

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Ann Andressoo
FK050

**DIVIDENDIDE MAKSUSTAMISE NING
DEKLAREERIMISE ANALÜÜS 2000-2007**
Lõputöö

Juhendaja:

Tiia Kosk
Põhja Maksu- ja Tollikeskuse vanemspetsialist
BA

Tallinn
2008

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž Finantskolledž	Kuu ja aasta Mai. 2008
Töö pealkiri Dividendide maksustamise ja deklareerimise analüüs 2000-2007	
Töö autor: Ann Andressoo allkiri:	
<p>Käesolev lõputöö pealkirjaga Dividendide maksustamise ja deklareerimise analüüs 2000-2007 on kirjutatud 2008. aastal Sisekaitseakadeemia Finantskolledžis. Töö maht on 38 lehekülge ja on kirjutatud eesti keeles.</p> <p>Töö koosneb 3 peatükist. Esimese peatükis käsitletakse dividendi mõiste erinevaid tõlgendusi ning tuuakse välja tulumaksuseaduse dividende käsitlevate paragrahvide ajalised muudatused. Teises peatükis käsitletakse dividendide deklareerimise korda ja selle korra muutuseid ning dividendide deklareerimisega esinevaid probleeme. Kolmandas peatükis käsitletakse mitteresidentidele väljamakstavate dividendide maksustamist ning dividendide maksustamist peale Euroopa Liiduga liitumist.</p> <p>Töö uurimisobjektiks on tulumaksuseadus ja selle muudatuste alusel väljamakstavate dividendide maksustamise ja deklareerimise analüüs aastatel 2000-2007. Eesmärgiks on uurida tulumaksuseaduse ning deklareerimise muudatusi. Uurimismeetodiks on analüüs.</p> <p>Tulemus – 7 aasta jooksul on dividendide maksustamist käsitlevaid tulumaksuseaduse paragrahve muudetud väga palju kordi, neist 3 korda tagasiulatuva kehtivusega. Olulisemad muudatused olid alates 2003. aastast ja 2005. aastast. Oluliselt muutus deklareerimise kord tagasiulatuvalt 2005. aastal.</p>	
Võtmesõnad : Dividendid, dividende käsitlevate tulumaksuseaduse paragrahvide muudatused, dividendide maksustamine, deklareerimine.	
Keywords : Dividends, paragraphs of Income Tax Act for dividends and their changes, dividends taxation, declaration of dividends.	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud: Juhendaja: allkiri:	

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. DIVIDENDIDE MAKSUSTAMINE	5
1.1. Dividendidest üldiselt	5
1.2. Tulumaksuseaduse ajalised muudatused dividendide osas (2000-2007).....	6
2. DIVIDENDIDE DEKLAREERIMISE MUUDATUSED.....	16
2.1. Dividendide deklareerimise korra muutused	16
2.2. Dividendide väljamaksmisel esinevad probleemid.....	20
3. MITTERESIDENTIDE DIVIDENID	23
3.1. Mitteresidentidele väljamakstavate dividendide maksustamine.....	23
3.2. Dividendide maksustamine peale Euroopa Liiduga liitumist.....	28
KOKKUVÕTE	33
SUMMARY	36
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	37
LISA 1 Vorm TSD Lisa 7.....	39
LISA 2 Vorm INF11	43
LISA 3 Vormi TSD Lisa 7 lisalehed 1 ja 2.....	45
LISA 4 Vorm INF 1.....	46
LISA 5 Vorm TM 3	47

SISSEJUHATUS

Uus tulumaksuseadus (TuMs) põhineb vana seadusega vastupidisel maksustamisel. Kui vana seaduse järgi maksustati äriühingu teenitud kasum ja selle jaotamine, siis uue seaduse olulisemaks muudatuseks on äriühingu teenitud kasumi maksustamise edasilükkumine kasumi jaotamise momendile. See tähendab, et kasum viiakse ühel või teisel viisil äriühingust välja. Üheks kasumi jaotamise viisiks on dividendide maksmine osanikele.

Töö uurimisobjektiks on dividendide maksustamise põhimõtete ja deklareerimise korra muutused ning erinevad seaduse tõlgendused.

Töö vajalikkuseks on tuua välja dividendide maksustamise muutused tulenevalt seadusemuudatustest ning dividendide deklareerimise muutused, ning neist tulenevad maksuriskid ja arusaamatused.

Hüpotees - dividendide maksustamist puudutavad tulumaksu muudatusi on lühikese aja jooksul väga palju ning selle lahenduseks on jälgida täpselt ja konkreetselt, milliseid paragrahve kasutada vastavalt dividendide maksuarvestusele. Mitteresidentide puhul tuleb üldjuhul lähtuda maksulepingutest.

Tulumaksuseaduse dividendide maksustamist käsitlevate paragrahvide muudatuste ja deklareerimise korra muudatuste kohta on töös toodud arvutuslikke näiteid.

Töö koostamisel on põhiallikaks TuMs ning rahandusministri vastavad määrused.

1. DIVIDENDIDE MAKSUSTAMINE

1.1. Dividendidest üldiselt

Dividendid on alati seotud osalusega ettevõttes ja tulu saamisega.

Ladina keeles *dividendsus*¹ tähendab jagamisele kuuluv, osanikutulu, aktsiaühingu poolt aruandeperioodil saadud kasumiosa, mis kuulub jaotamisele aktsionäride vahel (rahas või aktsiates).

Dividend on väljamakse, mida tehakse juriidilise isiku pädeva organi otsuse alusel puhaskasumist või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist ning mille aluseks on dividendi saaja osalus juriidilises isikus (aktsiate või osade omamine, täis- või usaldusühingu osanikuks või tulundusühistu liikmeks olemine või muud osaluse vormid vastavalt äriühingu asukohamaa seadustele).²

Dividendil ei ole ühtset mõistet, kuna igas riigis on erinev seadusandlus. OECD (*Organisation of Economic Cooperation and Development*) mudellepingus, mis on eeskujuks riikidevaheliste tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise lepingutele (maksulepingud) on toodud dividendi väga üldine määratlus. Artikli 10 lõike 3 kohaselt on mõiste dividend tulu erinevalt osalustelt:

1. Aktsiatelt, eelisaktsiatelt, asutajaaktsiatelt
2. Muudest kasumis osalevatest õigustest, mis ei ole võlanõuded
3. Tulu teistelt õigustelt, mis on seotud osalusega äriühingus ja mida vastava riigi seaduste järgi, kus dividende jaotav äriühing on resident, käsitletakse maksustamisel tuluna aktsiatelt.³

Dividend on aktsionäridele, nende investeringute kasutamise eest, makstav puhaskasumi osa raha või aktsiate näol.⁴

¹ Vääri. E. 2000. Võõrsõnade leksikon, Tallinn

² TuMs § 18 lg 2

³ Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital www.oecd.org

Dividendide maksukohustus arvutatakse dividendide väljakuulutamisel, kuid tegelik maksukohustus tekib dividendide väljamaksmisel. Dividendide maksustamist reguleerib tulumaksuseaduse § 50 ja väljamakstud dividendid kajastatakse vormi TSD lisas 7. Kuid teatud juhtudel ka vormil INF 11.

Dividendidelt makstakse üldjuhul ettevõtte tulumaksu, mille määraks käesoleval aastal on 21/79. Olenevalt dividendide saajatest, tuleb väljamakstud dividendilt ka tulumaks kinni pidada vastavalt tulumaksuseaduse § 29 lõikele 8.

Maksustamine oleneb väga konkreetsetest asjaoludest. Enne dividendide väljamaksmist soovitatakse lugeda vormi TSD lisa 7 ja INF 11 täitmise märkusi, mis on trükitud nendele vormidele.

Erinevate aastate kasumist välja makstud dividendid maksustatakse ja deklareeritakse erinevalt.

1.2. Tulumaksuseaduse ajalised muudatused dividendide osas (2000-2007)

01.01.2004. aastal kehtiv redaktsioon:

§ 18 lg 1¹ Dividendi ei maksustata tulumaksuga, kui selle maksmise aluseks olevalt kasumiosalt on tulumaks makstud või kui dividendilt on tulumaks välisriigis kinni peetud.⁵

Praegu kehtiv paragrahv:

§ 18 lg 2 *Dividend on väljamakse, mida tehakse juriidilise isiku pädeva organi otsuse alusel puhaskasumist või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist ning mille aluseks on dividendi saaja osalus juriidilises isikus (aktsiate või osade omamine, täis- või usaldusühingu osanikuks või tulundusühistu liikmeks olemine või muud osaluse vormid vastavalt äriühingu asukohamaa seadustele).*⁶

⁴ A.Tearu, koostaja E.Krumm, 2005, Ettevõtte finantsjuhtimine, Pegasus

⁵ RT I 2003, 88, 587

⁶ RT I 1999, 101, 903

Alates 01.01.2000 redaktsioonis puudus lause osa või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist. Muudatus viidi seadusesse sisse alates 01.01.2002.a. Kasumit saab jaotada siis kui on kinnitatud raamatupidamisaruandega kindlaksmääratud kasum ja kasumi jaotamise aluseks on pädeva organi otsus, selleks organiks on Eestis aktsiaseltsi puhul üldkoosolek, täis-, usaldus- ja osaühingu puhul osanikud.⁷

Praegu kehtiv paragrahv:

§ 50 lg 1 *Residendist äriühing (sealhulgas täis- ja usaldusühing) maksab tulumaksu dividendide või muude kasumieraldistena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis. Tulumaksuga ei maksustata fondiemissiooni korras jaotatud kasumit.*⁸

01.01.2001 muudatusega kehtestati, et nimetatud säte ei laiene dividendidele ja muudele kasumieraldistele, mille saajaks on mitteresidendi Eestis registreeritud püsiv tegevuskoht.⁹

01.01.2003 redaktsiooni muudeti kahel korral:

- muu kasumieraldisena jaotatud kasumilt;
- või muu kasumieraldisena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis. Tulumaksuga ei maksustata fondiemissiooni korras jaotatud kasumit.¹⁰

Lõike 1 alusel maksustatakse ametlikult väljakuulutatud dividendid, maksustamine toimub väljamaksekuul. Selle lõike alusel võrdsustatakse mitteresidendi Eestis registreeritud püsiv tegevuskoht dividendide maksmisel ja muude kasumieraldiste puhul, residendist äriühinguga. Kasum maksustatakse tulumaksuga püsiva tegevuskoha kasumi väljaviimisel.

