

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Rain Laineste

**VARJATUD TÖÖSUHE NING MAKSUDE  
OPTIMEERIMINE KASUTADES TÖÖJÕU JA KAPITALI  
MAKSUSTAMISE ERINEVUSI**

Magistritöö

Juhendaja: lektor Kaidi Kallaste

Tallinn 2017

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Rain Laineste .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 143873TARM

Üliõpilase e-posti aadress: rain.laineste@gmail.com

Juhendaja lektor Kaidi Kallaste:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

# SISUKORD

|  |    |
|--|----|
| ABSTRAKT .....   | 4  |
| SISSEJUHATUS .....   | 5  |
| 1. TÖÖSUHTE JA DIVIDENDI MAKSUSTAMINE.....                                       | 8  |
| 1.1. Maksustamise üldpõhimõtted ning aktiivse ja passiivse tulu eristamine ..... | 8  |
| 1.2. Töösuhte ja teenuse eristamine .....  | 10 |
| 2. VARJATUD TÖÖSUHTE TUVASTAMINE .....   | 13 |
| 2.1. Majandusliku tõlgendamise põhimõte .....                                    | 13 |
| 2.2. Seni tehtud teadustööde ülevaade .....                                      | 16 |
| 2.3 Varjatud töötasu maksmine läbi teenuse osutamise lepingu .....               | 17 |
| 2.4 Maksusumma määramine hindamise teel .....                                    | 20 |
| 2.5 Tööjõu ja kapitali maksustamise erinevuste kaudu maksuplaneerimine .....     | 25 |
| 3. USA PRAKTIKA ÕIGLASE TÖÖTASU MÄÄRAMISEL .....                                 | 37 |
| 3.1. USA maksusüsteemis S-korporatsioon.....                                     | 37 |
| 3.2. USA maksuhalduri juhend.....  | 39 |
| 3.3. USA kohtupraktika dividendide töötasuks kvalifitseerimisel .....            | 42 |
| 4. VÕIMALIKUD PROBLEEMI LAHENDUSED.....  | 54 |
| 4.1. Seadusandluse muutmine.....   | 54 |
| 4.2. Pretsedendi loomine hindamismeetodi rakendamiseks .....                     | 56 |
| KOKKUVÕTE .....  | 63 |
| SUMMARY .....  | 65 |
| VIIDATUD ALLIKAD .....   | 67 |
| LISAD .....  | 72 |
| Lisa 1. Maksuarvestus minimaalse töötasu määra korral. ....                      | 72 |
| Lisa 2. Maksueelise kujunemine.....  | 73 |
| Lisa 3. Maksustamine sektori keskmise töötasu korral. ....                       | 74 |

## **ABSTRAKT**

Töö pealkiri on: Varjatud töösuhe ning maksude optimeerimine kasutades tööjõu ja kapitali maksustamise erinevusi

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada probleemid seonduvalt töösuhete ja teenuse eristamisega ning dividendide ümberkvalifitseerimisega töö eest makstud tasuks.

Autor selgitas teenuse varjus eksisteeriva töösuhete seonduvaid maksuriske. Autor tõi välja, kuidas on võimalik eristada töölepingut teistest võlaõiguslikest lepingutest. Magistritöös toodi välja hindamise teel maksustamise seisukohalt olulised kohtulahendid. Autor analüüsis dividendide töötasudeks ümber kvalifitseerimise võimalikkust hindamise teel.

Autor analüüsis Eesti ja Ameerika Ühendriikide kohtupraktikat, mis puudutas dividendide ümberkvalifitseerimist töötasudeks.

Autor pakkus probleemi lahendamiseks välja kaks võimalikku lahendust. Esiteks oleks võimalik autori hinnangul juhinduda dividendide töötasudena käsitlemisel dividendide väljamaksete tegija sektori keskmisest töötasust. Teise lahendusena pakkus autor välja maksustamise hindamise teel, mis võimaldaks dividende ümber hinnata töötasudeks.

Võtmesõnad: maksude vältimine, hindamise teel maksustamine, maksueelis, OÜ-tamine, varjatud töösuhe, majandusliku sisu alusel maksustamine

## SISSEJUHATUS

Eestis on viimastel aastatel tekkinud aktiivne arutelu seoses aktiivse ja passiivse tulu eristamisega seonduvalt dividendide väljamaksmisega. Seda seetõttu, et tööjõudu ja kapitali maksustatakse erinevalt. Viimane asjaolu pakub võimaluse olukorras, kus äriühingu osanik ja seadusejärgne esindaja on sama füüsiline isik, kujundada oma majandustegevus viisil, millega makstakse osanikust töötajale võimalikult väikeses summas töötasu või juhatuse liikme tasu ning maksimaalselt dividende.

Teenuste osutamisel läbi äriühingute on eristatavad on kaks probleemi – 1) teenuslepingu varjus töösuhe ehk töötamine töölepingu alusel on näilikult ümber vormistatud võlaõiguslikuks lepinguks ning 2) teenuste osutamine läbi äriühingu, kusjuures äriühingu juhatuse liige või töötaja ning osanik maksab endale võimalikult väikest töötasu või juhatuse liikme tasu ning ülejäänud kasum makstakse dividendidena välja. Viimasel juhul ei kuulu väljamaksetelt arvestamisele ja tasumisele tööjõumaksud. Juriidiline isik saab teenuse osutamisest teenitud kasumi välja maksta dividendide vormis, mistõttu on selline töö korraldamine juriidilise isiku kaudu maksuefektiivsem, kui töö töölepingu alusel.

Eestis on seniajani reguleerimata olukord, kus juriidilise isiku kaudu teenuseid osutav ühe isiku osalusega või väheste osanikega äriühing, tavapärastel osaühing, võib teenitud tulu maksta välja osanikele kas dividendidena, töötasuna, juhatuse liikme tasuna või kombineeritult selliselt, et töötasudele on eelistatud dividende. Taoline korraldus hägustab piire aktiivse ja passiivse tulu vahel ning võimaldab äriühingu kaudu teenitud aktiivse tulu välja maksta passiivse tuluna.

Antud töös osaühingu mõiste all käsitletakse ühe isiku või väheste osanikega osaühingut, millede osanike, töötajate ja juhatuse liikmete ring kattuvad. Väljendi „OÜ-tamine“ all mõistetakse olukorda, kus osaühing maksab töötasusid võimalikult minimaalses summas ja dividende makstakse samal ajal maksimaalses väärtuses. Autor mõistab töötasu üldmõiste all töötasu töölepingu seaduse mõistes ja juhatuse liikme tasu võlaõigusseaduse mõistes, kui pole märgitud teisiti.

Magistritöö teema on aktuaalne kahel põhjusel. Esiteks on 2015. aasta Riigikohtu otsustega loodud kohtupraktika, mille kohaselt on teatud puhkudel võimalik juriidiliste isikute vahel osutatud teenuste eest makstud tasusid ümber kvalifitseerida töötasuks. Kaasnev maksuõigussuhete ümbervaatamine mõjutab potentsiaalselt kõiki isikuid, kes on asendanud töösuhted näilike teenuse osutamise lepingutega.

Teiseks on reguleerimata olukord, kus juriidilise isiku kaudu tegutsev osanik eelistab maksta äriühingust dividende, mitte kõrgemalt maksustatud töötasu või juhatuse liikme tasu. Sellise käitumise tulemusena väheneb riigi maksutululu saamata jäänud tööjõumaksude võrra.

Täna on praktikas laialt levinud majandustegevuse korraldus, kus läbi äriühingu osaniku aktiivsel panusel tekkinud tulu makstakse välja osaliselt töötasuna ja valdavas osas dividendidena. Eestis on ravikindlustuseks vajalik kas töötajana registreerimine või võlaõiguslike lepingute alusel tehtud väljamaksete saamine summas, millelt sotsiaalmaks on maksud sotsiaalmaksu miinimumkohustuse ulatuses. Tehes osanikule töölepingu alusel väljamakseid töötasu alammääras ja makstes ülejäänud äriühingu kasumi välja dividendidena, saavutatakse ravikindlustatus koos suhteliselt madalama maksukoormusega füüsilise isiku tasemel.

OÜ-tamise probleem tekitab küsimuse, kas erinevaid maksumaksjate grupe koheldakse võrdselt. Maksu- ja Tolliamet on avaldanud 2009. aastal juhise, mille alusel saaksid maksumaksjad oma majandustegevust selliselt korraldada, et makstaks õiglast töötasu. Nimetatud juhendit ei rakendatud praktikasse. Maksuhaldur ei ole viimastel aastatel dividende töötasudeks ümber hinnanud. Riigikohus ei ole ühegi OÜ-tamise juhtumi osas seisukohta võtnud, mistõttu lõplik õigusselgus kohtupraktika näol puudub.

Autor analüüsib äriühingu poolt dividendi varjus makstavate töötasude või juhatuse liikme tasude mõistliku suuruse tuvastamise võimalikkust Eestis. Kasutatakse hindamise teel õiglase töötasu määramise võimalikkuse analüüsiks võrdleva näitena Ameerika Ühendriikide haldus- ja kohtupraktikat.

Probleem, millele magistritöös tähelepanu juhitakse ja lahendusi pakutakse, on maksukoormuse optimeerimine töö tegemisel läbi äriühingu. Probleem ei ole mitte ainult maksuõiguslik, vaid puudutab ettevõtlusvabadust, sotsiaalkaitseüsteemi rahastamist ning erinevate ühiskonnaklasside- ja gruppide võrdset kohtlemist. Autorile teadaolevalt on sama probleem tõstatunud muuhulgas Ameerika Ühendriikides, Austraalias ja Ühendkuningriigis.

Töö eesmärk on selgitada välja probleemid seoses töösuhte ja teenuse eristamisega ning dividendide ümberkvalifitseerimisega töö eest makstud tasuks ja teha ettepanekud probleemi lahendamiseks. Selleks, et täita püstitatud eesmärki, on autor määratlenud järgmised uurimisülesanded:

- selgitada Eesti tulumaksu- ja sotsiaalkindlustussüsteemi aluseid;
- kirjeldada maksuriske juhatus- ja juhatuse liikme varjatud töösuhte puhul;
- analüüsida maksuriske juriidilise isiku kaudu teenuse osutamisel;
- selgitada, kuidas ja mis alustel on võimalik tehingute maksuõiguslik ümber kvalifitseerimine;
- selgitada hindamise meetodi kasutamise eeldusi maksumenetluses;
- tuua välja Ameerika Ühendriikide haldus- ja kohtupraktika dividendide töötasudeks ümber kvalifitseerimise kohta;
- teha ettepanekuid probleemi lahendamiseks, võttes aluseks USA väljakujunenud praktika ja tulumaksuseaduse eelnõus toodud seadusemuudatused dividendide ja töötasude ümberhindamiseks.

Magistritöö ei ole kasutatav juhendina õiglase töötasu määramiseks, kuna Eesti maksuhaldur ei kvalifitseeri dividende ümber töötasudeks või juhatuse liikme tasudeks.

Magistritöö hõlmab erialakirjanduse ja asjakohase Eesti ja USA kohtupraktika ülevaadet, samuti on käsitletud kehtivaid õigusakte. Tegemist on kvalitatiivse uurimismeetodiga.

Esimeses peatükis selgitatakse töötasude ja dividendide maksustamise aluseid. Tuuakse välja, mis alustel on võimalik töösuhet ja võlaõiguslikku teenuse osutamise lepingut eristada. Antakse ülevaade, mis on juhatuse liikme tasu ja kuidas seda maksustatakse.

Teises peatükis selgitatakse varjatud töösuhte tuvastamise meetodikat, õiguslikke aluseid ja näitlikustatakse OÜ-tamise probleemi arvutuslike näidetega.

Kolmandas peatükis tuuakse USA maksusüsteemis aset leidev OÜ-tamisega võrreldav olukorrajeldus koos vastava kohtupraktikaga.

Neljandas peatükis toob autor välja probleemi võimalikud lahendused ning analüüsib väljapakutavate lahenduste positiivseid ja negatiivseid külgi.

# **1. TÖÖSUHTE JA DIVIDENDI MAKSUSTAMINE**

## **1.1. Maksustamise üldpõhimõtted ning aktiivse ja passiivse tulu eristamine**

Maks on maksukorralduse seaduse § 3 järgi seadusega või seaduse alusel kehtestatud tingimustel riigi või kohaliku omavalitsuse avalik-õiguslike ülesannete täitmiseks või selleks vajaliku tulu saamiseks maksumaksjale pandud ühekordne või perioodiline rahaline kohustus. See rahaline (maksu)kohustus kuulub täitmisele seaduse või määrusega ettenähtud korras, suuruses, tähtaegadel. Maksukohustusel, erinevalt muudest avalik-õiguslikest kohustustest, puudub otsene vastutasu maksumaksjale.

Maksuõiguse olulisemateks põhimõteteks on legaalsus, ühetaoline maksustamine ja maksevõimelisus (Lehis 1999, 239).

Legaalsuse ehk seaduslikkuse põhimõtte kohaselt peab maksukohustuse tekkima seaduse alusel. Maksu kehtestamine peab vastama õigusloome reeglitele, maksu kehtestamine on seadusandliku võimu (riigi ja kohaliku omavalitsuse vastavate organite) ainuõigus. Põhimõtte tuleneb põhiseaduse §-st 113, mille järgi sätestatakse riiklikud maksud seadusega.

Ühetaolise maksustamise põhimõtte tuleneb põhiseaduse §-st 12, mille järgi on kõik seaduse ees võrdsed. Ei ole lubatud võrdses olukorras isikute erinev maksustamine või ebavõrdsete maksueeliste rakendamine.

Maksevõimelisuse põhimõtte kohaselt ei tohi maksustamine olla üle jõu käiv ehk liigselt koormav. Vastupidisel juhul ei täidaks maksustamine enam sellele seatud ühiskondlikku eesmärki, milleks on avalikes huvides ja ühiskonna sh selle liikmete hüvanguks riigi toimimise tagamine.

Maksustamise üldisteks menetluslikeks põhimõteteks on (kulu)efektiivsus, õiglus, lihtne rakendatavus ja efektiivsus (Lind 2003, 338).

Eesti tänane tulumaksusüsteem, mille puhul maksustatakse kasumit tulumaksuga dividendi jaotamise hetkel, jõustus 01.01.2000 (vastu võetud 15.12.1999). Ajaloolise taustana oli tegemist perioodiga peale 1999. aasta Venemaa majanduskriisi, mis mõjutas Eesti



majandust negatiivselt. Tulumaksusüsteemi muutmise eesmärgiks oli ettevõtluse arendamine ja Eesti maksusüsteemi atraktiivsemaks muutmine (välis)investoritele. (Lehis et al 2008, 14)

Maksustamise eesmärgiks on riigi avalik-õiguslike ülesannete täitmise tagamiseks rahaliste vahendite kogumine. Maks on rahaline kohustus, seda ei saa asendada loonustasuga. Maksukohustuse tasumise tehnilised üksikasjad (valuuta, ümardused jne) on sätestatud vastavate maksuseaduste rakendussätetes ja kaasnevates määrustes (täpsustavad dokumendid).

Maks on kas perioodiline või ühekordne. Ühekordne maksukohustus on näiteks füüsilise isiku tuludeklaratsiooni kohaselt juurde maksmisele kuuluv tulumaks. Perioodiline maksukohustus tekib näiteks tekkepõhise maksuarvestuse korral (käibemaksu arvestus).

Maksul puudub otsene vastusooritus maksumaksjale – see tähendab, et vahetut hüve või sooritust vastutasuna ei toimu. See ilmestab maksusüsteemi, kui avalik-õiguslike suhete jätkusuutlikkuse finantseerija, rolli.

Teatud juhtudel on õigusaktides täpsustatud erinevate kogutavate maksuliikide sihtotstarbed (hasartmängumaks, kütuseaktsiis, sotsiaalkindlustusmaksed jne), kuid need erandid üldpõhimõtet ei väära.

Aktiivne tulu on palk (töötasu), ettevõtlusest saadud tulu (FIE ettevõtlustulu) jne. Passiivne tulu on tulu kapitali paigutamisest (dividend). Aktiivset tulu maksustatakse sotsiaalmaksuga, passiivset tulu ei maksustata sotsiaalmaksuga. (Lind 2003, 345)

Tulumaksuseadus (edaspidi ka TuMS) § 13 lg 1 järgi maksustatakse tulumaksuga kõik rahalised tasud, mida makstakse töötajale või ametnikule, sealhulgas palk. Sama paragrahvi lg 1 prim 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga töövõtu-, käsundus- või muu võlaõigusliku lepingu alusel makstud töö- või teenustasu. § 13 lg 2 kohaselt maksustatakse kõik rahalised tasud, mida maksab juriidiline isik juhtimis- või kontrollorgani liikmele oma ametiülesannete täitmise eest.

TuMS § 50 lg 1 kohaselt residendist äriühing maksab tulumaksu dividendide või muude kasumieraldistena jaotatud kasumilt nende väljamaksmisel rahalises või mitterahalises vormis.

Sotsiaalmaksuseadus (edaspidi ka SMS) § 2 lg 1 p 1 kohaselt makstakse sotsiaalmaksu töötajale rahas makstud töötasult ja muudelt tasudelt. Sama paragrahvi lg 1 p 4 kohaselt makstakse sotsiaalmaksu ka juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmele makstud tasudelt. Sotsiaalmaksu määr on SMS § 7 lg 1 kohaselt 33%. Sotsiaalmaksu

dividendidelt ei maksta, kuna SMS § 2 toodud ammendavas loetelus ei ole dividende maksuobjektina nimetatud (Lehis 2012, 257).

## **1.2. Töösuhte ja teenuse eristamine**

Selleks, et tuvastada, mismoodi mingit väljamakset tuleks maksustada, tuleb mõista, mis tüüpi leping on sõlmitud. Selleks tuleb eristada töölepingut teistest võlaõiguslikest lepingutest.

Võlaõiguslikeks lepinguteks võlaõigusseadustiku (edaspidi VÕS) järgi on käsundusleping, töövõtuleping, maaklerileping, agendileping ja komisjonileping. Käsunduslepinguga VÕS § 619 kohaselt kohustub käsundi saajast isik osutama käsundi andjast isikule teenust ehk täitma käsundi vastavalt lepingule. Käsundi andja maksab käsundi saajale tasu käsundi täitmise eest, kui see on lepingus ette nähtud. Käsundi täitjaks seega võib olla nii füüsiline isik (tööleping) kui ka juriidiline isik (teenuseleping).

Leping, mille alusel üks isik teeb teisele isikule tööd tasu eest, loetakse töölepinguks. Tööleping on käsunduslepingu eriliik. Vastupidise tõestamisel rakendub ümberpööratud tõendamiskoormus, mille korral lasub eeldataval tööandjal kohustus tõendada töösuhte puudumist. Taoline korraldus on loodud töövõtja, kui eeldatavalt nõrgema osapoolle, kaitseks.

Töösuhteid reguleeriv töölepingu seadus (edaspidi ka TLS) on erinormiks VÕS ja tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS), kui üldnormide, suhtes. Erinormid on üldnormide suhtes ülimuslikud. Juhul, kui erinorm ei reguleeri mingit teatud situatsiooni, siis rakendatakse üldnormi.

Töösuhtes töövõtjaks ehk töö tegijaks saab TLS §1 lg 1 järgi olla vaid füüsiline isik. Tööandja võib olla nii füüsiline kui ka juriidiline isik. Töösuhe seob tööandja ja töövõtja sõltuvussuhtesse. Eeldatakse, et töösuhe on kestev protsess. See tähendab, et mõlemal osapoolel on ootus kestva töösuhte osas.

Töösuhtes allub töö tegijast füüsiline isik tööandja juhtimisele ja kontrollile. Töö eest makstakse tasu ehk eksisteerib töö tegemise eest vastusooritus. (TLS § 1 lg 1). Töövõtja täidab tööandja poolt antud tööülesandeid ning tööülesanded kuuluvad tööandja poolt kontrollimisele – töötaja ei ole töö tegemise viisi ja aja valimisel autonoomne.

Töösuhe seega eeldab kahepoolset kokkulepet ja sõltuvussuhet – töövõtja pakub oma töö ressursi tööandjale, kes selle tööpanuse vastavalt hüvitab.

Olulise asjaoluna välistab TLS § 1 lg 5 töölepingu seaduse kohaldamise juriidilise isiku juhtorgani liikmele. Juhtorganiteks on TsÜS § 31 lg 2 järgi juhatus ning nõukogu. Nõukogu on juhtorgan vaid siis, kui selle olemasolu on ette nähtud seaduses.

Kuna valdav enamus Eesti äriühinguid on osäühingud, siis järgnevalt on põgusalt käsitletud osäühingu juhtimisega seonduvat läbi äriseadustiku (edaspidi ka ÄS). Osäühingu juhtimis- ja otsustusstruktuuri mõistmine on oluline selleks, et eristada juhatuse liikme ja töötaja rollide erinevust.

Juhatusel liikmed kantakse Äriregistrisse juhatuse liikme nõusoleku korral ÄS § 144 lg 3 järgi. ÄS § 186 lg 1 p 4 kohaselt on osanike pädevuses juhatuse liikmete valimine, v.a. nõukogu olemasolu korral. Eelnevalt nähtub oluline erinevus juhatuse liikme ja töötaja vahel – töötajat töösuhetes kontrollib üldjuhul juhatus, juhatuse üle omavad kontrolli osanik või osanikud. TsÜS § 31 lg 1 järgi juriidilise isiku juhatus või seda asendav organ loetakse suhetes teiste isikutega juriidilise isiku seaduslikuks esindajaks. Töötaja puhul ei saa eeldada, et töötaja esindaks oma tööandjat seadusejärgse esindajana.

Juhtorgani liikme ja juriidilise isiku vahel võib olla sõlmitud juhtorgani liikme leping. Selle lepinguga üksnes täiendatakse ja täpsustatakse seaduse alusel reguleeritud õigussuhetest tulenevaid õiguseid ja kohustusi, nagu näiteks tasu suurus ja puhkuse korraldus. (Saare 2010, 487).

Töölepingut iseloomustavad (Käärats et al 2013, 14):

- pikemaajaline suhe tööandja ja töövõtja vahel – üldreeglina puudub juhuslikkuse ja ajutisuse element. Seda võib võrrelda näiteks olukorraga, kus osutatakse teenuseid ebakorrapäraselt erinevatele isikutele (nt advokaat);
- töötaja on allutatud tööandja kontrollile, töötaja täidab tööandja poolt antud tööülesandeid tööandja ettekirjutuste kohaselt. Tööandja kontrollib töötaja soorituste vastavust ehk töötaja peab saavutama tööülesande täitmise mingil kindlal viisil (protseduuriliselt);
- töö eest makstakse regulaarset tasu, vastavalt TLS § 33 makstakse töötasu vähemalt kord kuus, kui ei ole kokku lepitud teisiti. Kokkulepped töötasu kasutamiseks teatud kindlal viisil on kehtetud, töövõtjal on õigus käsutada töötasu seega endale sobival eesmärgil. Tasu makstakse reeglina regulaarse ajavahemiku tagant;

- tööd tehakse töötaja poolt personaalselt. Teenuslepingu puhul lepitakse üldjuhul kokku käsundi saaja poolt saavutatavas eesmärgis, kusjuures selle eesmärgi saavutamiseks kasutatavad vahendid (sh tööjõuresurss) on käsundi saaja otsustada;
- tööd tehakse tööandja vahenditega, ehk töötaja kasutab tööandja vara eesmärgi saavutamiseks. Teenuslepingu puhul on üldreeglina teenuse osutaja vastutada töövahendid ja meetodid, millega kokkulepitud oodatav tulemus saavutatakse;
- töövõtja allub tööandja organisatsioonilisele korraldusele (sh sisekorraeskirjad, teenindusjuhised jne). Muude teenuse osutamise lepingute korral on töövõtjast isik eraldiseisev üksus, kellel on oma struktuur, sisekorraldus jne;
- töötajale laienevad töölepingule omased sotsiaalsed hüved (nt õigus puhkusele, töötuskindlustus, töötaja korraldus jne). Muu teenuslepingu korral on tegemist kahe erineva juriidilise isiku vahelise tehinguga, mille korral ei laiene sotsiaalsed garantiid töövõtjale. Juhatare liikme lepingule ei laiene töölepingule omased sotsiaalsed tagatised;
- äririsk töösuhte lõpetamisel on osaliselt maandatud seaduses sätestatud töötaja, kui eeldatavalt töösuhtes nõrgema isiku, kaitsemehhanismidega (nt töölepingu lõpetamisel kohustuslik etteteatamise periood, hüvitised töölepingu õigusvastasel ülesütlemisel). Muude teenuse osutamise lepingute korral eeldatakse lepinguvabaduse põhimõtet, ehk suhteid reguleeritakse eelkõige lepingutingimuste kohaselt ja nõrgem pool eeldatavalt puudub;
- töötaja töölepingu järgsed kohustused laienevad ka töösuhte välistele töötaja õigustele (nt konkurentsipiirang, ärisaladuse hoidmise nõue). Muu lepingulise suhte korral ei piira teenuse leping üldreeglina muid käsundi saaja õigusi väljaspool lepinguga seonduvaid aspekte, kuid leping võib ette näha ka vastupidi laiendatud piiranguid, mida töölepinguseadus ei tunnista (ainuesindusõigus vms);
- tööandja ja töötaja vahel eksisteerib sõltuvussuhe, kuna üldreeglina moodustab makstav töötasu töötaja jaoks olulise osa sissetulekutest. Muude lepingute korral see ei pruugi nii olla, kuna sõltuvussuhe ei ole sedavõrd tugev.

Järeldub, et töösuhe ja muud lepingulised suhted erinevad peamiselt töötaja iseseisvuse astme, töö korraldusliku poole ja sõltuvussuhte intensiivsuse osas. Tuvastamiseks, kas tegemist on töölepingu või mõne muu käsunduslepinguga, tuleb hinnata täpsemalt lepingu sisu igal juhtumil eraldi ehk üldreegel töösuhte tuvastamiseks puudub.

