

Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu väljatöötamise kavatsus (vabastusmeetodi rakendamise piirang)

Sisukokkuvõte

Tulumaksuseaduse (edaspidi *TuMS*) § 50 lõike 1¹ kohaselt sõltuvad Eesti residendist äriühingu saadud dividendi ning tema välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi topeltmaksustamise vältimise tingimused asjaolust, kas dividendi maksev äriühing või püsiv tegevuskoht asub Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigis (edaspidi *lepinguriik*) või Šveitsi Konföderatsioonis (edaspidi *Šveits*) või kolmandas riigis. Analoogne säte on ka § 53 lõikes 4¹, mille eesmärk on vältida mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuvast püsivast tegevuskohast väljaviidava kasumi topeltmaksustamist.

TuMS § 50 lõike 1¹ ja § 53 lõike 4¹ kohaselt vabastatakse kolmandatest riikidest saadud dividend selle edasimaksmisel tulumaksust vaid juhul, kui dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa või püsivale tegevuskohale omistatud kasum on tulumaksuga maksustatud. Samas madala maksumääraga territooriumil asuvalt juriidiliselt isikult saadud dividendi edasimaksmisel ei saa tulumaksuvabastust, vaid kasutatakse topeltmaksustamise vältimiseks tasaarvestusmeetodit¹ eesmärgiga vältida väga madala maksustamise või mittemaksustamise, mis on tõenäoline tekkima just nendelt territooriumidelt saadud kasumijaotiste puhul. Kuid praktikas selgus, et mittemaksustamine on võimalik ka lepinguriikide ja Šveitsi kaudu.

Lepinguriikide ja Šveitsi puhul piisab vabastusmeetodi² rakendamiseks asjaolust, et dividendi maksev äriühing on lepinguriigi resident ja tulumaksukohustuslane või püsiv tegevuskoht asub lepinguriigis. Seega ei nõuta lepinguriigi ja Šveitsi puhul, et dividendilt, selle aluseks olevalt kasumiosalt või püsivale tegevuskohale omistatud kasumilt oleks tulumaks makstud. Niisiis vabastatakse lepinguriigi või Šveitsi residendist äriühingult saadud dividend ja lepinguriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasum selle edasimaksmisel tulumaksust ka juhul, kui see on eelnevalt maksustamata, mille tulemusena tekib mittemaksustamine. Kuna maksumaksjad kasutavad kõnealust topeltmaksustamise vältimise sätet agressiivses maksuplaneerimises³, et saavutada mittemaksustamist⁴, on vaja seda sätet muuta, et takistada maksudest kõrvalehoidumist.

Arvestades rahvusvahelisi arenguid maksudest kõrvalehoidumise vastu võitlemisel, on Eesti kohustatud tagama, et Eesti kaudu ei saaks maksustamata kasumeid liigutada. Esiteks lubab nõukogu direktiiv 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (edaspidi *ema- ja tütarettevõtjate direktiiv*) vabastusmeetodit rakendada tingimusel, et see ei põhjusta mittemaksustamist. Teiseks maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise ennetamiseks maksulepingutega seotud meetmete rakendamise

¹ Saadud dividendi maksustatakse saaja tasandil, kuid lubatakse eelnevalt tasutud tulumaksu saaja tulumaksukohustusest maha arvata.

² Saadud dividendi lubatakse maha arvata saaja maksubaasist.

³ Mõned maksumaksjad kasutavad keerukaid ja vahel kunstlikke skeeme, kasutades ära maksumäärade erinevusi või ebakõlasid erinevate riikide maksusüsteemide vahel ja korraldades nii, et tulu ei maksustata üheski riigis.

⁴ Dividendide vabastusmeetodi kuritarvitamise skeem: <https://www.aripaev.ee/uudised/2019/02/08/maksuamet-utleb-stopp-sadadele-miljonitele>

mitmepoolse konventsiooni⁵ (MLI) allkirjastamisega võttis Eesti endale kohustuse teha kõik endast olenev, et vältida mittemaksustamise olukordade tekkimist. Ka maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise vastasest projektist (*BEPS projekt*)⁶ tulenevalt on Eestil kohustus takistada maksustamata kasumite vaba ringlemist maailmas. Seega on TuMS § 50 lõike 1¹ ja § 53 lõike 4¹ muutmine hädavajalik.

- I. Probleem, sihtrühm ja eesmärk
- II. Hetkeolukord, uuringud ja analüüsid
- III. Probleemi võimalikud mitteregulatiivsed lahendused
- IV. Probleemi võimalikud regulatiivsed lahendused
- V. Regulatiivsete võimaluste mõjude eelanalüüs ja mõju olulisus
- VI. Kavandatav õiguslik regulatsioon ja selle väljatöötamise tegevuskava

I. Probleem, sihtrühm ja eesmärk

1. Probleemi kirjeldus ja selle tekke põhjus

TuMS § 50 lõike 1¹ ja § 53 lõike 4¹ kohaselt sõltuvad jaotatava kasumi või mitteresidentist juriidilise isiku Eestist asuvast püsivast tegevuskohast väljaviidava kasumi tulumaksuvabastuse tingimused asjaolust, kas selle aluseks olev dividend on saadud lepinguriigi, samuti Šveitsi residentist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult või muu välisriigi residentist äriühingult. Ka püsivale tegevuskohale omistatud kasumi maksuvabastuse tingimused sõltuvad sellest, kas püsiv tegevuskoht asub lepinguriigis, Šveitsis või muus välisriigis. Erinevalt muust välisriigist ei ole lepinguriigi ja Šveitsi puhul tulumaksuvabastuse saamiseks nõuet, et dividendilt oleks tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa või püsivale tegevuskohale omistatud kasum oleks tulumaksuga maksustatud. Lepinguriigist saadud dividendid võivad olla aga makstud välja maksustamata kasumist ning neid Eestisse tuues ja edasi jaotades nad jäävadki maksustamata. Seega võib § 50 lõige 1¹ ja § 53 lõige 4¹, mille eesmärk on topeltnmaksustamise vältimine, põhjustada mittemaksustamise. Tulemuseks on ebavõrdne konkurents Eestis tegutsevate ettevõtjate vahel ning ka maksuvaba raha „pesemine“, mis tekitab teistes EL liikmesriikides Eesti vastu põhjendatud pahameelt. Siinkohal tuleb märkida, et kõnealuste sätetega on üle võetud ema- ja tütarettevõtjate direktiiv⁷, mille põhjenduspunkti 4 kohaselt näeb direktiiv ette konkurentsi seisukohalt neutraalseid maksustamiseskirju. Seega peab Eesti tagama, et TuMS sätted, millega on üle võetud ema- ja tütarettevõtjate direktiiv, on neutraalsed konkurentsi seisukohalt.

Ka Euroopa Kohus leidis 26. veebruari 2019 otsuses kohtuasjades C-116/16 ja C-117/17⁸, et finantsskeemide loomise lubamine, mille ainus eesmärk on saada ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisest tulenevaid maksusoodustusi, ei sobi kokku direktiivi eesmärgiga parandada konkurentsivõimet, ning – vastupidi – kahjustab majanduslikku ühtekuuluvust ning siseturu nõuetekohast toimimist, moonutades konkurentsitingimusi. See on nii isegi juhul, kui maksusoodustuste saamine ei ole tehingute ainus eesmärk. Ema- ja tütarettevõtjate direktiivi eesmärk on otseste maksude valdkonna ühtlustamine, kehtestades konkurentsi seisukohalt

⁵ <http://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>

⁶ 135 riigi koostöö, mille raames lepiti kokku 15 meetmes, mille eesmärk on võidelda maksudest kõrvalehoidumise vastu <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

⁷ <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=260967363>

⁸ <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=D718FC6AEB5F8442710C50F39011FA65?text=&docid=211047&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6917771>

neutraalsed maksustamiseskirjad ning sellega ei kavatsetud takistada liikmesriikidel vajalike meetmete võtmist pettuste ja kuritarvituste vastu võitlemiseks.