Alates 2003 aastast maksustatakse kõik dividendiväljamaksed.

⁷ RT 2001, 91, 544

⁸ RT I 1999, 101, 903

⁹ RT I 2000, 102, 667

¹⁰ RT I 2002, 111, 662

Praegu kehtiv paragrahv:

§ 50 lg 1¹ Dividendi ei maksustata lõikes 1 sätestatud tulumaksuga, kui:

- 1) dividendi maksev residendist äriühing on saanud väljamakse aluseks oleva dividendi lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ja talle kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 15% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häältest;
- 2) dividendi makstakse residendist äriühingu lepinguriigis või Šveitsi Konföderatsioonis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel;
- 3) dividendi maksev äriühing on saanud väljamakse aluseks oleva dividendi punktis 1 nimetamata välisriigi äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ja talle kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 15% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häältest ning dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud;
- 4) dividendi makstakse residendist äriühingu välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel ja see kasum on tulumaksuga maksustatud.¹¹

01.01.2005. aastal kehtinud redaktsioonis puudusid lõiked, mis puudutasid lepinguriike või Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslastest äriühingut ja neile kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 15% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häältest. Sisse toodi ka täiendus, et dividende makstakse eelpoolnimetatutele püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvelt.¹²

Nimetatud paragrahvi lõige sätestab, et kord dividendidelt või kasumilt makstud tulumaksu arvestatakse nimetatud dividendide või kasumist dividendide väljamaksmisel arvestatud tulumaksu vähendamiseks. See tähendab, et teist korda dividende ei maksustata. Arvesse võetakse ainult tulumaks, mille tasumine oli seaduse või välislepingu alusel kohustuslik, avansilist tulumaksu arvesse ei võeta, kuna see ei ole lõplik.

Praegu kehtiv paragrahv:

§ 54 lg 5 Kui residendist äriühing on saanud dividendi mitteresidendist äriühingult või mitteresident on Eestis registreeritud püsiva tegevuskoha kaudu saanud dividendi teiselt mitteresidendist äriühingult, võib dividendi saaja § 50 lõike 1 või § 53 lõike 4 alusel

¹¹ RT I 2006, 28, 208

¹² RT I 2005, 25, 193

tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata välismaal dividendilt kinnipeetud tulumaksu. Maha võib arvata ainult selle osa välisriigi tulumaksust, mille tasumine oli seaduse või välislepingu alusel kohustuslik. Igas riigis tasutud tulumaksu kohta peetakse eraldi arvestust. Paragrahvi 50 lõike 1¹ või § 53 lõike 4¹ kohaselt mittemaksustatava dividendi aluseks olevalt dividendilt välisriigis tasutud tulumaksu arvesse ei võeta.¹³

Paragrahv 54 lg 5 on muudetud 4 korda. 2003. aasta seaduse muudatuses toodi sisse täiendus, kui dividende saanud Eesti äriühingule kuulus vähemalt 20% dividendide väljamaksmise ajal mitteresidendist äriühingu aktsiatest või osadest. Lisaks võis dividendidelt arvestatud tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata dividendidelt kinnipeetud tulumaksule ka dividendide aluseks olevalt kasumiosalt tasutud tulumaks. Seda vastavalt 2003. aastal kehtinud maksumääradele 26/74. Igas riigis tasutud tulumaksu kohta tuleb pidada eraldi arvestust.¹⁴

Paragrahv 54 lõigetes 5 ja 5¹ on muudetud vastavalt maksustamisperiodile ehk aastale kehtivat tulumaksumäära¹⁵:

2000-2004 maksumäär 26/74

2005. aastal 24/76

2006. aastal 23/77

2007. aastal 22/78

2008. aastal 21/79.

Alates 01.07.2005. aastal tunnistatakse § 54 lg 5¹ kehtetuks.¹⁶

Praegu kehtiv paragrahv:

§ 60 lg 1 *Äriühing, kelle poolt enne käesoleva seaduse jõustumist kehtinud tulumaksuseaduse § 32 lõike 2 alusel tasutud tulumaks ei ole enne käesoleva seaduse jõustumist lõppenud viimase maksustamisperiodi kohta esitatud tuludeklaratsiooni alusel täies ulatuses maha arvatud sellesama seaduse alusel tasumisele kuuluvast tulumaksust, võib sel viisil tekkinud tulumaksu enamakse arvata maha § 50 lõike 1 alusel tasumisele kuuluvast tulumaksust. Kui tulumaksu enamakse on suurem kui maksustamisperiodil § 50*

¹³ RT I 1999, 101, 903

¹⁴ RT I 2003, 88, 587

¹⁵ RT I 2003, 88, 587

¹⁶ RT I 2005, 25, 193

lõike 1 alusel tasumisele kuuluv tulumaks, siis võib maha arvamata osa enamaksest, mida on vähendatud lõike 3 kohaselt teisele residendist äriühingule ülekantud mahaarvamise õiguse võrra, edasi kanda järgmistele maksustamisperioodidele.¹⁷

Alates 01.01.2000. aastal kehtinud redaktsiooni täiendati tagasiulatuvalt 14.06.2000. aastal. Esialgne tekst sätestas, et lõike 1 alusel tekstiredaktsiooni põhjal oli võimalik dividendide tulumaksu jääki kasutada alates 01. juulist 2000. Muudetud redaktsiooni sätestus täpsustab nimetatud tulumaksu kasutamise 1999 aasta tuludeklaratsiooni esitamisega. See tähendab, et äriühingul oli võimalik kasutada dividendide kasutamata tulumaksu jääki seisuga 01.07.2000 peale 01.01.2000, ehk uue seaduse alusel väljamakstud dividendide tulumaksukohustuse vähendamiseks.¹⁸

Praegu kehtiv paragrahv:

§ 60 lg 2 Kui residendist äriühing maksab dividende aastatel 1994-1999 lõppenud majandusaastate puhaskasumist, võib see äriühing § 50 lõike 1 alusel tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata väljamakstud dividendile vastavalt kasumiosalt aastate 1994-1999 eest makstud tulumaksu osa, kuid mitte rohkem kui maksustamisperioodil § 50 lõike 1 alusel tasumisele kuuluv tulumaksu summa. Mahaarvatav tulumaks määratakse kindlaks selliselt, et äriühingu aastate 1994-1999 maksustamisperioodide kohta esitatud tuludeklaratsioonides maksustatavalt tulult arvutatud ja soodustustega korrigeeritud tulumaksu kogusumma jagatakse sama äriühingu aastate 1994-1999 majandusaasta aruannete bilansi ridade «aruandeaasta puhaskasum» kogusummaga, millest on lahutatud aastate 1994-1999 jooksul samade aastate puhaskasumi arvel läbiviidud fondiemissiooni summa, ning saadud tulemus korrutatakse väljamakstud dividendi summaga.¹⁹

Paragrahvi 60 lõige 2 täiendus 14.06.2000. aastal tagasiulatuvalt näitab ära nimetatud paragrahvi rakenduse 1994-1999 lõppenud majandusaastate puhaskasumist väljamakstud dividendidele. See tähendab, et lõike 2 muudatus sätestab konkreetselt aastad 1994-1999, mille puhaskasumi arvelt väljamakstud dividendidelt arvestatud tulumaksu vähendamiseks võib kasutada mahaarvamise õigust ning kuidas arvutatakse nimetatud kuue aasta kohta

¹⁷ RT I 1999, 101, 903

¹⁸ RT I 2005, 25, 193

¹⁹ RT I 1999, 101, 903

tulumaksu efektiivmäär ehk **k**. Kui mõne aasta kahjum oli nii suur, et kokkuvõttes 1994-1999 jaotamata puhaskasumit ei jää siis mahaarvamise õigust ei teki.²⁰

Alates 01.01.2001 redaktsioon:

§ 60 lg 3 Kui residendist äriühing maksab dividende teisele residendist äriühingule, kellele kuulub vähemalt 20 protsenti dividende maksva äriühingu aktsiatest, osadest või häälest, siis kantakse lõikes 1 ja 2 sätestatud tulumaksu mahaarvamise õigus üle dividendi saajale (edaspidi ülekantud tulumaks). Lõikes 1 nimetatud mahaarvamise õiguse ülekandmisel on ülekantud tulumaksu suuruseks 26/74 makstud dividendi summast, kuid mitte rohkem kui väljamakstud dividendile vastav proportsionaalne osa lõike 1 alusel mahaarvamisele kuuluvast enamakse jäagist dividendide maksmise hetkel. Lõikes 2 nimetatud mahaarvamise õiguse ülekandmisel on ülekantud tulumaksu suuruseks makstud dividendile vastav lõike 2 kohaselt arvutatud mahaarvatava tulumaksu summa. Dividende maksev äriühing esitab ülekantud tulumaksu suuruse kohta tõendi dividendide saajale hiljemalt dividendide väljamaksmise 5. kuupäeval. Tõendi koopia esitatakse samaks tähtpäevaks dividendide maksja asukohajärgsele Maksuameti kohalikule asutusele.²¹

