

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND

Avaliku õiguse osakond

Agnes Savik

**EESTI E-RESIDENT MAKSUBAASI VÄHENEMISE JA KASUMI VÄLJAVIIMISE
VASTASE TEGEVUSKAVA KONTEKSTIS**

Magistritöö

Juhendaja

dr. iur. Lasse Lehis

Tallinn

2017

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. EESTI E-RESIDENDID	7
1.1 E-residentsuse taust.....	7
1.2 E-residentsuse koht õigussüsteemis.....	8
1.3 Võimalikud õiguslikud riskid seoses e-residentidega ja nende poolt asutatud äriühingutega	12
1.4 E-residentsus ja rahvusvaheline maksuõigus.....	16
1.4.1 Rahvusvahelise maksuõiguse sätete tõlgendamine	16
1.4.2 Kollisioonid	17
1.4.3 Tuluallika printsiip ja maailmatulu printsiip	18
1.4.4 Majandusliku tõlgendamise reegel	19
1.4.5 E- residentide võimalik topeltnmaksustamine.....	20
1.4.6 Püsiv tegevuskoht.....	25
1.4.7 Eesti ja Soome püsivad tegevuskohad.....	31
2. TEGEVUSKAVA MAKSUBAASI VÄHENDAMISE JA KASUMIS VÄLJAVIIMISE VÄLTIMISEKS	40
2.1 Digitaalne majandus	40
2.1.1 E-kaubandus	40
2.2 BEPS-i taust.....	42
2.3 BEPS ja maksulepingud.....	43
2.3.1 Püsiva tegevuskoha mõiste kaasajastamine.....	44
2.3.2 Taastada maksustamine päritoluriigita tulule	45
2.3.3 Turupõhine jurisdiktsioon	46

2.3.4	Hübriidsete määratluserinevuste likvideerimine	48
2.3.5	Maksubaasi vähendamine intresside ja teiste finantsmaksete kaudu	49
2.3.6	Kahjulike maksupraktikatega võitlemine	50
2.3.7	Tegeliku kasusaaja jurisdiktsioon.....	52
2.3.8	Maksuvaidluste lahendamise mehhanismid	53
2.4	Kuhu oleme jõudnud e-residentide programmiga?.....	54
KOKKUVÕTE.....		59
ESTONIAN E-RESIDENT IN THE CONTEXT OF ACTION PLAN ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING		64
KASUTATUD LÜHENDID		68
KASUTATUD KIRJANDUS		69
KASUTATUD ÕIGUSAKTID		72
KASUTATUD VÄLISLEPINGUD		72
LISA 1 BEPS-I VÄLJATÖÖTANUD RIIGID.....		73

SISSEJUHATUS

Käesolev magistritöö uurib e-residentsust Eestis ning selle maksualast toimimist ning autor paneb selle digitaalse majanduse konteksti koos Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (Organization of Economic Co-operation and Development, edaspidi OECD) tegevuskavaga, mis on suunatud maksubaasi vähenemise ja kasumi väljaviimise temaatikale.

E-residentsus on nii Eesti kui maailma mastaabis uudne ning on senini olnud pidevas arengus alates selle loomisest. E-residentsus pakub õigusteadlastele palju väljakutseid, sest seni on teadmata, kuidas üks või teine seadusemuudatus toimet omab. Kui alguses oli e-residentsuse sihtrühmaks ka väliseestlased, kes on mittekodanikud, siis nüüdseks on saanud põhiliseks sihtrühmaks ettevõtjad ning need, kes sooviksid mitte ainult kasutada digi-ID kaudu meie avalikke-õiguslikke teenuseid vaid isikud, kes tahaksid asutada Eestis äriühingu ning selle läbi panustada majanduse arengusse.

E-residentsude programm kätkeb endas nii mõningaid tsiviilõiguslikke kui ka menetlusõiguslikke probleeme. Need probleemid on ilmnunud koos e-residentsuse programmi arenemisega. Suurt tähelepanu on saanud kavandatud seadusemuudatus, mis kaotab ühingutel asukohanõude. Nimelt ei pea enam Eesti asutatud ühingu juhatus asuma Eestis. Sellega kaasnevad aga riskid. Need puudutavad nii tsiviilkäibes osalejaid, kui ka avalik-õiguslikke asutusi. Tsiviilkäibes osalejaid mõjutab see eelkõige nii, et ei ole teada uute õigismõistete (näiteks kontaktisik) toimimine, ning kuidas hakkab olema kohtupraktika selles valguses. Piiriülestes vaidlustes jääb endiselt veel segaseks kohtualluvuse teemaatika, samamoodi ärikeeldude rakendamine. Ametiasutustele on risk eelkõige selles, et kas ja kuidas nad saavad hakkama võimaliku töökoormuse suurenemisega, mis võib hüppeliselt kasvada, kui e-residentsus jõuab tõeliselt massidesse. Rahvusvahelises maksuõiguses on residentsuse küsimus ääretult oluline, sest tänu residentidelt laekuva maksutuluga saab riik oma püstitatud eesmärged täita. Selles osas on Eesti astunud julge sammu ning riskinud sellega, et e-residentide juhivad äriühinguid võidakse lugeda ka maksuresidentideks teistes riikides. Oluline on, et Eesti suudaks oma seisukohti järjepidevalt ning arusaadavalt kaitsta. Samamoodi on väga oluline õiguskindluse tagamine ning samas olla regulatsioonides piisavalt paindlik.

Kui varasemal aastal on kirjutatud magistritöö, mis on pühendatud teemale, et makse ei pruugi kasumilt (Eestis dividendidelt tasutav tulumaks) e-residendid maksta mitte Eestisse, sest kaugjuhitava äriühingule tekib püsiv tegevuskoht välismaale, mis annab õiguse püsiva

tegevuskoha kaudu maksustada tulu välisriigis. Võib tekkida topeltresidentsus, mida saab lahendada maksulepingutega ja riikidevaheliste kokkulepetega. Käesoleva magistritöö vaatleb e-residentide maksustamisel neid küsimusi, mis tõusetuvad seoses OECD tegevuskavaga, mis on suunatud maksubaasi vähenemise ja kasumi väljaviimisega.

Rahandusministeerium olnud e-residentide programmi suhtes kriitiline ning viidanud võimalusele, et teatud tingimustel võib saada Eestist e-residentide kaudu nõ *off-shore* piirkond. See on aga väga keskses fookuses OECD ja paljudel teistel riikidel, et muuta rahvusvahelise maksustamise põhimõtteid nii, et äriühingu tulu saaks maksustada see riik, kus väärtus loodud on. Teiseks probleemiks on Eestis asutatud, kuid välismaal juhitud äriühingud. Seoses uute suundadega rahvusvahelises maksustamises võib segadus tekkida nii residentsusega, kui ka sellega kui suures ulatuses üks või teine riik piiriüleste juhtumite korral tulu maksustada saab. Magistritöö hüpoteesiks on, et Eestis asutatud kaugjuhitav äriühing võib saada endale topeltresidentsuse, ning kas see kaugjuhitav äriühing peab silmitsi seisma ülemäärase halduskoormusega seoses OECD uusimatest tegevuskavadest maksuparadiise vältida. Magistritöös tuuakse välja ohud ja riskid, millega võib üks e-residenti poolt juhitud äriühing kokku puutuda. Samuti püüab autor hinnata, kas tänu e-residentsus programmile võib Eesti muutuda *off-shore* piirkonnaks.

Magistritöö on jaotatud kahte peatükki.

Esimeses peatükis tutvustatakse e-residentsuse olemus ning vaadatakse selle õiguslikku poolt. Eraldi on välja toodud õiguslikud küsimused, mis on seotud e-residentide poolt juhitud Eestis asutatud äriühingutega. Suur osa esimesest peatükist on pühendatud, et uurida millistel alustel ning kus tekib maksukohustus Eesti äriühing, mis on juhitud välismaalaste poolt, ka e-residentide poolt. Aprilli alguses võttis Riigikogu vastu seaduse, mis lubab Eestis asutatud äriühinguid juhtida virtuaalselt ning juhtimiskoht ei pea olema enam Eesti. Lisaks eelpoolmainitud kavandatavale seadusemuudatusele tuuakse töö esimeses peatükis ka välja rahvusvahelise maksuõiguse üldised põhimõtted, millega välditakse rahvusvahelist topeltmaksustamist. Kirjeldatakse meetodeid, kuidas topeltresidentsuse tekkimist lahendatakse maksulepingute kaudu. Samuti toob autor välja mõningate riikide praktika, kuidas nende jurisdiktsiooni alla võivad kuuluda tegelikult välismaal asutatud äriühingud. Üle ega ümber ei saa ka püsiva tegevuskoha uurimisest. Nimelt on see keskne mõiste rahvusvahelises maksuõiguses, mis tagab õiglase maksutulude jaotamise, kui äriühing tegutseb välismaal ning ta ei ole antud riigi maksuresident. Kuna Soomega on Eestil tihedad majandussidemed, siis

vaadeldakse püsiva tegevuskoha tekkimist nii Eestis kui Soomes paralleelselt. Samuti tuuakse välja püsiva tegevuskohale omistatava kasumi tekkimist nii Eestis kui Soomes.

Töö teine peatükk on pühendatud OECD maksubaasi vähenemise ja kasumi väljaviimise vastsele tegevuskavale (*Base erosion and profit shifting*, edaspidi lühendatus BEPS). Tegemist on G20 riikide initsiatiiviga, kuna rahvusvahelises suurkorporatsioonid on saanud kuritarvitada koostöö puudumist erinevate riikide maksuhaldurite vahel ning, kas auke maksulepingutes või ajale jalgu jäänud regulatsioone. Algatusega on kaasa tulnud arvestatav osa maailma riikidest. Nimelt esitab digitaalne ning üha enam piiriülene majandus väljakutseid, mida nüüd need riigid, kelle maksubaas on tunduvalt vähenenud, püüavad lahendada. Autor toob välja BEPS-i tegevuskava need punktid, mis on seotud digitaalse majanduse arenguga ning võivad omada kokkupuute punkti Eesti e-residentsuse programmiga. BEPS-i tegevuskava eesmärgiks on muuta rahvusvaheline maksustamine läbipaistvamaks ning viia maksustamine nendes riikidesse, kus on äriühingu sihtturg, ning kus tegelik väärtus luuakse. Teises peatükis annab autor ka hinnangu, senisele e-residentsuse programmi trendidele ja käekäigule.

Kasutatud on valdavalt analüütilist ja uurimismeetodit. Allikatenä on kasutatud nii eesti- kui välismaist kirjandust.

Märksõnad, mis iseloomustavad käesolevat magistritööd: e-resident, rahvusvaheline maksustamine, püsiv tegevuskoht, BEPS.

1. EESTI E-RESIDENDID

1.1 E-residentsuse taust

Eesti e-residentsus on oma alguse saanud 2013. aastal „Eesti infoühiskonna arengukavast 2020.“ Eesti on esimene riik maailmas, kes pakub vastavat hüve välismaalastele. Projekti algatajad on välja toonud, et majanduslik, poliitiline ja kultuuriline areng toimub valdavalt läbi rahvusvahelise suhtluse ja koostöö. Selleks, et Eesti saaks kaasata majanduse, teaduse ja hariduse arengusse võimalikult palju välisriikides elavaid isikuid, siis üks võimalus neile inimestele pakkuda Eesti elanikega samaväärsed digitaalsed vahendid igapäevaseks asjaajamiseks. Kui Eesti kodanikel ning siin elavatel välismaalastel on võimalik teha pea kõik asjaajamised kasutades digi-ID, sealhulgas dokumentide allkirjastamine. Sellise võimaluse annab e-residentsus, ühe eesmärgina võimaldada e-residentidel mugavalt kasutada avalik-õiguslikke ja teisi digi-ID-l põhinevaid teenuseid, seda asukohast olenemata. Välisriikide inimeste kaasamiseks Eesti majanduse, teaduse ja hariduse edendamiseks ongi just loodud e-residentsus, et ka välismaalased saaksid sõltumata asukohast panustada kasutades digitaalset identiteeti, mida on võimalik tõendada digitaalse isikutunnistusega.¹

Eesti e-residendiks oodatakse inimesi, kes ei ole Eesti kodanikud või siis neid, kellel ei ole Eesti elamisluba, kuid kes on huvitatud asjaajamisest Eestis. Plaani kohaselt on suurimad sihtrühmad siiski ettevõtlike ning teadusega seotud isikud. Näiteks välisinvestorid, välismaalased, kes tegutsevad Eesti ühingute juhtimisorganites, Eesti äriühingute väliskliendid ning teadlased. Samuti kõikide eelpool mainitud isikute perekonnaliikmed. Teise suure grupi potentsiaalseid kasutajaid võiksid olla need eestlased, kes ei ole Eesti kodanikud, kuid võiksid olla huvitatud omamaks digitaalset sidet oma päritoluriigiga. Kolmas sihtrühm võiks olla lihtsalt huvitatud e-ID lahendustest.²

E-residentsuse rakendamise põhiline eesmärk on aidata kaasa Eesti majanduse, teaduse ja hariduse rahvusvahelistumisele ja selle kaudu ka arengule. E-residentsuse programmi abil saaksid püsivalt välisriikides elavad inimesed kasutada lihtsalt ja mugavalt Eestis tegutsevatele ja Eestiga seotud asjaajamisi toimetada lihtsalt. Selle läbi muutub ka asjaajamine välismaalastega koostööd tegevatele äriühingutele, asutustele ja isikutele lihtsamaks, kiiremaks

¹ Isikut tõendavate dokumentide ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu 699 SE seletuskirja lisa 1. 2014. Lk 1-2

² Isikut tõendavate dokumentide ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja lisa 1. 2014. Lk 6-7

ja säästlikumaks, ning toob osapooltele seeläbi majanduslikku kasu. Teine suurem eesmärk on pakkuda uusi ärivõimalusi Eesti äriühingutele. Meie äriühingutele tähendab see e-residentide näol uusi kliente ja uusi võimalusi. See puudutab eelkõige digiteenuseid pakkuvad ettevõtteid. E-residentidele pakutav digi-ID ei ole mõeldud vaid kasutamiseks avalik-õiguslikes keskkondades, vaid siin on ka suur potentsiaal ka eraõiguslikel teenusepakkujatel, kes võivad oma teenuseid arendada ning suunata just digi-ID kasutajatele. Samuti peab ära mainima, et digi-ID väljaandmine võimalikult paljudele heausklikele kasutajatele, parandab Eesti kui riigi mainet, sest loob kuvandi avatud majandusega ning kõrgelt arenenud e-riigist.³

Samuti on tehniliselt Eesti digi-ID turvaline lahendus ning aitab kaasa küberturvalisuse tõstmisele ja kuritegevuse vähendamisele kaasa, sest enam ei pea kasutama digiteenustele juurdepääsuks alternatiivseid ja vähemturvalisemaid lahendusi, näiteks sisselogimine pangaparoolide kaudu.⁴

Kuna enamusele Euroopa liidu riikides on e-teenused, mis põhinevad digitaalsel isikut tõendaval dokumendi siiski kaugem tulevik, siis on Eesti e-residentsuse projekt koos oma võimalike mugavate e-teenustega siiski ahvatlev paljudele inimestele. Samas on oluline, et jätkuks ka tehniline areng selles osas, et digi-ID-ga saaks sisse logida ka nutitelefoniga ja tahvelarvutisse, mis teeks selle kasutuselevõtu veelgi lihtsamaks. See aga eeldab koostööd riigi ja erasektori vahel.⁵

OECD on öelnud e-residentide programmi kohta seda, et see ei oleks saanud võimalikus ilma eelneva poliitiliste otsusteta, mis on vastu võetud viimase 25 aasta jooksul. Eesti on järjekindlast arendanud oma riiklike e-teenuseid ning olnud selles vallas maailma üks juhtivamaid riike, mis puudutab kodanikele e-teenuste pakkumist. Eestil on ka kõige paremini arenenud ID-kaardi süsteem maailmas.⁶

1.2 E-residentsuse koht õigussüsteemis

Laiema mõistena võib kujutada E-residenti järgmiselt: e-resident on välismaalane, kellele Eesti on hüvena loonud isiku kodakondsusjärgse riigi identiteedi alusel digitaalse identiteedi ja

³ Isikut tõendavate dokumentide ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja lisa 1. Lk 7-8

⁴ Isikut tõendavate dokumentide ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja lisa 1. 2014. Lk 5-6

⁵ R. Annus. E-residentsus. Juridica X/2014. Lk 740

⁶ OECD. E-recidence Programme. https://www.oecd.org/governance/observatory-public-sector-innovation/innovations/page/e-residencyprogramme.htm#tab_lessons (12.04.2017)

andnud välja digitaalse isikutunnistuse – e-residendi digi-ID. Seega, e-residentsus on hüve, mitte õigus. Digitaalse isikutunnistuse väljaandmine ei mõjuta isiku õiguslikku seisundit ja tegemist on haldustoiminguga haldusmenetluse seaduse tähenduses. Kui on kahtlust taotleja usaldusväärsuses, siis teda e-residendiks ei võeta. Samuti peatatakse isiku digi-ID kehtivus kohe, kui ilmneb vähimgi kahtlus, et digi-ID on väljunud e-residendi valdusest või e-resident ei ole usaldusväärne, näiteks nendel juhtudel, kui on kahtlus, et digi-ID-ga on toime pandud ebaseaduslikke tehinguid. E-residendi tuvastamine ja isikusamasuse kontrollimine põhineb biomeetrilistel andmetel, et välistada mitme identiteedi loomise ja kasutamise. E-residendile digitaalse isikutunnistuse väljaandmisel kontrollitakse e-residendi usaldusväärsust, kasutades asjassepuutuvaid asutusi ja tehes päringuid vastavatesse andmekogudesse. Ka tehakse järelkontrolli dokumendi kehtivusajal.⁷

Asjaolu, et välismaalane kasutab Eesti Vabariigi väljaantud isikut tõendavat dokumenti digitaalseke isikutuvastamiseks või digiallkirja andmiseks, ei mõjuta seda, kas vastava toimingu suhtes kohaldatakse Eesti õigust või mõne muu riigi õigust. Seega on e-residendil võimalus kasutada digi-ID-d väljaspool Eesti õigusruumi õiguslikult siduvalt, vaid juhul kui kõik seotud osapooled seda aktsepteerivad ja tunnustavad.⁸

E-residendi õiguslik seisund on oma olemuselt sarnane välismaalase õigusliku seisundiga ning digitaalse isikutunnistuse väljaandmise regulatsiooni kavandamisel on sellega ka arvestatud. Sellepärast on leitud, et jõuliselt kommuniqueeritaks seda nii digi-ID taotlejatele, kui erinevatele teenusepakkujatele, et ei leviks eksiarusaam.⁹E-residendi digi-ID ei ole füüsiline isikut tõendav dokument, reisidokument ja sellel ei ole fotot. E-residentsus ei anna kodakondsust, maksuresidentsust, elamisluba ja Eestisse ja Euroopa Liitu sisenemise luba.¹⁰

Digitaalne isikutunnistus antakse taotlejale välja heauskseks kasutamiseks ja õiguspäraste toimingute tegemiseks. Lisaks, kui seda nõuab Politsei- ja Piirivalveamet, Kaitsepolitseiamet ning Maksu- ja Tolliamet, siis peab taotleja oma seost Eestiga põhjendama usutavalt digitaalse isikutunnistuse kasutamise kavatsustest ja selgitama selle kasutamise asjaolusid. Analoogiliselt

⁷ Isikut tõendavate dokumentide ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja lisa 1. 2014. Lk 12

⁸ Isikut tõendavate dokumentide ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja lisa 1. 2014. Lk 12

⁹ Isikut tõendavate dokumentide ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja lisa 1. 2014. Lk 8-9

¹⁰ Ettevõtluse Anendamise Sihtasutuse kodulehekülde. - <http://www.eas.ee/teenus/e-residentsus/> (06.04.2017)

välismaalaste seaduses sätestatuga pannakse ka e-residentsuse taotlejale ja e-residendile kohustus aidata kaasa menetluses tähtsust omavate asjaolude väljaselgitamisele.¹¹

Isikut tõendavate dokumentide seaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu kooskõlastusringil avaldas rahandusministeerium mais 2014. aastal muuhulgas seisukoha, et väga täpselt peaks eraldi käsitlema teenuseid, mida e-resident peaks saama kasutada. Rahandusministeerium leidis, äriühingute asutamine e-residentide poolt tooks kaasa negatiivseid tagajärgi. On oht, et Eesti muutub *off-shore* riigiks, mis võib kaasa tuua teiste riikide rakendatavad piirangud Eesti äriühingutele ja rahvusvaheliste organisatsioonide negatiivse tähelepanu, mille tõttu võib raskemaks ja kulukamaks muutuda kõigi Eesti äriühingute piiriülene tegevus. Eestis saab äriühingu asutada elektrooniliselt ettevõtjaportaalis ning kõiki asutamise seotud dokumente saab digitaalselt allkirjastada. Kui lubada piiramatult asutada äriühinguid ka mitteresidentidel, siis võib eeldada, et ühingute ja majandustegevuse jälgimine ja seadusega kooskõla kontrollimine muutub kordades keerulisemaks ja kulukamaks, mida hetkel kehtiv ühekordne riigilõiv ei kata. Rahandusministeerium soovib äriseadustikku muuta ning kehtestada piirang e-residentidele.¹²

Vähe on ka tähelepanu pööratud sellele, et Eesti õigussüsteemis on oluline koht tugevale registrile, õiguskindlusele ja vaidluste ennetamisele. See on tähendanud ka teatud liiki tehingute puhul rangemat vorminõuet. Endiselt peab osa võõrandamiseks või kinnisvara soetamiseks käima notari juures. Seda peavad ka tegema e-residendid. See on üks koht, mida peaks kommunikeerima senistele ja tulevastele e-residentidele.¹³

Lisaks palub rahandusministeerium analüüsida ka lisaks otsestele mitteresidentide isikutunnistuste menetlemiskulude arvestada ka erinevate e-teenuste ja e-identifitseerimisega kaasnevaid kulusid nagu suurenenud õigusrikkumiste arv, vajadus koostööle teiste riikide õiguskaitseasutustega, teistest riikidest tehtavate päringutega ja õigusabi palvete potentsiaalne kasv. Välja on toodud ka asjaolu, et kuigi on reguleeritud, et digi-ID väärkasutamise korral on riigil võimalik digi-ID kui hüve lõpetada, tunnistades dokument kehtetuks. Ebaselge on, mis juhtub selliste isikute juhitud või omandis olevate juriidiliste isikutega ja kuidas see mõjutab Eesti ettevõtluskeskkonda, näiteks tehingupartnerite õiguskindlust. Samuti tuleks ministeeriumi hinnangu analüüsida, kas võib Eestile tekkida mainerisk, kui näiteks Eesti e-

¹¹ Isikut tõendavate dokumentide ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja lisa 1. 2014. Lk 12

¹² Isikut tõendavate dokumentide ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu täiendav kooskõlastamine. Rahandusministeerium.04.05.2013. Lk 4-5.