## **2. VARJATUD TÖÖSUHTE TUVASTAMINE**

Alajaotises toob autor välja kohtupraktika arengu seonduvalt töösuhete maksuõigusliku ümberkvalifitseerimisega. Allikatena kasutatakse asjakohaseid Eesti kohtulahendeid ning juhitakse tähelepanu tähtsaimatele asjaoludele, mis seonduvad varjatud töösuhetega.

### **2.1. Majandusliku tõlgendamise põhimõte**

Maksuõigussuhetes tähendab majandusliku tõlgendamise põhimõte seda, et juhindutakse tehingu (vms maksuõiguslikult hinnatava majanduslikku tagajärge omava soorituse) maksustamisel ennekõike selle tehingu tegelikust ehk majanduslikust sisust. See, kuidas tehingut on vormistatud, nimetatud, kujundatud jne ei ole lõplikult määrav (Lopman 2005, 488).

Eraõiguslikult (näites töösuhete vormistamisel) võib anda tehingutele vabalt valitud vormi. Kuni maksuõiguslikult vastab see tõlgendus tehingule algselt antud vormile, ei ole maksuhalduril õigust ega vajadust sekkuda.

Eraõiguslik tehingu määratlus ei ole siduv maksustamisel. Maksuõigussuhe eksisteerib riigi ja maksukohustuslase vahel, ehk tegemist ei ole eraõigusliku suhtega. Riiklike maksude puhul Riigikogu kehtestab maksud ja määrab maksude tasumise, arvestamise ja deklareerimise korra maksuseadustega. Täitevvõimu ülesanne on tagada maksuseaduste täitmine ja jõustamine. Võimude lahususe põhimõtte kohaselt on kolmanda võimu – kohtute – ülesandeks lahendada maksuseaduste rakendamisel tekkivaid õiguslikke vaidlusi. Tasakaal eraõiguse ja maksuõiguse vahel tagatakse läbi kohtuliku kontrolli. (Õiguskantsleri ... 1994)

Majandusliku sisu mõistet ei ole õiguslikult määratletud – tegemist on üldmõistega, mida sisustatakse vastavalt iga juhtumi eripäradele. Majanduslikuks sisuks on majanduslikku tagajärge (vastupidisel juhul puuduks puutumus maksustamisega) omavate tehingute või soorituste järelmid. See tähendab, et ei maksustata mitte tehingut, vaid selle tulemust. Näiteks töötuskindlustusmaks objektiks ei ole mitte tööleping, vaid palga arvestamise fakt. Kuigi isiku ja tööandja vahel võib olla sõlmitud tööleping, ei pruugi sellest tuleneda töötasu

maksmise ning tööjõumaksude arvestamise ja tasumise kohustust näiteks juhul, kui töötaja ei teinud tööd vastaval perioodil (sooritus puudub). Kui vastupidi ei ole töölepingut sõlmitud, aga töötaja on siiski tööd teinud ja selle eest tasu saanud (töötasud näiteks jäetakse tööandja poolt deklareerimata ehk toimub nn ümbrikupalga vormis töö tasustamine), siis kuuluvad nimetatud töötasult arvestamisele, deklareerimisele ja tasumisele tööjõumaksud.

Juhindumine tehingute majanduslikust sisust garanteerib, et tehinguid maksustatakse ühetaoliselt ning et ei oleks võimalik anda tehingutele nende maksuõiguslikust sisust erinevat vormi tehingu kujunduse formaalse muutmiseega. Eeltoodud näite puhul ei muudaks töösuhet ja seega tööjõumaksudega maksustamisele kuuluva töötasu maksmist olematuks see, kui töösuhte asemel nimetaksid töötaja ja tööandja töösuhte ümber teenuse osutamise lepinguks.

Majandusliku tõlgendamise põhimõte on kodifitseeritud maksukorralduse seaduse (edaspidi ka MKS) §-s 84, mille järgi juhul, kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Tegelikku majanduslikku sisu tuleb eristada tühiste või näilike tehingute maksustamisel (MKS § 83 lg 3 ja 4) – viimastel juhtudel ei ole tehingut näidatud vormis toimunud ehk tehingu vorm ja sisu ei ühti. MKS § 84 korral on tehing või sooritus aset leidnud, kuid sellele tehingu või soorituse eesmärgiks on maksude tasumisest kõrvalehoidumine.

Maksuplaneerimine ehk maksude optimeerimine on õiguspärane (legaalne) seni, kuni valitud tehingu või soorituse vorm vastab tema majanduslikule sisule (Lehis 2004, 150). Tuleb eristada maksude planeerimist ja maksude vältimist (Grauberg 2008, 212). Maksuplaneerimine on õiguspärane käitumine, ehk maksumaksja valib tehinguvormi, mille korral on maksukoormus madalam. Maksude vältimine (*tax avoidance*) on tegevus, mis on seadusevastane ehk õiguse kuritarvitus. Maksude vältimise eesmärgiks on maksukohustusest kõrvale hoida selleks, et tasuda makse ettenähtust vähem.

Maksuplaneerimist võib defineerida kui maksumaksja õigust korraldada oma majandustegevust selliselt, et maksukoormus oleks minimaalne. Maksuplaneerimist tuleb eristada maksukoormuse tagantjärele kergendamisest (*tax saving*). Maksukoormuse kergendamisega on tegemist näiteks siis, kui maksumaksja on mineviku maksustamisperioodidel maksnud enam maksu, kui ta juriidiliselt oleks pidanud. Näiteks jättis maksumaksja mõned sisendkäibemaksu maha arvamiseks kõlbulikud arved eelmise perioodi käibedeklaratsioonis kajastamata ja seetõttu oli maksumaksja käibemaksu kohustus

suurem. Tagantjärgi maksukoormuse kergendamine ei ole maksuplaneerimine, kuna selles puudub ettekavatsetus ehk planeeritus. (Hoffman 1961, 274)

Maksude vältimist võib mõista vastuoluna maksumaksja kavatsuste ja õiguse üldiste eesmärkide vahel. Maksuõigus sekkub eraõiguslikku õigussuhetesse ja piirab või muudab neid vastavalt maksuõiguses ettenähtule. Taoline sekkumine on aktsepteeritav, kuna riigi jätkusuutlikkus ühe olulise asjaoluna sõltub riigi finantsvõimekusest. Maksude vältimine seab riigi rahalised võimed ehk riigi olemuse löögi alla. Võib öelda, et maksuõigus teenib kõrgemaid riiklikke ja ühiskondlikke huve. Kui riik võimaldaks sekkumatult maksude vältimist, siis lisaks riigi rahalisele võimekusele rikutaks ka ühetaolise maksustamise ja maksevõimelisuse põhimõtteid. Maksude planeerimine tsiviilõiguslikke vahendeid kasutades on võimalik, kuid ainult sellistes piirides, mis ei kahjusta ühetaolist ja võrdset maksustamist. (Grauberg 2010, 214)

Riigikohtu 17.06.2009 otsuses nr 3-3-1-23-09 on kinnitatud, et MKS § 84 alusel majandusliku sisu kohaselt maksustamine on õigustatud juhul, kui tegemist on tehingutega, millel puudub majanduslik sisu ja mille eesmärk on maksude tasumise vältimine. Lisaks võib majandusliku tõlgendamise meetodit rakendada juhul, kui tehingutel on ka teisi eesmärke maksudest kõrvalehoidumise kõrval, kuid maksueelise seadmine on peamine eesmärk. On seega rõhutatud, et majandusliku sisu tuvastamisel tuleb muuhulgas otsustada, mis on tehingu või toimunu peamine eesmärk, kuna tehingutel või toimingutel võib olla mitmeid paralleelselt eksisteerivaid funktsioone. Riigikohtu seisukohalt peab maksukohustuslasel olema vabadus sooritada tema poolt valitud tehinguid ning sealjuures tuleb arvestada ka maksustamise aspektidega (põhiseaduses sätestatud ettevõtlusvabaduse põhimõte). Maksumaksjal ei ole kohustust valida selline tehingu liik, millega kaasneks maksimaalne võimalik maksukohustus. Maksumaksjal on õigus minimeerida oma maksukoormust seaduses ettenähtud võimalusi kasutades.

Riigikohtu eelnimetatud lahendis on lisaks märgitud, et tegeliku majandusliku sisu tuvastamise eelduseks oleva MKS § 84 rakendamiseks tuleb jõuda järeldusele, et maksukohustuslase tegevus oli suunatud sellele, et anda tehingutele maksude tasumise vältimiseks moonutatud vorm. See tähendab, et tuleb tuvastada tahtlus maksude tasumise vältimiseks. Tegeliku majandusliku sisu tuvastamisel, mis on eelduseks tehingute maksuõiguslikuks ümberkvalifitseerimiseks, tuleb tuvastada maksukohustuslase subjektiivsed kaalutlused tehingu tegemisel. Kaalutlused tuvastatakse faktiliste asjaolude põhjal, ehk

tulenevalt ajaoludest ja tõenditest. Lisaks tuleb tuvastada maksueelis ning see maksueelis tuleb ka selgelt näidata maksuhalduri poolt – see on oluline, kuna ilma maksueeliseta pole ka maksukoormust seadusevastaselt vähendatud.

## **2.2. Seni tehtud teadustööde ülevaade**

Autorile teadaolevalt on varjatud töösuhtega seonduvat puudutanud Tartu Ülikooli õigusteaduskonnas 2010. aasta kaitstud magistritöös V. Buldas teemal „Maksude optimeerimisskeemid Eestis – Dividendide ja töötasu aspekt“, magistritöö on avalikustamata. Oluline olemuslik erinevus eelnimetatud magistritöö ja käesoleva magistritöö vahel on see, et V. Buldase töö kaitsmise hetkeks ei olnud olemas veel kohtupraktikat, mille alusel oleks võimalik olnud maksustada varjatud töösuhteid. Käesolev magistritöö tugineb uemale kohtupraktikale.

Lisaks on 2016. aastal Sisekaitseakadeemias kaitstud lõputöö T. Laidsalu poolt pealkirjaga „Tööjõumaksude vältimiseks loodud äriühingute leviku piiramise võimalused“. Nimetatud lõputöö ja käesolev magistritöö erinevad peaausjalikult selle poolest, et viimases on puudutatud täiendavalt dividendide töötasuks või juhatuse liikme tasuks ümber hindamise võimalikkust ja õiguspärasust.

Sander, Kantšukov ja Buldas on 2010. aastal avaldatud artiklis „The use of tax planning schemes based on the differential taxation of labour income and capital in Estonia“ jõudnud järeldusele, et „kõrge maksukoormus ning võrreldes dividendidega kahekordne erinevus piirmaksumäärades on ajendanud Eesti ettevõtjaid otsima võimalusi töötasu asendamiseks madalamalt maksustatavate tululiikidega. Asjaolu, et Eesti Äriseadustik võimaldab, kuid ei kohusta, ettevõtte juhatuse liikmetele tasu maksta, andiski ettevõtjatele võimaluse oma maksukoormust vähendada asendades juhatuse liikme tasu omanikutuluga (dividendid)“ (Buldas et al 2010, 619). Artikli kokkuvõttes leiti, et probleemile saaks leida lahenduse vaid siis, kui tehtaks muudatused vastavasse õigusaktidesse. (Ibid., 621). Autorid ei täpsustanud, milliseid õigusakte ja kuidas tuleks muuta probleemi seadusandlikuks lahendamiseks.



## 2.3 Varjatud töötasu maksmine läbi teenuse osutamise lepingu

2015. aastal jõudsid lõpliku kohtulahendini kolm märgilise tähtsusega kohtuvaidlust seonduvalt näiliku teenuslepingu varjus tehtud töötasuväljamaksete maksustamisega.

Riigikohtu arutluses olnud kohtuasja nr 3-2-1-82-14 järgi oli maksuhaldur leidnud, et teenuseid soetanud äriühingu ja sellele juhtimisteenuseid osutanud äriühingute vahel ei olnud tegelikult sõlmitud konsultatsioonilepingud. Maksuotsuse adressaadist äriühingu ja viimasele erinevaid teenuseid osutanud äriühingute vahel sõlmitud konsultatsioonilepingud olid tegelikult töölepingud või juhatuse ja nõukogu liikme lepingud. Konsultatsioonilepingute sõlmimine võimaldas saavutada teenuse saajast äriühingul maksueelise läbi tööjõumaksude mittetasumise ning võimaldas alusetult teenuselepingute alusel sisendkäibemaksu maha arvata. Konsultatsiooniteenust saadi oma töötajate, juhatuse ja nõukogu liikmetega seotud äriühingutelt. (Aktsiaselts ... 2015)

Riigikohus märkis, et TsÜS § 31 lg 3 järgi ei või juriidilise isiku organi pädevust üle anda muule organile või isikule. See tähendab, et eksisteeris olemuslik vastuolu teenuselepingute ja nende väidetava sisu osas. Eristada tuleb delegeeritavaid ülesandeid (näiteks finantsarvestuse korraldamine) ja ülesandeid, mis kuuluvad juhtorgani liikmele isiklikult täitmisele (näiteks äriühingu esindamine ametlikus asjaajamises seadusejärgse esindajana). Äriühingu juhtimine, sh igapäevase majandustegevuse korraldamine ja strateegiliste juhtimisotsuste tegemine kuulub vastava juhtorgani liikme ainupädevusse. Konsultatsiooni- ja igapäevast juhtimistegevust puudutavaid teenuseid osutasid juhatuse ja nõukogu liikmed ise. Kuigi neid teenuseid osutati läbi äriühingute, osutati teenuseid faktiliselt füüsilise isiku poolt selleks, et täita samale füüsilisele isikule juhtorgani liikme rollist tulenevaid ülesandeid. (Aktsiaselts ... 2015) Kokkuvõttes juhul, kui antakse juriidilise isiku juhtorganite tööülesandeid üle juriidilistele isikutele, tõstatub küsimus maksuriskist ja teenuselepingute ümber hindamise võimalikkusest töölepinguteks või juhatuse/nõukogu liikme lepinguteks.

Kohus märkis, et kui sama isik teeb samasisulist tööd nii töö- kui töövõtulepingu alusel, on maksuhaldur õigustatud pidama seda suhet töösuhteks. (Ibid.)

Ainuüksi fakt, et juriidiline isik osutab juhtimis- või nõustamisteenuseid, ei saa olla täiendava maksukohustuse määramise aluseks – maksustamisel tuleb lähtuda iga juhtumi eripäradest. TsÜS § 89 lg 1 kohaselt on näilik tehing, mille puhul pooled on kokku leppinud, et tehingu tegemisel tehtud tahteavaldustel ei ole avaldatud tahtele vastavaid õiguslikke

tagajärgi, sest pooled tahavad jätta mulje tehingu olemasolust või varjata tehingut, mida nad tegelikult teha tahavad. TsÜS § 89 lg 2 sätestab, et näilik tehing on tühine, ning TsÜS § 89 lg 3 sätestab, et kui näiliku tehinguga varjatakse teist tehingut, kohaldatakse varjatud tehingule selle tehingu kohta sätestatud. Seega kuna teenuste osutamiseks sõlmitud käsunduslepingud olid näilikud, siis kuuluvad tehingud maksustamisele, kui varjatud tehinguna tegelikult aset leidnud töötasude või juhatuse / nõukogu liikme tasude väljamaksed. (Ibid.)

Tehingu näilikkust võib järeldada sellest, et tehing ei leidnud aset tehingu aluseks olevates dokumentides lepingupooltena näidatud isikute vahel. Juhul, kui tegelikult aset leidnud tehing osutub tühiseks, siis kuulub rakendamisele MKS § 83 lg-s 1 sätestatu ehk seadusega või heade kommetega vastuolus olev tehing kuulub maksustamisele samamoodi, nagu õiguspärane tehing. (Ibid.) Seadusvastase tegevuse tagajärjed toovad kaasa samasuguse maksukohustuse, nagu see oleks tekkinud majandusliku sisu poolest sarnase õiguspärase tegevuse tagajärjel ehk maksustamine ei sõltu tehingu vormist.

Riigikohtu üldkogu seisukohalt tulenedes võib juhatuse ja nõukogu liikmetega seotud äriühingute puhul tehingu näilikkus väljenduda selles, et juhtimis- ja nõustamisteenuseid ei osutanud mitte vastavasisulisi lepinguid sõlminud äriühingud, vaid juhatuse ja nõukogu liikmed füüsilise isikuna ning näiliku tehingu õiguslik tagajärg on see, et lepingute teiseks pooleks tuleb lugeda teenust osutanud füüsilisi isikuid. Töötajatega seotud äriühingute puhul väljendub tehingu näilikkus selles, et lepingu sisust tulenevalt oli tegemist töölepinguga, mistõttu tuleb käsundusleping ümber kvalifitseerida töölepinguks. Kuna töölepingu seaduse järgi saab töötajaks olla ainult füüsiline isik, toob käsunduslepingu ümberkvalifitseerimine töölepinguks automaatselt kaasa ka juriidilise isiku asendamise füüsilise isikuga. Käsunduslepingu näilikkus ei pruugi alati tuua kaasa kogu makstud tasu ümberkvalifitseerimise palgatuluks, kuna teatud osa väljamakseid võivad olla siiski seotud teenuse osutamisega ja seetõttu ei saa neid töötasudena käsitleda. (Aktsiaselts ... 2015) Tuleb hinnata, kas ja millisel määral on osutatud teenuste näol tegemist käsunduslepingu alusel osutatud teenusega.

Riigikohus asjas nr 3-3-1-25-15 nõustus maksuhalduri ja alama astme kohtutega, et asjas kogutud tõendid viitasid sellele, et lepingupooled jätkasid varem kehtinud töölepingutest tulenevate kohustuste täitmist, mistõttu oli õige äriühingutega sõlmitud käsunduslepingute ümberkvalifitseerimine MKS § 83 lg 4 (näilik tehing) alusel töölepinguteks. Selles asjas oli määrava tähtsusega asjaolu, et töösuhte jätkumisele viitas muuhulgas töölepingute tingimus,

mille kohaselt kehtivad need lepingud edasi ka pärast töötaja juhatuse liikmeks valimist. Selline klausel on ebatavaline ja on koos teiste tõenditega viiteks töösuhte jätkumisele teenuselepingu varjus. Kuigi üldjuhul ei kuulu juriidilise isiku juhtorgani liikme suhe juriidilise isikuga töölepingu seadusega reguleerimisele, ei ole keelatud samaaegselt juhtorgani liikme staatusega olla sama juriidilise isikuga töösuhtes. Sellisel puhul ei tohiks siiski isiku tööülesanded juhtorgani liikmena ja töötajana suures ulatuses kattuda. (AS Sirowa ... 2015)

Kohus selgitas, et käsunduslepingu alusel maksutud tasude ümberkvalifitseerimisel palgatuluks on korrektne käsitleda väljamakseid, kui netopalka ning vastavalt tuleb töötasud ka maksustada. See, et varem töölepingu alusel ja hiljem käsunduslepingu alusel maksud tasud ei olnud võrdsed (käsunduslepingus määratud tasud olid suuremad), ei ole alus maksukohustuse vähendamiseks. Suurem käsunduslepingu kohaselt makstud tasu viitaks justkui sellele, et maksueelist ei saavutatud väljamakse tegija poolt (kõrgem kulu taandab ära jäävad tööjõumaksud). Kuna näiliku tehingu eesmärk oli jätta tööjõumaksud maksmata ning suurendada nõnda töötaja käsutusse antavaid rahalisi vahendeid, oli sisuliselt toimunud netotöötasu suurendamine maksude võrra. Äriühingule makstud tasu lugemine brutotasuks ei ole võimalik, sest maksuseadused ei võimalda sõlmida kokkuleppeid, millega tööandja saaks töötajale üle anda seadusest tulenevaid maksude tasumise ja kinnipidamise kohustusi (tööjõumaksude kinnipidajad on sätestatud vastavates eriseadustes). (AS Sirowa ... 2015)

Riigikohtu asjas nr 3-3-1-12-15 selgus, et äriühingule esitati juhtimis- ja konsultatsiooniteenuste eest arveid regulaarselt ja samades summades (viide töösuhtele läbi regulaarse tasu). Teenusepakkujad osutasid teenuseid valdavalt maksuotsuse adressaadist äriühingule (viide töölepingule omasele sõltuvussuhtele). Lisaks teenust osutati küsimuses, mis puudutasid juhatuse liikme ülesannete täitmist. Eelnimetatud asjaolude esinemisel võib jõuda järeldusele, et tehingute tegelikuks sisuks olid töö- ja juhatuse liikme suhted, mitte käsunduslepinguga osutatavad teenused. Riigikohus selgitas, et juhtimis- või konsultatsiooniteenuste osutamine äriühingu kaudu on võimalik ilma, et sellega kaasneks maksuõiguslik käsunduslepingu tõlgendamine töö- või juhatuse liikme lepinguna. On üldteada fakt, et juhtimis- või konsultatsiooniteenuseid osutatakse juriidiliste isikute kaudu, tegemist pole erandliku tehingu vormiga. Kohus märkis, et maksuõiguslikust vaatenurgast võiks juhtimis- või konsultatsiooniteenuste osutamist äriühingu kaudu pidada korrektseks siis, kui on loodud äriühingute grupi või kontserni valitsemiseks eraldi äriühing, mille töötajate

ülesandeks tööalaselt ongi gruppi või kontserni kuuluvate äriühingute juhtimine või konsultatsiooniteenuste osutamine. (Bauhof ... 2015)

Juhtimisteenuse osutamine äriühingu kaudu võib olla aktsepteeritav siis, kui juhatuse või nõukogu liikmed ei tegutse juhitud ühingu igapäevaselt (juhuslikku laadi tööpanus) ning nende ametiülesannete täitmiseks vajalikud kulud katab ja töövahendid tagab juhtimisteenust osutav äriühing (viide töösuhte puudumisele). Juhtimisteenus on õigustatud ka näiteks siis, kui juhtorgani liige on ametisse nimetatud lühiajaliselt või ta pakub juhtimisteenust paljudele äriühingutele tulenevalt oma ameti eripäradest (näiteks likvideerija või pankrotihaldur). (Ibid.)

Kokkuvõtteks järeldub, et juhul, kui asendada kas tööleping või juhatuse/nõukogu liikme leping teenuse osutamise lepinguga ning väidetava teenuse sisu jääb samaks, võib seda maksustada, kui juhatuse/nõukogu liikmele ja/või töötajale tehtud aktiivse tuluna käsitletavaid väljamakseid. Asjaolu, et lepingu vormi muudetakse, jättes sisu samaks, ei välista maksustamist. Eelnevalt toodud kohtupraktika ei anna siiski vastust küsimusele, kas ja kuidas on võimalik ümber kvalifitseerida äriühingust selle osanikule ja juhatuse liikmele tehtud dividendimakseid töötasuks tulenevalt sellest, et osanik ja juhatuse liige on oma aktiivse tööpanusega teinud võimalikuks äriühingu tulu ja seeläbi kasumi tekke. Kuna dividendi väljamaksmisel ei ole tegemist tehinguga, vaid omanikutulu realiseerumisega läbi ühepoolse tahteavalduse (osanike otsus), siis nimetatud 2015. aasta Riigikohtu lahendite pinnalt ei ole võimalik dividende töötasuks või juhatuse liikme tasuks ümber hinnata. Küll aga on Riigikohus eelnimetatud otsustega kinnitanud senisest aktiivsema majandusliku tõlgendamise põhimõtte rakendamise võimalikkust, andes oma lahendites muuhulgas suuniseid, kuidas peaks juhtimisteenust osutama maksuõiguslikult korrektses vormis.

## **2.4 Maksusumma määramine hindamise teel**

MKS § 94 lg 1 kohaselt võib maksuhaldur tuvastada tasumisele kuuluva maksusumma määramise aluseks olevad asjaolud hindamise teel. Hindamine on lubatud, kui maksu määramiseks vajalikud kirjalikud tõendid on puudulikud, ebapiisavad, mitteusaldusväärsed, hävinud või kadunud ja muude tõenditega ei ole võimalik maksukohustuse aluseks olevaid asjaolusid tuvastada. Sama paragrahvi lg 2 järgi tuginetakse hindamisel menetluses kogutud andmetele, samuti maksukohustuslase majandustegevuse näitajatele, tema kulutustele või

võrdlustele teistes sarnastes maksuasjades kindlakstehtud andmetega. Maksuotsuses esitatakse ka hindamise meetodika ja hindamisel kasutatud tõendid. See tähendab, et maksuhalduril lasub tõendamise mõttes keerulisemates juhtumites suurem tõendamiskoormus. Kuna maksuotsus haldusaktina peab olema piisavalt motiveeritud sõltumata tõendite kvaliteedist, siis otseste tõendite puudumisel on lubatud kasutada ka statistilisi ja/või finantsarvestuslikke uurimismeetodeid tõendite kogumiseks.

Maksusumma määratakse hindamise teel erandjuhtudel. Maksukorralduse seaduse sõnastuse grammatilise tõlgenduse kohaselt „võib“ maksuhaldur tuvastada maksusumma hindamise teel ehk tegemist oleks justkui maksuhalduri valikuga hindamise rakendamise kaalumisel. Riigikohtu praktika kohaselt hindamine ei ole maksustamisel oluliste asjaolude väljaselgitamisel mitte maksuhalduri suvaotsus, vaid et juhul, kui on võimalik asjaolusid hindamise teel tuvastada, siis on maksuhalduril ka kohustus läbi viia omal algatusel hindamine. Seda seetõttu, et hindamise teel võivad ilmnedas asjaolud, mis võivad ka tasumisele kuuluvat maksusummat vähendada. Hindamise mitte läbi viimine juhul, kus see on vajalik, võib tähendada õiguspärasest suuremat maksukohustust maksumaksjale. Seda põhimõtet on kinnitanud Riigikohus 14.01.2009 otsuses nr 3-3-1-70-08, mille järgi MKS § 94 lg 1 sõnastus "maksuhaldur võib" ei tähenda maksuhalduri õigust teha suvaotsus, vaid eeskätt pädevust ja volitust otsustada maksusumma määramine mitte üksnes dokumentaalsete tõendite ja muude asjas tuvastatud asjaolude alusel, vaid ka hindamise teel.

