusmaksed ja kogumispensioni makset.³⁶

Mitteresidentist tööandja on kohustatud pidama kinni töötajale makstud palgalt tulumaksu (21%), töötaja töötuskindlustusmaksed (0,6%) ja kohustusliku kogumispensioni makse (2%), juhul kui töötaja on kogumispensioni kohustatud isik, arvestama sotsiaalmaksu 33% ja tööandja töötuskindlustusmaksed (0,3%), kandma tasumisele kuuluvad maksud ja maksed üle MTA pangakontole hiljemalt väljamakse tegemise kuule järgneva kuu 10. kuupäevaks, esitama samaks tähtpäevaks MTA-le maksudeklaratsiooni TSD.

2.3 Topeltmaksustamise vältimise lepingu kohaldamine

Maksulepingute rakendamine ei suurenda kunagi maksukoormust, sest oma olemuselt tekitab maksulepingu rakendamine maksumaksjale soodsamad maksustamise tingimused. Ta saab, võrreldes tulumaksuseaduses sätestatuga, anda ainult soodustusi ja vabastusi teise lepingupoole residentidele. Näiteks on lepingutes teatud tululiikide (dividendid, intressid, rojalid) osas ette nähtud soodsamad kinnipidamismäärad. Maksuleping ei anna riigile maksustamisõigust, kui vastavat sätet siseriiklikus õiguses kehtestatud ei ole. Kui Eesti seadused lubavad aga mingit tehingut maksustada soodsamalt, kui maksuleping siis rakendatakse siseriiklikku TuMS. Maksulepingutes sisalduvad maksutulude jaotamise reeglid jagunevad kolme gruppi.³⁷

Esimese grupi moodustavad tulud, mida maksustatakse tuluallika riigis. Nende tululiikide puhul ei tee maksuleping suuri erandeid tuluallika riigi maksuseaduse sätetest. Sellesse gruppi kuuluvad tulu kinnisvara võõrandamisest ja kasutada andmisest, püsiva tegevuskoha kaudu toimuva ettevõtluse tulu, juhtorgani liikmete tasu.

³⁶ TuMS § 40

³⁷ Lehis L., 2004 *Maksuõigus* Tallinn: Kirjastus Juura, lk 297 - 298

Teise grupi moodustavad tulud, mida lubatakse maksustada ainult residendiriigis. Nende tululiikide puhul teeb maksuleping kõige suuremaid kõrvalekaldeid siseriiklikust õigusest. Sellesse gruppi kuuluvad sellised tululiigid, mis puudutavad enamasti füüsilist isikut ja antud töös tähtsust ei oma.

Kolmanda grupi moodustavad tulud, mille maksustamisõigus antakse mõlemale lepinguosalisele riigile. Sellisel juhul nähakse maksulepingus ette maksimaalne maksumäär, mida tuluallika riik võib rakendada. Nende tululiikide hulka kuuluvad dividendid, intressid ja litsentsitasud. OECD näidislepingu kohaselt maksustatakse litsentsitasud ainult saaja residentriigis. Kõigi teiste kolmandasse gruppi kuuluvate tulude puhul lähtutakse sellest, et kui isik sai vastava tulu teises riigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, siis maksustatakse seda ettevõtlustuluna.³⁸

Võrreldes maksulepingu esimese ja kolmanda grupi tulusid Eestis kehtiva TuMS, maksustatakse esimesse gruppi kuuluvad tulud ainult Eestis vastavalt TuMS § 29 sätestatule. Maksustamisõiguse andmine Eestile on tingitud sellest, et vastavad tululiigid asuvad Eestis. Kui äriühingu ettevõtlustulu on teenitud Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, siis toimub maksustamine Eesti TuMS järgi.

Lubatud on maksustada ainult seda osa ettevõtlustulust, mis kuulub sellele püsivale tegevuskohale või kauba müügile, mis on toimunud läbi püsiva tegevuskoha või muule äritegevusele, mis on toimunud läbi püsiva tegevuskoha. Kui mitteresidendil püsivat tegevuskohta ei teki, siis Eestil maksustamise õigus ettevõtlustulu puhul puudub.

Kolmanda grupi tululiikide maksustamisõigus on antud mõlemale lepinguosalise riigile. Dividendide maksustamisel on maksulepingutes erinevad osalusemäärad dividendide maksvas äriühingus. Nii on Soome maksulepingus kirjas, et dividendide võib maksustada mõlemas lepinguosalises riigis. Kinnipeetav maks ei tohi ületada 5 protsenti, kui kasusaaval omanikul on vähemalt 25 protsenti dividendide maksva äriühingu kapitalist. Kinnipeetava maksumäär on 15 protsenti dividendide kogusummast kõigil teistel juhtudel.