Mittemaksustamine võib tekkida nii § 50 lõike 1¹ ja § 53 lõike 4¹ kuritarvitusest ja kunstlike skeemide kasutamisest kui ka olukordades, kus lepinguriigis või Šveitsis on teatud tululiik, nt kasu osaluse võõrandamisest, maksuvaba. Viimasel juhul on tegemist „juhusliku mittemaksustamisega“ (inglise keeles *unintentional non-taxation*), mis tekib riikide maksusüsteemide erinevuse tulemusena. Kui juhuslikku mittemaksustamist ei ole maksuhalduril kehtiva seaduse alusel võimalik takistada, siis kunstlike skeemide puhul saab maksuhaldur tugineda TuMS §-s 5¹ sätestatud üldisele kuritarvituste vastasele sättele. Samas üldise kuritarvituste vastase sätte rakendamine on keerukas, eriti olukorras, kus maksumaksjal ei ole kohustust deklareerida välismaal tasutud tulumaksu. Kui maksuhaldur tuvastab, et tegemist on kunstliku skeemi abil maksudest kõrvalehoidumisega, võib maksumaksja maksuhalduri otsuse kohtus vaidlustada. Teatavasti on kohtuvaidlused väga kulukad ja aeganõudvad mõlema osapoole jaoks, seega muudatus, mille kohaselt saaks maksuvabastust vaid eelnevalt maksustatud dividendi või püsivale tegevuskohale omistatud kasumi puhul, aitaks tagada suuremat õigusselgust nii maksumaksjale kui maksuhaldurile.

Kohtuvaidluse näitena võib siinkohal välja tuua 12. detsembri 2019 Tallinna Ringkonnakohtu otsuse nr 3-18-979.⁹ Riigikohus ei võtnud 18. märtsi 2020. a määrusega kassatsioonikaebust menetlusse, nii et Ringkonnakohtu otsus on jõustunud. Kõnealuse kohtuasja asjaolud on järgmised. X AS soetas 27.03.2014 100% osaluse Hollandi Kuningriigis registreeritud äriühingus Y B.V., tasudes selle eest Malta äriühingule H&P Structured Solutions Ltd 12 203 231 eurot. Osaluse soetamiseks võttis X AS 27.03.2014 laenu 11 455 096 eurot Curaçao pangast United International Bank N.V. X AS-le laekus 27.03.2014 Y B.V.-lt dividendimakse summas 11 455 096 eurot ning X AS tagastas 28.03.2014 Curaçao pangale 27.03.2014 võetud laenusumma 11 455 096 eurot.

X AS deklareeris 2014. a juulis Y B.V.-lt 27.03.2014 saadud dividende summas 11 455 096 eurot (§ 50 lõike 1¹ punktis 1 nimetatud lepinguriigi residendist saadud dividend, mida saab tulumaksuvabalt edasi maksta) ja nende arvelt X AS aktsionäridele 01.07.2014 tehtud väljamakseid summas 700 000 eurot. X AS deklareeris 2015. a juulis 01.07.2015 tehtud dividendide väljamakseid X AS aktsionäridele summas 950 000 eurot. Dividendiväljamaksetelt ei tasutud kummalgi juhul tulumaksu.

Maksuhaldur leidis, et X AS soetas Y B.V. osaluse maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kuna osalus äriühingus ei olnud X AS majandustegevuse jaoks vajalik, vaid selle peamine eesmärk oli vältida järgnevatel perioodidel X AS aktsionäridele dividendide väljamaksmisel ettenähtud tulumaksu tasumist Y B.V.-lt saadud dividendide ulatuses summas 11 455 096 eurot. Kuigi näiliselt olid X AS puhul täidetud TuMS § 50 lõike 1¹ punkti 1 kohaldamise eeldused, siis tegelikkuses ei kohaldu selles normis sätestatud maksuvabastus Y B.V.-lt saadud dividendide edasimaksmisel, kuna Maksu- ja Tolliamet (edaspidi MTA) on tuvastanud äriühingu soetamise maksueelise saamise eesmärgil. MTA rakendas maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) § 84 (Maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtavad tehingud ja toimingud), kuna tol ajal ei olnud tulumaksuseaduses üldist kuritarvituste vastast sätet. Nii Tallinna Halduskohus kui ka Tallinna Ringkonnakohtus asusid samale seisukohale nagu MTA.

Kuna X AS-l ei olnud õigust kasutada Y B.V.-lt 27.03.2014 saadud dividende 11 455 096 eurot TuMS § 50 lõike 11 punkti 1 kohase maksuvabastuse alusena ega maksta aktsionäridele 2014. a juulis maksuvabalt välja 700 000 eurot ja 2015. a juulis 950 000 eurot, siis oli tal kohustus

⁹ <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=260967363>

arvestada, deklareerida ja tasuda tulumaksu 2014. a juulis 186 075,95 eurot ($700\,000 \times 21/79$) ja 2015. a juulis 237 500 eurot ($950\,000 \times 20/80$). Antud juhul ei tõendanud X AS, et saadud dividendid või nende aluseks olev kasum oleks eelnevalt maksustatud, seega kui maksustamise nõue tuleneks TuMS-st, tekiks X AS-l kohe tulumaksukohustus ning ei oleks vajadust kohtuvaidluseks. Lisaks ei tekiks maksumaksjal üldse kiusatust sellist skeemi kasutada, kuna sellel ei oleks mõtet, kui TuMS-es oleks nõue, et tulumaksuvabastuse saamiseks peab dividend, selle aluseks olev kasum või püsivale tegevuskohale omistatud kasum olema maksustatud. Nii MTA kui maksumaksja saaksid palju aega kokku hoida ning maksumaksjal jääksid suured kulud kandmata, näiteks, skeemi raames makstud tasud ning kuna tegemist oli ettevõtlusega mitteseotud kuludega, siis ka nendelt tasutav tulumaks. Samuti riigilõivud ja esinduskulud summas 22 791 eurot. Lisaks jääks maksumaksjal maksmata maksunõustajale selle skeemi eest tasutud 60 000 eurot ning sellelt ettevõtlusega mitteseotud kulult tasutud tulumaks. Maksunõustaja esitatud arve summas 60 000 eurot selgitab väga hästi maksunõustajate suurt vastasseisu kavandatavale muudatusele.

Kui eeltoodud skeemi puhul oleks lisaks maksueelise saamisele mõni muu eesmärk, ei oleks MTA saanud tugineda MKS §-le 84 ning maksumaksjal oleks võimalik maksuvabalt dividendi jaotada summas 11 455 096 eurot, mis on ka eelnevalt maksustamata. See tähendab, et ainuüksi ühe skeemi tulemusena jääks riigil saamata tulumaksu summas 2 863 774. Seetõttu on oluline sätestada TuMS § 50 lõike 1¹ punktides 1 ja 2 ning § 53 lõike 4¹ punktis 1, et saadud dividendi saab maksuvabalt edasi jaotada üksnes juhul, kui dividend, selle aluseks olev kasum või püsivale tegevuskohale omistatud kasum on eelnevalt maksustatud.

2. Sihtrühm

Mõjutatud isikud on Eesti residendist äriühingud, kellel on vähemalt 10% lepinguriigi või Šveitsi residendist äriühingu aktsiatest, osadest või häältest või kellel on lepinguriigis või Šveitsis püsiv tegevuskoht. Selle kohta ei ole andmeid, kui palju selliseid äriühinguid Eestis on. Lisaks on mõjutatud mitteresidendist juriidilised isikud, kellele kuulub Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu vähemalt 10% lepinguriigi või Šveitsi residendist äriühingu aktsiatest, osadest või häältest.

Statistikaameti andmetel oli Eestis 2019. aasta seisuga 133 784 majanduslikult aktiivset ettevõtet.¹⁰ Siinkohal tuleb aga märkida, et see arv hõlmab ka füüsilisest isikust ettevõtjaid. Kui jätame need välja, siis majanduslikult aktiivseid äriühinguid on 111 592 ja välismaa äriühingu filiaale on 227. Maksu- ja Tolliameti andmetel on mitteresidendist juriidilise isiku Eestis registreeritud püsivaid tegevuskohti 286.