Lõige 3 käsitles dividendide üleandmist ühelt residendist äriühingult teisele residendist äriühingule, kelle osalus oli üle 20%. 15.12.1999. aasta redaktsioonis kantakse üle mahaarvamise õigus, et dividendisaaja saaks seda arvestada oma osanikele dividendide väljamaksmisel tasumisele kuuluva tulumaksusumma vähendamisel. Kui sellist võimalust ei oleks, lähevad ühe residendist äriühingu poolt teisele makstud dividendid füüsilistele isikutele ja mitteresidendile edasimaksmisel tulumaksuga maksustamisele, mis oleks nimetatud dividendide topeltnaksumine. Samas ei võimaldanud esialgne redaktsioon üle kanda paragrahv 60 lõikes 1 sätestatud tulumaksu jääki. 14.06.2000. aastal tagasiulatuvalt kehtima hakanud muudetud redaktsioonis viidi sisse parandus ja üle kanti nii mahaarvamise õigust lõike 2 põhjal kui ka lõikes 1 nimetatud dividendi kasutamata tulumaksu jääki. Oli sätestatud ka ülekantud tulumaksu jäägi suurus, mis võis olla kuni 26/74 makstud dividendi summast, kuid mitte suurem kui hetkel väljamakstavatele dividendidele vastav proportsionaalne osa. 01.01.2001 kehtima hakanud redaktsioonis oli asendatud sõna „kantakse“ sõnaga „võib“. See tähendab, et antud redaktsiooni kohaselt ei olnud enam äriühingul kohustust lõigetes 1 ja 2 sätestatud tulumaksu mahaarvamise õigust üle kanda

²⁰ RT I 2000, 102, 667

²¹ RT I 2000, 102, 667

dividendi saajale. Lahtiseks jäi aga see, kes peab tegema ülekandmise otsuse, kui näiteks osanikud ja aktsionärid olid eri meelt või ei suutnud kuidagi kokkuleppele jõuda.

Siinjuures peab ära märkima, et paragrahv 60 lõikes 3 oli sätestatud dividende maksva äriühingu poolt ülekantud tulumaksu kohta tõendi esitamise kuupäevaks dividendide väljamaksmise kuule järgneva kuu 5. kuupäev ja paragrahv 54 sätestab maksudeklaratsiooni esitamise ja tulumaksu tasumise tähtajaks maksustamisperioodile järgneva 10. kuupäeva.

Alates 01.01.2003 on § 60 lg 3 kehtetuks tunnistatud.²²

Alates 01.01.2000 tagasiulatuvalt 14.06.2000 täiendatud redaktsioon:

§ 60 lg 4 Kui äriühing on saanud lõikes 3 nimetatud dividendi ning maksab dividendi teisele residendist äriühingule, siis ta lisab dividendi saajale lõike 3 kohaselt ülekantavale tulumaksule väljamakstavale dividendile vastava proportsionaalse osa dividendi maksjale lõike 3 kohaselt varem ülekantud tulumaksu summast, mida dividendi maksja on vähendanud lõike 6 kohaselt tehtud mahaarvamise võrra. Sellisel viisil on ülekantud tulumaksu edasikandmine lubatud tingimusel, et dividendi saajale kuulub vähemalt 20% dividendi maksva äriühingu aktsiatest, osadest või häältest. Ülekantud tulumaksu edasikandmise kordade arv ei ole piiratud. Ülekantava tulumaksu kohta koostatakse tõend lõikes 3 sätestatud korras.²³

Lõige 4 oli dividendide maksustamise kohalt kõige keerulisem ja käsitles teistelt residendist äriühingult saadud dividendi ja saadud mahaarvamise õiguse ja dividendi kasutamata tulumaksu jäägi edasikandmist kolmandale residendist äriühingule, laiendades tulumaksu ülekandmise õigust. Siinjuures tuli arvestada edasimakstava dividendi ja mahaarvamiste proportsionaalsust. Üks äriühing võis kasutada korraga lõigetes 1-5 tulenevaid mahaarvamise õigusi.

Alates 01.01.2003 on § 60 lg 4 tunnistatud kehtetuks.²⁴

§ 60 lg 5 Tulumaksu mahaarvamise õiguse ülekandmist lõigetes 3 ja 4 sätestatud tingimustel rakendatakse ka sellisel juhul, kui residendist äriühing suurendab käesoleva seaduse

²² RT I 2001, 91, 544

²³ RT I 2000, 58, 377

²⁴ RT I 2001, 91, 544

kehtivuse ajal oma aktsia- või osakapitali fondiemissiooni korras. Tulumaksu mahaarvamise õigust võib üle kanda residendist äriühingule, kellele kuulub fondiemissiooni otsustamise ajal vähemalt 20% fondiemissiooni läbiviiva äriühingu aktsiatest, osadest või häältest. Ülekantava tulumaksu suuruse arvestamisel võetakse aluseks fondiemissiooni tulemusena saadud tasuta aktsiate nimiväärtus või summa, mille võrra suurendati aktsiate või osade nimiväärtust. Üle-kantava tulumaksu kohta koostatakse tõend lõikes 3 sätestatud korras.

Paragrahv käsitles aktsia või osakapitali suurendamist fondiemissiooni korras, millele võis rakendada ülekantavat tulumaksu mahaarvamiseõigust.

Alates 01.01.2003 on § 60 lg 5 tunnistatud kehtetuks.²⁵

Praegu kehtiv paragrahv:

§ 60 lg 6 Äriühing, kellele on enne 2003. aasta 1. jaanuari teise residendist äriühingu poolt üle kantud lõigetes 1 ja 2 sätestatud tulumaksu mahaarvamise õigust, võib lisaks lõikes 2 nimetatud tulumaksule § 50 lõike 1 alusel tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata ka ülekantud tulumaksu, kuid kokku mitte rohkem kui maksustamisperioodil § 50 lõike 1 alusel tasumisele kuuluv tulumaksu summa. Mahaarvamise tulemusena tekkinud ülekantud tulumaksu jääki võib maha arvata järgnevatel maksustamisperioodidel § 50 lõike 1 alusel tasumisele kuuluvast tulumaksust.²⁶

Paragrahvi 60 lõiget 6 on muudetud kaks korda

Praegu kehtiv paragrahv:

§ 60 lg 8 Enne käesoleva seaduse jõustumist kehtinud tulumaksuseaduse § 32 lõike 4 alusel moodustatud dividendiarvelt makstavaid dividende ei maksustata § 50 lõikes 1 ettenähtud tulumaksuga.²⁷

²⁵ RT I 2001, 91, 544

²⁶ RT I 1999, 101, 903

²⁷ RT I 1999, 101, 903

Praegu kehtiv paragrahv:

§ 61 lg 25 Paragrahvi 54 lõigete 5, 5³ ja 5⁴ alusel maha arvatava tulumaksu summa ei tohi § 50 lõike 1 või § 53 lõike 4 alusel maksukohustuse tekkimise ajale vastavalt olla suurem summast, mis moodustab mitteresidendi poolt makstud dividendide summast:

- 1) 2005. aastal 24/76;
- 2) 2006. aastal 23/77;
- 3) 2007. aastal 22/78;
- 4) 2008. aastal 21/79;
- 5) alates 2009. aastast 20/80.²⁸

Praegu kehtiv paragrahv:

§ 61 lg 26 Paragrahvi 50 lõiget 1¹, § 53 lõiget 4¹ ja § 54 lõiget 5 rakendatakse alates 2005. aasta 1. jaanuarist saadud dividendi arvel tehtud väljamaksetele.²⁹

Seaduse muudatus võeti vastu 01.07.2005.aastal ning hakkas kehtima tagasiulatuvalt 01.01.2005. aastal.

Praegu kehtiv paragrahv:

§ 61 lg 28 Kui residendist äriühing või mitteresident Eestis registreeritud püsiva tegevuskoha kaudu on enne 2005. aasta 1. jaanuari saanud dividendi mitteresidendist äriühingult, võib dividendi saaja § 50 lõike 1 või § 53 lõike 4 alusel tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata välisriigis dividendilt kinnipeetud tulumaksu. Kui dividendi saanud residendist äriühingule kuulus dividendi väljamaksmise ajal vähemalt 20% dividendi maksnud mitteresidendist äriühingu aktsiatest, osadest või häälttest, võib dividendi saaja § 50 lõike 1 või § 53 lõike 4 alusel tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata lisaks dividendilt kinnipeetud tulumaksule ka dividendi aluseks olevalt kasumiosalt välisriigis tasutud tulumaksu. Käesoleva lõike alusel maha arvatava tulumaksu summa ei tohi § 50 lõike 1 või § 53 lõike 4 alusel maksukohustuse tekkimise ajale vastavalt ületada mitteresidendi poolt makstud dividendi summast:

- 1) 2005. aastal 24/76;
- 2) 2006. aastal 23/77;

²⁸ RT I 2005, 36, 277

²⁹ RT I 2003, 88, 587

3) 2007. aastal 22/78;

4) 2008. aastal 21/79;

5) alates 2009.aastast 20/80.

Maha võib arvata ainult selle osa välisriigi tulumaksust, mille tasumine oli vastava riigi seaduse või välislepingu alusel kohustuslik. Igas riigis tasutud tulumaksu kohta peetakse eraldi arvestust.³⁰

Paragrahv 61 lõikes 28 muudeti maksumäärade teksti.

³⁰ RT I 2005, 36, 277

2. DIVIDENDIDE DEKLAREERIMISE MUUDATUSED

2.1. Dividendide deklareerimise korra muutused

Dividendide maksukohustus arvutatakse dividendide väljakuulutamisel, kuid tegelik maksukohustus tekib dividendide väljamaksmise kuule järgneva kuu 10. kuupäevaks. Dividendide maksustamist reguleerivad tulumaksuseaduse § 50 ja § 60 ning väljamakstud dividendid kajastatakse vormi TSD (Tulu- ja sotsiaalmaksu ning kohustusliku kogumispensioni ja töötuskindlustuse maksete deklaratsioon) lisa 7 (Dividendid ja muud kasumieraldised)³¹, kuid teatud juhtudel ka vormil INF 11 (Maksustamisele mittekuuluvate dividendide ja muude kasumieraldiste deklaratsioon)³².

