

TARTU ÜLIKOOL
ÕIGUSTEADUSKOND
Riigi- ja haldusõiguse õppetool

Nikolai Majerovitš

**EUROOPA LIIDU JA LIIKMESRIIKIDE UUED MEETMED AGRESSIIVSE
MAKSUPLANEERIMISE TÕKESTAMISEKS TULUMAKSU VALDKONNAS**

Magistritöö

Juhendajad

dots. dr. iur. Lasse Lehis

dr. iur. Kaspar Lind

Tartu

2013

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. AGRESSIIVSE MAKSUPLANEERIMISE PROBLEEM JA AGRESSIIVSE MAKSUPLANEERIMISE SKEEMID	8
1.1. Agressiivse maksuplaneerimise probleemist üldiselt.....	8
1.2. Maksuparadiisid ja kahjulikud maksurežiimid	12
1.3. Maksuparadiisides ja kahjulikes maksurežiimides registreeritud vari- ja riüliühingute kasutamine	18
1.4. Agressiivse maksuplaneerimine skeemid intellektuaalse omandi valdkonnas	25
2. AGRESSIIVSE MAKSUPLANEERIMISE TÕKESTAMINE	32
2.1. Maksuparadiiside ja kahjulike maksurežiimide kasutamise tõkestamine agressiivsel maksuplaneerimisel	32
2.1.1. Euroopa Komisjoni soovitus kolmandate riikide julgustamisel maksuhaldustava miinimumnõuete kohaldamiseks	32
2.1.2. Maksuparadiiside ja kahjuliku maksurežiimide sisustamine Eesti tulumaksuseaduses	35
2.2. CFC-seadusandlus	40
2.2.1. CFC-seadusandlusest üldiselt	40
2.2.2. CFC-seadusandlus Eestis	41
2.2.3. CFC-seadusandlus Euroopa Liidus.....	43
2.2.4. Võimalikud muudatused Eesti CFC-seadusandluses.....	50
2.3. Üldine kuritarvituste vastane reegel	53
2.3.1. Komisjoni soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta	53
2.4. Alakapitalisatsioon	61
2.4.1. Alakapitalisatsiooni probleem	61
2.4.2. Alakapitalisatsiooni regulatsioon Euroopa Liidus	63
2.4.3. Võimalik alakapitalisatsiooni regulatsioon Eestis	66
2.5. Probleemid seoses Euroopa Nõukogu ema- ja tütarriühingute direktiivi 90/435/EMÜ kohaldamisega.....	70
KOKKUVÕTE	75
ABSTRACT	80
KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU	85
KASUTATUD KIRJANDUS	85
KASUTATUD ÕIGUSAKTID	89

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA	90
KASUTATUD AJAKIRJANDUS	91
MUUD KASUTATUD ALLIKAD.....	93

SISSEJUHATUS

Paljude Euroopa Liidu liikmesriikide kehtiva tulumaksualase regulatsiooni printsiibid on pärit eelmisest sajandist või veel kaugemast minevikust, mistõttu nad ei pruugi olla enam vastavuses areneva ja globaliseeruva majanduskeskkonnaga. Arvestada tuleb ka kiiresti arenevate info- ja telekommunikatsioonitehnoloogiatega, mille tõttu on muutunud maksumaksjate jaoks järjest lihtsamaks oma efektiivse maksumäära alandamine agressiivse maksuplaneerimise võtetega rahvusvahelises kontekstis.

Euroopa Liidus laienevad ettevõtluks mitmed olulised põhivabadused nagu kapitali vaba liikumise ja asutamisvabaduse põhimõte. Samas aga Euroopa Liidu sees varieeruvad endiselt juriidiliste isikute tuludele kehtestatud tulumaksumäärad riigiti 10 – 36% vahel.¹ Samuti on Eestis ja Euroopa Liidus tegutsevatele ettevõtjatele parem kui kunagi varem kättesaadavad madala maksumääraga territooriumid ja maksuparadiisid, mille territooriumidel registreeritud äriühinguid on võimalik edukalt kasutada agressiivseks maksuplaneerimiseks. Taolised skeemid avaldavad negatiivset mõju nii Eesti kui ka teiste Euroopa Liidu liikmesriikide maksubaasidele. Selle probleemi olulisust on kinnitanud nii Euroopa Komisjon kui Rahvusvahelise Valuutafondi ja Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsioon (OECD).²

Kölni Ülikooli emeriitprofessor Klaus Tipke on väitnud tulumaksu kohta, et „kunagine maksude kuninganna on degenerereerunud lollide maksuks, mida maksavad need, kellel on vähe infot või kes ei tarbi kvaliteetset maksunõustamist, või need, kellel puuduvad maksude optimeerimise võimalused (nt palgatöötajad)“³. See on vaatamata sellele, et tegelikult tulumaks on õiglasem maks võrreldes teiste maksudega (eelkõige kaudsete maksudega, nt käibemaksuga), mis on maksumaksja jaoks märkamatud, sest tulumaks arvestab rohkem maksumaksja objektiivse ja subjektiivse maksuvõimelisusega.⁴

Käesolev uurimistöö käsitleb riikidevahelise agressiivse maksuplaneerimise tõkestamise võimalusi. Magistritöös analüüsitakse tulumaksuseaduse⁵ (TuMS) kuritarvituste vastaste sätete kohaldamise võimalusi ja nendega seotud problemaatikat. Töös käsitletakse muuhulgas: TuMS §-i 10, mis sisustab madala maksumääraga territooriumi mõistet TuMS-s; TuMS §-i

¹ Taxation trends in the European Union. Eurostat, European Commission 2012, lk 36, tabel 1.5.

² Euroopa Komisjoni ja OECD kohta vt viited 7 ja 10, nende seisukohti käsitletakse töös jooksvalt.

³ K. Tipke, J. Lang. Steuerrecht. 16. tr. Köln, 1998, lk 224. Viidatud läbi K. Lind. Tulu mõiste. Juridica V/2003, lk 341.

⁴ K. Lind. Tulu mõiste. Juridica V/2003, lk 340 - 341.

⁵ Tulumaksuseadus. 15.12.1999. a - RT I 1999, 101, 903; 20.03.2013, 26.

22, mis sätestab Eesti CFC-regulatsiooni residendist füüsilistest isikutest maksumaksjatele; TuMS § 29 lg 7 alusel mitteresidendi saadud intresside maksustamist; TuMS § 50 lg-ga 1¹ ja § 53 lg-ga 4¹ ettenähtud dividendide maksuvabastusi; maksukorralduse seaduse⁶ (MKS) §-s 84 sätestatud üldist kuritarvituste vastast sätet; teisi TuMS sätteid. Samuti autor arvestab OECD ja Euroopa Komisjoni poolt avaldatud värskemate soovitustega ja juhenditega antud valdkonnas. Euroopa Komisjon on välja töötanud 2012. a lõpus tegevuskava maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase võitluse tõhustamiseks.⁷ Tegevuskava täitmise raames on komisjon väljastanud liikmesriikidele kaks soovitus: agressiivse maksuplaneerimise kohta⁸ ja meetmete kohta, mille eesmärk on julgustada kolmandaid riike kohaldama hea maksuhaldustava miinimumnõudeid⁹. Käesolevas töös analüüsitakse nende soovitude mõju agressiivse maksuplaneerimise tõkestamisele.

Töös kasutatakse enamasti võrdlevat ja analüütilist meetodit, samuti süsteemset meetodit. Need aitavad leida analüüsitava regulatsiooni probleeme ja kitsaskohti ning pakkuda välja lahendusi.

Uurimistöö eesmärgiks on uurida, kas Eesti maksuregulatsioon on piisavalt tõhus agressiivsete maksuplaneerimiste tõkestamiseks tulumaksu valdkonnas. Samuti uuritakse, missugune on Euroopa Komisjoni väljastatud soovitude mõju võitlusele agressiivse maksuplaneerimisega. Selleks peab autor esmalt vajalikuks tuvastada kehtiva tulumaksuseaduse nõrkusi, mis soodustavad agressiivse maksuplaneerimise võtete kasutamist, ning seejärel esitab autor omapoolseid ettepanekuid olemasolevate regulatsioonide tõhustamiseks ja uute regulatsioonide arendamiseks. Euroopa Komisjoni soovitude osas tuleb tuvastada, missuguseid muudatusi toob endaga kaasa soovitude kohaldamine Eesti maksuõiguses. Töö lähtekohaks on hüpotees, et kehtiv Eesti maksuregulatsioon ei ole piisavalt tõhus võitluses maksumaksjate efektiivse tulumaksumäära alandamisega, mida maksumaksjad saavutavad kunstlike rahvusvahelise maksuplaneerimise skeemide kasutamisega. Hüpoteesi püstitamise aluseks on OECD raportites ja Euroopa Komisjoni poolt

⁶ Maksukorraldus seadus. 20.02.2002. a - RT I 2002, 26, 150; 17.04.2013, 14.

⁷ Tegevuskava maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase võitlusetõhustamiseks. Euroopa Komisjoni teatis. COM(2012) 722 lõplik.

⁸ Soovitus meetmete kohta, mille eesmärk on julgustada kolmandaid riike kohaldama hea maksuhaldustava miinimumnõudeid. Euroopa Komisjoni soovitus, C(2012) 8805 lõplik. Vt selle teema kohta käesoleva töö p 2.1.

⁹ Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta. Euroopa Komisjoni soovitus, C(2012) 8806 final. Vt selle teema kohta käesoleva töö p 2.3.

väljatöötatud agressiivse maksuplaneerimise ja maksupettuste vastases tegevuskavas tõstatatud probleemid.¹⁰

Magistritöö teemast tulenevalt langeb töö rõhuasutus juriidiliste isikute poolt agressiivse maksuplaneerimise võtete kasutamisele rahvusvahelises kontekstis. Samas seoses agressiivse maksuplaneerimise ja maksupettuste piiritlemise problemaatikaga, käsitletakse töö mitmetes kohtades maksuplaneerimise skeeme, millele on omased maksupettuse tunnused.

Tulenevalt töö piiratud mahust keskendutakse eelkõige peamistele agressiivse maksuplaneerimise vastastele regulatsioonidele, s.o üldiste ja spetsiifiliste kuritarvituste vastastele sätetele, seetõttu töös käsitletud kuritarvituste vastaste sätete kataloog ei ole ammendav.¹¹ Magistritöö käsitleb eelkõige agressiivse maksuplaneerimise seisukohalt problemaatilisemat tulumaksu – juriidilise isiku tulumaksu (*corporate tax*). Töös omistatakse suurt tähelepanu madala maksumääraga riikide ja maksuparadiisidega seotud problemaatikale. Töö spetsiifikast tulenevalt puudub mitmete püstitatud probleemide kohta Eesti kohtupraktika, mistõttu uurimistöö tugineb enamasti Euroopa Kohtupraktika analüüsile.

Magistritöö ülesehitus on järgmine. Töö esimeses peatükis analüüsitakse agressiivse maksuplaneerimise probleemi laiemas tähenduses. Esimene alapeatükk käsitleb agressiivse maksuplaneerimise probleemi üldiselt ning regulatsiooni muutmise vajadust. Teine alapeatükk on pühendatud maksuparadiiside ja kahjulikud maksurežiimide probleemile. Kolmas ja neljas alapeatükid käsitlevad levinumaid agressiivse maksuplaneerimise skeeme.

Töö teises osas käsitletakse eelkõige üldiste ja spetsiifiliste kuritarvituste vastaste regulatsioonide rakendamise praktikat Euroopa Liidu liikmesriikides, sh Eestis, samuti regulatsiooni võimalike täiendusi ja muudatusi. Esimene alapeatükk käsitleb maksuparadiiside ja kahjulike maksurežiimide mõjutamise võimalusi ning Euroopa Komisjoni panust antud valdkonnas, samuti uuritakse nende maksurežiimide kättesaadavuse vähendamise võimalusi. Teine alapeatükk käsitleb CFC-seadusandluse kohaldamist nii Euroopa Liidus kui ka Eestis. Kolmas alapeatükk on pühendatud üldise kuritarvituste vastase reegli problemaatikale ja vastavasisulisele Euroopa Komisjoni soovitusel. Neljas peatükis on esitatud ülevaade alakapitalisatsiooni vastasest regulatsioonist ja selle rakendamise võimalustest Eesti maksuõiguses. Viimane alapeatükk käsitleb ühe probleemi, mis on

¹⁰ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. 2013; Komisjoni tegevuskava. (viide 7).

¹¹ Nt siirdehinna turuväärtuse määramise regulatsioon on töös käsitletud üksnes põgusalt. Seda eelkõige põhjusel, et pikemat käsitlust ei võimaldanud magistritöö piiratud maht, samuti Eestis avaldatud kirjatööde rohkus siirdehindade teemal.

tekinud seoses Euroopa Nõukogu ema- ja tütaräriühingute direktiivi 90/435/EMÜ kohaldamisega.

Töö tugineb erialakirjandusele ning kohtupraktikale, mis käsitleb rahvusvahelist maksustamist, Eesti tulumaksuseadust ja maksukorralduse seadust. Allikmaterjalina on kasutatud inglise-, eesti- ja venekeelseid allikaid. Töös võrreldakse senist Euroopa Liidu liikmesriikide praktikat üldiste ja spetsiifiliste kuritarvituste vastaste regulatsioonide valdkonnas. Magistritöös pööratakse tähelepanu ka Euroopa Kohtu kohtupraktikas antud hinnangutele liikmesriikide praktikale nimetatud valdkonnas. Uurimistöö raames analüüsib autor muuhulgas mitmete Eestis ja välismaal tegutsevate äriühingute majandusaasta aruannete andmeid selleks, et teooria kõrval näitlikustada agressiivse maksuplaneerimise kasutamise skeeme ning kaudselt kinnitada ka probleemi eksisteerimist. Kuna võimalused informatsiooni saamiseks konkreetsete äriühingute poolt kasutatavate maksuplaneerimise skeemide kohta on tihti piiratud, siis töös kasutatakse täiendavate allikatena ka ajakirjanduses avaldatud artikleid.

Autori tänu kuulub magistritöö juhendajatele Kaspar Linnule ja Lasse Lehisele asjatundlike märkuste ja pühendunud juhendamise eest.

1. Agressiivse maksuplaneerimise probleem ja agressiivse maksuplaneerimise skeemid

1.1. Agressiivse maksuplaneerimise probleemist üldiselt

Arvestades tänapäeva info- ja kommunikatsioonitehnoloogiad, globaliseeruvat majanduskeskkonda ning turgude integreeritust, on maksumaksjate jaoks muutunud järjest lihtsamaks oma efektiivse maksumäära alandamine agressiivse maksuplaneerimise võtete kasutamise kaudu rahvusvahelises kontekstis. Samadel põhjustel suureneb ka riikidevaheline konkurents välismaise mobiilse kapitali meelitamisel.

Riikide maksusüsteemid ei ole homogeensed ning maksuplaneerimise seisukohalt võib oluliste erinevustena välja tuua eelkõige: maksuobjektide valikut, maksumäärasid, regulatsioonide rohkust ja detailsust, väljakujunenud haldus- ja kohtupraktikat, traditsioone jne. Nutikamad maksumaksjad oskavad ära kasutada neid ebakõlasid riikide maksusüsteemide vahel oma efektiivse maksumäära alandamiseks. Selleks kasutavad nad erinevaid instrumente ja struktuure. Üheks levinumaks vahendiks on madala maksumääraga riikides ja maksuparadiisides asutatud äriühingute kasutamine.

