

**TULU- JA
KÄIBEMAKS 2009**
Kommenteeritud muudatused

Tallinn 2009

Väljaandja:
Pandekt OÜ © 2009
Merivälja tee 5-E206, Tallinn 11911
Tel. 6300 900
info@pandekt.ee
<http://www.pandekt.ee>

ISBN: 978-9985-9920-7-4

SISUKORD

Sissejuhatus5

1. TULUMAKSUSEADUS

1.1. Tulumaksuseaduse muutmise põhjused7
1.2. Ülevaade ettevõtjat enim puudutavatest
Tulumaksuseaduse muudatustest.....9
1.3. Tulumaksuseaduse muudatuste võrdlustabel11
1.4. Tulumaksuseaduse kommenteeritud terviktekst35

2. KÄIBEMAKSUSEADUS

2.1. Käibemaksuseaduse muutmise põhjused125
2.2. Ülevaade ettevõtjat enim puudutavatest
Käibemaksuseaduse muudatustest.....127
2.3. Käibemaksuseaduse muudatuste võrdlustabel129
2.4. Käibemaksuseaduse kommenteeritud terviktekst167

SISSEJUHATUS

2008. aasta lõpus võttis Riigikogu vastu rea õigusakte, mis muudavad oluliselt Tulu- ja Käibemaksuseadust:

- Tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seadus (Vastu võetud 19. novembril 2008. a)
- Käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seadus (Vastu võetud 4. detsembril 2008. a)
- Tulumaksuseaduse muutmise seadus (Vastu võetud 20. novembril 2008. a)
- Sotsiaalhoolekande seaduse, puuetega inimeste sotsiaaltoetuste seaduse ja nendega seonduvate seaduste muutmise seadus (Vastu võetud 17. detsembril 2008. a)
- Maksukorralduse seaduse ja sellega seotud teiste seaduste muutmise seadus (Vastu võetud 4. detsembril 2008. a)
- Maksukorralduse seaduse, äriseadustiku ja nendega seonduvate teiste seaduste muutmise seadus (Vastu võetud 11. detsembril 2008. a)

Enamik muudatustest jõustus 1. jaanuaril, 2009, mõned ka juba varem. Käesoleva raamatu eesmärgiks ongi anda ettevõtjale selge ja amendav ülevaade Tulumaksuseaduse ja Käibemaksuseaduse muudatustest, millega tuleb 2009. aastal arvestada.

Raamatu põhiosaks on mõlema seaduse uued terviktekstid, kus kõik muutunud kohad on **esile tõstetud**. Samuti on kõikidele sisulistele muudatustele lisatud nende mõtet selgitav kommentaar Vabariigi Valitsuse seletuskirjadest muutvate seaduste juurde. Kõik muutunud kohad on leitavad ka lehekülje serval olevate järjehoidjate abil.

Lugejatele, kes soovivad võrrelda seaduste uut ja vana teksti, on raamatus muudatuste tabelid kus kajastuvad võrdlevalt kõik muudatused, väljajätmised ja lisandused. Samuti on raamatuga kaasas CD-

plaat, millel leiduvad mõlema seaduse uued terviktekstid. Kõik muutunud kohad on tekstides tähistatud ning varustatud lingiga, mille alt avaneb aken kehtivuse kaotanud sõnastusega.

Selleks, et anda lugejale ka kiire ülevaade muudatuste eesmärgist ja sisust seadusandja poole pealt vaadates, on raamatusse lisatud väljavõtted Vabariigi Valitsuse seletuskirjade sissejuhatavatest osadest.

Lisaks annavad ülevaate olulisematest muudatustest mõlemas seaduses ka Kaido Loor ning Priit Raudsepp Advokaadibüroost Sorainen.