2003. aastani sai dividende deklareerida lisa 6 või lisa 7 peal, 2005. aastal lähtuti ainult lisa 7-st ning kehtestati uued lisa 7 tabelid 2 ja 2a. Samaks jäi tabel 1, mille juures ei olnud enam aastate 1994-1999 puhaskasumi eraldistest moodustunud kohustuslikku reservkapitali ja aastate 1994-1999 kasutamata puhaskasumi märkimise kohustust. Tabel 1³³ täidetakse juhul, kui makstakse välja 1994-1999 kasumi arvelt dividende esmakordselt peale 01.01.2000 ja soovitakse kasutada vastavalt § 60 lõikes 2 sätestatud mahaarvamisoigust. Tabel 1 täidetakse uuesti juhul, kui maksuhaldur on teinud maksuotsusega juurdemääramisi aastate 1994-1999 tulumaksu ja kasumi kohta ning sel juhul arvutatakse ka uus koefitsient.

Tabelis 2³⁴ kajastati välisriigist saadud dividendide puhul tasutud tulumaksu mahaarvamine Eestis tekkinud tulumaksukohustusest. Selle täidab äriühing, kes saab mitteresidentist äriühingult dividende kui tema osalus on vähemalt 20%.

Tabel 2a³⁵ asub TSD lisalehel 1 ning see täidetakse ja esitatakse koos vormi TSD lisa 7-ga. Tabelis 2a näidatud välisriigist saadud dividendi vormil INF11 ei kajastata.

³¹ Lisas 1

³² Lisas 2

³³ Lisas 1

³⁴ Lisas 1

³⁵ Lisas 3

Tabelis 3³⁶ kajastatakse teiselt residendist äriühingult saadud dividendide puhul tulumaksukohustuse vähendamist.

Tulumaksu mahaarvamisõiguse määr on kõikidele nimetatud äriühingutele sama ning ei ole sõltuvuses koefitsiendiga.

Seoses tagasiulatuvalt 01.01.2005.a. kehtima hakanud seadusemuudatusega 01.07.2005.aastal kehtestati rahandusministeeriumi määrusega nr 107, 22.07.2005.a.³⁷ vorm INF11. Deklaratsioon on kehtestatud “Tulumaksuseaduse” § 56 lõike 2¹ alusel. Deklaratsioon täidetakse ja esitatakse juhul, kui residendist äriühing teeb väljamakseid, mida “Tulumaksuseaduse” § 50 lõike 1¹ alusel ei maksustata. Vorm INF 11 esitatakse koos deklaratsiooniga INF 1³⁸.

Residendist äriühingu (dividendi saaja) väljamakstavad dividendid ja muud kasumieraldised on maksuvabad, juhul kui dividendid, mille arvel tehakse väljamakse, on saadud pärast 1. jaanuari 2005. a (“Tulumaksuseaduse“ § 61 lõige 26) ja väljamakse aluseks olev kasumiosa on saadud dividendina residendist või mitteresidendist äriühingult ning sellelt on tulumaks tasutud või kinni peetud (“Tulumaksuseaduse” § 50 lõige 1¹).

Maksuvabad on ka residendist äriühingu välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel väljamakstud dividendid, kui sellelt kasumilt on püsiva tegevuskoha riigis tulumaks makstud (“Tulumaksuseaduse” § 50 lõige 1¹).

Tabelis 1 näidatakse saadud dividendid, mille saajale kuulus dividendi väljamaksmise ajal vähemalt 20 % dividendi maksnud äriühingu aktsiatest, osadest või häälest.

Saadud dividendide arvestus näidatakse tabelis 1.

Veerus 2 näidatakse residendiriigi kood vastavalt Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud loetelule. Kui väljamakse tehakse sellise välisriigi residendile, kellega Eesti Vabariigil kehtivat maksulepingut ei ole, märgitakse veergu 2 tähis “X”. Kui dividendi saaja on Eesti resident, kirjutatakse veergu 2 null.

³⁶ Lisas 1

³⁷ RTL, 19.07.2005, 80, 1133

³⁸ Lisas 4

Tabel 1 täidetakse iga dividendi väljamaksnud äriühingu või residendist äriühingu välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kohta eraldi.

Veerus 5 näidatakse dividendi saaja aktsiate, osade või häälte osatähtsus äriühingus. Protsent näidatakse kahe kohaga pärast koma, ümardamata. Residendist äriühingu välisriigis asuva püsiva tegevuskoha puhul märgitakse osaluse suuruseks 100%.

Residendist äriühingu välisriigis asuva püsiva tegevuskoha puhul märgitakse veergu 6 püsiva tegevuskoha kasumiosalt tulumaksu tasumise kuupäev.

Veerus 7 näidatakse saadud dividend koos kinnipeetud tulumaksuga. Veergudes 8 ja 9 näidatakse mitteresidendilt saadud dividendilt kinnipeetud või dividendi aluseks olevalt kasumiosalt tasutud tulumaks Eesti kroonides, vastavalt tehingu toimumise päeval kehtinud Eesti Panga päevakursile. Eesti äriühingult saadud dividendi korral märgitakse veergu 9 tähis "X".

Eesti äriühingute raamatupidajad eksivad tihtipeale veeru 7 täitmisel, kui nad kajastavad residendist äriühingult saadud dividende, märkides nimetatud veergu 7 saadud dividendi summale lisaks dividendidelt arvestatud tulumaksu summa, jättes tähelepanuta, et kinnipeetud ja arvestatud tulumaks on sisult erinevad.

Residendist äriühingu välisriigis asuva püsiva tegevuskoha puhul märgitakse veerus 7 püsivale tegevuskohale omistatud kasumiosa suurus. Veerus 8 näidatakse püsivale tegevuskohale omistatud kasumiosa sama äriühingu Eestis asuvale struktuuriüksusele üleandmisel välisriigis tasutud tulumaks. Veerus 9 näidatakse püsivale tegevuskohale omistatud kasumiosalt välisriigis tasutud tulumaks.

Välisriigis kinnipeetud või tasutud tulumaksu saab residendist äriühing tabelis kajastada ainult välisriigi maksuhalduri või maksu kinnipidaja tõendi alusel.

Veergudes 8 ja 9 võetakse arvesse vaid see osa välisriigi tulumaksust, mille tasumine oli vastava riigi seaduse või Eesti Vabariigi ja dividendi maksja residendiriigi või püsiva tegevuskoha asukohariigi vahel kehtiva maksulepingu alusel kohustuslik.

Tabelis 2 peetakse arvestust tabelis 1 näidatud saadud dividendi arvelt väljamakstud dividendide kohta.

Tabeli 2 veerus 2 näidatakse väljamakstud dividendi summa enne „Tulumaksuseaduse” § 29 lõike 8 alusel tulumaksu kinnipidamist.

Dividendide väljamaksmisel tuleb käesolev INF11 deklaratsioon esitada koos deklaratsiooniga INF1, mille veerus 5¹ näidatakse 31.12.1999.a kehtinud „Tulumaksuseaduse” § 32 lõike 4 moodustatud dividendi arvelt ning „Tulumaksuseaduse” § 50 lõike 1¹ alusel makstud dividendid enne tulumaksu kinnipidamist „Tulumaksuseaduse” § 29 lõike 8 alusel. Kui deklareeritakse ainult „Tulumaksuseaduse” § 50 lõike 1¹ alusel makstud dividendid, siis peavad vormi INF1 veeru 5¹ andmed võrduma vormi INF11 tabel 2 veerus 2 näidatud andmetega.³⁹

Deklaratsioon esitatakse Maksu- ja Tolliametile väljamakse tegemise kuule järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks.⁴⁰

Äriühingud, kes olid deklareerinud ja välja maksnud dividendid 2005. aasta jaanuarist septembrini, olid kohustatud esitama dividendide deklareerimise uued parandusvormid INF11 ja INF1 tagantjärele. Üsna paljud ettevõtted ei olnud suvise seadusemuudatuse ja deklareerimise korra muudatustega kursis ka järgmise aasta alguses, see tekitas palju segadust maksumaksjatele.

Vorm INF11 hakkas kehtima tagasiulatuvalt 01.01.2005.a. Lõplikud vormi trükitud blanketid võeti kasutusele septembris 2005. aastal, sellest tulenevalt pidid äriühingud tegema ka tagasiulatuvalt deklaratsioonide parandused, märkides 2003-2004 aastatel saadud teiselt äriühingult saadud dividendide väljamaksmise Lisa 7-l tabelis 3 ja alates 01.01.2005.a. saadud dividendide välja maksmine tuli näidata vormil INF11. Ka praegu esineb veel äriühinguid, kellel jäid need parandused õigel ajal tegemata ning neil esineb dividendide maksuvabastuse arvestuses segadusi.

³⁹ Lisas 2

⁴⁰ <http://www.emta.ee/?id=21745&highlight=dividendid>

2.2. Dividendide väljamaksmisel esinevad probleemid

Maksumäärade muutumine aastate lõikes on tekitanud probleeme mitmetele ettevõtetele, kes ekslikult deklareerisid dividendide saamist ühel aastal tütarettevõttelt ja teisel aastal välja maksmist. Kuna maksumäär muutus aastate lõikes, siis dividendide saamise aastal oli maksumäär suurem kui väljamaksmise aastal ja see tekitas dividendi tulumaksu kohustust vähendava edasikantava summa, mis on sisuliselt vale. Raamatupidajad kasutasid seda tekkinud tulumaksu kohustuse vähendavat summat järgnevate aastate dividendide tulumaksu väljamaksmisel ja hilisemate deklaratsiooni paranduste käigus aastate lõikes tekkis tegelikult viimaste aastate dividendidelt arvestatud tulumaksu kohustus.