¹³ A.Alekand. Osaiühing osanikeregistri pidamine. Juridica I/2015. Lk 15

residentsuse saanud isik paneb oma e-identiteedi alusel toime kuritegusid teistes riikides või satub ise identiteedivarguse ohvriks. Ministeerium prognoosib, et selliste juhtumite suur arv kahjustab Eesti e-teenuste mainet ning võib väljenduda finantssektori riskihinnangutes, mis mõjutab kapitalinõudeid ja lõppastmes ka teenuste hindu.¹⁴

Alates 2014. aasta detsembrist on võimalik olnud välismaalastel taotleda endale Eesti digi-ID-d. Projekt on olnud mõnda aega käigus ning e-residentsuse projekti üks eesmärkidest, mis võimaldaks välismaalastel hõlpsasti Eesti äriühinguid asutada, on olnud konarlik. Nimelt on eesmärk, et digi-ID-d omav isik ei peaks tulema äriühingu asutamiseks Eestisse ning, et tal oleks võimalik ka juriidilist isikut kaugjuhtida.¹⁵ 5. aprillil 2017 kiitis Riigikogu heaks äriseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise (juriidilise isiku ja tema juhatuse või seda asendava organi asukoht).¹⁶ E-residentsutsuse projekti eesmärk on teha lihtsamaks välisriikide isikutel Eestis pakutavate e-lahenduste kasutamine, sh asutada juriidilisi isikuid ning kuuluda nende juhtorganitesse. Varasemalt oli nii, et Eesti juriidiliste isikute asukoht pidi olema Eestis. Teatud äriühingute (osaühing, aktsiaselts ja tulundusühistud) asukohana võetakse selleks juhatuse asukoht. See nõue, et juhatuse asukoht peab olema Eestis, muudab e-residentsuse välismaalaste jaoks vähem-atraktiivseks.¹⁷

Kavandatava seaduse kaotatakse juriidiliste isikute juhatuse Eestis asumise nõue ning selle kaudu võimaldatakse juhtida Eesti äriregistrisse kantud äriühinguid välisriigist. Juhul, kui juriidilise isiku juhatuse asub välisriigis, kehtestatakse nõue määrata Eesti kontaktisik. Kontaktisik on isik, kellele saab kätte toimetada tahteavaldusi ja menetlusdokumente. Oluline on, et tegu on isikuga, mitte pelgalt aadressiga, kuhu dokumente saab edastada. Juriidilise isiku juhatuse asukohaga seotud leevendused võivad teatud juhtudel põhjustada selle, et Eesti äriregistrisse kantud äriühingutel või mittetulundusühingute ja sihtasutuste registrisse kantud muude juriidiliste isikute side Eestiga nõrgeneb oluliselt. Arvestades, et see kätkeb endas riske, peaks püüdma leida maandavaid meetmeid. Sellepärast ongi välja mõeldud kontaktisiku funktsioon, mille sisu on Eesti õiguses täiesti uus. Juriidilise isiku side Eestiga võib muutuda

¹⁴ Rahandusministeerium. Isikut tõendavate dokumentide ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu täiendav kooskõlastamine.- <http://eelvoud.valitsus.ee/main/mount/docList/b54cb986-5df6-481a-ad9b-c95b938e8611?activity=1#1q9GVu45> (14.03.2017)

¹⁵ Äriseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse (juriidilise isiku ja tema juhatuse või seda asendava organi asukoht) eelnõu (332 SE) seletuskiri. Lk 1

¹⁶ Riigikogu kodulehekülge.- <https://www.riigikogu.ee/istungiuulevaated/riigikogu-kiitis-heaks-ariseadustiku-muutmise/> (17.04.2017)

¹⁷ Äriseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse (juriidilise isiku ja tema juhatuse või seda asendava organi asukoht) eelnõu seletuskiri. Lk 3

sisuliselt olematuks, ning on oluline tagada, et Eesti tsiviilkäibe osalistel, eelkõige võlausaldajatel, oleks võimalus isikuga kontakteeruda. On oluline, et antud kontaktisik oleks usaldusväärne nii kontaktisiku teenuse kasutajale kui ka kolmandatele osapooltele. Isikud, kes kvalifitseeruvad kontaktisikuteks on üldiselt valitud kõrgendatud nõuetele vastavate isikute ja kusealade seast: notar, notaribüroo, advokaat, advokaadibüroo, vandeaudiitor, audiitorbüroo jt. Samas ei ole veel väljakujunenud õiguspraktikat, kas kontaktisiku olemasolu on piisav side riigiga, sest võib esineda olukord, kus olenemata sellest, et juriidiline isik on kandud Eesti registrisse ning asutatud Eestis, ei loeta teda siiski Eesti juriidiliseks isikuks, kuna Eestis ei ole selle „põhihuvide kese“. Arvestades, kui olulist rolli mängib kontaktisik juhul, kui ühingul puudub side Eestiga, tuleks kontaktisiku kandeale omistada negatiivse avaliku usaldatavuse põhimõtte – asjaolud, mis seaduse kohaselt peavad olema registrisse kantud, kuid mida ei ole tehtud, ei pea kolmandad isikud arvestama. Isikuid, kes ei hoolitse, et nende andmed registris õiged oleksid on võimalus trahvida, samuti võib registripidaja muuta kandeandmeid omaalgatuslikult, kui selgub, et registriandmed ei ole õiged. Kui kontaktisik ei soovi olla enam kontaktisik, siis peab ühingu juhatuse tegema registrile avalduse, kontaktisiku enda avaldusega seda muuta ei saa. Kuigi juriidilist isikut saab kavandatava seaduse alusel juhtida täielikult välismaalt, siis ei muuda see juhatuse kohustusi ja vastutusi – need jäävad täielikult püsima, kaasaarvatud raamatupidamise korraldamine. Üks muudatus teiste seas on ka see, et kui senini on peetud elektronposti registris avaldamist vabatahtlikuks, siis nüüd peavad registrisse kantud isikud (ka füüsilisest isikust ettevõtjad ja filiaalid), esitama elektronposti aadressi, mida nad ka kasutavad. Kui e-resident asutab Eestis ühingu ning ei määra kontaktisikut, siis annab registripidaja talle tähtaja – mitte vähem, kui 6 kuud – et määrata kontaktisik, vastasel juhul ühing sundlõpetatakse. Kui ühingu tegevus on lõppenud on kohustus hoida dokumente või teha kättesaadavaks Eestis.¹⁸

1.3 Võimalikud õiguslikud riskid seoses e-residentidega ja nende poolt asutatud äriühingutega

E-residentsuse projekt kätkeb endas arvukalt lisariske, et nii regulatsioonide leebemaks muutmine kui e-residentsusse laiem kasutuselevõtt suurendavad tsiviilõiguslike riskide realiseerumise tõenäosuse. Suureneb töökoormus ja ajakulu nii riigile kui ka isikutele, kellel on õigussuhteid peamiselt välisriigis tegutsevate e-residentidega. Neid riske on üksnes Eesti

¹⁸ Äriseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse (juriidilise isiku ja tema juhatuse või seda asendava organi asukoht) eelnõu seletuskiri. Lk 4-8

õigusaktidega pea võimatu lahendada, sest tekkivatel õigussuhetel võib mitmel juhul olla puutumist ka välisriigi õigusega. Samuti ei saa mitmeid mainitud riske maandada ainuüksi mõne seadusesätte muutmisega. Mitme riski esile kerkimine sõltub laiemalt e-residentsuse projektiga ja täiendavate piirangute kehtestamine, arvestades e-residentsuse projekti eesmärki võimaldada võimalikult laialdaselt pakutavaid e-teenuseid kasutada, ei pruugi olla e-residentsuse projektiga kooskõlas.¹⁹

Mida lihtsam on Eestis distantsilt äriühinguid asutada ja juhtida, seda suurem on tõenäosus, et e-residentsust kasutatakse kuritegelikel eesmärkidel. Eesti advokatuur on välja toonud, et meil peab olema piisav kindlustunne, et e-residentsuse programmi samamoodi jätkamisega ei juhtuks, et Eestimuuks atraktiivseks kuritarvituste platvormiks, näiteks isikutele, kelle suhtes on ette nähtud, ettevõtlus- või ärikeeld või need isikud, eks näevad Eesti ühingu asutamise kaudu lihtsalt võimalust kuritarvitusteks. Politsei- ja Piirivalveamet on muretsenud sellepärast, et e-residentsuse projekti kõige suuremaks riskiks on Eesti muutumine *off-shore* piirkonnaks nii rahapesuskeemides kui makspeetustes. Selletõttu on ohus võimalus, et Eesti pankadele rakendatakse täiendavaid piiravaid meetmeid ja ka meie krediidireitingu halvenemine.²⁰ Eelnõu seletuskirjas on väljatoodud, et probleemi aitab maandada programmi pidev monitoorimine ja hindamine. Nimetatud ohtude realiseerumine sõltub e-residentide arvust ja nendega kaasnevatest võimalikest probleemidest. Kui programmi pidavalt hinnatakse, siis riigil on võimalus e-residentide majandustegevuse võimalusi korrigeerida ja ohtude maandamiseks meetmeid kasutusele võtta.²¹

Eesti ettevõtluskeskkond võib muutuda atraktiivseks nendele isikutele, kellele on mõnes välisriigis määratud ettevõtlus- või ärikeeld, mida Eestis ei ole võimalik rakendada. Seda just sellel juhul, kui vastav keeld ei vasta Eesti õiguses esitatud nõuetele või ei ole tehniliselt võimalik sellise keeldude olemasolu tuvastada. Ärikeeldudest saab praegu rakendada peale Eesti kohtute määratud ärikeeldude kohaldada vaid Soome asjakohaseid keelde. Isikud, kes näiteks ei tohigi mõnes muus riigis juhatuse liikmetena tegutseda, võivad leida e-residentsuse kaudu võimaluse tegutseda. Huvi peaks olema, aga selliste isikute siinse tegevuse piiramine, et kaitsta kõiki tsiviilkäibes osalejaid ning kaitsta Eesti äriühingute mainet maailmas. Seda

¹⁹ Äriseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse (juriidilise isiku ja tema juhatuse või seda asendava organi asukoht) eelnõu seletuskiri. Lk 29

²⁰ Rahandusministeerium. Äriseadustiku ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu kooskõlastamine. - <http://eelvoud.valitsus.ee/main#TPIvBQdP> (13.03.2017)

²¹ Äriseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse (juriidilise isiku ja tema juhatuse või seda asendava organi asukoht) eelnõu seletuskiri. Lk 29

probleemi ei saa lahendada vaid Eesti siseriikliku õigusega, seetõttu on eesmärgiks võetud, et propageerida ärikeeldude regulatsiooni ühtlustamist vähemasti Euroopa Liidu tasandil.²² Tekib ka küsimus, kas peale seda, kui välismaine isik on saanud positiivse vastuse digi-ID kasutamiseks, siis kas peale seda hakatakse tema tasuta. Näiteks kas tal on võimalikud ärikeelud välismaal.²³

Välisriigid, kes lähtuvad äriühingute tunnustamisel nõ asukohateooriast, ei pruugi tunnustada välisriigist faktiliselt juhitud äriühingut just Eesti äriühinguna. Ka Euroopa Liidu riikide puhul tuleb arvestada, et Euroopa Kohtu viimaste aasta praktika näib liikuvat selles suunas, et tema varasem seisukoht, mis ei nõudnud ühingu tunnustamiseks registririigi ühinguna teiste liikmesriikide poolt mingit sidet registririigiga, ei pruugi enam täielikult kehtida ning tunnustamise aluseks võib saada mingisuguse faktilise sideme olemasolu registririigiga. Hetkel on veel vara öelda, kas see on või saab olema ka Euroopa Kohtu praktika ka e-residentide poolt asutatud ja faktiliselt välismaal juhitud Eesti äriühingutega. Kui see nii peaks olema, siis võib juhtuda, et näiteks Saksamaal juhitud ja tegutsev Eestis registreeritud saab hoopis Saksamaal täisühinguna või seltsinguna, mis kuulub täielikult Saksa jurisdiktsiooni. Sama probleem võib kerkida üles ka kolmandate riikidega. Kui see oht peaks realiseeruma, oleks e-residendil Eesti äriühingu asutamine mõttetu, juhul kui tal ei ole reaalselt sidet Eestiga. Seega on kontaktisiku määramisega püütud minimaliseerida seda riski, et Eestis asutatud äriühing võiks siiski kuuluda teise riigi jurisdiktsiooni.²⁴

Järgnevalt viitab autor teemale, mis tuleb hoolikalt läbi analüüsida ning teha ponnistusi, et Eesti ettevõtluskeskkond ei kannataks. Nimelt võimenduvad probleemid kohaldatava õiguse, kohtualluvusega, samuti Eesti kohtuotsuste tunnustamisega.²⁵ Juriidilise isiku asukohtade täielikul kaotamisel muutuks raskemini ennustatavaks see, kas välisriigi kohtud selliste äriühingutega seotud vaidlusi menetlusse võtavad, ning juhul kui äriühingul puudub ka Eestis kohtualluvus, võime jõuda tulemuseni, et äriühingut ei ole võimalik hageda äriühingut ei Eestis ega välisriigis. Selline situatsioon tekib selle pinnalt, et kui rahvusvahelise eraõiguse seisukohast ei ole Eestis registreeritud äriühingul Eestis asukohta. Lähtuvalt

²² Äriseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse (juriidilise isiku ja tema juhatuse või seda asendava organi asukoht) eelnõu seletuskiri. Lk 29

²³ J. Sirel. Eesti Advokatuur. Maksejõuetusõiguse komisjon. Arvamused ja ettepanekud seoses e-residentuses projektist tulenevate äriseadustiku ja sellega seonduvate teiste seaduste muutmise seaduse eelnõuga. <http://eelvoud.valitsus.ee/main#TPIvBQdP> (13.03.2017) Lk 1-2

²⁴ Äriseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse (juriidilise isiku ja tema juhatuse või seda asendava organi asukoht) eelnõu seletuskiri. Lk 28

²⁵ A. Vait, K. Madission. Eesti Advokatuur. Äriõiguse komisjon. Arvamus äriseadustiku ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu märkuste tabelile. - <http://eelvoud.valitsus.ee/main#TPIvBQdP> (13.04.2017)

tsiviilkohtumenetluse seadustiku ja Brüssel I (uuesti sõnastatud) määruse alusel määratakse sellisel juhul kohtualluvus ühingu asukohta arvestades. Kirjeldatud olukorras võib juhtuda nii, et Eesti äriühingut ei saa ühinguõiguslikes vaidlustes hageda Eesti kohtus. Kas sellised isikud saavad oma nõudega pöörduda välisriigi kohtusse (sinna riiki, kust ühingut juhitakse), sõltub sellest, milline on kohtualluvuse kontrolli regulatsioon konkreetsetes välisriigis, kus hagi soovitakse esitada. Sellepärast on vaja tagada, et äriühingul oleks piisav side Eestiga, et vältida eelpool nimetatud võimalikku risk realiseerumist.²⁶ Selguse, et Tartu Ülikool oma põhjalikus analüüsis „E-residentsuse projekti tsiviilõiguslike riskide kaardistamine,“ et üks asukoha nõude eelis on lisaks ka see, et näiteks aktsionärid ja osanikud saaksid oma huvisid kaitsta Eestis. Nimelt peaksid minema aktsionärid ja osanikud välisriiki äriühingu dokumentidega tutvuma. See aga ei tohiks olla piisav põhjus, et miks mitte asukohast loobuda. Samuti on samas töös viidatud sellele, et register ei saa keelata inimestel välismaal käimist, töötamist jn, seega on faktiliselt osad Eestis registreeritud äriühingud juhitud välismaalt, juba enne, kui kavandatud muutatud jõustub.²⁷

Viimase probleemina toob autor välja pankrotimenetlusega seonduva. Nimelt võib olla reaalne olukord, kus Eestis asuvatel (sh Maksu- ja Tolliamet) võlausaldajatel on oma nõude maksmapanek keerulisem välismaal juhitud ühingute vastu. Eestis tuleb pankrotiasjade kohtualluvus määrata Euroopa Liidu maksejõuetusmenetluse määrusest, milles sisalduva üldreegli alusel tuleb vaidlust lahendada selle riigi kohtus, kus võlgniku põhihuvide kese on. Määruses eeldatakse, et äriühingu ja muu juriidilise isiku puhul on tema põhihuvide kese seal, kus asub tema registrijärgne asukoht, kuid tegemist on vaid eeldusega, mille paikapidavust kohus peab maksejõuetusmenetluse käigus kontrollima vajadusel. Kui Eesti kaotab nõude, et ühingu asukoht peab olema Eestis, soodustab see võimalust, et kohust otsustab, et ühingu põhihuvide kese maksejõuetusmenetluses on välisriigis ning menetlust peaks toimuma välisriigi kohtus. Selline olukord aga kahjustab Eestis asuvaid võlausaldajaid, sest neil ei pruugi olla võimalust oma huvisid kaitsta Eesti kohtus. Nii näiteks võib olla Maksu- ja Tolliametil tuleviks raskem oma nõudeid maksta panna nende ühingute vastu, kes on registreeritud küll Eestisse, kuid faktiliselt asuvad välisriigis.²⁸ Samuti on advokatuuri maksejõuetusõiguse komisjoni toonud ka probleemina välja selle, et kui juhatuse liikmed kõik asuvad välismaal

²⁶ Äriseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse (juriidilise isiku ja tema juhatuse või seda asendava organi asukoht) eelnõu seletuskiri. Lk 26-29

²⁷ M. Torga, K. Espenberg. Tartu Ülikool. „E-residentsuse projekti tsiviilõiguslike riskide kaardistamine.“ Tartu 2015. - Lk 27-28

²⁸ Äriseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse (juriidilise isiku ja tema juhatuse või seda asendava organi asukoht) eelnõu seletuskiri. Lk 26-27

võib praktikas osutada raskeks raamatupidamisdokumentide kättesaamisega. Sest juba nende äriühingutega esineb probleeme, kelle juhatus asub Eestis.²⁹

Piiriülene tegevuse hoogustudes ning alates sellest ajast peale, kui äriseadustikust võeti välja nõue, et mille kohaselt vähemalt pooled juhatuse liikmetest elama Eestis, ei ole Eestis ühtegi siseriiklikku õigusakti, mis kaitseks Eesti äriühinguid rahvusvahelistes tehingutes muutumaks enam kui ühe riigi residendiks. Seega teema on muutunud aktuaalsemaks ka ilma e-residendi projektita.³⁰

1.4 E-residentsus ja rahvusvaheline maksuõigus

1.4.1 Rahvusvahelise maksuõiguse sätete tõlgendamine

Õiguslikud normid ei ole kunagi nii selged, et neid saaks rakendada ilma igasuguse tõlgendamiseta. Eriti paistavad silma tõlgendamise keerukusega rahvusvahelise maksuõiguse sätted. Siseriiklik maksuõigus, Euroopa Liidu maksuõigus ja maksulepingud on kõik eraldi õigussüsteemid, ent ometi peab neid üheaegselt kohaldama. Maksulepingutega ja Euroopa Liidu maksuõigusega peab arvestama, kui kohaldada siseriikliku õigust. Samamoodi peavad arvestama maksulepingu sõlminud riigid Euroopa Liidu maksuõigusega ja siseriikliku õigusega. Traditsioonilised tõlgendamise meetodid on grammatiline, süstemaatiline, ajalooline ja teleoloogiline tõlgendamine. Võib abistavalt lisaks kasutada ka kohtulahendeid, seaduseelnõude tekste ning õiguse erialakirjandust. Seaduse tõlgendamine ja kohaldamine ei või viia selleni, et siseriiklik õigus oleks vastuolus Euroopa Liidu õigusega või maksulepingutega. Maksulepingute tõlgendamine baseerub Viini Konventsioonil ning OECD mudelmaksulepingu kommentaaridel. Maksulepingu tõlgendamisel lähtutakse lepingu teksti kontekstist võttes arvesse nii palju kui võimalik lepingupoolte ühiseid kavatsusi. OECD mudellepingute kommentaare ei tasuks alahinnata maksulepingute tõlgendamisel. Maksulepingute tõlgendamisel ei saa minna vastuollu Euroopa Liidu õigusega (kui pooled on liikmesriigid).³¹

²⁹ J. Sirel. Eesti Advokatuuri Maksejõuetusõiguse komisjon.- <http://eelnouid.valitsus.ee/main#TPIvBQdP> (13.03.2017) Lk 2-3

³⁰ K.A.M. Kelder. E-residentsuse varjatud karid e mis juhtub kaugjuhitava äriühinguga? Maksumaksjad 2014/11. Lk 33

³¹ M. Helminien. „Finnish International Taxation“ Soome 2013. Lk 22-24

1.4.2 Kollisioonid

Ühetaolise maksustamise põhimõtte kohaselt tuleb vältida tulumaksuga maksustamisel kollisioonidest. Kollisioonid selles kontekstis võivad olla nii positiivsed kui negatiivsed. Positiivne kollisioon tähendab, et on topeltnmaksustamine. Negatiivne kollisioon on maksu vältimine. Kui ühte ja sama maksuobjekti makstakse korraga mitme maksuga, siis on tegemist objektikollisiooniga. Kui ühelt ja samalt maksuobjektilt peavad maksma maksu mitu isikut, siis on tegemist subjektikollisiooniga. Ajalise kollisiooniga on tegemist siis, kui üks ja sama maksuobjekt maksustatakse eri perioodidel.³²

1.4.2.1 Majanduslik topeltnmaksustamine

Seda, et majanduslikku topeltnmaksustamist tahetakse vältida lähtub ettevõtlusvormide neutraalsuse põhimõttest. Ei ole vahet majanduslikult, kas isik korraldab oma majandustegevust enda nimel või juriidilise isiku kaudu. Majandusliku topeltnmaksustamise oht tekibki enamlevinult dividendide korral. Nimelt majandusliku topeltnmaksustamisega on tegemist siis, kui juriidiliselt on maksumaksjad erinevad subjektid, kuid reaalselt maksustatakse sama maksuobjekti mitu korda järjest ning selle tulemusena avaldub maksukoormuse majanduslik mõju mitmekordsena. Lisaks dividendide maksustamise näitele võib siia ka tuua teisi olukordi. Näiteks kui intressid (ka litsentsitasu, tasu osutatud teenuse eest) maksustatakse saaja tuluna, kuid mingitel põhjustel ei lubata seda väljamakset maksja maksustavast tulust täielikult maha arvata (näiteks siirdehindade korrigeerimise tulemusena). Käibemaksu korral vastab majanduslikule topeltnmaksustamisele kumulatsioon. Dividendide majanduslik topeltnmaksustamine tekib sellest, kui dividende maksustatakse äriühingu maksustatud kasumist, aga aktsionärile või osanikule tekib tulu saadud dividendide näol. Sellises olukorras on riigid püüdnud topeltnmaksustamist vältida erinevaid meetodeid kasutades: lubatakse saadud dividendid maha arvata maksustavast tulust, maksustatakse jaotatud ja jaotamata kasumit erinevate maksumääradega, lubatakse dividendisaajal arvata oma tulumaksust maha äriühingu poolt dividendi suurusele vastava kasumiosalt tasutud tulumaks, vabastatakse dividendid tulumaksust või välistatakse üldisest tulu koosseisust. Eestis hetkel kehtiv süsteem erineb muudes riikides kasutatavatest süsteemidest selle poolest, et Eestis vabastatakse tulumaksust äriühingu jaotamata kasum ja maksustatakse dividendid, mujal aga maksustatakse kasum ning vähendatakse dividendide maksukohustust. Majandusliku topeltnmaksustamise vältimine on lihtne siis, kui äriühing ja dividendide saajad asuvad samas riigis. Rahvusvahelises kontekstis

³² L.Lehis. Maksuõigus. Juura, Tallinn, 2012. Lk 182

on see märgatavalt keerulisem, sest maksusüsteemid ja maksumäärad on riigiti üsna erinevad. On olnud trend, kus riigid vähendavad oma tulumaksu määrasid või vabastades tulumaksust osa dividenditulust. See on põhjustatud majanduse globaliseerumisest ja sellest tingitud riikidevahelisest maksukonkurentsist, samuti Euroopa Liidu kapitali vaba liikumise reeglitel.³³

1.4.2.2 Juriidiline topeltmaksustamine

Juriidilise topeltmaksustamise all mõeldakse eelkõige riikidevahelist topeltmaksustamist. See on olukord, kus ühte ja sama maksuobjekti maksustavad sama või samaliigilise maksuga eri riigid. Selline olukord võib tekkida näiteks siis, kui isik saab tulu mitmest riigist ja seda maksustatakse residentsusriigis kui ka tuluallikariigis. Tavaliselt on riikide tulumaksuseadustesse sisse kirjutatud, kuidas sellist olukorda vältida. Samas tekib ka keerulisemaid juhtumeid, näiteks kui on tegemist topeltresidentsusega või siis, kui erinevad riigid piiritlevad tululiike erinevalt või kui tulust tehtavad mahaarvamised on erinevad. Selliseid kollisioone saab lahendada riikidevaheliste lepingutega, mis jagavad riikide vahel maksustamisõiguse tululiikide kaupa.³⁴

1.4.3 Tuluallika printsiip ja maailmatulu printsiip

Üks rahvusvahelise maksõiguse alustala on topeltmaksustamise vältimine. Topeltmaksustamine suurendab ebaõiglaselt maksukoormust ja mõjub negatiivselt rahvusvahelisi investeringuid. Topeltmaksustamise vältimine on Euroopa Liidu üheks eesmärgiks. Sõnaselgelt ei öelda, kuidas seda täpselt teha. Topeltmaksustamine takistab ühenduse siseturu toimimist. Topeltmaksustamise vältimiseks soovitude andmisega tegeleb nii Euroopa Liit, kui OECD. Reeglina lahendatakse topeltmaksustamise küsimus riikidevaheliste kahepoolsete maksulepingutega. OECD on ka omalpoolt väljapakkunud mudellepingu.³⁵

Tulu maksustamisel saab lähtuda nii maailmatulu printsiibist kui tuluallika printsiibist. Eesti residentide tulu maksustatakse maailmatulu printsiibi alusel, mis tähendab, et isiku kõik tulud – nii Eestis kui välismaal saadud tulud – maksustatakse Eestis.³⁶ Residentsusel põhinev maksustamine äriühingute puhul lähtub eelkõige äriühingu tegeliku juhtimiskoha kontseptsioonil. Äriühingute puhul võib veel lisanduda ka tegeliku kasusaaja kontseptsioon –

³³ L.Lehis. Lk 182-183

³⁴ L.Lehis. Lk 182

³⁵ B.J.M Terra, P.J. Wattel. Euroopa Maksuõigus. Sisekaitseakadeemia, 2006. Lk 92-93.