³⁸ *Op. cit.*, lk 297 - 298

Ameerika Ühendriikide maksulepingu artikkel 10 ütleb, et dividende, mida lepinguosalise riigi residentide poolt makstakse teise lepinguosalise riigi residentidele kasusaavale omanikule, võib maksustada selles teises riigis. Seejuures võib neid dividende maksustada ka selles lepinguosalises riigis ja vastavalt selle riigi seadustele, kus dividendide maksja on resident, aga kui dividendide kasusaav omanik on teise lepinguosalise riigi resident, siis ei ületa dividendidelt võetav maks:

- 5 protsenti dividendide brutosummast, kui kasusaav omanik on kompanii, kellele kuulub otseselt vähemalt 10 protsenti dividende maksva kompanii hääleõiguslikest aktsiatest;
- 15 protsenti dividendide brutosummast kõigil teistel juhtudel.

Praegu peetakse dividendilt tulumaks kinni ainult juhul, kui dividendi saaja on mitteresidentide juriidiline isik, kellele kuulub vähem kui 15%-line osalus dividendi maksva Eesti äriühingu aktsia- või osakapitalis või häältel, samuti juhul, kui dividendi saav juriidiline isik asub madala maksumääraga territooriumil. Maksimaalne osaluse määr, mille puhul kinnipidamine lubatud on 10%. Edasilükatavate TuMS muudatuste jõustumisel loobutakse mitteresidentidele makstavatelt dividendidelt maksu kinnipidamisest üldse, olenemata osaluse suurusest.³⁹

Intressid Eesti TuMS järgi reeglina maksustamisele ei kuulu. Maksustatakse juhul, kui poolte vahel kokkulepitud intress ületab nii võlakohustuse tekkimise kui ka intressi maksmise ajal sarnaste tingimustega võlakohustustelt turutingimustel üksteisega mitteseotud poolte vahel makstava intressi summat. Maksulepingutes on sätestatud, et intresse võib maksustada ka selles lepinguosalises riigis, kus intressid tekivad. Kui intresside saaja on kasusaav omanik, siis ei tohi kinnipeetav maks ületada 10 protsenti intresside kogusummast. Vastavalt maksulepingule loetakse intressid tekkinuks lepinguosalises riigis, kui maksja on selle riigi resident. Kui intressid on tekkinud riigis, kus asub äriühingu püsiv tegevuskoht või kindel asukoht, siis loetakse neid intresse tekkinuks riigis, kus asub püsiv tegevuskoht või kindel asukoht.

³⁹ Tulumaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri
[http://www.riigikogu.ee/?page=pub_file&op=emsplain&content_type=application/msword&file_id=411006&file_name=tulumaksud%20seletuskiri%20\(353\).doc&file_size=58880](http://www.riigikogu.ee/?page=pub_file&op=emsplain&content_type=application/msword&file_id=411006&file_name=tulumaksud%20seletuskiri%20(353).doc&file_size=58880); 15.02.2009

Litsentsitasude lõplik maksustamine on jäetud nende saaja residentriigile. Litsentsitasude maksustamisel on kinnipeetava tulumaksu määr 10 protsenti. Maksulepingutes on sätestatud TuMS-ist madalam kinnipeetav tulumaksumäär, näiteks paljudel juhtudel 5 protsenti, teistel juhtudel on litsentsitasud maksustatavad 10 protsendise tulumaksuga.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et mitteresidendist juriidiliste isikute maksustamine nii siseriikliku seadusandluse kui ka maksulepingu alusel tuleneb sellest, kas nad omavad Eestis püsivate tegevuskohta või mitte.

Püsivat tegevuskohta mitte omava äriühingu tululiikide maksustamise õigus on maksulepingu kohaselt antud riigile, kus nimetatud tuluallikas asub. Püsiva tegevuskoha tulude maksustamise õigus on aga mõlemal lepinguosalisel riigil. Maksulepingus on ette nähtud maksimaalsed maksumäärad maksustamise rakendamiseks. Kui siseriikliku maksuseaduse järgi on maksumäär kõrgem, kui maksulepingus sätestatud, siis tuleb rakendada maksulepingus näidatud soodsamat maksumäära. Soodsamate maksustamistingimuste rakendamise eelduseks on juriidilise isiku residentriigi ja Eesti Vabariigi vahel sõlmitud maksulepingu olemasolu.