Agressiivse maksuplaneerimise tõttu riikidele tekitatava kahju suurust on raske arvuliselt mõõta, siiski probleemi tõsisust kinnitavad paljud statistilised näitajad. OECD ja Rahvusvahelise Valuutafondi ühistel andmetel said 2010. a Briti Neitsisaared, Bermuda ja Barbados kokku rohkem otseseid investeringuid (5,1% kõikidest maailma otsestest investeringutest) kui näiteks Saksamaa (4,8%) ja Jaapan (3,8%).¹² Lisaks on Briti Neitsisaared suuruse järgi teine Hiina investor (14%) peale Hongkongi (45%). Võrdluseks näiteks USA osakaal otsestest investeringutest Hiinasse on üksnes 4%. Mauritius on aga suurem India investor (24%). Küpros, Briti Neitsisaared, Bermuda ja Bahama on viie suuremate Venemaa investori hulgas (vastavalt 28%, 12%, 7% ja 6%).¹³ Need arvud näitavad ilmekalt, kuidas madalama maksumääraga territooriumidel registreeritud struktuure kasutatakse rahvusvahelises maksuplaneerimises.

¹² OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. (viide 10), lk 17.

¹³ *Ibid.*; autori arvates väärib tähelepanu ka hiljutine Venemaa peaministri D. Medvedevi avalik sõnavõtt, mis leidis aset Küprose panganduskriisi alguspäevadel kui peaminister selgitas ajakirjanikele, et paljud Venemaa riiklikud struktuurid töötavad läbi Küprose, vt Медведев заявил о блокировке на Кипре российских государственных денег. - Lenta.ru 21.03.2013. Arvutivõrgus: <http://lenta.ru/news/2013/03/21/gosdengi/> (20.04.2013).

Taoliste skeemidega seoses on viimasel ajal ilmunud meedias mitmed kriitilised artiklid selliste suurte rahvusvaheliste kontsernide kohta nagu Apple, Google, Amazon, Facebook, Intel, Microsoft, Coca-Cola jne.¹⁴

Hiljutise Rahvusvahelise uurivate ajakirjanike konsortsiumi (ICIJ)¹⁵ ja ajakirja Guardian ühise uurimuse tulemusel selgus, et 28 juhatuse liikmete nimele on vormistatud rohkem kui 3 518 Briti Neitsisaartel registreeritud äriühingut.¹⁶ Samade isikute nimele on täiendavalt registreeritud 9 986 Suurbritannia ja 9 937 Iirimaa äriühingut. Lisaks ICIJ avaldatud andmete kohaselt kasutavad erinevate riikide mitmed kõrged riigiametnikud maksuparadiise oma tulude varjamiseks.¹⁷

Puudub alus arvata, et kirjeldatud probleem ei puuduta Eestit ja Euroopa Liitu. Euroopa Komisjoni poolt 2012. a lõpus avaldatud andmete kohaselt jääb liikmesriikide eelarvetesse igal aastal laekumata maksude maksmisest kõrvalehoidumise ja maksupettuste tõttu rohkem kui 1 triljon eurot.¹⁸ OECD ametlikest andmebaasidest kättesaadavate statistiliste andmete kohasel tegi Eesti 2010. a 14% oma otsestest investeeringutest Küprosele. 2011. a oli sama näitaja 17,1%.¹⁹

OECD hiljutises raportis avaldatud andmete kohaselt, moodustasid 2010. a Eesti juriidilise isiku tulumaksu laekumised 4% kõikidest kogutud maksudest.²⁰ Samas OECD 34 liikmesriikide keskmine näitaja oli sel aastal 8,6%. Sama juriidilise isiku tulumaks moodustas 1,4% (2011. a 1,3%) Eesti sisemajanduse koguproduktist (SKP), samas OECD riikide keskmine näitaja oli 2,9%.²¹

¹⁴ Vt nt Z. Whittaker. Amazon, Google, Microsoft et al: It's time to pay your tax bills - ZDNet 24.10.2012. Arvutivõrgus: <http://www.zdnet.com/amazon-google-microsoft-et-al-its-time-to-pay-your-tax-bills-7000006071/> (21.04.2013); S. Böll. Tango with the Tax Man: Multinationals Find Loopholes Galore in Europe. - Der Spiegel 14.11.2012. Arvutivõrgus: <http://www.spiegel.de/international/business/effort-to-close-multinationaltax-loopholes-gaining-steam-a-866989.html> (20.04.2013).

¹⁵ Täispikk nimi *International Consortium of Investigative Journalists* (ICIJ).

¹⁶ J. Ball. Offshore secrets: how many companies do 'sham directors' control? - Guardian 26.11.2012. Arvutivõrgus: <http://www.guardian.co.uk/uk/datablog/2012/nov/26/offshore-secrets-companies-sham-directors> (20.04.2013).

¹⁷ Secret Files Expose Offshore's Global Impact. ICIJ 03.04.2013. Arvutivõrgus: <http://www.icij.org/offshore/secret-files-expose-offshores-global-impact> (20.04.2013). Samuti vt Семья Шувалова вскрыла слепой траст на Виргинских островах и выводит активы в Россию. NEWSru 12.04.2013. Arvutivõrgus: <http://newsru.com/russia/12apr2013/shuvalov.html> (20.04.2013).

¹⁸ Fight against tax fraud and tax evasion. Euroopa Komisjoni ametlik kodulehekülj. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm (21.04.2013).

¹⁹ OECD Stat. Arvutivõrgus: http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=FDI_POSITION_PARTNER (10.02.2013).

²⁰ OECD Revenue statistics 1965 – 2011. 2012, lk 109-110.

²¹ *Ibid.*; 2011. a andmete kohta vt OECD Taxes on corporate income as a percentage of GDP - Taxation: key tables from OECD. 25.10.2012.

OECD arvates võivad madalad juriidilise isiku tulumaksu laekumised olla osaliselt seletatavad maksubaasi kahjustamisega maksuplaneerimise tulemusel.²²

Agressiivse maksuplaneerimise võtete kasutamine tekitab kahjuliku maksukonkurentsi ettevõtjate vahel, kusjuures kõige rohkem saavad kannatada eelkõige väiksemad ettevõtjad, kellel ei ole piisavalt ressursse rahvusvaheliste maksuplaneerimise skeemide kasutamiseks. Kahjuliku maksukonkurentsi tõttu kannatab ressursside kasutamise efektiivsus, kuivõrd ressursid ei suunata sinna, kus nende kasutamine on majanduslikult kõige otstarbekam.²³

Järjest keerulisemaks on muutunud ka maksuneutraalsuse põhimõtte järgimine maksuõiguses. Maksuneutraalsuse põhimõtte kohaselt tuleb maksusüsteemi üles ehitada selliselt, et maksumaksjad langetaksid oma otsuseid lähtuvalt majanduslikest ja mitte maksunduslikest põhjustest.²⁴ Valitsuse poolt mitte läbimõeldud kõrvalekalded maksuneutraalsuse põhimõttest vaieldamatult kahjustavad samuti ressursside kasutamise efektiivsust.

Mõistes probleemi tõsidust käivitas Euroopa Komisjon 2012. a detsembris programmi agressiivse maksuplaneerimise ja maksupettuste vastu, ning avaldas tegevuskava juba olemasolevate vahendite tõhustamiseks ja uute algatuste elluviimiseks.²⁵ Seda nii Euroopa Liidu kui ka liikmesriikide tasandil. Nimetatud tegevuskavas tegi Euroopa Komisjon tulumaksu seisukohalt järgmiseid olulisi ettepanekuid olemasolevate vahendite efektiivsemaks muutmise kohta:²⁶

- 1) halduskoostöö uue raamistiku efektiivne kasutamine, mis hõlmab endasse direktiivi²⁷ maksualase halduskoostöö kohta;
- 2) hoiuste intresside maksustamise direktiivi²⁸ lünkade täitmine.

Uute algatustena tulumaksu seisukohalt väljastas komisjon järgmised soovitused:²⁹

- 1) soovitus³⁰ liikmesriikidele julgustamaks kolmandaid riike kohaldama hea maksuhaldustava miinimumnõudeid;
- 2) soovitus³¹ agressiivse maksuplaneerimise kohta.

²² *Ibid.*, lk 22.

²³ P. Harris, D. Oliver. *International Commercial Tax*. Cambridge: Cambridge University Press 2010, lk 105.

²⁴ J. Furman, *The Concept of Neutrality in Tax Policy*. The Hamilton Project The Brookings Institution 15.04.2008, lk 1. Arvutivõrgus: <http://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/041508jftest.pdf> (10.04.2013).

²⁵ Komisjoni tegevuskava. (viide 7).

²⁶ *Ibid.*, lk 3-4.

²⁷ Nt Euroopa Nõukogu direktiiv 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta.

²⁸ Euroopa Nõukogu direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta.

²⁹ Komisjoni tegevuskava. (viide 7), lk 5-6.

³⁰ Komisjoni soovitus meetmete kohta (viide 8). Vt selle teema kohta käesoleva töö p 2.1.

Lisaks tegi komisjon ettepaneku töötada välja järgmised meetmed:³²

- 1) vaadata üle ema- ja tütarettevõtjate direktiiv³³;
- 2) vaadata üle kuritarvituste vältimise sätted Euroopa Liidu õigusaktides;
- 3) võtta kasutusele üheaegsed maksukontrollid eri liikmesriikides;
- 4) töötada välja elektroonilised rakendused automaatseks teabevahetuseks;
- 5) ettepaneku tegemine haldus- ja kriminaalkaristuste ühtlustamiseks.

Arvestades magistritöö piiratud mahuga keskendub käesolev uurimistöo Euroopa Komisjoni poolt tehtud soovitude analüüsimisele agressiivse maksuplaneerimise kohta ja kolmandate riikide maksuhaldustava miinimumnõuete kohaldamise julgustamise kohta. Lisaks sellele puudutavad mitmed töös tõstetud küsimused ka teisi Euroopa Komisjoni rakendatavaid meetmeid.

2013. a alguses avaldas OECD raporti, mis on pühendatud riikide maksubaaside kahjustamise (*base erosion*) probleemile. Raporti kohaselt on peamiseks maksubaaside kahjustamise põhjuseks maksumaksjate poolt teenitud kasumi siirdamine nendele sobivatesse jurisdiktsioonidesse ning nende sobivate struktuuride ja skeemide kaudu (*profit shifting*). Raporti kohaselt on OECD otsustanud töötada välja globaalse plaani maksubaaside kahjustamise ja kasumite ümbersuunamise vastu.³⁴

Raporti kohaselt tuleks maksubaaside kahjustamise tõkestamiseks muuhulgas:³⁵

- muuta efektiivsemateks selliseid kuritarvitamise vastaseid meetmeid, nagu üldine kuritarvituste vastane reegel, CFC-seadusandlus ja alakapitalisatsiooni vastane regulatsioon jne;
- mõjutada maksuparadiiside ja kahjulike maksurežiimide kättesaadavust.

Erialakirjanduses märgitakse samuti, et maksuplaneerimise seisukohalt holding-ühingu asukohamaa valimisel eelistab maksumaksja riiki, kus puudub CFC-seadusandlus ning maksuparadiiside ja alakapitalisatsiooni vastane seadusandlus.³⁶

³¹ Soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta. (viide 9). Vt selle teema kohta käesoleva töö p 2.3.

³² Komisjoni tegevuskava. (viide 7), lk 9-14.

³³ Euroopa Nõukogu direktiiv 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (uuesti sõnastatud).

³⁴ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. (viide 10), lk 5, 8-9.

³⁵ *Ibid.*, lk 6, 38.

Käesoleva uurimistöo teine osa keskendub nende kuritarvituste vastaste regulatsioonide analüüsile.

Täiendavalt tuleb seletada, mida peetakse silmas agressiivse maksuplaneerimise mõiste all. Sellist mõistet võib sisustada mitmeti, käesolevas töös aga lähtutakse Euroopa Komisjoni pakutud mõistest, mille kohaselt *agressiivse maksuplaneerimise* korral kasutab maksumaksja ära oma maksukohustuse vähendamiseks maksusüsteemi nüansse või ebakõlasid, sh kahe või enama maksusüsteemi vahel. Agressiivse maksuplaneerimisega on tegemist eelkõige siis, kui maksumaksja järgib küll formaalselt maksuseadusi, kuid tema käitumine on vastuolus seaduse mõtte ja eesmärgiga.³⁷ Agressiivne maksuplaneerimine esineb paljudes vormides, ning selle alla kuulub topeltmahaarvamine (sama kahjum arvatakse maha nii tuluallikariigis kui ka residendiriigis) ja topeltmaksuvabastus (tulu, mis on maksustamata tuluallikariigis, on vabastatud maksudest ka residendiriigis).³⁸

1.2. Maksuparadiisid ja kahjulikud maksurežiimid

Peale Eesti taasiseseisvumist ja piiride avanemist kapitalile on Eesti ettevõtjad taibanud iga aastaga rohkem ja rohkem maksuplaneeringute tähtsust äriühingu konkurentsivõime säilitamiseks ja maksujärgsete tulude suurendamiseks.³⁹ Kuigi Eesti tulumaksumäär on 1994 – 2005. aastatel olnud 26% ning alates 2006. aastast hakkas langema tänase 21%-lise tasemeni, samuti on vahepeal muutunud maksuseadused, on Eestis tegutsevate ettevõtjate huvi maksuplaneerimise vastu tõenäoliselt jätkuvalt olemas. Nimelt Eesti ettevõtjad peavad tihti konkureerima välisriikide ettevõtjatega, lisaks tegutseb Eestis ka palju rahvusvahelisi ettevõtjaid, mistõttu kui kusagil mujal kehtivad soodsamad maksumäärad vms, siis on alust arvata, et ettevõtjad üritavad neid ära kasutada. Viimaste aastakümnetel stimuleerib maksuplaneerimist ka tugevalt muutuv majanduskeskkond, mida iseloomustavad kiiresti arenevad tehnoloogiad (sh info- ja telekommunikatsiooni tehnoloogiad) ja globaliseerumine.

³⁶ Н.М. Телюк. Холдинговая компания как инструмент налоговой оптимизации в транснациональной группе. Вестник МГУ 2011, серия 6, номер 1, январь – февраль, lk 44; Holding-ühingu struktuuride kohta vt käesoleva töö alapunkti 1.3.

³⁷ Komisjoni soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta. (viide 9), preambuli p 2.

³⁸ *Ibid.*

³⁹ E. Uustalu. Välismaised variühingud. *Juridica*, VI/1998, lk 300 - 305.

Maksuplaneerimise üheks levinuks nõ instrumendiks on sellise äriühingute struktuuri loomine ja nende äriühingute vahel selliste tehingute struktureerimine, mille tulemusel on võimalik ära kasutada madala maksumääraga riikide ja territooriumite (kahjuliku maksurežiimide) ning maksuparadiiside poolt pakutavaid maksueeliseid. Seejuures on tähelepanuväärne, et taolistes skeemides kasutatud kapital jääb üldjuhul ikkagi tegeliku kasusaaja (*beneficiary owner*) kontrolli alla.

Euroopa Liidu sees varieeruvad juriidiliste isikute tuludele kehtestatud tulumaksumäärad (*corporate tax*) riigiti 10 – 36% vahel.⁴⁰ Selline tulumaksumäärade diferentseerimine on üheks põhjuseks, miks maksuplaneerimisel kasutatakse tihti skeemi, kus juriidilise isiku mahaarvamisi tema maksubaasist tehakse kõrgemate maksumääradega riikides (selleks, et vältida tulu maksustamist nendes riikides), kuid põhilisi äriühingu tuluteenimise allikaid paigutatakse nõ madala maksumääraga riikidesse.⁴¹ Sellisele tegevusele on iseloomulik kahjuliku maksukonkurentsi tekkimine, kuivõrd nii rahalised kui ka varalised ressursid kipuvad liikuma majanduslikult kõige tulemuslikuma koha asemele hoopis kohta, kus on madalamad maksumäärad. Sel teel langeb ressursside kasutamise efektiivsus.⁴²

Konkurents rahvusvahelise kapitali meelitamisel on mõjutanud mitmeid riike kaldumaks kõrvale rahvusvahelise maksuõiguse headest tavadest. Osa riike meelitavad investeringuid rohkete maksusoodustustega, madalate maksumääradega või isegi täieliku maksuvabastusega.⁴³

Maksuparadiiside ja madalama maksumääraga riikide või territooriumide, viimaseid nimetatakse ka kahjulike maksurežiimideks, uurimisel tuleb kõigepealt alustada vastavate terminite sisustamisest.