3. Eesmärk ja saavutatava olukorra kirjeldus

Kavandatava muudatuse eesmärk on tagada, et vabastusmeetodit rakendatakse ainult eesmärgipäraselt, st topeltmaksustamise vältimiseks. Seega saab muudatuse tagajärjel tulumaksuvabastust saadud dividendile vaid juhul, kui dividend või selle aluseks olev kasum on eelnevalt maksustatud. Maksustamata dividendi või selle aluseks oleva kasumi puhul tulumaksuvabastus ei kohaldu. Analoogselt vabastatakse muudatuse tulemusena püsivale tegevuskohale omistatud kasum Eestis tulumaksust vaid tingimusel, et kasum on püsiva tegevuskoha asukohariigis maksustatud.

¹⁰ <https://www.stat.ee/68773?highlight=vorm>

II. Hetkeolukord

4. Kehtiv regulatsioon

TuMS § 50 lõike 1¹ kohaselt ei maksustata dividendi tulumaksuga, kui:

- 1) dividendi maksev residendist äriühing on saanud väljamakse aluseks oleva dividendi lepinguriigi või Šveitsi residendist ja **tulumaksukohustuslasest** äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ja talle kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 10% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häälttest;
- 2) dividendi makstakse residendist äriühingu lepinguriigis või Šveitsis **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 10% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häälttest 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**.

TuMS § 53 lõike 4¹ kohaselt ei maksustata püsivast tegevuskohast väljaviidud kasumit, mille aluseks on püsiva tegevuskoha kaudu või püsiva tegevuskoha arvel saadud dividend, kui dividendi saajale kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 10% dividendi maksnud äriühingu aktsiatest, osadest või häälttest ja kui:

- 1) dividend saadi lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja **tulumaksukohustuslasest** äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing);
- 2) dividend saadi punktis 1 nimetamata välisriigi äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ja **dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud**.

Seega vabastatakse lepinguriigi ja Šveitsi puhul edasimakstav dividend ja püsivale tegevuskohale omistatud kasum tulumaksust igal juhul, kuid kolmandate riikide puhul saab tulumaksuvabastust vaid tingimusel, et dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa või püsivale tegevuskohale omistatud kasum on tulumaksuga maksustatud. Niisiis täidab vabastusmeetod kolmandate riikide puhul oma eesmärgi vältida topeltnmaksustamist. Samas lepinguriikide ja Šveitsi puhul on vabastusmeetodi rakendamine liiga lai ning võib põhjustada mittemaksustamist, kuna hetkel ei ole maksumaksjatel lepinguriikidest saadud dividendide ega kasumi puhul üldse tõendamiskohustust, et dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa või püsivale tegevuskohale omistatud kasum on tulumaksuga maksustatud. Lepinguriigist ja Šveitsist saadud dividendide üle puudub praegu igasugune kontroll, sest maksumaksjad peavad deklareerima vaid dividendi netosumma.

Kuna asjaolu, et äriühing on lepinguriigi või Šveitsi resident ei taga, et dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud, võivad lepinguriigist või Šveitsist saadud dividendid olla välja makstud maksustamata kasumist ning neid Eestisse tuues ja edasi jaotades nad jäävadki maksustamata. Tulemuseks on ebavõrdne konkurents Eestis tegutsevate ettevõtjate vahel ning ka maksuvaba raha „pesemine“, mis tekitab teistes EL liikmesriikides Eesti vastu põhjendatud pahameelt. Lisaks ei täida Eesti OECD liikmena võetud kohustust takistada maksuvaba kasumi liikumist Eesti kaudu.

Eestis dividendi üldjuhul füüsilisest isikust dividendisaaja tuluna ei maksustata. Teistes lepinguriikides on dividend aga füüsilise isiku maksustatav tulu ning reeglina peab tulumaksu väljamakse tegemisel kinni dividendi maksja. Asjaolu, et Eesti füüsilise isiku tasandil dividendi ei maksusta, tähendab, et lepinguriigist võib Eesti äriühingu kaudu maksuvaba dividendi saada ka füüsiline isik. Tulemuseks on Eesti dividendisaajatest füüsiliste isikute ebavõrdne kohtlemine.

TuMS § 50 lõike 1¹ punktidega 1 ja 2 on üle võetud ema- ja tütarühingute direktiivi artikli 4 lõike 1 punkt a, mille kohaselt ei maksusta emaettevõtja residendiriik kasumit, mille emaettevõtja või selle püsiv tegevuskoht saab tulenevalt emaettevõtja seotusest oma tütarettevõtjaga. Ema- ja tütarühingute direktiivi on täiendatud kuritarvituste vastaste sätetega, mis lisati direktiividega 2014/86/EL ja 2015/121/EL. Direktiivi 2014/86/EL põhjenduspunkti 2 kohaselt ei tohi direktiivist 2011/96/EL saadav kasu viia topeltmaksuvabastuse andmiseni ning seega eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjatest koosnevatele gruppidele soovimatu maksusoodustuse andmiseni võrreldes sama liikmesriigi äriühingute gruppidega. Seega võimaldades vabastust lepinguriigist ja Šveitsist saadud dividendile peab Eesti veenduma, et dividendi aluseks olev kasum on maksustatud. Sellest tulenevalt peab Eesti muutma TuMS § 50 lõike 1¹ punkte 1 ja 2 tagamaks, et tulumaksuvabastust saab vaid juhul, kui dividend või kasum on eelnevalt maksustatud. Analoogselt on vaja muuta ka § 53 lõike 4¹ punkti 1.

5. Kaasatud osapooled

Väljatöötamiskavatsus on koostatud koostöös Maksu- ja Tolliametiga.

III. Probleemi võimalikud mitteregulatiivsed lahendused

6. Kaalutud võimalikud mitteregulatiivsed lahendused

Probleem seisneb asjaolus, et Eesti vabastab tulumaksust tütarühingult saadud dividendi ja püsivale tegevuskohale omistatud kasumi ka juhul, kui dividend, selle aluseks olev kasum või püsivale tegevuskohale omistatud kasum ei ole eelnevalt maksustatud. Seega tekib topeltmaksustamise vältimise asemel hoopis mittemaksustamine, mida maksumaksjad saavad kasutada agressiivseks maksuplaneerimiseks. Ainus võimalus lahendada kõnealust probleemi on sätestada tulumaksuvabastuse saamiseks lisatingimused. Maksumaksjale saab panna täiendava tõendamiskohustuse vaid seadusega. Seega ei ole võimalik lahendada kõnealust probleemi mitteregulatiivselt.

IV. Probleemi võimalikud regulatiivsed lahendused

7. Välisriigid, mille regulatiivseid valikuid probleemi lahendamiseks on analüüsitud või on kavas seaduseelnõu koostamisel analüüsida (koos põhjendusega)

Väljatöötamiskavatsuse koostamisel on analüüsitud EL liikmesriikide regulatiivseid valikuid EL-s asuvalt tütarühingult saadud dividendi topeltmaksustamise vältimisel. Kuigi see on reguleeritud ema- ja tütarühingute direktiiviga, annab direktiiv liikmesriikidele teatud valikuvõimalused, mistõttu EL-s asuvalt tütarühingult saadud dividendi topeltmaksustamise vältimise tingimused on liikmesriikides siiski erinevad.