³⁶ L.Lehis. Lk 182

selle kohaselt välistatakse maksulepingu kohaldamisest tekkivad eelised ja hüved, juhul kui äriühing on loodud ainult maksueeliste saamiseks ning tal puudub reaalne majanduslik tegevuskoht.³⁷ Mitteresidentidele aga rakendatakse tuluallika printsiipi, mis tähendab, et isik maksab Eestile tulumaksu vaid Eestis teenitud tulu eest. Nii tuluallika kui ka maailmatulu printsiip võivad tuua kaasa välistulude topeltnmaksustamise ohu, sest maksumaksja tulu maksustavad korraga nii residentsusriik kui ka tuluallika riik. Selle vältimiseks peab üks kahest riigist oma maksustamisõigust piirama. Tuluallika riik piirab oma maksustamisõigust maksuobjekti ehk tuluallika määratluse kitsendamise kaudu. Residentsusriik aga selle kaudu oma maksustamisõigust, et ta vähendab maksumaksja tulumaksukohustust välistuludelt. See võib toimuda kahel erineval viisil – vabastusmeetodil või krediidimeetodil ehk arvestusmeetodil. Krediidimeetodi korral lisatakse välismaal saadud tulud kodumaistele tuludele, kuid välismaal tasuta tulumaks arvatakse maha kodumaal makstavast tulumaksust. Vabastusmeetodi kohaselt vabastatakse välismaal teenitud tulu maksumaksja koduriigis tulumaksust, mis viib selleni, et välismaal makstud maks jääb residendi välistulu osas lõplikuks maksukohustuseks.³⁸

Juhul kui tuluallika ja residentsuse printsiipidest lähtuvalt võivad kaks ja (või enam) jurisdiktsiooni vastavalt tululiiki maksustada, tekib selle äriühingu poolt teenitava kasumi suhtes topeltnmaksustamine. Ei ole olemas ühtegi reeglit, mis välistaks sellise topeltnmaksustamise või piiraks seda. Riigid võivad sellist olukorda leevendada ühepoolsete siseriiklike regulatsioonidega (näiteks Eesti on kinnipeetavast tulust tulumaksust vabastanud välisriigi residendile makstavad intressid) või rahvusvaheliste maksulepingutega.³⁹

1.4.4 Majandusliku tõlgendamise reegel

Majandusliku tõlgendamist on arenenud riikides kasutatud juba pea 100 aastat, millal öeldi selgelt, et maksuseaduste tõlgendamisel tuleb lähtuda seaduse eesmärkidest, nende eesmärkide majanduslikust tähendusest ja maksustatava teokoosseisu kujunemisest. Maksuõiguses on tunnustatud põhimõte, et maksustamise objektiks olevate majandustehingute sisu hinnatakse mitte nende juriidilisest vormist vaid majanduslikust sisust. Majandusliku tõlgendamise reeglit järgides realiseeruvad ühetaolise maksustamise ja maksevõimelisuse põhimõtted. Kui tsiviilõiguses on lepingupooltel võimalus suhteid reguleerida üsna vabalt, siis maksuõiguses –

³⁷ K.A.M. Kelder. Lk 32

³⁸ L.Lehis, lk 228-229.

³⁹ K.A.M. Kelder. Lk 32

olles osa avalikust õigusest - tuleb lähtuda ühetaolise maksustamise põhimõttest. Kui riik on otsustanud maksu kehtestada, siis peavad kõik isikud seaduses ettenähtud tingimuste ilmnemisel ühtemoodi maksu maksma. Maksude objektiks ei ole mitte õigussuhted või õigustoimingud reeglina, vaid hoopis majanduslikud sooritusel, mis tekivad lepingu täitmisel. Maksuõiguses kasutatavate tsiviilõiguslike mõistete tõlgendamisel ei ole nende tsiviilõiguslik tähendus siduv, vaid vastavalt maksuseaduse mõttest ja eesmärgist lähtuvalt võib tsiviilõiguslikku mõistet defineerida teisiti.⁴⁰

Maksuõigus ja tsiviilõigus puutuvad omavahel kokku, sest riik kogub oma tegevuste ja ülesannete tarbeks vahendeid maksude kaudu, maksustades enamjaolt tsiviilõiguslike vahendite abil struktureeritud majanduslikke protsesse ja nende tulemusi. Sellepärast peab maksuseaduste loomisel ja tõlgendamisel lähtuma majanduslikest seisukohtadest ja kaalutlustest.⁴¹ Eestis on antud põhimõtte kirjas maksukorralduse seaduses (edaspidi lühendatud MKS).

Majanduslikku tõlgendamist on vaja ka määratlemaks püsiva tegevuskoha tekkimise määratlemiseks. Näiteks on püsiva tegevuskoha üks kesksemaid tunnuseid see, et püsival tegevuskohal on valdus mõnele geograafilisele paigale. Lähtudes majanduslikust tõlgendamisest ei ole oluline, mis vormis on selle koha kasutamise leping sõlmitud või kas see on üldse sõlmitud. Loeb valduse kasutamine, mitte selle õiguspärasus.

1.4.5 E- residentide võimalik topeltmaksustamine

Kuigi mitte kunagi ei ole e-residentsuse programmi raames väljatoodud Eestisse e-residentide poolt makstavaid makse kui omaette eesmärki. Ometi on see teema just saanud laialdaselt vastukaja. Ehk on asi selles, et termin e-resident justkui tähendaks maksuresidenti, sest just maksuõiguses on enimlevinud termin resident. Samas tuletab autor meelde, et tegemist on lingvistilise küsimusega ning võtmeküsimuseks ei ole, mitte see, mis assotsiatsiooni meile see sõna tekitab, vaid kuidas valdavalt inglisekeelne kogukond sellest aru saab. Välismaalt juhitud Eesti äriühingutel on suur oht muutuda mitme riigi maksuresidendiks. Potentsiaalselt võib tekkida olukord, kus äriühingul võib tekkida maksukohustus mitmes erinevas riigis: Eesti, kui registrijärgne asukoht, juhtkonna asukoht ning riik, kus toimub äriühingu majandustegevus. Topeltresidentsust välditakse riikidevaheliste maksulepingutega. Eesti on sõlminud kahepoolsed tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise

⁴⁰L. Lehis. Lk 49

⁴¹V. Lopman. Majandusliku lähenemise põhimõte Eesti maksuõiguses. *Juridica* 2005/7. Lk 488-500

tõkestamise lepingud 58 erineva riigiga.⁴² Eesti on sõlminud maksulepinguid juba aastas 1993, eesmärgiga soodustada investeringuid, pakkuda isikutele selget ülevaadet nende poolt tehtavate tehingute finantstagajärgedest, edendada majandust, muuta hinnatavaks oma tulu ja kapitali maksukoormus ning võimaldada piiriülestes majandustehingutes õiguskindlust.⁴³ Meie maksulepingud põhinevad OECD mudellepingutele, mida siis läbirääkimiste käigus võidakse ositi modifitseerida. Järgnevalt vaatame, millele toetuvad erinevad riigid maksulepingute sõlmimisel, kohaldamisel ja interpreteerimisel.⁴⁴

OECD mudellepingu artikli 4 kohaselt peetakse „lepinguosalise riigi residentiks“ isikut, kes on selle riigi seaduste alusel maksukohuslane elu- või asukoha, juhtkonna asukoha või ühingu asutamise koha või muu sellise kriteeriumi järgi. Kui äriühingu saab pidada selliselt mõlema lepinguosalise riigi residentiks, siis OECD mudellepingu artikkel 4 lõikes 3 on sätestatud „seoste lõhkumise reegel“ (*tie breaker rule*) ja äriühingut loetakse selle riigi residentiks, kus asub tema tegelik juhtimine. Eesti maksulepingutes on seoste lõhkumise reegel juriidiliste isikute puhul lahendatud erinevalt. Selleks tuleb tulevastel investoritel esiteks uurida, kas tema riigi ja Eesti vahel on sõlmitud maksuleping ja kuidas on seal kirjas residentsust puudutavad sätted. Laias laastus on kolm erinevat lähenemist.⁴⁵

Eesti ja Soome maksuleping näeb ette, et kui isik loetakse mõlema lepinguosalise riigi residentiks, siis püütakse küsimus lahendada kokkuleppe teel. Kui kokkulepet ei saavutata, ei käsitleta isikut kummagi lepinguosalise riigi residentina, mis tähendab, et sellele isikule ei kohaldata maksulepingust saadavaid eeliseid. See tähendab, et kui äriühing on muutunud topeltresidentiks ja kumbki riik ei taha oma residentit kaotada ja maksunõudest loobuda, tekib sellisel juhul isikul maksukohustus mõlemas riigis.⁴⁶

Osades maksulepingutes on ette nähtud, et kui isik, kes ei ole füüsiline isik, on mõlema riigi resident, siis loetakse teda residentiks selles riigis, kelle seaduste alusel määratletud tema staatus. Mida staatuse all täpselt silmas peetakse, ei ole teada. Eeldatavasti on silmas peetud juriidilise isiku asutamise riiki ehk seda riiki, mille seaduse alusel juriidiline isik on asutatud. Vaidluse korral peaksid lepinguosalised riigid alustama läbirääkimis, võttes appi maksulepingu seletuskirjad ja muud dokumendid. Eestiga sõlmitud maksulepingutes Poola ja Ukrainaga

⁴² Rahandusministeeriumi koduleht - <http://www.fin.ee/oecd-finantskontode-alase-automaatse-teabevahetuse-standard/index.php?id=81502&highlight=tulumaksuga,topletmaksustamise> (02.02.2017)

⁴³ K.A.M.

⁴⁴ K.A.M. Kelder. Lk 32

⁴⁵ K.A.M. Kelder. Lk 32

⁴⁶ K.A.M. Kelder. Lk 32

viidatakse staatusele. Lepingus Kanadaga viidatakse juriidilise isiku puhul riikkondsusele, aga ilmselt saab sedagi tõlgendada kui ühte staatuse vormi. Makedoonia ja Bulgaaria lepingutes viidatakse selle riigi õigusele, mille alusel ühing on loodud või kus ta on asutatud. Eelpool mainitud riikide puhul jääb ilmselt maksuresidentsus sinna riiki, kus ta on asutatud.⁴⁷

Hilisemates maksulepingutes on eelistatud üldjuhul juhtimisorgani asukoht. Näiteks Eesti ja Küprose vahelises maksulepingus on kirjas, et isiku puhul, kes on mõlema riigi resident, lahendatakse küsimus lepinguosaliste riikide pädevate ametiisikute kokkuleppel, arvestades isiku kõrgeima juhtimisorgani asukohta või muud asjaomast tegurit. Argument on, et kõrgeim juhtimisorgan peab ikkagi kuskil asuma füüsiliselt ning kui ta füüsiliselt viibib välisriigis, siis saab see riik ennast lugeda residentsusriigiks. Digitaalne allkiri on vaid tahteavalduse fikseerimise vahend, mis ei muuda ega tekita uusi tõlgendusi väljakujunenud praktikale. Juhtorganis asukohast lähtuv põhimõte on kirjas maksulepingutes Hispaaniaga, Iisraeliga, Koreaga, Serbiaga, Indiaga ja Küprosega.⁴⁸

Osad riigid kasutavad segaklasuselid, milles esmajärjekorras viidatakse tegelikule juhtimiskohale või asutamiskohale, mida siis riigid vastavalt vajadusele välja saavad selgitada. Topeltresidentsuse küsimust saab riikide vahel lahendada läbirääkimistega. Maksulepingutes nimetatus vastavasisulised ametkondade vahelises läbirääkimised kujunevad tavaliselt väga pikaks. Seda sellepärast, et juhtimiskoha (ükskõik kas seda nimetatakse siis kõrgemaiks juhtimiskoha asukohaks või mitte) mitmetimõistetavus on laialt levinud ning lahenduste leidmine raskendatud. Kui maksulepingut riikide vahel ei ole, siis läbirääkimistele loota ei saa. Näiteks on tõsine probleem Venemaa äriühingutel, sest neil tuleb erilist rõhku pöörata topeltresidentsuse tekkimise küsimusele, sest Eesti ja Venemaa vahel puudub endiselt kehtiv topeltmaksustamise vältimise leping. See toob kaasa selle, et Eesti äriühing, mida faktiliselt juhitakse Venemaalt, on korraga mõlema riigi maksuresident. E-residentide kontekstis omab see erilist tähelepanu, sest selline äriühing kuulub maksustamisele mõlemas riigis.⁴⁹

Juhul, kui äriühing on topeltresident, on tal kohustus tal deklareerida oma maailmatulu mõlemas riigis. Kui maksuleping lubab, siis ühes riigis tasutud tulumaksu saab äriühing maha arvata oma teises riigis tasumisele kuuluvast tulumaksust. Tuleb samas arvestada, et paljudes maksulepingutes on kirjas, et kui riigid residentsuse osas kokkuleppele ei jõua, et saa isik

⁴⁷ K.A.M. Kelder. Lk 32

⁴⁸ K.A.M. Kelder. Lk 32

⁴⁹ K.A.M. Kelder. Lk 32

kasutada maksulepingus ettenähtud soodustusi. Läbirääkimiste käigus selgub, kas ka tulumaksu mahaarvamine kuulub nende eeliste hulka. Samuti võidakse mitte vabastada maksust välistulusid, juhul kui siseriiklik seadus seda oma residentidele sarnases olukorras ette ei näe. Parimad võimalused välistulude vabastamiseks ja mahaarvamiseks on nendes riikides, kus kasutatakse territoriaalsuse printsiipi. Näiteks Singapuris ei maksustata teatavatel eeldustel tulu, mis on teenitud Singapurist väljas. Vastutus lasub juhatusel, maksukohustuste ja deklaratsioonide kohustuse täitmise eest. Norras on näiteks lahend, kus sai üks juhatuse liiga kriminaalkorras karistada, kuna ei esitanud maksudelkaratsioone juhtides välismaist äriühingut Norrast.⁵⁰

MaksuMaksjate ajakirjas on K.A.M. Keldri poolt välja toodud rida näiteid, millistel juhtude riigid loevad välismaised äriühingud siiski oma maksuresidenti.

Soomes maksustatakse tulu, mis on tekkinud seoses äritegevusega Soomes. Näiteks, kui Eestis asutatud osaühing, kelle juhataja elab ja töötab Soomes, mis tegeleb lumelabidate müügiga Eestis. Eestil on õigus selle osaühingu väljamakstud dividende maksustada, kuna tegemist on Eesti seaduse alusel asutatud ühinguga ja seega tulumaksuseaduse (edaspidi lühendatud TuMS) § 6 lg 2 kohaselt Eesti maksuresident. Soome riigil on õigus maksustada tulu, mis on tekkinud seoses tegevusega Soomes. E-resident viibib vaatamata virtuaalsele keskkonnale siiski Soomes ja teeb ka osaühinguga seotud tööd Soomes – teeb igapäevaseid majandustehinguid, kirjutab alla lepingutele, maksab arveid ja annab töötajatele korraldusi. Ka virtuaalsed koosolekud peetakse seal ning majandusaasta aruanne kinnitatakse digiallkirjaga Soomes. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtete kohaselt võivad sellist osaühingut maksustada nii Eesti kui Soome. Juhatus esindab äriühingut ja äriühing on tegev seal, kus realselt asub tema juhatus.⁵¹ Soomes tegutseb palju Eestis asutatud äriühinguid ning millistel alustel nad täpsemalt maksustatud saavad kirjeldab autor peatükis 1.4.7.

Sarnased sätted Soomega, mis määravad äriühingute residentsust, on enamuses arenenud maksuõigusega riikides. Näiteks Austrias on olnud üleval teema, et Austrias elavad ettevõtjad kasutavad naaberriikide soodsamaid maksujurisdiktsioone ning asutavad äriühinguid näiteks Slovakkias ja Bulgaarias. Juhul, kui nendel äriühingutel puudub selles riigis tegevuskoht (näiteks elamispind), puuduvad tõendid tema riigis viibimise kohta, siis Austria maksustab seda äriühingut nagu oma siseriikliku õiguse alusel asutatud äriühingut st nagu resident.

⁵⁰ K.A.M. Kelder. Lk 32

⁵¹ K.A.M. Kelder. Lk 32

Analoogiline süsteem kehtib ka Belgias – äriühingu juhtimine, raamatupidamine, juhatuse ja aktsionäride jne koosolekud toimuma Belgias.⁵²

Hollandis on alates 2014. aastast substantsireeglid finantseerimise ja litsentsitasudega tegelevatele äriühingutele. Vähemalt pooltel juhatuse liikmetest peab olema Hollandis elukoht, juhatuse koosolekud peavad toimuma Hollandis, peamised pangaarved peavad olema Hollandis jne. Kui need nõuded ei ole täidetud, siis saadab Holland teistele riikidele automaatselt info, et tolle äriühingutel ei ole Hollandis piisavalt nõ substantsi ning seejärel saab iga riik ise otsustada, kuidas sellistesse äriühingutesse suhtuda, näiteks kas lugeda residentiks või rakendub maksude vältimise vastased sätted jne.⁵³

Norra loeb oma maksuresidentideks äriühingud, kelle tegelik juhtimine toimub Norras, nende hulka kuuluvad ka välismaised äriühingud, kelle juhtimine toimub Norrast, ning kes soovivad saada kohalikke maksusoodustusi. Norras on nimelt soodne majandusaasta kahjumite edasikandmise süsteem ning paljud äriühingud kasutavad seda oma majandustegevuse planeerimisel.⁵⁴

Singapuris eeldatakse maksuresidentsude soovijatel tegelikku majandustegevust Singapuris, kaasaarvatud näiteks kohalike pankade kasutamine arveldusteks.⁵⁵

Riigid, kes kasutavad territoriaalsuse printsiipi maksustamisel, on eriti hoolikad järgima, mis laadi tegevust korraldatakse nende territooriumil. Nende maksutulu sõltub just sellest, kus toimub äritegevuse kontrollimine ja tegevus. Sellisteks riikideks on eelpool mainitud Singapur, samuti aga ka Küpros, Malta ja paljud teised üldise õiguse maad.⁵⁶

Topeltresidentus võib tekkida ka Eestist juhitalval välismaa äriühingul. Rahvusvahelise eraõiguse seaduse § 14 lg 2 alusel, kui juriidilist isikut juhitakse Eestist või tema põhitegevus toimub Eestis, siis kohaldatakse talle Eesti õigust. Riigikohus on ühes oma lahendis öelnud, et kuna Eestis tekib juriidilisel isikul õigusvõime registrisse kandmisega ning kuna välismaine äriühing registrisse kantud ei pruugi olla, siis puudub sellel õigusvõime ning tema nimel tehtud tehingud ja toimingud tuli lugeda äriühingut tegelikult kontrollivate isikute tehinguteks või toiminguteks. TuMS ei ole erisätteid sellisteks juhtudeks, kui juriidiline isik osutub

⁵² K.A.M. Kelder. Lk 32

⁵³ K.A.M. Kelder. Lk 32

⁵⁴ K.A.M. Kelder. Lk 32

⁵⁵ K.A.M. Kelder. Lk 32

⁵⁶ K.A.M. Kelder. Lk 32

maksulepingu rakendamise tagajärjel teise riigi residendiks. Eesti kaotab selle tagajärjel õiguse maksustada maailmatulu ning tulumaksukohustuse suuruse teada saamiseks tuleb rakendada mitteresidendi sätteid, kuid neid kohustusi, mis ei ole maksulepingu esemeks (näiteks lisavormide ja deklaratsioonide esitamine, erisoodustustelt tulumaksu kinnipidamine, tulumaksu kinnipidamine jne), tuleb täita jätkuvalt vastavalt Eesti maksuseadustele. See tähendab seda, et tuleb läbisegi täita nii residendi, kui mitteresidendi kohustusi.⁵⁷

1.4.6 Püsiv tegevuskoht

Lisaks isikute residentsust reguleerivatele sätetele kohaldatakse maksulepingutes ka püsiva tegevuskoha kohta käivaid sätteid. Seda sätestavad nii OECD mudelleping kui ka Eesti maksulepingud. See tähendab seda, et kui Eesti äriühingul on teises riigis näiteks juhtimiskeskus, siis on teisel riigil õigus maksustada püsiva tegevuskoha kaudu tehinguid ka siis, kui eelnevalt on lahendatud topeltresidentsuse probleem.⁵⁸ Selline lähenemine toimib mõlemat pidi – Eestis asutatud ühingud, kes tegutsevad piiriüleselt ning ka välismaised ühingud, kes tegutsevad Eesti jurisdiktsioonis. Kuna OECD BEPS-i tegevuskava raames on väga palju rõhku pandud just püsiva tegevuskoha mõiste arendamisele, siis on ka autor palju rõhku pannud just püsivale tegevuskohale. Piiriülene äritegevus on ettevõtjate jaoks suur võimalus ning loomulikult ka suur vastutus, kuid siiski oleks väga oluline riigi seisukohast, et õigusnormid oleksid selged ja arusaadavad ning mitte üksnes ettevõtjatele vaid ka riikidevahelises suhtlemises. Nimelt kirjeldab autor esimeses peatükis püsiva tegevuskoha regulatsiooni, kuidas on reguleeritud püsiv tegevuskoht OECD mudellepingus ning ka see on enimlevinud variant meie maksulepingutes. Samas teises peatükis on toodud välja ettepanekud, mis puudutavad püsivat tegevuskohta.

Tänapäeval on püsiva tegevuskoha mõiste üks olulisemaid rahvusvahelises maksuõiguses. Püsiva tegevuskoha mõiste võeti kasutusele seoses teises tööstusrevolutsiooni puhkemisega 20. sajandi alguses. See hõlmas endas mitmete uute tehaste rajamisega, uusi leiutisi ning murrangut rahvusvahelises kaubanduses. Rahvusvahelise maksuõiguse kohaselt kuulub maksustamise õigus äritulu korral äriühingu residentriigil, kuid kui tulu saaja ja mõne teise riigi vahel leidub piisav seos, siis võib tulu maksustada ka residentlust arvestamata. Püsiva tegevuskoha kontseptsiooni üks tähtsamaid funktsioone on tagamaks maksumaksjale õiguskindlus seoses riikidevahelise maksustamisõiguse jaotamisega. Tänapäeval on suurel hulgal sõlmitud

⁵⁷ K.A.M. Kelder. Lk 33

⁵⁸ K.A.M. Kelder. Lk 33

riikidevahelisi topeltmaksustamise vältimise lepinguid. OECD on pakkunud välja mudellepinguid, milles on ka määratletud püsiva tegevuskoha mõiste. Lisaks sellele on ka mitmeid teisi mudellepinguid, mida riigid on omavahelistes suhetes rakendanud ning ei ole ka harvad korrad, kui OECD mudellepingut on modifitseeritud.⁵⁹

Püsiva tegevuskoha legaaldefiniitsioon on toodud TuMS § 7-s. Seal öeldakse, et püsiv tegevuskoht on majandusüksus, mille kaudu toimub mitteresidendi püsiv majandustegevus Eestis. See tekib geograafiliselt piiritletud või liikuva iseloomuga majandustegevuse tulemusena või siis mitteresidendi nimel lepinguid sõlmima volitatud esindaja kaudu Eestis toimuva majandustegevuse tulemusena. Püsiva tegevuskoha mõiste senisel kujul jõustus 1. jaanuaril 2010.⁶⁰

Püsiva tegevuskoha mõiste kohaselt on eelkõige oluline majandustegevuse olemasolu, mitte esmajärgus geograafiliselt piiritletud koht. Majandustegevuseks on tavaliselt vaja inimesi, kuid püsiv tegevuskoht võib tekkida ka ilma inimesteta töötavate seadmete või rajatiste kaudu.⁶¹

Kui TuMS on püsivategevuskoha definiitsioon napim, siis OECD oma, mis on sätestatud mudellepingu artiklis viis. Seal öeldakse lõikes üks, et püsiv tegevuskoht on kindla kohaga äritegevus, kus püsiv tegevuskoht tegeleb oma äritegevusega täielikult või osaliselt.