Näide 1:

Äriühing A sai teiselt äriühingult B dividende:

2000.a. 1994-1999. aasta kasumi arvelt 635 000.-, koefitsiendiga mahaarvamisõigust 201 930.- ja tulumaksu enammaksu 166 262.-. Kuna teine äriühing B oli omakorda saanud need dividendid kolmandalt äriühingult C, siis sel ajal kehtiva seaduse alusel sai ta nendega lisaks kaasa anda oma koefitsiendi alusel veel mahaarvamisõigust 228 378.-.

2001. aastal sai äriühing A B-lt 1994-1999. aastate kasumist dividende 700 000.-, mahaarvamisõigust 222 600.- lisaks dividende 2000. aasta kasumist 300 000.-.

2002. aastal sai A B-lt 2000 ja 2001 aasta kasumilt dividende 800 000.-.

2003. aastal maksis A 1994-1999 aastate kasumilt saadud dividendid $635\,000 + 700\,000 = 1\,350\,000$.- välja, rakendades neilt arvestatud tulumaksu 474 324.- kohustuse vähendamiseks saadud mahaarvamisõigust ($201\,930 + 228\,378 + 222\,600 = 652\,908$). Peale nimetatud dividendide väljamaksmist jäi tal saadud mahaarvamise jääk 178 584.- ja tulumaksu enammaksu 166 626.-.

2004. aastal maksis äriühing A välja 2000-2001 aastatel saadud kasumilt dividendid (800 000+300 000) 1 100 000.-, millelt maksukohustust 386 486.- sai vähendada ainult tulumaksu enammakse 166 626.- võrra, tasudes tulumaksu 219 860.- (386 486 – 166 626).

1994-1999 aastate kasumilt makstavate dividendide arvutatud tulumaksu vähendamiseks saadud mahaarvamise jääki 178 584.- ta enam kasutada ei saa, sest nimetatud aastate kasum on kõik välja makstud.

Kuna 2000-2002 aastal olid äriühingult äriühingule makstavad dividendid tulumaksuvabad ja alates 2003 maksustatavad, siis eelistasid äriühingud maksta 1994-1999 aasta kasumilt või alates 2003. aastast saadud dividendide väljamaksmist, rakendades neile maksuvabastust.

Näide 2:

Äriühing deklareeris 2003. aastal 3.ndas kuus dividendide saamist 200 000.- *3= 600 000.- ja sel aastal kehtinud maksumäär 26/74 alusel tasunud tulumaksuna Lisa 7 tabelis 4 summa 210 811.-.

2004.aastal deklareeris saadud dividende 500 000.- ja tulumaksu 175 676.-. Sel viisil tekkis tal residentist äriühingult saadud dividendidelt arvestatud tulumaksu mahaarvamise õigusi summas 386 487.-

2007. aastal otsustati jaanuaris välja maksta saadud dividendid 1 100 000.- ja oma teenitud kasumilt 1 900 000.-, kokku 3 000 000.-, millelt arvutatud tulumaks vastavalt sel aastal kehtinud maksumäär 22/78 oli 846 154.-, mida ta vähendas varem deklareeritud tulumaksu mahaarvamise õiguse 386 487 krooni võrra, tasudes dividendidelt tulumaksu 459 667.-. Hilisema õige dividendide deklareerimise ja paranduse tulemusena kujunes tegelik tulumaksu kohustuse arvestus õigete maksumäärade rakendamisel suuremaks. 2003 ja 2004. aastal saadud 1 100 000.- dividendide arvestatud maksuvähenduse summa 2007. aastal oli 310 256.-, millest tingituna suurenes maksukohustus (386 487- 310 256) 76 231 krooni võrra ja lisandusid intressid.

Dividendide maksustamise ümberarvestuse näide:

Äriühing maksis 2005 aasta mais dividende omakasumi osalt ja ka välismaalt saadud kasumiosalt 38 000 000 krooni, millelt tasus tulumaksu 12 000 000, deklareerides selle lisa 7-l. 2006 aasta augustis tegi äriühing deklaratsioonide parandused, milles on vähendatud maksustatavaid dividende (lisa7) välismaal asuva filiaali 2004. aasta puhaskasumi võrra, filiaali puhaskasum oli 2004. aastal 22 706 152 krooni ja puhaskasumilt oli tasutud välismaal aprillis 2005. aastal tulumaksu 9 274 334 krooni, vastavalt TuMs § 50 lg 1' nimetatud kasumiosa väljamaksmisel dividendidena tulumaksu tasuda.

Oli: Lisa 7 rida 7 38 000 000.-

Tulumaksukohustus 12 000 000.-

Parandused 2006.aastal: Lisa 7.-le jäid omakasumi arvelt väljamakstud dividendid summas 15 293 848, millelt arvatud tulumaksu kohustus 4 829 636.- ja INF11.-l deklareeritud välismaa filiaali puhaskasumi arvelt väljamakstud dividendid summas 22 706 152.- . Kuna välismaa filiaali puhaskasumi tulumaks 9 274 334.- oli tasutud välismaal siis nende dividendide väljamaksmisel tulumaksukohustust ei teki. Paranduste tulemusena tekkinud tulumaksu ettemaksu küsis äriühing riigieelarvest tagasi. Lisa 7.-l deklareeritud väljamakstud dividendide saaja näidatakse INF1 veerus 5 „maksustatud väljamakstud dividendid” ja INF11.-l deklareeritud dividendid veerus 5’ „maksuvaba dividendi arvelt väljamakstud dividendid”.

Välismaalt saadud maksuvabade dividendide deklareerimine füüsilisele isikule. Residendist füüsiline isik, kes on saanud välismaalt dividende, mida Eestis ei maksustata, on kohustatud selle tulu Eestis deklareerima tuludeklaratsiooni vormi tabelis 8.8. Eestis mittemaksustatavalt tulult välisriigis tasutud tulumaksu Eestis arvesse ei võeta (tulumaksuseaduse § 44 lg 1 ja 3).⁴¹

⁴¹ sama

3. MITTERESIDENTIDE DIVIDENID

3.1. Mitteresidentidele väljamakstavate dividendide maksustamine

Mitteresidentist füüsilised isikud on füüsilised isikud, kes ei vasta ühelegi tulumaksuseaduse § 6 lg 1 sätestatud kriteeriumile (elukoht, Eestis viibitud aeg, Eesti riigiteenistujad), ja neid loetakse Eestis mitteresidentideks. Mitteresidentide tulu maksustamisel lähtutakse Eestis nn tuluallika printsiibist, st mitteresidentidest füüsiliste isikute tulu kuulub Eestis maksustamisele vaid juhul, kui tuluallikat võib lugeda Eestis asuvaks. Tuluallika põhisel maksustamisel võetakse tulumaksu ainult vastavast tuluallikast saadud tulude osas.

Mitteresident maksab tulumaksu Eesti äriühingute poolt makstud dividendidelt vastavalt § 29 lg 8 sätestatud tingimustele. Seega on mitteresidentidele osaliselt ette nähtud topeltmaksustamine. Mitteresidentidele makstavatelt dividendidelt (kui need on § 29 lg 8 kohaselt maksustatavad) peetakse kinni tulumaksu vastavalt tulumaksuseaduse § 41 punktile 5. Kinnipeetava tulumaksu määraks on väljamakseaastal kehtinud tulumaksumäär, kuid välislepingutega võidakse seda määra vähendada.

Maksulepingu artikkel 10 OECD mudellepingu järgi ütleb, et tuluallika riigil (riigil, kus dividendid tekivad) on piiratud eesõigus maksustada dividende. Piiratud maksustamise õigus on väljendatud kinnipidamise piirmääras (erinevates lepingutes võivad olla erinevad määrad).

Residentiriigil on piiramatu õigus dividendide maksustamisel. Artikkel 10 ei kehti dividendidele, mis on saadud läbi allikariigis oleva püsiva tegevuskoha.⁴²

⁴² <http://www.emta.ee/?id=1530&highlight=dividendid>

§ 29 lg 8 Tulumaksuga maksustatakse dividend (§ 18 lõige 2) või muu kasumieraldis, mille mitteresidendist juriidiline isik on saanud residendist äriühingult. Kui mitteresidendist juriidilisele isikule, välja arvatud madala maksumääraga territooriumil (§ 10) asuvale juriidilisele isikule, kuulub dividendi väljakuulutamise või väljamaksmise ajal vähemalt 15% dividende maksva residendist äriühingu aktsia- või osakapitalist või häälest, saadud dividende tulumaksuga ei maksustata.

Mitteresidendi maksustatava tulu hulka kuuluvad ainult Eesti äriühingute poolt makstud dividendid ning seda hoolimata sellest, et need dividendid on juba § 50 lg 1 alusel maksustatud. Mitteresidendi maksustamisel kasutab Eesti tuluallika riigi õigust dividendide maksustamisel ning jätab majandusliku topeltnmaksustamise vältimise maksumaksja residentsusriigi mureks.

01.07.2004 jõustus Rahandusministri 18. juunil 2004 kinnitatud määrus nr 120 Residentsuse ja tulu saaja tõendamine välislepingu rakendamiseks.⁴³

Alates 01.07.2004 esitatakse Riigikogu poolt ratifitseeritud välislepingus sätestatud tulumaksuseadusest soodsama määraga tulumaksu kinnipidamisel koos tuludeklaratsiooni vormiga TSD residentsuse tõend senikehtinud vorm TM2 asemel uuel vormil TM3.