Hindamise teel maksustamisel on oluline, et maksu määramiseks kasutatud meetodika oleks esitatud koos hindamisel kasutatud tõenditega. Meetodika ehk arvutuskäigu kirjeldus võimaldab haldusakti kontrollida. Kontrollitavus võimaldab maksumaksjal omapoolseid vastuväiteid esitada, vastupidisel juhul ei oleks maksumaksjal võimalik efektiivselt realiseerida oma kaebeõigust. (Lehis 2012, 143)

Riigikohus otsuses nr 3-3-1-39-04 selgitas, et MKS § 11 lg-st 1 (uurimispõhimõte) tuleneb maksuhalduri kohustus maksusumma määramisel arvestada kõiki asjas tähendust omavaid, sealhulgas maksukohustust suurendavaid ja vähendavaid asjaolusid. Sama paragrahvi lg 2 kohaselt on maksuhalduri kohustus nimetatud asjaolud vajadusel ise välja selgitada. Maksustamisel ei tohi piirduda pelgalt menetlusosalise esitatud tõenditega, vaid maksuhaldur peab vajadusel asjas täitma uurimispõhimõtet kõigi maksustamisel relevantsete asjaolude tuvastamiseks. Maksuhalduri kohustusega järgida uurimispõhimõtet seondub maksukohustuslase kaasaaitamiskohustus, ehk MKS § 56 lg-tes 1 ja 2 sätestatud

maksukohustuslase kohustus teatada maksuhaldurile kõik talle teadaolevad maksustamise seisukohast tähendust omavad asjaolud, pidada maksuarvestust, esitada ja säilitada tõendeid. Maksumaksja kaasaaitamiskohustuse mitte nõuete kohane täitmine ei vabasta maksuhaldurit kohustusest järgida uurimispõhimõtet. Maksumaksjalt ei nõuta selliste asjaolude tõendamist, mis on maksuhaldurile teada. Eelnev tähendab, et maksuhaldur peab tagama, et maksukohustus selgitatakse välja hoolimata maksumaksja poolt peetavast dokumentatsioonist ja viimase poolt esitatud andmetest – maksuhaldur peab säilitama maksustamisel objektiivsuse ja tagama, et hoolimata maksumaksja käitumisest maksuõigussuhtes oleks määratav maksukohustus seaduslik.

Riigikohtu 11.01.2006 otsuse nr 3-2-1-124-05 p 12 järgi juhul, kui poolte kokkulepet usaldusväärsete kirjalike tõendite alusel tuvastada ei saa, tuleb töötasu kindlakstegemisel lähtuda mõistlikust töötasu määra, mida sama tegevusalaga ettevõtte tavapäraselt sama kvalifikatsiooniga töötajale maksavad. See tähendab, et kohtupraktika tunnistab kontseptsioonina mõistliku (õiglase) töötasu määramise võimalikkust hindamise teel, kasutades võrdlusmeetodit.

Riigikohtu 13.02.2008 otsuse nr 3-3-1-90-07 kohaselt asjaolu, et füüsilisel isikul on juriidilise isikuga töösuhe, ei muuda kõiki juriidilise isiku poolt tehtud väljamakseid sotsiaalmaksuga maksustatavaks. Sotsiaalmaksuga saab maksustada väljamakse, mis on tasu juba tehtud või tulevikus tehtava töö eest ehk seotud aktiivse tuluga. Maksuotsuses tuleb sotsiaalmaksu määramisel näidata konkreetselt, miks on maksuhaldur jõudnud järeldusele, et väljamakse on seotud töösuhtega. Maksuhaldur peab tuvastama väljamakse töötasuna kvalifitseerimiseks, mis ajast ja kellena väidetav töötaja töötab, millised on tema töölepingust tulenevad õigused ja kohustused ning kokkulepitud töötasu.

Juhatuse liikmele tehtud väljamakse või muu hüve puhul võib eeldada, et see on antud tasuna juhtorgani liikme ülesannete täitmise eest. Taoline tasu eeldamine peab aga paika ainult sellisel juhul, kui juhatuse liige ei ole sama äriühingu aktsionär või osanik, mil tekib küsimus, kas väljamaksete puhul on tegemist dividendi või mõne muu omanikutulu jaotusega. (OÜ Osaker ... 2008)

Osühingu osanikule tehtud väljamakse puhul tuleb välja selgitada, kas tegemist on dividendi või muu kasumieraldisega, mida maksustatakse tulumaksuga vastavalt TuMS §-le 50 ning mida sotsiaalmaksuga ei maksustata. Sel juhul tuleb sotsiaalmaksu määramiseks

piisavalt motiveerida, miks ja millistele tõenditele tuginedes on jõutud järeldusele, et väljamakse on juhatuse liikme tasu. (Ibid.)

Väljamakse iseloomu hindamisel tuleb vajadusel muu hulgas välja selgitada, millised olid juhatuse liikme ametiülesanded äriühingus, milliseid töid teevad töölepingu alusel töötavad isikud ja milliseid juhatuse liige, kui palju on juhatuse liige saanud muid tasusid samast äriühingust või muudest allikatest, milline on tehtava töö maht ja keerukus ning milliseid erialaseid oskusi see nõuab. Tuleb ka hinnata äriühingu üldiseid majandustulemusi. Oluline võib olla ka väljamaksete sagedus. Väljamakse maksuõiguslik kvalifitseerimine dividendiks või juhatuse liikme tasuks ei sõltu üldjuhul sellest, kas äriühing on kinni pidanud äriseadustikus sätestatud kasumi jaotamise korrast. (Ibid.)

Tallinna Ringkonnakohus otsuses nr 3-10-1546 käsitles võimalust tõlgendada juhatuse liikmest osanikule äriühingust tehtud väljamakseid, kui sotsiaalmaksu objekti. Äriühingu ainuosanikule ja juhatuse liikmele tehtud väljamaksed kvalifitseeriti ümber tulu- ja sotsiaalmaksuga maksustatavaks juhatuse liikme tasuks. Äriühing vaidles maksuotsusele vastu, väites, et tegemist oli omanikulaenu tagastustega ja dividendide väljamaksetega. Ringkonnakohus leidis, et määrava asjaoluna tuleb kindlaks teha väljamaksete saaja roll äriühingu kasumi teenimisel, ehk tuleb vastata küsimusele, kas juhatuse liikmest osanik osales kasumi teenimisel pigem aktiivselt (äriühingu majandustegevust juhtides või isiklikult äriühingu hüvanguks tööd tehes) või passiivse investorina. Nimetatud vaidlusaluse juhtumi puhul polnud äriühingul ühtegi töötajat ja toimus pidev majandustegevus finantseerimisteenuste osutamise näol. Kohus selgitas, et selline tegevus eeldab juhatuse liikme, kui ainsa äriühingu nimel tegutseva isiku, töist panust. Tehingute tegemiseks oli vaja sooritada konkreetseid toiminguid, mida teostas juhatuse liige. Osühingu juhtimine ei tähenda üksnes palgatöölise töö korraldamist. Väikeettevõtte puhul on mõistlik ja võimalik, et kogu ettevõtte töö teebki ära juhatuse liige ise. Passiivse investorina tuleb kõne alla isik, kellele tehakse väljamakseid investeeringu, mitte töise panuse eest. Osühingu, millest tehtud väljamaksed kvalifitseeriti kui juhatuse liikme tasud, omakapital kontrollitaval perioodil oli 40 000 krooni, samas kasutati majandustegevuses märkimisväärselt suuremates summades raha, mis ei olnud osühingu kasutuses mitte omakapitali arvelt, vaid saadud muul moel (nt laenudena). Taolise näite korral ei saa väita, et osaniku investeering ettevõttesse, mis seisnes 40 000 krooni suuruses omakapitalis, oleks olnud ettevõtte majandustegevuse ja kasumi saamise seisukohast sellise tähtsusega, et osanikust juhatusel liikmele tehtud väljamakseid

saaks käsitada investeringutuluna. Äriühingu majandustegevuse tulest sõltus konkreetselt osaühingu juhatuse liikme teisest panusest, mitte ettevõttesse tehtud investeringust.

Antud asjas käsitleti ka omaniku laenu tagastuse ja ettevõtlusest tehtud väljamaksete eristamist. Kohus leidis, et isegi kui füüsilise isikuna oli antud äriühingule laenu, siis ei saa selle pinnalt väita, et väljamaksed ettevõtlusest olid automaatselt laenu tagasimaksed. Väljamaksete liigitamisel juhatuse liikme tasuks või dividendiks ei ole oluline, kas ja millised võlaõiguslikud suhted võisid juhatuse liikme ja äriühingu vahel olla. Antud juhtumil ei saanud kohtu seisukohalt juhatuse liikmele tehtud väljamaksete käsitamine dividendina kõne alla tulla seetõttu, et maksuhalduri poolt kontrollitud maksustamisperioodil ei olnud äriühingu majandusaruannetes esitatud finantsinfost nähtuvalt osanikule dividendide maksmine võimalik. Kuna äriühingu omakapitali suurus jäi väiksemaks, kui isikule tehtud väljamaksete summa, siis maksumenetluses ei ole võimalik väljamakseid dividendiks ümber kvalifitseerida (ettevõtte poleks saanud dividende välja maksta). (Debesta ... 2011)

Tallinna Halduskohtu otsuses asjas nr 3-12-759 polnud äriühingu osanik ja juhatuse liige saanud kontrollitaval perioodi töötasu mitte ühestki äriühingust. Küll aga sai isik maksutatavast äriühingust juhatuse liikme tasu. Nimetatud äriühing maksutataval perioodil jättis jaotamata kasumi äriühingu omakapitali koosseisu ja otsustas dividende mitte maksta. Nimetatud äriühingu juhatuse liikme jaoks oli tegevus äriühingus põhitöökoht ja ta oli äriühingu ainuke töötaja, kes tegi ära kogu äriühingu põhitegevusega seotud töö (inseneritehniline nõustamine). Seega põhitegevuse käigus tekkinud tulu tekkis just juhatuse liikmest osaniku erialastel teadmistel põhineva konsultatsiooniteenuse osutamisest. Töötasu isikule ei deklareeritud ega makstud. Konsultatsiooniteenuse osutamisest saadud tulu arvelt maksti äriühingu juhatuse liikme tasu, kasum tekkis juhatuse liikme tööpanuse tõttu. Kohus ei pidanud tõenäoliseks, et juhatuse liige asjaolusid arvestades oleks olnud nõus konsultatsiooniteenust osutama ilma selle töö eest tasu saamata. Kohus märkis, et dividendi saab maksta, kui äriühingul on selleks vabasid vahendeid. Peab eksisteerima kasum, mille arvelt äriseadustiku kohaselt dividendide väljamaksed võimalikud oleksid. Kui vabad vahendid puuduvad ja omakapital dividendide väljamakseid ei võimalda, siis ei saa ettevõtlusest tehtud väljamakseid dividendideks kvalifitseerida. (TN ... 2012)

Autor märgib kokkuvõtvalt, et hindamise meetodi rakendamine ei eelda, et oleks olemas maksustava eluvaldkonna hindamise teel maksustamise juhend. Maksuõigus hõlmab kõik ettevõtluse valdkondi, mistõttu on võimatu koostada kõiki detaile käsitlevaid juhendmaterjale.



Varjatud töösuhte probleemi on piisava põhjalikkusega käsitletud läbi kohtupraktika. Töö, mida teostatakse teenuse vormis, maksustatakse vastavalt tegelikule majanduslikule sisule ehk töötasuna.

Küll aga ei lahenda ole lahendatud olukorda, kus makse optimeeritakse kasumi väljamaksmisel osaliselt töötasuna ja osaliselt dividendidena. See on oluline, kuna paljusid tööülesandeid on võimalik jaotada mõttelisteks osadeks või protsessideks ning on võimalik olla samaaegselt näiteks finantsjuht palgatöölisena, kui ka osutada teenust riskijuhtimiseks. On võimalik kokku leppida, et finantsjuhtimise eest saadakse miinimumpalka ja riskijuhtimise eest kõrgemat tasu, selliselt saab ettevõtte viia oma tööjõukulud minimaalseks ja töötaja/teenuse osutaja saavutab madalama maksukoormuse.

## **2.5 Tööjõu ja kapitali maksustamise erinevuste kaudu maksuplaneerimine**

Praktikas on tavapärane, et teatud tüüpi teenuseid läbi äriühingu osutavad isikud, kes on äriühingu (tavapäraselt osaühing) osanikuks, juhatuse liikmeks ja ainsaks äriühingu nimel tegutsevaks isikuks, vähendavad oma maksukoormust, eelistades dividendiväljamakseid töötasuväljamaksetele. Näidetena võib tuua juuksuri, advokaadi, konsultandi vms elukutse esindaja, kellede töö sisu on teenuste osutamine ja põhitegevus ei vaja kapitaliintensiivseid investeeringuid ja tööülesannete olemusest tulenevalt ei ole tarvilik olla töötaja rollis. Nimetatud elukutsete esindajad võiksid oma majandustegevuse korraldada ka näiteks füüsilisest isikust ettevõtja (FIE) vormis, kuid viimase ettevõtlusvormi kõrgem maksukoormus on muutnud FIE-na tegutsemise ebapopulaarseks ja majanduslikult ebamõistlikuks.

Ajakirjanduses on OÜ-tamine leidnud laia kõlapinda. Äripäeva võrguväljaandes 30.11.2016 ilmunud artiklis „Madalapalgalised juhivad tuhandeid“ toodud info kohaselt (allikaks Maksu- ja Tolliamet) oli 2015. aastal „Eestis üle 3 600 juhatuse liikme, kes maksid endale palka keskmiselt 504 eurot kuus. Ülejäänu, koguni 87% igakuisest sissetulekust ehk keskmiselt 3 337 eurot, võtsid nad välja dividendidena.“ Artikli arvutuste kohaselt juhul, „kui kõik need isikud oleksid oma ligi 4 000 euro suuruse kuusissetuleku võtnud välja palgana, oleks riik kogunud üle 40 miljoni euro rohkem sotsiaalmaksu.“ Artiklis on Maksumaksjate Liidu juhatuse esimees L. Lehis selgitanud, et „probleem teada juba vähemalt 17 aastat, ent lahendusi ei kipu tulema.“ L. Lehise hinnangul lasub kohustus

probleemile lahendus leida poliitikutel ja riigi täitevvõimul läbi Rahandusministeeriumi. Sealsamas artiklis on vandeadvokaat P. Raudsepp märkinud, et „teemapüstitus on asjakohane ja vajab kindlasti lahendust“. P. Raudsepa kommentaari kohaselt seisneb juhatuse liikme tasu ja dividendide põhimõtteline erisus selles, millist tüüpi (aktiivne või passiivne) panuse eest tasu makstakse. P. Raudsepa hinnangul võib olla võimalik dividendide osaline ümber hindamine ja dividendide käsitlemine juhatuse liikme tasuna. P. Raudsepp leidis, et dividendide ümber hindamiseks jaoks on tarvilik täpsem regulatsioon, et maksumaksjad saaksid prognoosida oma maksukohustust.

Võime antud erialaekspertide arvamustest järeldada, et nimetatud isikute hinnangul tuleb probleemi lahendus leida eelkõige seadusandlikul tasemel. Autor märgib, et kõikehõlmavalt dividendide töötasudeks või juhatuse liikme tasudeks ümber hindamist reguleerivate seadusesätete koostamine on suure tõenäosusega praktilisest vaatepunktist keeruline. Põhimõtte, et maksuhaldur võib hindamise teel maksusumma määrata, on MKS-is sätestatud alates 2002. aastast. Ühestki seadusest ei tulene keeldu dividendide töötasudeks või juhatuse liikme tasudeks ümber hindamiseks. Küll on võimalik seadusega seada kindlad piirid dividendide väljamaksmisele, aga see ei oleks enam ümber hindamise juhendi koostamine läbi seadusesätete, vaid piiritlemine.

Probleemi näitlikustamiseks on autor koostanud lihtsustatud ja utreeritud näidiskaasuse, kasutades 01.01.2017 maksumäärasid maksuarvestuse alusena. Maksueelist on näitlikustatud, kasutades maksuarvestuse aluseks töötasu alammäära (2017. aastal 470 eurot kuus), kehtivad sotsiaalmaksu, pensionikindlustus- ja töötuskindlustusmakse määrasid.

Lisas 1 on toodud maksuarvestus töötasu alammäära (edaspidi ka kasutatud väljendit miinimumpalk) maksmise korral, kusjuures töötaja palgafond tööandja A juures makstakse välja teenuse eest osutatava tasuna. OÜ X müügitulu on seega summas 629 eurot, näeme Lisa 1 tabelist 4, et maksueelis puudub. Riigile laekub makse sama palju juhul, kui isik töötab OÜ-s A palgatöötajana või kui isik töötab OÜ-s X miinimumpalga eest.

Lisas 2 on käsitlese all juhtum, kus tööandja A juures on töötaja brutotöötasu 500 eurot kuus. Palgafond igakuiselt ehk tööandja kulu seega on summas 669 eurot. Toodud näites tööandja sõlmib teenuse osutamise lepingu OÜ-ga X, kusjuures teenuse eest tasutakse kuus täpselt palgafondi 669 eurot suurune summa. OÜ X müügitulu on seega 669 eurot, millest miinimumpalga maksmiseks kajastatakse kuludes kokku palgakulu, sotsiaalmaksukulu ja töötuskindlustusmakse kulu (tööandja) kokku 629 eurot kuus. Seega dividendide on

võimalik sellisel juhul välja maksta 32 eurot, kusjuures kaasneb tulumaksukulu dividendidelt 8 eurot. Kokku selgub selliselt igakuist töötaja netotulu suurenemist 2% ehk 9 eurot (Lisa 2, tabel 4). Tööandja jaoks kulude kokkuvõtteid sellisel juhul puudub, kuid riigile laekub taolise näite korral ühes kuus 9 euro ehk 2% võrra vähem maksutulu (Lisa 2, tabel 3). Lisad 1 ja 2 on koostatud autori arvutuse põhjal.

Lõplik maksukoormus sõltub OÜ-s X muuhulgas ka käibemaksuarvestusest, toodud näidete arvutused kehtivad eeldusel, et OÜ X on käibemaksukohustuslane. Eeldatakse, et pakutav teenus on käibemaksuga maksustatav teenus. Samuti töötajale ei ole ette nähtud puhkust ja teenuse osutaja samamoodi pakub teenust 12 kuud aastas. Tulumaksuvaba miinimumi arvestatakse igakuiselt. OÜ-l X puuduvad muud ärikulud peale miinimumpalga väljamaksmisega seotud tööjõukulude. Töötajal puuduvad muud sissetulekud peale palga või mõtteeksperimentide toodud dividendi ja miinimumpalga. Toodud tabelitest nähtub, et suurema töötasu maksmine lisas 2 toodud näitel oleks majanduslikult ebamõistlik töötajast osaniku jaoks.

Füüsiline isik ei saa teenida rohkem netotulu juhul, kui ta asendab brutopalgaga teenusega samas summas ning maksab äriühingust peale tööjõukulude müügitulust maha arvestamist kogu alles jääva kasumi maksimaalselt dividendidena välja. Maksueelis töö tegemisel läbi äriühingu tekib siis, kui teenuse müügitulu ületab töötajale makstavat brutotöötasu, kusjuures maksueelist võime märgata alles töötasude korral üle töötasu miinimummäära. Tööandja seisukohast tekib kokkuvõtteid selle summa võrra, mis teenuse soetuse kulu on väiksem töölepingu korral kuludes kajastatavast palgafondist.

Maksueelist ei saa tekkida juhul, kui töövõtja vahetab töölepingu teenuselepingu vastu. Maksueelis tekib siis, kui tööandja on nõus maksta teenuselepingu alusel välja suurema summa, kui oli töötaja brutotasu. Juhul, kui tööandjale pakutakse võimalust saada sama tööjõu ressursid väiksema tööjõukulude eest, siis tööandja seisukohalt on tegemist majanduslikult ratsionaalse otsusega.

04.03.2009 Tallinna Ringkonnakohtu otsuses 3-08-364 käsitleti äriühingust väljamakstavate dividendide palgatuluks ümber kvalifitseerimise võimalikkust. Nimelt 2007. aastal koostas maksuhaldur maksuotsuse OÜ-le Wasp Project, millega maksustati ettevõtte poolt makstud dividendid, kui töötasu. Maksuhaldur maksustas 2005. aastal tehtud dividendiväljamaksetest osa, kui töötasu väljamaksed. OÜ juhatuse liikme ja osaniku

töötasuks luges maksuhaldur 11 000 krooni, mis võeti ka maksustamisel igakuise töötasu ja sellega kaasnevate tööjõumaksude arvestamise aluseks.

Maksumaksja vaidlustas maksuotsuse, argumenteerides, et väljamakstud dividendid ei sisalda töötasu ega ka juhatuse liikme tasu ning füüsilise isiku töösuhe või juhatuse liikme lepinguline suhe äriühinguga ei muuda kõiki juriidilise isiku poolt tehtud väljamakseid sotsiaalmaksuga maksustatavaks. Kaebuse kohaselt piiras maksuotsus õigusvastaselt õigust maksta osanikule välja dividende. Lisaks kaebaja hinnangul rikuti õiguskindluse põhimõtet, sest maksuhalduri tegevus peab olema prognoositav. Maksumaksja seisukoha järgi dividendide töötasuks ümberkvalifitseerimiseks on vaja seadusandlikku muudatust, mitte maksuhalduri suvaotsust. (OÜ Wasp ... 2009)

Tallinn Halduskohus, esimese kohtuastmena, jättis maksumaksja kaebuse rahuldamata, viidates, et maksuhalduri pädevuses on hinnata ümber maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil tehtud tehinguid ning maksustada need seejärel vastavalt tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule. Äriühingu poolt väljamakstud dividendide ümberhindamisel töötasuks juhitud sellest, et osanik ja juhatuse liige oli äriühingu ainus töötaja, valdav osa tema tööülesannetest olid omased töösuhtele ning osanikust juhatuse liikmele tehti dividendide vormis väljamakseid igakuiselt ehk regulaarselt. Arvestades töö iseloomu (äriühingute asutamise teenus), tasu maksmise regulaarsust ning juhatuse liikmele tasu maksmise eelduse puudumist, on põhjendatud järeldus, et juhatuse liikmest osanikule maksti dividendide vormis palka ehk töötasu, mitte aga juhatuse liikme tasu. Kuna puudusid otsesed tõendid tegeliku palga suuruse kohta, otsustas maksuhaldur õigesti palga määramise hindamise teel, kasutades hindamisel nii maksukohustuslaste registri, Äriregistri kui Statistikaameti asjakohaseid andmeid. Selliste andmete kasutamine on otseselt ette nähtud MKS § 94 lõikes 2. Seega on õigustatud, et maksuhaldur hindamismeetodi rakendamise tulemusena lähtus ühe peamise kriteeriumina keskmisest töötasu määrast. MKS § 94, kui tõendite hindamist reguleeriv säte, ei ole olemuselt seotud ühegi konkreetse maksuliigiga. Järelikult peab maksuhaldur MKS § 94 lõiget 1 rakendama iga maksuliigi suhtes, kui on täidetud normi kohaldamise eeldused. Maksuhaldur sealjuures on vaba hindama igal juhtumil eraldi, kas maksustamine hindamise teel on asjakohane ja sobiv. (OÜ Wasp ... 2009)

Tallinna Ringkonnakohtus tühistas Halduskohtu otsuse. Ringkonnakohtu otsuse kohaselt on maksuhaldur pädev hindama, kas mingi väljamakse näol on tegemist dividendi, juhatuse liikme tasu või töötasuga. Ringkonnakohtu hinnangul pole ettevõtlusvabaduse riive,

millega piiratakse õigust käsitleda kõiki väljamakseid dividendina, lubamatu ega ebarportsionaalne olukorras, kus piirangud on maksuõiguslikult põhjendatud. (Ibid.)

Kohus leidis, et maksueelise andmine ettevõtetele, millede osanikeks olevatele töötajatele makstakse palka summades, mis oluliselt jäävad alla sellise töö eest tööturul makstavale, ei ole põhjendatud. Dividendi võib lugeda palgatuluks, kui juhatuse liikmele või töötajale ei maksta tasu, või makstakse seda väga vähe. Dividendide maksmine osanikele on igati seaduslik, aga juhul, kui osanik tegutseb aktiivselt äriühingu sisulises tegevuses ning tema tegevuse tagajärjel tekib äriühingul tulu ja seega ka kasum, saab selle töö eest põhjendamatult madala töötasu maksmise eesmärgiks pidada maksukohustuse vähendamist. Ringkonnakohtu hinnangul äriühing vältis teadlikult osanikust juhatuse liikmele tegelikkusele vastava töötasu maksmist, kasutades selleks rahaliste vahendite väljamaksmist dividendina, mitte töötasuna. Kohus võttis seisukoha, et ettevõtte kohustus tasuda seal töötavatele osanikele reaalselt (õiglast, tööpanusele vastavat) töötasu, panustades seeläbi õiglasel määral riigi sotsiaalvaldkonda, ei pärssi põhiseadusvastaselt ettevõtjate õigust investeerida kasumit või maksta välja dividende. (Ibid.)

Siiski, vaatamata sellele, et Ringkonnakohtu hinnangul maksuõiguslikult oleks olnud dividendide ümber hindamine töötasuna võimalik ja maksuõiguslikult korrektne, tühistati maksuotsus. Seda seetõttu, et kohtu hinnangul ei tuvastanud maksuhaldur osaniku töötasu korrektselt hindamise teel. Ringkonnakohus leidis, et maksuhalduri poolt kasutatud meetodika viib suure tõenäosusega ebavõrdse kohtlemiseni maksustamisel. Töötasu suuruse arvutamisel aluseks võeti sarnastel tegevusaladel ja sarnaste majandusnäitajatega äriühingutes makstud kuu keskmine brutotöötasu summa. Sellise lähenemise puhul, kus osanikust töötaja töötasu arvutatakse välja alati keskmise alusel, on äriühingute jaoks majanduslikult kahjulik palgata asjakohast tööd tegema osanik, sest odavam on palgata sama tööd tegema isik, kes on nõus selle töö tegema keskmisest madalama tasu eest. (OÜ Wasp ... 2009)

Ringkonnakohus rõhutas, et maksukohustuse suurus peab olema prognoositav. Äriühingul, kui maksumaksjal, peab olema mingi tugipunkt või juhend, millele tuginedes hinnata, kui suur peab olema osanikust töötaja palk. See on oluline selleks, et maksurisk oleks maandatud (puuduks üllatuslik maksustamine). Maksuhalduri poolt kasutatud meetod kohustaks kõiki äriühinguid maksma osanikele vähemalt keskmist palka. Kohtu hinnangul puudus mõistlik põhjendus, miks peaks osanikust töötaja töötasu olema alati just selline fikseeritud väärtus, kuigi tööturul võib sama töö eest maksta ka keskmisest väiksemat tasu.