Maksuparadiis (*tax haven*), kõnekeeles *offshore*, on suhteline mõiste, kuna sõltuvalt kontekstist ja võrdluse objektist võib praktiliselt iga riik olla maksuparadiisiks. Suurte summadega tehingute korral võib juba väike tulumaksumäär erisus riikide vahel oluliselt mõjutada maksumaksja lõpliku kasumi suurust, mistõttu võib madalama maksumääraga riiki võrreldes kõrgema tulumaksuga riigiga pidada mingis mõttes maksuparadiisiks.⁴⁴

⁴⁰ Nt Bulgaarias 10% ja Prantsusmaal 36,1%, vt Taxation trends in the European Union. (viide 1).

⁴¹ P. Harris/D. Oliver. (viide 23) , lk 105.

⁴² *Ibid.*

⁴³ L. Lehis. TuMS komm. Casus 2000, § 10 p 1, lk 138.

⁴⁴ E. Uustalu. (viide 39), lk 302 - 303.

OECD klassikalise käsitluse kohaselt on maksuparadiisil neli peamist tunnust:⁴⁵

- a) tulused ei maksustata või maksud on üksnes nominaalsed;
- b) puudulik informatsiooni vahetus teiste riikide pädevate asutustega;
- c) vähene läbipaistvus;
- d) riigis puudub reaalse majandustegevuse kohustuslikkuse nõue.

Täiendavalt eristab OECD kahjulike soodsaid maksurežiime (*harmful preferential tax regimes*), mida võib ära tunda järgmiste tunnuste kaudu:⁴⁶

- a) tulused maksustatakse 0%-lise või madala efektiivse maksumääraga;
- b) tegemist on nn isoleeritud maksurežiimiga (*ring-fencing regime*), s.t on olemas sisemise majanduskeskkonna kaitsemehhanism väliturule suunatud maksusoodustustest (nt erinevate süsteemide kohaldamine residentidele ja mitteresidentidele)
- c) vähene maksusüsteemi läbipaistvus;
- d) puudulik informatsiooni vahetus teiste riikide pädevate asutustega.
- e) järgmiste tegurite alusel võib lõplikult tuvastada kahjuliku maksurežiimi:
 - 1) kunstlik maksubaas (*artificial definition of the tax base*);
 - 2) puudub siirdehindade regulatsioon;
 - 3) kehtib territoriaalsüsteem (*territorial system*) ehk välismaal teenitud tulused vabastatakse tulumaksust;
 - 4) kaubeldav maksumäär või maksubaas;
 - 5) kehtivad konfidentsiaalsust tagavad kaitseklauslid (*secrecy provisions*), sh tugev pangasaladus, esitajaaktsiad, anonüümsed võlakirjad;
 - 6) ettevõtjatele antakse ligipääs suure maksulepingute hulgale, mis võimaldab maksulepingute kuritarvitamist (*treaty-shopping*);
 - 7) režiimi positsioneeritakse maksuplaneerimise vahendina (*tax minimisation vehicles*);
 - 8) maksusüsteem soodustab tehinguid ja meetmeid, mis on ajendatud üksnes maksuplaneerimise kaalutlustel.

Erialakirjanduses on liigendatud maksuparadiisidega sarnaseid riike kolme kategooriasse:⁴⁷

⁴⁵ OECD Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. 1998, lk 23. Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (01.04.2013).

⁴⁶ *Ibid.*, lk 27, 30 – 34; OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. (viide 10), lk 29.

- a) maksuparadiisid (*tax havens*), kus tulumaks puudub täielikult või on üksnes nominaalne;
- b) soodsad maksurežiimid (*preferential tax regimes*), kus on üldiselt tavaline maksusüsteem, kuid on antud teatud soodustused, nt konkreetsetele tegevusaladele või teatud tululiikidele;
- c) madala maksumääraga režiimid (*low-tax regimes; low-tax country*), kus on tavaline maksusüsteem, kuid madalate maksumääradega.

Käesolevas töös lähtutakse arusaadavuse ja töö loogilisuse huvides sellest, et **maksuparadiis** on riik või territoorium, kus puudub tulumaks täielikult või on üksnes nominaalne, s.t tegemist on nõ klassikalise maksuparadiisiga (*tax haven*). Terminiga **kahjulik maksurežiim** tähistatakse nii soodsaid maksurežiime, kus kehtivad teatud maksusoodustused, kui ka üldiselt madala maksumääraga riike ja territooriume. Seega kahjulik maksurežiim ühendab sisuliselt endas kahte maksurežiimi, nendest mõlemale on iseloomulik teiste riikide maksubaaside kahjustamine.

Maksuparadiiside ja kahjulike maksurežiimide reaalselt kasutatavust maksuplaneerimise skeemides mõjutab muuhulgas nende geograafiline asukoht, telekommunikatsioonide tehnoloogiline tase, majanduslik stabiilsus, usaldusväärne finantsasutuste võrk, pangasaladuse kaitse.⁴⁸ Näiteks arvestades puhkenud pangandussektori kriisi Küprosel ja sellega seoses valitsuse poolt rakendatavaid meetmeid deposiitkontode tehingute piiramiseks ja ühekordsete maksude kinnipidamiseks, kahtleb uurimistöö autor selles, et Küpros suudab säilitada lähitulevikus oma atraktiivsust välismaiste ettevõtjate ja jõukate inimeste hulgas.

Osade autorite arvates sõltub kahjulike maksurežiimide atraktiivsus nende konfidentsiaalsusest, milleks on nõutav tugev pangasaladus, samuti praktika, et avalikud asutused ei väljasta kolmandatele isikutele informatsiooni registreeritud äriühingute ja usaldusfondide kohta (näiteks nende struktuuri, aktsionäride, tegelike kasusaajate jms kohta).⁴⁹ Variühingute asukohamaa valimisel võib olla oluliseks ka ühingu ja tema aktiivide

⁴⁷ L. Lehis. (viide 43), § 10 p 1, lk 136 ja § 10 p 2.3, lk 139.

⁴⁸ E. Uustalu. (viide 39), lk 302 - 304.

⁴⁹ Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centers. Tax Justice Network 2007. Arvutivõrgus: http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying_Tax_Havens_Jul_07.pdf (21.04.2013).

ümberpaigutamise lihtsus teistesse jurisdiktsioonidesse, kuna see võimaldab äritegevuse suurt mobiilsust ning jätab palju ruumi maksuplaneerimiseks ja äritegevuse arendamiseks.⁵⁰

Juriidilise isiku efektiivse tulumaksumäära alandamiseks luuakse kahjuliku maksurežiimi või maksuparadiisi riigis juriidilisi isikuid⁵¹, mida võib kasutada agressiivse maksuplaneerimise skeemides.

Selliseid välismaiseid äriühinguid nimetatakse erialakirjanduses variühinguteks (variäriühingutele) ja riulifirmadeks (riuliühinguteks). Variühing võib omada reaalselt majandustegevust või eksisteerida üksnes paberil, samas aga riulifirma tegevus piirdub üksnes paberitega maksukonsultandi sahtlis. Seega riulifirma tähendus on võrreldes variühinguga kitsam, hõlmates üksnes reaalse majandustegevuseta variühinguid.⁵²

Variühingute põhitunnuseks on kõrgema maksukoormusega riigis oleva seotud isiku maksukoormuse vähendamine. Variühinguid kasutatakse tehingu teise poolena, ja seda nii tulude akumulamiseks nende edasise soodsa investeerimise või äriühingust väljaviimise eesmärgil kui ka tulude juhtimiseks ühest riigist teise maksulepingute soodustusi ära kasutades.⁵³

Maksuhalduri halduspraktikas on levinud varifirma termini kasutamine, tähistamaks igasugust reaalselt majandustegevust mitteomavat juriidilist isiku, mis luuakse näilike tehingute teostamiseks, samas tähenduses kasutatakse halduspraktikas ka terminit riulifirma.⁵⁴ Riigikohus, kes on varasemalt üritanud vältida taoliste terminite kasutamist⁵⁵, on oma värskemates lahendites siiski võtnud kasutusele termineid: varifirma ja variäriühing.⁵⁶ Alternatiivsemate ja täpsemate eestikeelsete terminite puuduse tõttu kasutatakse käesolevas töös sarnaselt teiste õigusteooria autoritega termineid variühing ja riuliühing käesoleva lõike alguses nimetatud tähenduses.

Praktikas on levinud juhtumid, kus maksuparadiisides ja kahjuliku maksurežiimides asutatud variühinguid vormistatakse variisikute (*nominee directors*). Variisikuid kasutatakse enamasti konfidentsiaalsuse säilitamiseks ja võimaliku haldus-, tsiviil-, kriminaal- ja poliitilisest

⁵⁰ H.M. Телюк. (viide 36), lk 45, 46.

⁵¹ Maksuplaneerimiseks kasutatakse ka nt usaldusfonde (*trust*).

⁵² E. Uustalu. (viide 39), lk 302 - 305.

⁵³ *Ibid.*

⁵⁴ RKPJKo 31.01.2012 nr 3-4-1-24-11 p 83; RKTko 9.10.2007 nr 3-2-1-87-07 p 1.

⁵⁵ RKHKo 26.05.2011 nr 3-3-1-23-11.

⁵⁶ RKHKo 17.05.2012 nr 3-3-1-9-12; RKHKo 14.05.2012 nr 3-3-1-12-12 p 20.

vastutusest vabanemiseks. Hiljutise Rahvusvahelise uurivate ajakirjanike konsortsiumi (ICIJ) ja ajakirja Guardian uurimise tulemuse⁵⁷ kohaselt on 28 nominaalsete direktorite nimele vormistatud rohkem kui 3 518 Briti Neitsisaartel registreeritud variühingut. Samade isikute nimele on täiendavalt registreeritud 9 986 Suurbritannia ja 9 937 Iirimaa äriühingut. Variisikuid kasutatakse ka Eesti, muuhulgas ka maksupettuse toimepanemiseks.⁵⁸

Uurides maksuparadiiside ja kahjuliku maksurežiimide vastast võitlust on asjakohane alustada OECD rollist selles protsessis. OECD jõudis 2000. a seisukohale, et 35 maksusüsteemi on käsitletavad maksuparadiisidena ning 21 maksusüsteemi, mis võivad olla kahjulikud.⁵⁹ Arusaamine kahjulikust maksukonkurentsist lõpuks viis selleni, et riigid taipasid vajadust läbipaistvuse ja riikidevahelise informatsiooni vahetuse järele. 2002. a töötas OECD välja 31-le riigile, esialgse maksuparadiiside nimekirjast (nn must nimekiri), ettekirjutusi läbipaistvuse ja informatsiooni vahetuse tõhustamise kohta. Need riigid, kes neid ettekirjutusi ei täitnud tunnistati koostöövalmiduseta maksuparadiisideks (*uncooperative tax havens*).⁶⁰ 2009. aastal tõsteti mustast nimekirjast ümber halli nimekirja neli viimast riiki (Costa Rica, Malaisia, Filipiinid, Uruguai), mis seni keeldusid koostööst.⁶¹

Tegemist oli siiski ikkagi poliitilise aktsiooniga, mis oli suuresti suunatud OECD väliste riikidele, samal ajal kui mitmed OECD liikmesriigid keeldusid osalemisest informatsiooni vahetusest toetudes erinevatele kaalutlustele.⁶²

Arvestada tuleb ka sellega, et OECD tegevus oli tookord suunatud eelkõige informatsiooni vahetuse tõhustamisele riikide pädevate astutuste vahel, mille tulemusel oli sõlmitud enam kui 800 riikidevahelist maksulepingut.⁶³ Samas OECD tunnistab oma värskemal raportis, mis on pühendatud agressiivsest maksuplaneerimisest põhjustava riikide maksubaaside kahjustamisele, et üheks jätkuvaks probleemiks on kahjulike maksurežiimide kättesaadavus maksuplaneerimise huvilistele.⁶⁴

⁵⁷ J. Ball. (viide 16).

⁵⁸ Variisikute kasutamise kohta maksupettusustes vt nt N. Majerovitš. Maksualased süüteod: variisiku kasutamine Eestis – bakalaureusetöö. Tartu: Tartu Ülikool 2009; samuti vt V. Kivistik. Tankisti kasutamine muutub üha riskantsemaks. MaksuMaksja 2001/II.

⁵⁹ OECD Towards Global Tax Co-operation. 2000, lk 16-17, 12-14.

⁶⁰ P. Harris/D. Oliver. (viide 23), lk 105.

⁶¹ Four more countries commit to OECD tax standards - OECD. Arvutivõrgus:

<http://www.oecd.org/countries/uruguay/fourmorecountriescommittoocdntaxstandards.htm> (21.04.2013).

⁶² P. Harris/D. Oliver. (viide 23), lk 106.

⁶³ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. (viide 10) , lk 29.

⁶⁴ *Ibid.*, 6.

Leidub ka kriitikuid, kes kahtlevad OECD ja selle mõjukate liikmesriikide tegevuse efektiivsuses võitluses maksuparadiiside ja kahjulike maksurežiimidega.⁶⁵ USA Delaware osariigis⁶⁶, Suurbritanniale kuuluva maksuparadiisi Kaimaani saartel⁶⁷, Londoni linna *City of London Corporation* munitsipaalüksuses⁶⁸ jmt territooriumidel kehtivate maksuparadiisi tunnustega maksusüsteemide olemasolu annab alust kahelda OECD mõjukate riikide siiruses maksuparadiiside ja kahjulike maksurežiimidega võitluses. Uurimistöö autori arvates võib aga olla kindel ühes asjas – lähiajal ei kao maksuparadiisid ja kahjulikud maksurežiimid kuhugi, jääb alles ka ettevõtjate soov oma efektiivse maksumäära alandamiseks – seetõttu on ka oluline, et Eesti ja Euroopa Liidu maksualased õigusaktid vastaksid kaasaja nõudmistele ja võimaldaksid minimiseerida taolistest maksusüsteemidest tulenevaid kahjulikke mõjusid.

1.3. Maksuparadiiside ja kahjulike maksurežiimide vari- ja riuliühingute kasutamine

Agressiivsel maksuplaneerimisel ja maksude tasumise kõrvalehoidumisel võtavad maksukohustuslased kasutusele arvutul hulgal skeeme, mis põhinevad maksuparadiisides ja kahjulikes maksurežiimides loodud struktuuride eksploatatsioonil. Kõige lihtsamal juhul maksukohustuslane varjab oma residendiriigis (tegeliku tuluallika riik) teenitud tulusid. Sellisele tegevusele aitavad kaasa näiteks tugevad pangasaladuse reeglid, informatsiooni vahetuse puudus kahe riigi asutuste vahel jms. Hiljutise Rahvusvahelise uurivate ajakirjanike konsortsium (ICIJ) avaldatud uurimuse⁶⁹ kohaselt mitmed erinevate riikide kõrged riigiametnikud kasutavad kahjulike maksurežiimi oma tulude varjamiseks. Raport puudutab eelkõige Briti Neitsisaarte ja Cooki saarte kahjulike maksurežiime. Raportis on näiteks toodud andmed Venemaa asepeaministri Igor Šuvalovi ja kahe Gazprom OAO tippjuhtide kohta.

⁶⁵ Tax havens' arguments in their defence: and why they are wrong - Treasure Islands 19.11.2010. Arvutivõrgus: <http://treasureislands.org/the-arguments/> (02.04.2013).

⁶⁶ Delaware - Tackle Tax Havens, Arvutivõrgus: <http://www.tackletaxhavens.com/the-problems/delaware/> (21.04.2013).

⁶⁷ A. Fantasia. International Tax: Cayman Islands Highlights 2013. Deloitte 2013, lk 1.

⁶⁸ City of London - Tackle Tax Havens. Arvutivõrgus: <http://www.tackletaxhavens.com/the-problems/city-of-london/> (18.04.2013); The tax haven in the heart of Britain - NewStatesman 24.02.2011. Arvutivõrgus: <http://www.newstatesman.com/economy/2011/02/london-corporation-city> (18.04.2013).