KOKKUVÕTE

Antud lõputöö uurimisobjektiks on mitteresidendist juriidilise isiku registreerimise ja maksustamise erinevused Eestis.

Autor selgitab residendi ja mitteresidendi mõisted, võttes aluseks Eesti TuMS ja OECD tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise mudellepingu ning vaatleb Soome Vabariigi ja Ameerika Ühendriikidega sõlmitud maksulepingute vastavaid sätteid. Autor leiab, et residentsuse määramise kriteeriumid on maksulepingutes ja TuMS-s erinevad. Kui TuMS lähtub juriidilise isiku residentsuse määramisel sellest, millise riigi seaduste alusel äriühing asutatud on, siis maksuleping lähtub veel ka äriühingu tippjuhtkonna asukohast, äriühingu asukohast või registreerimise kohast.

Mitteresident, kes soovib Eestis äritegevust alustada, registreerib end Eestis kas maksukohustuslaste registris või äriregistris. Kui mitteresidendist juriidilisel isikul tekib Eestis püsiv tegevuskoht, võib ta registreerida välismaa äriühingu filiaali, esitades avalduse ja vajalikud dokumendid äriregistrile kande tegemiseks. Muudel juhtudel toimub registreerimine maksukohustuslaste registrisse ning avaldust menetleb maksuhaldur. Kui lähtuda EÜ asutamislepingu artiklist, mis käsitleb asutamishabadust, siis Eestis välismaistele äriühingutele mingeid piiranguid ei seata. Mitteresidentidele on jäetud võimalus ka vabatahtlikult Eestis registreerida, ei pea ootama registreerimise kohustuse tekkimise aluseid.

Mitteresidendist juriidiliste isikute maksustamine nii siseriikliku seadusandluse kui ka maksulepingu alusel tuleneb sellest, kas nad omavad Eestis püsivat tegevuskohta või mitte. Püsivat tegevuskohta mitte omava äriühingu tululiikide maksustamise õigus on maksulepingu kohaselt antud riigile, kus nimetatud tuluallikas asub. Püsiva tegevuskoha tulude maksustamise õigus on aga mõlemal lepinguosalisel riigil.

Maksustamist siseriikliku seaduse järgi reguleerivad TuMS § 29 ja § 53. Paragrahvis 29 nimetatud tululiikide maksustamisel on maksukohustuslasteks kõik mitteresidendist juriidilised isikud, paragrahvis 53 nimetatud tululiigid maksustatakse juhul, kui mitteresidendist juriidilisel isikul on tekkinud Eestis püsiv tegevuskoht.

Tulenevalt lõputöö eesmärgist analüüsida mitteresidendist juriidilise isiku registreerimise kohustuse tekkimise tingimusi ja maksustamise aluseid Eestis, uuris autor residentsuse määramise kriteeriume, mitteresidendist juriidilise isiku registreerimise ja maksustamise tingimusi. Autor jõudis järeldusele, et maksulepingu alusel residentsuse määramine on põhjalikum, kui siseriikliku õiguse alusel. Registreerimise kohustus tekib enamasti mitteresidendist juriidilise isiku püsiva tegevuskoha tekkimisel või kui mitteresident on Eestis tööandja. Maksustamise erinevused tulenevad asjaolust, kas mitteresidendist juriidilisel isikul on tekkinud Eestis püsiv tegevuskoht või mitte.

Autor leiab veel, et Eestis on siseriiklikud seadused kooskõlas Euroopa Ühenduse asutamislepinguga, kuna mitteresidendist juriidilistele isikutele ei seata piiranguid asutamisel, maksustatakse sarnaselt Eesti residendist juriidiliste isikutega ja tulenevalt maksulepingust on mõnede tululiikide osas ette nähtud soodsamad tingimused.

SUMMARY

The topic of the present thesis is „The characteristic features of registration and taxation of the non-resident legal persons in Estonia“. The goal of the thesis was to encler several aspects related to the taxation of the non-residential legal persons. As this topic had not been thoroughly discussed, the given thesis presented a comprehensive overview about the conditions of registration and taxation.

The analysis was based on the Estonian current income tax law and the transacted international agreement on avoiding double taxation of income and capital tax, and impedation of tax desist. The analysis used 20 information sources, which all were properly referred to in the thesis text.