Ringkonnakohtu poolt märgiti kokkuvõtteks täiendavalt, et seadusandliku- ja täitevvõimu kohustus on luua maksusüsteem, mida saaks pidada mõistlikule inimesele arusaadavaks ning mis välistaks või minimeeriks ebavõrdse kohtlemise. (Ibid.)

Kohtuotsusest motiveerituna koostas maksuhaldur 2009. aastal dokumendi „Dividendide ja töötasu eristamise juhend“. Juhend edastati erinevatele huvigruppidele tutvumiseks. Juhendi kohaselt lähtutakse töötasu ja juhatuse liikme tasu ümber hindamisel võrreldava hinna meetodist. Tasu kindlaksmääramisel võetakse aluseks äriühingu ettevõtlusharus makstavad üldised tasu määrad ja tasu suurus, mida makstakse äriühingu siseselt teistele töötajatele ning juhatuse liikmetele. Töötasu turuväärtus leitakse kontrollitava äriühingu poolt makstava tasu võrdlusest sisese või välise võrreldava tasuga. Sisene võrreldav tasu leitakse tehingust, mille üks pool on äriühing ning milles maksumaksja maksab sarnase teenuse või töö eest sarnastel tingimustel mõnele teisele isikule tasu. Väline võrreldav tasu leitakse tehingust, mille pooled on mitteseotud isikud ning milles toimub sarnase teenuse või töö osutamise või tegemise eest tasumine.

Juhendis ei ole selgitatud, kuidas tasu suurus detailselt määratletakse ehk tasu suuruse määramine on maksuhalduri kaalutusotsus. Samuti jääb ebaselgeks, kuidas tasu suuruse arvutusel käitatakse siis, kui võrdlusandmed on ebapiisavad (väheste turuosalistega ettevõtlusharu). (Dividendide ... 2009)

Mõlema maksuhalduri poolt juhendis välja pakutud meetodi korral on tegemist subjektiivse hinnangu andmisega. Juhendi järgi on maksumaksjatel keeruline arvestada, milline oleks vastava tegevusala õiglane töötasu. Maksuhaldur on juhendi punktis 2.3. andmetena, millest õiglase töötasu määramisel tuleks juhinduda, viidanud Statistikaameti kodulehele. Viimasest allikast on leitav statistika kuu- ja tunnipalkade kohta antud äriühingu tegevusalal ja registreerimise piirkonnas. See tähendab, et juhinduda tuleks justnimelt statistilisest keskmisest (töötasud taandatud täistööajale), mille kohta peab arvestust Statistikaamet, mitte näiteks tegelike väljamaksete põhisele töötasude statistikale, mille kohta peab arvestust Maksu- ja Tolliamet. Võimalust kasutada muid, väliseid infoallikaid nagu näiteks personaliotsinguga tegutsevate äriühingute koostatud palgauuringud, ei ole välja pakutud. Lõplik õigus otsustada töötasu õige suurus jääks juhendi kohaselt maksuhaldurile, mitte mõnele muule töötasu suuruse määramisel võimalikku pädevust omavale haldusorganile (nt Tööinspektsioon).

IFA Eesti (Rahvusvahelise Maksuõiguse Ühingu Eesti liikmeid koondav ühing) on 2009. aastal koostanud varem nimetatud juhendi kavandi kohta arvamuse. IFA Eesti seisukoha järgi on kaheldav, kas MKS § 84 ehk majandusliku tõlgendamise põhimõtte kohta on üldse võimalik juhendeid koostada. Majanduslik sisu tõlgendatakse igal juhtumil eraldi. Seetõttu tuleks objektiivselt lahenduseks pidada seda, kui maksuseadused annaksid maksuhaldurile õiguse nn aktiivse juhatuse puhul mingi (arvamuses täpsustamata) maksusumma määrata.

IFA Eesti töö järgnevalt välja, et dividendi ja töötasu eristamise küsimus tuleks lahendada maksuseaduste täiendamise näol. Vastupidist varianti, ehk kohtu- ja halduspraktika juhtivat rolli dividendi ja töötasu eristamise praktika loomisel, IFA Eesti seisukohalt ei oleks võimalik (õiguspärane) rakendada. IFA Eesti leidis, et maksuhalduri aktiivse ja passiivse tulu eristamise kriteeriumid on ebaselged – nimelt ei saa nõuda, et äriühingu osanik peaks dividendi töötasuks ümber kvalifitseerimise vältimiseks olema täiesti passiivne, kuna sekkumine äriühingu juhtimisse koheselt tõstataks töötasustamise küsimuse maksude seisukohalt. Selline jäik lähenemine ei oleks kooskõlas ettevõtluspraktikaga. (Maksu- ja Tolliameti poolt ... 2009)

IFA Eesti seisukohas juhitakse tähelepanu olulisele ebaselgusele töötasude ja dividendide eristamisel. Nimelt olukorras, kus teenitud kasumit ei maksta dividendina välja, vaid reinvesteeritakse, jääb ebaselgeks, kas sellisel juhul maksustatakse aruandeaasta kasumist osa, kui töötasu. Samuti on ebaselge, kas nn õiglasest tasust kõrgem töötasu osa kvalifitseeritakse tagasi dividendiks, tagades selliselt võrdse kohtlemise näiteks ekslikult keskmisest kõrgemat töötasu maksnud äriühingute ja osanikest juhatuse liikmete jaoks võrreldes teiste äriühingutega, kes on suutnud täpselt nn õiglast töötasu maksta. (Maksu- ja Tolliameti poolt ... 2009)

Magistritöö autor märgib, et maksusumma määramine hindamise teel eeldab kontrollitava ja motiveeritud arvutuskäigu olemasolu – tegemist on mitte ainult juriidilise, vaid ka finantsarvestusliku ja matemaatilise (sh statistilise) tõendusliku allikaga maksu määramisel. IFA Eesti arvamuse järgi ei saa olukorras, kus töötasu näitaja erineb Statistikaameti keskmisest, asuda seisukohale, et tegemist on olukorraga, kus esineb maksukuritarvitus. IFA Eesti hinnangul tuleks arvesse võtta vastavat äriühingut iseloomustavaid näitajaid (sh finantssuhtarve, ettevõtte turupositsiooni, tegevusvaldkonda jne)

ning lähtuda pigem töötasu mõistlikust suurusest konkreetset äriühingut ja tema majandusnäitajaid silmas pidades. (Ibid.)

Lõpetuseks pakkus Eesti maksueksperthe koondav töögrupp töötasude ja dividendide eristamiseks välja peamise lahendusena sotsiaalmaksuga maksustamise üle vaatamist, kusjuures soovitades kaaluda sotsiaalmaksu ülempiiri kehtestamist, dividendide maksustamist sotsiaalmaksuga ning tulu- ja sotsiaalmaksu ühildamist üheks maksuks. (Ibid.)

Autorile teadaolevalt on järgneva 8 aasta jooksul aktiivset arutelu leidnud vaid sotsiaalmaksu ülempiiri kehtestamine, muud variandid ei ole avalikult arutlemisele tulnud. Seda seetõttu, et sotsiaalmaksuga ei saa põhimõtteliselt dividende maksustada ning tulu- ja sotsiaalmaksu ühildamine nõuaks kogu Eesti maksusüsteemi põhimõtete kardinaalset ümbervaatamist.

Autor ei jaga täielikult Tallinna Ringkonnakohtu otsuses toodud põhimõtet, et maksukohustus peab alati olema maksumaksjale täielikult prognoositav. Autor leiab, et maksukohustuse suurus peaks olema prognoositav, aga mitte lõplikult ja täielikult, kuna see ei ole praktikas keerulisemate kaasuste korral võimalik. Ringkonnakohtu loogika järgi oleks problemaatiline näiteks uue või oluliselt muudetud maksuseaduse alusel maksuhalduril makse üldse määrata, kuna maksumaksjale ei oleks sellisel juhul maksukohustus prognoositav. Maksukohustus ei saagi taolisel juhul juba olemuslikult täiel määral ettenähtav olla, kuna kohtulikku kontrolli pole riigivõimu tegevuse üle teostatud ehk teemat ei ole veel läbi vaieldud.

Maksumaksja saab oma maksukohustust siis prognoosida, kui antud valdkonna osas on olemas mitte ainult piisavalt selged ja arusaadavad maksuseadused (legaliteedi põhimõte), vaid ka piisav kohtupraktika ja erialakirjandus, mida maksumaksja saab keerulisemate juhtumite korral oma maksukäitumise korraldamiseks aluseks võtta. Õigusteadus, sh maksuõigus, on ajas arenev ja seega on loomulik, et ühiskonna ja majanduse muutudes peaks ka haldus- ja kohtupraktika oma seisukohti vastavalt muutuvatele oludele suutma kohandada.

Dividendi töötasuks või erisoodustuseks ümberkvalifitseerimiseks ei eksisteeri juhendit, mis sätestaks, mis tingimustel on dividendi puhul tegemist sotsiaalmaksuga maksustatava väljamaksega. Seega tekib vastuolu – kui maksumaksjale ei ole selge, mis juhtudel ja mis meetodika kohaselt võib maksuhaldur dividendi ümber kvalifitseerida, siis ta ei saa oma käitumist vastavalt kohandada. See tähendab, et maksumaksjale ei ole maksustamine ettenähtav. Kui hüpoteetiliselt oleks olemas juhend dividendide töötasuna



käsitlemiseks (näiteks MTA vastav juhenddokument 2009. aastast), siis jääb ebaselgeks, kas juhendi pinnalt maksusumma määramine hindamise teel on õigustatud. Kui valdkonna spetsiifikast tulenevalt ei ole võimalik detailset juhendit koostada, siis oleks taoliste juhendite näol tegemist pigem maksuõiguslike üldharivate dokumentidega, mitte MKS § 15 järgsete juhenditega. Kuigi MKS-is nimetatud juhendid ei ole maksuhaldurile ega maksumaksjatele siduvad, on autori hinnangul oluline, et mistahes juhend omaks tegelikku väärtus – praktilist väärtust mitteomavad juhendid oleks maksumaksjaid eksitavad.

Ümberkvalifitseerimise võimalikkust teenuselepingute alusel tehtud väljamaksetest töötasudeks on käsitletud täiendavalt Riigikohtu 09.12.2009 otsuses asjas nr 3-3-1-67-09. Nimetatud asjas kontrolliti kohtulikult maksuotsust, millega maksuhaldur kvalifitseeris postiljonidest füüsilisest isikust ettevõtjatele (FIE) käsunduslepingute alusel tehtud väljamaksed töötasudeks. Kuna maksuhalduri hinnangul polnud tegemist mitte teenuse osutamise lepingute alusel tehtud väljamaksetega, vaid töösuhtes toimunud töötasude väljamaksetega, määrati väljamaksete tegijale nimetatud väljamaksetelt tasumisele vastavad tööjõumaksud.

Riigikohus tühistas maksuhalduri maksuotsuse, kuna maksuhaldur polnud maksumenetlusse kaasanud puudutatud isikutena kõiki postiljoniteenust osutavaid FIE-sid – rikkumine oli oluline, kuna väljamaksete ümberkvalifitseerimisega töötasuväljamakseteks muutub vastavalt ka FIE-de maksukoormus. (AS Eesti ... 2009) Dividendide töötasuks ümber kvalifitseerimise võimalikkuse hindamise seisukohalt tuleb märkida, et juhul, kui äriühingu poolt tehtud dividendimakset soovitakse maksuhalduri poolt tõlgendada ja maksustada kui töötasu väljamakset, tuleks kaaluda väljamaksete saaja menetlusse kaasamist.

Seoses ümberkvalifitseerimise võimalikkusega märkis kohus, et maksusumma määramiseks ei piisa lepingu ümberkvalifitseerimisest, vaid viidata tuleb maksu määramise õiguslikule alusele. Kui maksueelist ei saadud, siis puudub õiguslik alus maksu määramiseks. Sellisel juhul ei oleks maksustamisel riigi tulude seisukohast mõtet, kuna maksu määramisega maksulaekumine ei suureneks ega väheneks kogusummas. (Ibid.)

Kokkuvõtteks võime kohtupraktika alusel jõuda järeldusele, et 2017. aasta maikuu seisuga ei ole dividendi töötasuks ümber hindamine Eesti kohtusüsteemi poolt heaks kiidetud lahendus. Alates 2009. aastast ei ole autorile teada juhtumeid, kus maksuhaldur oleks osanikust juhatuse liikmele makstud dividende töötasuks või juhatuse liikme tasuks ümber kvalifitseerinud maksuotsusega ning antud maksuotsus oleks Riigikohtu poolt õiguspäraseks

tunnistatud. Maksuhaldur koostas passiivse tulu ümberkvalifitseerimise rakendamise kohta juhendi projekti, kuid ühtegi nn ametlikku juhendit (mida võime MTA kodulehelt leida näiteks füüsilise isiku tulu deklareerimise, tollivormistuse jne kohta leida) ei avaldatud. Autorile teadaolevalt jäeti nn ametlik juhend koostamata, kuna ilmnisid raskused töötasu õiglase väärtuse määramisel. Probleem seega osutus metoodiliseks, kuna maksuseadustes on keeruline sedavõrd laia tõlgendamisruumiga ja eranditega valdkonnas, nagu seda on aktiivse ja passiivse tulu eristamine, täpseid maksustamise legaaldefiniitsioone koostada. Peale IFA Eesti tagasisidet maksuhalduri juhendile, on teema olnud vaibunud ja avalik arutelu on jäänud episoodiliseks.

Erialakirjanduses on M. Huberg ajakirja „Maksumaksja“ 2009. aasta numbrites 6/7 ja 8 avaldanud arvamust, et mida keerulisem on maksukohustuse suuruse arvutamine ja prognoosimine, seda enam nõuab õiguskindluse põhimõtte selle maksukohustuse suuruse määramise sätestamist õigusaktis. Eesti Maksumaksjate Liidu seisukoha järgi tuleks OÜ-tamise küsimus tuleb lahendada seadusega. M. Hubergi selgitusel sotsiaalmaksuga maksustamisel oli probleemseid ja ebaõiglasi kohti veelgi sarnaselt dividendide väljamaksete eelistamise kaudu tööjõumaksude minimeerimisega. Lahendada tuleks kogu probleem ühtselt, mõistlik oleks määratleda palgatulu, töötasu kui ka FIE ettevõtlustulu jaoks võrreldav aktiivse ja passiivse tulu suhe ning alles seejärel asuda määratlema ümberkvalifitseerimise aluseid.

Tulumaksuseaduse eelnõus nr 143 SE I §-s 38 lõikes 4 olid toodud sätted, mis võimaldasid omanikutulu väljamaksmise ümberkvalifitseerimist. Nimelt loeti erisoodustuseks ning kuulus vastavalt maksustamisele (Seletuskiri ... 1999):

- 1) äriühingu poolt füüsilisele isikule makstud dividendid, mille suurus ühe majandusaasta kohta ületab dividendi saajale dividendi väljamaksmise otsuse tegemise ajal kuuluvate aktsiate või osade või osamaksu või sissemakse nimiväärtust;
- 2) äriühingu poolt sellisele füüsilisele isikule makstud dividendid, kes dividendide jagamise otsuse tegemise ajal ei olnud äriühingu aktsionär, osanik või liige;
- 3) äriühingu poolt äriühingu töötajale, juhatuse või nõukogu või muu juhtimis- või kontrollorgani liikmele (§ 11 lg 2) makstud dividendid summas, mis ületab äriühingu poolt nimetud füüsilisele isikule sellel majandusaastal, mille eest dividendi maksti, tehtud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summat.

Seaduseelnõu 143 SE I seletuskirja kohaselt oli eelnimetatud seaduseelnõu eesmärk vabastada Eestis registreeritud juriidilised isikud ja Eestis püsivat tegevuskohta omavad mitteresidendid teenitud tuludelt tulumaksu maksmisest. Selle asemel maksaks eelnimetatud isikud tulumaksu ainult kasumi jaotamise korral, samuti tehingutelt, mida võib käsitleda kasumi varjatud jaotamisena (erisoodustused, kingitused ja annetused, ettevõtlusega mitteseotud kulud, sealhulgas eelnõu §-d 38 sätestatud juhud). Lisaks on seletuskirjas märgitud, et juriidiline isik on abstraktsioon, tema tegevus saab olla ainult teda loonud füüsiliste isikute huvide ja tahte väljendus. Äritegevuse tulemit, mida kasutatakse ettevõtluses, ei ole teoreetiliselt õige lugeda sissetulekuks, mida tulumaksuga maksustada. Sissetulekuga on tegemist siis, kui ettevõtluse tulemit suunatakse ettevõtlusest välja, st rahuldatakse osanike erahuvisid. See võib toimuda avalikult dividendide väljamaksmise kujul või varjatult, tehes osanikele või nende poolt valitud kolmandatele isikutele rahaliselt hinnatavaid soodustusi või andes teatud varalisi hüvesid. Seega on oluline maksustada tulumaksuga esmajoones kõik kasumi väljaviimise vormid. (Seletuskiri ... 1999)

Seaduseelnõu järgi on uudne säte, mille kohaselt loetakse erisoodustuseks füüsilisele isikule makstud dividende. Eelnõu § 38 lg 4 eesmärk on takistada dividendi nime all töötasu maksmist. Juhul, kui esinevad § 38 lg 4 nimetatud asjaolu, tuleb lisaks tulumaksule maksta dividendilt ka sotsiaalmaksu. Eelnõus püütakse seada mõistlikku määra, milleni võiks lugeda dividendi kapitalituluks ning millest edasi muutub dividendi teisest tegevusest saadud tuluks. Eelnõu järgi oleks osakaalud üks-ühele, ehk et maksimaalne dividendimakse aasta sotsiaalmaksuga maksustavate tasude määras (§ 38 lg 4 p 1). Eelnõu § 38 lg 4 3. punkt on erinormiks 1. punkti suhtes. Selle kohaselt maksustatakse äriühingu juht- või kontrollorgani liikmele makstud dividendid erisoodustusena ka siis, kui punktis 1 toodud alust ei esine, kuid väljamakstud dividend on suurem, kui dividendi saajale aasta jooksul makstud palk ja muud sotsiaalmaksuga maksustatavad tasud. Sotsiaalmaksuga maksustatav väljamakse tähendab selliseid väljamakseid, millelt tasub sotsiaalmaksu tööandja (st mitte füüsilisest isikust ettevõtjale makstud teenustasud). (Ibid.)

17.09.1999 ajalehes „Äripäev“ ilmunud artiklis „Aksionäre ohustab ebavõrdne dividendide maksustamine“ on tolelaegne Riigikogu IX koosseisu liige J. Ligi märkinud, et varem nimetatud seaduseelnõus sätted olid ebamõistlikud ja praktiliselt teostamatud õigusloome mõttes. J. Ligi selgitusel tekitaks taoline seaduseelnõus välja pakutud lähenemine ebavõrdsust.

Nimetatud dividendide väljamaksmist piiravaid sätteid sisaldav tulumaksuseaduse eelnõud siiski vastu ei võetud. Riigikogu stenogrammidest ei õnnestunud autoril leida viiteid selle kohta, kas tulumaksuseaduse arutamisel tõstati teema võimalikest seaduse tõlgendamise vastuoludest dividendide ja palgatulu eristamise osas. Seaduseelnõus 143 SE I toodud seisukohta, mille järgi ei tohiks passiivse tulu (dividend) määr sotsiaalmaksustamise vältimiseks ületada aastas tehtud aktiivse tulu (töötasu) väljamaksete summat, ei ole seaduseelnõus ega autorile kättesaadavates allikates täiendavalt põhjendatud.

Kokkuvõtteks nähtub, et seadusandlikul tasemel OÜ-tamise probleemi reguleerimine ebaõnnestus, kuna Riigikogu võtnud varem nimetatud tulumaksu seaduse eelnõud 143 SE I vastu. Lisaks jättis maksuhaldur maksutehniliste probleemide tõttu koostamata maksuhalduri ametliku seisukohana vormistatud töötasude ja dividendide eristamise juhendi. Kohtupraktika OÜ-tamise küsimusse lõplikku selgust ei ole toonud. Maksuhalduri koostatud maksuotsus dividendide ümber hindamiseks töötasudena tunnistati õigusvastaseks ebapiisava motiveerimise tõttu.

## 3. USA PRAKTIKA ÕIGLASE TÖÖTASU MÄÄRAMISEL

### 3.1. USA maksusüsteemis S-korporatsioon

Autor toob analoogia korras võrdleva uurimismeetodina välja Ameerika Ühendriikide (USA) maksuõiguses tunnustatud haldus- ja kohtupraktika õiglase töötasu suuruse tuvastamisel. Autor on valinud Ameerika Ühendriigid võrdluse objektiks, kuna nimetatud riigis on olemas ülevaatlik kohtu- ja halduspraktika dividendide töötasudeks ümber hindamise osas.

USA maksusüsteem on Eesti omast tunduvalt erinev, mis on ka oodatav, arvestades riikide erinevat suurust, ajalugu ja eksisteerimise perioodi. USA maksusüsteemi erinevus Eesti omast ei ole võrdlevat uurimismeetodit välistav asjaolu, kuna maksuõiguse üldpõhimõtted (ühetaoline maksustamine, seaduslikkuse põhimõte jne) on universaalsed. Tehniliselt erineb USA maksusüsteem Eesti omast eelkõige selle poolest, et esimeses kehtib nn klassikaline tulumaksusüsteem (kasum maksustatakse perioodipõhiselt). Autori hinnangul ei ole maksusüsteemide tehnilised erinevused võrdlusmeetodit välistavad, kuna hindamise teel maksustamine on kontseptsioon, mida tunnustatakse ka USA-s. Oluline on see, et USA-s kuuluvad sarnaselt Eestile töötasudelt maksmisele sotsiaalmaksud, ehk palk on maksustatud sotsiaalmaksudega mõlemas riigis. Kuna dividenditulu sarnaselt Eestile ei kuulu sotsiaalmaksustamisele, siis tõstatub sarnaselt Eestiga küsimus tööjõumaksude vältimisest, eelistades dividende palgale.

USA sotsiaalkindlustusameti (Social Security Administration) andmetel on USA-s eksisteerinud sotsiaalmaksud, mida arvestatakse töötasudelt, alates 1951. aastast. Alates 1990. aastast on määraks töötajatel ja tööandjatel 7,65% ning FIE-del (*self-employed workers*) 15,3%. Sotsiaalmaksude arvelt muuhulgas finantseeritakse pensionäride, leskede ja invaliidide sotsiaalkindlustust ning tervishoiusüsteemi (*Medicare Hospital Insurance*). (Social ... 2017)

26 U.S. Code § 3121 (a) järgi mõistetakse palgana kõik hüvitise (*remuneration*) vorme (sh mitterahalisi, ehk loonustasusid), mis tulenevad töösuhtest. Töötasusid maksutatakse

sotsiaalmaksudega „Federal Insurance Contributions Act „ja „Federal Unemployment Tax Act“ (FICA ja FUTA, vastu võetud 1939. aastal) alusel.

USA õigus tunneb piiratud vastutusega äriühingute (Eesti OÜ või AS analoog) osas eraldi maksuõiguslikku juriidilist kontseptsiooni nimega „*S-corporation*“ (edaspidi ka S-äriühing või S-korporatsioon). S-eesliide tähistab sõna „small“ ehk väike – S-korporatsioon kui väikeettevõtte. 26 U.S. Code § 1361 punktide a ja b järgi on *S-Corporation* selline piiratud vastutusega äriühing, millel:

- 1) on vähem, kui 100 osanikku;
- 2) osanikuks on vähemalt üks füüsiline isik;
- 3) osanikud on residendid;
- 4) osakud on ühte tüüpi.

S-äriühing on piiratud vastutusega äriühingu maksuõiguslik erivorm. Tavakorras kuuluks kasum äriühingu tasemel maksustamisele. S-äriühingut aga käsitletakse, kui maksuõiguslikult tulu läbi laskva (*flow-through*) juriidilise isikuna. See tähendab, et S-äriühingu tasemel kasumi maksustamist ei toimu, S-äriühingu kasum omistatakse füüsilisele isikule. Füüsiline isik deklareerib saadud dividenditulu oma füüsilise isiku tuludeklaratsioonis ja vastavalt toimub maksustamine. S-äriühing on tööjõumaksude mõttes maksukohustuslane, S-äriühing peab makstavad töötasud maksustama sotsiaalmaksudega sarnaselt teiste USA tööandjatega.

Tööjõumaksude alalaekumise probleemi tunnetatakse sarnaselt Eestile ka USA-s. USA erialakirjanduse kohaselt S-korporatsioonid üldreeglina hoiavad oma töötasud madalad ja dividendide väljamaksete taseme kõrgena. Lisaks USA autorite selgitusel on kohtutes vaieldud suurel hulgal nn õiglase töötasu määramise vaidlusi, kusjuures võib üldistades eristada kahte kohtuvaidluse liiki. Esimesse liiki kuuluvad ettevõtted, kes maksavad küll töötasu, aga see on ebanõistlikult madal. Teise liiki kuuluvad ettevõtted, kes ei maksa üldse töötasusid. Teise liigituse korral on kohtupraktika valdavalt maksuhalduri, kes kvalifitseerib dividendid töötasudeks, kasuks. (Engelbrecht, Chiang 2007, 17)

On märgitud, et pea kõik kohtutes arutusel olnud nn mõistliku töötasu juhtumid on USA-s olnud seotud justnimelt väike- või pereettevõtetega (*closely held business*). Nende all mõistetakse olukordi, kus väljamaksete (dividend, töötasu) tegemise kontekstis on osapoolteks seotud isikud (*related parties*) (Sikon 2004, 327). USA autorid on märkinud, et

S-korporatsiooni osanikul, sarnaselt Eesti OÜ-tamise juhtumitele, puudub üldjuhul motivatsioon maksta endale tavapärasest suuremat töötasu (Sikon 2004, 328).