1.4.6.1 Püsiva tegevuskoha kumulatiivsed tingimused

Püsiv tegevuskoht on koht, mille kaudu tegeletakse oma äritegevusega täielikult või osaliselt. Tegevus peaks olema jätkuv ja regulaarne.⁶²

Püsiv tegevuskoht eeldab ka seda, et isikud, kes äritegevusega tegelevad on rohkemal või vähemal määral seotud ja allutatud, sellele äriühingule, kelle huvides püsiv tegevuskoht tegutseb. Varasemalt on olnud selles määratluses ka nõue, et püsiv tegevuskoht peab oma olemuselt olema tootlik ja teenima oma äriühingu huvisid, kui nüüd on loobutud sellest nõudest, et püsiv tegevuskoht peab olema orienteeritud kasumiteenimisele.⁶³

⁵⁹ T. Albin. Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. Maksumaksjad 2010/5. Lk 36

⁶⁰ Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903

⁶¹ Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. Maksu- ja Tolliameti koduleht. - <http://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/pusiva-tegevuskoha-kasumi-maksustamine> (08.03.2016)

⁶² T. Albin Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. Maksumaksjad 2010/5. Lk 36

⁶³ OECD. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment.. OECD online-raamatukogu. - <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on->

Koht antud tähenduses viitab eelkõige äriühingu majandustegevuses kasutatavatele füüsilistele varadele. OECD mainib siin valduseid, vahendeid või installatsioone. Püsiva tegevuskoha eelduseks on niisiis materiaalsed objektid, sealhulgas valdused ja muid füüsilised varad, mida püsiv tegevuskoht osaliselt või täielikult kasutab, ning mis on antud püsiva tegevuskoha äritegevuse jaoks vajalikud. Maksustamise mõttes ei ole oluline omand või mistahes valdamisvorm. Oluliseks peetakse, et mitte füüsilised objektid (näiteks müüdavad kaubad) ei ole püsiva tegevuskoha tekkimise eelduseks, vaid selleks on koht, kus majandustegevust teostatakse. Püsival tegevuskohal on olemas kindlaksmääratud koht seni, kuni eksisteerib kindel piirkond või objekt, mis võimaldab mitteresidendil oma äritegevust osaliselt või täielikult teostada, isegi kui mingisuguseid teisi lisavahendeid ei kasutata.⁶⁴

Koha geograafiline püsivus tähendab seose olemasolu äritegevuse koha ja kindla geograafilise piirkonna vahel. Äriühingu kasutatav vara ei pea olema kindlasti maapinnaga fikseeritud, vaid tähtis on, et seda hoitakse kindlas kohas. Seega ei saa näiteks kinnitamata laevad, lennukid ja parved ja teised liikuvad vahendid olla püsivaks tegevuskohaks. Tekib küsimus, kas püsivat kohta tuleks mõista kui võimalust määrata ja identifitseerida ning viidata kindlale kohale, mis on statsionaarne ja liikumatu. Riigid on oma praktikas selles osas erinevad. Tegevuskoha püsivuse kriteeriumi laiendamine liikuvatele kohtadele, millel on suhe teatud geograafilise piirkonnaga, annab alust arvata, et kunagine kitsas käsitlus koha liikumatusest on jäänud ajale jalgu. Seda põhjendatakse asjaoluga, et püsivuse kriteeriumil tuleks eelkõige arvestada äritegevuse iseloomu (näiteks telekommunikatsiooniteenuste koha määramisel).⁶⁵

Ka ajalise püsivuse suhtes ei ole konkreetset limiiti, mille alusel saaks hinnata, kas ajaline püsivuse kriteerium on täidetud või mitte. Ajaline püsivus ei tähenda koha eksisteerimist, vaid selle äritegevuses kasutamist. Koha ajutise ja püsiva iseloomu vahetegemiseks tuleks vaadata mitteresidendi kavatsusi – kui mitteresident plaanib viia läbi oma äritegevust määramatu aja jooksul, tekib püsiv tegevuskoht ja juhul kui tegelikkuses neid kavatsusi ei täidetud. Ning kui mitteresidendi esmane kavatsus oli kasutada kohta lühikese aja jooksul, kuid erinevatel põhjustel toimub äritegevus selle koha kaudu kauem, tekib püsiv tegevuskoht tagasiulatuvalt. Teisalt ei vasta maksumaksja kavatses ajavahemik püsiva tegevuskoha kontseptsiooni eesmärgile, kuna selle järgi hinnatakse tegevuse ja tulu allikariigi piisava seose olemasolule.

[income-and-on-capital-condensed-version-2014/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_mtc_cond-2014-39-en#page1](#) (22.02.2017)

⁶⁴ T. Albin. Lk 36

⁶⁵ T. Albin. Lk 36-37

Näitena on toodud, et kui mitteresident kavatses piiramatu aja jooksul Eestis ehitusmaterjale müüa ning registreeris ennast püsivaks tegevuskohaks. Majandusolukorra halvenemise tõttu otsustas mitteresident oma tegevuse Eestis lõpetada. Kuigi mitteresident oli Eestis aktiivne vaid väga lühikese aja jooksul, loetakse tal püsiv tegevuskoht tekkinuks ning tema tulu maksustatakse vastavalt. Teisest küljest võib selline lähenemine anda maksumaksjale võimaluse lükata oma tulud ühest riigist mõnda parema maksukeskkonnaga riiki. Lisaks sellele tasub kaaluda, kumb on püsiva tegevuskoha tekkimise juures olulisem, kas maksumaksja kavatus või tema äritegevuse iseloom. Hollandi kohus on välja toonud, et maksumaksja tahe võib omada teatud mõju, kuid see ei saa olla määrav, samas kui äritegevuse iseloom võib saada määravaks. Ka OECD on soovitanud, et kui mitteresidendi äritegevus pole loodud vaid ajutiselt, võib ka väga lühike ajavahemik tegevuse iseloomu arvestades ja juhuslike asjaolude tõttu olla piisav, et lugeda püsivat tegevuskohta tekkinuks. On arutletud, et sõna „püsiv“ on küll üks osa mõistest, kuid mitte selle definitsioonist. Sellepärast tuleks ajakriteeriumi määramisel lähtuda faktist, et tegevus ei oleks ajutise iseloomuga, ja et oleks piisav, et katta allikariigis majanduses osalemise madalaim aste. Kui mitteresidendi äritegevuse iseloomu tõttu teostatakse tegevust ühes kindlas kohas lühikese aja jooksul, kuid pidevalt mitme aasta jooksul, siis võib püsiva tegevuskoha kriteerium olla täidetud, isegi kui tegevuste aastate lõikes eraldi arvestamine püsivuse kriteeriumit ei täitnud. Sellepärast tuleks iga kord eraldi analüüsida, kas tegevus on regulaarne ja korduv, ja kas minimaalne ajaperiood on piisav väitmaks koha püsivust. Sellest võib järeldada, äritegevuse jätkuvuse ja püsivuse komponent on omavahel tugevas seoses. Eesti maksuhaldur on seisukohal, et omavahel eraldatud majandustoimingud saavad olla püsiva tegevuskoha tekkimise aluseks. Kui äriühingu tegevus on tervik, koondatakse seotud majandustegevuste läbiviimiseks kasutatud aeg, isegi kui need tegevused viiakse läbi erinevates geograafilistes kohtades. Eestis, arvestades selle maksustamissüsteemi, tekib küsimus, et kui mitteresident lõpetab Eestis oma tegevuse, kas siis püsiv tegevuskoht likvideeritakse automaatselt või alles siis, kui nimetatud mitteresident ametlikult teatab oma tegevuse lõpetamisest Eestis. See omab praktilist tähendust selles osas, et püsiva tegevuskoha likvideerimine toob kaasa vastava maksustamise, kuid selle säilitamine võimaldab püsiva tegevuskoha maksustamist edasi lükata. Väga oluline on ka tehingute sõlmimise arvu teatud aja jooksul. Maksumaksjate äritegevuste vahel on suured erinevused, ning ei saa samasuguseid tingimusi kehtestada äriühingutele, kellest üks näiteks müüb pagaritooteid ja teine lennukeid.⁶⁶

⁶⁶ T. Albin. Lk 37

Näidisloetelu lõikest kaks, mis võiks tähendada püsiva tegevuskoha tekkimist:

1. juhtkonna asukoht
2. filiaali
3. kontorit
4. tehast
5. töökoda
6. maardla, õli, gaasi ja teiste maavarade ammutamise koht

Ülalmainitud loetelu ei ole lõplik ning loetelus olevaid mõisteid saab lugeda püsivaks tegevuskohaks, kui ka lõikes üks toodud tingimused on täidetud. Juhtkonna asukoht ja kontor on eraldi väljatoodud, kuna need ei pruugi alati kattuda. OECD on seda ka põhjendanud sellega, et see loob selgema olukorra, kui näiteks kahepoolsetes maksulepingutes ei ole seda vahet välja toodud. Kõige problemaatilisem on loetelus punkt 6, see on tihti kahepoolsetes maksulepingutes eraldi reguleeritud. Lisaks räägib punkt 6 maavarade kaevandamisest, ning mitte selle maavara uuringutest, mis tihti eelneb kaevandamisele.⁶⁷ Lisaks sellele on ka Ühinenud Rahvaste Organisatsioon (edaspidi lühendatud ÜRO) väljapakkunud oma lähenemise püsivale tegevuskohale, mis just eelkõige mõeldud arenevate majandustega riikidele.⁶⁸

Lõige kolm artiklis viis OECD mudellepingus ütleb, et ehitusplats või ehitusmontaz saab püsivaks tegevuskohaks alles siis kui tööd kestavad üle kahetestkümne kuu. Samas, kui ei tähenda see seda, et kui on kasutuses olev kontor, mis on remondis, et seda siis ei oletaks püsivaks tegevuskohaks. Igat ehitusobjekti tuleks eraldi hinnata. Ehitusobjektidel tööde seiskumine ilmastiku – või materjalitarneprobleemide korral ei tekita pausi kaheteistkümne kuu arvutamisel. Ehitusplatsi tuleks mõista nii, et see ei tähenda ainult maja ehitamist, vaid ka sildade, teede, sisseseadete ja näiteks torustike ehitamist.⁶⁹ Eesti kasutab oma maksulepingutes lühemat perioodi, kui kaksteist kuud.

Järgnev loetelu lõikest neli. Lõige neli toob välja punktid, mida erindlikult ei loeta püsivaks tegevuskohaks, kuigi neil võivad esineda lõikes üks toodud tunnused.

⁶⁷ OECD. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment

⁶⁸ OECD. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment

⁶⁹ OECD. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment

1. kui ehitist või rajatis kasutatakse vaid äriühingu kuuluva kauba ladustamiseks, väljapanekuks või kohale toimetamiseks
2. äriühing hoiab endale kuuluvat kaubavaru üksnes hoiustamiseks, väljapanekuks või kohale toimetamiseks
3. äriühing hoiab endale kuuluvat ja teisele äriühingule üksnes töötlemiseks antavat kaupa
4. ostetakse üksnes äriühingule vajalikku kaupa või kogutakse talle vajalikku teavet
5. tehakse muid üksnes äriühingule vajalikke ettevalmistus- või abitöid
6. tehakse muid üksnes äriühingule vajalikke ettevalmistus- või abitöid mitmel punktides 1-5 loetletud eesmärkidel⁷⁰

Võib olla väga raske eristada neid tegevusi, mis on vaid ettevalmistava ja abistava funktsiooniga. Siin tuleks iga juhtumit eraldi vaadata. Näiteks kui äriühing tegevusüksuse eesmärgid kattuvad äriühingu enda omadega, siis saame juba rääkida püsivast tegevuskohast. Samuti, kui näiteks äriühingu teatud juhtimistasandid on viidud välisriikidesse, mis on koguvad informatsiooni, et abistada äriühingu paremate juhtimisotsuste vastuvõtmiseks, siis loetakse seda siiski oluliseks ning piisavaks, et lugeda see koht püsivaks tegevuskohaks. Seda toetab ka punkt, et juhtkonna asukohta loetakse püsivaks tegevuskohaks.⁷¹

Olenemata lõigetest üks ja kaks, kui isik, kes ei ole sõltumatu esindaja vastavalt lõikele 6, tegutseb äriühingu nimel ning on volitatud sõlmima ja korduvalt sõlmib lepinguosalisel riigis äriühingu nimel lepinguid, siis loetakse sel äriühingul olevat püsiv tegevuskoht selles riigis kõikide sellise isiku poolt äriühingu jaoks sooritatud tehingute suhtes. Sätestatu ei kehti lõikes neli toodud loetelu kohta.⁷²

Lõige 6 ütleb, et äriühingul ei ole teises lepinguosalisel riigis püsivat tegevuskohta, kui tal on seal ainult maakler, komisjonär või muu sõltumatu agent, kes tegutseb oma tavapärase äritegevuse raames. Kui selline agent tegutseb täielikult või valdavalt selle äriühingu nimel, siis ei loeta teda sõltumatuks esindajaks.⁷³

7 lõige artiklis viis järgi asjaolu, et lepinguosalise riigi residentist äriühingul on oluline osalus teise lepinguosalise riigi residentist äriühingus, või et tema tegevus toimub teises riigis kas

⁷⁰ OECD. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment.

⁷¹ OECD. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment.

⁷² OECD. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment.

⁷³ OECD. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment.

püsiva tegevuskoha kaudu või muul viisil, ei muuda kumbagi äriühingut teineteise suhtes püsivaks tegevuskohaks.⁷⁴

1.4.7 Eesti ja Soome püsivad tegevuskohad

Soome ja Eesti on tihedates majanduslikes suhetes. Eestis on ligi 30 tuhat Soome taustaga äriühingut. E-residentsuse programm peaks seda numbrit märgatavalt suurendama. Põhiliste teguritena tuuakse, miks üks soomlane Eestis äriühingut asutada tahab on Soome suur bürokraatia, suhteliselt keerulisem ühingu asutamise protsess ning jäigad reeglid töötajatega seonduvas valdkonnas. Eesti positiivseks küljeks toodaks ka ära äriühingute laienemist soosiv maksupoliitika.⁷⁵ Samuti on soomlaste põhiline motivatsioon taotleda e-residentsust, et kas teha mugavamaks asjaajamine oma juba eksisteerivale äriühingutele või siis asutada täiesti uus äriühing Eestis.⁷⁶

Soome maksuamet aga samal ajal tuvastab viimasel ajal rutiinselt Eesti äriühingute püsivaid tegevuskohti Soomes. Näiteks, kui Eesti äriühing on Soome maksuhalduri juures registreerimisel teatanud kontaktaadressiks Soome aadressi. Kui sellel äriühingul on Eesti äriregistrisse esitatud majandusaasta aruande järgi Soomes oluline käive, väidab maksuamet Soomes, et juhatuse liikme Soome kodu näol on tegemist sisuliselt kodukontoriga, mis kujutab endast Eesti äriühingu juhtimiskohta. Püsiva tegevuskoha kasum arvutatakse tavaliselt Eestis esitatud majandusaasta aruande järgi. Sellise praktika taga on üks 90. aastatest pärit Soome kõrgema kohtu lahend, kus leiti, et Eesti äriühingul oli Soomes püsiv tegevuskoht olukorras, kus ühing ainus osanik ja ainuke juhatuse liige oli Soomes elav isik, kes juhtis ühingu tegevust oma Soomes asuvast kodukontorist, muuhulgas oli Soome suunatud Eesti ühingu post. Teine püsiva tegevuskoha tüüpjuhtum on ehitusprojektid, mis kestavad kauem kui 6 kuud. On olnud juhtumeid, kus ajapiiri täitmiseks hakkab Soome maksuhaldur erinevaid projekte ühendama, väites, et samale tellijale järjest mitme objekti ehitamine kujutab endast ühte ja sama ehitusplatsi. Püsiv tegevuskoht võib Soomes tekkida ka esindajat kasutades, kui esindajal on volitused kaupa või teenust müüa äriühingu nimel. Üks kontrolli alune Eesti äriühing oli näiteks väitnud, et tegemist oli tõlgiga, kuigi maksuhaldur oli küsitlenud tellijaid, kes kõik olid

⁷⁴ OECD. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment.

⁷⁵ A. Õepa. Soome ettevõtja: e-residentsus kiirendab firmade Eestisse kolimist. - <http://majandus24.postimees.ee/2957869/soome-ettevotja-e-residentsus-kiirendab-firmade-eestisse-kolimist> (08.04.2017)

⁷⁶ M.Must, Estonian e-residency attracts Finnish businessmen. Helsinki Times 12.12.2014. -

<http://www.helsinkitimes.fi/business/13003-estonian-e-residency-attracts-finnish-businessmen.html> (17.04.2017)

põhiliselt suhelnud ainult selle „tõlgiga.“ Selle tulemuseks tuvastati Eesti äriühingul püsiv tegevuskoht Soomes ning tulumaksu kohustus nendelt tehingutelt, mis Soomes esindaja kaudu tehti.⁷⁷ Antud juhtudel on tegemist just kaudse tulude arvestamise meetodiga. Kus Soomes asuvate püsivate tegevuskohtades eraldi arvestuste ei peeta ning Soome maksuhaldur on rakendanud kaudset meetodit, et teada saada Soomes maksustavat summa. Kaudset meetodit OECD ei soovita kasutada. Kaudne meetod tähendab seda, et mitteresidendist äriühingu kogutulu arvutatakse mingisuguse sobiva mudeli või meetodi alusel osadeks ning maksustatakse seda osa, mida peetakse Soomega seotuks.⁷⁸

Kui äriühing tahab laieneda välismaale, siis põhimõtteliselt valikuid kaks – kas asutada tütarettevõtte välismaal või siis tegutseda püsiva tegevuskoha kaudu. Soomes on enim eelistatud, et asutatakse tütarettevõtte. Püsivat tegevuskohta kasutatakse valdavalt Soomes finants- ja kindlustussektoris. Üks põhjus, miks äriühingud on eelistanud asutada tütarettevõtteid, on see et endiselt on palju ebamäärasust maksulepingutes. Nii nagu Eestis on ka Soomes püsiva tegevuskoha määratlemisel lähtunud OECD mudelist. Soomes on ka siseriiklikus õiguses püsiv tegevuskoht ära määratletud, kuid see ei oma maksuvaidlustes nii suurt rolli ning määrav on siiski maksulepingus olev mõiste. Samas on Soomes reegel, et juhul kui tulu on teenitud Soomes ning see on teenitud mitteresidendi poolt, kelle residentsusriigiga Soomel maksulepingut ei ole, siis see tulu maksustatakse Soomes. Sellisel juhul, kui maksulepingut ei ole, siis ei pea Soome hakkama tõendama, kas tegemist oli püsiva tegevuskohaga, piisab vaid sellest, kui tegemist oli Soomest saadud tuluga.⁷⁹ Äriühingu residentsuse määramisel lähtub Soome enda siseriiklikus õiguses asutamiskoha põhimõtet. Seega on Eestis asutatud äriühingu Eesti resident. Soome saab maksustada mitteresidentide tulu, mis on Soomes teenitud.⁸⁰ Soome on oma maksulepingutes järginud seda joont, et Soome residentide poolt loodud püsivad tegevuskohad ei oleks vähemsoodsas positsioonis võrreldes Soomes tegutsevate püsivate tegevuskohtadega.⁸¹

E-residentide poolt asutatud äriühingud on Eesti residentid. Samas on riikidel, kus toimub äriühingu juhtimine võimalus tulu maksustada, sest äriühingu juhatuse asukoht on püsiva tegevuskoha tekkimise aluseks. On ka riike, kes käsitlevad välismaal asutatud äriühinguid oma maksuresidentidena, sest neil on juhtimiskeskus antud riigis. Eelnevates alapeatükkides on töö

⁷⁷ K.A.M. Kelder. Lk 37

⁷⁸ M. Helminen. Lk 96.

⁷⁹ M. Helminen. Lk 81.

⁸⁰ M. Helminen. Lk 69

⁸¹ M. Helminen. Lk 14

autor viidanud seadusemuudatusele, mille tulemusena ei pea olema Eestis asutatud ühingu juhatuse asukoht enam Eesti. See saadab selge signaali, et ühingul ei ole tihedalt seotud Eestiga. Just arvestades, kui oluline on rahvusvahelises maksuõiguses juhtimiskeskuse asukoht. Seaduse muudatus nägi ka ette, et kaugjuhitaval Eesti ühingul peab olema määratud kontaktisik. Üheks funktsiooniks on see, et tihendada kaugjuhitava Eesti ühingu sidet Eestiga. Juhtkonna asukohaks loetakse kohta, kus võetakse vastu ühinguga puudutavad otsused. Võib juhtuda, et ühingul on mitu juhtimiskohta. Soomes on teinud kõrgeim halduskohus ühe otsuse⁸², kus välismaal asutatud äriühingul määrati püsivaks tegevuskohaks Soome, sest tegelik juhtimine toimus Soomes, kaasaarvatud raamatupidamine ja audit.⁸³ Soome autor Marjaana Helminen toob välja mõned punktid, kuidas on võimalik hinnata juhatuse asukohta:

- a) kus toimuvad juhatuse koosolekud
- b) kus võetakse vastu kõige tähtsamad äriühingu juhtimisotsused
- c) kus on põhiline äritegevus juhitud
- d) milline on põhiline residentsusriik äriühingu osanikel
- e) kus on äriühingu peakontor
- f) kus toimub äriühingu raamatupidamine ja millises valuutas seda on tehtud
- g) kus toimuvad osanike/aktsionäride koosolekud⁸⁴

Eelpool mainitud arvestades on vähetõenäoline, et kavandatav kontaktisiku funktsioon muudaks juhtimise Eestiga seotud olevaks.

Soomes tekib püsiv tegevuskoht välismaisele äriühingule seaduse, kui ka Soome ja teise riigi vahel sõlmitud maksulepingu alusel. Tulumaksustamisel loetakse püsivaks tegevuskohaks kohta, kus toimub kogu või osa äriühingu majandustegevusest. Selliseks kohaks võib olla ühingu äritegevuses kasutatav ruum, asutus või muu äritegevuse läbiviimise koht. Välismaal tegutseval äriühingul tekib Soomes püsiv tegevuskoht ka siis kui äriühingut juhitakse ja administreeritakse Soomest. Äritegevuse koht peab olema alaline nii geograafiliselt kui ajaliselt. Püsiv tegevuskoht võib tekkida ka juhul kui koht ise asub teise ühingu äriruumises, juhul kui välismaisel äriühingul on pidevas kasutuses teise ühingu ruumid või osa nendest. Reeglina ei tekita täiesti ajutine ja lühiajaline tegevus Soomes püsivat tegevuskohta, väljaarvatud kui see tegevus ei ole mõeldud vaid alaliseks. Kui aga algselt mõeldud ajutine

⁸² Otsus asjas KHO 1999/1031

⁸³ M. Helminen lk 84.

⁸⁴ M. Helminen. Lk 84

tegevus on kestnud juba piisavalt kaua, et seda ei saa seda enam pidada vaid ajutiseks äritegevuseks, siis saab seda kohta pidada püsivaks tegevuskohaks. Alaline tegevuskoht loetakse püsivaks tegevuskohaks vaid siis, kui äriühing praktiseerib seal oma äritegevust, kas täies mahus või osaliselt. Reeglina hõlmab see ka seda, et äriühingul on personal, kuid see ei ole alati reegel. Näiteks võib püsiva tegevuskoha staatuse saada ka personalita töötav masin või asutus.⁸⁵

1.4.7.1 Püsiva tegevuskoha tulu Eestis ja Soomes

Püsiv tegevuskoha tulu, mida ta saab Eesti asuva püsiva tegevuskoha kaudu, arvestatakse kui tulu, mida see püsiv tegevuskoht oleks võinud saada iseseisva maksumaksjana, kes tegutseb samade või sarnaste tingimuste alusel või sarnaste tegevusaladel ja on täiesti iseseisev mitteresidendi suhtes, kelle püsiv tegevuskoht see on.⁸⁶ Samasugune reegel kehtib ka Soomes. Maksulepingute järgi saab mitteresidentist äriühingut maksustada vaid siis, kui tal loetakse Soomes tekkinud püsiv tegevuskoht. Seega on oluline vahet teha, millises ulatuses saab tulu käsitleda kui püsiva tegevuskoha omana. Lähtutakse turuväärtuse põhimõttest, ning seda rakendatakse kõikidele püsivatele tegevuskohtadele, sõltumata sellest kas mitteresidendi residentsusriigiga on sõlmitud maksuleping või mitte. Soomes kasutatakse nii otsest kui ka kaudset meetodit, et taha kindlaks püsiva tegevuskoha kasum. Eelistatakse otsest meetodit, mis tähendab, et püsiv tegevuskoht peab korraldama oma eraldiseisvat raamatupidamist. Vaid juhul, kui seda ei tehta siis kasumit arvestatakse kaudselt ning tuginedes hinnangutele. Soomes asuvad püsivad tegevuskohad järgivad arvestuses nii Soome kui ka äriühingu residentsusriigis kohaldatavaid raamatupidamisnorme.⁸⁷

Mitteresident peab tulumaksu maksma siis, kui TuMS § 7 lg 3 alusel püsivale tegevuskohale omistatud kasum viiakse püsivast tegevuskohast välja. Kasumi arvestamisel võetakse arvesse püsiva tegevuskoha tulusid kui ka kulusid. Maksulepingute ja TuMS koosmõjus on Eestil õigus maksustada selle jaotamise hetkel mitteresidentist juriidilise isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha tulu, millest on maha arvatud püsiva tegevuskoha tulu teenimisega seotud kulud ning juhtimise ja administreerimisega seotud mitteresidentist äriühingu Eesti püsivale

⁸⁵ Soome Maksuamet. Püsiv tegevuskoht tulumaksustamisel ja käibemaksustamisel. (Kiinteä toimipaikka tuloverotukseassa ja arvonlisäverotukseassa) - [\(https://www.vero.fi/en-US/Tax_Administration/Eesti_keeel/Valismaine_ettevete_Soomes/Pusiv_tegevuskoht_tulumaksustamisel_ja_k\(17884\)\)](https://www.vero.fi/en-US/Tax_Administration/Eesti_keeel/Valismaine_ettevete_Soomes/Pusiv_tegevuskoht_tulumaksustamisel_ja_k(17884)) (16.03.2017)

⁸⁶ Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. Maksu- ja Tolliameti koduleht.

⁸⁷ M. Helminien. Lk 92-93.

tegevuskohale omistatud kulud.⁸⁸ Ka püsivatele tegevuskohtade maksustamisel lähtutakse põhimõttest, et jaotamata kasumit tulumaksuga ei maksustata.