Kuigi ema- ja tütarettevõtjate direktiiv pakub topeltmaksustamise vältimiseks nii vabastus¹¹- kui tasaarvestusmeetodit¹², rakendab viimast üksnes üks EL liikmesriik (Iirimaa). Kõikides teistes EL liikmesriikides rakendatakse vabastusmeetodit. Sarnaselt Eestiga rakendatakse vabastusmeetodit veel 13 EL liikmesriigis (Bulgaaria, Horvaatia, Küpros, Taani, Saksamaa, Ungari, Itaalia, Läti, Leedu, Malta, Slovakkia, Sloveenia¹³ ja Soome). See tähendab, et nendes liikmesriikides rakendatakse vabastusmeetodit EL liikmesriigi residentist tütarühingult saadud dividendile tingimusel, et dividendi maksev äriühing on tulumaksukohustuslane oma residentriigis. Vabastusmeetodit ei rakendata, kui tütarühingul oli võimalus dividendi oma maksustatavast tulust maha arvata. Lisaks kehtib üldine kuritarvituste vastane säte, mis on sarnane TuMS §-ga 5¹. Samas erinevalt Eestist maksustatakse enamikes EL liikmesriikides füüsilisele isikule makstud dividendi. Seega kui maks jääb maksmata äriühingute tasandil, maksustatakse dividendi lõpuks füüsilise isiku tasandil. Eesti ei maksusta füüsilisele isikule makstud dividendi, seega kui dividend jääb äriühingute tasandil maksustamata, saab seda maksuvabalt ka füüsiline isik. Seetõttu on Eesti puhul eriti oluline tagada, et maksustamata dividendi ei saaks maksuvabalt edasi maksta.

10 EL liikmesriiki on kasutanud ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 3 lõike 2 punktis b sätestatud võimalust mitte kohaldada vabastusmeetodit, kui vabastuse saamiseks vajalikku osalust ei säilitata vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul (Prantsusmaa, Kreeka, Poola) või vähemalt üheaastase katkematu perioodi jooksul (Austria, Belgia, Tšehhi, Luksemburg, Portugal, Rumeenia, Hispaania).

Mõnedes liikmesriikides on kehtestatud nõue, et dividendi maksva tütarühingu kasum peab olema maksustatav teatud miinimummääraga, nt Hispaanias vähemalt 10% määraga ning Portugalis määraga, mis ei ole väiksem kui 60% Portugali tulumaksu nominaalmäärast (hetkel 21%), välja arvatud juhul, kui tütarühing vastab äritegevuse nõuetele.

Hollandis saab rakendada vabastusmeetodit, kui on täidetud 5% osaluse nõue ning vähemalt üks järgmistest kriteeriumidest:

- emaühing omab osalust kavatsusega saada tulu, mis on kõrgem tavalisest passiivsest investeringust saadud tulust (see kriteerium ei ole täidetud, kui vähemalt 50% tütarühingu varadest koosneb osalustest, mis on väiksemad kui 5%, või kui tütarühing tegutseb kui liisingu-, litsentsimis- või kontserni finantseerimisettevõtja);
- tütarühingu otsesed ja kaudsed varad sisaldavad vähem kui 50% passiivseid varasid, mida maksustatakse määraga, mis on madalam kui 10% (passiivne vara on ettevõtluse jaoks ebavajalik vara);
- tütarühingu efektiivne tulumaksumäär on vähemalt 10%.

8. Regulatiivsete võimaluste kirjeldus

1. Tingimus, et dividend või selle aluseks olev kasum peab olema maksustatud

Tagamaks, et dividend või püsivale tegevuskohale omistatud kasum vabastatakse tulumaksust vaid juhul, kui dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa või püsivale tegevuskohale omistatud kasum on tulumaksuga maksustatud, tuleb kehtetuks tunnistada TuMS §

¹¹ Tütarühingult saadud dividendi lubatakse maha arvata emaühingu maksubaasist.

¹² Tütarühingult saadud dividendi maksustatakse emaühingu tasandil, kuid lubatakse eelnevalt tasutud tulumaksu emaühingu tulumaksukohustusest maha arvata.

¹³ Sloveenial on erinevalt Eestist täpsustus, et äriühing peab olema tulumaksukohustuslane ilma valiku- või vabastamisvõimaluseta.

50 lõike 1¹ punktid 1 ja 2. Selle tulemusena ei saa enam tingimusteta maksuvabastust, kui dividendi maksev tütarühing või püsiv tegevuskoht asub lepinguriigis või Šveitsis.

Lisaks tuleb muuta TuMS § 50 lõike 1¹ punkti 3 järgmiselt:

„3) dividendi maksev äriühing on saanud väljamakse aluseks oleva dividendi äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing), mille aktsiatest, osadest või häältest kuulus talle dividendi saamise ajal vähemalt 10%, ja dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud;“.

Muudatuse tulemusena hõlmab TuMS § 50 lõike 1¹ punkt 3 nii lepinguriigist kui ka kolmandatest riikidest saadud dividende. Seega tuleb maksumaksjal maksuhalduri nõudmisel tõendada, et saadud dividendilt on tulumaks kinni peetud või dividendi aluseks olevalt kasumiosalt on tulumaks makstud. Tõendiks sobib teise riigi maksuhalduri tõend või maksu kinnipidaja tõend. Muudatus on kavandatud nii, et maksumaksja peab tõendi esitama vaid juhul, kui Maksu- ja Tolliamet palub seda teha. **Eesti-siseste dividendide puhul näeb Maksu- ja Tolliamet reeglina ise, kas dividendi aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud. Seega ei tule maksumaksjal Eesti-siseste dividendide puhul üldjuhul tõendit esitada.**

TuMS § 50 lõike 1¹ punkti 4 ei ole vajadust muuta, kuna selle kehtiv sõnastus juba hõlmab nii lepinguriigis kui ka muus välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumit.

Sarnaseid muudatusi on vaja teha ka §-s 53, mis reguleerib mitteresidentist juriidilise isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha maksustamist. Seega tuleb tunnistada kehtetuks § 53 lõike 4¹ punkt 1 ning jätta § 53 lõike 4¹ punktist 2 välja tekstiosa „punktis 1 nimetamata välisriigi“. Selle tulemusena oleks § 53 lõike 4¹ sõnastus järgmine:

„(4¹) Püsivast tegevuskohast väljaviidud kasumit, mille aluseks on püsiva tegevuskoha kaudu või püsiva tegevuskoha arvel saadud dividend, ei maksustata lõikes 4 sätestatud tulumaksuga, kui dividendi saajale kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 10% dividendi maksnud äriühingu aktsiatest, osadest või häältest ja kui:

1) Kehtetu

2) dividend saadi äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ja dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud.“

On olemas mitu alternatiivi, kuidas tõlgendada väljendit „selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud“.

Esiteks on võimalik aluseks võtta majandusaasta aruande kasum enne tulumaksustamist. Kui tütarühingu riigis lubatakse teha maksustamisele kuuluvast kasumist täiendavaid mahaarvamisi või soodustusi, mis vähendavad maksubaasi, käsitatakse maksustatud kasumina äriühingu majandusaasta aruande kasumit enne maksuarvestuses lubatavate mahaarvamiste tegemist.

Näide

Eesti äriühingu välisriigis asuva tütarühingu majandusaasta aruande kasum on 1 miljon eurot. Tütarühing jaotab Eesti äriühingule 700 000 eurot dividendi. Tütarühingu residentiriigi õigusaktide kohaselt sai tütarühing teha maksustatavast kasumist mahaarvamisi ning maksustatav kasum pärast mahaarvamiste tegemist on 500 000 eurot. Kuna maksustatud kasumina käsitatakse äriühingu majandusaasta aruande kasumit, saab Eesti äriühing maksuvabalt jaotada 700 000 eurot.

Teine alternatiiv on lähtuda tuludeklaratsioonist ning käsitada maksustatava kasumina vaid summat, millelt on realselt tulumaks makstud. See tähendab, et eelneva näite puhul saaks Eesti äriühing maksuvabalt jaotada 500 000 eurot.

Teine alternatiiv on tõhusam ja aitaks paremini vältida topeltmaksuvabastusi ja maksuplaneerimise võimalusi. See on pigem haruldane, et kogu majandusaasta kasum võrdub maksustatud kasumiga, kuna riigid, kes kasutavad traditsioonilist tulu maksustamise süsteemi, kus maksustatakse ettevõtja kasumit majandusaastapõhiselt, võimaldavad reeglina ettevõtjal maksubaasi mitmel viisil vähendada (näiteks varade kiirendatud amortiseerimise, osaluse võõrandamisest saadud kasu vabastamise, teatud kulude mitmekordse mahaarvamise ja teatud tulude väiksema määraga maksustamise teel).