### 3.2. USA maksuhalduri juhend

USA maksuhalduri S-korporatsiooni maksudeklaratsiooni 1120S (kalendriaasta deklaratsioon) esitamise juhendmaterjal on selgitatud, et rahalised väljamaksed S-korporatsiooni poolt S-korporatsiooni juhtivtöötajale (*corporate officer*) tuleb kvalifitseerida, kui palgaväljamaksed summades, mis ületavad mõistlikku (*reasonable*) palgatasu määra ettevõttele osutatud tööpanuse eest. (Instructions ... 2017)

IRS (Internal Revenue Service ehk USA maksuhaldur) kodulehel on täiendavalt selgitatud, et äriühingud (*corporations*) peavad maksma mõistlikku rahalist kompensatsiooni osanikust töötajale teenuste eest, mida osanikust töötaja on osutanud äriühingule. Väljamaksed tuleb arvestada enne seda, kui mitte-palga väljamakseid (näiteks dividend) tehakse osanikust töötajale. Lisaks märgitakse, et mõistliku suurusega väljamaksete suurus ei saa kunagi ületada tegelikult osanikust töötaja saadud kasumieraldiste summasid kas otseselt või kaudselt (nt läbi mõne teise juriidilise keha). Seega järeldeb, et mõistliku väljamakse tuvastamisel ei ületata väljamakstud dividendide summat ja võime IRS-i juhendist järeldada mõistliku palga maksimaalseks suuruseks aasta dividendide summa. Ümberhindamise eelduseks on dividendide väljamakse fakt – kui dividende ei maksta, pole ka alust ümber hindamiseks. Samas ei välista IRS-i lähenemine, et palgatasude arvestamine võiks ettevõttele tekitada kahjumi näiteks juhul, kui maksuhaldur otsustab suurendada mõistlike palgamaksete määra selliselt, et äriühingul tekib kahjum. Mõistlik töötasu tuleb enne dividendide otsustamist välja maksta, mitte vastupidi ehk maksuriski ei ole juhul, kui töötasu on olnud mõistlikus suuruses kontrollitaval maksustamisperioodil. (S-Corporation ... 2017)

USA maksuhaldur seega on rõhutanud, et esmajoonel kuulub arvestamisele mõistliku suurusega palk ja alles seejärel osaluse põhised kasumieraldised (aktiivne tulu enne passiivset). Eesti maksusüsteem taolist otsest vahetegemist (töötasud enne ja dividend pärast) ei tee, kuna Eesti maksusüsteemis puudub mõistliku suurusega töötasu mõiste. Äriseadustiku § 157 lg 1 järgi tehakse osanikele väljamakseid puhaskasumist või eelmiste majandusaastate jaotamata kasumist, millest on maha arvatud eelmiste aastate katmata kahjum. Kuna tööjõukulude sh töötasude väljamaksmise ja arvestamise arvestus on kuupõhine (vastavalt

töölepinguseadusele arvestatakse töötasu reeglina igakuiselt), siis tähendab see, et aruandeaasta kasumist makstav kasum (dividendi maksmise alus) tekib üldreeglina ajaliselt hiljem, kui jooksvad töötasude väljamaksmisega seonduvad kulud. Kuna USA-s käsitletakse töötasu eelisjärjekorras õiglase töötasu määramise korral, siis ei saa maksumaksja vaidlustada maksuotsust põhjendusel, et maksude määramine tekitaks kahjumi ja oleks tagantjäreli vaadates ettevõttele üle jõu käiv.

USA maksuhalduri kodulehel toodud juhendi järgi on võtmeküsimuseks mõistliku töötasu määramisel see, millise panuse osanikust töötaja S-korporatsiooni majandustegevusse on andnud. Selle tuvastamiseks tuleb hinnata äriühingu tulude allikaid, milledeks võivad olla: osaniku poolt osutatud teenused; mitte-osanikust töötaja osutatud teenused; kapital (*capital*) ja varad (*equipment*). Juhul, kui käive ja kasum tekivad mitte-osanike ning kapitali ja varade panusest, siis kasumit ei tuleks seostada osanikust töötaja isiklike teenustega ja järelikult on mõistlik, et osanik realiseerib oma dividende maksmise õigust maksimaalses võimalikus summas (osaniku panus on passiivne).

Kui aga käive ja kasum tekivad peamiselt osanikust töötaja isikliku panuse tulemusena, siis tekib küsimus dividendide käsitlemisest töötasu väljamaksetena juhul, kui osanikust töötajale tehtud töötasuväljamaksed on ebamõistlikult väikesed. Autor märgib, et USA maksuhaldur ei täpsusta, kuidas tuleks töötasu ja dividende osakaaluliselt maksta. Tegelik õiglase töötasu määr selgub alles peale maksuhalduri omapoolset hinnangut maksuarvestuse õigsusele (tuginemine majandusliku tõlgendamise põhimõttele). USA erialakirjanduses ega kohtulahendites ei ole toodud ühest põhimõtet dividendide ja töötasude õiglase vahekorra määramiseks.

Lisaks osanikust töötaja aktiivse äriühingu majandustegevuses osalemise eest õiglase töötasu maksmisele tuleks USA maksuhalduri hinnangul osanikust töötajale maksta töötasu ka administratiivsete ülesannete täitmise eest. See tähendab, et ka ettevõtte juhtimise eest tuleks maksta palka, kuna tegemist ei ole sellisel juhul pelgalt passiivse investoriga, vaid aktiivselt käibe ja kasumi tekkes osaleva isikuga (töötajaga). Metoodikat, kuidas taolisel juhul üldjuhtimise funktsiooni eest õiglase töötasu tuleks määrata, ei ole toodud.

IRS-i juhendi (S-Corporation ... 2017) järgi on asjaoludeks, mille järgi tuleks tuvastada mõistlik töötasu suurus (nimekiri kattub suuresti Mayson 1949 lahendis tooduga):

- 1) erialased oskused ja kogemused;
- 2) tööalased kohustused;



- 3) äriühingu majandustegevusse panustatud aeg ja panus (*effort*);
- 4) dividendimaksete ajalugu;
- 5) mitte-osanikest töötajate tasustamise kujundus;
- 6) võtmetöötajate tasustamise poliitika;
- 7) töötasud, mida võrreldavas positsioonis teiste äriühingute töötajatele makstakse;
- 8) äriühingu üldine tasustamise korraldus;
- 9) palgakorralduses valemite (töötunnid vms arvestus) kasutamine.

USA maksuhalduri 1974. aasta ametlik seisukoht (*Revenue Ruling*), mida võib mõista, kui maksuhalduri eelotsus (analoogia Eesti eelotsusega, aga *Revenue Ruling* on üldreegel, mitte ei kehti üksiku juhtumi kohta) nr 74-44 toob välja järgmise näidiskaasuse: väikeettevõttel on kaks osanikku, kelledele makstakse välja dividende töötasude asemel. Dividendide, mida on makstud töötasude asemel, käsitletakse, kui töötasusid äriühingule osutatud teenuste eest (*services performed*). Töötasud maksustatakse sotsiaalmaksudega. (Revenue ... 1974)

Eelnevalt autori poolt väljatoodud juhendmaterjal moodustab USA S-korporatsiooni mõistliku töötasu määramise ametliku juhendi. Üheski seaduses ei ole USA-s (sarnaselt Eestiga) sätestatud mõistliku töötasu määra ega maksutehnilisi võtteid selle õiglase töötasu suuruse arvestamiseks. USA maksuhaldur on täiendavalt viidanud oma juhendmaterjalides USA relevantsetele kohtulahenditele, mis annavad maksuhaldurile õiguse dividende palgatasuks ümber hinnata. Detailne ja kõikehõlmav juhend puudub. Võime tuua võrdluse Eesti maksuhalduri praktikas mitterakendunud 2009. aastal koostatud aktiivse ja passiivse tulu eristamise juhendiga, kusjuures Eesti juhend on autori hinnangul osaliselt isegi detailssem, kui USA vastav juhendmaterjal. Kuigi USA ja Eesti õigussüsteem erinevad oluliselt selles osas, et USA-s on tegemist pretsedendiõigusele tugineva kohtusüsteemiga ja Eesti kuulub kontinentaalsesse õigussüsteemi (lisaks maksusüsteemide olulistele erinevustele), siis USA juhendi üldsõnalisus on autori hinnangul sihilik ja paratamatu. Arvestades, et USA-s on õiglase töötasu tuvastamise alane kohtu- ja halduspraktika olemas alates vähemalt 1940-datest aastatest, siis viitab detailse juhendi või juhendmaterjali puudumine õiglase töötasu seaduse järgse määratlemise keerulisusele.

### 3.3. USA kohtupraktika dividendide töötasuks kvalifitseerimisel

USA nn klassikalises tulumaksusüsteemis tekib paratamatult küsimus töötasude mõistiku suuruse osas. Seda esiteks juhul, kui osanikud maksavad endale liiga kõrgeid töötasusid ehk vähendavad aruandeaasta tulumaksuga maksutatavat kasumit. Samal ajal võib tekkida ka vastupidine probleem, kui kasumit näidatakse võimalikult suurena läbi tööjõumaksude minimaalse maksmise ja selliselt vähendatakse sotsiaalmaksu koormust. Seega probleem võib olla USA-s kaheksaosaline – ühel juhul väheneb tulumaksu laekumine ja teisel juhul sotsiaalmaksude laekumine. Autor märgib, et tulumaksustamine on erinev Ameerika Ühendriikides erinevate äriühingute ja nende maksustamise vormide puhul. Käesolevas magistritöös on autor keskendunud S-korporatsiooni kaudu sotsiaalmaksude vähendamise aspektile.

Mayson Mfg. Co. v. Commissioner of Internal Revenue (1949) kohtulahendis leidis USA föderaalne kohus, et mõistliku rahalise hüvitise määramisel tuleb juhinduda järgnevatest hindamise kriteeriumidest: töötaja erialane kvalifikatsioon; töötaja tööülesannete iseloom; ettevõtte suurus ja tegevuse eripärad; töötasu suurus; ettevõtte üldine majanduslik seis; töötasudeks makstud summade võrdlus omanikele tehtud dividendide väljamaksetega; vastava töö eest makstava tasu suurus võrrelduna ettevõttes üldiselt sarnaste tööülesannete täitjatele makstavate summadega; ettevõtte palgapoliitika; väikeettevõtete puhul töötajatele tehtud väljamaksete võrdus aastate lõikes. Antud kohtulahendi õiglase töötasu tuvastamise kriteeriumide arvukuse põhjal nähtub, et USA kohus on viidanud sellele, et igat juhtumit tuleb eraldiseisvalt hinnata ning arvesse tuleb võtta kõik asjaolud.

Elliotts, Inc. v. Commissioner asjas (1983) tuvastas kohus töötasu mõistlikkust järgnevate faktorite alusel: töötaja roll ettevõttes; võrdlus teiste ettevõtete palgatasemetega; äritegevuse iseloom ja olemus; töötasude kujunemise sõltumatus (*arm's lenght principle*); äriühingu töötajate ühetaoline kohtlemine palgamaksamisel sõltumata nende osaniku rollist. Lisaks leidis kohus antud lahendis, et mõistliku töötasu määramisel tuleks hinnata, kas sõltumatu investor oleks nõus maksuma vaatluse all olevaid töötasusid nimetatud äriühingus.

USA maksuõiguses tunnustatakse sarnaselt Eestile sisu ülimuslikkust vormi üle (Gregory v. Helvering, 1935). Majandusliku sisu järgi tõlgendamine võimaldab vältida tehingu tegeliku sisu formaalset (vormilist) varjamist, mis looks olukorra, millega oleks võimalik maksukohustust seaduse mõtte vastaselt muuta (Commissioner vs Court Holding Co, 1945).

V. J. Falcone (1980, 545) on märkinud, et USA-s on kohtud loonud loendamatu hulga erinevaid faktoreid, millede alusel tuleks õiglase suurusega töötasu määrata. Kõikehõlmav ja kokkuvõttev juhendmaterjal kohtulahendite näol puudub. See tähendab ka seda, et analoogsete asjaoludega õiglase töösuhte vaidlused võivad kaasa tuua erinevad kohtulahendeid erinevates kohtutes.

Autor märgib, et USA sotsiaalmaksud (FICA ja FUTA) on föderaalised (riiklikud) maksud, mistõttu osariikide maksusüsteemide erisused ei mõjuta õiglase töötasu tuvastamise temaatikat. Eesti kontekstis see ei saaks ilmselt erinevate kohtute erinevad lähenemised maksuõiguse tõlgendamisel oluliseks probleemiks olla, arvestades riigi ja kohtusüsteemi suhteliselt väikest suurust ja keerulisuse astet võrrelduna USA-ga.

Autor toob välja märgilise tähtsusega USA dividendide õiglaseks töötasuks ümber kvalifitseerimisega seonduvad kohtulahendid, mis võimaldavad mõista, kuidas ja millistel alustel on IRS dividende töötasudena ümber kvalifitseerinud.

Kohtuasjas *Davis v. United States*, oli maksukohustuslasest S-korporatsioonist äriühingu omanikuks oli abielupaar (*jointly owned*), ettevõtte tegeles vahendusteenuse osutamisega. Juhatusel liikmeks (*president*) oli üks abikaasast, kes oli täitis formaalselt juhtorgani rolli. Teine abikaasa korraldas äriühingu igapäevast majandustegevust – võttis vastu igapäevaseid juhtimisotsuseid, maksis arveid, korraldas rahade liikumist ja koordineeris alltöövõtjate tegevust. Ettevõtte likviidsust toetati jooksvalt abielupaari rahalistest vahenditest, mis vormistati laenudena. Iga tegevusaasta lõpul maksti kogu ettevõtte kasum välja abielupaarile ja maksustati vastavalt eraisikute tasemel. IRS jõudis maksukontrolli tulemusena järeldusele, et kõik abielupaari liikmetele tehtud väljamaksed olid töötasud ja need maksustati vastavalt äriühingu tasemel sotsiaalmaksudega. USA Colorado Ringkonnakohus märkis, et väikeettevõtte (*closely held corporation*) tõenduskoormuse standard tõestamaks, et dividendide ja laenude tagasimaksete näol ei ole tegemist töötasudega, on kõrge. Seda seetõttu, et väikeettevõtte, mille osanike, juhatuse ja töötajate ring on tihtipeale kokkulangev, töötasude ja dividendide eristamine väärib eriti kõrget tähelepanu. Kohus tühistas IRS-i poolse täiendava maksu määramise aluseks oleva haldusakti, kuna maksuotsuses ei olnud piisavalt veenvalt tõendatud, et passiivsest osanikust juhatuse liige oleks äriühingu juhtimises aktiivset rolli omanud. Kohtu selgitusel tuleb eristada töötajaid, kes täidavad üksnes vähetähtsaid tööülesandeid nendest, kelle tööpanus on ettevõtte jaoks oluline. Formaalselt juhatuse liige olemine ei tähenda aktiivset osalemist äriühingu

majandustegevuses. Aktiivset rolli omanud teise abikaasa osas märgiti, et isik tõepoolest oli ettevõtte töötajaks. Nimetatud abikaasa esitas kohtule ka tõendid oma palga suuruse mõistlikkuse kohta, sh lisades sellele sõltumatu eksperdi arvamuse. IRS oli oma maksuotsuses leidnud, et tolele abikaasale makstud palk oli liiga väike (ebamõistlik) ning taotles, et kohus ise määraks oma otsuses mõistliku palga määra ja seega vastavalt (vajadusel) muudaks maksuotsusega tasumisele määratud tööjõumaksude summat. Kohus leidis, et kuna haldusorgan ei olnud piisavalt tõendanud, milline oleks pidanud olema aktiivse töötaja õiglase töötasu, siis ei saanud pidada maksuotsust õiguspäraseks. Kuna riik ei tõendanud oma seisukohti haldusaktis, siis tuli tugineda maksumaksja esitatud tõenditele. Antud asjast saame USA maksuõigussüsteemi kohta järeldada, et sarnaselt Eestile on haldusakti vaidlustajal tõendamiskoormus haldusakti ümberlukkamiseks. Vastupidiselt juhul, kui haldusakt on tõendamata ja maksumaksja on esitanud omapoolsed vastuväited kohtule, tuleb juhtumi lahendamisel võtta aluseks asjas esitatud tõendid ehk antud juhtumis maksumaksja tõendusmaterjal loeti usaldusväärseks. Õiglase töötasu määramiseks seega ei piisa vaid pelgast viitest sellele, et palka pole üldse makstud või töötasude suurused on ebamõistlikult väikesed. Haldusorgan peab ära näitama osaniku olulise panuse äriühingu majandustegevusse (võimaldab tulu tõlgendada aktiivsena) ja/või töötasu ebamõistlikult väikse suuruse (tõenduslikult, näidates ära meetodika ja arvestuse alused jne). (Davis ... 1994)

Kohtuasjas *Veternary Surgical Consultants, P.C. v. IRS* jaotas S-korporatsioon kõik oma teenitud kasumi oma ainsale osanikule ja juhatuse liikmele dividendidena. Äriühingu tegevusalaks oli konsultatsioonide ja kirurgiateenuste pakkumine veterinaaria valdkonnas. Kogu äriühingu tulu oli tekkinud osaniku poolt osutatud teenustest. Osanik tegutses äriühingu nimel keskmiselt 33 tundi nädalas ehk tegevus äriühingus oli eeldatavalt tema põhitegevuseks. Kogu äriühingu asjaajamine oli osaniku korraldada sh rahaliste vahendite käsutamine. Palgamakseid osanikule ei tehtud – osanik võttis äriühingu pangakontolt rahalisi vahendeid oma kasutusse vastavalt enda äranägemisele. Rahalised väljamaksed deklareeriti kui kasumi jaotus osanikule. Osanik väitis, et ta ei olnud töötaja ja seega omanikutulu jaotus oli korrektne, töötasud ja tööjõumaksud ei oleks pidanud kuuluma tasumisele. Kohus märkis, et osanik oli ainuke äriühinguga seotud isik, kogu äriühingu müügitulu genereeriti osaniku tööpanuse kaudu. Kohus selgitas, et dividendide maksmine töötasu asemel oli tegelikult makstud töötasude kattevarjuks. Tööandja ehk sotsiaalmaksude tasuja ja kinnipidaja ei tohi vältida tööjõumakse, käsitledes tööpanuse eest tehtud väljamakseid dividendidena.

Väljamaksete käsitus kas dividendi või töötasuna sõltub väljamaksete aluseks olnud sooritustest, mitte neile väljamaksetele antud vormist. (Vetenary ... 2001)

Kohus rakendas kaheosalise testi, tuvastamaks, kas osanik oli äriühingu töötaja. Esiteks ei oleks tegemist töötajaga tööjõumaksude mõttes siis, kui tööandja ei kohelnud väidetavat töövõtjat, kui töötajat. Teiseks isikut ei käsitleta, kui töötajat, kui tööandjal ei olnud mõistlikku põhjendust isikut töötajana mitte kohelda. Antud juhul oli esimene test täidetud – osanikku ei deklareeritud maksudeklaratsioonidel, kui töötajat. Samas ei olnud äriühingul mõistlikku (*reasonable*) põhjust osanikku töötajana mitte kohelda. Nimelt väikeettevõtte osanikku, kes osutab olulisi teenuseid äriühingule, tuleb kohelda, kui töötajat. Autor märgib siinkohal, et USA-s ei kohelda maksuõiguslikult juhatuse liiget (*officer*) erinevalt töötajast ehk mõlemale tehtud väljamaksud kuuluvad samamoodi tööjõumaksudega maksustamisele. (Ibid.)

Kohtuasjas Joseph M. Gray v. Commissioner (2002) pakkus S-korporatsioon raamatupidamise ja maksunõustamise alaseid teenused. Sissetulek sellest S-korporatsioonist oli ainuosanikust füüsilise isiku ainsaks sissetuleku allikaks ja ärihuviks. Äriühing rentis osa füüsilise isiku eluruumidest oma äritegevuse tarbeks. Füüsiline isik täitis S-korporatsioonis kõiki olulisi rolle, sh teostas äriühingu majandustegevust, esindas äriühingut suhtluses klientidega, tegeles raamatupidamisega, omas kontrolli rahade liikumise üle. Kõik äriühingu laekumised kanti läbi füüsilise isiku arvelduskonto, kusjuures ainuke volitatud isik seda arvelduskontot käsutama oli ainuosanik. Kontrollitavatel aastatel ei tehtud ainuosanikule regulaarseid töötasu või dividendide väljamakseid, äriühingu rahalisi vahendeid kasutas füüsiline isik siis, kui ta seda heaks arvas. Füüsiline isik ei deklareerinud kontrollitaval perioodil ühtegi saadud dividendi ja äriühing samamoodi deklareerinud dividendide väljamakseid. USA maksukohus märkis, et töötaja mõiste ei piirne ainult seaduses toodud töötaja definitsiooniga, vaid töötajana tuleb lugeda iga isikut, kes täidab tööülesandeid (analoogselt Eesti süsteemiga, kus isegi töölepingu puudumisel on võimalik käsitleda isikut kui töötajat ja talle tehtud väljamakseid, kui tööjõumaksudega maksutatavaid väljamakseid, näiteks ümbrikupalga tuvastamisel). Osanik väitis, et tema näol ei saanud olla tegemist töötajaga, kuna äriühing ei omanud tema tegevuse üle kontrolli – kohtu hinnangul ei saanud taoline järeldus olla loogiline, arvestades, et äriühingu ainuosanikuks ja ainsaks seaduslikus esindajaks oli ta ise füüsilise isikuna. Kohus kaalus ka seda, kas ainuosanik võis pakkuda S-korporatsioonile teenust (näiteks allhanke vormis, füüsilisest isikust ettevõtjana), ehk mitte

läbi töösuhte. Kohtu hinnangul oli taoline võimalus välistatud, kuna tõendeid võimaliku alltöövõtu kohta antud asjas ei esitatud. (Joseph ... 2002) Autor märgib, et Eesti kontekstis tähendaks sarnase USA kohtu mõttekäigu järgimine seda, et äriühingu, millel on üks osanik ja juhatuse liige, osanikku saaks käsitleda, kui ka äriühingu töötajat. Seda seetõttu, et äriühing ei saa majanduslikus mõttes tegutseda (teha tehinguid, teenida tulu jne) ilma füüsilise isiku panuseta.

Kohtuasjas *JD & Associates, Ltd v. IRS* (2006) osutas S-korporatsioon raamatupidamise ja maksunõustamise teenuseid. Äriühingu osanik oli ka juhatuse liige, kusjuures isik korraldas ka äriühingu maksuarvestust, raamatupidamist jms üldjuhtimisega seonduvat. Äriühingul olid USA maksuhalduri kontrollitaval perioodil ka lisaks 2-3 töötajat, kes pakkusid tugiteenuseid. Äriühing maksis töötajatele eraldivõetuna ebaolulisel määral väiksemat töötasu, kui oma osanikust juhatuse liikmele. Äriühing maksis ainuosanikule iga-aastaselt dividende, kusjuures dividendide väljamakse suurus oli sõltuvusse seatud äriühingu kasumlikkusest. USA maksuhaldur kaasas oma struktuurisese hindamisala eksperdi (*valuation engineer*) tuvastamaks, kas osanikule makstud töötasud olid mõistliku suurusega. Ekspert tugines oma arvamuses USA riikliku statistika põhjal tuletatud finantssuhtarvudele. Ekspertiarvamuses oli valimisse hõlmatud äriühingud, millede bilansimaht oli võrreldav maksumenetluse adressaadiga. Äriühingu kasumlikkust võrreldi teiste sama piirkonna ettevõtetega. Ekspert leidis, et äriühingu maksude järgne kasum moodustas vastavalt 37% - 43% kontrollitavate aastate müügitulust, võrdlusgrupis (*peer-group*) olid vastavad suhtarvud vahemikus 8% - 14%. Maksuhaldur seega järeldas, et S-korporatsioon oli kordades kõrgema kasumlikkusega, kui võrreldavad äriühingud. Täiendavalt tuvastati, et ainuosanikule makstud palk moodustas müügitulust võrdlusalustel aastatel 10% - 13%, võrdlusgrupis aga 18% - 34%. Ekspert seega kohendas osaniku õiglase töötasu määra vastavate aastate võrdlusgrupi keskmise juhtivtöötaja (*officer*) töötasu/müügitulu suhte põhjalt suuremaks. Ekspert kasutas ka lisaks veel muid finantssuhtarvude allikaid õiglase palgataseme määramiseks, kuid nende teiste allikate pinnalt saavutati osanikust töötajale kõrgem palgatase. Seega aluseks võeti kolme meetoodika alusel saadud palgatasemetest madalaim, ehk kahtluse korral kohaldati maksumaksjale kõige vähem kahjulikku meetodit.

Kohus juhendus eelnimetatud kohtuasjas IRS-i poolt õiglaseks määratud töötasu suuruse kontrollimisel kolmest faktorite kategooriast: 1) töötaja töötulemused; 2) palgatasemete võrdlus ettevõttes ja 3) ettevõtte majanduslik olukord. (JD ... 2006)

Esimese faktori osas leidis kohtuvõim, et osanikust töötaja tööalane kompetents ja töötulemused olid silmapaistvad. Ettevõtte oli teistest ettevõtetest tunduvalt kasumlikum. Järelikult oleks pidanud taoline võimekas erialaspetsialist sõltumatute osapoolte vahelises töösuhtes olema tunduvalt kõrgemini tasustatud, kui võrreldavate ettevõtete vastavad juhtivtöötajad. Kuna osaniku palk oli madalam, kui võrdlusgrupi juhtivtöötajatel, siis seega ei olnud osaniku töötasu turutingimustele vastav. (Ibid.)