Kui mitteresident on resident riigis, kellega Eesti on sõlminud maksulepingu, siis kohaldatakse püsiva tegevuskoha maksustamisel maksulepingust tulenevaid maksuvähendusi- ja soodustusi. Mitteresidendi tulused, mida maksulepingus muljal ei käsitleta, võib maksulepingute järgi maksustata Eestis vaid juhul, kui selle äritegevus toimub Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Püsiva tegevuskoha kasumite määramisel võib maha arvata püsiva tegevuskoha tekkinud kulu, sealhulgas juhtimis- ja administratiivkulud, olenemata sellest, kus riigis kulu kanti. Püsiva tegevuskoha registreerimise kohustust Eesti seaduste kohaselt maksulepingu sätteid ei mõjuta. Mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu saadud kasumit ei maksustata seni, kuni vahendid on püsiva tegevuskoha kasutuses ehk kui need on püsivale tegevuskohale koheselt kättesaadavad (nt rahalised vahendid pangakontol) või investeeritud viisil, mis tagab tulu tekkimise püsivale tegevuskohale. Püsiva tegevuskoha kasutuses oleva vara tuvastamiseks peab mitteresidendist äriühing pidama piisavalt detailset arvestust, millest on võimalik välja lugeda varade suurus ning kasutamine.⁸⁹

TuMS § 53 lg 46 ütleb, et püsiva tegevuskoha maksuarvestuses lähtutakse tehingute hinna ja kulude arvutamisel üldreeglina turuhinnast. Kui mitteresidendist juriidilise isiku Eestis asuv püsiv tegevuskoht soetab peakontori poolt ostetud või omatoodetud kaupu, siis püsiva tegevuskoha kulude hinna määramiseks tuleb vahet teha püsiva tegevuskoha enda tarbeks või edasimüügiks ostetud kaupade vahel. Turuväärtuse põhimõtte kohaselt peaks püsiv tegevuskoht oma äriühingusiseste tehingute väärtuseks arvestama turuväärtuse. Kui seda ei ole tehtud, siis on Soome maksuhalduril seda maksustamise võimalik arvestada. Praktikas on aga nii, et kulude mahaarvamist rakendatakse riigiti erinevalt. Näiteks Soomes ei saa püsiv tegevuskoht arvestuslike kulusid oma tuludest maha arvestada, vaid ainult tegelikke kulusid. Samuti maksustab Soome püsiva tegevuskoha kõiki tulused, sõltumata kas tulu on teenitud Soomes või välismaal.⁹⁰

Püsiv tegevuskoht peab oma tulumaksuga maksustavava kasumieraldise deklareerima maksustamisperioodis, mil see ei kajastu enam Eestis asuva püsiva tegevuskoha arvestuses ning püsiv tegevuskoht ei saa seda ise kasutada või muul viisil sellelt tulu teenida. Kui püsiv

⁸⁸ Maksu- ja Tolliamet.

⁸⁹ Maksu- ja Tolliamet.

⁹⁰ M. Helminen. Lk 93-94.

tegevuskoht ei suuda tõendada, et kasumile vastav osa varast on püsivale tegevuskohale kättesaadav (näiteks kui mitteresidendist juriidiline isik on jaotanud dividende püsiva tegevuskoha poolt teenitud kasumi arvel või maksuarvestusest lähtub, et püsiv tegevuskoht ei ole saanud talle kuuluva vara kasutamise eest õiglast tasu), loetakse kasum väljaviiduks. Ka lõpetamise korral loetakse, püsiva tegevuskoha saadud kasum jaotatuks ning tekib tulumaksu maksmise kohustus TuMS § 53 lg 4 alusel.⁹¹

Sellises olukorras, kus tellija tasub mitteresidendi püsiva tegevuskoha kaudu osutatud kauba või teenuse eest mitteresidendi pangakontole, ning juhul kui, püsival tegevuskohal endal ei ole eraldi pangakontot avatud ning see on ühine mitteresidendilt juriidilise isiku pangakontoga, ei pruugi sellisele välisriigis asuvale pangakontole maksete tegemisel alati olla tegemist kasumi väljaviimisega püsivast tegevuskohast TuMS § 53 lg 4 mõistes. Kui kirjeldatud olukorras oleks olnud Eesti residendist äriühing, siis oleks välisriigis olevale pangakontole laekunud raha kajastatud raamatupidamises nõude või varana, mis tähendab seda, et Eesti äriühingul oleks säilinud nõue tasu osas, mida ta oleks pidanud saama tellijalt osutatud teenuse või müüdü kaupade eest. Seega, kui püsival tegevuskohal tekkis või säilis nõue tasu osas, ei loeta seda ülekannet Eestist vara väljaviimiseks selle eest muud vara vastu saamata, sest ka nõudeõigus on vara. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 66 alusel on vara isikule kuuluvate rahaliselt hinnatavate õiguste ja kohustuste kogum, kui seadusest ei tulene teisiti. Niisiis on võimalik järeldada, et välistatud ei saa olla olukord, mitteresidendil tekib püsiva tegevuskoha kaudu teenitud kasumilt tulumaksu tasumise kohustus kord majandusaastas või alles projekti lõpus.⁹²

Kui mitteresident on resident riigis, kellega Eesti on sõlminud maksulepingu, kohaldatakse püsiva tegevuskohale maksulepingutest tulenevaid soodustusi. Maksulepingute artiklis 7 näeb ette, et mitteresidendi äritegevuse tulused saab maksustada Eestis vaid juhul, kui mitteresidendi majandustegevus toimub Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu. Kui maksulepinguriigi residendil ei ole Eestis tekkinud püsivat tegevuskohta maksulepingu mõistes, siis maksustamine TuMS § 53 lg 4 alusel ei rakendu, kuna maksuleping seda ei luba. Kui maksulepingust tulevad mitteresidendile soodsamad tingimused, kui TuMS-st, siis kohaldatakse maksulepingusätteid.⁹³

⁹¹ Maksu- ja Tolliamet.

⁹² Maksu- ja Tolliamet.

⁹³ Maksu- ja Tolliamet.

Mitteresidendi püsiva tegevuskoha kaudu tehtavaid väljamakseid, mis tehakse alates 2009. aasta 1. jaanuarist saadud dividendide arvel, ei maksustata TuMS § 4 loetletud juhtudel:

1. väljamakse aluseks olev kasumiosa on saadud dividendina lepinguriigi (sh Eesti) või Šveitsi konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult (va madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing).
2. väljamakse aluseks olev kasumiosa on saadud dividendina esimeses punktis nimetatata välisriigi äriühingult (va madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ning sellelt dividendilt on tulumaks kinni peetud.
3. väljamakse aluseks olev kasumiosa on saadud dividendina esimeses punktis nimetatata välisriigi äriühingult (va madala maksumääraga territooriumil asuv äriühing) ning saadud dividendi aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud.

Eelnimetatud maksuvabastused on võimalikud vaid tingimusel, et dividendi saaja omas dividendi väljamaksmise hetkel dividendi maksjas osalust vähemalt 10%.

TuMS § 53 lg 47 kohaselt ei maksustata TuMS § 53 lõike 4 sätestatud tulumaksuga mitteresidendi püsiva tegevuskoha kaudu tehtavaid väljamakseid, mida tehakse alates 1. jaanuarist 2009 saadud TuMS § 50 lg 21 nimetatud järgmiste väljamaksete arvel: aktsia- või osakapitali või sissemakseta vähendamisel, aktsiate, osade või osamaksete või sissemaksete (edaspidi osalus) tagasiostmisel või tagastamisel või muul juhul omakapitalist tehtud väljamaksete ning makstud likvideerimisjaotise summa osa, mis ületab äriühingu omakapitali tehtud rahalisi ja mitterahalisi sissemakseid. See maksuvabastus kehtib juhul, kui saadud väljamaksete osa või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud ning tulumaksu maksmine oli seaduse või välislepingu alusel kohustuslik ja saaja omas maksjas vähemalt 10%-ist osalust. Juhul, kui nimetatud väljamakse saajaid oli mitu, kohaldatakse selle edasimaksmisel maksuvabastust saadud väljamaksete osa suhtes, mis on võrdeline väljamakse maksustatud osaga. TuMS §53 lg 4 ei käi selle kohta, kui püsiva tegevuskoha koosseisu kuuluva äriühingu üleandmisel teisele äriühingule mitterahalise sissemaksena või ühinemise, jagunemise või ümberkujundamise käigus, kui selle äriühingu kaudu jätkatakse Eestis majandustegevust. Kui äriühingu omandas mitteresidendist äriühing, siis loetakse tema püsiva tegevuskoha kasumina ka äriühingu üle andnud mitteresidendi püsivale tegevuskohale omistatud maksustamata kasumit. Juhul, kui eelpool mainitud maksuvabastuseks vajalikud kriteeriumid ei ole täidetud, siis on võimalik Eestis tekkivat maksukohustuselt maha arvata välismaalt saadud tulult välisriigis kinni peetud või tasutaud tulumaks. Maha võib arvata ainult selle osa välisriigi

tulumaksust, mille tasumine oli seaduse alusel või välislepingu alusel kohustuslik. Eestis mittemaksustatava väljamakse aluseks olevalt tulult välisriigis tulumaks Eestis tulumaksukohustust ei vähenda.⁹⁴ Sama juhtub ka, kui Eesti resident, kes maksab oma püsiva tegevuskoha kaudu tulumaksu välisriigis, on vabastatud dividendidelt makstavast tulumaksust selles osas, mille pealt ta on juba välisriigis tulumaksu tasunud (TuMS § 50 lg 1).

1.4.7.2 Püsiva tegevuskoha raamatupidamise korraldamine ja aruandluskohustus

Filiaalide kui ühte püsiva tegevuskoha alaliigi tegevust reguleerib Eestis äriseadustik (edaspidi lühendatud ÄS) oma 8. osas. Seal on öeldud, et kui välismaa äriühing tahab oma nimel Eestis püsivalt pakkuda kaupu või teenuseid, siis peab ta registreerima filiaali. Seejuures filiaal registreerimine äriregistris ei tähenda seda, et filiaali näol oleks tegemist juriidilise isikuga.

ÄS § 388 reguleerib filiaalide raamatupidamise kohustust. Seal sätestatakse, et välismaa äriühing peab filiaali kohta pidama eraldi raamatupidamist. Raamatupidamist tuleb korraldada vastavalt raamatupidamise seaduse nõuetele. Välismaa filiaali juhataja peab ühe kuu jooksul arvates äriühingu majandusaasta aruande kinnitamisest või seitsme kuu jooksul arvates majandusaasta lõppemisest esitama filiaali asukoha äriregistrile äriühing audiitorkontrolli läbinud ja kinnitatud majandusaasta aruande. Aruande esitamise nõuet ei kohaldata Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriikide äriühingutele, kelle majandusaasta aruannet ei pea asukohariigi õigusaktide kohaselt avalikustama. Eelnimetatud aruanne peab olema koostatud kooskõlas raamatupidamise seaduse § 17 lg 1 p 2 nimetatud raamatupidamistavaga. Seda nõuet ei kohaldata Euroopa Majanduspiirkonna või OECD liikmesriikide äriühingutele.

Mitteresidendist juriidiline isik võib Eestis oleva püsiva tegevuskoha raamatupidamist pidada oma asukohariigis kehtivate reeglite alusel, kui need vastavad rahvusvaheliselt tunnustatud raamatupidamisnõuetele ning võimaldavad määrata õige maksukohustuse Eestis.⁹⁵

Eestis registreeritud filiaal peab oma raamatupidamist korraldama vastavalt raamatupidamise seadusele §§ 1-12. See tähendab, et filiaal ei ole kohustatud esitama raamatupidamise seaduse alusel majandusaasta aruannet.⁹⁶

⁹⁴ Maksu- ja Tolliamet.

⁹⁵ Maksu- ja Tolliamet.

⁹⁶ H. Marrandi. Välismaa äriühingu Eesti filiaali aastaaruanne – kohustuslik või mitte? Maksu- ja Tolliamet 2014/2. Lk 32-35

MKS § 65 lg 1 alusel on maksukohustuslane kohustatud maksuhaldurile teatama kõik talle teadaolevad asjaolud, mis võivad olla olulised ja omada maksustamise seisukohast tähendust. MKS § 56 lg 2 alusel peab maksukohuslane arvestust maksustamise seisukohast tähendust omavate asjaolude kohta, annab seletusi, esitab deklaratsioone ja muid tõendeid ning säilitab neid seadusega ettenähtud tähtaja jooksul. Kui seadus sätestab tõendi kohustusliku liigi, siis saab maksukohuslane kasutada tõendamisel ainult seda liiki tõendit. MKS § 57 lg kohaselt tuleb raamatupidamis- ja maksuarvestust pidada nii, et mõistliku aja jooksu on võimalik saada ülevaadet tehingute toimumisest ning maksustamise seisukohalt olulistest asjaoludest, sealhulgas tuludest, kuludest, varast ja kohustustest. Maksuametis deklaratsioonide esitamiseks peab olema püsiv tegevuskoht Eestis registreeritud.

Soomes peab mitteresident, kellel on püsiv tegevuskoha kaudu saadud tulu, esitama deklaratsiooni Soome maksuametile. Peab ka arvestama, et Soomes on astmeline tulumaks ning resideente ja mitteresideente maksustatakse samadel alustel. Peab arvestama, et on võimalus, et mitteresidendil võib sama tulu kohta tekkida ka maksukohustus residentriigis. Sellisel juhul peaks residentriik, juhul kui riikide vahel on maksuleping, kasutama kas krediidi meetodit või vabastusmeetodit. Juhul, kui maksulepingut ei ole, ei saa välistada topeltnmaksustamist.⁹⁷

⁹⁷ M. Helminen. Lk 89-90

2. TEGEVUSKAVA MAKSUBAASI VÄHENDAMISE JA KASUMIS VÄLJAVIIMISE VÄLTIMISEKS

2.1 Digitaalne majandus

Paljud digitaalse majanduse iseloomulikud jooned, eriti need mis on seotud mobiilsusega, tekitavad rakendatava BEBS-i valguses muret - nii otsesete kui kaudsete maksude osas. Näiteks mittemateriaalse vara tähtsus digitaalse majanduse kontekstis, kombineeritult immateriaalse vara mobiilsusega, ei pruugi alluda tavapärastele senistele maksuprintsiipidele ning loob hea võimaluse vältida otseseid makse. Kasutajate liikuvus tekitab ka küsimuse, kuidas rakendada käibemaksu. Võimalus oma tegevust hallata distantstilt võrreldes oma sihtturu jurisdiktsioonist ja tekitada müüki ilma, et sul oleks vaja tööjõudu tekitab võimaluse saavutada BEPS-i olukord sellega, et killustada oma äritegevus ning vältida maksustamist. BEPS-i tegevuskava võtab seda arvesse kui digitaalse majanduse iseloomulikke jooni ja pakub välja omapoolseid lahendusi spetsiaalselt digitaalsele majandusele.⁹⁸ BEPS-i väljatöötamises osalenud riikide nimekiri on toodud lisas 1.

2.1.1 E-kaubandus

E-kaubanduse ja interneti levikut on peetud järgmiseks suureks revolutsiooniks peale teist tööstusrevolutsiooni 20. sajandi alguses. E-kaubanduse võimalused on drastiliselt muutnud äritegevust globaalselt. Enam ei ole oluline füüsiline kohalolu, et äritegevusega tegeleda. E-kaubandusega saab tegeleda virtuaalselt ning praktiliselt instantselt üle kogu maailma. See tekitab küsimuse, kus äriühingust saadud tulu maksustada. Maksustamissüsteemid on loodud algselt, et hallata füüsiliste kaupu ja nende ümberpaigutumist piiride üleselt. Globaliseerumine, e-kaubandus ja ühe enam madala maksumääraga territooriumide kasutamine on loonud ohu maksubaasile, mis ähvardab peaaegu kõiki arenenud riike. Maksusüsteemide jurisdiktsioonid keskenduvad maksubaasi määramisel territoriaalsusele ja isikute residentsusele. Samas iseloomustab e-kaubandus globaalsus, piiride puudumine klassikalises mõistes, virtuaalsus ja anonüümsus. On tekkinud rida küsimusi – kas kehtivaid norme saab kasutada reguleerimaks

⁹⁸ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD 2015. Lk 5-14

piiriüles e-kaubandus ja kas seniseid norme üldse tuleks kasutada e-kaubanduse reguleerimiseks.⁹⁹

E-kaubanduse levik on pannud proovile ka püsiva tegevuskoha mõiste selles osas, et maksukohustuse tekkimine on eeldanud füüsilist kohta, kus äritegevus toimub. Äritegevus, mis on toimunud internetis, toob endaga kaasa globaalsed ostjad. Kasumi tekkimine nõ küberruumis võib viia selleni, et seda kasumit hoitakse *off-shore* finantsasutustes. See võib viia jälitamatu maksude vältimiseni. See aga on vastuolus traditsiooniliste maksustamise põhimõtetega. Kui tulu on saadud küberruumi kasutades, on arvestuse pidamine ja fiskaalne kontroll väga raske. Küberruumi maksud võiks olla üheks lahenduseks, et saavutada mõningane fiskaalne kontroll küberruumis tehtavatele tehingutele. See aga eeldab ühist arusaama ja arusaadavaid kokkuleppeid põhimõtetes ning ka ühist arusaama sellest, kuidas neid põhimõtteid rakendada. Neid kokkuleppeid peavad sõlmima valitsused ja äriühingud omavahel, ning need eeldavad ka nende kahe poole koostööd.¹⁰⁰

E-kaubanduse levik raskendab maksustamist sellistel viisidel:

- a) Ebapiisav kasutajate kontroll tegevuskohas. On vähenenud füüsilise asukoha roll majandustegevuses, ning on ka raskem määratleda kus täpselt äritegevust on teostatud ja sellest tulenevalt ka määrata tuluallikat
- b) Internetikasutajate pea võimatu identifitseerimine. Kodulehe nimi või domeeni nimi määravad vaid ära, kes vastutab selle nime haldamise eest. See taga mitte mingit seost, kes kasutab mingit arvutit või kasutajatunnust ja ei pruugi ka teada saada, kus arvutit on kasutatud.
- c) Teabe edastamise kohustuse puudumine.¹⁰¹

Kõige keerulisem on määratleda kohta e-kaubanduses. Püsiva tegevuskoha mõiste määratlemisel on aga koha mõiste üks olulisemaid asjaolusid. Internetis tehtud tehingul ei pruudi olla kohad nagu veebiserveri asukoht; koht, kus ostja oma tehingu teeb, server, kus makse vahendatakse. Veelgi enam, paljud maksujurisdiktsioonid loodavad, et maksumaksja ise tuleb ennast nende juurde registreerima ning sellises olukorras on maksuhalduril keeruline oma õigust maksu koguda, eriti kui majandusüksus ise ennast selle maksusüsteemi osaks ei pea.

⁹⁹ V. Choudhary. Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law. International Tax Journal 2011/7. Lk 33-34

¹⁰⁰ V. Choudhary. Lk 35

¹⁰¹ V. Choudhary. Lk 37-39

Peaks olema arusaamine kas, veebileht, server, telekommunikatsioonivahend, kohalik telefoninumber jne võivad olla aluseks püsiva tegevuskoha tekkimiseks.¹⁰²

2.2 BEPS-i taust

BEPS (tõlkes maksubaasi vähenemise ja kasumi väljaviimise tõkestamine) on uus väljakutse, millega tegeleb OECD. Nimelt majandusmudelite kiire arenemise, digitaalse majanduse pealetungi ning agressiivne maksuplaneerimine on ühed põhipõhjused, miks tegeletakse tegevuskava väljatöötamisega BEPS-i raames. Tegu on rahvusvahelises maksunduses suurimate muutustega peale aastat 1986. Nimelt on üha enam peavalu valmistanud OECD liikmesriikidele tõsiasi, et aastatega on maksubaas vähenenud ning kasumit on võimalik nihutada piirkondadesse, kus äriühingutele on maksukeskkond soodsam. Oktoobris 2015 esitles OECD oma esimest versiooni meetmetest, millega võidelda mainitud olukorra vastu. Samas meetodid ja nende ellu rakendamise aeg on sõltuvalt meetodist erinev. Initsiatiivgrupp OECD-s on olnud G20 riigid, kuis seda algatust toetavad ka teised OECD liikmesriigid. BEPS-i väljatöötamise käigus liitusid ka tööga ka mitmed mitte OECD riigid ning koostöös Maailmapangaga ja ÜRO on väljatöötatud ka BEPS-i verisoon madalama sissetulekuga riikidele. BEPS-i kõige laiem eesmärk võiks olla sõnastatud järgmiselt: vältida negatiivset maksukollisiooni, mis tekib tänu aukudele, mis tulevad välja erinevate siseriiklike maksusüsteemide interaktsioonis. Enim tekitavad mured sellised juhtumid, kus kasumi tekkimist, geograafilist kohta ja majandustegevust tajutakse asetsevat erinevates riikides.¹⁰³

Ettevõtjad peaksid selles valguses ümber hindama, kuhu investeerida ning kuidas oma rahvusvahelist äritegevust koordineerida. Tõenäoline on, et maksukoormus rahvusvahelistele äriühingutele kasvab. Riigid on jõudnud seisukohale, et suured rahvusvahelised äriühingud ei maksa „õiglast osa“ riigikassa täitmisel. Nimelt ei ole korrelatsioonis äritegevuse maht ning sellelt saadav kasum. Kui varem oli OECD fookuses just luua maksusüsteeme, mis ei taksitaks kaupade ja teenuste globaalset liikumist ning pidid seda just soodustama, kuid riikide maksusüsteemid on niivõrd erinevad ning nende omavahelised mittehaakumised tekitavad arusaamatusi ettevõtjates ning nende süsteemide kuritarvitamisi. Juhitud on ka tähelepanu, et

¹⁰² V. Choudhary. Lk 38

¹⁰³ PricewaterhouseCoopers. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan.- <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/beps.html> (02.04.2017)

lisaks topeltmaksustamise ohule, tajutakse ka selliseid probleeme nagu pikale venivad piiriülesed maksuvaidlused, mittepiisavad riikidevahelised maksumenetlused.¹⁰⁴

BEPS-i tegevuskava on jaotatud 15 erinevaks meetmete paketi, kus on pakutud välja iga teema kohta sobilikud meetodid, kuidas saaks vastava teema kitsaskohti lahendada.¹⁰⁵

1. digitaalne majandus
2. hübriidsed määratluserinevuste kokkulepped
3. kontrollitud äriühingu jurisdiktsioon
4. finantsmaksed
5. kahjulikud maksuplaneerimise praktikad
6. maksulepingutest kuritarvitamine
7. püsiva tegevuskoha mõiste
8. siirdehinnad ja immateriaalne vara
9. siirdehinnad, risk ja kapital
10. siirdehinnad ja teised kõrge riskiga tehingud
11. informatsioon ja selle kogumine
12. agressiivse maksuplaneerimise avalikustamine
13. siirdehindade dokumenteerimine
14. vaidluste lahendamise mehhanismid
15. mitmepoolsed abinõud

Thomson Reuters on teinud oma klientide hulgas 2016. aastal küsitluse BEPS-i tegevuskavade kohta ning palunud tagasisidet. Sellest selgus, et Euroopas asuvatest äriühingutest 75% aktiivselt valmistuvad ette BEPS-i meetmete jõustumiseks. Enim muutust kaasatoovaks valdkonnaks peetakse siirdehindadega seonduvat.¹⁰⁶

2.3 BEPS ja maksulepingud

Novembris 2016 avaldas OECD konventsiooni (*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty-Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting*) teksti. Lisaks on selles avalduses ka selgitused, millised lähenemisviisid on vastu võetud ning kuidas BEPS-i artiklid

¹⁰⁴ PricewaterhouseCoopers.

¹⁰⁵ PricewaterhouseCoopers.

¹⁰⁶ Thomson Reuters. Meet your BEPS obligations. Exceed expectations. <https://tax.thomsonreuters.com/BEPS/survey-report-2016/> (28.04.2017)

mõjutavad maksulepinguid. Selle konventsiooni väljatöötamises osalesid üle saja erineva riigi. Konventsiooni eesmärk on rakendada BEPS-i tegevuskavast tulenevaid meetmeid maksulepingutesse. Selles sisalduvad miinimumstandardid, mida riigid konventsioonile alla kirjutades, peavad rakendama. Konventsioon lubab kasutada kõiki BEPS-i tegevuskavas väljatöötatud meetmeid ja riigid võivad valida endale sobiva alternatiivi tegevuskavast, kui on võimalus valida. Konventsioon sisaldab endas artikleid püsiva tegevuskoha, maksulepingute kuritarvitamise, maksuvaidluste lahendamise ja hübriidsete määratluserinevuste kohta. Konventsioonist tulenevaid meetmeid saab maksulepingutele rakendada, kui mõlemad lepinguosalisel riigid on konventsioonile allakirjutanud ja selle ratifitseerinud. Konventsioon ei eelda ühegi siseriikliku seaduse muutmist. Konventsioon töötati välja selleks, et BEPS-i tegevuskavas väljatöötatud kavatsused saaksid ka kajastatud OECD mudelmaksulepingutes. See näeb ette ka juba kehtivate maksulepingute muutmist. Praktikas see tähendaks seda, et konventsiooni ratifitseerimine tähendab seni kehtinud maksulepingule lisa. BEPS-i tegevuskava on ülesehitatud nii, et on miinimumstandardid ning on ka soovituslikud parimad praktikad, kuid need ei ole kohustuslikud.¹⁰⁷ Kolm kohustuslikku miinimumstandardit on maksulepingute preambula, maksulepingute kuritarvitamine ja maksuvaidluste lahendamine. Peale konventsiooni ratifitseerimist saavad riigid ise valida milliseid meetmed nad omavahelistesse maksulepingutesse sisse panevad. Ennustatakse, et see võib viia selleni, et umbes 2000 või 3000 hetkel kehtivat riikidevahelist maksulepingut muudetakse.¹⁰⁸

Pidulik konventsiooni allakirjutamine on planeeritud Pariisis juunis 2017.¹⁰⁹

2.3.1 Püsiva tegevuskoha mõiste kaasajastamine

OECD ja BEPS-i tegevuskava raames on hakatud välja töötama kaasaegsemat definitsiooni püsivale tegevuskohale, et vältida teatud maksudest kõrvalehoidmise strateegiaid, mis kasutavad hetkel kehtiva püsiva tegevuskoha definitsiooni ärakasutamist. Näiteks sellised kokkulepped, kus maksumaksja asendab tüdarettevõtte, kes tavaliselt tegutseb kui edasimüüjana hoopis sõltumatu komisjonäriaga, mis päädib sellega, et kasum viiakse sellest riigist välja, kus tehing toimus. Muudatused püsiva tegevuskoha mõistes on olulised, et vältida ärakasutamist

¹⁰⁷ BEPS action 15: Final text of multilateral instrument released. Deloitte. International Tax. 30.11.2016 - <https://www2.deloitte.com/ie/en/pages/tax/articles/beps-action-15.html> (28.04.2017)

¹⁰⁸ G. Wardell-Johnson. „New OECD convention affects thousands of tax treaties. 28.11.2016. - <https://home.kpmg.com/au/en/home/insights/2016/11/oecd-convention-tax-treaties-28-november-2016.html> (28.04.2017)

¹⁰⁹ G. Wardell-Johnson.

nendes erandlikes olukordades, mida hetkel näeb ette OECD mudelleping artiklis 5 lõikes 4. Muudatus selles lõikes on oluline ka digitaliseerivas maailmas. Seega, et maksubaasi kahenemise ja kasumi ümber paigutamise tegevuskava raames on vaja muuta püsiva tegevuskoha definitsiooni.¹¹⁰ Olgu siinkohal öeldud, et Euroopa Liidu tasemel on vastu võetud direktiiv 2011/16/EL, 15. veebruar 2011 ja direktiiv 2016/881, 25. mai 2016, millega muudetakse esimesena mainitud direktiivi. Eestis on Maksualase teabevahetuse seadus.