Kui väljamakse on dividendid, intressid või litsentsitasu, siis erinevalt senikehtinud vormist TM2, kinnitab tulu saaja soodsama maksumäära kohaldamiseks vormi TM3 osas II, et ta on nimetatud tulu saaja. Täidetakse täpsed andmed saadud tulu kohta (näit dividendi maksva äriühingu nimi, aktsiate ISIN kood, aktsiate arv). Kui välislepingust tuleneva soodsama maksumäära kohaldamiseks piisab residentsuse tõendamisest (pole tegemist dividendide, intresside või litsentsitasuga), siis täidetakse residentsuse tõend samade andmetega, mis on senikehtinud vormil TM2⁴⁴.

⁴³ RTL 2004,86,1356

⁴⁴ Lisas 5

Alates 01.05.2004 jõustus tulumaksuseaduses rida maksuvabastusi mitteresidentidele makstud dividendidele, intressidele ja litsentsitasudele. Tulumaksuseaduses sätestatud maksuvabastuse korral puudub vajadus välislepingu maksusoodustuse kohaldamiseks ning vormi TM3 ei esitata.

Esindajakontol olevate väärtpaberitega seotud väljamaksete puhul on esindajakonto omanikul teatud tingimustel õigus kinnitada tulu saajaid ning nende residentsust vormil TM3⁴⁵, ka ühtse nimekirjana. Seega esindajakonto puhul esitatakse Eesti maksuhaldurile välisriigi maksuhalduri ja tulu saajate kinnitus vaid erandjuhul, täiendava kontrollimise vajadusel.

OÜ Xx töötas Soomes aastal 2006 järjest 7 kuud ning pidi seal maksuma avansilist tulumaksu 116 424 krooni (7440,84 EUR). Juulis 2007, kui OÜ Xx maksis dividende, küsisid nad Soomes makstud tulumaksu Eestis tagasi (TSD lisa 8). Peale seda, kui Soome maksuamet vaatas OÜ Xx-i 2006.aasta kohta esitatud aruanded läbi, otsustas maksuamet tagastada osa avansilist tulumaksu summas 2360,32 EUR-i, millele OÜ sai tagasi 10.01.2008. aastal. Kuna TSD vormis oli välisriigis kinnipeetud või tasutud tulumaksu arvestamine maksulepingu alusel seotud dividendide deklaratsiooniga, siis jaanuari TSD lissasse 8 kantud summa ei kandu TSD vormile.

OÜ-l tekkis küsimus kas nad peavad tagastatud summa deklareerima alles siis, kui nad maksavad dividende või on selleks mingi muu võimalus?

Kuna OÜ töötas Soomes järjest üle 6 kuu siis tekkis tal Soomes püsiv tegevuskoht ja 2006. aasta Soomes teenitud ärikasumilt tuli maksta avansilisi tulumaksu makseid.

Tulumaksuseaduse § 50 lõike 1 alusel maksab residendist äriühing (sealhulgas täis- ja usaldusühing) tulumaksu dividendide või muude kasumieraldistena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis. Tulumaksuga ei maksustata fondiemissiooni korras jaotatud kasumit.

⁴⁵ Lisas 6

Maksustamisele kuuluvad dividendid deklareeritakse väljamaksmisel vormi TSD lisal 7 ja vormil INF1.

Tulumaksuseaduse § 50 lõike 1¹ punkti 4 järgi ei maksustata dividendi lõikes 1 sätestatud tulumaksuga, kui dividendi makstakse residendist äriühingu välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel ja see kasum on tulumaksuga maksustatud. Nimetatud juhul võetakse arvesse ainult tulumaks, mille tasumine oli seaduse või välislepingu alusel kohustuslik (§ 50 lg 1²).

Maksustamisele mittekuuluvate dividendide ja muude kasumieraldiste deklaratsiooni vorm INF 11 täidetakse ja esitatakse juhul, kui residendist äriühing teeb väljamakseid, mida tulumaksuseaduse § 50 lõike 1¹ kohaselt ei maksustata. Vorm INF 11 esitatakse koos deklaratsiooniga INF 1.

Vormi INF 11 tabelis 1 ei näidata vormi TSD lisas 7 kajastatud dividende. Tabel 1 täidetakse residendist äriühingu välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kohta. Vormi INF 11 täitmise juhend on toodud vormil. Tabeli 1 veerus 5 „Dividendi saaja osalus %” märgitakse residendist äriühingu välisriigis asuva püsiva tegevuskoha puhul osaluse suuruseks 100 %. Veerus 6 „Dividendi saamise kuupäev” loetakse tulumaksu tasumise kuupäevaks tulumaksu tasumise või maksuhalduri maksuteate koostamise kuupäev. Veerus 7 märgitakse residendist äriühingu välisriigis asuva püsiva tegevuskoha puhul püsivale tegevuskohale omistatud kasumiosa suurus. Veerus 9 kroonides, vastavalt tehingu toimumise päeval kehtinud Eesti panga pävakursile.

Välisriigis kinnipeetud, tasutud või tasumisele kuuluva tulumaksu saab residendist äriühing tabelis kajastada ainult välisriigi maksuhalduri või maksu kinnipidaja tõendi alusel.

Püsivale tegevuskohale omistatud kasumi suurus ja tasumisele kuuluv tulumaks selgub pärast maksustamisperioodi lõppu, antud juhtumi puhul selgus tegelik tasumisele kuuluv tulumaksukohustus 2007. aasta septembris, mille alusel tagastati osa avansilisest tulumaksust 2008. aasta jaanuaris. 2007. aasta juulis maksis OÜ Eestis välja dividende püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvelt ja vähendas dividendidelt arvatud tulumaksu maksmise kohustust Eestis Soomes makstud avansilise tulumaksu võrra.

Tegelikult välismaal tasutud tulumaks läheb arvesse alles siis, kui see on tagastamatu ja lõplik, mida avansiline tulumaks ei ole. OÜ Xx esitas 2008. aasta dividendide tulumaksu arvestuse ja deklaratsioonide parandused ning selle tõttu suurenes tal 2007. aasta 7. kuus maksukohustus ning arvestati ka intressid.

Välismaalt saadud dividendid maksustatakse tulumaksuga, kuna tulumaksuga maksustatakse kõik dividendid ja muud kasumieraldised, mida residendist füüsiline isik saab välismaa juriidiliselt isikult rahalises või mitterahalises vormis. Samas, kui dividendilt on tulumaks välismaalt kinni peetud või seda makstakse välja kasumist, mis on juba maksustatud juriidilisest isikust väljamaksja tasemel, siis seda dividendi Eestis ei maksustata. Maksuvaba, välismaalt saadud dividendi tuleb igal juhul deklareerida füüsilise isiku tuludeklaratsioonis. (Tulumaksuseaduse §-d 18 ja 44)⁴⁶

Välismaa dividende ei maksustata alates 01.01.2004, kui selle maksmise aluseks olevalt kasumiosalt on tulumaks makstud või kui dividendilt on tulumaks välisriigis kinni peetud (tulumaksuseaduse § 18 lg 11).⁴⁷

Välismaalt saadud maksuvabade dividendide deklareerimine füüsilisele isikule. Residendist füüsiline isik, kes on saanud välismaalt dividende, mida Eestis ei maksustata, on kohustatud selle tulu Eestis deklareerima tuludeklaratsiooni vormi tabelis 8.8. Eestis mittemaksustatavalt tulult välisriigis tasutud tulumaksu Eestis arvesse ei võeta (tulumaksuseaduse § 44 lg 1 ja 3).⁴⁸

Kui näiteks on Eesti osäühingust ettevõtte, kelle üheks osanikuks on Soome ettevõtte siis dividendid maksustatakse TuMs § 29 lg 8 kohaselt üldjuhul tulumaksuga. Kui mitteresidendist juriidilisele isikule kuulub dividendi väljakuulutamise või väljamaksmise ajal vähemalt 20% dividende maksva residendist äriühingu aktsia- või osakapitalist või häälest, saadud dividende tulumaksuga ei maksustata. Osaluse miinimummäär langeb järgnevatel aastatel. Alates 2007. aastast on miinimumosaluseks 15% ja alates 2009.

⁴⁶ <http://www.emta.ee/?id=3183&highlight=dividendid>

⁴⁷ sama

⁴⁸ sama

aastast 10%⁴⁹. Kui dividendi saajale kuulub alla 20% osalusest, tuleb TuMs § 41 punkti 5 kohaselt dividendide väljamaksmisel mitteresidendile tulumaks kinni pidada. Kuna Eesti ja Soome vahel on sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping, saab rakendada 15% maksumäära. Seda aga ainult juhul, kui tulumaksu kinnipidaja esitab Maksu- ja Tolliameti piirkondlikule struktuuriüksusele koos § 40 lõikes 5 nimetatud maksudeklaratsiooniga tulu saajat ja tema residentsust tõendava dokumendi (Rahandusministri 18. juuni 2004. a määrus nr 120 "Residentsuse ja tulu saaja tõendamine välislepingu rakendamiseks". Seega kui Soome äriühingule kuulub alla 20% Eesti äriühingu aktsia- või osakapitalist, siis maksustatakse seda 15 % maksumääraga (Eesti-Soome maksulepingu art 10 lõike 1 punkt b). Kui aga Soome äriühingule kuulub vähemalt 20% Eesti äriühingu aktsia- või osakapitalist, siis Eestis nendelt dividendidelt tulumaksu kinni ei peeta. Mõlemal juhul tuleb siiski maksta äriühingu tulumaks TuMS § 50 lg 1 kohaselt. Nimetatud paragrahvi kohaselt tuleb residendist äriühingul maksta tulumaksu dividendide või muude kasumieraldistena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis. TuMS § 4 lg 1 kohaselt jagatakse maksustatav summa enne maksumääraga korrutamist 0,77-ga. Maksumääraks on 2006-ndal aastal 23%.⁵⁰

Kui üks Eesti firma osanikest (omab 40%) elab residendina Soomes (st on Eesti mitteresident ja deklareerib tulu Soomes), dividendide väljamaksmisel kehtib ettevõtte tulumaksu osas üldkord, olenemata sellest, kes on dividendi saajad (22/78). Teine maks on kinnipeetav tulumaks, mis tuleb veel täiendavalt. Kinni peetakse ainult juhul, kui dividendi saaja on juriidilisest isikust mitteresident, kellel osalus väiksem kui 15%. Seega antud juhul kinnipeetavat maksu ei tule.⁵¹

3.2. Dividendide maksustamine peale Euroopa Liiduga liitumist

2003. aastal mõeldi Eestis selle peale, milline peaks olema tulude maksustamise süsteem seoses Euroopa Liiduga (edaspidi EL) liitumisega ning läbirääkimistel aktsepteeris EL

⁴⁹ Art 3(1)a Euroopa Nõukogu direktiiv, 23. juuli 1990, eri liikmesriikide ematettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (90/435/EMÜ), muudetud nõukogu direktiiviga 2003/123/EÜ 22. detsembril 2003.