Madis Peil
Pandekt OÜ juhataja

1.1. TULUMAKSUSEADUSE MUUTMISE PÕHJUSED

Allikad:

- *Seletuskiri Tulumaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse muutmise seaduse eelnõu (352 SE) juurde*
- *Seletuskiri käibemaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu (353 SE) juurde*
- *Seletuskiri Tulumaksuseaduse, käibemaksuseaduse ning riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu (347 SE) juurde*

Riigikogu võttis 26. märtsil 2008 vastu tulumaksuseaduse muutmise seaduse (RT I 2008, 17, 119), millega tunnistatakse kehtetuks juriidiliste isikute maksustamist reguleeriv tulumaksuseaduse 10. peatükk ja kehtestatakse selle asemele uus peatükk 10¹. Uue regulatsiooni kohaselt muutub juriidiliste isikute maksustamine aastapõhiseks, maksubaas arvutatakse tervikuna, mitte enam üksikute maksuobjektide kaupa ning äriühingutel tekib teatud juhul kohustus tasuda aasta kestel tulumaksu avansilisi makseid. Seadus näeb ette ka mitmeid muid nii residendist kui ka mitteresidendist juriidilisi isikuid puudutavaid muudatusi, nt loobumise tulumaksu kinnipidamisest mitteresidendile makstavatelt dividendidelt ja litsentsitasudelt ning topeltnmaksustamise vältimisel vabastusmeetodi ja krediidimeetodi kasutusala laiendamise. Seaduse jõustumistähtpäevana nähti ette 1. jaanuar 2009.

2008. aasta 14. augustil otsustas Vabariigi Valitsus lükata nimetatud seaduse jõustumise aasta võrra edasi (seega 1. jaanuarile 2010), kuid rakendada juba alates 2009. aastast muudatusi, millega likvideerimisjaotiste ja äriühingu omakapitali vähendamisel tehtud väljamaksete maksustamine viiakse neid väljamakseid tegeva äriühingu tasemele (hetkel maksustatakse neid saaja tasemel). Uue seaduse 10¹. peatüki osaline varasem rakendamine pole võimalik, mistõttu tuleb selleks muuta praegu kehtivat tulumaksuseadust. Seetõttu sisaldab

eelnõu nii tulumaksuseaduse kui ka 2009. aasta 1. jaanuaril jõustuma pidanud tulumaksuseaduse muutmise seaduse muudatusi.

Tulumaksuseaduse § 48 sätestab tulumaksu maksmise kohustuse töötajale tehtud erisoodustusest. Erisoodustuseks on igasugune kaup või teenus või muu rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse töötajale seoses töö- või teenistussuhtega. Erisoodustuste maksustamise eesmärgiks on töösuhtest saadavate hüvede (töötasu, tööandja sõiduauto erasõitudel kasutamise võimalus vmt) võrdne kohtlemine – maksukohustus peab olema ühesuurune sõltumata sellest, kas palka makstakse rahas või muus vormis. Üldjuhul peab erisoodustuse hind vastama töötaja saadud hüve tegelikule väärtusele. Halduskoormuse vähendamiseks on sõiduautode kui väga laialt levinud erisoodustuse puhul kehtestatud ühtsed lihtsustatud reeglid erisoodustuse hinna arvestamiseks. Kui tööandja sõiduautoga tehtud erasõitude üle peetakse arvestust rahandusministri 29. detsembri 1999. a määruses nr 120 “Tulumaksuseadusest tulenevate õigusaktide kinnitamine” kehtestatud arvestuse (sõidupäeviku) alusel, siis arvutatakse erisoodustuse hind kilomeetri hinna põhjal (3 kr/km üle 5 aasta vanuse ja kuni 2000 cm³ töömahuga sõiduauto korral ning 4 kr/km muudel juhtudel). Kui sõidupäevikut ei peeta, on erisoodustuse hinnaks 2000 krooni kuus (erisoodustuse hinna ülempiir). Seega võimaldab arvestuse pidamine maksude tasumist väiksemalt summalt (tegelikult hüvelt), kui erasõitude hulk ja sellega kaasnev hüve töötajale on erisoodustuse ülempiirist väiksem.