2.3.2 Taastada maksustamine päritoluriigita tulule

Need skeemid, mis kunstlikult viivad kasumid nendesse asukohtadesse, kus kasum on maksustatud soodsamalt või üldse mitte, kuuluvad just tegevuskavasse, mis BEPS-i raames on väljatöötatud. Samal ajal kui BEPS-i rakendamine suurendab läbipaistvust maksumaksjate, maksuhaldurite ja erinevate riikide maksuhaldurite vahel. Riskide määratlemine ja hindamine maksuhalduri poolt muutub tõhusamaks, sest meetmete hulgas on ka näiteks kohustus avalikustada agressiivne maksude planeerimine ning ühtlustada siirdehindade dokumenteerimise nõuded, koos sellega, et ka iga riik hakkab esitama standardiseeritud raporti oma tegevustest. Sellised tegevused juba näitavad mõju suurenenud läbipaistvusele ja teistele BEPS-is ettenähtud väljunditele, mis puudutavad maksude planeerimist ja struktureerimist rahvusvaheliste äriühingutele. BEPS-i kõikehõlmav tegevuskava peaks tagama selle, et kui seda maksustamise koht oleks seal, kus toimub ka majandustegevus. See tähendab seda, et BEPS-i küsimustega tegeletakse selles jurisdiktsioonis, kus on äriühingu turg ning seal, kus on tegelik kasusaaja, selle eesmärgiga, et lõpetata selline nähtus nagu päritoluriigita tulu. Turu jurisdiktsiooni teema peaks olema suunatud sellele, et vältida maksulepingute ärakasutamist (tegevuskava 6) ning samuti, et ei oleks võimalik kunstlikult vältida püsiva tegevuskoha tekkimist (tegevuskava 7). Tegelik kasusaaja jurisdiktsioon peaks lähtuma sellest, et tugevdada kontrolli reeglitele, mis reguleerivad välismaiste äriühingute tegevust. Nii turupõhised kui ka residentsuse põhised BEPS-i tegevused on suunatud sellele, et

- a. likvideerida situatsioone, kus maksutulu baas on likvideeritud intresside mahaarvamise tulemusena või finantsmaksete tulemusena (tegevuskava 4)
- b. kahjulike maksupraktikatega võitlemist (tegevuskava 5)

¹¹⁰ Discussion Draft on Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment. - <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-discussion-draft-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf> (22.02.2017)

c. tagada, et siirdehinnad lähtuksid turuväärtuse printsiibist (tegevuskava 8-10).¹¹¹

Kuigi kõik tegevuskavad, mida BEPS välja pakub, omab mõju digitaalsele majandusele, siis leotakse, et eelkõige mõjutavad digitaalse majandust tegevuskavad 3, mis puudutab välismaiste äriühingute tegevust, samuti tegevuskava 7, mis käsitleb püsiva tegevuskoha tekkimise vältimist ning tegevuskavad 8-10, mis siis peaksid tagama, et siirdehindadel lähtutaks turuväärtusest.

Tegevuskavas 3 on väljatoodud, et tulu digitaalsetest kaupadest ja teenustest võivad olla eriliselt mobiilsed ning tänu sellele omavad immateriaalset dimensiooni. Tegevuskava 7 mainib, et seni on osa tegevusi käsitletud kui abistavaid või ettevalmistavaid, mis ei too endaga kaasa püsiva tegevuskoha tekkimist, kuid just sellise iseloomuga tegevused võivad olla digitaalses majanduses olulised ning luua äriühingule väärtust. Tuleb teha kindlaks, et milliste tingimuste järgi saab hinnata, et abistav või ettevalmistav tegevus omab põhitegevuse jooni. Teiseks tuleb ka kaaluda, kuidas muuta püsiva tegevuskoha definitsiooni selliselt, et saada head lahendused olukordadele, kus kunstlikult välditakse püsiva tegevuskoha tekkimist sellega, et näiteks kui kauba või teenuse müük toimub iseseisvate agentide kaudu ja mida ei ole saanud senini omistada ematettevõtte tegevuseks ning selle püsivaks tegevuskohaks. Tegevuskava punktid 8-10 märgivad ära, et osad digitaalses majanduses tegutsevad äriühingud on suuresti ülesehitatud immateriaalsele varale ning sellest saadavale tulule. Täheldatud on seda, et need immateriaalsed varad on tihti viidud nendesse paikadesse, kus maksukeskkond on soodsam, kusjuures tegelik majandustegevus selles paigas ei toimu. BEPS-i väljatöötamisel tegeleti ka selle probleemiga, kus rahvusvahelised äriühingud on oma võrgustiku nii laiaks ajanud erinevate riikide vahel, et rakse on välja tuua ühte kohta, kus toimub tootmine või mõni muu väärtust lisav tegevus. Seetõttu on vajadus sellejärele, et oleks küllaltki lihtne ja arusaadav raamistik, siirdehindade meetoditest, samuti ka kasumi jaotustest globaalse väärtusahela kontekstis.¹¹²

2.3.3 Turupõhine jurisdiktsioon

See hõlmab endas nii maksulepingu ärakasutamist, kui ka püsiva tegevuskoha tekkimise kunstlikku vältimist. 2015. aastal on OECD väljapakkunud mõned reeglid, mis aitavad vältida maksulepingute kuritarvitamist. Need reeglid kehtestavad miinimumnõuded, mis näiteks internetipoodidele, kus nad peavad määratlema, kus on nende tegevus ja tulusaamise koht, mitte

¹¹¹ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 86-87

¹¹² OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 142-148

et nad ei saaks võrgustumise tulemusena ise valida, kuhu nad oma kasumi kannavad. Reeglites on ka kirjas, kuidas vältida struktuure, mis aitavad lahendada topeltresidentide küsimust, kus äriühing vastavalt sobivale asukohale, saab kasutada maksulepingutes esinevat võimalust vältida makse mõlemas residentriigis. Need reeglid on suunatud nendele juhtudele, kus topeltmaksustamist on maksulepingutes püütud vältida välistavate meetodite kaudu. OECD nendib, et tuleviks on vaja teemaga selgepiirilisemalt tegeleda, et saavutada järjepidevad mudelid, mis võiksid aidata välja töötada neid miinimumnõudeid takistamaks maksulepingutes kuritarvitamist. Nendel juhtudel, kus maksulepingu rakendamine võiks viia topelt mittemaksustamiseni, on oluline, et maksustada kasumit saaks eelkõige see riik, kus äriühingu turg asub ning ei ole oluline, kas äriühing tegutseb seal püsiva tegevuskohana või mitte. OECD hinnangul on oluline hoopis aru saada, kas äriühing kasutab mingisuguseid meetodeid, et oma kasumit ära hoida, näiteks kasumit vähendavaid ülekandeid oma teistesse äriühingutesse. Kui tuleb välja, et äriühing on neid ülekandeid teinud ning sellega seoses vältinud kasumi tekkimist turu asukohariigis, siis peaks olema riigil siiski õigus seda tulu maksustada, vaatamata sellele, kas maksulepingus on selle kohta piirang.¹¹³

Maksulepingutest tulenev püsiva tegevuskoha definitsioon võib samuti riigi õigust piirata kasumi maksustamist mitteresidentidest äriühingutele hoolimata, et välismaine äriühing on antud riigis turg. Tegevuskava keskendubki nüüd sellele, kuidas vältida seda olukorda, kui äriühing ise väldib saamaks püsivaks tegevuskohaks tänu nendele eranditele, mis on välja toodud OECD mudellepingutes. Tegevuskava võtab arvesse ka need karakteristikud, mis iseloomustavad digitaalset majandust ja püsiva tegevuskoha mõiste muutumist seoses digitaalse majanduse kiire arenguga. Üks probleemsemaid kohti on olnud selles, et kui müüakse kaupu või teenused iseseisva agendi kaudu. Tihtilugu peaks aga see müük olema omistatud hoopis äriühingule endale, niisamuti kasum, mida siis sihtturu riik saaks maksustada. Näiteks kui välismaine internetipood, kasutab agendi, et oma tooteid ja teenused interneti kaudu müüa. Kui on siiski tegemist rutiinsete müügiedendamisega ning hoolimata sellest, et müügiedendaja ise ei pruugi ühtegi lepingut klientidega sõlmida, siis ikkagi peaks lugema, et selline tegevus, olgugi, et abistav, siiski on oluline osa ning seda loetakse püsivaks tegevuskohaks. Uueks sihiks on ka võetud see, et kui oluline osa äriühingu majandustegevusest toimub ühes kindlas kohas, siis äriühing ei tohiks saada kasutada maksulepingus ettenähtud erandeid, mis tuudutavad püsiva tegevuskoha tekkimist. Sellepärast on kokkulepitud, et muudetakse mudellepingu artiklit 5 niimoodi, et piirata võimalust kasutada abistava ja ettevalmistava tegevuse liiga laia

¹¹³ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 87-88

tõlgendamist. Lisaks on maksustamisel väljakutsed BEPS-i raames seotud sellega, et sihtturu riigil on limiteeritud võimalused tulu maksustada, kuna on olemas meetodid, mis kas vähendavad või sootuks kaotavad maksustatava tulu saajal või siis tegelikul kasusaajal. Üheks äriühingute poolt kasutatavaks skeemiks oma tegevuse niivõrd laiali killustamine seotud äriühingute vahel, et saada kasutada püsiva tegevuskoha tekkimist erandite ära kasutamises. Sellega seoses püütakse leida lahendusi, et seda killustatust ei saaks enam erandina kasutada digitaalses majanduses ja nõnda vältida püsiva tegevuskoha tekkimist ja sellega seoses maksude maksmist sellele riigile, kus on sihtturg või äriühingu oluline majandustegevus. Näiteks kasvõi laohoone, mida tüüpiliselt ei loeta eraldi püsivaks tegevuskohaks, kuna on vaid abistava iseloomuga, aga seamas kui see on ühe internetipoe laohoone, siis on arusaam sellest, et tegu ei ole enam pelgalt vaid abistava üksusega, vaid tegelikult olulise kohaga äriühingu muude tegevuste seas. Mõned riigid on samas avaldanud arvamust, et ei tuleks muuta mudellepingu artikli 5 neid punkte, mis teevad püsivale tegevuskoha tekkimisele erandid, kui on tegemist abistava või ettevalmistava tegevusega. Need riigid põhjendavad seda sellega, et kui nad on suutnud ära tuvastada, selle et äriühing spetsiaalselt killustab oma tegevust, et vältida püsiva tegevuskoha teket, siis nad sellele ka viitavad ning leovad püsiva tegevuskoha siiski tekkinuks.¹¹⁴

Osad meetmed, mis OECD tegevuskavas on kirjeldatud on suunatud mõlemale teemale, nii turu jurisdiktsioonile kui ka emettevõtte jurisdiktsioonile.

2.3.4 Hübriidsete määratluserinevuste likvideerimine

Hübriidsete määratluserinevuste kasutamist saab rakendada juhtudel, kui maksulepingute järgi tahetakse vältida topelmaksustamist.¹¹⁵ See võib viia selleni, et sama maksubaasi võib kaks korda tulumaksust vabastada.¹¹⁶ Näiteks kui ühele kulutusele erinevates jurisdiktsioonides taotletakse mõlemalt maksuvähendust või näiteks kasutatakse valesti maksude ettemaksu erinevates maksurežiimides.¹¹⁷ Tüüpiliselt tekib hübriidseid määratluserinevusi järgmistel juhtudel:

¹¹⁴ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 9-11, 88

¹¹⁵ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. 89

¹¹⁶ E. Wright. Hybrid mismatch. TAXAdviser. Juuni, 2016 - <http://www.taxadvisermagazine.com/article/hybrid-mismatch> (01.04.2017)

¹¹⁷ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD 2015.

- a. Hübriidsed instrumendid – kui erinevates jurisdiktsioonides sama finantsinstrumenti kajastatakse erinevalt. Näiteks ühes riigis võib olla tegu laenukapitaliga ja teises riigis tuleks seda kajastada laenuna.
- b. Hübriidsed tehingud – erinevaid tehinguid on erinevates jurisdiktsioonides erinevalt määratletud.
- c. Hübriidsed äriühingud – äriühing võib olla ühes riigis maksukohustuslane ja teises riigis mitte.
- d. Äriühingud, kellel on püsivad tegevuskohad väljaspool oma jurisdiktsiooni. Määratluserinevus võib tekkida, kui püsivas tegevuskohas kas siis sellepärast, et emaettevõtte ja püsiva tegevuskoha omavahelised maksed ei ole maksustatud või siis kui püsiva tegevuskoha asukohariigis ei ole püsiva tegevuskoha maksed emaettevõttele maksustanud ning ka emaettevõtte riik ei ole seda vastavalt maksustanud
- e. Kahe residentsusega äriühingud – määratluserinevused tulenevad, just kahekordsed maksuvähendused sama kulu kohta, kui äriühing on maksukohustuslane kahes erinevas riigis või tal on püsiv tegevuskoht enda jurisdiktsioonist väljapoole.¹¹⁸

2.3.5 Maksubaasi vähendamine intresside ja teiste finantsmaksete kaudu

Innovatsioon, mis on digitaalses majanduses võtmerollis nõuab pidevaid finantseeringuid. Paljud suured ja edukad äriühingud digitaalses majanduses on rahaliselt üsna hästi toimetulevad ning finantseerivad uusi algatusi ja *start-up*-e või siis investeerivad oma kontserniäriühingutesse. Sageli on ka nii, et need kasvuettevõtted asutatakse madala maksumääraga riikidesse. Omavaheliste tehingute kaudu saab investor oma maksubaasi suhteliselt lihtsasti seetõttu kontrollida. Sellise finantseerimistegevuse tõttu ei pruugi äriühing saada kasumit selles riigis või piirkonnas, kus tegelik majandustegevus toimub. Ühe variandina sellise tegevusega võitlemiseks nähakse selles, et võidakse hakata võrdlema intresse – neid intressimäärasid, mis on ettemääratud kolmandate osapooltega ning neid intressimäärasid mis on seotud äriühingute vahel. Ning võimalusena nähakse ka võimalikku maksimaalset intressi, millega on võimalik maksubaasi vähendada. Iga riik võiks valida ise millist maksimaalset intressimäära ta aktsepteerib maksubaasi vähendamiseks. Soovituslik jääb vahemikku kuskil 10%-30%. Veel ühe võimalusena nähakse, kui fikseeritud intressimäärad ei toimi, et saadakse neto intresside suhe ärikasumisse. Ja võimalus on ka veel vaadata omakapitali suhet koguvarasse. Kui on näha, et näiteks grupisiseste laenudel on intresside suhe ärikasumisse

¹¹⁸ E. Wright.

kõrgem, siis see võib näidata maksubaasi manipuleerimist. OECD on siin jätnud üsna vabad käed, kuidas riigid vastava eesmärgi saavutavad, sest riskid riigiti võivad olla erinevad.¹¹⁹

2.3.5.1 Eesti TuMS muutmise eelnõu seoses grupisiseste laenudega

Hetkel on plaanis muuta TuMS. Seaduse muutmisel on eesmäärke kaks – motiveerida regulaarselt maksuma dividende ning kehtestada kontsernisesteste laenudele panditulumaks. Kui eelmainitud punktis on kirjeldatud, kuidas maksubaasi vähendatakse intressidega, sest mujal levinud tulumaksusüsteemides, kus maksustatakse kasumit, siis intressid vähendavad kasumit. Eestis, kus kasumit ei maksustata, toetudes eelnõu seletuskirjale, on Eestis arvestatav praktika, kus selle asemel, et kasum dividendidena jagatakse laenatakse vabad vahendid madalate intressidega ning pikkade tagasimakse tähtaegadega. Seadusemuudatuse eesmärk oleks propageerida stabiilset dividendipoliitikat, premeerides neid madalama tulumaksumääraga.¹²⁰ See on üks näide kuidas Eestis BEPS-i tegevuskava elluviiakse. Antud magistritöö teema ei ole lähemalt uurida, kuidas eelpool mainitud seadusemuudatus ettevõtluskeskkonda või maksude laekumist mõjutaksid, pigem on see toodud näitena, et probleemi tajutakse.

2.3.6 Kahjulike maksupraktikatega võitlemine

Digitaalse majanduse äriühingutele loob väärtuse sageli immateriaalne vara. Immateriaalne vara ning immateriaalse varaga tehtud tehingutest saadud tulu on definitsiooni järgi geograafiliselt mobiilne. Viimase aastakümne jooksul on mitmed OECD liikmesriigid ning ka mitte OECD riigid proovinud rakendada meetmeid ning sõlmida maksulepingud, kus on reguleeritud immateriaalsest varast saadud tulu ning võimalike maksude vähendamise immateriaalselt varalt saadud tulule. On leitud, et parim viis seda olukorda reguleerida on selline, kus maksusoodustus või vähendus saab kasutada ainult selles riigis, kus on immateriaalne vara kas väljatöötatud, arendatud või sellele on tehtud kulutusi.¹²¹

2.3.6.1 Siirdehindade vastavusse viimine väärtuse loomisega

Kokkuvõtlikult võib öelda, et üldine eesmärk on siirdehindade puhul see, et rahvusvaheliste äriühingute puhul peaks tulu olema seal kajastatud, kus seda on oma majandusliku tegevuse

¹¹⁹ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 89-90

¹²⁰ Äriühingute regulaarsete kasumijaotiste maksustamine ja kasumi laenudena väljaviimise piiramine. Memorandum. - <http://eelvoud.valitsus.ee/main#8fnV3DWR> (12.04.2017). Lk 1-3

¹²¹ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 90

käigus tekitatud. See tähendab seda, et tuleb keskenduda kaasnevatele teemadele nagu näiteks tulude siirded immateriaalse vara, sealhulgas raskesti hinnatava immateriaalse vara kasutamine ja kulude omavaheline jaotamine; arusaamine tegelikest tehingutest ja äririskide jaotumisest; ja globaalsetest väärtusahelatest ja tehinguliste tulude jaotamise meetoditest.¹²²

Üks võimalustest, kuidas maksukohustust vähendada on selline, et kajastada immateriaalne vara ja selle kasutamisest saadud tulu soodsas maksukeskkonnas jurisdiktsioonis. Sõltuvalt kohalikust seadusandlusest tehingud immateriaalse varaga ja õigustega, mis ei ole turuväärtuses võivad tekitada olukorra, kus kulude jaotus või maksude struktuur ei vasta enam sellele nõudele, mis ütleb, et maksusoodustusi immateriaalse varaga tehingutele saab rakendada seal, kus on immateriaalse vara väljatöötamise koht. Turuhinna meetodi valesti rakendamine võib olla põhjustatud järgmistest asjaoludest – ebavõrdne juurdepääs infole, et määrata varale õiglane hind (maksuhaldur vs maksumaksja), mõned kokkulepped on sõlmitud, et peita tehinguid, mis on tehtud, ilma et selle eest makstaks makse.¹²³

On olemas üldine ja avar reegel, mis aitab siirdehindadest aru saada. Nimelt peavad olema seotud osapoolte vahel toimunud tehingud samas väärtuses, kui mitteseotud osapoolte vahel. Selline käsitlus aitab mõista, kas tehingud immateriaalse varaga ei ole tehtud selleks, et kasumit viia soodsamasse keskkonda. Teine oluline moment on siin selles, et see äriühing, kes tegeleb vara säilitamise ja arendamisega, või kannab varaga seotud riske, peab saama ka varalt saadud tulu. OECD on ka toonud välja meetodi, mille järgi võiks hinnata tehingu väärtust juhul, kui et ole teada sarnase tehingu väärtust või võrreldavat objekti. Sellisel juhul võib arvestada väärtuse määramisel tehingu järgselt saadud kasumit, mis seoses selle varaga on teenitud. Selline lähenemine peaks ka pooled – maksumaksja ja maksuhaldur – informatsiooni saamise osas võrdsemaks muutma.¹²⁴

OECD poolt uuesti üle vaadatud juhend kulude jagamise kohta tagab selle, et kulude jagamise kokkulepped on vajadusest lähtuvalt analüüsitud, tulemus on selline, mis vastab sellele, et kulud on kajastatud seal, kuis ka väärtus on loodud. Eriti puudutab see seda, et tagada sama juhendi alusel tegutsemist ka immateriaalse vara väärtuse määramisel, sealhulgas ka raskesti hinnatavaid varasid. Juhend aitab ka määrata väärtust teistele tehingutele ja kokkulepetele.¹²⁵

¹²² OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 90-91

¹²³ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 90

¹²⁴ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 90

¹²⁵ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 90

Juhtub tihti, et lepingu järgi viiakse äririsk sinna rahvusvahelisel äriühingul sinna piirkonda, kus on ka madalad maksumäärad. See võib muidugi tähendada ka seda, et kui sinna jõuavad lõpuks ka tulud, siis oleks riski kandmine vastavuses tuludega. Võib paista nii, nagu teistes riikides tegutsevad grupiäriühingud ei tegele piisavalt väärtusliku tegevusega, sest neil ei ole mingit riski. Tegelikult, on aga väljatöötatud aga juhend, mis aitab kindlaks teha, kas osapool tõest ei tegele väärtuse loomises nii otseselt ning tal puudub finantsiline võimekus oma riske kanda või on lihtsalt tehinguga läinud riskide kandmine üle. Koos teiste siirdehindasid puudutavate juhenditega tuleb hinnata, kus luuakse väärtust ning vältida olukorda, kus kasum ei kajastus seal, kus ei panustata väärtuse loomisesse. Arusaamine, kus majanduslikult riskid võiksid asuda seoses äriühingu tegutsemisvaldkonnaga, annab hea indikaatori, et õiglaselt hinnata tulude ja kulude jaotust.¹²⁶

2.3.6.2 Globaalne väärtusahel ja tehingute pealt saadava tulu jaotamine

Sellel perioodil, kui sõnastati turuväärtuse printsiip, siis oli rahvusvahelistel äriühingutel erinevates riikides iseseisvalt tegutsevad tootmisüksused, mis igaüks peegeldas grupi tegevust kui tervikut. See oli aeg, kus infot vahetati aeglasemalt, ei olnud vabakaubandusleppeid, kaupade transport oli kallim. Tänu telekommunikatsiooni tehnoloogia arengule on tollivaluutarbarjäärid ületatud ning on mindud üle digitaalsete kaupadele ja teenusetele. See on ka kaasa toonud selle, et globaalne äriühing oma harudega on muutunud rohkem killustunuks ning vaid kõik osad kokku liidetuna moodustuvad ühtse tervikliku grupi. Selline areng on muutnud rahvusvahelise kontserni juriidilise struktuuri vähemtähtsaks ning rõhuasetuse pannud majanduslikule kontseptsioonile ning vajadusele analüüsida väärtusahelat ning tehingute pealt saadava tulu jaotamist. Selline lähenemine näitab tihedaid seoseid äritegevuse sooritamise ning väärtuse loomise vahel. Selles olukorras aga tuleb igat juhtumit erinevalt käsitleda, sest tihti ei saa järgida mudelit või sarnaseid juhtumeid.¹²⁷

2.3.7 Tegelik kasusaaja jurisdiktsioon

Üks murekohtades on situatsioon, kus emaettevõtte loob välismaale enda poolt kontrollitud äriühingu (CFC – *controlled foreign company*), mis ei ole maksresident. Kuigi selle probleemiga tegelemiseks on tehtud üleskutse, siis sellest hoolimata ei ole OECD hinnangul sellega piisavalt tegeletud. Selle teema aktuaalsus seisneb just digitaalsest majandusest teenitud

¹²⁶ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 90

¹²⁷ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 91

tulu, mis on mobiilse iseloomuga. Kuigi riigid mõistavad välismaise kontrolli all oleva äriühingu mõistet erinevalt ning regulatsioon on erinev, siis digitaalne kaupade ja teenuste pakkuja võib osutada välismaise kontrolli all olevaks äriühinguks, mille puhuks riik maksustamist ette ei näegi, puuduliku regulatsiooni tõttu. Tihti võib sellel äriühingul ka puududa oluline majandustegevus. Seni on ettepanek olnud, et neid kontrollitud äriühingu tulusid saab maksustada tegeliku kasusaaja riik, sest tegevust saab omistada nõuemaettevõttele.¹²⁸

2.3.8 Maksuvaidluste lahendamise mehhanismid

Antud tegevuskava (tegevuskava 14) ei ole küll osa digitaalse majanduse valdkonnast, kuid autor peab seda siiski oluliseks välja tuua. Nimelt ühe punktina BEPS-i tegevuskavast moodustab hindamine, kuidas on maksulepingu liikmesriik taganud õigusliku ja administratiivse raamistiku, kaasaarvatud vastastikuse kokkuleppe protseduuri (maksulepingutes artikkel 25) praktilise rakendamise. Tuleb hinnata nelja põhilist kategooriat: maksuvaidluste vältimine, vastastikuse kokkuleppe protseduuri kättesaadavus, resolutsioonid vastastikuse kokkuleppe protseduurides ja nende protseduuride rakendamise kokkulepped. Nimelt peab hakkama Eesti saatma perioodilisi aruandeid, kus ta hindab oma tegevust vastastikuse kokkuleppe protseduuride kasutamise kohta. Nimelt on BEPS-i kontekstis ka oluline, et maksumaksjale oleks ärikeskkond selge ja etteaimatav. Selletõttu ongi tegevuskavasse sisse toodud punkt, mis peaks aitama parematele maksuvaidluste lahendamise mehhanismidele. Nimelt on esinenud juhtumeid, kus maksulepingutega seotud küsimusi ei võeta arutamisele, kuigi maksulepingu artiklis 25 on selline võimalus olemas. Sellele vastuseks on ka osad riigid jõudnud järeldusele, et parimaks võimaluseks osade maksulepingute pinnalt kerkinud vaidluste lahendamiseks oleks hoopis suunata asi spetsiaalsesse arbitraažikohtusse. Antud tegevuskava eesmärk on tagada seda, et maksumaksja saaks vastutavalt ametiasutuselt vastuse, kui tal on küsimus või kahtlus, et maksulepingust rakendamise üle.¹²⁹

Kuna BEPS-i tegevuskava eesmärk ei ole kunagi olnud suurendada topeltnmaksustamise võimalust ning on proovinud suurendada läbipaistvust ning arusaadavust äriühingutele. Seetõttu on leitud, et üks olulisemaid punkte BEPS-i rakendamisel on maksuvaidluste

¹²⁸ OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1. Lk 93

¹²⁹ OECD. BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms. Peer Review Documents. 10.2016. Lk 5-8

efektiivsem lahendamine, st BEPS-i tegevuskava punkt 14.¹³⁰ See, aga tähendab seda, et küsimuste ning probleemide korral, tuleb vastutavatel asutustel hakata pidama kiireid menetlusi, et leida konsensus, mitte ainult residentsuse kohta. Ilmselt e-residentsuse projekti edenedes hakkab ka Eestil tekkima vajadus üha enam kasutada maksulepingu artiklis 25 ettenähtud võimalusi. Kui joonistuvad välja tüüp lahendused, siis võiks kaaluda nende reguleerimist kahepoolsete maksulepingutega.