⁶⁹ Secret Files Expose Offshore's Global Impact - ICIJ 03.04.2013. Arvutivõrgus: <http://www.icij.org/offshore/secret-files-expose-offshores-global-impact> (05.04.2013); Семья Шувалова вскрыла слепой траст на Виргинских островах и выводит активы в Россию - NEWSru 12.04.2013. Arvutivõrgus: <http://newsru.com/russia/12apr2013/shuvalov.html> (20.04.2013).

Iga ettevõtja, kes kasutab interneti ja omab piisavaid rahalisi vahendeid, võib tänapäeval leida internetist hulgalisi pakkumisi maksuparadiisides ja kahjulikes maksurežiimides variühingute ja muude sarnaste struktuuride loomiseks ja hilisemaks nõ töökorras hoidmiseks. Internetis võib leida erinevaid veebilehekülgesid⁷⁰, mille autorite poolt pakutav teenuste ja variühingute asukohamaade valik sobib igale maitsele.

Praktikas on levinud juhtumid, kus loodud kahjuliku maksurežiimi või maksuparadiisi variühingut kasutatakse vahelülina kaupade ekspordi- või impordi tehingutes. Taolise ekspordi puhul suurem osa kaupade müügist saadud tulust akumuleerib variühingus. Imporditehingutes aga soetab kõrgema maksumääraga riigis asutatud äriühingu kaupu kõrgema hinna eest võrreldes sellega, kui ta oleks ostnud otse. Viimasel juhul väheneb kõrgema maksumääraga riigis asutatud äriühingu maksubaas. Ühtlasi suureneb nõ vahelüli kasum, mida on hiljem võimalik, kas maksuvabalt või olulise maksusoodustusega äriühingust välja viia või kasutada muuks otstarbeks: näiteks laenu andmiseks, investeerimiseks jne. Seejuures on oluline, ekspordi- ja imporditehingute hinnad võivad olla nii kunstlikult manipuleeritud (siirdehinnad) kui ka vastama turitingimustele. Skeemi sisuks on kõrgema maksumääraga riigist tulude suunamine (*profit shifting*) kahjuliku maksurežiimiga riiki. Kirjeldatud skeemi kasutamine on eriti lihtne infotehnoloogia toodete ja teenuste turul.

Näiteks üks Eesti tuntud infotehnoloogia valdkonnas tegutsev ettevõtte Playtech OÜ, kelle põhitegevusalaks on tarkvara arendamine online-kasiinode jaoks ja kes oli 2011. aastal töödandjaks ligikaudu 428-le inimesele⁷¹, on 2011. majandusaasta aruande andmete kohaselt müünud oma aastase toodangu Küprose emaühingule. 2011. a teenis Playtech OÜ üksnes 683 765 eurot 2011. a kasumit. Analoogne situatsioon oli ka 2010. a. Samas rahvusvahelise kontserni Playtech Ltd 2011. majandusaasta aruande andmete kohaselt kuulub sellesse kontserni koos teiste riikide tütarühingutega ka Playtech OÜ.⁷² Majandusaasta aruandest nähtuvalt on kontsern registreeritud Mani saarel, kus on juriidilise isiku tulumaksu määraks 0%, mistõttu maksude tasumine toimub eelkõige tütarühingute tasandil. Kontserni 2011. a efektiivseks tulumaksu määraks oli 1,9% ja 2010. a 2,1%, kontserni puhas kasum oli nendel aastatel vastavalt 64,7 milj ja 77,7 milj eurot.⁷³ On tähelepanuväärne, et samasse kontserni

⁷⁰ Vt nt <http://www.corpestonia.ee/> (21.04.2013), <http://www.offshore.lt> (21.04.2013),

<http://www.offshorecompanyquick.com/> (21.04.2013), <http://offshore-solutions.ee/> (21.04.2013).

⁷¹ Andmed pärinevad Äripäeva infopangast. Arvutivõrgus: <http://infopank.aripaev.ee/> (06.04.2013).

⁷² Playtech. Source of Success Annual Report and Accounts For the year ended 31.12.2011, lk 96. Arvutivõrgus: <http://www.annualreports.com/Company/5414> (28.04.2013).

⁷³ *Ibid.*, lk 19 ja 21.

kuulub lisaks ka Videobet kaubamärgi kasutatav VideoB OÜ, kellel oli 2011. a Eestis ligikaudu 102 töötajat ja kes müüs kogu oma toodangu Briti Neitsisaarte emaühingule.⁷⁴ Uurimistöö autor märgib, et kuigi äriühingute majandusaasta aruannete põhjal ei ole võimalik tuvastada, kui suur oli Eesti tütarühingute panus kontserni kasumisse, viitab siiski nii kontserni marginaalselt madal efektiivne tulumaksumäär kui ka muud käsitletud näitajad sellele, et maksuplaneerimisega tegeleti ka Eestis.

Paljud skeemid välismaiste variühingutega on seotud siirdehindade probleemiga. Maksuhaldurite praktikas on levinud lähenemine, et seotud isikute vahel tehtud tehingu hind ehk siirdehind peab olema vastavuses omavahel mitteseotud isikute vahel sarnastel tingimustel tehtava sarnase tehingu hinnaga.⁷⁵ Rahvusvaheliselt tunnustatud printsiibi kohaselt on siirdehindade aluseks nõ turuväärtuse printsiip (*arm's length principle*), mis nõuab, et maksustamise seisukohalt seotud osapooled peavad jaotama omavahel kasumit niiviisi nagu seda teeksid mitteseotud isikud.⁷⁶ Turuväärtuse printsiipi rakendamisel tekib praktikas probleeme tehingutega, mille objektiks on immateriaalne vara. Rahvusvahelise Fiskaalse Assotsiatsiooni (IFA) poolt 35-lt riigilt kogutud raportite kohaselt, mis on pühendatud siirdehindade regulatsiooni teemaikale immateriaalse vara valdkonnas, tunnistavad kõik raportite esitajad, et tehingutes immateriaalse vara on keeruline tuvastada turuväärtuse printsiibile vastavat hinda.⁷⁷ Samuti leitakse, et immateriaalse valdkond on ilmselt kõige keerulisem valdkond siirdehindade regulatsioonis.⁷⁸

Eespool kirjeldatud skeemidega sarnaseid lahendusi kohtub ka kaupade tootmise valdkonnas. Näiteks variühingust emaühing sõlmib tootmisriigis (nt Eestis) asuva tehase tütarühinguga lepingu (*contract manufacturing*), mille kohaselt tütarühingu hakkab tootma toodangut hinnaga: tootmiskulud pluss fikseeritud marginaal. Suurem osa kaupade müügikasumist koguneb jällegi kahjuliku maksurežiimi variühingus.⁷⁹

Taolist skeemi võib kasutada nii kõrgema maksumääraga riigis tootmisega tegelev äriühing selleks, et viia kasum maksuvabalt välja tuluallika riigist kahjulikus maksurežiimis või maksuparadiisis registreeritud variühingu kaudu, kui ka välismaised kõrgema maksumääraga

⁷⁴ Äripäeva infopank. (viide 71); VideoB OÜ 2011. a majandusaasta aruanne.

⁷⁵ Siirdehinna turuväärtuse määramise juhend. Maksu- ja Tolliamet 2011, lk 3.

⁷⁶ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. (viide 10), lk 36.

⁷⁷ T. Miyatake. Transfer pricing and intangibles. General report. Netherlands: IFA 2007. Volume 92a, lk 21.

⁷⁸ *Ibid.*, lk-d 63, 274, 605.

⁷⁹ J. Gravelle. Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion. USA Congressional Research Service 2013, lk 11.

riikides registreeritud kontsernid, kes asutavad spetsiaalselt kahjulikus maksurežiimis või maksuparadiisis holding-äriühingu (*holding company*), kelle ülesandeks on olla vahelülks emaühingu ja tootmisega tegeleva äriühingu vahel ning koguda kasumit. Holding-ühing võib koguda kasumit ka lihtsalt dividendide näol ning hiljem võib teenitud kasumit näiteks laenata teiste sama kontserni äriühingutele.⁸⁰

Maksude optimeerimise efektiivsuse seisukohalt üritavad maksumaksjad asutada holding-ühinguid riikides, kus saadud dividendid, intressi- ja litsentsitasud ning kapitalitulu ei kuulu maksustamisele, täiendavalt on soovitatav, et maksukohustust saaks vältida ka teises riigis asuv väljamaksete tegija.⁸¹ Holdingühingule on tähtis ligipääs Euroopa Liidu direktiividele ja riikide vahelistele topeltmaksustamise vältimise lepingutele (maksulepingutele) selleks, et vähendada nimetatud tasude maksustamist tuluallika juures.⁸² Maksumaksja jaoks ideaalseid riike enamasti pole ning Euroopa Liidus on heaks holding-ühingu asukohamaaks näiteks Holland ja Luksemburg, kuna nendes riikides kehtivad soodsad režiimid teenitud litsentsitasude maksustamisel.⁸³

Üheks variatsiooniks on agendileping variühingu esindamiseks kõrgema maksumääraga riigis. Sel juhul teeb kõrge maksumääraga riigi agent-äriühing kõike tehinguid variühingu eest ja tema nimel, kuid endale jätab üksnes teatud protsenti teenitud tulust.⁸⁴

Tulude väljaviimise skeemides kasutatakse ka tehinguid väärtpaberitega. Näiteks Venemaal kasutatakse skeemi, kus kahjulikus maksurežiimis asutatud variühing soetab Venemaa seotud äriühingult aktsiad turuhinnast madalama hinnaga, misjärel variühing müüb aktsiaid kallimalt Venemaal registreeritud teisele seotud äriühingule. Tehingu tulemusel jääb teisest äriühingust väljaviidud raha välismaa variühingule.⁸⁵ Sellise skeemi puhul võib maksuhaldur mõistetavalt proovida kohaldada siirdehindade regulatsiooni.

Kõrgema maksumääraga riigis asuva äriühingu tulude suunamine (*profit shifting*) variühingutesse võib toimuda ka igasuguste muude skeemide abil. Suurte infotehnoloogia

⁸⁰ J. Christensen, R. Murphy. Closing the Floodgates Collecting tax to pay for development. United Kingdom: Tax Justice Network 2007, lk 44.

⁸¹ Н.М. Телюк. (viide 36), lk 44.

⁸² *Ibid.*

⁸³ *Ibid.*, lk 46.

⁸⁴ Tuleb märkida, et sõltuvalt kohaldatavast siseriiklikust õigusest on võimalik, et agendilepingu alusel tegutseval isikul tekib püsiv tegevuskoht; Оффшорные схемы: Примеры использования оффшоров. Arvutivõrgus: <http://www.first-offshore.com/kak-ispolzovat-offshore.html> (28.04.2013).

⁸⁵ Операции с ценными бумагами. - OffshoreExpress. Arvutivõrgus: <http://offshorex.com.ua/offshoresxem5.html> (21.04.2013)

kontsernide hulgas kogub viimasel ajal populaarsust kontserni tulude suunamine variühingutesse litsentsitasudena intellektuaalomandi valdkonda kuuluvate õiguste (nt patendid, litsentsid jne) kasutamise eest.⁸⁶ Kahjuliku maksurežiimi variühingus kontsentreeritakse intellektuaalomandi õiguste omandi- või kasutusõigused, mille all-litsentsi eest küsib variühing kontserni välismaa äriühingutelt litsentsitasusid. Kirjeldatud skeemi analüüsitakse eraldi käesoleva töö järgmises alapunktis.

Variühingusse võib kasumit suunata ka liisinguga seotud skeemi kaudu. Näiteks kui Eesti ettevõtja soovib soetada välismaalt mingisuguseid seadmeid, siis selleks ta võib sõlmida variühinguga liisingulepingut, mille kohaselt variühing annab Eesti ettevõtjale vahendeid seadmete soetamiseks, ning hiljem liisingumaksete näol liigub Eesti ettevõtja kasum variühingusse.⁸⁷ Skeem hakkab ennast ära tasuma sellest hetkest, kui liisingulepingu aluseks olnud põhisumma on ära makstud.

Viimase skeemiga seoses tuleb märkida, et küsimusi tekitab Estonian Air AS-i poolt 2011. a tehtud tehing kolme lennuki liisimiseks Kaimanisaartel registreeritud tütarühingult. Nimelt Estonian Air AS-i 2011. a majandusaasta aruande andmete kohaselt lõi Estonian Air AS kolme lennuki soetamiseks äriühingult Export Development Canada (EDC) Kaimanisaartele nõ vahelülina tütarühingut EA Jet Leasing Ltd. Viimane tütarühing sõlmis lennukite liisingulepingud EDC-ga, millele on Estonian Air AS andnud oma garantiikirja. EA Jet Leasing Ltd majandustegevus seisneb üksnes kapitalirendi korras lennukite rentimises Estonian Air AS-le järgmise 12 aasta jooksul. Estonian Air AS-i majandusaasta aruandest nähtuvalt põhjendatakse sellist valikut järgmiselt: „Selline lahendus oli Estonian Airi jaoks majanduslikult kõige soodsam ja andis EDC-le laenu andmiseks vajaliku kindlustunde“. Uurimisöö autori arvates, on selle tehingu juures tähelepanuväärne asjaolu, et Kaimanisaared on nn klassikaline maksuparadiis, kus igasugused maksud oma tavapärasest tähenduses puuduvad.⁸⁸ Lisaks kuuluvad Kaimanisaared ka Maksu- ja Tolliameti poolt avaldatud nn mitteametliku musta nimekirja, millega seoses soovitab maksuhaldur arvestada maksuametnike kõrgendatud huviga tehingute vastu, mis on tehtud nimekirja katud riikide äriühingutega.⁸⁹ Kuivõrd aga erinevalt teistelt rahvusvahelistelt kontsernidelt ei ole EA Jet

⁸⁶ P. Harris/D. Oliver. (viide 23), lk 297.

⁸⁷ Оффшорные схемы на Кипре. - ProKipr. Arvutivõrgus: http://prokipr.ru/company_scheme.html (21.04.2013).

⁸⁸ Maksumäärade jms kohta vt A. Fantasia. Deloitte (viide 67), lk 1.

⁸⁹ Maksuvabad ja madala maksumääraga territooriumid - Maksu- ja Tolliamet. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=1950> (22.04.2013).

Leasing Ltd majandusaasta aruanne avalikult kättesaadav, siis käesoleva uurimise raames puudus kahjuks võimalus tuvastada, kas kirjeldatud kapitalirendi tehingute tulemusel koguneb Kaimanisaartele Estonian Air AS-i raha ja mis sellest saab.⁹⁰

Kahjuliku maksurežiimi territooriumil või maksuparadiisis registreeritud variühingut võidakse kasutada ka näiteks rahvusvahelise transporditeenuse osutamiseks. Kuivõrd rahvusvahelised kaubaveod toimuvad üle mitmeid riike, siis transporditeenuse osutajat võib olla keeruline siduda muu konkreetse riigiga, mistõttu võib transporditeenuse osutaja nautida soodsat maksurežiimi.⁹¹

Sarnast efekti saab saavutada ka äriühingu riskide edasikindlustamisega variühingust kindlustusandja juures (*captive insurance*), kus raha liigub kahjuliku maksurežiimisse kindlustusmaksete näol. Selliseks otstarbeks kasutatakse tihti spetsiaalselt asutatud samasse kontserni kuuluvat kindlustusühingut, mille ülesandeks on sama kontserni kuuluvate äriühingute riskite edasikindlustamine.⁹²

Tulumaksukohustuse optimeerimiseks on samuti võimalik vähendada kõrgema maksumäära riigis asuva äriühingu maksustamisele kuuluvaid tulusid makstes seotud isikutele laenuintresse. Sellise skeemi puhul laenab kõrgema maksumääraga riigis asuv äriühingu võimalikult palju variühingult, makstes talle hiljem intresse raha kasutamise eest.⁹³ Niimoodi näiteks eespool kirjeldatud skeemide tulemusel variühingusse kogutud tulusid, võib sama variühing laenata hiljem edasi oma tütarühingule selleks, et vähendada viimase maksustatavaid tulusid veelgi. Tütarühingute maksustatav tulu väheneb variühingule makstud intressitasude arvelt (vastavalt suureneb ka variühing tulu). Sisuliselt aga toimub äriühingu osakapitali (omakapital) maskeerimine laenukapitaliks (võõrkapital). Sellist skeemi tuntakse alakapitalisatsiooni (*thin capitalization*) nime all. Alakapitalisatsiooni vastane regulatsioon on eraldi käsitletud magistritöö alapunktis 2.4.