The author expected to perform the following tasks for the completement of the thesis:

1. To analyze the criteria for the determination of residency
2. To analyze the conditions of registration of non-residents in Estonia
3. To analyze the taxation differences according to the § 29 and § 53 of the Estonian income tax law and tax agreement

The author used data collection, interpretation and analytizis as research methods. During the composition of the thesis, several information sources including subject literature, tax laws, tax agreements and internet were investigated.

The thesis includes 35 pages and is divided in two parts. The first part concentrates on the criteria for the determination of residency according to the Estonian income tax law and tax agreement, and describes the conditions of registration, thus demonstrating the obligation of non-resident legal persons to register in Estonia.

The second part is the analyzis of the taxation basic features, performed on the basis of the current income tax law and the international agreement on avoiding double taxation of income and capital tax, and impedation of tax desist.

The main conclusive outcome of the thesis is the fact that the major differences in the registration of the non-resident legal persons in Estonia as compared to the residents occurred during the determination of the permanent business location, whereas the branch office of the foreign business company is also defined as the permanent business location, and the registration of the branch offices is performed according to the regulations of the business law code.

The characteristic features of taxation are in turn connected to the permanent business location, and the differences of taxation depend on the issue whether a legal person has tax obligation according to the permanent business location or not.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Eesti Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide vaheline tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, kehtiv alates 01.01.2000 RT II 1998, 40/41, 94. <http://www.fin.ee/?id=81502>
2. Ettevõtlusvormid
<http://www.liivikas.ee/?go=al03>; 11.03.2009
3. Ettevõtte asutamine
<http://www.investinbaltics.net/pub/print.php?id=26&lang=est>; 11.03.2009
4. Huberg M., Uusorg M. 2008 Eesti maksuseadused koos rakendusaktidega Lehis L. kommentaaridega
I köide Seadused 437 lk
III köide Kommentaarid 287 lk
5. Kurist A. Püsiva tegevuskoha mõiste rahvusvahelistes maksulepingutes ja Eesti tulumaksuseaduses Juridica IX 1998
6. Lauren, A. Äriõigus 2006 & kommentaarid seaduste tekstid seisuga 01.03.2006, 276 lk
7. Lehis L., 2004 Maksuõigus. Tallinn: Kirjastus Juura 479 lk
8. Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: OÜ Casus, 1190 lk
9. Maksu- ja Tolliameti kodulehekülj. Mitteresidentist juriidilise isiku maksustatavad tululiigid <http://www.emta.ee/?id=25133#ankur7>; 23.03.2009
10. Maksu- ja Tolliameti koduleht. Mitteresidentide maksustamise lühijuhend <http://www.emta.ee/?id=25133#ankur7>; 09.03.2009
11. Maksu- ja Tolliameti kodulehekülj. Mitteresidentist tööandja maksukohustused <http://www.emta.ee/?id=24779>; 23.03.2009
12. Mitteresidentist juriidilise isiku tulumaks Eestis
https://www.swedbank.ee/pdf/pp/mitteres_tm_jur_est.pdf, 01.03.2009
13. OECD Model Tax Convention. 2005. Articles of the Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital.
<http://www.oecd.org/dataoecd/50/49/35363840.pdf>, 01.03.2009

14. Pahapill, H. 2004. Eesti topeltmaksustamise vältimise lepingud ja nende kohaldamine; Eesti Majanduse Teataja: 2004/11. Tallinn: OÜ Teataja Kirjastus
15. Rahandusministeeriumi kodulehelt
Soome Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, kehtiv alates 01.01.1994 RT II 1993, 37, 113. <http://www.fin.ee/?id=81502>
16. Seotud isikute vahel tehtud tehingute väärtuse määramise meetodid, rahandusministri 10.11.2006 välja antud määrus nr 53
17. Siirdehinna määramise juhend
<http://www.rmp.ee/maksud/tulumaks/5812?comments=1>; 25.03.2009
18. Terra B. J.M; Wattel P. J., 2006 Euroopa maksuõigus Tallinn 607 lk
19. Tulumaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri
[http://www.riigikogu.ee/?page=pub_file&op=emsplain&content_type=application/msword&file_id=411006&file_name=tulumaksud%20seletuskiri%20\(353\).doc&file_size=58880](http://www.riigikogu.ee/?page=pub_file&op=emsplain&content_type=application/msword&file_id=411006&file_name=tulumaksud%20seletuskiri%20(353).doc&file_size=58880); 15.02.2009
20. Uustalu, E. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning –mõistetest Juridica III 1998