Kohus märkis teise faktori osas, et osanik ja võtmeisik ettevõttes teenis minimaalselt suuremat töötasu, kui teised ettevõttes ebaolulisemat rolli omavad töötajad. Samuti ei tõstetud osaniku töötasu samaaegselt äriühingu kasumi suurenedes olukorras, kus nn tavatöötajate palku paranenud majandustulemuste valguses suurendati. Taoline ebakõla juhtiv- ja tavatöötajate palgatasemete arengus viitab sellele, et osaniku palgatase ei olnud mõistlik. (Ibid.)

Kolmanda faktori osas selgitas kohus, et ettevõtte majandustulemused ja finantsvõimekus oleks õigustanud oma juhtivtöötajale kõrgemata töötasu maksmist. Lisaks oli tegemist väikeettevõttega, mille kapitalivajadus (investeeringuteks, käibekapitali) oli väheoluline. Maksu- ja finantsnõustamisega tegelev ettevõtte ei nõua mh ka kulukaid põhivarainvesteeringuid, tegemist on reeglina puhtakujulise intellektuaalsel kapitalil põhineva teenusega. Ettevõtte tegevusala eripärast tulenevalt olid püsikulud madalad, mis oleks pidanud vabastama piisavalt rahalisi vahendeid töötajatele palga maksmiseks. Kohus lisas, et ettevõtte kasumlikkus oleks võimaldanud osanikule maksta kõrgemat töötasu võrrelduna tegelikult makstuga. (Ibid.)

Kohtuasjas David E. Watson, P.C, vs IRS (2010) oli D. E. Watson P.C. (edaspidi DEWPC) oli 25% osanikuks koos kolme teise juriidilise isikuga äriühingus LWBE (Larson, Watson, Bartling & Easman). DEWPC osanik, töötaja ja juhtorgani liige oli sama füüsiline isik. LWBE tegevusalaks oli raamatupidamisteenuste osutamine 2002 – 2003 aastatel. DEWPC maksustamise vormiks oli S-korporatsioon. Kogu majandustegevus oli osaniku kontrolli all. DEWPC tegi väljamakseid varem nimetatud aastatel ainult oma ainuosanikule, nii palga kui ka dividendiväljamaksete vormis.

DEWPC, LWBE ja esimese äriühingu osanik sõlmisid kokkuleppe, mille kohaselt osanikust sai DEWPC töötaja ning isik nõustus pakkuma raamatupidamisteenuseid eksklusiivselt LWBE-le. Kontrollitavatel aastatel 2002 kuni 2003 pakkus osanik raamatupidamisteenuseid ainult LWBE-l ja selle klientidele, kui DEWPC töötaja. Sealjuures

lepiti kokku, et LWBE tagas erialase vastutuskindlustuse (kutsekindlustus) DEWPC osanikule ja LWBE-l oli õigus määrata, kui palju puhkust võis teenuse pakkuja osanik võtta. Eeltoodud aastatel oli LWBE interneti kodulehel nimetatud osanik eraisikuna partneriks (juhtivtöötaja). (D. E. Watson ... 2010)

DEWPC osanike koosolekutel, mida juhtis ainuosanik ise, määras ta oma palgaks 24 000 dollarit (edaspidi sümboliga \$) aastas. Osanikust töötaja ei teinud turu- ega palgauuringuid oma palga suuruse määramiseks, vaid töötasu määramine toimus kooskõlastades LWBE teiste osanikega. Osanike koosolekul kinnitatud töötasud maksti välja ja neilt tasuti ettenähtud riiklikud maksud. (Ibid.)

DEWPC tulud kontrollitavatel aastatel pärinesid ainult LWBE-le osutatud teenustest. Osanik avaldas maksuhaldurile, et mõned korrad ta võis olla kandnud LWBE-lt saadud laekumised otse edasi oma isiklikule arvelduskontole ilma raha eelnevalt läbi DEWPC arvelduskonto kandmata. 2002. aastal, lisaks palgale 24 000 \$, tehti osanikule dividendide väljamakseid DEWPC poolt summas 203 651 \$. Järgmisel aastal lisaks palgale maksti dividende 221 577 \$. (Ibid.)

Osanik töötas DEWPC-s keskmiselt 35 kuni 45 tundi nädalas ja ca 46 nädalat aastas. Isiku selgituste kohaselt 2002. ja 2003. aastatel ületasid tema igakuised elamiskulud DEWPC-st saadavat töötasu 2 000 \$. (Ibid.)

USA maksuhaldur määras DEWPC-le 2002. ja 2003. aastate eest täiendavalt tasumisele maksusummad. IRS leidis, et osa makstud dividende tuleb ümber kvalifitseerida, kui töötasu, millelt kuulusid täiendavalt tasumisele tööjõumaksud. Nimetatud aastate dividendidest tõlgendati palgatasudena vastavalt 2002. aastal 130 730 \$ ja 2003. aastal 175 470 \$. Tähelepanuväärselt IRS-i hindamisala ekspert muutis korduvalt peale maksuotsuse koostamist kohtule tõendite esitamise ja kohtumenetluse staadiumis oma hinnanguid selle kohta, kui suur osa dividendide tuleks töötasudena ümber määratleda. Kohtuotsust lahendi tekstist nähtuvalt taoline korduv määratava maksusumma muutmine ei mõjutanud. (Ibid.)

Kohus märkis oma otsuses esiteks, et taolist tüüpi vaidluste korral on tõendamiskoormus otsuse vaidlustajal ehk rakendub ümberpööratud tõendamiskoormus. Kuna antud asjas oli haldusakti koostaja vajaminevas määras oma motiveerimise kohustuse täitnud, oli ka tõenduskoormuse asetamine otsuse vaidlustamisel DEWPC-le kohtu hinnangul põhjendatud. (D. E. Watson ... 2010)



Kohus lükkas ümber DEWPC väite, et dividende ei saa töötasuks ümber kvalifitseerida, kuna ettevõtte kavatsus oligi maksta palka tegelikult makstud ja osanike otsusega vastuvõetud määras ehk puudus motivatsioon maksta dividendide varjus töötasusid välja. Kohtu selgituse kohaselt ei mõjuta DEWPC väidetav kavatsus maksta töötasusid summas 24 000 \$ maksuhalduri õigust tõlgendada dividende, kui töötasu väljamakseid. Seda sõltumata sellest, et DEWPC poolsed otsused palga suuruse määramise kohta on dokumentaalselt tõestatud. Tuvastamaks dividendi väljamaksete tegelikku sisu S-korporatsioonist töötajatele või osanikele, tuleb analüüsida, kas väljamaksed olid tehtud rahalise tasuna osutatud teenuste eest. See lähenemine tuleneb kohtu selgituse järgi üldtunnustatud ja (USA-s) väljakujunenud kohtupraktikast, mille järgi maksuõiguslikud tagajärjed tulenevad tehingute tegelikust majanduslikust sisust, mitte tehingutele antud vormist. (Ibid.)

USA Ringkonnakohus täpsustas, et kavatsuse aspekti tuleb töötasude ja dividendide eristamisel kaaluda, kuna tegemist on ühe tõendina kogumist. Seda näiteks juhul, kui töötasu maksmine toimub tõepoolset sõltumatute osapoolte vahelise kokkuleppe tulemusena. Kohtu selgitusel nähtus tõenditest kogumis selgelt, et DEWPC struktureeris osaniku palga ja dividendide maksmise selliselt, et vältida tööjõumaksude tasumist, olles samal ajal teadlik sellest, et välja makstud dividendid olid tegelikult rahaline tasu osutatud teenuste eest. (Ibid.)

Olulise märkusena selgitas kohtus, et riigil puudus õigus kohustada DEWPC-d maksuma oma ainuosanikule minimaalset palka. Küsimus polnud aga selles, kas (kõigil) äriühingutel on kohustus maksta vähemalt minimaalset palka oma töötajatele, vaid see, kas töötaja palk oli mõistlik. Järeldub, et juhul, kui DEWPC-s oleks osanik olnud näiteks passiivne investor ja äriühingu müügitulu (ja seega ka dividendide jaotamise aluseks olev kasum) oleks tekkinud passiivse tulu vormis (autoriõigused, litsents vms), siis ei oleks olnud alust ka dividende käsitleda, kui töötasu ning äriühingul ei oleks olnud ka kohustust maksta oma osanikule üldse töötasu. Sama kehtiks ka siis, kui osanik oleks täitnud äriühingus väheolulist ja administratiivset rolli. (Ibid.) Dividendide käsitlemine töötasuna sõltub seega eelkõige sellest, milline on osaniku roll äriühingu majandustegevuses ja kas see roll on töösuhtega samastatav.

Kohtuasjas *S. McAlary Inc., v. IRS* (2013) kattusid sarnaselt teistele toodud näidetele äriühingu osaniku ja seadusejärgne esindaja isikud. 2003. aastal asutatud äriühing pakkus kinnisvara müügi ja vahenduse teenust, ainuosanikul oli ainukesena äriühingus

kinnisvaramaakleri litsents. Ainusosanik tegeles äriühingu üldjuhtimisega, muuhulgas ta värbas ja nõustas müügiagente, viis läbi kinnisvara müügitehinguid, tegeles varude soetamisega, raamatupidamise ja dokumendihalduse korraldamisega. Tööpäevad olid pikad (kuni 12 tundi), vabasid päevi võimaldas osanik endale minimaalselt. Ettevõttes oli lisaks ainuosanikule tööl müügiagendid, kes teenisid tulu läbi vahendustasude (*sales commission*). Äriühingu müügiagendid tegutsesid, kui iseseisvad töövõtjad ja iga agent sai osa vahendustasust endale. Enamus äriühingu müügitulu teeniti osaniku poolt.

2006. aasta kohta esitatud äriühingu maksudeklaratsioonis deklareeriti käivet 518 189 \$ ja puhakasumit 231 454 \$, töötasu väljamakseid osanikule maksudeklaratsioonis ei kajastatud. Antud aastal kandis ainuosanik äriühingu arvelt endale kokku rahalisi vahendeid 240 000 \$. IRS hindas, et osanikule tehtud väljamaksetest 240 000 \$ oli mõistliku suurusega töötasu 100 755 \$. Ekspert tegi õiglase töötasu arvestuse juhindudes sellest, et osanik oli kinnisvaramaakler, kes juhendas kinnisvara müügiagente. 2006. aasta „California Occupational Employment Statistics Survey” (California osariigi palgauuring) järgi oli mediaanpalk kinnisvaramaakleril 48,44 \$ tunnis ning korrutades selle palgamäära osaniku aasta töötundide arvuga (40 tundi nädalas ja 52 nädalat aastas) jõuti aasta õiglase töötasu suuruseni 100 775 \$. Ekspert motiveeris täiendavalt oma seisukohta, võrreldes äriühingu majandustulemusi teiste võrreldavate äriühingutega. Selleks kasutati äriühinguid, millede müügitulu ja bilansimaht jäid alla 1 miljoni dollari. Ekspert leidis, et äriühingu 44,7% kasumimarginaal oli tunduvalt kõrgem sektori keskmisest 21,9%. Juhul, kui äriühingu kuludesse juurde arvestada täiendav palgakulu õiglaselt töötasult, oleks äriühingu kasumimarginaal minimaalselt ületanud sektori keskmist. Lisaks selgus, et tuvastatud õiglase töötasu moodustas 19,4% äriühingu käibest (*gross receipts*), võrdlusgrupi äriühingute juhtivtöötajate/omanike töötasud moodustasid 7% (madalaim kvartiil) kuni 18,9% (kolmas kvartiil) ja mediaan oli 11% müügitulust. (Ibid.)

Kohus oma otsuses märkis, et juhul, kui osanik on samaaegselt ka äriühingu töötaja, on majanduslikult kasulik nii äriühingule kui ka töötajast osanikule näidata väljamakseid osanikule kui dividende, mitte töötasusid. Seda seetõttu, et töötasudele rakenduvad (föderaalsed) tööjõumaksud. Kohtu hinnangul nähtus asjas tuvastatud tõenditest, et osanik oli ka äriühingu töötaja. Isik oli oluliselt seotud äriühingu majandustulemi saavutamise, ehk ei olnud tegemist passiivset rolli omava isikuga. Kui aktiivse tööpanuse fakt on tuvastatud, siis

kuulub kontrollimisele maksuhalduri metoodika õiglase töötasu määramise osas. (S. McAlary ... 2013)

Äriühing, kellele määrati tasumiseks täiendavad tööjõumaksud, vaidles maksuotsusele vastu, väites, et kohus peaks arvestama kokkulepet osaniku ja äriühingu vahel, mille järgi oli osaniku baaspalk 24 000 \$ ja täiendavad töötasuväljamaksud (boonus) kuulusid tasumisele sõltuvalt töötulemustest. (Ibid.)

Kohus märkis, et kuna osanik pidas palgaläbirääkimisi sisuliselt iseendaga ja palgasumma oli selgelt väiksem võrdlusgrupi andmeid aluseks võttes, ei saanud pidada kokkulepitud algset palgasummat õiglaseks. Lisaks kuna tõenditest ei nähtunud kokkulepitud palgasummade väljamaksmist, oli äriühingu ja töötaja vaheline palgakokkulepe selgelt näilik. (Ibid.)

Kohus leidis, et IRS-i eksperdi poolt koostatud töötasuarvestus ei olnud veenev. Kohus märkis, et õiglase töötasu määramine ei ole täppisteadus ja seega võib õiglase töötasu määramine olla sõltuv eksperdi valitavast metoodikast. Kohus, ühepoolset, võttes arvesse äriühingu tegevusala turuolukorda, juhatuse liikme mõneti piiratud kogemusi (ca 4 aastat) ja äriühingu üldiselt väikest äritegevuse mahtu, määras õiglaseks töötasu määraks 40 \$ tunnis ehk aastas 83 200 \$ (-17,4% IRS-i hinnangust vähem). Kohtulahendist ei selgu, mis tõendite või mõttekäigu põhjal jõuti justnimelt sellisele tunnitasu määrani. (Ibid.)

Võime USA kohtupraktikast toodud näidete põhjal kokkuvõtvalt järeldada, et USA õigusruumis on dividendide ümber hindamine töötasudeks tavaline praktika. USA maksuõiguses ei ole sõnaselgelt seaduses majandusliku tõlgendamise põhimõtet sätestatud, kuid kohtud jälgivad seda põhimõtet, kui ühte peamist maksuõigussuhte sisustamise suunist. Üheski toodud näites ei tõstatunud kordagi küsimus õigusselguse või õigustatud ootuse printsiibi jälgimise kohta maksuhalduri poolt. Seda ilmselt seetõttu, et dividendide töötasudeks ümber kvalifitseerimine on pika ajaloo ja üldiselt tunnustatud maksumenetluslik võte. Autor märgib täiendavalt ära, et arvestades USA elanike arvu ja õigussüsteemi pikka ajalugu võrreldes Eestiga, on see ka arusaadav. USA nn kohtunikuõigus ei tähenda, et selles riigis puuduksid seadused – kohtutele on antud laiem tõlgendusvabadus ja mõneti lakoonilisemaid seaduseid või seaduselüki täiendatakse aktiivselt läbi kohtu pretsedentide. Pikem ja täielikum kohtunikuõiguse ajalugu õiglase töötasu temaatikal on ka ilmselt põhjuseks, miks USA-s ei tõstatu küsimust taolise aktiivse ja passiivse tulu hindamise teel eristamise õiguspärasuses.

Posner ja Landers (1976, 2) on selgitanud, et USA kohtusüsteemis tähendab pretsedent seda, et kohus oma otsuses lahendab üldreeglina vaidluse all oleva küsimuse. Kohtuotsus on mitte kohtu kogu vaidluse all oleva probleemistiku kohta tehtud kõikehõlmav arvamus (pretsedent kogu teema valdkonda hõlmavas mõttes), vaid pigem antud kitsa küsimuse osas võetud seisukoht. Kohtuotsused seega reguleerivad eraldi võttes väga kitsaid juhtumeid ning laiem käsitus kujuneb ajas välja nende kitsaste lahendite pinnalt. See tähendab, et iga järgmine kohtuotsus sõltub mõnes mõttes eelmisest, et kohtusüsteem on pidevas naturaalses arengus.

USA maksuhalduri kodulehel puuduvad mistahes viited summalistele keskmistele palgamääradele. Sellise info puudumine on arusaadav, arvestades, et IRS tuvastab mõistliku töötasu suuruse igal juhtumil eraldi. Samuti ei ole IRS-i täpsem meetodika õiglase töötasu määra arvestamiseks leitav internetist või avalikult kättesaadavatest andmebaasidest. Autor järeldab, et meetodika valitakse vastavalt juhtumile, tagades selliselt õiglasema maksu määramise.

Õiglase töötasu arvestus maksumaksja tasemel on jäetud maksumaksjate enda määrata, kusjuures maksumaksjad võtavad sellega paratamatult maksuriski maksuhalduri võimaliku hilisema kontrollimenetluse raames. Autoril puudub täpsem info selle kohta, kuivõrd tavapärased taolised dividendide töötasudes ümber hindamise kontrollimenetlused on.

Erialakirjanduses on väidetud, et USA-s aset leidnud tööjõumaksude vältimine läbi S-korporatsioonide leidis aset osaliselt tulenevalt tööjõumaksude määrade tõusust. On märgitud, et maksumaksjate dividendide ümberkvalifitseerimiste otsuste kohtus vaidlustamise edu tõenäosus oli 1991. aastaks vaid umbes 20% ehk USA maksuvaidluste kontekstis madal. (Bruckel, Watters 1991, 148)

Madal maksuotsuste eduka vaidlustamise protsent viitab sellele, et maksumaksjatele on õiglase töötasu määramine problemaatiline. Taoline pretsedendiõiguse aktiivsest rakendamisest tulenev mõnetine õigusselgusetus on ilmselt nii maksuhaldurit kui ka kohtusüsteemi koormav, võrrelduna olukorraga, kus oleks seadusandluslikult kehtestatud piir dividendi ja aktiivse tööpanuse eest makstava töötasu vahel. Autor märgib, et asjaolu, et seda probleemi pole USA-s viimase mitmekümne aasta jooksul seaduse sätetega lahendatud, viitab kas probleemi väheolulisusele (kohtulahendite küllus ja interneti allikate paljusus lubab väita vastupidist), kohtunikuõigusele tugineva õigussüsteemi eripäradele (maksumaksjad peavad

iseseisvalt sadade või tuhandete kohtulahendite põhjal oma töötasu õiglase suuruse kujundama, mis on mastape ja kohtuasjade erinevaid asjaolusid vaadates ebareaalne), USA maksusüsteemi toetumisele maksunõustajatele (maksunõustajad täidavad maksuhalduri selgitamise kohustust, kuid vähemjõukamatel võib puududa ligipääs professionaalsele maksunõustamisele ja maksunõustaja ei saa maksuhalduri hindamismeetodi tulemusi ette näha) või sellele, et seda küsimust ei olegi võimalik seaduse tasemel täpselt reguleerida. Autori hinnangul vastab pigem tõele viimane väide.

USA praktikas olid maksuhalduri poolt maksumenetlusse kaasatud asutusesisesed akrediteeritud eksperdid, keda kohus tunnistas hindamisvaldkonna eriala asjatundjatena. MKS kohaselt võib faktilised asjaolud määrata ehk hindajaks olla ka maksuhalduri ametnik. Tavapärastel maksuõiguslikes küsimustes on maksuhaldur pädevaim riigi esindaja. Tsiviil- ja kriminaalmenetluses on välise eksperdi kaasamine tavapärane – näiteks tuvastavad oma erialal tunnustatud eksperdid pankrotimenetlustes vara õiglast väärtust, annavad hinnangu isiku maksejõuetusele jne. Autori hinnangul puuduvad Eestis piirangud kaasamiseks õiglase töötasu määramiseks finantseksperthe sarnaselt teistele õigusvaldkondadele, mis võimaldaks töötasu õiglast suurust erapooletult tuvastada.

Varem mainitud USA kohtulahendites on ekspert võtnud aluseks tegevusala keskmisi töötasusid koondavad andmebaasid ja riiklikult koostatud palgastatistika. Lisaks on võetud arvesse piirkondlikke sissetulekute erinevusi. Ekspert on võrrelnud ettevõtete, kelledele väljamakseid omistatakse, finantsuhtarve (kasum enne tulumaksustamist jagatuna müügituluga jne). Analooogne statistika on olemas ka Eesti kohta, mis toetab hindamise teel maksustamist juhul, kuid dividendide ümber hindamine töötasudeks peaks osutama võimalikuks.

Autori poolt valitud kohtulahendites on tegu olnud peamiselt teenuse osutamisega. Sellist tüüpi ettevõtte kulubaas on madal ja põhivara vajadus minimaalne. Taolise professionaalse teenuse korral ei ole osanik teinud eeldatavalt suuri investeeringuid, mis võiksid õigustada dividendide käsitlemist passiivse tuluna. Eesti kontekstis oleks USA kohtute poolt rakendatud hindamismeetodid õiglase töötasu tuvastamiseks otseselt üle võetavad, eeldades, et Eesti õigussüsteemis oleks võimalik taolist dividendide töötasudeks ümber hindamist praktiseerida.

## 4. VÕIMALIKUD PROBLEEMI LAHENDUSED

### 4.1. Seadusandluse muutmine

Erialaeksperdid, nagu näiteks L. Lehis ja P. Raudsepp on leidnud, et probleemile tuleks leida eelkõige seadusandlikul tasemel lahendus. Samale järeldusele on jõudnud ka Tallinna Ringkonnakohus ning Tartu Ülikoolist P. Sander ja M. Kantšukov koos Maksu- ja Tolliameti esindajaga V. Buldas. Ükski eelnimetatud isik või institutsioon ei ole esitanud täpsustavat informatsiooni selle kohta, milliseid seaduseid täpsemalt tuleks muuta või täiendada probleemi lahendamiseks. Erialakirjanduses detailsete ettepanekute puudumisel pakub autor välja omapoolse seadusandliku nägemuse probleemi lahendamiseks.

13.02.2013 „Äripäev“ ilmunud artiklis „Dividendidele sotsiaalmaks, sotsiaalmaksule lagi“ on vandeadvokaat A. Sorainen välja pakkunud lahenduse, mille kohaselt maksustatakse füüsilise isiku dividendid sotsiaalmaksuga ja nimetatud sotsiaalmaksule dividendidelt kehtestatakse sotsiaalmaksu lagi. Selle ettepaneku kohaselt rakenduks sotsiaalmaks kõigile dividendidele, sh juhtudel, kus dividendi saav osanik on olnud äriühingus passiivses rollis. Autor taolist ettepanekut ei toeta ja lahendusena välja ei paku, kuna sellise lähenemise korral võrdsustatakse automaatselt aktiivne ja passiivne tulu. Samuti tekiks olukord, kus sotsiaalmaksuga maksustatakse tululiiki, mida sotsiaalmaksu olemuse tõttu sotsiaalmaksuga maksustada ei tohiks.

Autori hinnangul võiks probleemi seadusandliku lahendusena kaaluda 1999. aasta tulumaksuseaduse eelnõus 143 SE I toodud dividendide erisoodustusena käsitlemise ettepaneku modifitseeritud varianti. Autori hinnangul tuleks täiendada tulumaksuseadust järgmise sättega:

Töötasuks loetakse ja töötasuna maksustatakse:

1) äriühingu poolt äriühingu töötajale, juhatuse või nõukogu või muu juhtimis- või kontrollorgani liikmele makstud dividendid summas, mis ületavad äriühingu poolt nimetatud füüsilisele isikule sellel majandusaastal, mille eest dividendi maksti, tehtud isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamaksete summat;

- 2) lõiget 1 ei kohaldata juhul, kui isikustatud sotsiaalmaksuga maksustatud väljamakse summa ületab nimetatud füüsilise isiku tegevusala keskmist töötasu;
- 3) keskmise töötasuna mõistetakse riigi pädeva ametiasutuse poolt hallatava avaliku registri järgset vastava tegevusala keskmist töötasu eelmisel kalendriaastal antud piirkonnas.

Passiivseid osanikke see muudatus oluliselt ei puudutaks, kuna passiivsed osanikud üldreeglina ei ole juhtorganite liikmeteks või töötajateks.

Keskmise töötasu suurus on arvestuse aluseks võetud analoogia korras. Näiteks oli kuni 01.01.2012 kehtinud Riigikogu liikme staatuse seaduse (RKLS) § 29 lg 1 järgi riigikogu liikme palk Eesti keskmise palga ja RKLS § 29 ettenähtud koefitsiendi korrutis. RKLS § 29 lg 7 kohaselt esitas Statistikaamet Riigikogu Kantseleile iga aasta 26. veebruariks eelmise aasta neljanda kvartali Eesti keskmise palga suuruse, mille alusel arvutatakse Riigikogu liikme palk.

Eeldame, et osäühingul X on üks töötaja, kes on ka äriühingu osanik ja ainuke töötaja. Selle äriühingu tegevusalal on keskmiseks palgaks 1 000 eurot kuus ehk 12 000 eurot aastas ja osanikule makstakse igakuist töötasu vastavalt 470 eurot ja 1 000 eurot. Osanikule makstakse dividende palgataseme 470 eurot kuus korral vastavalt 8 000 eurot (lisa 3, tabel 1) ja 20 000 eurot (lisa 3, tabel 2). Lisaks makstakse palgataseme 1 000 eurot kuus korral dividende aastas 12 000 eurot (lisa 3, tabel 3). Lisas 3 tabelid koostatud autori poolt.

Tabelitest nähtub, et dividendid maksutatakse tööjõumaksudega siis, kui aasta jooksul on osanikule välja makstud aasta tööjõutasudest suurem summa dividende ja töötasud on aasta kohta olnud väiksemad, kui vastavas äriühingu tegutsemise sektoris keskmiselt eelmisel aastal (lisa 3 tabelid 1 ja 2). Lisa 3 tabelist 3 selgub, et dividendide maksmisel aasta töötasude suuruses summas puudub dividendide ümber hindamise risk töötasudeks. Kui dividende üldse ei maksta, siis ei ole ümberhindamine võimalik.

Väljapakutav seadusemuudatus tagaks riigi maksutulude suurema laekumise võrreldes tänase olukorraga. Aktiivset rolli omavatele osanikele ei oleks võimalik maksta ainult tulumaksukohustust täites suuremas summas dividende, kui oli eelmisel kalendriaastal äriühingu tegutsemise sektori keskmine palk. Kui välja makstavad dividendid ületavad äriühingu sotsiaalmaksuga maksustavate väljamaksete summat, siis oleks maksuhalduril õigus see ületatav osa kuni keskmise palga määrani maksustada, kui töötasu.