⁹⁰ Vt lisaks R. Poom. Estonian Airi 60 miljoni saladus on lahendatud - Eesti Päevaleht 13.10.2012. Arvutivõrgus: <http://www.epl.ee/news/eesti/estonian-airi-60-miljoni-saladus-on-lahendatud.d?id=65104656> (24.04.2013); G. Hankewitz. Estonian Airi uus lennuk on offshore firma all - E24 28.01.2011. Arvutivõrgus: <http://www.e24.ee/379407/estonian-airi-uus-lennuk-on-offshore-firma-all/> (24.04.2013).

⁹¹ Оффшорные схемы и использование оффшорных компаний - Sterling. Arvutivõrgus: <http://1sterling.ru/offshore/offshornye-shemy.html> (21.04.2013).

⁹² R. Bertucelli. The benefits of captive insurance companies - Journal of Accountancy march 2013. Arvutivõrgus: <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2013/Mar/20126102.htm> (28.04.2013).

⁹³ J. Gravelle. (viide 79), lk 9.

Agressiivse maksuplaneerimise instrumendina kasutatakse ka igasuguseid hübriidinstrumente. Hübriidinstrumentideks (*hybrid instruments*) nimetatakse instrumente, mida erinevate riikide maksuhaldurid kohtlevad erinevalt, üldjuhul üks riik käsitleb neid kui omakapitali alla kuuluvana ja teine riik hoopis võlakapitali alla kuuluvana.⁹⁴ Hübriidinstrumentide alla kuuluvad näiteks hübriidsed ühingud (*hybrid entities*), mida üks riik kohtleb iseseisva maksukohustuslane, kuid teine riik transparentse üksusena, s.t üksusena, mis iseseisvalt ei moodusta maksukohustuslast, mistõttu maksukohustuslastena käsitletakse ühingu osanike.⁹⁵ Lisaks võivad hübriidinstrumentideks olla ka hübriidsed tehingud (*hybrid transfers*), mille korral üks riik käsitleb tehinguid kui vara omandi üleandmist aga teine riik kui laenu andmist vara tagatisena.⁹⁶ Tuleb märkida, et selles osas on Euroopa Komisjoni väljendanud arvamuse, et maksusüsteemide erinevuste ja puuduliku halduskoostöö tõttu tihti riigid (sh EL-i riigid) määratlevad võlakohustusi ja omakapitali erinevalt.⁹⁷ Üks riik võib kohelda hübriidinstrumenti äriühingu omakapitali suurendamisena ja seetõttu vabastada sellelt saadud tulu maksustamisest (kasumi jaotamine), samas kui teine riik võib tõlgendada tehingut laenuna ja lubada arvata maksubaasist maha makstavaid intresse. Taoliste määratlemiserinevuse tagajärjeks võib olla tulumaksust topelt vabastamine või topelt mahaarvamine.⁹⁸

Eespool toodud maksuplaneerimise skeemide loetelu ei ole ammendav ja on esitatud näitlikustamise eesmärgil. Samas tuleb arvestada sellega, et tulu, mis on teenitud madala maksumääraga riikides, omab suundumust mitte jõuda kunagi tagasi tegeliku tuluallika riiki, näiteks maksuvaba tulu võidakse investeerida otse variühingust teistesse sama kontserni kuuluvatesse äriühingutesse.⁹⁹

Tuleb lisada, et lisaks maksuplaneerimisele kasutatakse kahjulike maksurežiimide ja maksuparadiiside riuliühinguid ka maksupettuse toimepanemise vahendina.¹⁰⁰ Selleks enamasti tehakse riuliühinguga näilikke tehinguid. Riuliühingute eksploateerimine on maksupetturite jaoks atraktiivne, kuna see raskendab nii maksupettuse avastamist kui ka selle hilisemat tõendamist, sh pettuse korraldaja tuvastamist. Need raskused on tingitud eelkõige

⁹⁴ OECD Hybrid Mismatch Arrangements - Tax Policy and Compliance Issues. 2012, lk 7.

⁹⁵ P. Harris/D. Oliver. (viide 23), lk 48, 347.

⁹⁶ OECD Hybrid Mismatch Arrangements - Tax Policy and Compliance Issues. 2012, lk 7.

⁹⁷ Teatis kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamise kohta otsese maksustamise valdkonnas EL-s ja kolmandate riikide suhtes, Euroopa Komisjoni 10.12.2007 teatis, KOM(2007) 785 lõplik, lk 6.

⁹⁸ *Ibid.*

⁹⁹ P. Harris/D. Oliver. (viide 23), lk 297.

¹⁰⁰ Vt nt RKÜKo 17.02.2004 nr 3-1-1-120-03 p 1.

puudulikust infovahetusest riikide maksuhaldurite vahel, tugevast pangasaladusest, tõendite hankimise keerukusest, kontrolltoimingute mahukusest jne.

1.4. Agressiivse maksuplaneerimine skeemid intellektuaalse omandi valdkonnas

Viimasel ajal on meedia tähelepanu alla sattunud suurte rahvusvaheliste kontsernide poolt agressiivsete maksuplaneerimise võtete kasutamine. Luubi alla on sattunud sellised suured kontsernid nagu näiteks Google, Apple, Microsoft jt.¹⁰¹ Selline meedia huvi on mõistetav, kuivõrd näiteks ainuüksi Apple Inc 2012. majandusaasta aruandest nähtuvalt oli kontserni 2010 - 2012. a efektiivse maksumäära näitajaks 24.2% - 25.2%, samas kui USA föderaalne tulumaksumäär on 35%.¹⁰² Samast allikast nähtuvalt teenis kontsern 2010. a väljaspool USA-d ca 13 mld USA dollarit, mis moodustas ca 70,1% kogu kontserni teenitud kasumist. Seejuures aga kontsern tasus samal aastal makse väljaspool USA-d üksnes summas 161 milj dollarit, mis on 3,56% kõikidest kontserni poolt tasutud maksudest sel perioodil. 2011. a ja 2012. a näitajad on analoogsed. Täpsemad majandusaasta aruande majanduslikud näitajad ja nendel põhinevad uurimistöö autori arvutused on toodud tabelis allpool (vt tabel 1).

¹⁰¹ Vt nt Google and Starbucks face tax questions. - Financial Times 30.10.2012. Arvutivõrgus: <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/493d4d24-2298-11e2-8edf-00144feabdc0.html#axzz2RLbWmTe6> (20.04.2013).

¹⁰² Apple Inc 2012. a majandusaasta aruanne, lk 43 ja 61. Arvutivõrgus: <http://investor.apple.com/secfiling.cfm?filingID=1193125-11-282113&CIK=320193> (04.04.2013).

Tabel 1 (\$ miljonid)¹⁰³

Majandusaasta	2012	2011	2010
kasum enne maksustamist (<i>income before provision for income taxes</i>)	55 763	34 205	18 540
maksude väljamaksud kokku (<i>provision for income taxes</i>)	14 030	8 283	4 527
puhkas kasum (<i>net income</i>)	41 733	25 922	14 013
efektiivne maksumäär (<i>effective tax rate</i>)	25,20%	24,20%	24,40%
USA väline kasum enne maksustamist (<i>foreign pretax earnings</i>), ca	36 800	24 000	13 000
välismaal tasutud tulumaks (<i>foreign income taxes</i>)	713	602	161
välismaa maksude osakaal [<i>foreign income taxes / (federal taxes + state taxes + foreign taxes)</i>]	5,1%	7,27%	3,56%
USA välise kasumi osakaal maksustamiseelsest kasumist (<i>foreign pretax earnings / income before provision for income taxes</i>), ca	66,00%	70,20%	70,10%

On tähelepanuväärne, et Apple ei ole ainuke rahvusvaheline kontsern, kes on paistnud silma usina maksuoptimeerijana. Analoogsed näitajad sisalduvad ka teiste rahvusvaheliste kontsernide majandusaasta aruannetes. Uurimistöö autor peab otstarbekaks viidata ajakirja Der Spiegel sõltumatute maksuekspertide abil koostatud vastavasisulisele statistikale, mis näitlikustab kontsernide poolt välismaal teenitud kasumite ja tasutud maksude struktuuri (vt allpool joonis 1).

¹⁰³ *Ibid.*

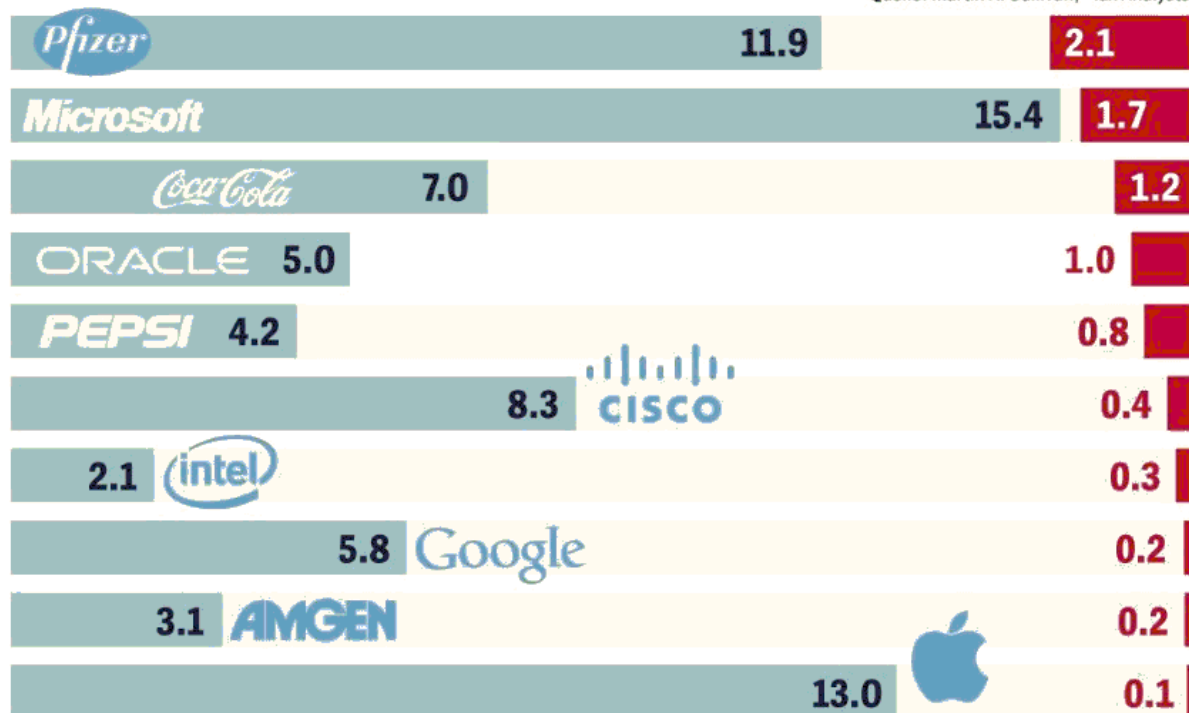
Joonis 1. Allikas: Der Spiegel¹⁰⁴, tõlkis: Nikolai Majerovitš

Kõrged kasumid...

Välismaal teenitud kasumid
USA ettevõtted 2010. a, \$ miljardid

...madalad maksud
Välismaa kasumitest arvestatud
ja tasutud maksud
\$ miljardid

Quelle: Martin A. Sullivan; "Tax Analysts"



Kuivõrd arusaadavatel põhjustel rahvusvahelised kontsernid hoiavad oma maksude optimeerimise skeeme saladuses, siis ligipääs taolisele informatsioonile on piiratud. Ajakirjanduse andmetel kasutavad infotehnoloogial ja intellektuaalsel omandil põhinevad rahvusvahelised kontsernid, mille emaühingud asuvad enamasti USA-s, oma efektiivse maksumäära alandamiseks skeemi nimega *Double Irish* ehk *iiri topeltkohv*.¹⁰⁵ Nimetus tuleneb sellest, et maksude optimeerimise saavutamiseks kontsern siirdab väljaspool USA-d teenitud kasumi läbi kahe Iirimaa tütarühingu. Mõnikord kui skeemis osaleb täiendavalt Hollandi tütarühing, siis skeemi nimetatakse *Double Irish with a Dutch Sandwich*, mis tõlgituna eesti keelde kõlab kui *iiri topeltkohv hollandi võileivaga*.¹⁰⁶ Ajakirjanike andmetel kasutavad taoliseid skeeme näiteks Google, Apple, Microsoft, Facebook ja Starbucks.¹⁰⁷

¹⁰⁴ S. Böll. Der Spiegel. (viide 14).

¹⁰⁵ *Ibid.*

¹⁰⁶ C. Duhigg, D. Kocieniewski. How Apple Sidesteps Billions in Taxes - The New York Times 28.04.2012. Arvutivõrgus: http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?pagewanted=4&_r=2& (07.03.2013).

¹⁰⁷ Vt nt J. Drucker. Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Lost to Tax Loopholes - Bloomberg 21.10.2010, Arvutivõrgus: <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue->

Erialakirjanduses kirjeldatakse skeemi *Double Irish* sisu alljärgnevalt.¹⁰⁸ Kõrgema maksumääraga riigi, enamasti USA, emaühing loob endale kaks tütarühingut Iirimaa, millest esimene tütarühing (*holding-ühing*) omab enamusosalust teises Iirimaa tütarühingus (*management-ühing*). USA emaühingus arendatud tarkvara antakse litsentsi alusel edasi Iirimaa holding-ühingule, kes on tegelikult maksuparadiisi (näiteks Briti Neitsisaarte või Bermuda¹⁰⁹) maksuresident. Selline maksuresidentsus on seletatav asjaoluga, et Iirimaa Maksude konsolideerimise akti (*Taxes Consolidation Act*¹¹⁰) § 23A kohaselt ei loeta Iirimaa residendiks¹¹¹ äriühingut, kellel on enamusosalus Iirimaa teises äriühingus ja keda juhitakse Euroopa Liidu liikmesriigist või riigist, kellega on Iirimaa sõlmitud maksuleping.¹¹² Skeem jätkub sellega, et holding-ühing annab all-litsentsi teisele Iirimaa tütarühingule. Kuna nüüd intellektuaalsest omandi kasutusõigus kuulub teisele Iirimaa tütarühingule, siis USA välistelt tarbijatelt teenuste ja kaupade eest saadud raha laekub talle. Analoogse, kuid tagurpidise, skeemi kaudu jõuab teise Iirimaa tütarühingu teenitud tulu litsentsitasude näol tagasi Iirimaa holding-ühingule, kes omakorda suunab raha maksuparadiisidesse. Seega sisuliselt väljaspool USA-d teenitud kasum liigub järgmise ahelat pidi: tarbija – teine Iirimaa tütarühing (*management-ühing*) – esimene Iirimaa tütarühing (*holding-ühing*) – maksuparadiis või kahjuliku maksurežiimiga territoorium.

Juhul kui kahe Iirimaa tütarühingu vahele tekitatakse nõ vahelülina Hollandi tütarühingut, siis see on *iiri topeltkohv koos hollandi võileivaga*. Hollandi tütarühingut kasutatakse selleks, et vältida Iirimaa kinnipidamismaksu, mis kuulub arvestamisele litsentsitasudelt.¹¹³ Tänu

lost-to-tax-loopholes.html (20.04.2013); A. Estes. British Lawmakers Are Taking Starbucks to Task for Tax Dodging - Atlantic Wire 22.11.2012, Arvutivõrgus: <http://www.theatlanticwire.com/business/2012/11/british-lawmakers-taking-starbucks-task-tax-dodging/58896/> (28.04.2013); lisaks vt viited nr 84 ja 87.