⁵⁰ <http://www.rmp.ee/foorum/32/886?HL=dividendid>

⁵¹ <http://www.rmp.ee/foorum/32/2353?HL=dividendid>

Eestis kehtivat tulumaksusustamis süsteemi, kuigi anti mõista, et EL peaks maksunduse osas toimima kui ühtne riik.

Eesti tulumaksuseaduses oli mitmeid sätteid, mis vajasisid muutmist seoses ühinemisega Euroopa Liiduga, hoolimata sellest, et Eestis kehtiv tulumaksusüsteem oli leidnud nii poolehoidu kui vastasseisu. Peamise puudusena oli välja toodud Eesti maksusüsteemi erinevus teistes riikides kehtivatest.

EL-i Nõukogu on võtnud vastu kaks direktiivi, millest üks⁵² reguleerib jaotatud kasumi maksustamist, kui ema- ja tütarettevõtte asuvad erinevates liikmesriikides, teine⁵³ annab võimaluse maksustamise ajutiseks edasilükkamiseks liikmesriikide piire ületavate ühinemiste korral.

2004. aastal vabastati seadusemuudatusega TuMs § 29 lg 8 kohaselt kinnipeetavast tulumaksust mitteresidendist füüsilisele isikule makstavad dividendid, kuna residente ja mitteresidente koheldi Eesti äriühingute dividendide väljamaksmisel erinevalt ning see oli vastuolus ema- ja tütarühingu direktiiviga. Residendist füüsilisele isikule olid dividendid maksuvaba tulu, kuid kuna ühenduse õiguse põhimõtte ütleb, et samas olukorras olevate isikute residentsusest tulenevatel asjaoludel ei ole erinev kohtlemine lubatud, siis vabastati ka mitteresidentidest füüsilistele isikutele makstavad dividendid kinnipeetavast tulumaksust.

Tagasiulatuvalt 01.05. 2004 täiendatud tulumaksuseaduse redaktsiooni kohaselt muudeti osaluste suurust – maksuvabaks dividendid, mida makstakse juriidilistele isikutele, kelle osalus äriühingus ületab 20%.

Euroopa Liiduga liitumisel võttis Eesti endale kohustuse viia oma äriühingute maksustamise süsteem 2009. aastaks kooskõlla Euroopa Liidu ema- ja tütarühingute direktiiviga. Direktiivi põhieesmärgiks on ülepiirilise äriühingute grupi kasumi topeltmaksustamise vältimine. Selleks keelab direktiiv muu hulgas tütarühingult mitteresidendist emaühingule jaotatud kasumilt tulumaksu kinnipidamise.

⁵² 90/435/EMÜ9

⁵³ 90/434/EMÜ

Komisjoni seisukoht oli, et Eesti äriühingute tulumaksu puhul on tegemist kinnipeetava maksuga, mille kohaselt on kinnipeetava maksuga tegu vaid juhul, kui maksukohustus tekib dividendide väljamaksmise tõttu ning maksukohustuslaseks on dividendi saaja.

Maksukohustuslaseks on Eesti mudeli puhul tütarühing ehk dividendi maksja, mitte dividendi saaja. Järelikult ei ole tegemist kinnipeetava maksuga ema-tütre direktiivi mõistes. Maksustamise muutmine aastapõhiseks toob selle asjaolu senisest selgemalt esile.

Tulumaksuseaduse muudatustega viiakse Eesti äriühingute tulumaksuga maksustamise kord ka vormiliselt kooskõlla Euroopa Liidu ema-tütre direktiiviga. Seejuures säilitatakse Eestis alates 2000. aastast kasutusel olnud tulumaksusüsteemi iseloomulikem joon – kui äriühingu kasumit kasutatakse ettevõtluses, siis lükatakse selle maksustamine edasi, kuni kasum viiakse äriettevõttest välja.

Kõrvaldatakse residentist äriühingute ja mitteresidendi Eestis asuva püsiva tegevuskoha ebavõrdne kohtlemine.

Muudatuste tulemusena ei esine Eesti äriühingu tulumaksusüsteemis ühtegi kinnipeetava maksu tunnust.

Tulumaksuseaduse (TuMs) muudatused, mille eesmärk on n-ö 2009. aastal probleem lahendada, on jõudnud Riigikogusse. Selle eelnõu esimene lugemine toimus 23. jaanuaril. 2009. a probleem seisneb nimelt selles, et aastaks 2009 lõpeb Euroopa Liiduga liitumise lepinguga Eestile antud üleminekuperioodi tähtaeg, milleks Eesti peab ema-tütärühingute direktiivi täielikult kohaldama.

Erandina direktiivi 90/435/EMÜ artikli 5 lõikest 1 võib Eesti, kuni ta võtab jaotatud kasumilt tulumaksu, maksustamata seejuures jaotamata kasumit, hiljemalt 31. detsembrini 2008 jätkata selle maksu kohaldamist kasumile, mida Eesti tütarettevõtjad maksavad oma

liikmesriigis asuvatele emaettevõtjatele. ELi peamine etteheide Eestile seoses äriühingute tulumaksuga põhines sellel, et EL käsitles Eesti äriühingute tulumaksu kinnipeetava maksuna.

TuMs muudatustega viiakse Eesti äriühingute tulumaksuga maksustamise kord ka vormiliselt kooskõlla Euroopa Liidu ema- ja tütaräriühingute direktiiviga 90/435/EMÜ (edaspidi ema-tütredirektiiv). Seejuures säilitatakse Eestis alates 2000. aastast kasutusel olnud tulumaksusüsteemi iseloomulikem joon – kui äriühingu kasumit kasutatakse ettevõtluses, siis lükatakse selle maksustamine edasi.

Kuna mitmel korral on ajakirjanduses arutletud selle üle, kas kavandavad muudatused on ikka ELi jaoks piisavad, siis järgnevalt tutvustan Rahandusministeeriumi selgitusi kavandavate muudatuste kohta just sellest aspektist, miks ei ole äriühingute tulumaks kinnipeetav maks.

Äriühingute maksustamise korda muudetakse eesmärgiga tuua ema-tütredirektiiviga vastuolu puudumine senisest selgemalt esile. Muudatuste tulemusena ei saa ka ainult vormist lähtudes Eestile ette heita, et Eesti äriühingu tulumaks on kinnipeetav maks. Samuti on kavandatud muudatused vajalikud äriühingute jaoks, kuna vähendavad halduskoormust (äriühingu tulumaks tuleb deklareerida ja tasuda kord aastas). Samuti soodustavad muudatused Eestisse investeerimist, nt vabastades mitteresidendile makstud dividendid ja litsentsitasud kinnipeetavast tulumaksust.

Eesmärgiga selgemalt esile tuua, et dividend kui selline, ei ole ainus maksubaasi komponent, muudetakse ka välisriigis saadud tulu topeltnmaksustamise vältimise reegleid. Kehtiva süsteemi järgi võib vabastusmeetodi rakendamisel vähendada teatud tingimustele vastava saadud dividendi võrra üksnes jaotatud kasumit. Muudatuste tulemusena võib vähendada kogu maksustatava kasumi summat, mitte ainult maksustatavat jaotatud kasumit. Samuti võimaldab eelnõu maksustatavast summast maha arvata lisaks dividendidele ka likvideerimisjaotise ja äriühingu kapitali vähendamisel või osaluse

tagastamisel või tagasiostmisel saadud väljamaksete osa, mis ületab residendist äriühingu tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksid väljamakse tegija omakapitali.

Samuti muudetakse krediidimeetodi rakendamise reegleid. Erinevalt kehtivast korrast rakendatakse krediidimeetodit mitte ainult dividendide, intresside ja litsentsitasude suhtes, vaid kõikide välisriigis saadud väljamaksete suhtes, millelt on välisriigis tulumaks kinni peetud. Välisriigis kinnipeetud tulumaksu võib maha arvata mitte ainult jaotatud kasumilt tasutavast tulumaksust, vaid kogu maksustatavalt summalt tasutavast tulumaksust.

Lisaks äriühingute maksustamise korrale muudetakse ka mitteresidendile tehtud väljamaksetelt tulumaksu kinnipidamise korda. Nimelt vabastatakse kinnipeetavast tulumaksust mitteresidendile makstud dividendid ja litsentsitasud, olenemata mitteresidendi osaluse suurusest väljamakset tegevas äriühingus.

Muudatuste tulemusena ei esine Eesti äriühingu tulumaksusüsteemis ühtegi kinnipeetava maksu tunnust: maksukohustus ei teki enam üksnes dividendide väljamaksmise tõttu; jaotatud kasum ei ole enam eraldiseisev maksuobjekt, vaid on üks maksubaasi komponentidest. Rahvusvahelises praktikas ei ole kinnipeetava maksu avansilisi makseid olemas, seega ei ole Eesti äriühingu tulumaks kinnipeetav maks.