Eelnõuga suurendatakse erisoodustuse hinna ülempiiri 4000 kroonini kuus. Ülempiiri suurendatakse, sest see ei vastanud enam praegusele turuolukorrale, kus tööandja autoga erasõitude tegemine on laialt levinud ning sageli oluliselt suuremas mahus, kui 2000 krooni seda võimaldaks.

1.2. ÜLEVAADE ETTEVÕTJAT ENIM PUUDUTAVATEST TULUMAKSUSEADUSE MUUDATUSTEST

Kaido Loor, Advokaadibüroo Sorainen partner
Priit Raudsepp, Advokaadibüroo Sorainen



Alates 01.01.2009 kehtima hakkavad olulisemad tulumaksuseaduse muudatused on järgmised:

1. Tulumaksumäär ei lange ning **jääb 2009. aastaks 21% tasemele**. Tulumaksumäära langetamine külmutati üheks aastaks ning see langetatakse 18% tasemele 2012. aastaks.

2. 2008. aasta kevadel vastu võetud seadusemuudatused, **mille kohaselt pidid äriühingud hakkama maksma avansilisi tulumaksu makseid, tunnistatakse kehtetuks**. Seega jääb Eesti äriühingute tulumaksu peamine iseärasus – maksukohustuse edasilükkamine kuni kasumi jaotamiseni – endisel kujul alles. Kevadised seadusemuudatused olid vajalikud, et viia Eesti äriühingu tulumaksusüsteem kooskõlla nn ema- ja tütarühingu direktiiviga. Samas kinnitavad värsked Euroopa Kohtu otsused asjades *Burda GmbH* (26. juuni 2008; nr C-284/06) ja *Oy AA* (18. juuli 2008; nr C-231/05), et Eesti äriühingu tulumaksusüsteem on Euroopa õigusega kooskõlas.

Samas muudetakse likvideerimisjaotiste ja äriühingu osakapitali vähendamisel tehtavate väljamaksete maksustamist. Kuni selle aasta lõpuni käsitletakse neid väljamakse saaja tuluna ning maksustatakse tema tuluna. See tähendab, et äriühing ei pea nendelt väljamaksetelt tulumaksu maksma. Alates järgmisest aastast **maksustatakse nimeetatud väljamaksed väljamakse tegija ehk äriühingu tasandil**, kui need ületavad sissemakseid. Füüsilisest isikust aktsionäri tasandil maksustatakse vaid osaluse soetamismaksumust ja maksustatavat väljamakset ületav väljamakse osa, mille aluseks olev kasumiosa ei ole äriühingu tasandil maksustatud. **Selle tulemusel on kaotatud senine**

maksuauk, mis võimaldas Eestis tekkinud kasumi maksulepingu riigi residentide tulumaksuvabalt välja maksta.

3. Dividendidelt ei pea tasuma tulumaksu, kui need makstakse Euroopa Ühenduse liikmesriigi äriühingult saadud dividendide arvelt ning osalus või häältearv EÜ äriühingus on **vähemalt 10%**. **Vastav osaluse määr oli varem 15%**. Sama kohaldatakse Eestis asuvast püsivast tegevuskohast vara väljaviimisel. Seetõttu on vähem juhtumeid, kus tekib topelmaksustamine.

4. Seni pidi residentist äriühing dividendi väljamaksmisel lisaks tavapärasele dividendi tulumaksule kinni pidama ka täiendava tulumaksusumma, kui dividendi saajaks oli mitteresidentist äriühing, kelle osalus või häältearv Eesti äriühingus oli alla 15%.

Alates 01.01.2009 vastav tulumaksu kinnipidamine **kaotatakse sõltumata osaluse suurusest**. Vastav muudatus on igati tervitatav väiksema osalusega välisinvestoritele, kellele makstavate dividendide osas kaotatakse topeltmaksustamine.