¹⁰⁸ J. Dardy. Double Irish More than Doubles the Tax Savings - A Twice-Monthly Report on US/International Tax Planning. Practical US/International Tax Strategies. Vol 11, no 9, 15.05.2007, lk 12-14.

¹⁰⁹ Nii Bermuda kui ka Briti Neitsisaared on klassikalised maksuparadiisid, kus maksud selle tavalises tähenduses peaaegu puuduvad (vt nt J. Dockeray. International Tax: Bermuda Highlights 2013. Deloitte 2013; M. Chapman. International Tax: British Virgin Islands Highlights 2013. Deloitte 2013)

¹¹⁰ Taxes Consolidation Act 1997 Notes for Guidance (Finance Act 2012 Edition). Irish Tax and Customs. Arvutivõrgus: <http://www.revenue.ie/en/practitioner/law/notes-for-guidance/tca/> (20.04.2013).

¹¹¹ Kuna Iirimaa holding-ühingu juhtimiskeskus asub maksuparadiisis ja holding-ühing on emaühinguks Iirimaa management-ühingule, siis TCA § 23A alusel kohtleb Iirimaa holding-ühingut kui selle riigi residendi, kus asub tema juhtimiskeskus. Võrrelduseks Eesti TuMS § 6 lg 2 kohaselt loetakse maksuresidendiks juriidilist isikut, kes on registreeritud Eestis. Seega kuna Eesti ja teiste riikide vahelised maksulepingud ei sisalda erisätteid hübridsete ühingute residentsuse probleemi lahendamise kohta, siis Eesti kohtleks taolist Iirimaa holding-ühingut üldjuhul Iirimaa maksuresidendina.

¹¹³ H. Lager. Google's Irish Sandwich Explained. Tax Sans Frontieres – International Tax Law Blog 03.01.2013. Arvutivõrgus: <http://internationaltaxlaw.org/2013/01/03/googles-irish-sandwich-explained/> (20.03.2013).

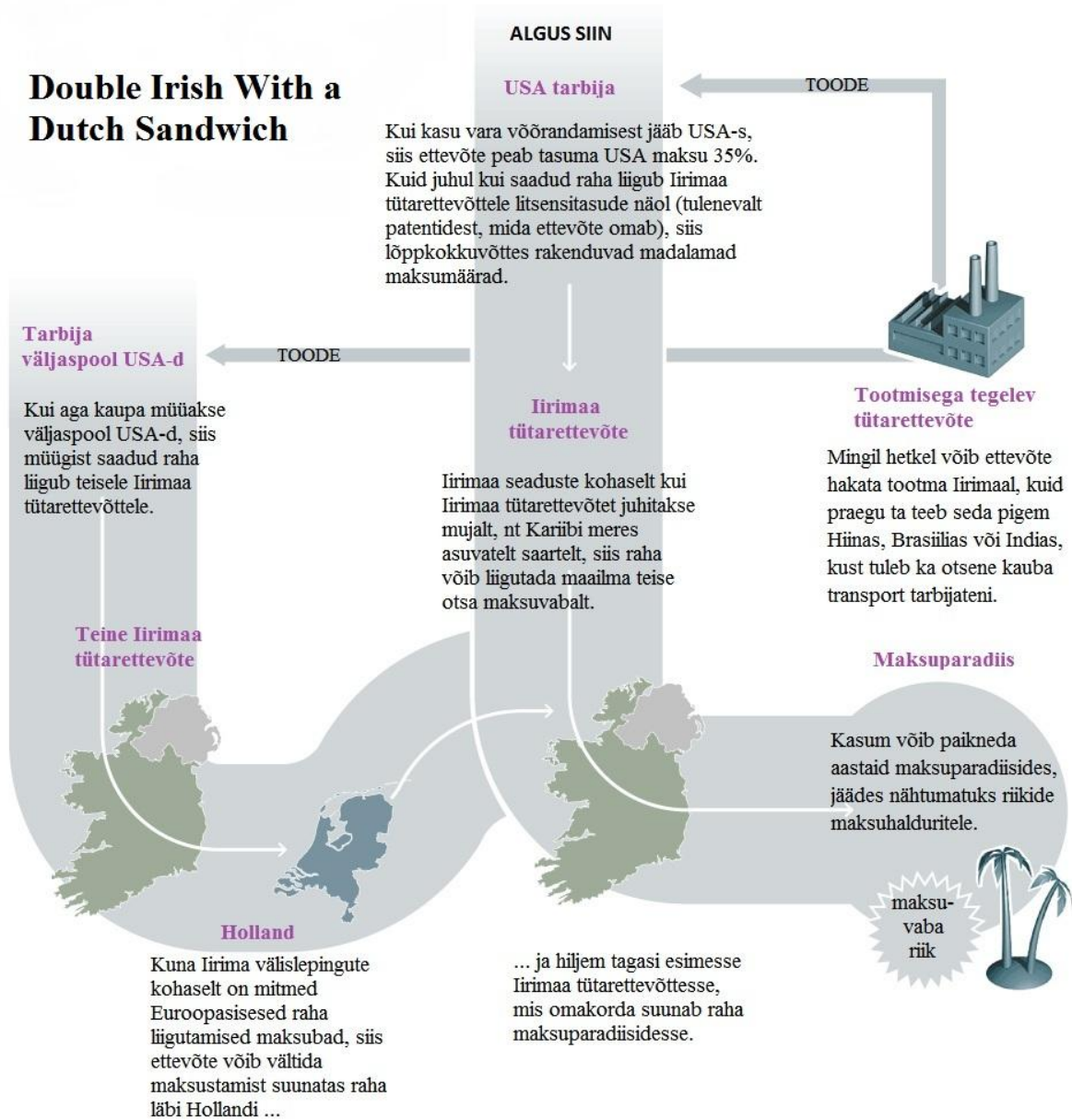
Euroopa Liidus kehtivale intressi ja litsentsitasude direktiivile ¹¹⁴ on litsentsitasude väljamaksed liidu sees maksuvabad, mistõttu litsentsitasud jõuavad maksuvabalt läbi hollandi tütarühingu Irimaa holding-ühingule, kes on omakorda maksuparadiisi maksuresident. Skeemist paremaks arusaamiseks tuleb vaadata joonist allpool (joonis 2). Tuleb lisada, et Hollandis kehtib *patent royalty box* erirežiim, mis võimaldab vähendada litsentsitasudele rakendatava maksumäära 5%-ni kui intellektuaalne omand on arendatud litsentsitasude saaja poolt. ¹¹⁵ Samuti ka Belgias rakendatakse patentidelt teenitud litsentsitasudele efektiivset tulumaksumäära 6,8%. ¹¹⁶

¹¹⁴ Euroopa Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta.

¹¹⁵ Taxation and Investment in Netherlands 2011. Deloitte 2011, lk 2.

¹¹⁶ Taxation and Investment in Belgium 2012. Deloitte 2012, lk 2.

Joonis 2. The New York Times.¹¹⁷ Tõlkis: Nikolai Majerovitš



Eeldatavasti selleks, et skeem jääks seaduse raamidesse, peavad need äriühingud arvestama siirdehindade regulatsiooniga all-litsentsi lepingute sõlmimisel ja litsentsitasude väljamaksmisel. Kuna aga Iirimaa juriidilise isiku tulumaksu määraks on 12,5%, mis on

¹¹⁷ C. Duhigg, D. Kocieniewski. Double Irish With a Dutch Sandwich - The New York Times 28.04.2012. Arvutivõrgus: <http://www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?ref=business> (20.04.2013).

mõistetavalt madalam USA 35% määrast, siis isegi juhul, kui Iirimaa tuleb tasuda tulumaksu mingist kasumi osast, on see ikkagi kasumlik tegevus.¹¹⁸

Kui nüüd üritada analüüsida, kuidas on taoline skeem osutanud võimalikuks, siis põhjused on lühidalt järgmised. USA puhul: välditav CFC-seadusandlus ja võimalus kasutada USA *check the box* reegleid¹¹⁹, s.o võimalus valida, et USA maksuhaldur kohtleks mõlemad Iirimaa tütarühinguid ühe maksusubjektina. Iirimaa puhul: maksuresidentsuse määramise regulatsioon ja napolisõnaline siirdehindade regulatsioon.¹²⁰

Esmapilgul võib tunduda, et kirjeldatud skeem kujutab ennast ainuüksi USA maksuõiguse probleemi, kuivõrd USA-s kehtib kõrge tulumaksumäär (35%). Samuti intellektuaalsete õiguste omandiõigus kuulub kirjeldatud skeemi puhul niikuinii USA emaühingule, mistõttu võib väita, et on põhjendatud, et kasum jõuab lõppkokkuvõttes (küll madala efektiivse maksumääraga) intellektuaalse õiguse omanikule ehk USA emaühingule. Uurimistö autor on siiski seisukohal, et probleem on mitmetahuline. Autori arvates näitab see ilmekalt, et äriühingutel, kelle majandustegevus on seotud peamiselt immateriaalse varaga (sh intellektuaalse omandiga), on vabad käed luua endale sobivaid maksuplaneerimise skeeme. Seejuures riikide maksualased regulatsioonid, ei jõua maksuplaneerijate järele. Samuti ei ole maksusüsteemid omavahel alati kooskõlas, mistõttu ei suuda piisavalt efektiivselt välistada taoliste skeemide kasutamist. Ühtlasi asjaolu, et immateriaalse varaga seotud kontsernid on väga mobiilsed, avaldab kahtlemata mõju riikidevahelisele maksukonkurentsile. Kuivõrd Euroopa Liidus kehtivad sellised aluspõhimõtted nagu kapitali vaba liikuvus ja asutamisvabadus, siis piisab sellest, et liikmesriikide hulgast leiduks üks nõ nõrk lüli, selleks, et kontsern saaks teostada agressiivset maksuplaneerimist selle riigi kaudu. Kirjeldatud kuritarvitamised aga avaldavad kahjuliku mõju ka teiste liikmesriikide maksubaasidele. Võimalike vahendeid taoliste skeemide tõkestamiseks analüüsitakse töö järgmistes punktides.

¹¹⁸ Corporate tax rates table - KPMG. Arvutivõrgus: <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (29.04.2013)

¹¹⁹ Sellisel juhul teist Iirimaa tütarühingut koheldakse kuuluvana (*disregard entity*) oma Iirimaa emaühingule, s.o teisele Iirimaa tütarühingule.

¹²⁰ S. Loomis. The Double Irish Sandwich: Reforming Overseas Tax Havens - St. Mary's Law Journal. 2012. Vol 43, issue 4, 825. Arvutivõrgus: http://www.stmaryslawjournal.org/pdfs/Loomis_Recent_Development.pdf (20.04.2013).

2. Agressiivse maksuplaneerimise tõkestamine

2.1. Maksuparadiiside ja kahjulike maksurežiimide kasutamise tõkestamine agressiivsel maksuplaneerimisel

2.1.1. Euroopa Komisjoni soovitus kolmandate riikide julgustamisel maksuhaldustava miinimumnõuete kohaldamiseks

Euroopa Komisjon võttis 6.12.2012. a vastu ja edastas liikmesriikidele soovitus¹²¹ meetmete kohta, mille eesmärk on julgustada kolmandaid riike kohaldama hea maksuhaldustava miinimumnõudeid. Soovituse näol on tegemist ühe osaga Euroopa Komisjoni poolt 6.12.2012. a vastu võetud tegevuskavast¹²² maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase võitluse tõhustamiseks.

Soovituse preambuli p 6 kohaselt vastab EL-s maksubaaside kahjustamise vastane kaitse sageli kõige madalamat kaitsetaset pakkuva liikmesriigi tasemele. Seetõttu peavad liikmesriigid tegutsema ühiselt. Soovitus p-dest 1 ja 2 nähtuvalt laieneb soovitus üksnes tulumaksule, mille all peetakse silmas riigi kehtestatud mistahes maksu tulult, mis arvestatakse füüsiliselt või juriidiliselt tulust sõltumata selle määramise vormist ja viisist.

Soovitus esitatakse kriteeriumid, mille alusel tuleb teha kindlaks kolmandad riigid, kes ei täida hea maksuhaldustava miinimumnõudeid. Soovitus on loetletud meetmed, kolmandate riikide suhtes, kes ei täida kõnealuseid nõudeid, samuti meetmed, mis soosivad nõudeid järgivaid kolmandaid riike.¹²³ Soovituse kohaselt peavad liikmesriigid teavitama komisjoni soovitus järgimiseks võetud meetmetest, samuti mis tahes muudatustest sellistes meetmetes. Komisjon avaldab aruande soovitus kohaldamise kohta kolme aasta jooksul alates selle vastuvõtmisest.¹²⁴

Soovituse p 3 kohaselt tuleb hea maksuhaldustava täidetavateks lugeda üksnes järgmiseid kolmandaid riike:

- a) kes võtavad vastu ja tõhusalt kohaldavad õigus- ja haldusmeetmed läbipaistvus- või teabevahetusnõuete täitmiseks;
- b) ei kasuta kahjulikke maksumeetmeid äriühingute maksustamise valdkonnas.

¹²¹ Komisjoni soovitus meetmete kohta (viide 8).

¹²² Komisjoni tegevuskava (viide 7).

¹²³ Komisjoni soovitus meetmete kohta (viide 8), p 1.

¹²⁴ *Ibid.*, p 7.

Soovituse samast p-st tulenevalt loetakse maksumeetmeid kahjulikeks kui nad kehtestavad oluliselt madalamat maksustamistaset (sh nullmääraga) võrreldes selle riigi üldise praktikaga. Selline maksustamistase võib olla mõjutatud nominaalmaksumääraga, maksubaasiga või muu teguriga. Maksumeetmete kahjulikkuse hindamisel tuleb täiendavalt arvestada järgmiste teguritega (soovituse p 3):

- a) kas kasu saavad ainult mitteresidendid või saadakse seda seoses mitteresidentidega tehtud tehingutega, või
- b) kas saadav kasu on eraldatud siseturust, nii et see ei mõjuta riiklikku maksubaasi, või
- c) kas kasu saadakse reaalse majandustegevuse või märkimisväärse kohalolekuta sellises kolmandas riigis, kes sellised maksusoodustusi pakub, või
- d) kas eeskirjad rahvusvahelise äriühingute grupi tegevuste puhul kasumi kindlaksmääramiseks erinevad rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetest, nimelt eeskirjadest, milles on kokku leppinud OECD tasandil, või
- e) kas maksumeetmed ei ole piisavalt läbipaistvad, sh kui õigussätteid on esitatud järgmised kolmandate riikide hea maksuhaldustava miinimumnõuded, millest peavad lähtuma ka liikmesriigid.

Soovituse p 4 kohaselt peavad liikmesriigid avaldama nn musta nimekirja kolmandatest riikidest, kes ei vasta nimetatud miinimumnõuetele. Seejuures, kui musta nimekirja sattub riik, kellega on nimekirja koostanud liikmesriigil sõlmitud maksuleping, siis liikmesriik peab alustama lepingu üle uusi läbirääkimisi või peatama/lõpetama maksulepingu. Samas neid kolmandaid riike, kes muudavad oma maksuhaldusava miinimumnõuetele vastavaks, tuleb mustast nimekirjast eemaldada (p 5). Komisjoni arvates tuleks kaaluda nimetatud riikidega maksulepingute sõlmimise võimalust.