Esimene alternatiiv võimaldaks saada maksuvabastust kogu majandusaasta aruande kasumi ulatuses ka olukorras, kus suurem osa majandusaasta aruande kasumist on maksustamata. Arvestades Eesti kohustust tagada, et topeltmaksustamise vältimise säte ei põhjusta mittemaksustamist, oleks õige lähtuda teisest alternatiivist. See tagab ka suurema õigusselguse nii maksumaksjale kui maksuhaldurile, kuna agressiivse maksuplaneerimise võimalused oleksid minimaalsed.

2. Tingimus, et osalust peab hoidma 1 või 2 aastat

Paljudes EL liikmesriikides kasutatakse agressiivse maksuplaneerimise vältimiseks tingimust, et edasimakstava dividendi tulumaksuvabastuse saamiseks peab vähemalt 10% osaluse hoidmise nõue olema täidetud vähemalt ühe¹⁴- või kaheaastase¹⁵ katkematu perioodi jooksul. Ka Eesti tulumaksuseadust saaks täiendada sellise nõudega. Selleks tuleks muuta § 50 lõike 1¹ punkte 1 ja 3 järgmiselt:

„(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 10% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häältest vähemalt üheaastase (alternatiivina kaheaastase) katkematu perioodi jooksul;

3) dividendi maksev äriühing on saanud väljamakse aluseks oleva dividendi punktis 1 nimetatud välisriigi äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ja talle kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 10% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häältest vähemalt üheaastase (alternatiivina kaheaastase) katkematu perioodi jooksul ning dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud;“

Lisaks tuleks muuta § 53 lõiget 4¹ järgmiselt:

„(4¹) Püsivast tegevuskohast väljaviidud kasumit, mille aluseks on püsiva tegevuskoha kaudu või püsiva tegevuskoha arvel saadud dividend, ei maksustata lõikes 4 sätestatud tulumaksuga, kui dividendi saajale kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 10% dividendi maksnud äriühingu aktsiatest, osadest või häältest vähemalt üheaastase (alternatiivina kaheaastase) katkematu perioodi jooksul ja kui:

1) dividend saadi lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing);

2) dividend saadi punktis 1 nimetatud välisriigi äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga

¹⁴ Austria, Belgia, Tšehhi, Luksemburg, Portugal, Rumeenia, Hispaania.

¹⁵ Prantsusmaa, Kreeka, Poola.

territooriumil asuv äriühing) ja dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud.“

See muudatus aitaks võidelda kunstlike skeemide vastu, nagu oli näiteks ülal mainitud 12. detsembri 2019 Tallinna Ringkonnakohtu otsuses nr 3-18-979.¹⁶ Samas ei hoia antud muudatus ära skeeme, mille puhul on maksumaksjal võimalik mittemaksustamise saavutamise eesmärgil oodata üks või kaks aastat. Lisaks ei takista antud muudatus mittemaksustamise olukordi, mis ei teki täielikult kunstliku skeemi tagajärjel. Samuti ei lahenda selline muudatus püsivale tegevuskohale omistatud kasumi võimaliku mittemaksustamise probleemi.

Samas võib selle muudatuse tagajärjel vabastusmeetodi rakendamise õigusest ilma jääda ka äriühing, kes saab dividendi, mille aluseks olev kasumiosa on maksustatud, kuid mingitel maksudega mitteseotud põhjustel tuleb äriühingul osalus võõrandada enne ühe- või kaheaastase perioodi möödumist.

Sellist tingimust on ka keeruline praktikas rakendada, kuna Euroopa Kohtu otsuse¹⁷ kohaselt peab maksumaksjale andma tulumaksuvabastust ka juhul, kui osaluse hoidmise tingimus ei ole veel täidetud. Kuna direktiiv ei näe ette reegleid, kuidas tagada, et osaluse hoidmise nõue tulevikus täidetakse, saavad liikmesriigid ise selliseid reegleid oma seaduses sätestada. Näiteks, mõnes liikmesriigis peab maksumaksja võtma kohustuse hoida osalust vähemalt 1 või 2 aastat. Maksuhaldur peab kontrollima, kas maksumaksja on täitnud oma osaluse hoidmise kohustust ning kui selgub, et ei ole, peab maksumaksja maksma tasumata jäänud tulumaksu.

3. Dividendi maksustamine füüsilise isiku tasandil

Enamikes EL liikmesriikides maksustatakse dividendi ka füüsilise isiku tasandil. Et tagada dividendi ühekordne maksustamine, võiks maksustada ka Eestis füüsilise isiku saadud dividendi, vältides topeltmaksustamist vabastus- või tasaarvestusmeetodi abil. Selline muudatus aitaks ära hoida olukorra, kus maksustamata dividend jõuab lõpuks füüsilise isiku kätte ja jääbki maksustamata.

Hetkel reguleerib füüsilise isiku dividendi maksustamist TuMS § 18, mille lõike 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga kõik dividendid ja muud kasumieraldised, mida residendist füüsiline isik saab välismaa juriidiliselt isikult rahalises või mitterahalises vormis. Eesti residendist äriühingult saadud dividendi ei maksustata¹⁸, kuna eeldatakse, et Eesti äriühing maksab kasumi jaotamisel igal juhul tulumaksu. Samas olukorras, kus Eesti residendist äriühing maksab edasi lepinguriigist või Šveitsist saadud dividendi, ei maksa Eesti äriühing tulumaksu ja võib juhtuda, et see dividend või selle aluseks olev kasum on ka eelnevalt maksustamata. Seetõttu tuleks maksustada füüsilise isiku tuluna ka Eesti residendist äriühingult saadud dividend. Selleks on vaja välja jätta TuMS § 18 lõikest 1 sõna „välismaa“. Muudatuse tulemusena oleks TuMS § 18 lõike 1 sõnastus järgmine:

„(1) Tulumaksuga maksustatakse kõik dividendid ja muud kasumieraldised, mida residendist füüsiline isik saab juriidiliselt isikult rahalises või mitterahalises vormis.“

Füüsilise isiku välismaalt saadud dividendi puhul välditakse hetkel topeltmaksustamist

¹⁶ <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=260967363>

¹⁷ Euroopa Kohtu 17. oktoobri 1996 otsus kohtuasjades C-283/94, C-291/94 and C-292/94

¹⁸ Erandina maksustatakse füüsilise isiku Eestist saadud dividendi, kui regulaarselt makstav dividend kuulub maksustamisele äriühingu tasandil 14% tulumaksuääruga. Sel juhul peetakse füüsilisele isikule makstavalt dividendilt tulumaksu 7%.

vabastusmeetodi abil. TuMS § 18 lõike 1¹ kohaselt ei maksustata dividendi tulumaksuga, kui selle maksmise aluseks olevalt kasumiosalt on tulumaks makstud või kui dividendilt on tulumaks välisriigis kinni peetud. Samadel tingimustel tuleks vabastada tulumaksust ka Eesti äriühingult saadud dividend. Selleks on vaja välja jätta TuMS § 18 lõikest 1¹ sõna „välisriigis“. Muudatuse tulemusena oleks TuMS § 18 lõike 1 sõnastus järgmine:

„ (1¹) Dividendi ei maksustata tulumaksuga, kui selle maksmise aluseks olevalt kasumiosalt on tulumaks makstud või kui dividendilt on tulumaks kinni peetud.“

Alternatiivina võiks kaaluda topeltnmaksustamise vältimist kaudse tasaarvestusmeetodi abil. See tähendab, et dividendi maksustatakse füüsilise isiku tuluna, kuid dividendilt tasutavast tulumaksust lubatakse maha arvata dividendilt kinnipeetud tulumaks, dividendi aluseks olevalt kasumiosalt makstud tulumaks ning ka tulumaks, mis on tasutud dividendi maksva äriühingu tütarettevõtja ning mistahes madalama astme tütarettevõtja kasumi osalt, mis on seotud füüsilisele isikule makstud dividendiga. Erinevalt vabastusmeetodist tagaks tasaarvestusmeetod, et kõik Eesti residendist füüsilisest isikust investorid maksavad dividendilt vähemalt 20% tulumaksu sõltumata sellest, kas investeeritakse Eesti äriühingutesse või välismaale. Samas on kaudse tasaarvestusmeetodi rakendamine üsna keeruline, kuna füüsiline isik peab esitama tõendi nii dividendi maksva äriühingu tasandil kui ka selle äriühingu tütarettevõtja ning mistahes madalama astme tütarettevõtja kasumilt makstud tulumaksu kohta. Paljud füüsilised isikud on väikse osalusega investorid ning sellises olukorras võib tõendite kättesaamine olla üsna keeruline.