5. Mitteresidentidele tehtavatelt väljamaksetelt (litsentsitasu, kunstniku või sportlase tasu, Eestis osutatud teenus) kinni peetav tulumaksumäär **langetatakse 10%-le. Seni oli see 15%**. Vastavat muudatust on seadusandja põhjendanud asjaoluga, et väljamakse saaja ei saa teha tulust kulutustega seonduvaid mahaarvamisi ning tavapärase tulumaksumäära alanemisega.

6. **Äriühingult seotud isikutele antud laenudelt ei pea tasuma tulumaksu**. Seni tekkis tulumaksukohustus juhul, kui väljamakse suurus ületas teatud piiri. Sätte eesmärk oli vältida äriühingust kasumi maksuvabalt väljaviimist. Vastava sätte tühistamine on tingitud selle rakendamise keerukusest. Samas puudub sätte järele vajadus, kuna võimalikke ettevõtlusega mitteseotud laene või kasumi maksuvabalt väljaviimist on võimalik maksustada mitme teise sätte alusel.

7. **Sõiduauto erisoodustuse määr tõstetakse seniselt 2000 kroonilt 4000-le**. See puudutab nn tööauto kasutamist isiklikeks sõitudeks. Juhul, kui sõidupäevikut ei peeta, loetakse äriühingu poolt antavaks erisoodustuseks 4000 krooni. Seadusandja selgituste kohaselt on uus määr rohkem kooskõlas tegelikult antava hüvega.

1.3. TULUMAKSUSEADUSE MUUDATUSTE VÕRDLUSTABEL

Tulumaksuseaduse sõnastus kuni 31. detsembrini, 2008	Tulumaksuseaduse sõnastus alates 1. jaanuarist, 2009
§ 4. Maksumäärad	
<p>(1) Tulumaksu määr, välja arvatud lõikes 2 ning § 43 lõikes 4 nimetatud juhtudel, on:</p> <p>1) 2008. aastal 21%; 2) 2009. aastal 20%; 3) 2010. aastal 19%; 4) alates 2011. aastast 18%.</p>	<p>(1) Tulumaksu määr, välja arvatud lõikes 2 ning § 43 lõikes 4 nimetatud juhtudel, on:</p> <p>1) 2009. aastal <u>21%</u>; 2) 2010. aastal <u>20%</u>; 3) 2011. aastal <u>19%</u>; 4) alates <u>2012.</u> aastast 18%.</p>
<p>(1¹) Paragrahvi 1 lõigetes 2–4 nimetatud maksuobjekti puhul jagatakse maksustatav summa enne maksumääraga korrumtamist maksukohustuse tekkimise ajale vastava järgmise arvuga:</p> <p>1) 2008. aastal – 0,79; 2) 2009. aastal – 0,80; 3) 2010. aastal – 0,81; 4) alates 2011. aastast – 0,82.</p>	<p>(1¹) Paragrahvi 1 lõigetes 2–4 nimetatud maksuobjekti puhul jagatakse maksustatav summa enne maksumääraga korrumtamist maksukohustuse tekkimise ajale vastava järgmise arvuga:</p> <p>1) 2009. aastal – <u>0,79</u>; 2) 2010. aastal – <u>0,80</u>; 3) 2011. aastal – <u>0,81</u>; 4) alates <u>2012.</u> aastast – 0,82.</p>
§ 5. Maksu laekumine	
<p>1) Residendist füüsiliste isikute makstud tulumaks laekub järgmiselt:</p> <p>1) arvestamata 4. peatükis sätestatud mahaarvamisi, laekub maksumaksja elukohajärgsele kohaliku</p>	<p>1) Residendist füüsiliste isikute makstud tulumaks laekub järgmiselt:</p> <p>1) arvestamata 4. peatükis sätestatud mahaarvamisi, laekub maksumaksja elukohajärgsele kohaliku</p>