Uurimistöö autor on seisukohal, et kolmanda riigi kahjulike maksumeetmete tuvastamisel lähtub komisjon sisuliselt käesoleva uurimistöö alapunktis 1.2 käsitletud OECD kriteeriumitest kahjulike maksurežiimide kindlaks tegemiseks. Sellele viitab asjaolu, et soovituse punkti 3 alapunktis „d“ osundatakse OECD väljatöötatud rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetele kasumi kindlaksmääramisel rahvusvaheliste kontsernide tegevuste puhul. Soovitus kasutatakse sõnastust *kahjulikud maksumeetmed (harmful tax measures)*, mis sarnaneb OECD kasutatud sõnastusega *kahjulikud maksurežiimid (harmful preferential tax regimes)*. Samuti soovituse punkti 3 alapunktides „a-b“ peetakse sisuliselt silmas isoleeritud maksurežiimi (*ring-fencing regime*), alapunktis „c“ reaalse majandustegevuse

kohustuslikkuse nõuet, alapunkt „d“ on kattuv siirdehindade regulatsiooni jmt printsiipidega, alapunktis „e“ tähendab vähest maksusüsteemi läbipaistvust. Samuti viidetakse soovitusel punktis 3 riikidevahelise teabevahetuse aspektile hea maksuhaldustava miinimumnõuete täitmise kontrollimisel. Kõik need kriteeriumid on asjakohased ka kahjuliku maksurežiimi tuvastamisel OECD käsitlemise kohaselt (vt käesoleva töö alapunkt 1.2). Kuna komisjoni kriteeriumid kahjulikele maksurežiimide tuvastamisel on rangemad võrreldes maksuparadiiside tuvastamise kriteeriumitega, siis mõistetavalt langevad soovitusel viidatud musta nimekirjasse ka nõ klassikalised maksuparadiisid. Sellel osundatakse ka soovitusel preambuli punktis 1.

Seega sisuliselt nõuab komisjon liikmesriikide poolt musta nimekirja kehtestamist kahjulike maksurežiimide kohta. Seejuures on aga tähelepanuväärne, et soovitusel ei ole esitatud konkreetseid maksu- või sanktsioonimeetmeid nimekirja kantud riikide ja nendega seotud äriühingute suhtes, v.a maksulepingute muutmise ja lõpetamise vajaduse osas. Seega tegemist on pigem poliitiliste mõjutamisvahenditega survestamiseks kolmandaid riike muutma oma maksuregulatsioone. Samuti olukorras, kus Eesti tulevasse musta nimekirja sattub riik, kellega Eestil puudub maksuleping ja kellega ei käi ka vastavasisulised läbirääkimised, siis soovitusel ei täpsusta, kuidas peaks Eesti mõjutama neid riike muutma oma haldustavasid. Ometi on aga komisjoni märkinud käesoleva soovitusel kohta oma 6.12.2012. a maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise tegevuskava p-s 7, et ta kutsub liikmesriike võtma täiendavaid lisameetmeid, et mitte soodustada ärisuhete loomist musta nimekirja kantud kolmandate riikidega.

Eestis on juba olemas Maksu- ja Tolliameti poolt avaldatav nn mitteametlik must riikide ja territooriumide nimekiri, mida maksuhaldur iseloomustab kui „informatiivse ja abistava teabena maksumaksjale“. Maksuhalduri selgituste kohaselt¹²⁵ riigi või piirkonna kuulumine musta nimekirja ei tähenda automaatselt seda, et selles piirkonnas tegutsevale juriidilisele isikule tehtud väljamaksed tuleb maksustada tulumaksuga tulumaksuseaduse kohaselt. Nimekirja eesmärk on juhtida tähelepanu sellele, et nendes riikides ja piirkondades asuvate juriidiliste isikute korral peab maksumaksja suutma tõendada, et ei ole tegemist isikuga, kes asuks madala maksumääraga territooriumil TuMS § 10 alusel.

¹²⁵ Maksuvabad ja madala maksumääraga territooriumid - MTA kodulehekül 8.04.2013. a. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=1950> (20.04.2013).

Seega sisuliselt nende riikide osas, mis on juba praegu kantud mitteametliku musta nimekirja, ei ole sisulisi muudatusi oodata. Küll aga soovib komisjon, et Eesti kontrolliks, kas teised riigid, kellega on Eestil praegu sõlmitud maksulepingud, vastavad kahjuliku maksurežiimi kriteeriumitele. Arvestada tuleb aga asjaoluga, et Eestil on hetkel 54 kehtivat maksulepingut, mis on võrreldes teiste Euroopa Liidu riikidega suhteliselt madal näitaja.¹²⁶ Seetõttu kõnesolev soovitus peaks valmistama rohkem vaeva teistele liikmesriikidele. Siiski tuleks Eestil lähtuda komisjoni soovitusel uute maksulepingute sõlmimisel.

Täiendavalt on tähelepanuväärne, et komisjoni soovitusel liikmesriikide poolt, ei ole välistatud, et liikmesriikide tulevased mustad nimekirjad ei ole omavahel kokku langevad. Soovituse p-st 7 nähtuvalt peavad liikmesriigid küll teavitama komisjoni soovitusel kirjeldatud meetmete rakendamise kohta. Samuti koostab komisjon nende andmete põhjal 3 aasta möödudes aruande. Lisaks ka komisjoni väljatöötatud tegevuskava punkti 9 kohaselt kavatses komisjon asutada liikmesriikide ekspertide ja sidusrühmade esindajate abil hea maksuhaldustava platvormi, mida kasutatakse soovitusel kohaldamist käsitleva aruande ettevalmistamisel ning jätkuvas tegevusea agressiivse maksuplaneerimise ja hea maksuhaldustava vallas. Kirjeldatud meetmetele vaatamata tuleb siiski tõdeda, et kuigi need meetmed on kaudselt suunatud liikmesriikide praktika ühtlustamisele soovitusel täitmisel, nad siiski ei garanteeri vastuolude puudumist liikmesriikide tulevases praktikas soovitusel kohaldamisel.

2.1.2. Maksuparadiiside ja kahjuliku maksurežiimide sisustamine Eesti tulumaksuseaduses

Tulumaksuseaduse § 10 lg-s 1 on toodud madala maksumääraga territooriumi definitsiooni, mis kõlab järgmiselt - välisriik või välisriigis asuva iseseisva maksujurisdiktsiooniga territoorium, kus ei ole kehtestatud juriidilise isiku teenitud või jaotatud kasumilt võetavat maksu või kus sellise maksu suurus on väiksem kui 1/3 tulumaksust, mida Eesti residendist füüsiline isik peaks maksma niisama suurelt ettevõtlustulult vastavalt TuMS-le, arvestamata

¹²⁶ Võrdluseks teistes EL riikides oli 2011. a lõpu seisuga vastavad numbrid järgmised: Prantsusmaa – 120, Suurbritannia ja Soome – ca 100, Austria ja Saksamaa – ca 90, Hispaania – 83, Itaalia – 88, Poola ja Taani – ca 80, Tsehhi – 77, Küpros – 47, Eesti – 47, Leedu – 47, Sloveenia – 46. (W. Watson. The International Comparative Legal Guide to: Corporate Tax 2012. Global Legal Group: Information Press Ltd October 2011).

TuMS 4. peatükis lubatud mahaarvamisi. Kui erinevat liiki juriidiliste isikute teenitud või jaotatud kasumilt võetava maksu suurus on erinev, siis loetakse territoorium madala maksumääraga territooriumiks ainult nende juriidiliste isikute suhtes, kelle puhul maksu suurus vastab eelmises lauses toodud madala maksumääraga territooriumi tingimustele.

TuMS kommentaarides nimetatud sätte kohta on asutud seisukohale, et nimetatud sätte sisuliselt defineerib madala maksumääraga territooriumi asemele hoopis juriidilist isikut, kelle efektiivne maksumäär on väiksem kui 1/3 Eesti tulumaksust.¹²⁷ Uurimistöö autor jagab sellist seisukohta. Teistsuguse tõlgenduse korral tuleks mitmeid riike käsitleda üheaegselt nii madala maksumääraga riikidena kui ka nõ tavaliste riikidena, seda tulenevalt erinevate juriidiliste isikute tüüpidele laieneva maksuregulatsiooni erisustest.

Õigusnormi rakendusallasse võivad iseenesest kuuluda nii maksuparadiisides kui kahjuliku maksurežiimides asutatud variühingud, seda põhjusel, et sätte keskendub üksnes konkreetse äriühingu maksukohustusele. Samas on selge, et kuivõrd sätte kuulub kohaldamisele üksnes kui variühingule kohaldatav maksumäär on väiksem kui 7%, siis maksuplaneerijatele jääb tohutu ruum efektiivse maksumäära alandamiseks.

Oluliseks sätteks on ka TuMS § 10 lg 2, mis oluliselt kitsendab nende variühingute ringi, mida võidakse käsitleda madala maksumääraga territooriumil asuvana TuMS § 10 mõttes. TuMS § 10 lg 2 järgi madala maksumääraga territooriumil asuvaks ei loeta sellist juriidilist isikut, kelle majandusaasta tulust üle 50% moodustab tulu tegelikust majandustegevusest või kelle asukohariik või -territoorium annab Eesti maksuhaldurile teavet Eesti residentide kontrolli all oleva isiku tulude kohta.

Maksu- ja Tolliameti veebileheküljel avaldatud selgituste kohaselt viidatud sätte kohta, loetakse tegeliku majandustegevusega tegelevaks juriidilised isikud, kelle tehingud pole näilikud.¹²⁸ Sellise tehingu tunnuseks on vigane õiguslik vorm ja maksudest kõrvalehoidumise kavatsus, samuti majandusliku eesmärgi puudumine ja tehingute kunstlikkus. Maksumaksjal on kohustus tõendada, et tehingud on tehtud heauskselt ärilistel eesmärkidel.¹²⁹ Seejuures on tähelepanuväärne, et tegelik majandustegevus võib olla nii aktiivne kui passiivne.

¹²⁷ L. Lehis. (viide 43), § 10, p 6, lk 145.

¹²⁸ Maksuvabad ja madala maksumääraga territooriumid - MTA kodulehekül (viide 89).

¹²⁹ *Ibid.*

Sisuliselt see tähendab seda, et maksuparadiisis asutatud variühing, mida kasutatakse näiteks litsentsitasude teenimiseks, ja kes teenib tulu teistest riikidest laekuvate litsentsitasude arvelt, ei ole käsitletav maksuparadiisis asuvana. Analoogne situatsioon on ka äriühingutega mida kasutatakse näiteks väärpaberit tehingute sooritamiseks, IT-teenuste ja kaupade edasimüügiks, kindlustusteenuse pakkumiseks jne. Maksuhalduri selgitusest nähtuvalt on oluline, et tegemist ei oleks just näilike tehingutega. Seega eeltoodust tulenevalt saab TuMS kohaselt variühinguks käsitleda sisuliselt üksnes riuliühingut, kellel puudub tegelik majandustegevus ja kellega tehakse näilikke tehinguid, s.o enamasti maksupettuste toimepanemise juhtumid.

Seejuures on tähelepanuväärne, et TuMS § 10 reguleerimisala kitsendati alles 2011. aastal, ning enne seda kehtis vabastus üksnes äriühingutele, kelle aastatulust üle 50% moodustas tulu kaupade tootmisest, kaubandustegevusest, transpordi-, side-, majutus- ja turismiteenuse osutamisest juriidilise isiku asukohamaal ning kindlustustegevuse litsentsi omava juriidilise isiku poolt kindlustusteenuse osutamisest, samuti laevade prahtimisest. Seaduseelnõu seletuskirjas¹³⁰ on esitatud järgmised põhjendused regulatsiooni muutmiseks:

„Sätte eesmärk on välistada rangemast maksukäsitlusest tegelikult majandustegevusega tegelevaid isikuid ning loetellu on lisatud kergemini kontrollitavad tegevusalad. Lõikesse on aegade jooksul lisandunud uusi tegevusalasid, kuid loetelu ei kata siiski kõiki võimalikke tegevusi. Erinevatel tegevusaladel tegutsevatele ettevõtjatele võrdsete võimaluste loomiseks on eelnõus konkreetsete tegevusalade loetelust loobutud. Selle asemel on sätestatud kaks teineteisest sõltumatut sisulist kriteeriumi – nõue, et juriidiline isik saab vähemalt 50% oma aastatulust tegelikult majandustegevusest ning teabevahetuse toimimine Eesti ja välisriigi maksuhalduri vahel.“

Seaduse seletuskirjast nähtub, et erinevatel tegevusaladel tegutsevate ettevõtjate võrdse kohtlemise tagamiseks, loobus seadusandja võimalusest tõhusalt kontrollida variühingute tegevust. Selline argumentatsioon on küsitav olukorras, kus § 10 lg 2 normi teine koosseistunnus – asukohariik või -territoorium annab Eesti maksuhaldurile teavet Eesti residentide kontrolli all oleva isiku tulude kohta – on sätestatud alternatiivse normi koosseisuna. See tähendab seda, et täielikult maksuvabas maksuparadiisis asutatud riuliühing

¹³⁰ Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse ühendatud eelnõu nr 723 SE seletuskiri. Arvutivõrgus: <http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems2&emshelp=true&eid=984167&u=20130404215740> (10.04.2013).

ei lange § 10 rakenduslasse juba ainuüksi sel põhjusel, et see maksuparadiis teeb koostööd Eestiga. Samuti võivad TuMS § 10 rakenduslast alusetult välja langeda ka riiliühingud, kes väidavad ennast Eesti maksuhaldurile tegelikult tegutsevatena, kuid kelle residendi riik ei avalda Eesti maksuhaldurile infot äriühingu tegeliku majandustegevuse kohta ega loo võimalust Eesti maksukohustuslase poolt esitatud tõendite õiguse kontrollimiseks. Viimasel juhtumil on küsitav, kuidas saab Eesti maksuhaldur ikkagi veenduda selles, et riiliühingul puudub reaalne majandustegevus.

Autori arvates oleks teises lõikes nimetatud tegevusalade laiendamine loogiline, kui välistamine toimuks üksnes mõlemate TuMS § 10 lg 2 koosseisutunnuste täitmisel: tegemist on reaalsest tegevust omava äriühinguga ja asukohariik teeb koostööd Eesti maksuhalduriga, mille tulemusel on Eestil võimalik veenduda variühingu reaalses tegevuses. Paraku aga seaduse tekst sätestab neid välistusi alternatiivselt. Samas seletuskiri ei täpsusta kirjeldatud välistuste täpset vajadust ja põhjust.

Seoses tõstatatud informatsiooni vahetuse probleemiga kerkivad esile ka TuMS § 10 lg 1 nõrkused. Nimelt olukorras, kus Eesti maksuhalduril puudub võimalus teabevahetuseks variühingu residendiriiigiga, jääb lahtiseks küsimus, kuidas Eesti maksuhaldur saab tuvastada konkreetse välismaal asuva äriühingu efektiivset maksumäära. Seda enam, et seadus ei sätesta, et tõendamiskohustus laseb variühingul või temaga seotud Eesti residendil.

Tõendamise probleemi kolmandates riikides toimuva ettevõtluse osas on selgelt möönnud ka Euroopa Kohus kohtuasjas C-101/05: A, kus kohus analüüsis kapitali vaba liikumise vabaduse piiramise võimalusi kolmandate riikidega seotud olukordades. Kohus märkis otsuse p-des 62 - 63, et mis puutub tõenditesse, mida maksukohustuslane võib esitada selleks, et maksuhaldur saaks kontrollida siseriiklikus õiguses kehtestatud tingimuste täitmist, siis liidu sees kohaldatavad ühenduse raamatupidamisalased ühtlustamismeetmed annavad maksukohustuslasele võimaluse esitada teises liikmesriigis asuva äriühingu õigusliku struktuuri või tegevusala kohta usaldusväärseid ja kontrollitavaid andmeid. Samas selline võimalus ei ole maksukohustuslasele tagatud äriühingute puhul, mis asuvad kolmandas riigis, kes ei ole kohustatud neid ühenduse meetmeid kohaldama. Seega kui liikmesriigi õiguse kohaselt sõltub maksusoodustuse andmine teatud tingimuste täitmisest, mida saab aga kontrollida vaid teabe saamisel kolmanda riigi pädevatelt ametiasutustelt, võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest, kui – ja eriti siis, kui kolmandal

riigil ei ole lepingulist kohustust asjakohast teavet edastada – osutub võimatuks kolmandalt riigilt seda teavet saada.