Siinkohal tuleb ka arvestada, et hetkel loetakse dividendi investeerimiskonto sissemaksiks ning dividendi arvel võib investeerimiskontolt maksuvabalt väljamakseid teha. Kui rakenduks kaudne tasaarvestusmeetod, siis tuleks teha muudatusi ka investeerimiskonto regulatsioonis. Nimelt ei tohiks käsitada dividendi investeerimiskonto sissemaksena ning väljamakse tegemisel tuleks tasuda dividendilt tulumaksu, aga maksumaksjal peab olema võimalus dividendilt, selle aluseks olevalt kasumilt ning dividendi maksva äriühingu tütarettevõtja ning mistahes madalama astme tütarettevõtja kasumilt makstud tulumaksu maha arvata. Samas dividendi saamise hetke ja investeerimiskontolt väljamakse tegemise hetke vahel võib olla möödunud palju aega. See tähendab, et maksumaksja peaks deklareerima saadud dividendi selle saamise hetkel ning veenduma, et tal on kõik vajalikud tõendid kohe olemas.

See alternatiiv suurendab märkimisväärselt füüsilisest isikust investorite halduskoormust. Lisaks lahendab see mittemaksustamise probleemi üksnes olukorras, kus Eesti äriühing maksab dividendi edasi füüsilisele isikule. Kui dividendi makstakse edasi äriühingule, jääb mittemaksustamise probleem alles.

4. Kokkuvõte

Eeltoodust lähtudes võib järeldada, et esimese alternatiivina välja pakutud lahendus, mille kohaselt saab vabastusmeetodit rakendada vaid tingimusel, kui dividend või selle aluseks olev kasumiosa või püsivale tegevuskohale omistatud kasum on tulumaksuga maksustatud, täidab paremini oma eesmärgi, kuna aitab ära hoida kõiki olukordi, kus esineb mittemaksustamine. Samas ei jää maksumaksja tulumaksuvabastusest ilma olukorras, kus mittemaksustamist ei esine.

Kavandatud muudatus ei piira põhiseadusest tulenevaid põhiõigusi ja vabadusi. Kavandatud muudatus puudutab TuMS sätteid, millega on üle võetud ema- ja tütarettevõtjate direktiiv¹⁹. Direktiivi põhjenduspunkti 3 kohaselt on selle eesmärk vabastada dividendid ja muud kasumijaotised, mida tütarettevõtjad maksavad oma emaettevõtjatele maksude kinnipidamisest, ning kaotada ära sellise tulu topeltmaksustamine emaettevõtja tasemel. Selleks on direktiivis ette nähtud kaks meetet:

- 1) olukorras, kus emaettevõtja saab oma seose tõttu tütarettevõtjaga jaotatud kasumit, peab emaettevõtja liikmesriik kas hoiduma sellise kasumi maksustamisest (vabastusmeetod) või lubama sellist kasumit maksustades emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud äriühingu tulumaksust, mis seondub nimetatud kasumiga (tasaarvestusmeetod);
- 2) tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatav kasum tuleb vabastada kinnipeetavast maksust.

Kavandatud muudatus puudutab esimest meetet. Eesti valis direktiivi ülevõtmisel topeltmaksustamise vältimise meetodiks vabastusmeetodi. Direktiivi kohaselt tuleb tütarettevõtjalt saadud dividend vabastada tulumaksust emaettevõtja tasandil, kui on täidetud järgmised tingimused:

- 1) emaettevõtjal on vähemalt 10% osalus teise liikmesriigi samadele tingimustele vastava äriühingu kapitalis;
- 2) liikmesriigi äriühing on maksuresident EL liikmesriigis ning kuulub ilma valiku- või vabastamisvõimaluseta maksustamisele ühega direktiivi I lisa B osas loetletud maksudest või muu maksuga, millega nimetatud maksud võidakse asendada.

Lisaks võimaldab direktiiv kehtestada tingimuse, et vähemalt 10% osalust peab hoidma vähemalt kaheaastase katkematu perioodi jooksul.

Eesti on üle võtnud kõnealused direktiivi sätted järgmiselt:

Dividendi ei maksustata tulumaksuga, kui dividendi maksev residentist äriühing on saanud väljamakse aluseks oleva dividendi lepinguriigi või Šveitsi **residentist ja tulumaksukohustuslasest** äriühingult (välja arvatud madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ja talle kuulus dividendi saamise ajal vähemalt 10% nimetatud äriühingu aktsiatest, osadest või häälest.

Seega ei ole Eesti üle võtnud direktiivi osa, mille kohaselt ei tohiks äriühingul olla valiku- või vabastamisvõimalust tulumaksu tasumise osas ning nõuab hetkel vaid seda, et tütarettevõtja oleks resident ja tulumaksukohustuslane. Tulumaksukohustuslaseks peetakse ka sellist äriühingut, kelle kasumit maksustatakse 0% tulumaksumääraga. Niisiis annab Eesti tulumaksuvabastuse edasimakstavale dividendile ka olukorras, kus dividend või selle aluseks olev kasumiosa on maksustatud 0% määraga.

Euroopa Kohus analüüsis 8. märtsi 2017. a otsuses kohtuasjas C-448/15 *Wereldhave*²⁰, kas tingimus, mille kohaselt peab ettevõtja kasum kuuluma ilma valiku- või vabastamisvõimaluseta maksustamisele, on täidetud siis, kui ettevõtja kasum on maksustatud nullmääraga tingimusel, et tema kasum jaotatakse täies ulatuses tema osanikele²¹. Kohus märkis, et ema- ja tütarettevõtjate

¹⁹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:32011L0096&from=GA>

²⁰ <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?jsessionid=DBBB6BD09B6C9BF5FD7901EB5C34DB59?text=&docid=188663&pageIndex=0&doclang=ET&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=6385078>

²¹ Üks osapooltest oli Hollandi fiskaalne ühisinvesteeringuettevõtte (fiscal investment institution). Seda saab asutada nii NV kui BV-na, mis on direktiivi lisas nimetatud äriühingud ja see on ka tulumaksukohustuslane, aga kui see jaotab kasumit täies ulatuses osanikele, siis seda maksustatakse 0% määraga.

direktiiv näeb ette positiivse kvalifitseerimiskriteeriumi, st ettevõtja kasum peab olema maksustatud kõnealuse maksuga, ja negatiivse kriteeriumi, st ettevõtjal peab selle maksu osas puuduma valiku- ja vabastamisvõimalus. See, et on ette nähtud need kaks kriteeriumit – nii positiivne kui negatiivne –, ajendab tegema järeldust, et direktiivis ette nähtud tingimus mitte üksnes ei eelda ettevõtja kasumi kuulumist asjaomase maksu kohaldamisalasse, vaid selle eesmärk on välistada ka olukorrad, kus vaatamata sellele, et ettevõtja kasum kuulub selle maksuga maksustamisele, ei tule tal tegelikult seda maksu tasuda.