omavalitsuse üksusele 11,9% residendist füüsilise isiku maksustatavast tulust;	omavalitsuse üksusele <u>11,93%</u> residendist füüsilise isiku maksustatavast tulust;
3. peatükk RESIDENDIST FÜÜSILISE ISIKU TULU MAKSUSTAMINE	
§ 14. Ettevõtlustulu	
<p>(5) Äriregistrisse kantud <u>või Maksu- ja Tolliameti piirkondlikus struktuuriüksuses registreeritud</u> füüsilisest isikust ettevõtja võib teha oma ettevõtlustulust 6. peatükis lubatud mahaarvamisi. Enne füüsilisest isikust ettevõtja registreerimist tehtud kulud võib ettevõtlustulust maha arvata, kui need on seotud ettevõtja registreerimisega või ettevõtluse alustamiseks vajalike tegevuslubade ja registreeringute saamisega.</p>	<p>(5) Äriregistrisse kantud füüsilisest isikust ettevõtja võib teha oma ettevõtlustulust 6. peatükis lubatud mahaarvamisi. Enne füüsilisest isikust ettevõtja registreerimist tehtud kulud võib ettevõtlustulust maha arvata, kui need on seotud ettevõtja registreerimisega või ettevõtluse alustamiseks vajalike tegevuslubade ja registreeringute saamisega.</p>
<p>(6) Äriregistrisse kantud <u>või Maksu- ja Tolliameti piirkondlikus struktuuriüksuses registreeritud</u> füüsilisest isikust ettevõtja kohta käesolevas seaduses sisalduvad sätted laienevad ka notarile, vabakutselisele loovisikule, kohtutäiturile ja vandetõlgile, välja arvatud vandetõlgi seaduse § 9 lõikes 4 nimetatud juhul.</p>	<p>(6) Äriregistrisse kantud füüsilisest isikust ettevõtja kohta käesolevas seaduses sätestatu laieneb ka notarile, kohtutäiturile ja vandetõlgile, välja arvatud vandetõlgi seaduse § 9 lõikes 4 nimetatud juhul.</p>

§ 15. Kasu vara võõrandamisest

<p>(2) Tulumaksuga maksustatakse aktsiaseltsi aktsiakapitali, osaühingu või ühistu osakapitali või täis- või usaldusühingu sisse maksete vähendamisel, samuti aktsiate, osade või osamaksete tagasiostmisel või tagastamisel isikule tehtav väljamakse osas, mis ületab osaluse soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sisse makset osaluse (aktsiad, osad, osamaks) omandamisel.</p>	<p>(2) Tulumaksuga maksustatakse aktsiaseltsi aktsiakapitali, osaühingu või ühistu osakapitali või täis- või usaldusühingu sisse maksete vähendamisel, samuti aktsiate, osade või osamaksete tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist saadud väljamakse osa, mis ületab osaluse (aktsiad, osad, osamaks) soetamismaksumust, <u>välja arvatud nimetatud väljamakse osa, mis on või mille aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud, arvestades § 50 lõike 2¹ teises lauses sätestatud.</u></p>
<p>(3) Tulumaksuga maksustatakse juriidilise isiku likvideerimisel makstav likvideerimisjaotis osas, mis ületab osaluse soetamismaksumust või isiku poolt tehtud sisse makset osaluse omandamisel.</p>	<p>(3) Tulumaksuga maksustatakse juriidilise isiku likvideerimisel saadud likvideerimisjaotise osa, mis ületab osaluse soetamismaksumust, <u>välja arvatud likvideerimisjaotise osa, mis on või mille aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud, arvestades § 50 lõike 2¹ teises lauses sätestatud.</u></p>