2.4 Kuhu oleme jõudnud e-residentide programmiga?

Tänase päeva seisuga on meil 18 329 e-residenti. E-residendid on asutanud Eestis märtsi 2017 seisuga 1487 äriühingut. Eestis on 2913 äriühingut, mille omanikud on e-residendid. Kaks kõige populaarsemat tegevusala, millega e-residentide poolt juhitud äriühingud tegelevad on äri- ja muu juhtimisalane nõustamine ja programmeerimine. Järgnevalt toob autor välja need riigid, kus on avaldusi kõige rohkem e-residendiks saamiseks (üle tuhande):¹³¹

1. Soome, 2914 avaldust
2. Venemaa, 1452 avaldust
3. Ameerika Ühendriigid, 1123 avaldust
4. Ukraina, 1105 avaldust
5. Ühendkuningriigid, 1019 avaldust

Soomes ei käsitleta e-residendi poolt Eestis asutatud äriühingut Soome residentina. Soome käitleb Eestis äriühinguid mitteresidentidena. Kuid sagedased on juhtumid, kus Eesti äriühingu on loonud Soome kodanik või nüüd siis Soome kodanikust Eesti e-resident. Sellisel juhul maksustab Soome tulu, mis on teenitud püsiva tegevuskoha kaudu Soomes. Eesti ja Soome vahel on maksuleping olemas ning topeltmaksustamist kartma ei pea.¹³²

Venemaaga on asi keerulisem, sest maksuleping on ettevalmistamisel ning kinnitamata.¹³³ Venemaa loeb oma maksuresidentideks neid ühinguid, kelle juhatus asub Venemaal.¹³⁴ Mis tähendab seda, et Venemaa kodaniku poolt asutatud Eesti äriühing on topeltresidentidega,

¹³⁰ OECD. Frequently Asked Questions. <http://www.oecd.org/ctp/beps-frequentlyaskedquestions.htm> (28.04.2017)

¹³¹ E-residentide statistika. - <https://app.cyfe.com/dashboards/195223/5587fe4e52036102283711615553> (30.04.2017)

¹³² Vt ptk 1.

¹³³ Rahandusministeerium. Vt viide 42

¹³⁴ PricewaterhouseCoopers. Russian Federation. Corporate – corporate residence. - <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Russian-Federation-Corporate-Corporate-residence> (29.04.2017)

juhul kui seda juhitakse välismaalt. Kui aga e-residendi äriühingut juhitakse Eestist, siis tekib Venemaale püsiv tegevuskoht ning Venemaa maksustab tulu, mis on Venemaal teenitud.

Ameerika Ühendriigid loevad residentideks neid äriühinguid, kes on asutatud Ameerika Ühendriikide seaduse alusel¹³⁵, seega Ameerika kodaniku poolt asutatud Eesti äriühing ei saa olema Ameerikas maksuresident. Eesti ja Ameerika Ühendriikide vahel on olemas kehtiv maksuleping.

Ukraina ja Eesti vahel on olemas kehtiv maksuleping ning Ukraina ei loe enda residentideks neid äriühinguid, kes ei ole asutatud Ukraina seaduste alusel.¹³⁶

Suurbritanniaga on Eesti olemas maksuleping. Samas loeb Suurbritannia enda maksuresidentideks neid välismaiseid äriühinguid, kelle kõrgeim juhtimiskeskus asub Suurbritannias.¹³⁷ Maksuleping Eesti ja Suurbritannia vahel ütleb, et kui isik on mõlema riigi resident, siis püüavad kompetentsed ametivõimud seda küsimust lahendada vastastikuse kokkuleppe teel. Kui kokkulepet ei saavutata, siis ei saa isik arvestada maksulepingus ettenähtud soodustustega.¹³⁸

Nagu on näha, siis on eelkõige problemaatiline olukord, kus residentsuse määratlemisel ei lähtuta niivõrd asutamiskoha teooriale vaid just juhtimiskoha teooriale. Kui see panna BEPS-i konteksti, siis ka OECD on teinud ettepaneku muuta residentsust puudutava sätte maksulepingus nii, et residentsus tekiks selles riigis, kui toimub äriühingu tegelik juhtimine ja väärtuse loomine (see võib veel olla kolmas riik) ja need kokkulepped peaksid siis toimuma iga korral eraldi ning individuaalselt. Kui riigid ei saavuta kokkulepet, siis ei ole äriühingul õigus saada mahaarvamisi ega välistusi, väljaarvatud selles ulatuses, milles kokkulepe saavutati. Kuna meie maksulepingutes on residentsuse küsimuses olemas kokkuleppemenetlus, siis võib ainult arvata, kui suureks läheb administratiivkoormus, kui kõiki residentsuse küsimusi peaks lahendama *case by case* ning seda just olukorras, kus meil puudub siseriiklikult arusaam, milline peaks olema e-residentide ja nende poolt asutatud äriühingu koht ja seotus meie

¹³⁵PricewaterhouseCoopers. United States. Corporate – corporate residence. - <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Russian-Federation-Corporate-Corporate-residence> (29.04.2017)

¹³⁶ PricewaterhouseCoopers. Ukraine – corporate residence. - <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Russian-Federation-Corporate-Corporate-residence> (29.04.2017)

¹³⁷ PricewaterhouseCoopers. United Kingdom – corporate residence. - <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Russian-Federation-Corporate-Corporate-residence> (29.04.2017)

¹³⁸ Eesti Vabariigi Valitsuse ning Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendatud Kuningriigi Valitsuse vaheline tulu- ja kapitali juurdekasvu maksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. RT II 1994, 32, 139

õigussüsteemiga. OECD digitaalse majanduse raportis on märgitud ära, et maksustamine peaks toimuma seal, kus on tegeliku äritegevuse ja väärtuse loomise koht. Soovitakse saavutada sihtturu ja tegeliku kasusaaja jurisdiktsiooni põhine maksustamine. Kui vaadata e-residentsuse programmi ning sellega ka seonduvalt e-residentide poolt asutatud ühinguid, siis peab tõdema, et suuremas osas juhtudest jääb nendel puhkudel väärtuse loomise koht Eestist välja (juhul kui need kõik sajad teadlased ja IT eksperdid hakkavad Eesti majandusele kaasa aitama vaid virtuaalselt).¹³⁹ Kui Eesti sooviks saada e-residentide toel maksutulu, siis peaks riik mõtlema välja, kuidas muuta meie õigus- ja majanduskeskkonda nii, et see meelitaks siia ettevõtjaid üle maailma ja just niisuguses võtmes, et Eesti muutuks paigaks kus toimukski tegelik äritegevus ning kus loodaks väärtust. Hetkel ei ole positsioon tugev BEPS-i raames – äriühinguid küll asutatakse Eesti seaduse alusel, kuid reaalne tegevus ei pruugi alati Eestisse jõuda. See on küll loonud meie ettevõtetele võimaluse teenindada e-residente ning pakkuda neile vajaminevaid teenuseid ning tõenäoliselt sellise teenuste maht kasvab seoses kontaktisikute vajalikkusega.

OECD regulaarselt uuendab oma mudelmaksulepingut ning järgmine versioon on kavas avaldada 2017 aasta lõpus.¹⁴⁰ Kas ka Eesti peaks mõtlema sellele, et muuta seniseid kahepoolseid maksulepinguid e-residentsuse programmi valguses, on mõtlemise koht. Kui eelnevalt viidati, et riikidevahelised maksulepingud nagunii muudetakse, et rakendada BEPS-i tegevuskava, siis oleks ehk õige aeg ka Eestil välja mõelda, mis on e-residenti ja tema poolt asutatud või juhitud Eesti äriühingute positsioon rahvusvahelises maksuõiguses – kas me suudame luua Eestisse nišši ning kasvõi osaliselt muuta teatud valdkondades tegutsevaid e-residente Eestisse väärtust loovaks. Autori hinnangul saaks see olla, arvestades Eesti nii demograafilist- kui ka majanduslikku olukorda, selline valdkond, mis ei eelda suurekäibelist müüki või tootmist, vaid oleks spetsiifilisemad ja/või teadus- ja arendustegevused, IT valdkond. Sellele küsimusele peaksid vastuse leidma majandusteadlased ja poliitikud. Teine võimalus on see, et e-residendid elavad oma elu olles välismaa maksuresidendid, kuid samas kasutades meie teenuseid, näiteks raamatupidamist, maksukonsultatsioone ja kontaktisiku teenust ja tänu sellele elavdada meie majandust. Samas arvab autor, et e-residentide programmis on palju suurem potentsiaal. Teine võimalus on siiski arendada välja tugev teenuste platvorm, mida e-residendid saaksid kasutada ning seeläbi oma äritegevust rohkem Eestiga siduda.

¹³⁹ K.A.M. Kelder. Lk 33

¹⁴⁰ OECD koduleht. - <http://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version-9789264239081-en.htm> (29.04.2017)

Intervjuu e-residentide programmijuhiga ütleb, et eesmärk oleks saada 2017. aasta lõpuks Eestile 40000 e-residenti. Peamise meetodina, et seda sihti saavutada nähakse teavitustööd sotsiaalmeedias ning osalemist konverentsidel. Kavas on ka panna suurem rõhk teavitustegevusele. Ei ole teada, kui palju tulu saab Eesti riik ühe e-residendi pealt, kuid programmijuht Kaspar Korjus on öelnud, et üks e-residendi äriühing toob Eestile kasu 362 eurot kuus, sellest otsesed maksud on 165 eurot kuus. Intervjuust tuleb ka välja, et kavandamisel on ka e-residentidele suunatud maksude kalkulaator.¹⁴¹

Teine statistika, mis sellel kevadel välja tuli oli järgmine – ligi 17 000 e-residendist kasutas oma digi-ID 1800 e-residenti, mis teeb kasutajate hulga kogu e-residentidest 10,6%. Kui varasemalt eraldi e-residentide kohta sellist statistikat ei kogutud, siis alates jaanuarist 2017 seda tehakse. Samas on Maksu- ja Tolliamet oma e-maksuametis ka 2016. aastal registreerinud, kui paljud e-residendid seda kasutavad. 2016. aastal logis sisse e-maksuametisse vähemalt ühe korra 857 e-residenti.¹⁴²

Osaliselt on põhjus selles, mida autor on analüüsinud oma esimeses peatükis – äriühingu asutamine ei ole olnud nii ladus. Samuti on olnud probleemiks see, et pangakonto avamiseks on olnud vaja tulla siiski Eestisse kohale. Pankadel on kohustus oma klient tuvastada. Alates suvest 2017 on võimalus pangakontot avada videokõne vahendusel.¹⁴³ Samas ei ole ka see algatus nii suurt vilja kandnud, kui alguses oodati. Nimelt peavad pangad rakendama mitteresidentidele (ehk siis ka e-residentidele) tugevamaid hoolsusmeetmeid. Need tulenevad seadustest, järelevalveasutuste juhenditest ja rahvusvaheliste organisatsioonide, aga ka korrespondentpankade nõuetest. Kõikide klientide puhul peavad pangad aru saama, miks klient soovib avada konto just selles pangas, ning missugune on kliendi profiil. Tuleb kindlaks teha tegevusvaldkond, vara päritolu, tehingumahud, kes on partnerid jne.¹⁴⁴

¹⁴¹ R.Liive. Kui palju e-residendid Eestile aastas tulu toovad ja kas tõesti võiks sellest saada Eestile suur teenimisallikas? - <https://geenius.ee/eksklusiiiv/kui-palju-e-residendid-eestile-aastas-tulu-toovad-ja-kas-toesti-voiks-sellest-saada-eestile-suur-teenimisallikas/> (14.03.2017)

¹⁴² A.Pau. E-residentide e-kaardid seisavad suures osas kasutult. Postimehe veebiportaal 5.03.2017. - http://tehnika.postimees.ee/4035185/e-residentide-e-kaardid-seisavad-suures-osas-kasutult?_ga=1.199837293.258740152.1487322544 (05.04.2017)

¹⁴³ J. Rosin. Riigikogu võttis vastu seaduse, mis lubab pangakontot avada ilma kontorisse minemata. - <https://geenius.ee/uudis/riigikogu-vottis-vastu-seaduse-mis-lubab-pangakontot-avada-ilma-kontorisse-minemata/?kmi=WlzPBdG4TxX6%2F1W%2BcBmBWwVjMjM%3D> (15.03.2017)

¹⁴⁴ K.Koovit. Pangaliit süüdistustele vastuseks: e-residentidele kontode avamisest keeldumine ei sõltu pankade konservatiivsusest. 2.03.2017 - <http://arileht.delfi.ee/news/uudised/pangaliit-suudistustele-vastuseks-e-residentide-kontode-avamisest-keeldumine-ei-soltu-pankade-konservatiivsusest?id=73842795> (17.04.2017)

Arvatavasti on iga riik huvitatud oma majanduskeskkonna atraktiivsemaks muutmisest, et meelitada ligi investoreid ning lõigata kasu elavnenud majandustegevusest. Üks suur osa majanduskeskkonna ligitõmbavaks muutmisel on maksupoliitika. Kas riik suudab oma maksupoliitikat kujundada nii, et see oleks välisinvestoreid soosiv, ei diskrimineeriks, oleks õiglane, lihtne ning täidaks ka riigikassat. Kuna maksupoliitika kaudu saavutatakse ka fiskaalseid eesmärke, siis on riigid pidevas konkureerimises teineteisega ja nii kujunevadki välja süsteemid, mis omavahel alati ei harmoneeru ning muudavad piiriülese majandustegevuse mitte küll võimatuks, aga keerulisemaks. Selletõttu julgeb autor ka kahelda, kas OECD väljapakutud meetmed alati kõige lihtsamalt rakenduvad. Mitte sellepärast, et riigid ei oleks huvitatud tulubaasi suurendamisest, vaid just sellepärast et, teatud meetmete rakendamisel võivad osad riigid kaotada ettevõtjate silmis oma atraktiivsuse.

Autor arvab, et on veel vara öelda, kuidas läheb e-reisidentide programmil tervikuna. Potentsiaal muidugi on väga suur ja autor usub, et seda osatakse õigesti ära kasutada.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk oli uurida e-residentide rahvusvahelist maksustamist ning selles seoseid OECD väljatöötatud BEPS tegevuskavaga. Käsitletud on just neid punkte tegevuskavas, mis on seotud digitaalse majandusega.

Eesti e-residentsuse programm on innovaatiline ning uus asi kogu maailma kontekstis. Algatus on teinud läbi ka märkimisväärseid arenguid. Eesti on maailmas oma avalik-õiguslike teenuste arendamise poolest juhtivamaid riike. Meil on hästi välja arendatud IT süsteem riigi ja kodanike vaheliseks mugavaks ja virtuaalseks suhtlemiseks. Seda võimalust tahab Eesti ka pakkuda välisriikides elavatele inimestele. Autori hinnangul on saanud aga Eesti e-residentsuse programmi eestvedajatele selgeks, et nende mugavate teenuste kasutamise jaoks on ka vaja tingimust, et e-resident ka tõeliselt vajaks seda teenust. Seetõttu on vaja tekitada vajadus – selleks on nüüd e-residentsuse programmi eesmärk, mitte ainult võimalikult palju jagada laiali digi-ID kaarte, vaid et e-residentidel tekiks võimalus äriühing võimalikult mugavalt asutada Eestisse. See tekitab vajaduse kasutada Eesti infosüsteeme ning samas tekitab see ka võimaluse, et selle kaudu e-resident panustab Eesti majanduse arengusse. Selletõttu on ka autor keskendunud oma probleemipüstituses just nendele e-residentidele, kes kavatsevad olla või juba on seotud, kas ühingu asutamisega Eestisse või selle juhtimisega.

See on suur väljakutse Eestile – olla paindlik ning käia kaasas digitaliseerimisega ja globaliseerumisega, samas teha seda targalt ning tagades osapoolte õigused ja huvid.

Lähtuvalt eeltoodust on muudetud Eestis ka seadusi. Eelkõige tahab autor välja tuua äriseadustiku muudatuse, mis kaotab nõude, et juhatus peaks asuma Eestis. Kaugjuhitavate Eesti äriühingute juures tekib aga rohkelt küsimus, nii tsiviilõiguslikke kui ka menetlusõiguslikke.

Tsiviilõiguslikud probleemid on seotud kohtualluvusega, menetlusedokumentide kättetoimetamisega ja ärikeeldude rakendamisega. Neid autor ei ole väga pikalt välja toonud, kuna see ei ole antud magistritöö fookus. Küll aga ilmestab see enamgi veel asjaolu, et ka tsiviilõiguslikest suhetest võivad e-residentidele kaasnedä täiendavad õiguslikud probleemid ning e-resident või temaga tehinguid teinud Eesti kodanik peab arvestama sellega, et kõik ei pruugi olla nii lihtne.

Sõltuvalt, mida üks või teine e-residendi poolt juhitud äriühing teeb ning kui suur osa majandustegevusest toimub Eestis, siis sõltuvalt sellest saab Eesti maksustada nende väljamakstavaid dividende. Kui aga Eesti jääb selliseks kohaks, kus on vaid registreerimisjärgne aadress, siis pole ka loota, et just arvestades BEPS-i oleks Eestis dividende maksustada saaks. Ühel juhul võib tekkida topeltresidentsus, mis tähendab seda, et nii Eesti kui ka välisriik peavad e-residendi poolt juhitud äriühingut enda residendiks. Sellisel juhul tuleb arvestada, et riigid peavad jõudma kokkuleppele, kuidas residentsuse küsimus lahendatakse ning kuidas ja millises ulatuses maksustatakse tulu. Teisel juhul tekib Eesti äriühingul välismaale püsiv tegevuskoht, mis tähendab, et ta küll ei ole välisriigi maksuresident, kuid on piisavalt seotud selle teise riigiga, et tulu maksustada. See võib reaalsuseks osutuda sellistel tõenäolistel juhtudel, kui juhtimine toimub välisriigis ning ka juhul, kui äriühing on suunanud oma majandustegevuse Eestist väljapoole. See võib korraga puudutada mitte ainult kahte riiki vaid mitmeid. Näiteks, kui e-resident on asutanud Eesti äriühingu (Eesti seaduste kohaselt on see äriühing Eesti maksuresident), kuid juhtimine toimub Indiast ning kaupu/teenuseid müüakse nii Araabia Ühendemiraatidesse kui Hiinasse. Kõigil nendel neljal riigil on oma huvid mängus ning e-residendi kohustus on nüüd hakata välja selgitama oma maksukohustust ühes või teises riigis. See paneb ka suure koormuse maksuhalduritele. Ja see ei ole seotud ainult e-residentidega vaid BEPS-i rakendamise üldisemalt. Siit võib järeldada, et mida rohkem on meil aktiivseid e-residente, seda rohkem tekib ka küsimusi ning halduskoormuse kasv suureneb märgatavalt.

Nimelt on BEPSi tegevuskavas ettenähtud, et tagada ettevõtjatele selgus ning topeltmaksustamise vältimiseks tuleks vajadusel alatatada vaidluste lahendamine riikide vahel ja *seda case by case*. Kuna e-residentsus juba oma olemuselt on piiriülene, siis võib arvata, et e-residentusega eettulevaid küsimusi tuleb ette palju ning see paneb administratiivse koormuse nii meie maksuametile, e-residentidele kui ka kontaktisikutele. See ei puuduta ainult seda, millisel riigil on õigus tulu maksustada, vaid piiriülese tegevusena tekib ka küsimus, kui suures ulatuses ja millist tulu on õigus maksustada. Autor on seda ka käsitlenud oma esimeses peatükis, kus on Eesti ja Soome näitel toodud ära tulu arvestamise ja selle raporteerimise küsimused.

Esimeses peatükis on autor kirjeldanud e-residentide õiguslikku seisundit. Tähelepanu on saanud ka äriseadustiku muudatus, mis vähendab Eesti sidet e-residendi poolt juhitud äriühinguga, sest enam ei pea olema juhatuse asukoht Eestis. See peaks tagama selle, et e-resident ei pea tulema kohale Eestisse, et asutada ühing Eestis. See lisab e-residentsuse programmile oluliselt paindlikkust juurde, samas kätkeb ka endas probleeme. Samas on välja

toodud ka asjaolu, et endiselt on Eestis tehinguid, millele kehtib kohustuslik vorminõue. Näiteks tuleb kinnisvaraga seotud tehingute puhul minna notari juurde, seda peab tegema ka e-resident. Esimeses peatükis on toodud välja ka meetmed, mis riik näeb ette, et vältida võimalikke tulevikus esinevaid probleeme. Valdavas enamuses on probleemide ennetava meetmena ettenähtud e-residentsuse programmi pidevat monitoorimist ning võimalikele probleemidele kiiresti reageerimist. Siinkohal on oluline ka meelde tuletada, et kaalul on tegelikult palju, mitte üksnes see, et e-residentsuse programm ebaõnnestub. Lisaks sellele kahjustub Eesti maine ning alaneda võib ka meie rahvusvaheline krediidiireiting, mis paneb halvemasse seisukorda meie välismaal tegutsevad äriühingud. Samas peatükis on ka põhjalikult analüüsitud rahvusvahelise maksustamise küsimused – topeltresidentsuse tekkimine ja selle lahendamine. Lisaks ka põhjalik analüüs püsiva tegevuskoha ja selle tulu arvestuse kohta. Püsivat tegevuskohta on põhjalikult käsitletud, sest just sellel alusel saavad välisriigid Eesti residentide maksustada. Võrreldud on Eestit ja Soomet, mitte üksnes sellepärast, et Eestil ja Soomel on tihedad majandussidemed, vaid ka sellepärast, et justnimelt Soomes on olnud e-residentsuse programm kõige populaarsem.