Kuigi formaalselt ei ole ettevõtja, kelle kasum on maksustatud nullmääraga tingimusel, et tema kasum jaotatakse täies ulatuses tema osanikele, sellest maksust vabastatud, on tema puhul praktikas tegemist olukorraga, mille välistamine on direktiivis ette nähtud tingimuse eesmärk, nimelt olukorraga, kus tal selle maksu tasumise kohustust ei ole. Selline tõlgendus on kooskõlas direktiivi ülesehituse ja eesmärgiga kindlustada liikmesriigis asuva tütarettevõtja poolt teises liikmesriigis asutatud emaettevõtjale jaotatava kasumi neutraalne maksustamine sellega, et välistatakse selle kasumi topeltmaksustamine. Selle direktiivi mehhanismid on seega kavandatud selliste olukordade puhuks, kus neid kohaldamata võib liikmesriigi poolt oma maksustamispädevuse teostamise tagajärg olla tütarettevõtja poolt emaettevõtjale jaotatud kasumi topeltmaksustamine. Ent juhul, kui emaettevõtja kogu kasum maksustatakse tema asukohaliikmesriigi õiguse alusel nullmääraga tingimusel, et see kasum jaotatakse täies ulatuses tema osanikele, on välistatud oht, et seda emaettevõtjat topeltmaksustatakse kasumi osas, mille talle jaotab tema tütarettevõtja.

Eeltoodud argumentidele tuginedes järeldas Euroopa Kohus, et ettevõtja, kelle kasum on maksustatud nullmääraga tingimusel, et tema kasum jaotatakse täies ulatuses tema osanikele, ei vasta ema- ja tütarettevõtjate direktiivis ette nähtud tingimusele ning ei ole seega hõlmatud mõistega „liikmesriigi äriühing“ selle direktiivi tähenduses.

Kavandatava muudatuse eesmärk on tagada, et direktiivist üle võetud vabastusmeetodi sätteid kohalduvad üksnes juhul, kui dividend või dividendi aluseks olev kasum on maksustatud ning välistada vabastusmeetodi kohaldumist äriühingutele, kes on küll tulumaksukohustuslased, kuid reaalselt tulumaksu ei maksa. Euroopa Kohus kinnitas, et äriühingud, kes ei maksa tulumaksu, kuigi on tulumaksukohustuslased, on ema- ja tütarettevõtjate direktiivi kohaldamisalast väljas. Seega on kooskõlas ema- ja tütarettevõtjate direktiiviga kehtestada vabastusmeetodi rakendamise tingimuseks nõue, et dividend või selle aluseks olev kasum on tulumaksuga maksustatud.

V. Regulaatiivsete võimaluste mõjude eelanalüüs ja mõju olulisus

10. Muudatuste mõju ettevõtjate halduskoormusele

1. Tingimus, et dividend või selle aluseks olev kasum peab olema maksustatud

Muudatuste mõju ettevõtjate halduskoormusele on keskmine. Kuigi muudatuse kohaselt tuleb ettevõtjatel tõendada, et saadud dividend, selle aluseks olev kasum või püsivale tegevuskohale omistatud kasum on eelnevalt maksustatud, ei tule kõnealust tõendit esitada iga kord saadud dividendi deklareerides, vaid üksnes juhul, kui Maksu- ja Tolliamet palub seda teha. Siinkohal tuleb rõhutada, et Eesti-siseste dividendide puhul näeb Maksu- ja Tolliamet reeglina ise, kas dividendi aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud. Seega ei tule maksumaksjal Eesti-siseste dividendide puhul üldjuhul tõendit esitada.

Sama tõendamiskord on kehtinud siiani kolmandate riikide puhul ja maksumaksjad on juba aastaid tõendanud, et kolmandast riigist saadud dividendilt on maks kinni peetud või dividendi aluseks

olevalt kasumiosalt on tulumaks makstud. Seega olukorras, kus tulumaks on kinni peetud või makstud, ei tohiks maksumaksjatel muudatusega seoses üldjuhul probleeme olla. Arvestades 1. jaanuaril 2020 lisandunud maksuskeemidest teavitamiskohustust²², võib öelda, et antud muudatus vähendab halduskoormust, kuna teatud skeeme ei saa enam kasutada ja seega ei pea ka nendest teavitama.

2. Tingimus, et osalust peab hoidma 1 või 2 aastat

Selle alternatiivi mõju ettevõtjate halduskoormusele on keskmine. Kuigi muudatuse kohaselt tuleks emaettevõtjal tõendada, et ta hoiab vähemalt 10% osalust tütarettevõtjas vähemalt ühe või kahe aasta jooksul, saaks tulumaksuvabastust ka juhul, kui osaluse hoidmise nõue ei ole veel täidetud. Sel juhul tuleks emaettevõtjal esitada tõendi, kui osaluse hoidmise nõue on lõpuks täidetud. Kui emaettevõtja ei täida osaluse hoidmise nõuet, kuid on juba rakendanud tulumaksuvabastust edasimakstavale dividendile, tuleks tal maksta tasumata jäänud tulumaksu.

3. Dividendi maksustamine füüsilise isiku tasandil

Muudatuse mõju füüsilisest isikust investoritele on suur, eriti kui topeltmaksustamise vältimiseks rakendatakse kaudset krediiti. Sel juhul tuleks füüsilisel isikul esitada tõend, mis näitab dividendilt kinni peetud tulumaksu, dividendi aluseks olevalt kasumiosalt makstud tulumaksu ning ka tulumaksu, mis on tasutud dividendi maksva äriühingu tütarettevõtja ning mistahes madalama astme tütarettevõtja kasumi osalt, mis on seotud füüsilisele isikule makstud dividendiga. Füüsilised isikud on tihtipeale väikse osalusega investorid, mistõttu võib tõendite kättesaamine olla üsna keeruline.

4. Kokkuvõte

Kõige suurem mõju halduskoormusele on dividendi maksustamisel füüsilise isiku tasandil. Tingimusel, et dividend või selle aluseks olev kasum peab olema maksustatud ning tingimusel, et osalust peab hoidma 1 või 2 aastat on võrdväärne mõju halduskoormusele. Samas esimene tingimus on suunatud selgelt olukordadele, kus esineb topeltmittemaksustamine, kuid teine tingimus võib hõlmata olukordi, kus topeltmittemaksustamist ei esine ning samal ajal välistada olukordi, kus esineb topeltmittemaksustamine. Seetõttu tingimus, et dividend või selle aluseks olev kasum peab olema maksustatud on sihtotstarbelisem ning sobib paremini topeltmittemaksustamise vältimiseks.

11. Muudatuste rakendamise seotud riigi ja kohaliku omavalitsuse eeldatavad kulud ja tulud

Kavandatava muudatuse mõju riigieelarvele on positiivne, kuid täpsemalt ei ole võimalik seda prognoosida, kuna hetkel ei ole lepinguriigi ja Šveitsi puhul nõuet, et dividendi aluseks olevalt kasumiosalt oleks tulumaks makstud. Seetõttu ei ole teada, kui palju deklareeritud dividendidest ja püsivale tegevuskohale omistatud kasumist on lepinguriigis või Šveitsis maksustatud. Eesti äriühingud on saanud lepinguriigist või Šveitsist dividende 2018. aastal 900 miljonit, 2017. aastal

²² 1. jaanuaril 2020 jõustusid maksualase teabevahetuse seaduse muudatused, mille alusel hakkavad liikmesriigid vahetama omavahel infot piiriüleste maksuskeemide kohta. Teavet skeemide kohta peavad esitama Maksu- ja Tolliametile esmajoonel Eestis tegutsevad nõustajad.

364 miljonit, 2016. aastal 365 miljonit, 2015. aastal 467 miljonit. Samuti ei ole hetkel nõuet, et vähemalt 10% osalust hoitakse vähemalt ühe või kahe aasta jooksul. Seega ei ole andmeid selle kohta, kui paljud maksumaksjad ei hoia vajalikku osalust piisavalt kaua.

Arvestades eelpool mainitud Tallinna Ringkonnakohtu otsust nr 3-18-979/42²³, kus ainuüksi ühe skeemi kasutamise tulemusena oleks võinud riigil saamata jääda üle 2 miljoni euro maksumaksete, võib positiivne mõju riigieelarvele olla üsna suur. Samas tuleb arvestada, et mõju ei pruugi avalduda esimestel aastatel, kuna muudatus rakendub dividendidele, mis saadakse peale seaduse jõustumist ja seda ei rakendata dividendidele, mis on saadud varem, mistõttu saavad äriühingud võimaluse esmajärjekorras jaotada kasumit juba deklareeritud dividendide arvel.