Taolise piirmäära sätestamine ei oleks maksuvaldkonnas uus lahendus, kuna näiteks FIE-de minimaalse ja maksimaalse sotsiaalmaksu kohustuse suurused on otseselt seotud töötasu alamääraga. Samuti oleks võimalik välja pakutud lahendi korral kohandada väljamaksete tegija maksubaasi arvestust vastavalt tööaja määraga (näiteks poole kohaga töötamisel koefitsient 0,5).

Väljapakutav lahendus positiivse asjaoluna tagaks, et maksumaksjatel oleks võimalik prognoosida oma maksukohustuse suurust. Maksumaksjad saaksid juhinduda eelmise aasta sektori keskmisest töötasust oma palgataseme määramisel (vältimaks maksuriski). Lahendus oleks seadusandlik ehk kõigile täitmiseks kohustuslik. Taolise seadusesätte rakendamiseks ja halduskoormuse vähendamiseks oleks võimalik automatiseerida kontrollisüsteemid, mis näiteks võrdleksid dividendide deklareerimisel automaatselt dividendi summat, aasta jooksul makstud töötasusid ja piirkonna vastava eelmise aasta keskmise töötasu määra. Infotehnoloogilised lahendused võimaldaksid tagada maksumenetluse efektiivsuse ja võimaldaks maksuhalduril kuluefektiivselt valida võimalikke sobivaid kontrollimenetluse objekte.

Selle lahenduse negatiivse küljena oleks tegemist kindla piirmäära sätestamisega olukorras, kus aktiivse ja passiivse tulu osakaalude määratlemine on keeruline. On raske hinnata, kas taolisest sektori keskmisest töötasust juhendumine tagab ühetaolise maksustamise ja võrdse kohtlemise põhimõtte täitumise. Lahendus ei võtaks arvesse osaniku tööpanuse tegelikku väärtust, mis võib erineda keskmisest töötasu määrast antud sektoris. Samuti vajab täiendavat analüüsi taolise statistilise ja üldistatud väärtuse kasutamise õiguspärasus hindamise teel maksustamisel. Lisaks tuleb täiendavalt uurida taolise keskmise palga põhjal dividendide ümber hindamise võimalikku mõju ettevõtluskeskkonnale.

## **4.2. Pretsedendi loomine hindamismeetodi rakendamiseks**

Täna puudub Eestis kohtu- ja halduspraktika, mis võimaldaks määrata õiglast töötasu olukorras, kus äritegevuse tulem võimaldaks äriühingul maksta suuremat töötasu, kui tegelikult välja makstakse. Töötasusid makstakse võimalikult väikses summas ja eelistatakse dividende, kusjuures töötasude suurus on osanikust töötaja määrata ja ei sõltu tehtud töö iseloomust või tööpanuse olulisusest.



K. Lind on 2003. aastal „Juridicas“ ilmunud artiklis „Tulu mõiste“ lk 345 märkinud, et võimalust maksustada osa passiivset tulu sotsiaalmaksuga ei saa täielikult eitada. Sealsamas on K. Lind selgitanud, et „teatud juhtudel võib selline lahendus olla ka õige (nt kui isik saab jooksavalt miinimumpalka, kuid teenib dividendidena aastas 500 000 krooni). Loodetavasti ei hakata sotsiaalmaksu seadusesse või mujale mingeid reegleid välja mõtlema, MKS § 84 on passiivse tulu maksustamiseks sotsiaalmaksuga täiesti piisav alus. Maksuhaldurilt nõuab see muidugi haldusakti põhjalikku motiveerimist.“ Autor märgib, et varem viidatud artikkel avaldati ca 6 aastat enne märgilise tähtsusega Tallinna Ringkonnakohtu lahendi nr 3-08-364 tegemist.

L. Lehis on leidnud, et kuna sotsiaalmaksu osa palgakuludest on üsna oluline, siis võib praktikas tihti ette tulla juhtumeid, kus töösuhet püütakse varjata dividendide vormis ettevõtlusest tehtavate väljamaksete taha. L. Lehise kohaselt võimaldab MKS § 84 maksuhalduril sellises olukorras tululiik vastavalt tegelikule majanduslikule sisule ümber hinnata. (Lehis 2012, 257)

Autor pakub probleemi lahenduseks hindamise meetodi (MKS § 94 lg 1) rakendamise koos majandusliku sisu järgi maksustamise põhimõtte järgimisega. Dividendi varjus töötasu maksmise korral tuvastatakse ka näiteks Austraalias töötasu nn õiglast määra USA-le sarnase meetodikaga, mida autor on peatükis 3 kirjeldanud (Defina et al 1994, 346). Autor märgib, et tegemist eelnimetatud riikide puhul on tegemist *common-law* õigussüsteemiga riikidega.

Autori hinnangul tuleks probleemi lahendamiseks esiteks maksuhalduril koostada piisavalt ülevaatlik juhend töötasude ja dividendide eristamiseks. See on vajalik selleks, et maksumaksjatel oleks võimalik teadvustada tasuda tuleks õiglates ja turutingimustele vastavas summas töötasude maksmise kohustust. Seejärel tuleks tagada õigusselgus läbi kohtupraktika. On loogiline eeldada, et esimeste maksuotsuste tegemise järgselt need maksuotsuste adressaatide poolt kohtus vaidlustatakse. Järgnev kohtupraktika võimaldaks luua juriidilise tausta, mille alusel selguks nimetatud valdkonna regulatsioon. Võime tuua analoogia nn varjatud töösuhete temaatikaga (käsitatud peatükis 2). Selles valdkonnas puudus lõplik õigusselgus kuni 2015. aastani, mil Riigikohus otsustas, et teenusena vormistatud töösuhetes tehtavaid väljamakseid näiliku teenuse eest tuleks maksustada, kui töölepingu alusel tehtud väljamakseid.

Autor märgib ära, et taoline läbi kohtupraktika maksuõiguse loomine on mõneti vastuoluline. Seda seetõttu, et juhul, kui maksumaksjatel puudub selgus oma tegevuse

maksuõiguslikus korrektsuses, oleks õiguspärase ootuse põhimõtte seisukohast vaieldav nn üllatuslik maksustamine. Maksumaksjale peavad maksustamise reeglid olema selged ja kättesaadavad, vastupidisel juhul ei ole tal isegi mitte võimalust õiguspäraselt maksuõigussuhtes käituda. Kohtupraktika ei ole fikseeritud ja lõplik ning keskkonna muutudes tulebki kohtusüsteemil oma seisukohti uuendada, kuna õigus on ajas arenev ja muutuv. Autor mõnab, et pretsedendiõigusele, mitte seadusesätetele tuginemine hindamise teel õiglase töötasu määramisel on õigusfilosoofiline küsimus, mis vajab täiendavat analüüsi.

M. Sillaots on artiklis „Kohtunikuõigus“ märkinud, et „õiguse rakendamisprotsess ei saa olla puhtalt loogiline, vaid kätkeb endas peaaegu alati ka hinnangulist ning sageli õigusliku regulatsiooni puudusi kõrvaldavat elementi. Tulenevalt sellest, et kohtunikul lasub otsustamiskohustus, siis ei saa ta ootama jääda, kuni seadusandja kõrvaldab õigusliku regulatsiooni puuduse. Kohtunik peab teatud juhtudel ja tingimustel ise looma õigust, täpsemalt, kohtunikuõigust.“ (1998, 238)

Raul Naritsa sõnul „erialakirjanduses juhitakse tähelepanu sellele, et kui kaasust pole võimalik lahendada ei tõlgendamise ega analoogia abil, siis ei saa otsuste tegemisest veel loobuda. Õiguse rakendajal lasub teatavasti otsustamiskohustus. Kaaludes poolte huvisid ja ühiskonna huve peaks otsus langetama loomuõiguse printsiipidest lähtuvalt. Kaasajastatult tuleks toodud põhimõtet mõista nii, et otsuse peab tegema, tuginedes üldtunnustatud väärtushinnangutele, nagu sooviks seda kaasaegne seadusandja.“ (1994, 230)

Kohtulahenditele tuginemine oma käitumise korraldamiseks maksuõigussuhtes on selgelt keerulisem, kui tuginemine seaduse sätetele. Samas on erialakirjanduses viidatud, et kohtu otsustusõigus määratlemata õigusvaldkondades on üsna lai. Tallinna Ringkonnakohus on märkinud, et „seadusandliku ja täitevvõimu kohustus on luua maksusüsteem, mis on mõistlikule inimesele arusaadav ning väldib ebavõrdset kohtlemist“ (OÜ Wasp ... 2009). Samas on jäänud vastamata küsimus, kuidas tuleks suhtuda sellesse, kui maksusüsteemi suhteline selgus toob kaasa ebavõrdse kohtlemise. Selge maksusüsteem ei taga automaatselt võrdset kohtlemist. Jääb vastamata küsimus, kas ja kui intensiivselt võiks ja peaks hindamismeetodit kasutama olukordades, kus vastanduvad seaduslikkuse ja õiguskindluse ning ühetaolise maksustamise põhimõtted. Tekib küsimus, kas tänases olukorras, kus dividendide ja töötasu eristamine seadusandlikul tasemel on jäänud teostamata riigi poolt, on õigustatud teatud maksumaksjate gruppide (töötajad ja töötajatest osanikud) ebavõrdne kohtlemine. Ei ole selge, kas riigi ja ühiskonna seisukohalt on õiglane aktsepteerida tänast

ebavõrdset kohtlemist või oleks õiglasem luua süsteem (läbi uue haldus- ja kohtupraktika), mille kohaselt ei saaks seesama täna maksude mõttes soodsama käsitluse saanud grupp enam olla kindel oma maksukohustuse suurus (maksukohustus ei oleks ette nähtav). Autori hinnangul ei saa sellele küsimusele lõplikult vastata enne seda, kui on aset leidnud laiem huvigruppide diskussioon ja on hinnatud igakülgselt dividendide laiemamahulise töötasudeks ümber hindamise võimalikke mõjusid.

Autor on seisukohal, et maksuhalduri halduskoormus hindamise teel õiglase (turutingimustele vastava) töötasu määramise laiamahulisel rakendamisel ei suureneks eeldatavalt oluliselt. Maksuhalduri (riigi) ressurss on piiratud, on mõistlik eeldada, et hüpoteetilised haldusmenetlused õiglase töötasu määramiseks tähendaksid võimekust panustada vähem teistele valdkondadele. Küsimus, mis valdkonnale panustada maksuhalduri võimekust, on organisatoorne riigivõimu sisene küsimus. Kui eeldada, et probleem on oluline, siis oleks ka õigustatud muude kontrollitavate valdkondade arvelt maksujärelevalve vahendite kasutuse ümber planeerimine töötasude ümber hindamise valdkonda. See küsimus vajab täpsemat analüüsi juhul, kui maksuhaldur peaks otsustama hakata hindamise teel dividende töötasudeks ümber hindama.

Maksu- ja Tolliameti kodulehel puuduvad juhendid, mis võimaldaksid maksumaksjal leida õiglase töötasu määra. Seetõttu, analoogia korras, oleks kasutatav USA maksuhalduri koostatud juhendmaterjal. See tähendaks seda, et osaniku aktiivne panus äriühingu majandustegevusse tekitaks aluse käsitleda isikut, kui töötajat. Samuti seaks USA maksuhalduri juhendi põhimõtetest juhendumine äriühingutele kohustust maksta tehtud töö eest õiglast töötasu.

Dividendide sotsiaalmaksuga maksustavateks väljamakseteks ümber kvalifitseerimise õiguslikuks aluseks on MKS § 84. Seda seetõttu, et dividendide väljamaksmine, kuigi lubatav, on tehtud maksukohustusest kõrvalehoidumiseks. Maksukohustus, millele kõrvale hoitakse, on õiglaselt töötasult tasumata jäävad tööjõumaksud. Siinkohal pole tegemist näiliku tehinguga MKS § 83 lg 4 mõttes. Dividendide väljamaksmine maksimaalses summas ja töötasu või juhatuse liikme tasu väljamakse võimalikult väikses summas ei ole kumbki varjatud või näilikud tehingud. MKS § 84 alusel toimub ümber hindamine dividendide osas, kuna dividendide väljamaksmise eesmärgiks ja majanduslikuks sisuks on maksukohustustest (tööjõumaksud) kõrvale hoidumine.

MKS § 84 osas on Riigikohus oma otsuses nr 3-3-1-23-09 p 12 märkinud, et füüsilise isiku puhul on tegemist maksude tasumisest kõrvalehoidumisega, kui isik saab majanduslikus mõttes tulu ja ta väldib maksukohustust tehingu majanduslikku sisu moonutatult kajastades. Autor märgib, et OÜ-tamine on seadusepärane maksukohustuse optimeerimine seni, kuni seadus või kohtuvõimu poolne seaduse tõlgendamine seda lubab (tänapäevane olukord). Kui seadust peaks muudetama (näiteks autori eelmises alapeatükis välja pakutud lahenduse vormis) või peaks kohtupraktika OÜ-tamise osas muutuma (näiteks selles alapeatükis toodud võimaluse kohaselt), siis võib eeltoodud OÜ-tamise vormis maksukoormuse vähendamist tõlgendada, kui maksude tasumisest kõrvalehoidumist.

Tuleb märkida, et lihtsustatud näitel ühe isiku poolt kontrollitava äriühingu puhul võib siduda äriühingu maksukoormuse otseselt füüsilise isiku maksukoormusega. Kui äriühing maksaks suuremat töötasu või juhatuse liikme tasu koos kaasnevate tööjõumaksudega, siis jääb aruandeaasta kasum tehtud väljamaksete tõttu väiksemaks ja seeläbi ei ole võimalik madalamalt maksustatud dividende nii suures summas maksta. Lõplik tulu saaja sellisel näitel on füüsiline isik, kelle netotulu moodustavad töötasu või juhatuse liikme tasu netoväljamaksed ja netodividendid. Isiku efektiivne maksumäär (makstud maksud jagatuna maksubaasiga) madalam sellisel juhul, kui sotsiaalmaksuga maksustatavaid väljamakseid tehakse tema osalusega äriühingust võimalikult väikses summas.

Kui töötaja puhul on selge, et töötajale tuleb töö eest maksta tasu, siis juhatuse liikme korral pole tasude maksmine kohustuslik. Autori hinnangul tuleks võrdse kohtlemise põhimõtte tagamiseks juhendada eelkõige sellest, kas isik panustab aktiivselt äriühingu majandustegevuse tulemi tekkesse – kui panus on oluline, tekib alus käsitleda isikut, kui töötajat või juhatuse liiget.

Autori hinnangul lahendaks juhatuse liikme ja töötaja vahetagemise probleemi see, kui juhatuse liikmele tasult kuuluksid tööandja poolt arvestamisele ja tasumisele töötuskindlustusmaksed ja samal aja arvatakse juhatuse liige töötuskindlustusega kaetavate isikute ringi. Selline areng tähendaks, et töötaja ja juhatuse liikme töötasudelt ja tasudelt arvestatav tööjõumaksude koormus oleks võrdne.

Autor märgib, et küsimus, kuidas eristada töötaja ja juhatuse liikme rolli täitmist juhul, kus mõlemad rollid täidab üks ja sama isik, võib olla praktikas keeruline. Samas, kui äriühing on näiteks valdusäriühing, ehk aktiivne majandustegevus puudub, siis ei teki ka dividendide ümberhindamise küsimust töötasuks ega juhatuse liikme tasuks. USA praktikas eristatakse,

kas osanik tegeles ainult väheoluliste administratiivküsimuste lahendamise (ümberhindamise risk puudub) või oli osanikul aktiivne roll äriühingu majandustegevuses (nt pakkus teenused äriühingu nimel). Tulenevalt sellest, et iga juhtumit tuleks ümber hindamisel käsitleda eraldi vastavalt antud juhtumi asjaoludele, siis ei ole võimalik täpselt reglementeerida, kuidas eristada töötajat ja juhatuse liiket. Kui äriühingul puudub sisemine töökorraldust sätestav kord või pole ainsa osaniku ja juhatuse liikmega sõlmitud ei töölepingut ega juhatuse liikme lepingut, jääks tegeliku töötaja või juhatuse liikme rolli tuvastamine haldusorganile.

USA praktika kohaselt tuleks esiteks tuvastada, kas osanikul on äriühinguga töösuhe. Kui on tegemist töösuhetega, tuleb tuvastada õiglase ja turutingimustele vastava töötasu suurus. Selle töötasu määramise allikaks oleks statistika, palgauuringud, maksuhalduri andmebaasid jms andmeallikad. Õiglase töötasu määramisel tuleks võrrelda sarnaseid ettevõtteid, sarnaste finantsnäitajate ja tegevusaladega. Võrreldava palgainfo valim peaks olema võimalikult suur, kuid see võib Eesti tingimustes osutada keeruliseks. Seda seetõttu, et mõnel tegevusalal on sedavõrd vähe turuosalisi, et statistiliselt olulise valimi koostamine võib olla problemaatiline. Sellisel puhul võib kaaluda hindamist võrreldavate sektorite töötasu statistika põhjal. Soovitavalt võiks olla maksumaksjatele ja maksuhaldurile kättesaadavad samad andmed õiglase töötasu tuvastamiseks, see vähendaks üllatusliku maksustamise ohtu.

Töötasu määramisel tuleb hinnata subjektiivseid asjaolusid, nagu töötaja erialased oskused ja kogemused. Tuleb välja selgitada, kas juhatuse liikme panus äriühingu tulude tekkesse on oluline – passiivsetele omanikele makstud dividende ei hinnata ümber töötasuks. Töötasu suurusel tuleb arvestada, millist töötasu on makstud teistele sarnaseid ülesandeid täitnud mitte osanike ringi kuuluvatele isikutele.

Hindamise teel maksustamisele tuginemine lahendusvariandina on positiivne eelkõige selle poolest, et tänaseid tööjõu maksustamist reguleerivaid õigusakte ei oleks tarvis muuta. Samuti võimaldaks selline lahendus lõpetada erinevate maksumaksjate ebavõrdse kohtlemise, eeldades, et maksuhaldur suudab piisavalt maksumaksjate käitumist mõjutada. Negatiivsete asjaoludena võib maksuhalduri halduskoormus suurenedada ning samuti tekib küsimus maksustamise seaduslikkuse põhimõtte järgimise osas. Maksustamine võib osutada üllatuslikuks, kuna dividendide ümberkvalifitseerimise kohta puudusid erisätted. Samuti tekiks selliselt Eesti kohtu- ja õigussüsteemi jaoks erandlik valdkond, mille maksustamise praktilised juhised tekiksid pigem USA kohtusüsteemile omase pretsedendiõiguse baasilt.

Autor märgib, et pakutud lahendus vajab täiendavat analüüsi eelkõige õigusfilosoofilisest vaatepunktist lähtuvalt. Seda seetõttu, et autorile teadaolevalt ei reguleerita Eestis tänasel hetkel ühtegi valdkonda peamiselt pretsendiõiguse baasilt, mistõttu on ebaselge, kas välja pakutud kohtunikuõigusele tuginev lahendus on praktikas võimalik. Autori lahendusele vastupidist kinnitavad Riigikohtu lahendid või põhjalikult motiveeritud erialakirjanduses avaldatud seisukohad puuduvad.

## KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärgiks oli välja selgitada probleemid seoses töösuhte ja teenuse eristamisega ning dividendide ümberkvalifitseerimisega töö eest makstud tasuks ja teha ettepanekud probleemi lahendamiseks. Autor on magistritöös avanud varjatud töösuhte temaatikat ning teinud ettepanekud Eesti maksusüsteemi muutmiseks, eesmärgiga tagada ühetaoline maksustamine ja lahendada OÜ-tamise probleem.

Autor on seisukohal, et valitud teema on aktuaalne. Olukord, kus äriühingute osanikust töötajad maksavad endale võimalikult madalat töötasu ja võimalikult suures mahus dividende ja seeläbi saavutavad maksueelise, on seaduse tasemel lahendamata ja detailsed ettepanekud OÜ-tamise läbi tekkiva maksumaksjate gruppide ebavõrdse kohtlemise lõpetamiseks või reguleerimiseks erialakirjanduses puuduvad.

Autori hinnangul on äriühingute kaudu majandustegevuse korraldamisel saavutatava maksueelise probleemi lahendamiseks kaks võimalikku lahendusvarianti, mida on magistritöös täpsemalt käsitletud.

Esimene lahendusena pakub autor välja esialgses 1999. aasta tulumaksuseaduse seaduseelnõus toodud ettepaneku muudetud variandi. Autori ettepaneku kohaselt sätestatakse töötasudele tegevusala keskmise palga alusel piirmäär. Juhul, kui dividende maksev äriühing on oma osanikule teinud töötasu väljamakseid väiksemas summas, kui vastava sektori keskmine töötasu, siis tekib alus tõlgendada välja makstavaid dividende alates äriühingu poolt tehtud töötasude summast, kuni sektori eelmise aasta keskmise töötasuni, ümber töötasuks. Positiivse asjaoluna võimaldaks lahendus koguda enam maksutululu ja siduda dividendid äriühingu poolt tehtud sotsiaalmaksustatud väljamaksete suurusega, muutes selliselt palgatöölised ja äriühingu kaudu tegutsevad osanikest töötajad maksustamise mõttes võrdsemateks. Eelnimetatud lahendus ei tähendaks ebavõrdse kohtlemise täielikku välistamist, kuna maksustamine sõltuks võrdlusest mõneti subjektiivse keskmise töötasuga. Lahendus ei võtaks arvesse osanikust töötaja tööpanuse olulisust ettevõtte majandustegevuses ja seega ka kasumi tekkimises. Taoline lahendus ei piira dividendide maksmist. Maksukoormus sõltub makstud dividendide summast ehk maksustamise määrab välja

makstud dividendide summa. Negatiivse asjaoluna on vaieldav sektori keskmise töötasu valimine dividendide võimaliku sotsiaalmaksustamise piiriks.

Teise lahendusena pakub autor välja USA väljakujunenud praktika põhjal mõistliku (õiglase) töötasu määramiseks hindamiseetodi laialdasemat kasutamist. Meetodi rakendamiseks ei oleks vaja tänaseid maksuseaduseid muuta, kuna maksukorralduse seadus ja kohtupraktika võimaldab tehinguid nende majandusliku sisu järgi tõlgendada. Maksumaksjatel on õigus valida endale soodsaim majandustegevuse korraldamise variant, kuid see õigus ei ole absoluutne. Maksusüsteem peab olema selline, et ebavõrdsus erinevate maksumaksjate gruppide vahel oleks minimaalne. Tuleb võtta arvesse, et täiesti objektiivset maksusüsteemi ei ole võimalik ega praktiline luua. Antud lahenduse positiivse küljena ei oleks tarvis kehtivat seadusandlust muuta, kuid peamise negatiivse asjaoluna jääks maksustamine ette prognoosimatuks ja on ebaselge, kas Eesti õigus ühe valdkonna maksuõiguslikku reguleerimist peamiselt kohtunikuõiguse baasil võimaldab.

Autor leiab, et OÜ-tamise temaatika vajab täiendavat uurimist nii makromajanduslikus kui ka (maksu)õiguslikus vaates. Küsimus on kogu ühiskonda ja ettevõtluskeskkonda hõlmav, puudutades kaudselt kõiki ühiskonna liikmeid. Lahendus probleemile peaks olema laiapõhjaline ja arvestama OÜ-tamise maksustamise võimaliku maksuõigusliku käsitluse muutmisega kaasnevat positiivseid ja negatiivseid asjaolusid.

Autor leiab, et sissejuhatuses püsitatud eesmärk pakkuda välja probleemile lahendusi on täidetud. Autor märgib, et välja pakutud lahenduste mõjuanalüüsi ei ole teostatud, kuna väljapakutud lahenduste tegelik efekt saab selguda alles pärast nende rakendumist. Tegemist on lahendustega, mida varasemalt ei ole Eestis rakendatud ega analüüsitud.

Erialakirjanduses on magistritöös käsitletud OÜ-tamise probleemile pakutud vastandlikke lahendusi. On väidetud, et probleem tuleks lahendada seaduste muutmise teel, kuid samal ajal on ka mainitud tehingute ümberkvalifitseerimist võimaliku lahendusena. Vastuoluline ja vähene erialakirjandus kinnitab, et probleem on mitmetahuline ning vajab enam põhjalikku ja mitmekülgset käsitlust tulevastes teadustöodes.



## **SUMMARY**

### **DISGUISED EMPLOYMENT AND TAX OPTIMIZATION USING DIFFERENTIAL TAXATION OF LABOR AND CAPITAL**

Rain Laineste

There has been active discussion in Estonia regarding the tax optimization schemes which use the differential taxation of labor and dividend income. As labor related remuneration (such as salary) is taxed with social taxes and dividend income is only taxed with income tax, closely-held companies have used this difference in their favor. Payment of dividends to shareholders, which have participated actively in the company's business as workers, makes distinguishing active and passive income difficult. Active involvement in company's business should result in payment of reasonable salary. In the case of closely-held companies the owner, board member and the actual performer of work tend to be the same person. That means the owner can decide to pay him or herself unreasonably low salary and to distribute the profit as dividends in the maximum amount possible.

The law, as handed down by the Supreme Court of Estonia, has established that disguised employment in the form of service contracts can be reclassified by the tax authority as employment and the amounts paid for services can be interpreted as salaries. Such disguised payments should be taxed as active income, with the corresponding payroll taxes. As of now there are no legal precedents regarding the tax optimization scheme where owner of a company pays him or herself the lowest salary possible and prefers dividends.

The aim of this masters' thesis is to determine the problems related to differentiating employment from service and the possible reclassification of dividends as employment related payments (salary). Also the author's thesis' aim is to provide the solutions for regulating the tax optimization scheme involving dividend payments for active work efforts made by the owner who is the receiver of dividends.

The thesis consists of four chapters. The first chapter gives an overview of the general taxation principles regarding salaries and dividends. The main characteristics of employment contract are explained. Also the differences between employment contract and the contract of a management board member contract are examined.