4. peatükk RESIDENDIST FÜÜSILISE ISIKU TULUST TEHTAVAD MAHAARVAMISED	
§ 23. Maksuvaba tulu	
Residendist füüsilise isiku maksustamisperioodi tulust arvatakse maha maksuvaba tulu: 1) 2008. aastal 27 000 krooni; 2) 2009. aastal 30 000 krooni; 3) 2010. aastal 33 000 krooni; 4) alates 2011. aastast 36 000 krooni.	Residendist füüsilise isiku maksustamisperioodi tulust arvatakse maha maksuvaba tulu: 1) 2009. aastal <u>27 000 krooni</u> ; 2) 2010. aastal <u>30 000 krooni</u> ; 3) 2011. aastal <u>33 000 krooni</u> ; 4) alates <u>2012.</u> aastast 36 000 krooni.
§ 23¹. Täiendav maksuvaba tulu lapse ülalpidamise korral	
(1) Lapse üks residendist vanem, eestkostja või muu last ülalpidav isik perekonnaseaduse tähenduses, kes peab üleval alaealist last, võib maksustamisperioodi tulust maha arvata täiendava maksuvaba tulu iga kuni 17 aasta vanuse lapse kohta.	(1) Lapse üks residendist vanem, eestkostja või muu last ülalpidav isik perekonnaseaduse tähenduses, kes peab üleval <u>kahte või enam</u> alaealist last, võib maksustamisperioodi tulust maha arvata täiendava maksuvaba tulu iga kuni 17 aasta vanuse lapse kohta <u>alates teisest lapsest</u> .
5. peatükk MITTERESIDENDI TULU MAKSUSTAMINE	
§ 29. Maksustamisele kuuluv mitteresidendi tulu	
(1) Tulumaksuga maksustatakse tulu, mida mitteresidendist füüsiline isik sai töötamisest töölepingu	(1) Tulumaksuga maksustatakse tulu, mida mitteresidendist füüsiline isik sai töötamisest töölepingu

<p>alusel või avalikus teenistuses või tegutsemisest töövõtu-, käsundus- või muu teenuse osutamiseks sõlmitud võlaõigusliku lepingu alusel, kui mitteresident täitis oma töö- või teenistusülesannet või osutas teenust Eestis ning väljamakse tegija on Eesti riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutus, resident, Eestis tööandjana tegutsev mitteresident või kui väljamakse tehti mitteresidendist juriidilise isiku Eestis registreeritud püsiva tegevuskoha (§ 7) kaudu, või kui isik on viibinud töötamise eesmärgil Eestis vähemalt 183 päeval 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul. Kui nimetatud võlaõigusliku lepingu alusel tasu saav mitteresident on kantud Eestis äriregistrisse <u>või registreeritud Maksu- ja Tolliameti piirkondlikus struktuuriüksuses</u> füüsilisest isikust ettevõtjana ja tasu on tema ettevõtlustulu, maksustatakse see lõike 3 alusel.</p>	<p>alusel või avalikus teenistuses või tegutsemisest töövõtu-, käsundus- või muu teenuse osutamiseks sõlmitud võlaõigusliku lepingu alusel, kui mitteresident täitis oma töö- või teenistusülesannet või osutas teenust Eestis ning väljamakse tegija on Eesti riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutus, resident, Eestis tööandjana tegutsev mitteresident või kui väljamakse tehti mitteresidendist juriidilise isiku Eestis registreeritud püsiva tegevuskoha (§ 7) kaudu, või kui isik on viibinud töötamise eesmärgil Eestis vähemalt 183 päeval 12 järjestikuse kalendrikuu jooksul. Kui nimetatud võlaõigusliku lepingu alusel tasu saav mitteresident on kantud Eestis äriregistrisse füüsilisest isikust ettevõtjana ja tasu on tema ettevõtlustulu, maksustatakse see lõike 3 alusel.</p>
<p>(5¹) Kui residendist äriühing kustutatakse äriregistrist ilma likvideerimiseta ja ta lõpetab majandustegevuse Eestis, maksustatakse mitteresidendi kasuna temale äriühingus</p>	<p>Kehtetu</p>