Maksu- ja Tolliameti andmetel peatas MTA 2018. aastal 560 miljoni euro tulumaksuvabalt riigist välja viimise. Kui need summad oleks jõutud kõik Eestist välja viia, siis oleks potentsiaalne maksukohustus olnud 140 miljonit eurot. Kõige mahukamaks osutus 2018. aastal tabatud juhtumitest dividendi vabastusmeetodi kuritarvitamine, ühtekokku 350 miljonit eurot. Juba väljaviidud kasumi pealt kohustas MTA 2018. aastal äriühinguid riigieelarvesse makse tasuma 23 miljoni euro ulatuses. 2019. aastal moodustavad dividendide vabastusmeetodi ärakasutamised 7,4 miljonit eurot (potentsiaalne tulumaks 1,8 miljonit eurot).

Mis puudutab alternatiivi maksustada dividende füüsilise isiku tasandil, siis ka selle puhul on keeruline prognoosida mõju riigieelarvele. Kuna välismaalt saadud dividendi puhul peavad füüsilised isikud ka praegu tõendama, et dividendilt või selle aluseks olevalt kasumilt on tulumaks makstud, puudutaks muudatus eelkõige Eesti äriühingult saadud dividende, eriti neid dividende, mida Eesti äriühing jaotab maksuvabalt edasi kasutades vabastusmeetodit. MTA andmetel maksti 2018. ja 2019. aastal Eesti residentist äriühingu deklareeritud EMP lepinguriigist saadud maksuvabastusega dividendid 2019. aastal välja 10 425 füüsilisele isikule summas ca 105 miljonit eurot. Kuna EMP lepinguriigist saadud dividendi puhul ei pea Eesti äriühing deklareerima dividendilt või selle aluseks olevalt kasumilt makstud tulumaksu, ei ole teada, kas füüsilisele isikule maksuvabalt edasi makstud dividendid on eelnevalt maksustatud. Keskmise vabastusmeetodi dividend füüsilise isiku kohta on 10 102 eurot.

Märkimisväärne on asjaolu, et kuigi Eesti äriühingu kaudu said 2019. aastal EMP lepinguriigist pärit dividendi 10 425 füüsilist isikut, siis otse välisriigist (nii EMP lepinguriigist kui kolmandast riigist) said dividendi vaid 6359 residentist füüsilist isikut. Ka saadud dividendide summa erinevus on tähelepanuväärne. Eesti äriühingu kaudu said residentist füüsilised isikud 2019. aastal EMP lepinguriigist pärit dividendide summas ca 105 miljonit eurot, samas otse välisriigist (nii EMP lepinguriigist kui kolmandast riigist) said residentist füüsilised isikud dividendi peaaegu 17 miljonit eurot. Seega said residentist füüsilised isikud otse välisriigist (nii EMP lepinguriigist kui kolmandast riigist) 6 korda vähem dividende kui Eesti residentist äriühingu kaudu EMP lepinguriigist pärit dividende. Selle põhjuseks võib olla asjaolu, et kehtiv seadus võimaldab EMP lepinguriigis maksustamata kasumit Eesti äriühingu kaudu maksuvabalt edasi jaotada. Kui füüsiline isik saab aga dividendi otse välisriigist, sh EMP lepinguriigist, peab ta tulumaksuvabastuse saamiseks tõendama, et dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olevalt kasumi osalt on tulumaks makstud.

Allolevates tabelites on välja toodud 2019. a välismaalt residentist füüsiliste isikute saadud dividendide päritolu saajate arvu järgi ja dividendide summa järgi. Saajate arvu järgi said residentist füüsilised isikud kõige rohkem dividende Rootsist, USA-st, Saksamaalt, Leedust, Soomest ja Lätist. Dividendide summa järgi saadi kõige rohkem dividende Venemaalt, Soomest, Rootsist, Maltalt, Lätist, Suurbritanniast, USA-st ja Leedust. Seega on enamik residentist füüsilise isiku

²³ <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=260967363>

saadud dividendidest pärit riikidest, kus on kõrge äriühingu tulumaksu määr või füüsilisele isikule makstavalt dividendilt peetakse tulumaksu kinni (välja arvatud Malta).

2019. a residendist füüsilise isiku välismaalt saadud dividendi päritolu saajate arvu järgi

Riik	Isikute arv	Saadud dividendi summa
Rootsi	1680	1 960 427,35
USA	1188	1 129 030,95
Saksamaa	952	117 280,48
Leedu	751	830 443,54
Soome	457	2 206 445,89
Läti	264	1 876 171,33
Norra	173	774 016,01
UK	122	1 819 342,43
Prantsusmaa	93	61 517,99
Iirimaa	73	38 460,21
Hispaania	68	31 806,53
Taani	60	52 889,38
Holland	50	126 651, 52
Venemaa	46	2 374 734,25
Luksemburg	44	16 239,73
Kanada	43	52 736,08
Austria	42	18 819, 97
Šveits	40	64 530,64
Itaalia	39	19 403,54

2019. a residendist füüsilise isiku välismaalt saadud dividendi päritolu dividendi summa järgi (**boldiga** on välja toodud need riigid, mida esimeses tabelis ei ole, st üksikud isikud said väga suurt väljamakset)

Riik	Isikute arv	Saadud dividendi summa
Venemaa	46	2 374 734,25
Soome	457	2 206 445,89
Rootsi	1680	1 960 427,35
Malta	10	1 940 427,22
Läti	264	1 876 171,33
UK	122	1 819 342,43
USA	1188	1 129 030,95
Leedu	751	830 443,54
Norra	173	774 016,01
Valgevene	5	264 269,78
Ukraina	1	176923
Gruusia	2	175 297
Araabia Ühendemiraadid	5	150 041,3
Küpros	4	145 596,27
Holland	126	126 651, 52
Saksamaa	952	117 280,48
Tšehhi	3	94 566,9
Singapur	3	94 234,35
Hong Kong	8	87 730,42

Šveits	40	64 530,64
Moldova	1	61 802,97
Prantsusmaa	93	61 517,99
Taani	60	52 889,38
Kanada	43	52 736,08
Iirimaa	73	38 460,21
Island	2	37 041,27
India	4	34562,47
Hispaania	68	31 806,53
Itaalia	39	19 403,54
Austria	42	18 819,97
Luksemburg	44	16 239,73

12. Edasine mõjude analüüs

Väljatöötamiskavatsuses kirjeldatud probleemide lahendamiseks valitud lahendusega ei kaasne vajadust teha edasist mõjude analüüsi. Lisaks puuduvad andmed, et saaks täpsemini analüüsida mõju riigieelarvele.

VI. Kavandatav õiguslik regulatsioon ja selle väljatöötamise tegevuskava

13. Puudutatud ja muudetavad õigusaktid

Tulumaksuseadus.

14. Edasine kaasamise plaan – keda, millal ja kuidas kaasatakse

Väljatöötamiskavatsus esitatakse kooskõlastamiseks ministeeriumidele, ning arvamuse avaldamiseks Maksu- ja Tolliametile, Maksumaksjate Liidule, Tööandjate Keskkliidule ja Eesti Kaubandus- Tööstuskojale.

15. Eeldatav eelnõu avaliku konsultatsiooni ja kooskõlastamise aeg

Eelnõu plaanitakse edastada kooskõlastamiseks ministeeriumitele ning arvamuse avaldamiseks huvirühmadele 2020. aasta kolmandas kvartalis.

16. Õigusakti eeldatav jõustumise aeg

Muudatused plaanitakse jõustada 2021. aasta 1. juulil.

17. Vastutavate ametnike nimed ja kontaktandmed

Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialist Inga Klauson (inga.klauson@fin.ee, telefon 611 3066).