Teises peatükis on pühendatud BEPS-ile. Tuuakse välja põhjused, milleks taoline mastapne tegevuskava on välja töötatud. Keskendutud on digitaalse majandusega seonduvatele küsimustele ning sellele kuidas neid BEPS-i raames lahendatakse. Iga e-resident, kes planeerib rahvusvahelist äritegevust, peaks olema kursis nende uute suundadega. BEPS-i tegevuskava on suunatud tõsiasjale, et paljud, eriti suured ja rahvusvahelised, äriühingud on saanud kasutada koostöö puudumist maksuhaldurite vahel, auke maksulepingutes ning maksustamist puudutavate regulatsioonide omavahelist ebakõla. Endiselt on fookuses loomulikult see, et ei tekiks topeltnmaksustamine, ning et maksustamine ei oleks suunatud ettevõtluse pärssimisele. BEPS-i tegevuskava rakendamise eesmärgiks tahetakse luua olukord, kus tulu saaks maksustada see riik, kus tegelik majanduslik väärtus loodud on ning seal, kus on äriühingu sihtturg. Arvestades Eesti väiksust, siis võib arvestada, et paljud e-residenti ilmselt arvestavad sellega, et nende tegelik turg on välismaal ning äriühing on loodud Eestisse sellepärast, et Eestist on seda mugav administreerida ning ühe boonusena võiks välja tuua Eestis seni olnud lihtsa maksusüsteemi. See aga võib jäädagi kujutelmas, sest tegelikkuses tuleb tulumaksu hoopis maksa riiki, kuis tegelik juhtimine või äritegevus toimub. Seetõttu on äärmiselt oluline seda teema piisavalt mõjusalt e-residentidele kommunikeerida.

Uurides erinevaid e-residentsuse programmiga seotud dokumente jääb pigem kõlama see, et kuidas võimalikult kiiresti jõuda võimalikult paljude avaldusteni. Paratamatult jääb mulje, et e-

residentsuse programmiga on tegemist suure meediakampaaniaga ning tegelik eesmärk on hajutatud. Siinkohal näeb autor ka vastust, mis lasub ka näiteks õigusteadlastel. Oluline on välja tuua probleemid, mis Eesti ühe potentsiaalsema edulooga võivad kaasneda. Autor tahab käesoleva magistritööga aidata kaasa, et juba eos osataks aimata tulevikus tekkida võivaid probleeme ning pakkuda lahendusi, kuidas neid vältida. Teises peatükis on toodud ka välja, millistest riikidest oleme me saanud enim e-residentide taotlusi. Autor on keskendunud viiele riigile. Nende riikide puhul tuuakse välja, millisest põhimõttest riigid lähtuvad maksuresidentsuse määramisel. Probleemaatilisem on nende riikidega, kes lähtuvad juhtimiskoha teooriast, mitte asutamiskoha teooriast. Võimalik, et Eesti võiks kaaluda ka maksulepingute muutmist seoses e-residentusega. Samas arvab autor, et seda on hetkel veel ehk liiga vara teha, kuna autori hinnangul ei ole veel piisavalt selgelt väljajoonistunud need täpsed kitsaskohad.

Autor pakub välja, et teavitustööd võiks teha enam selles osas, mis õiguslikke võimalusi või kohustusi e-residentsud endaga kätkeb. Seda nii e-residentide seas, kuid veel enam nende institutsioonide seas, kes võimalike kitsaskohtadega hiljem tegelema peavad. Selge on see, et Eestil on oma arenenud IT süsteemidaga nii mõndagi pakkuda. Kuid kui tekivad vaidlused, siis ilmselt on e-residentide ja nende poolt juhitud ühingute märksa keerulisem, sest vastav õiguspraktika alles kujuneb. Autor leiab, et kavandatav kontaktisiku instituut loob kindlasti väga palju enam selgust. Esiteks sellepärast, et kontaktisikuks ei saa mitte igäüks, vaid isikud kellelt me eeldame, et nad suudaksid realselt nõustada e-residentide poolt juhitavaid äriühinguid. Õiguspraktika väljakujunemine iseloomustab ka BEPS-i ellu rakendamist. Kuigi enamuse riigis on selle heakskiitnud, siis hoolimata sellest võib selle tegelikus elus kohaldamine olla konarlik ning tuua kaasa ebameeldivusi just e-residentide poolt juhittavatele äriühingutele. E-residentide poolt asutatud ja juhitud äriühingud peaksid olema valmis, et neil on täiendav halduskoormus.

Hetkel autor ei näe ette, et e-residentsuse programm looks ohu, et Eestit võidakas kasutada maksuparadiisina. Ohud on loomulikult olemas ja tendentsid ei ole veel väljakujunenud. Autor jõudis sellele järeldusele, kuna e-residentide arv on küll märkimisväärne ning on ka asutatud äriühinguid Eestis, kuid digi-ID võimaluste kasutamine on vaid murdosa sellest, mis see võiks olla. Järeldub, et peale Eesti digitaalse isikutunnistuse saamist ei osata seda veel väga kasutada. Samas ei või iial teada, millal see number võib minna meie ametnikele hoomamatult suureks, ning autor leiab, et piisav vaid mõnest hästi kommuniqueeritud õiguslikult halvaks läinud looks, et Eesti saaks mainekahju. Autor ei taha väita, et põhjus, mis ei ole Eestit *off-shore* piirkonnana

võimalik ära kasutada on vaid suhteliselt väike arv e-residente. Autor on leidnud, et tegelikult on väljatöötatud printsiibid, kuidas maksustada piiriüleste äriühingute kasumit ning asi ei peaks jääma selle taha, et ei ole piisavalt regulatsioone selle vältimiseks. Oht seisneb pigem aga selles, et kui töömaht muutub maksuhalduril nii suureks, et ta ei jõua usaldusväärselt oma funktsioone täita, siis ei ole tagatud rahvusvaheliste printsiipide järgi maksustamine. Seda, et maksuhaldur peaks igat juhtumit eraldi vaatama, vältimaks et kasumit ei viidaks madala maksumääraga piirkonda, on toetanud ka OECD BEPS-i tegevuskava. See on aga äärmiselt aeganõudev ning nõuab suurt haldussuutlikust mitte ainult Eesti poolt. Autor samas loodab, et Eesti suudab oma e-residentide potentsiaali hästi ära kasutada ning leida õiguslikult adekvaatsed lahendused, mis on piisavalt modernsed, samas tagaksid osapoolte õigusliku kindluse.

Kokkuvõtlikult võib järeldada, et e-residendi poolt kaugjuhitav Eesti äriühing põrkub ilmselt kokku erinevate maksualaste probleemidaga – talle saab osaks võimalik topeltresidentsus ning sellega kaasnev halduskoormus. Samas ei näe autor seda, et Eestist võiks saada e-residentsusega seoses maksuparadiis, seda juhul kui meil on piisav haldusvõimekus teha koostööd e-residentidega (kontaktisikutega) ning olla pro aktiivsed suhtlemaks erinevate riikide maksuhalduritega. BEPS-i tegevuskava rakendamine vaid lisab halduskoormust.

ESTONIAN E-RESIDENT IN THE CONTEXT OF ACTION PLAN ON BASE EROSION AND PROFIT SHIFTING

Abstract

Object of this master theses is to research e-resident's international taxation and its connections with OECD action plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). Author have focused on those points in action plan that have relevance to digital economy.

Estonian program on e-residency is new and innovative. The program has been trough many developements. Estonia has well built IT systems that help to communicate state and it's citizens. This is the oppourtunity that Estonia can share with rest of the world. It has been now realised that it is not only that people want to see how Estonia manages it's IT systems but we have to create a need that urges people to use more our e-residency program. Now e-residency programm aims to not only to händ out our digitaal ID but also encourage to start up a business in Estonia. Then e-recident can use our IT services and also hopefully contributes to our economy.

BEPS project idea is to fight against double non-taxations through „cracks“ in the interactions of domestic tax systems and also to address solutions where profits perceived as geographically distant from business activity. BEPS Project have been initiated by G20 countries and but fastly gained popularity by ohter OECD and many more countries. Action plan on BEPS was published in 2015. It might take some time while the impact of BEPS action paln recommendations are fully implemented but the BEPS project and related developements are constantly leading to the need for business to take action with new requirements and to consider the ways in which they do business in diferent countries. Many of the key features of the digitaal economy, especially those related to mobility, generates BEPS concerns in relation to both direct and indirect taxes. The ability to operate infrastructure at distance from target market and generate sales from remote location, combined with increasing ability to conduct substantial activity with minimal use of personel. Now BEPS have taken those features into account and proposed some solutions. It is planned that June 2017 in Paris it is first time when jurisdictions involved with BEPS can attend signing ceremony of the Multilateral Instrument developed by more than 100 countries and jurisdictions will able the implemation of tax treaty related to BEPS measures.

It is great responsibility to Estonia – be one of the leaders in IT and digitalisation but also be smart and ensure parties' their legal rights.

There has been discussion if Estonia might become tax heaven after e-residency program. This have been OECD focus past years how to eliminate tax heavens. As BEPS action plan is not taking it's form now yet it is right time to discuss if e-residency and its simplified procedures can be anyhow linked with BEPS topic. Author wants to bring out those situations where e-residency and BEPS are meeting and how its affects income tax and tax procedures between jurisdictions.

During e-residency programme Estonia has made changes in our law. First that can be brought out is planned amendment in our Commercial Code. From now on company established in Estonia can have board members not locating in Estonia. This brings some issues – both civil and procedural.

Civil law issues are related to jurisdiction, delivery of documents and implementig business prohibitions. Author did not described in detail those matters but only brings out to illustrate that also from civil law e-recipient has to take account of some extra time/money consumption.

Depending what business company managed by e-resident is into and how big part of business activity is taking place in Estonia depends how the company will be taxed in Estonia. If Estonia is the place of registred address only then it is not high chance that Estonia can tax this company paid dividends especially cosidered BEPS implementing. One way is that both Estonia and state baord member is living are considering that copmany to be their tax resident. In this situation e-resident have to bear the procedure where states are resolving residency issue. Other option is that company remain Estonian tax resident but all the income that are earned outside of Estonia is going to be taxed in the state of target market as this company has permanent establishment there. This all affects also Estonian tax authoroty and it will be highly likely that as number of companies managed by e-residents increses also their work increases. Namely it is said out clear that implementing BEPS can not result with double taxation or any ohter unclear situations to companies then states have to ensure effective dispute resolutions called mutal agreement proceedure. All matters related to tax residency must be solved case by case. As e-residency by default is cross border institute then we can only imagine how much it increaces administrative effort to solve not only what state has tax residency but also how big part and what type of income will be taxed is diferent states.

First chapter is devoted to examine the legal status of e-residents. Author has paid attention to Commercial Code amendment that allows Estonian companies to be governed virtually. This amendment also brings new things to our legal system – a contact person. Contact person is someone who can receive documents on behalf of e-resident in Estonia. This makes the bond between company and e-resident weaker. It also means that in order to establish a company in Estonia you do not have to visit Estonia but you can do it online. It adds a lot of flexibility to e-residency program and makes it more appealing. Author is also bringing up methods how e-residency program is avoiding potential problems. E-residency program is monitored regularly and acting fast if some misuse is occurring. Estonia has a lot to lose if e-residency program is failing. Same chapter it is revised the fundamental principles of international taxation. Also deep approach to permanent establishments as it is one of the core instrument states are using. Author has compared Estonian and Finnish permanent establishments and how they are taxed in both states.

Second chapter is aimed to give insight to BEPS action plan and reasons why this huge change of taxing principles are made. As many international companies can do so to say treaty shopping and it is possible to avoid profits to appear states that higher income taxes than states have joined forces to avoid treaty shopping in the future. They have come up with BEPS action plan and it's implementing. Author has focused on those actions that are related to digital economy the most as it has the most in common with e-residency project. BEPS of course tries to eliminate double taxing and suppression of business. Main idea behind it is that income should be taxed there where the value is created and where is company's target market. It can be discussed that for many e-residents main reason to establish company in Estonia is because it is so easy to govern and because Estonian simple tax system but company business activity can be targeted to somewhere else. But bitter reality is that this company fully operating outside of Estonia should pay taxes on income to some other state. That's why it is crucial to communicate this to e-residents.

As e-residency is still in progress author sees responsibility on lawyers. As it is important to bring up legal issues that might come with e-residency program is developing. It is our task to notice problems and react quickly and firmly when issues are appearing. Besides informing e-residents about legal issues it is highly important to prepare officials when the e-residents number is growing. As Estonians see e-residency as great opportunity we see e-resident applications rapid growth. One way to solve double residency problem is to change tax treaties but author finds that to be a bit early as using e-residency has not developed so clearly.

Author finds also that up mentioned contact persons can play some cases big role of that how it well the e-resident managed company is doing. So it can be a great help.

To conclude author of this master theses can not see that e-residency can create Estonia a major tax heaven. But writing theses it came more and more clear that e-resident and those institutions who has to deal with them not only in Estonia but over seas has to face potentially a huge administrative burden. Despite that author agrees that e-residency program is such an innovative Project globally and we have seek out better solutions and not with a cost of legal certainty or other parties' interests.

Agnes Savik

02.05.2017

KASUTATUD LÜHENDID

1. OECD - Organization of Economic Co-operation and Development
2. BEPS - Base erosion and profit shifting
3. MKS - maksukorralduse seadus
4. TuMS - tulumaksuseadus
5. ÜRO – Ühinenud Rahvaste Organisatsioon
6. ÄS - äriseadustik

KASUTATUD KIRJANDUS

1. Albin, T. Püsiva tegevuskoha määramine maksulepingute üldreegli alusel. MaksuMaksjad 2010/5
2. Alekand, A Osühing osanikeregistri pidamine. Juridica I/2015
3. Annus, R E-residentsus. Juridica X/2014
4. BEPS action 15: Final text of multilateral instrument released. Deloitte. International Tax. 30.11.2016 - <https://www2.deloitte.com/ie/en/pages/tax/articles/beps-action-15.html> 28.04.2017
5. Choudhary, V. Electronic Commerce and Principle of Permanent Establishment Under the International Taxation Law. International Tax Journal 2011/7
6. Commentary on Article 5 concerning the Definition of Permanent Establishment.. OECD online-raamatukogu. - http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014/commentary-on-article-5-concerning-the-definition-of-permanent-establishment_mtc_cond-2014-39-en#page1 22.02.2017
7. Discussion Draft on Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishment. Internetsits kättesaadav: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/BEPS-discussion-draft-on-the-attribution-of-profits-to-permanent-establishments.pdf> 22.02.2017
8. E-residentide statistka. - <https://app.cyfe.com/dashboards/195223/5587fe4e52036102283711615553> 19.04.2017
9. Ernst&Young. Global Tax Alert. 30.06.2016 - [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/BEPS_associates_increased_to_82_countries/\\$FILE/2016G_01859-161Gbl_BEPS%20associates%20increased%20to%2082%20countries.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/BEPS_associates_increased_to_82_countries/$FILE/2016G_01859-161Gbl_BEPS%20associates%20increased%20to%2082%20countries.pdf) 30.04.2017
10. Ettevõtlike Anendamise Sihtasutuse kodulehekül. - <http://www.eas.ee/teenus/e-residentsus/> 06.04.2017
11. Helminien, M. „Finnish International Taxation“ Soome 2013
12. Isikut tõendavate dokumentide ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu (699 SE) seletuskirja lisa 1.
13. Kelder, K.A.M. E-residentsuse varjatud karid ehk mis juhtub kaugjuhitava äriühinguga? MaksuMaksjad 2014/11.

14. Koovit, K. Pangaliit süüdistustele vastuseks: e-residentidele kontode avamisest keeldumine ei sõltu pankade konservatiivsusest. 2.03.2017 -
<http://arileht.delfi.ee/news/uudised/pangaliit-suudistustele-vastuseks-e-residentide-kontode-avamisest-keeldumine-ei-soltu-pankade-konservatiivsusest?id=73842795>
17.04.2017
15. Lehis, L. Maksuõigus. Juura, Tallinn, 2012
16. Liive, R. Kui palju e-residendid Eestile aastas tulu toovad ja kas tõesti võiks sellest saada Eestile suur teenimisallikas? - <https://geenius.ee/eksklusiiv/kui-palju-e-residendid-eestile-aastas-tulu-toovad-ja-kas-toesti-voiks-sellest-saada-eestile-suur-teenimisallikas/> 14.03.2017
17. Lopman, V. Majandusliku lähenemise põhimõtte Eesti maksuõiguses. Juridica 2005/7
18. Marrandi, H. Välismaa äriühingu Eesti filiaali aastaaruanne – kohustuslik või mitte? Maksumaksjad 2014/2
19. Must, M. Estonian e-residency attracts Finnish businessmen. Helsinki Times 12.12.2014. <http://www.helsinkitimes.fi/business/13003-estonian-e-residency-attracts-finnish-businessmen.html> 17.04.2017
20. OECD. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. OECD 2015
21. OECD. E-recidence Programme. https://www.oecd.org/governance/observatory-public-sector-innovation/innovations/page/e-residencyprogramme.htm#tab_lessons. 12.04.2017
22. OECD. Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 - 2015 Final Report.
23. Pau, A. E-residentide e-kaardid seisavad suures osas kasutult. Postimees võrguväljaanne 5.03.2017.
24. PricewaterhouseCoopers. Russian Federation. Corporate – corporate residence. - <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Russian-Federation-Corporate-Corporate-residence> 29.04.2017
25. PricewaterhouseCoopers. Ukraine – corporate residence. - <http://taxsummaries.pwc.com/ID/Ukraine-Corporate-Corporate-residence> 29.04.2017
26. PricewaterhouseCoopers. United Kingdom – corporate residence. - <http://taxsummaries.pwc.com/ID/United-Kingdom-Corporate-Corporate-residence> 29.04.2017
27. PricewaterhouseCoopers. United States. Corporate – corporate residence. – United-States-Corporate-Corporate-residence 29.04.2017

28. PricewaterhouseCoopers. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Action Plan - <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/tax-policy-administration/beps.html>
02.04.2017
29. Püsiva tegevuskoha kasumi maksustamine. Maksu- ja Tolliameti koduleht. - <http://www.emta.ee/et/ariklient/tulud-kulud-kaive-kasum/pusiva-tegevuskoha-kasumi-maksustamine> 08.03.2017
30. Rahandusministeerium. Isikut tõendavate dokumentide seaduse ja riigilõivuseaduse muutmise seaduse eelnõu täiendav kooskõlastamine. <http://eelroud.valitsus.ee/main/mount/docList/b54cb986-5df6-481a-ad9b-c95b938e8611?activity=1#1q9GVu45> 14.03.2017
31. Rahandusministeerium. Äriseadustiku ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu kooskõlastamine. - <http://eelroud.valitsus.ee/main#TPIvBQdP>
14.03.2017
32. Rahandusministeeriumi koduleht - <http://www.fin.ee/oecd-finantskontode-alase-automaatse-teabevahetuse-standard/index.php?id=81502&highlight=tulumaksuga,topletmaksustamise>
02.02.2017
33. Rosin, J. Riigikogu võttis vastu seaduse, mis lubab pangakontot avada ilma kontoris minemata. - <https://geenius.ee/uudis/riigikogu-vottis-vastu-seaduse-mis-lubab-pangakontot-avada-ilma-kontoris-minemata/?kmi=WlzPBdG4TxX6%2F1W%2BcBmBWwVjMjM%3D> 15.03.2017
34. Sirel, J. Eesti Advokatuuri maksejõuetusõiguse komisjoni arvamused ja ettepanekud seoses e-residentsuse projektist tulenevalt äriseadustiku ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse eelnõuga. <http://eelroud.valitsus.ee/main#TPIvBQdP>
13.03.2017
35. Soome Maksuamet. Püsiv tegevuskoht tulumaksustamisel ja käibemaksustamisel. (Kiinteä toimipaikka tuloverotukseassa ja arvonlisäverotukseassa) - [https://www.vero.fi/en-US/Tax_Administration/Eesti_keel/Valismaine_ettevote_Soomes/Pusiv_tegevuskoht_tulumaksustamisel_ja_k\(17884\)](https://www.vero.fi/en-US/Tax_Administration/Eesti_keel/Valismaine_ettevote_Soomes/Pusiv_tegevuskoht_tulumaksustamisel_ja_k(17884)) 16.03.2017
36. Terra, B.J.M, Wattel, P.J. Euroopa Maksuõigus. Sisekaitseakadeemia, 2006
37. Thomson Reuters. Meet your BEPS obligations. Exceed expetations. <https://tax.thomsonreuters.com/BEPS/survey-report-2016/> 28.04.2017

38. Torga, M, Espenberg, K .Tartu Ülikool. „E-residentsuse projekti tsiviilõiguslike riskide kaardistamine.“ Tartu 2015
39. Vait, A, Madisson, K. Eesti Advokatuuri äriõiguse komisjoni arvamus äriseadustiku ja teiste seaduste muutmise seaduse eelnõu märkuste tabelile.
<http://eelvoud.valitsus.ee/main#TPIvBQdP> 13.03.2017
40. Wardell-Johnson, G. „New OECD convention affects thousands of tax treaties. 28.11.2016. - <https://home.kpmg.com/au/en/home/insights/2016/11/oecd-convention-tax-treaties-28-november-2016.html> 28.04.2017
41. Wright, E. Hybrid mismatch. TAXAdviser. Juuni, 2016 -
<http://www.taxadvisermagazine.com/article/hybrid-mismatch> 01.04.2017
42. Äriseadustiku muutmise ja sellega seonduvalt teiste seaduste muutmise seaduse (juriidilise isiku ja tema juhatuse või seda asendava organi asukoht) eelnõu (332 SE) seletuskiri.
43. Äriühingute regulaarsete kasumijaotiste maksustamine ja kasumi laenudena väljamiivimise piiramine. Memorandum. -
<http://eelvoud.valitsus.ee/main#8fnV3DWR> 12.04.2017

KASUTATUD ÕIGUSAKTID

44. Äriseadustik. RT I 1995, 26, 355.
45. Maksukorralduse seadus. RT I 2002, 26, 150
46. Tulumaksuseadus. – RT I 1999, 101, 903

KASUTATUD VÄLISLEPINGUD

47. Eesti Vabariigi Valitsuse ning Suurbritannia ja Põhja-Iirimaa Ühendatud Kuningriigi Valitsuse vaheline tulu- ja kapitali juurdekasvu maksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. RT II 1994, 32, 139

LISA 1 BEPS-I VÄLJATÖÖTANUD RIIGID¹⁴⁵

- | | |
|---------------------|----------------------------|
| 48. Argentiina | 76. Uus-Meremaa |
| 49. Austraalia | 77. Norra |
| 50. Austria | 78. Poola |
| 51. Belgia | 79. Portugal |
| 52. Brasiilia | 80. Venemaa |
| 53. Kanada | 81. Saudi Araabia |
| 54. Tšiili | 82. Slovakkia |
| 55. Hiina | 83. Sloveenia |
| 56. Kolumbia | 84. Lõuna-Aafrika Vabariik |
| 57. Tšehhi Vabariik | 85. Lõuna-Korea |
| 58. Taani | 86. Hispaania |
| 59. Eesti | 87. Rootsi |
| 60. Soome | 88. Šveits |
| 61. Prantsusmaa | 89. Türgi |
| 62. Saksamaa | 90. Suurbritannia |
| 63. Kreeka | 91. Ameerika Ühendriigid |
| 64. Ungari | 92. Aruuba |
| 65. Island | 93. Bangladesh |
| 66. India | 94. Benin |
| 67. Indoneesia | 95. Brunei |
| 68. Iirimaa | 96. Bulgaaria |
| 69. Iisrael | 97. Burkina Faso |
| 70. Itaalia | 98. Kamerun |
| 71. Jaapan | 99. Kongo |
| 72. Läti | 100. Costa-Rica |
| 73. Luksemburg | 101. Horvaatia |
| 74. Mehhiko | 102. Curacao |
| 75. Holland | |

¹⁴⁵

103.	Kongo	Demokraatlik	126.	Singapur
	Rahvavabariik		127.	Sri Lanka
104.	Egiptus		128.	Uruguai
105.	Eritrea		129.	Andorra
106.	Gabon		130.	Cambodza
107.	Georgia		131.	Elevandiluurannik
108.	Guernsei		132.	Guinea-Bissau
109.	Haiiti		133.	Guyana
110.	Hong-Kong		134.	Jamaika
111.	Mani Saared		135.	Macau
112.	Jersey		136.	Madagaskar
113.	Keenia		137.	Malaisia
114.	Libeeria		138.	Mauritaania
115.	Liechtenstein		139.	Mauritius
116.	Malta		140.	Myanmar
117.	Monako		141.	Panama
118.	Nigeeria		142.	Peru
119.	Pakistan		143.	Sao Tome ja Principe
120.	Papua Uus-Guinea		144.	Seišellid
121.	Paraguai		145.	Tai
122.	Rumeenia		146.	Togo
123.	San Marino		147.	Ühend Araabia Emiraadid
124.	Senegal		148.	Vietnam
125.	Sierra Leone		149.	Sambia

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Agnes Savik (sünnikuupäev: 07.04.1986)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Eesti e-resident maksubaasi vähenemise ja kasumi väljaviimise vastase tegevuskava kontekstis“, mille juhendaja on dr. iur. Lasse Lehis,
 - 1.1 reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
 - 1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tallinnas, 02.05.2017