The second chapter demonstrates the problems and tax risks arising from disguised employment. Tax advantage related to the preference of dividend payments to remuneration under the employment contract is explained. Legal basis for reclassification of disguised employment and transactions or acts that are performed for the purposes of tax evasion. The principle of actual economic content and its usage in tax law and practice is given and exemplified.

The third chapter gives the overview of United States of America's relevant legal and administrative practice regarding the payment of salaries in the form of dividends. Examples of USA court precedents are referred as possible guidelines. Also the USA tax administration's guidelines for determining reasonable salary are presented and analyzed.

In the fourth chapter possible solutions to the problem stated in the thesis are given. Also the possible administrative and tax law related impacts of the presented solutions is analyzed.

The author states that the aim of the thesis was achieved. Possible solutions were offered and analyzed by the author. Author notes that the solutions offered are unique, so the possible effects related to the application of these solutions cannot be thoroughly evaluated. The author's solutions are conceptual.

As the problem of the thesis is complex, many different aspects must be dealt with before any action can be taken. As the solution could have not only legal, but macroeconomic effects, interest groups such as entrepreneurs, employees, state relevant functionaries, legal and financial experts must be involved in the problem solving process.

## VIIDATUD ALLIKAD

Aktsiaselts Rubla kassatsioon Tallinna Ringkonnakohtu 05.03.2014. a otsusele Eesti Vabariigi hagi aktsiaseltsi Rubla ja AS Luterma (pankrotis) vastu nõude tunnustamiseks AS Luterma pankrotimenetluses nr 3-2-1-82-14. Riigikohtu tsiviilkolleegium. 12.05.2015. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=222578138> (16.01.2016)

AS Eesti Post kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 30. aprilli 2009. a otsuse peale haldusasjas nr 3-07-2334 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 10. oktoobri 2007. a maksuotsuse nr 12-5/623 tühistamise nõudes nr 3-3-1-67-09. Riigikohtu halduskolleegium. 09.12.2009. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-67-09> (08.05.2017)

AS Sirowa Tallinn kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 26. veebruari 2015. a otsuse peale haldusasjas nr 3-13-2301 kaebuses Maksu- ja Tolliameti 27. septembri 2013. a maksuotsuse tühistamise nõudes nr 3-3-1-25-15. Riigikohtu halduskolleegium. 11.09.2015. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-25-15> (16.01.2015)

Bauhof Group AS (endine ärinimi Ehitus Service OÜ) kassatsioonkaebus Tallinna Ringkonnakohtu 14. augusti 2014. a otsuse peale haldusasjas nr 3-10-2549 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 7. septembri 2010. a maksuotsuse nr 12.2-3/4898-11 tühistamiseks, Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskusele ettekirjutuse tegemiseks ning Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 15. novembri 2010. a intressinõude nr 13-3/34255 tühistamiseks nr 3-3-1-12-15. Riigikohtu halduskolleegium. 06.10.2015. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-12-15> (16.01.2015)

Buldas, V., Kantšukov M., Sander, P. (2010) The Use of Tax Planning Schemes Based On The Differential Taxation of Labour Income and Capital in Estonia - *Estonian Discussions on Economic Policy*, Vol. 18, pp 428 – 440, ISSN: 1736-5597.

Burckel, D., Watters, M. P. (1991). Establishing Reasonableness of Compensation Difficult in IRS Attacks. – *Akron Tax Journal*, Vol. 8, pp. 147-164.

Commissioner of Internal Revenue v. Court Holding Co. (1945). U.S. Supreme Court. <https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/324/331> (09.05.2017)

D. E. Watson v. United States of America. (2010). United States District Court Southern District of Iowa. [http://www.iasd.uscourts.gov/sites/default/files/opinions/408cv442\\_0510.pdf](http://www.iasd.uscourts.gov/sites/default/files/opinions/408cv442_0510.pdf) (08.05.2017)

- Davis v. United States. (1994). US District Court of Colorado.  
[http://www.bradfordtaxinstitute.com/Endnotes/74\\_AFTR\\_2d\\_94-5618.pdf](http://www.bradfordtaxinstitute.com/Endnotes/74_AFTR_2d_94-5618.pdf)  
 (01.05.2017)
- DeBesta Credit OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksuja tollikeskuse tegevuse õigusvastasuse tuvastamiseks, taotluse läbivaatamiseks kohustamiseks ning 18.03.2010 maksuotsuse nr 12.2-3/5203-20 tühistamiseks nr 3-10-1546. Tallinna Ringkonnakohus. 30.12.2011.  
<https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?fid=103599950> (08.05.2017)
- Defina, A., Harris, T., C., Ramsay, I. M. (1994). What is Reasonable Remuneration for Corporate Officers? An Empirical Investigation Into the Relationship Between Pay and Performance in the Largest Australian Companies. - *Company and Securities Law Journal*, Vol. 12, No. 6, pp 341 – 356.
- Dividendide ja töötasu eristamise juhend. (2009). Maksu- ja tolliamet.  
[http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA\\_juhend\\_170709.pdf](http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/MTA_juhend_170709.pdf) (10.05.2017)
- Eesti Vabariigi põhiseadus. Vastu võetud Riigikogus 28.06.1992. a - RT 1992, 26, 349; RT I, 15.05.2015, 2.
- Englebrecht, T. D., Chiang, W.-C. (2007). S Corporation Shareholders-Workers and Employment Taxes. – *Taxes: The Tax Magazine*, Vol. 85, No. 8, pp 17 – 26.
- Falcone, V. J. (1980). Unreasonable Compensation in the Professional Corporation. *Akron Law Review*, Vol.13, Iss. 3, Article 6, pp 540 – 552.
- Grauberg, T. (2008). Õiguse kuritarvitamise doktriin maksuõigussuhte tõlgendamisel ja maksude vältimise tõkestamisel. – *Juridica*, nr 10, lk 664 – 673.
- Gregory v. Helvering. (1935). U.S. Supreme Court.  
<https://www.law.cornell.edu/supremecourt/text/293/465> (09.05.2017)
- Hoffman, W. H. Jr. (1961). The Theory of Tax Planning. – *The Accounting Review*, Vol. 26, No. 2., lk 274 – 281.
- Huberg, M. (2009). Dividendide palgatuluks ümberkvalifitseerimine. – *Maksumaksja*, juuni/juuli 2009, nr 6/7.
- Huberg, M. (2009). Dividendide palgatuluks ümberkvalifitseerimine vol. 2. – *Maksumaksja*, august 2009, nr 8.
- Instructions for Form 1120S (2016). Internal Revenue Service. <https://www.irs.gov/pub/irs-pdf/i1120s.pdf> (08.05.2017)
- JD & Associates, Ltd. v. United States of America. (2006). United States District Court for the District of North Dakota Southeastern Division.  
<https://ia601501.us.archive.org/13/items/gov.uscourts.ndd.9178/gov.uscourts.ndd.9178.45.0.pdf> (08.05.2017)

- Joseph M. Gray Public Accountant, P.C. v. Commissioner of Internal Revenue. (2002). US Tax Court.  
<http://www.ustaxcourt.gov/UstcInOp/OpinionViewer.aspx?ID=4966> (10.05.2017)
- Kogumispensionide seadus. Vastu võetud Riigikogus 14.04.2004. a - RT I 2004, 37, 252; RT I, 31.12.2016, 28.
- Käärats, E., Pihl, M., Proos, M., Treier, T., Suder, S. (2013). Selgitused töölepingu seaduse juurde. Tallinn: Juura.
- Landers, Posner. (1976). Legal Precedent: A Theoretical and Empirical Analysis. *NBER Working Paper Series*, No. 146. <http://www.nber.org/papers/w0146> (09.05.2017)
- Lehis, L. (1999). Maksuõiguse üldpõhimõtted. – *Juridica*, nr V, lk 239 – 253.
- Lehis, L. (2012). Maksuõigus. 3. täiend ja parandatud tr. Tallinn: Juura.
- Lehis, L., Klauson, I., Pahapill, H., Uustalu, E. (2008). The Compatibility of the Estonia Corporate Income Tax System with Community Law. - *Juridica International*, Vol. XV 2008, pp. 14 – 24.
- Lind, K. (2003). Tulu mõiste. - *Juridica*, nr V, lk 338 - 348.
- Lind, K. (2008). Maksevõimelisuse põhimõtte ja füüsilise isiku maksuvabastused kehtivas tulumaksuseaduses. – *Juridica*, nr IV, lk 249 - 256.
- Lopman, V. (2005). Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses. - *Juridica*, nr VII, lk 488 – 500.
- Maksu- ja Tolliameti poolt koostatud dividendide ja töötasu eristamise juhendi projektile arvamuse andmine IFA- Eesti töögrupi poolt. MTÜ IFA Eesti. [http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/IFA\\_Eesti\\_arvamus\\_MTA20090918.pdf](http://www.maksumaksjad.ee/PDFdocs/IFA_Eesti_arvamus_MTA20090918.pdf) (08.05.2017)
- Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 19. jaanuari 2009. a otsuse peale haldusasjas nr 3-07-1205 Ülo Kriisa, Endel Ermeli (Ermel), Aimar Varula, Ingrid Prantsu (Prants), Virko Lepmetsa (Lepmets), Einar Ilma (Ilm), Enn Kanguri (Kangur) ja Ervin Naritsa (Narits) kaebustes Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse maksuotsuste tühistamiseks. Riigikohtu halduskolleegium. 17.06.2009. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-23-09> (17.05.2017)
- Matsalu, E. (2016). Madalalpalgalised juhid teenivaid tuhandeid. - *Äripäev*, 30. november. <http://www.aripaev.ee/uudised/2016/11/29/ettevotete-madalalpalgalised-juhid-teenivad-tuhandeid> (08.05.2017)

- Mayson Mfg. Co. v. Commissioner of Internal Revenue, U.S. Court of Appeals for the Sixth Circuit. <http://law.justia.com/cases/federal/appellate-courts/F2/178/115/15848/> (14.04.2017).
- Männik, S. (1999). Aktsinäre ohustab ebavõrdne dividendide maksustamine. - *Äripäev*, 17.september. <http://www.aripaev.ee/uudised/1999/09/16/aktsionare-ohustab-ebavordne-dividendide-maksustamine> (08.05.2017)
- Narits, R. (1994). Tõlgendamine: teadus või seadus?. *Juridica*, nr IX, lk 228 -230.
- OÜ Osaker kassatsioonkaebus Tartu Ringkonnakohtu 11. septembri 2007. a otsuse peale haldusasjas nr 3-07-446 kaebuses Maksu- ja Tolliameti Lõuna maksu- ja tollikeskuse 31. jaanuari 2007. a maksuotsuse nr 12-5/36 tühistamiseks nr 3-3-1-90-07. Riigikogu halduskolleegium. 13.02.2008. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-90-07> (08.05.2017).
- OÜ Wasp Project kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 26.10.2007 maksuotsuse nr 12-5/674 tühistamiseks nr 3-08-364. Tallinna Ringkonnakohtu. 04.03.2009. <https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?fid=100905573> (01.05.2017)
- Revenue Ruling 74-44. (1974). Internal Revenue Service. [http://www.bradfordtaxinstitute.com/Endnotes/Rev\\_Rul\\_74-44.pdf](http://www.bradfordtaxinstitute.com/Endnotes/Rev_Rul_74-44.pdf) (08.05.2017)
- Riigikogu liikme staatuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 14.06.2007. a - RT I 2007, 44, 316; RT I, 29.12.2010, 94
- S. McAlary Ltd, Inc v. Commissioner of Internal Revenue. (2013). US Tax Court. <https://www.ustaxcourt.gov/InOpHistoric/McAlary.SUM.WPD.pdf> (08.05.2017)
- Saare, K. (2010). Eraõigusliku juriidilise isiku organi liikmete õigussuhted. *Juridica*, nr VII, lk 481 - 490.
- S-Corporation Compensation and Medical Insurance Issues. Internal Revenue Service. <https://www.irs.gov/businesses/small-businesses-self-employed/s-corporation-compensation-and-medical-insurance-issues> (16.05.2017)
- Seletuskiri tulumaksuseaduse eelnõu 143 SE I juurde. (1999). Riigikogu. <https://www.riigikogu.ee/download/901eb0d4-2173-38a0-8fec-a6ef005789e7> (01.05.2017)
- Sikon, B. F. (2004). Recharacterization of Unreasonable Compensation: An Equitable Mandate. - *Cleveland State Law Review*, Vol. 51, Issue 2, pp 301 – 332.
- Sillaots, M. (1998). Kohtunikuõigus. *Juridica*, nr V, lk 238 -241.
- Sotsiaalmaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 13.12.2000. a - RT I 2000, 102, 675; RT I, 24.12.2016, 9.

The United States Social Security Administration. Social Security & Medicare Tax Rates.  
<https://www.ssa.gov/oact/progdata/taxRates.html> (10.05.2017)

TN Ehituskonsultatsioonid OÜ kaebus Maksu- ja Tolliameti Põhja maksu- ja tollikeskuse 4. jaanuari 2012. a maksuotsuse nr 12.2-3/3424-8 osaliseks tühistamiseks ning Maksu- ja Tolliameti 12. märtsi 2012. a vaideotsuse nr 6-1/694-3 tühistamiseks nr 3-12-759. Tallinna Halduskohus. 24.08.2012.  
<https://www.riigiteataja.ee/kohtulahendid/fail.html?id=110247126> (15.05.2017)

Tsiviilseadustiku üldosa seadus. Vastu võetud Riigikogus 27.03.2002. a - RT I 2002, 35, 216; RT I, 12.03.2015, 106.

Tulumaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 15. detsembril 1999. a – RT I 1999, 101, 903; RT I, 31.12.2016, 4.

Töölepingu seadus. Vastu võetud Riigikogus 17.12.2008. a - RT I 2009, 5, 35; RT I, 28.04.2017, 2.

Töötuskindlustuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 13.06.2001. a - RT I 2001, 59, 359; RT I, 21.02.2017, 3.

United States Code, Title 26, Chapter 21. Federal Insurance Contributions Act.  
<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-C/chapter-21> (14.05.2017)

United States Code, Title 26, Chapter 23. Federal Unemployment Tax Act.  
<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/subtitle-C/chapter-23> (14.05.2017)

United States Code, Title 26. S-Corporation defined.  
<https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/1361> (10.05.2017)

Veternary Surgical Consultants, P.C., Petitioner v. Commissioner of Internal Revenue. (2001). US Tax Court. <http://www.ustaxcourt.gov/UstcInOp/OpinionViewer.aspx?ID=4497> (10.05.2017)

Võlaõigusseadus. Vastu võetud Riigikogus 26.09.2001. a - RT I 2001, 81, 487; RT I, 31.12.2016, 7.

Õiguskantsleri taotluse tunnistada Riigikogu töökorra seaduse § 7 lg. 1 kehtetuks, läbivaatamine nr III-4/A-6/94. Riigikogu põhiseaduslikkuse järelvalve kolleegium. 02.11.1994. <http://www.nc.ee/?id=11&tekst=RK/III-4%2F1-6%2F94> (08.05.2017)

Äriseadustik. Vastu võetud Riigikogus 15.02.1995. a - RT I 1995, 26, 355; RT I, 22.06.2016, 32.

# LISAD

## Lisa 1. Maksuarvestus minimaalse töötasu määra korral

Tabel 1.

|   | Kuupõhiselt      |                   | Aastas           |                   |
|---|------------------|-------------------|------------------|-------------------|
| <b>Brutotöötasu</b>                     | <b>470 €</b>     |                   | <b>5 640 €</b>   |                   |
| <b>Tööandja A</b>                       | <b>Maksumäär</b> | <b>Maksusumma</b> | <b>Maksumäär</b> | <b>Maksusumma</b> |
| Sotsiaalmaks                            | 33%              | 155 €             | 33%              | 1 861 €           |
| Töötuskindlustusmaks (tööandja)         | 0,8%             | 4 €               | 0,8%             | 45 €              |
| Tulumaks                                | 20%              | 55 €              | 20%              | 655 €             |
| Kogumispension (II samm)                | 2%               | 9 €               | 2%               | 113 €             |
| Töötuskindlustusmaks (töötaja)          | 1,6%             | 8 €               | 1,6%             | 90 €              |
| Tulumaksuvaba miinimum                  | 180 €            |                   | 2 160 €          |                   |
| <b>Netopalk</b>                         | <b>398 €</b>     |                   | <b>4 782 €</b>   |                   |
| <b>Kokku tasutakse makse ja makseid</b> | <b>230 €</b>     |                   | <b>2 765 €</b>   |                   |
| <b>Tööandja kulu ehk palgafond</b>      | <b>629 €</b>     |                   | <b>7 546 €</b>   |                   |
| Netopalka osakaal brutotöötasust        | 85%              |                   | 85%              |                   |
| Netopalka osakaal palgafondist          | 63%              |                   | 63%              |                   |

Tabel 2.

|   | Kuupõhiselt  | Aastas         |
|---|--------------|----------------|
| <b>Miimumpalka arvestus</b>             |              |                |
| Miimumpalk bruto                        | 470 €        | 5 640 €        |
| Sotsiaalmaks                            | 155 €        | 1 861 €        |
| Töötuskindlustusmaks (tööandja)         | 4 €          | 45 €           |
| Tulumaks                                | 55 €         | 655 €          |
| Kogumispension (II samm)                | 9 €          | 113 €          |
| Töötuskindlustusmaks (töötaja)          | 8 €          | 90 €           |
| Tulumaksuvaba miinimum                  | 180 €        | 2 160 €        |
| <b>Netopalk</b>                         | <b>398 €</b> | <b>4 782 €</b> |
| <b>Kokku tasutakse makse ja makseid</b> | <b>230 €</b> | <b>2 765 €</b> |
| <b>Tööandja kulu ehk palgafond</b>      | <b>629 €</b> | <b>7 546 €</b> |
| Netopalka osakaal brutotöötasust        | 85%          | 85%            |
| Netopalka osakaal palgafondist          | 63%          | 63%            |

Tabel 3.

| Osahing X kasumiaruanne (skeem 1)              | Kuupõhiselt  | Aastas         |
|--|--------------|----------------|
| Müügitulu                                      | 629 €        | 7 546 €        |
| Tööjõukulud                                    | 629 €        | 7 546 €        |
| Kasum enne tulumaksustamist                    | 0 €          | 0 €            |
| Tulumaks dividendilt                           | 0 €          | 0 €            |
| Aruandaasta kasum                              | 0 €          | 0 €            |
|  |              |                |
| Tulumaksukulu dividendilt                      | 0 €          | 0 €            |
| Netodividend                                   | 0 €          | 0 €            |
| Omakapitali muutus                             | 0 €          | 0 €            |
| <b>Riigile laekub makse ja makseid OÜ-st X</b> | <b>230 €</b> | <b>2 765 €</b> |

Tabel 4.

| OÜ vs tööandja                        | Kuupõhiselt | Aastas  |
|---------------------------------------|-------------|---------|
| Töösuhtest laekub riigile maksutulu   | 230 €       | 2 765 € |
| OÜ-st laekub riigile maksutulu        | 230 €       | 2 765 € |
| Erinevus                              | 0 €         | 0 €     |
| OÜ-st laekub riigile vähem maksutulu% | 0%          | 0%      |

|                                |       |         |
|--------------------------------|-------|---------|
| Töötaja netotasu               | 398 € | 4 782 € |
| OÜ töötaja netopalk            | 398 € | 4 782 € |
| OÜ töötaja netodividend        | 0 €   | 0 €     |
| OÜ töötaja netotulu kokku      | 398 € | 4 782 € |
| Erinevus                       | 0 €   | 0 €     |
| OÜ vs töötaja protsentuaalselt | 0%    | 0%      |

Tabel 5.

| Tööandja palgakulu vs teenuse soetuse kulu | Kuupõhiselt | Aastas  |
|--|-------------|---------|
| Tööandja kulu palga korral                 | 629 €       | 7 546 € |
| Tööandja kulu teenuse korral               | 629 €       | 7 546 € |
| Erinevus teenus vs palk                    | 0 €         | 0 €     |
| Erinevus protsentuaalselt                  | 0%          | 0%      |



## Lisa 2. Maksueelise kujunemine

Tabel 1.

| Brutotöötasu                            | Kuupõhiselt      |                   | Aastas         |                   |
|---|------------------|-------------------|----------------|-------------------|
|   | 500 €            |                   | 6 000 €        |                   |
| <b>Tööandja A</b>                       | <b>Maksumäär</b> | <b>Maksusumma</b> |                | <b>Maksusumma</b> |
| Sotsiaalmaks                            | 33%              | 165 €             | 33%            | 1 980 €           |
| Töötuskindlustusmaks (tööandja)         | 0,8%             | 4 €               | 0,8%           | 48 €              |
| Tulumaks                                | 20%              | 60 €              | 20%            | 725 €             |
| Kogumispension (II samm)                | 2%               | 10 €              | 2%             | 120 €             |
| Töötuskindlustusmaks (töötaja)          | 1,6%             | 8 €               | 1,6%           | 96 €              |
| Tulumaksuvaba miinimum                  | 180 €            |                   | 2 160 €        |                   |
| <b>Netopalk</b>                         | <b>422 €</b>     |                   | <b>5 059 €</b> |                   |
| <b>Kokku tasutakse makse ja makseid</b> | <b>247 €</b>     |                   | <b>2 969 €</b> |                   |
| <b>Tööandja kulu ehk palgafond</b>      | <b>669 €</b>     |                   | <b>8 028 €</b> |                   |
| Netopalka osakaal brutotöötasust        | 84%              |                   | 84%            |                   |
| Netopalka osakaal palgafondist          | 63%              |                   | 63%            |                   |

Tabel 2.

| Miimumpalka arvestus                    | Kuupõhiselt  | Aastas         |
|---|--------------|----------------|
| Miimumpalk bruto                        | 470 €        | 5 640 €        |
| Sotsiaalmaks                            | 155 €        | 1 861 €        |
| Töötuskindlustusmaks (tööandja)         | 4 €          | 45 €           |
| Tulumaks                                | 55 €         | 655 €          |
| Kogumispension (II samm)                | 9 €          | 113 €          |
| Töötuskindlustusmaks (töötaja)          | 8 €          | 90 €           |
| Tulumaksuvaba miinimum                  | 180 €        | 2 160 €        |
| <b>Netopalk</b>                         | <b>398 €</b> | <b>4 782 €</b> |
| <b>Kokku tasutakse makse ja makseid</b> | <b>230 €</b> | <b>2 765 €</b> |
| <b>Tööandja kulu ehk palgafond</b>      | <b>629 €</b> | <b>7 546 €</b> |
| Netopalka osakaal brutotöötasust        | 85%          | 85%            |
| Netopalka osakaal palgafondist          | 63%          | 63%            |

Tabel 3.

| Osaühing X kasumiaruanne (skeem 1)             | Kuupõhiselt  | Aastas         |
|--|--------------|----------------|
| Müügitulu                                      | 669 €        | 8 028 €        |
| Tööjõukulud                                    | 629 €        | 7 546 €        |
| Kasum enne tulumaksustamist                    | 40 €         | 482 €          |
| Tulumaks dividendilt                           | 8 €          | 96 €           |
| Aruandeaasta kasum                             | 32 €         | 385 €          |
|  |              |                |
| Tulumaksukulu dividendilt                      | 8 €          | 96 €           |
| Netodividend                                   | 32 €         | 385 €          |
| Omakapitali muutus                             | 0 €          | 0 €            |
| <b>Riigile laekub makse ja makseid OÜ-st X</b> | <b>238 €</b> | <b>2 861 €</b> |

Tabel 4.

| OÜ vs tööandja                        | Kuupõhiselt | Aastas  |
|---------------------------------------|-------------|---------|
| Töösuhetest laekub riigile maksutulu  | 247 €       | 2 969 € |
| OÜ-st laekub riigile maksutulu        | 238 €       | 2 861 € |
| Erinevus                              | 9 €         | 108 €   |
| OÜ-st laekub riigile vähem maksutulu% | -4%         | -4%     |

|                                 |       |         |
|---------------------------------|-------|---------|
| Töötaja netotasu                | 422 € | 5 059 € |
| OÜ töötaja netopalk             | 398 € | 4 782 € |
| OÜ töötaja netodividend         | 32 €  | 385 €   |
| OÜ töötaja netotulu kokku       | 431 € | 5 167 € |
| Erinevus                        | -9 €  | -108 €  |
| OÜ vs töötaja protsentuaalselt% | 2%    | 2%      |

Tabel 5.

| Tööandja palgakulu vs teenuse soetuse kulu | Kuupõhiselt | Aastas  |
|--|-------------|---------|
| Tööandja kulu palga korral                 | 669 €       | 8 028 € |
| Tööandja kulu teenuse korral               | 669 €       | 8 028 € |
| Erinevus teenus vs palk                    | 0 €         | 0 €     |
| Erinevus protsentuaalselt                  | 0%          | 0%      |

### Lisa 3. Maksustamine sektori keskmise töötasu korral

|  | Kuus    | Aastas   |
|--|---------|----------|
| Sektori eelmise aasta keskmine töötasu | 1 000 € | 12 000 € |

Tabel 1.

| OÜ X                   | Kuus  | Aastas         |
|------------------------|-------|----------------|
| Deklareeritud dividend |       | 8 000 €        |
| Töötaja töötasu        | 470 € | 5 640 €        |
| <b>Maksubaas</b>       |       | <b>2 360 €</b> |

Tabel 2.

| OÜ X                     | Kuus  | Aastas         |
|--------------------------|-------|----------------|
| Deklareeritud dividend   |       | 20 000 €       |
| Töötaja töötasu          | 470 € | 5 640 €        |
| Sektori keskmine töötasu |       | 12 000 €       |
| <b>Maksubaas</b>         |       | <b>6 360 €</b> |

Tabel 4.

| OÜ X                     | Kuus    | Aastas     |
|--------------------------|---------|------------|
| Deklareeritud dividend   |         | 12 000 €   |
| Töötaja töötasu          | 1 000 € | 12 000 €   |
| Sektori keskmine töötasu |         | 12 000 €   |
| <b>Maksubaas</b>         |         | <b>0 €</b> |