Kõrvaldades eelnõuga näilise vastuolu ema-tütre direktiiviga (mis esineb, kui lähtuda Eesti süsteemi vormist, mitte sisust), täidab Eesti ka liitumislepingust tuleneva kohustuse viia Eesti äriühingu tulumaksusüsteem kooskõlla ema-tütre direktiiviga.⁵⁴

⁵⁴ <http://www.rmp.ee/uudised/eelnoud/6806?HL=dividendid>

KOKKUVÕTE

Käesolevas töös analüüsiti dividendide maksustamist ja deklareerimist ning sellest tulenevaid probleeme muudatustest ja tõlgendustest lähtuvalt.

Hetkel kehtiv tulumaksuseadus on olnud rakenduses juba üle 7 aasta. Seaduse muutustega kaasnenud üleminekuperiood tõi endaga kaasa hulgaliselt lahendust nõudvaid küsimusi. Olukorra tegi raskemaks see, et poole aasta pealt muudeti tagasiulatuva kehtivusega maksumaksjate jaoks olulisi dividendide erisuste maksustamise paragrahvide sätteid. Muudeti ka seaduse rakendusakte, ka tagasiulatuvalt. Tagasiulatuvalt muudetud tõlgendused ja deklareerimise vormid tõid segadust nii maksumaksjale kui ka maksuhaldurile.

TuMs muudeti 3 korda tagasiulatuvalt, 2005.aasta tagasiulatav muudatus vastuvõtmisega 01.07.2005 viia alates 2005. aasta 1. jaanuarist saadud dividendide väljamaksmise deklareerimine ning nendelt makstud tulumaksu arvestus Lisa 7-lt vormile INF11 oli maksumaksjale probleeme tekitav.

Dividendide maksukohustus arvutatakse dividendide väljakuulutamisel, kuid tegelik maksukohustus tekib dividendide väljamaksmisel. Dividendide maksustamist reguleerib tulumaksuseaduse paragrahv 50 ja väljamakstud dividendid kajastatakse vormi TSD lisas 7. Kuid teatud juhtudel ka vormil INF 11.

Maksumäärade muutumine aastate lõikes, on tekitanud probleeme mitmetele ettevõtetele, kes deklareerisid ühel aastal tütarettevõttelt dividendide saamist ja teisel aastal väljamaksmist. Kuna maksumäär muutus aastate lõikes siis dividendide saamise aastal oli maksumäär suurem kui väljamaksmise aastal ja see tekitas dividendi tulumaksu kohustust vähendava summa, mis on sisuliselt vale. Raamatupidajad kasutasid seda tekkinud tulumaksu kohustuse vähendavat summat järgnevate aastate dividendide tulumaksu

väljamaksmisel ja hilisemate deklaratsiooni paranduste käigus aastate lõikes tekkis tegelikult viimaste aastate dividendidelt arvestatud tulumaksu kohustus.

Euroopa Liiduga liitumisel võttis Eesti endale kohustuse viia oma äriühingute maksustamise süsteem 2009. aastaks kooskõlla Euroopa Liidu ema- ja tütarühingute direktiiviga. Äriühingute maksustamise korda muudetakse eesmärgiga tuua ema-tütredirektiiviga vastuolu puudumine senisest selgemalt esile. Kavandatud muudatused on vajalikud äriühingute jaoks, kuna vähendavad halduskoormust (äriühingu tulumaks tuleb deklareerida ja tasuda kord aastas). Samuti soodustavad muudatused Eestisse investeerimist, nt vabastades mitteresidendile makstud dividendid ja litsentsitasud kinnipeetavast tulumaksust.

Väljamakstavate dividendide mahaarvamisõigused peavad olema vastavuses vabastusmeetodiga ja kasumijaotusotsused vastavuses seda reguleeriva seadusega.

2009. aasta tulumaksuseaduse muudatused toovad kaasa äriühingute maksustamise korra muutused, mille eesmärgiks on selgemalt esile tuua, et dividend kui selline ei ole ainus maksubaasi komponent. Muudetakse välisriigis saadud tulu topeltnmaksustamise vältimise reegleid. Muudatuste tulemusena võib vähendada kogu maksustatava kasumi summat, mitte ainult maksustatavat jaotatud kasumit. Samuti võimaldab eelnõu maksustatavast summast maha arvata lisaks dividendidele ka likvideerimisjaotise ja äriühingu kapitali vähendamisel või osaluse tagastamisel või tagasiostmisel saadud väljamaksete osa, mis ületab residendist äriühingu tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemaksid väljamakse tegija omakapitali.

Lisaks äriühingute maksustamise korrale muudetakse ka mitteresidendile tehtud väljamaksetelt tulumaksu kinnipidamise korda. Nimelt vabastatakse kinnipeetavast tulumaksust mitteresidendile makstud dividendid ja litsentsitasud, olenemata mitteresidendi osaluse suurusest väljamakset tegevas äriühingus.

Muudatuste tulemusena ei esine Eesti äriühingu tulumaksusüsteemis ühtegi kinnipeetava maksu tunnust: maksukohustus ei teki enam üksnes dividendide väljamaksmise tõttu; jaotatud kasum ei ole enam eraldiseisev maksuobjekt, vaid on üks maksubaasi komponentidest. Rahvusvahelises praktikas ei ole kinnipeetava maksu avansilisi makseid olemas, seega ei ole Eesti äriühingu tulumaks kinnipeetav maks.

SUMMARY

Current author of bachelor entitled “The analysis of taxation and declaration 2000-2007”, has been written at National Defense Academy of Estonia in Financial College by Ann Andressoo. The author of bachelor is 38 pages long, consists three chapters and has been written in estonian. The first chapter expand upon the concept of dividends different construals and law of income tax paragraphs short-term changes. The second chapter expand upon declaration of dividends, changes in that order and problems wich are attending with decalaration. The third chapter expand upon taxation of dividends for nonresident inhabitants and taxation of dividends after affiliation with European Union. The subject of research is law of income tax and collectable dividends and analysis of declaration during changes in years 2000-2007. Purpose is to investigate law of income tax and changes in declaration. The way of examination is analysis. Result- in seven years there has been many changes in law of income tax paragraphs which expand upon dividends taxation, in three times retroactively. Most important changes originated from years 2003 and 2005. Significantly changed law of declaration retroactively in year 2005.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. M. Huberg ja I. Raudjärv, 2006, Eesti maksuseadused. Koos rakendusaktidega, õigusaktide kogumik seisuga 1. märts 2006, Lasse Lehise kommentaaridega, Tartu.
2. M. Huberg ja I. Raudjärv, 2005, Eesti maksuseadused. Koos rakendusaktidega, õigusaktide kogumik seisuga 1. märts 2005, Lasse Lehise kommentaaridega, Tartu.
3. M. Huberg ja I. Raudjärv, 2004, Eesti maksuseadused. Koos rakendusaktidega, õigusaktide kogumik seisuga 1. märts 2004, Lasse Lehise kommentaaridega, Tartu.
4. M. Huberg ja I. Raudjärv, 2003, Eesti maksuseadused. Koos rakendusaktidega, õigusaktide kogumik seisuga 1. märts 2003, Lasse Lehise kommentaaridega, Tartu.
5. M. Huberg ja I. Raudjärv, 2002, Eesti maksuseadused. Koos rakendusaktidega, õigusaktide kogumik seisuga 1. märts 2002, Lasse Lehise kommentaaridega, Tartu.
6. M. Huberg ja I. Raudjärv, 2001, Eesti maksuseadused. Koos rakendusaktidega, õigusaktide kogumik seisuga 1. märts 2001, Lasse Lehise kommentaaridega, Tartu.
7. M. Huberg ja I. Raudjärv, 2000, Eesti maksuseadused. Koos rakendusaktidega, õigusaktide kogumik seisuga 1. märts 2000, Lasse Lehise kommentaaridega, Tartu.
8. E. Väari, 2000, Võõrsõnade leksikon, Tallinn.
9. A. Teearu koostaja: E. Krumm, 2005, Ettevõtte finantsjuhtimine, Pegasus.
10. Tulumaksuseadus 15.12.1999 - RT I 1999, 101, 903
11. Tulumaksuseadus 14.06.2000 - RT I 2000, 58, 377
12. Tulumaksuseadus 06.12.2000 - RT I 2000, 102, 667
13. Tulumaksuseadus 24.10.2001 - RT I 2001, 91, 544
14. Tulumaksuseadus 11.12.2002 - RT I 2002, 111, 662
15. Tulumaksuseadus 17.12.2003 - RT I 2003, 88, 587
16. Tulumaksuseadus 20.05.2004 - RT I 2004, 45, 319
17. Tulumaksuseadus 20.04.2005 - RT I 2005, 25, 193
18. Tulumaksuseadus 20.06.2005 - RT I 2005, 36, 277
19. Tulumaksuseadus 31.05.2006 - RT I 2006, 28, 208
20. Äriseadustik 15.02.1995 – RT I 1995, 26/28, 355, RT I, 2002, 3, 6.

21. Articles of the OECD Model Tax Convention on Income and Capital.
<http://www.oecd.org>
22. <http://www.emta.ee/?id=21745&highlight=dividendid> (15.02.2008)
23. <http://www.emta.ee/?id=3183&highlight=dividendid> (15.02.2008)
24. <http://www.emta.ee/?id=1530&highlight=dividendid> (15.02.2008)
25. <https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=12851790> (07.03.2008)
26. <https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=72164> (07.03.2008)
27. <http://www.rmp.ee/uudised/eelnoud/6806?HL=dividendid> (14.03.2008)
28. <http://www.rmp.ee/foorum/32/886?HL=dividendid> (14.03.2008)
29. <http://www.rmp.ee/foorum/32/2353?HL=dividendid> (14.03.2008)

LISA 1 Vorm TSD Lisa 7

LISA 2 Vorm INF11

LISA 3 Vormi TSD Lisa 7 lisalehed 1 ja 2

LISA 4 Vorm INF 1

LISA 5 Vorm TM 3