Kuigi viidatud kohtulahend käsitleb olukorda, kus maksumaksja poolt esitatud tõenditest sõltub teatud maksusoodustuse andmine, on käesoleva uurimistöo autor seisukohal, et tõendite usaldusväärsuse ja nende kontrollitavuse probleem on aktuaalne ka muudes kahjulike maksurežiimidega seotud olukordades. Seega kuigi MKS 56 lõigete 1 ja 2 alusel lasub maksumaksjal maksumenetluses kaasaaitamiskohustus, puudub siiski maksuhalduril TuMS § 10 kohaldatavuse kontrollimisel võimalus veenduda maksumaksja poolt esitatud andmete ja tõendite õigsuses. MKS § 82 sätestab, et kui maksuhalduril tekib kahtlus maksukohustuslase esitatud andmete õigsuses, peab ta koguma täiendavaid tõendeid. Seetõttu maksukohustuslase poolt esitatud tõendite ümberlõkkamiseks tuleks maksuhalduril koguda täiendavaid tõendeid, mille kogumine on aga raskendatud kahjulike maksurežiimide puhul.

Tulumaksuseaduse sama sätte kolmas lõige piirab esimese lõike kohaldamisala veelgi. Nimelt TuMS § 10 lg 3 alusel kehtestab Vabariigi Valitsus riikide nimekirja, mida ei loeta igal juhul madala maksumääraga riigiks TuMS § 10 mõttes. Seejuures on tähelepanuväärne asjaolu, et 01.02.2013. a määrusega kehtestatud nimekirja¹³¹ kohaselt ei loeta maksuparadiisiks Mani saart ja Jerseyd. Kuigi nimetatud jurisdiktsioonidega on sõlmitud kehtivad maksulepingud¹³², mille üheks osaks on ka teabevahetuse kohustuse omaks võtt, tasub siiski meenutada, et Mani saarel on äriühingu üldiseks tulumaksumääraks alates 2007. a 0%¹³³, Jerseys on vastav näitaja samuti 0%¹³⁴.

Eeltoodut arvestades on TuMS madala maksumääraga territooriumi regulatsiooni kohaldamisala väga kitsas. Probleem on eriti oluline põhjusel, et TuMS §-le 10 tuginevad mitmed teised TuMS maksukohustust tekitavad sätted nagu näiteks § 22, 29 lg 3, § 41 p 11, §

¹³¹ VVm Nimekiri territooriumidest, mida ei loeta madala maksumääraga territooriumideks (avaldamismärge: RT I, 29.01.2013, 9).

¹³² Mani saarega sõlmitud maksuleping on kehtiva alates 01.01.2010. a ja Jerseyga alates 01.01.2012. On tähelepanuväärne, et nende maksulepingute eelnõu seletuskirjades (seletuskirjad nr 111 SE ja nr 590 SE) puuduvad põhjendused selle kohta, miks seadusandja otsustati sõlmida maksulepingud just nende territooriumidega; Tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud - Maksu- ja Tolliamet. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/?id=1518> (10.04.2013).

¹³³ Tax Rates for Companies - Isle Of Man Government. Arvutivõrgus: <http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/business/corporatetaxrates.xml>; M. Dixie. International Tax: Isle of Man Highlights 2013, Deloitte 2013, lk 1. Arvutivõrgus: http://www.deloitte.com/view/en_GX/global/services/tax/cross-border-tax/international-tax/taxation-and-investment-guides/index.htm (10.04.2013).

¹³⁴ P. Woodman. International Tax: Jersey Highlights 2013, Deloitte 2013, lk 1.

50 lg 1¹, § 52 lg 2 p-d 2-5. Sel põhjusel tuleks seadusandjal kaaluda TuMS § 10 kohaldamisala laiendamist. Viidatud TuMS sätteid osaliselt käsitletakse töö järgmistes alapunktides.

2.2. CFC-seadusandlus

2.2.1. CFC-seadusandlusest üldiselt

Multinatsionaalsetel kontsernidel on põhjust manipuleerida grupisiseste tehingute hindadega selleks, et suurendada kasumit enda kahjulike maksurežiimide variühingutes. Kontsernid võivad struktureerida enda grupi struktuuri selliselt, et kasumi teenivad üksused (näiteks intellektuaalsete õiguste omand) asuvad kahjuliku maksurežiimiga jurisdiktsioonides. Selleks, et võidelda taoliste kuritarvitustega on mitmed riigid võtnud kasutusele CFC-seadusandlust (*controlled foreign company legislation*) ehk regulatsiooni kontrollitava välismaise äriühingu kohta.¹³⁵ CFC-seadusandlust nimetatakse erialakirjanduses veel tulu omistamise reegliks ja CFC-reegliks.¹³⁶

CFC-seadusandlus kohtleb residendist emaühingu kontrolli all oleva välismaal (eelkõige kahjulikus maksurežiimis või maksuparadiisis) registreeritud tütarühingut sisuliselt emaühingu filiaalina ja lubab maksustada tütarühingu tulud emaühingu tuludena.¹³⁷ Seega CFC-seadusandlus ei tunnusta tütarühingust variühingu juriidilise isiku staatust ja käsitleb teda maksustamisel transparentsena. Tegemist on rahvusvahelises kontekstis levinud vahendiga, millega riigid takistavad enda maksutulude vähenemist välisriikides asuvate variühingute vahendusel sooritavate maksuplaneeringute kaudu.¹³⁸

CFC-seadusandlus sisaldab kolme elementi:¹³⁹

- a) ignoreerib välismaise tütarühingu õigusliku iseseisvust ja kohtleb teda kui emaettevõtja filiaali;
- b) omistab tütarühingu kasumi emaühingule ja maksustab selle kui filiaali kasumit;
- c) omistab tütarvõõtja tasutud dividendi emaühingule.

¹³⁵ P. Harris/D. Oliver. (viide 23), lk 297.

¹³⁶ L. Lehis. Maksuõigus. Juura 2012, lk 240.

¹³⁷ B. Terra, P. Wattel. European Tax Law. Sixth Edition. Netherlands: Kluwer Law International 2012, lk 219.

¹³⁸ L. Lehis. TuMS komm (viide 43) § 22, p 1, lk 449.

¹³⁹ B. Terra, P. Wattel. (viide 137), lk 1011.

CFC-regulatsioon annab riigile sisuliselt võimaluse kalduda kõrvale rahvusvahelistest tunnustatud maksuõiguse põhimõtetest äriühingute residentsuse kohta. Rahvusvahelise maksuõiguse kohaselt loetakse välisriigis asutatud juriidilist isikut selle jurisdiktsiooni residendiks.¹⁴⁰ Nimetatud põhimõte väljendub näiteks OECD mudellepingu artikli 4 esimeses lõikes.¹⁴¹ CFC-regulatsioon aga võimaldab kalduda nimetatud reeglist kõrvale ja sisuliselt käsitleda variühingut tema osanike asukohamaa residendiks. CFC-reeglid aitavad kaasa ka siirdehindade regulatsiooni kohaldamisel tekkinud probleemide lahendamisele. Olukorras, kus variühingu teenitud tulu omistatakse emaühingule, ei teki enam probleemi variühinguga teostatud tehingu tegeliku hinna määratlemisel turuväärtuse põhimõttest (*arm's length principle*) lähtuvalt.¹⁴²

OECD arvates ei ole CFC-reeglid vastuolus mudellepinguga.¹⁴³ Küll aga võib CFC-reeglite sätestamisel ja liidu sisesel kohaldamisel siiski tekkida teatud probleeme seoses liidus kehtivate aluspõhimõtete, nagu asutamisvabaduse ja kapitali vaba liikumise põhimõtted, võimaliku rikkumisega.

2.2.2. CFC-seadusandlus Eestis

CFC-seadusandlus ei ole võõras ka Eesti tulumaksuseadusele. Eesti CFC-reeglid võimaldavad omistada TuMS § 22 lg 1 alusel Eesti residendist füüsilisele isikule tema kontrolli all oleva madala maksumääraga territooriumil (§ 10) asuva juriidilise isiku tulu. Seda sõltumata sellest, kas see äriühing on oma kasumit jaotanud või mitte. TuMS § 22 lg 2 kohaselt loetakse variühing Eesti residendi kontrolli all olevaks, kui ühele või mitmele Eesti residendist juriidilisele või füüsilisele isikule kuulub otseselt või koos seotud isikutega (§ 8) kokku vähemalt 50% variühingu aktsiastest, osadest, häältest või õigusest juriidilise isiku kasumile.

¹⁴⁰ On tähelepanuväärne, et RKÜK leidis 17.02.2004 otsuses nr 3-1-1-120-03, et rahvusvahelise eraõiguse seaduse § 14 lg-st 2 tulenevalt on põhimõtteliselt võimalik võrdsustada välismaise juriidilise isiku tulu Eesti residendi tuluga.

¹⁴¹ OECD 22.07.2010 mudelleping (vt nt OECD Model Tax Convention on Income and on Capital - full version as it read on 22.07.2010. 2012, lk M13). Mudellepingu art 4 lg 1 sõnastus on järgmine: „For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.” Nimetatud artiklist nähtuvalt, et võib residentsuse määramisel siiski lähtuda ka muudest asjaolust, nt sellest, kus asub juriidilise isiku juhtimisorgan.

¹⁴² P. Harris/D. Oliver. (viide 23), lk 298.

¹⁴³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital. 2012, lk R(14)-26

TuMS § 22 lg 3 järgi sellise variühingu tulu loetakse residendi maksustatavaks tuluks, kui on täidetud lõikes 2 toodud tingimus ja kui residendile kuulub otseselt või koos seotud isikutega kokku vähemalt 10% variühingu aktsiatest, osadest, häälest või õigusest variühingu kasumile.

Eesti CFC-reeglite puhul tuleb tähele panna selle, et regulatsioon ei laiene residentidest juriidilistele isikutele. See tähendab, et TuMS § 22 alusel on võimalik omistada variühingu tulusid üksnes variühingu osanikest füüsilisele isikule. Seda kinnitab näiteks asjaolu, et § 22 asub TuMS residendist füüsilise isiku tulu maksustamise peatükis (3. peatükk), samuti § 22 lg 6 sõnastus. Seega kuigi igal pool maailmas laieneb CFC-seadusandlus eelkõige residentidest juriidilistele isikutele, siis Eestis see nii ei ole. Selline erinevus füüsiliste ja juriidiliste isikute maksustamise vahel on seletatav sellega, et Eestis ei maksustata tulumaksuga juriidiliste isikute jaotamata kasumit.

Seega Eesti tulumaksusüsteemi puhul on klassikaliste CFC-reeglite rakendamise otstarbekus küsitav. Seda põhjusel, et Eesti residendil tekib maksukohustus mitte peale variühingu kasumi omistamist Eesti residendile, vaid ikkagi alles selle kasumi jaotamisel.¹⁴⁴

Olukorras, kus Eesti residendile omistatava tulu maksukohustuse tekkimine on lükatud määramata ajaks tulevikku, kusjuures ei saa olla kindlust, et kasumit üldse kunagi Eestis jaotatakse, siis taolise CFC-regulatsiooni efektiivsus oleks tõesti küsitav.

On tähelepanuväärne, et TuMS ei sätesta Eesti residentidest juriidilistele isikutele mingisugust kohustust teavitada maksuhaldurit madala maksumääraga riikide residentidega tehtud tehingutest ega osaluse omandamisest/võõrandamisest. Kui kriminaalkoodeksi kehtivuse ajal oli puuduliku raamatupidamise korraldamise eest ettenähtud kriminaalvastutus¹⁴⁵, siis tänaseks ei kujuta Eesti juriidilise isiku jaoks enam reaalselt ohtu mõne vari- või riuliühinguga seotud tehingu dokumenteerimata jätmise tema raamatupidamises, v.a maksudeklaratsioonide valeandmete esitamise või esitamata jätmise puhul. Seetõttu puuduvad ka kontrollimehhanismid selle kohta, kas Eestis toimub kohapeal teenitud kasumi väljaviimine (*profit shifting*) välismaa vari- või riuliühingutesse. Teiste sõnadega, kui puudub vastutus mõne variühinguga tehtud tehingu dokumenteerimata jätmise eest, siis pahatahtlikule

¹⁴⁴ L. Lehis. TuMS komm. (viide 43), § 22, p 8, lk 458.

¹⁴⁵ KrK § 148⁴ nägi ette kriminaalvastutuse raamatupidamise ebarahuldava korraldamise eest ja kehtis kuni KarS-i jõustumiseni. Tänapäevaks näeb MKS § 154 ette küll väärteovastutuse arvestuse pidamise nõuete eiramise eest. Väärteokoosseis näeb ette füüsilise isikule maksimaalse trahvina 1 200 eurot ja juriidilisele isikule 3 200 eurot. Autor on seisukohal, et nii väike rahatrahv ei saa käesoleval juhul edukalt tagada üld- ja eripreventsiooni eesmärkide täitmist.

maksumaksjale on tihti kasulikum jätta neid tehinguid dokumenteerimata, kuna siis ootavad maksuhaldurit raskused tõendite kogumisel näiteks maksudeklaratsioonides vale andmete esitamise tõendamise kohta. Seda eelkõige põhjusel, et päris maksuparadiisid ei ole üldjuhul huvitatud koostööst Eesti maksuhalduriga vajalikke tõendite hankimisel. Näiteks Maksu- ja Tolliameti esindaja on hiljuti kinnitanud, et Eesti residentide nn *offshore pangakontod* kasutamist avastatakse eelkõige tavapärase maksumenetluste raames ja seonduvalt konkreetsete isikutega, mingit regulaarset infovahetust maksuparadiisidega offshore pangakontode osas ei toimu.¹⁴⁶

2.2.3. CFC-seadusandlus Euroopa Liidus

CFC-seadusandlust on arutatud ka Euroopa Liidu tasandil. Euroopa Komisjon on seisukohal, CFC-regulatsiooni kasutavad liikmesriigid peavad tagama, et selliseid meetmeid ei kohaldata Euroopa Majanduspiirkonna riikides reaalse äritegevusega tegelevate äriühingute suhtes ning et kõnealuste meetmete reguleerimisala ei ületa kasumi kunstliku ülekandmise vältimiseks vajalikku ulatust.¹⁴⁷ Samas ei tuleks liikmesriikidele teha takistusi CFC-eeskirjade kohaldamisel kolmandate riikide suhtes. Seda põhjusel, et ühenduse õigusaktide kohaselt ei ole liikmesriigid kohustatud vältima diskrimineerimist seoses oma kodanike äriühingutega, mis asutatakse väljaspool ühendust, või seoses kolmandate riikide kodanike äriühingutega, mis asuvad liikmesriikides.¹⁴⁸

Euroopa Kohus on leidnud CFC-seadusandlust puudutavas lahendis *Cadbury*¹⁴⁹ järgmist. Nimetatud asjas analüüsis kohus, kas CFC-regulatsiooni kaudu residendist äriühingule mitteresidendi tulu omistamine on vastuolus liidus kehtiva asutamisevabadusega. Kohus leidis otsuse p-s 75, et Euroopa Liidu toimimise lepingu¹⁵⁰ artikleid 49 ja 54 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus see, kui liikmesriigis asuva residendist äriühingu maksubaasi hulka arvatakse mõnes teises liikmesriigis asuva välismaise äriühingu kasum juhul, kui seda kasumit maksustatakse madalamalt kui esimesena nimetatud riigis, v.a juhul, kui see

¹⁴⁶ Maksuamet: massilist raha peitmist maksuparadiisi pole me täheldanud - E24 11.04.2013. Arvutivõrgus: <http://www.e24.ee/1198946/maksuamet-massilist-raha-peitmist-maksuparadiisi-pole-me-taheldanud/> (20.04.2013).

¹⁴⁷ Komisjoni teatis kuritarvituste vastaste meetmete kohta. (viide 97), lk 6-7.

¹⁴⁸ *Ibid.*

¹⁴⁹ EKo 12.09.2006 nr C-196/04: *Cadbury*.

¹⁵⁰ Endise Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklid 43 ja 48.

puudutab üksnes puhtalt kunstlikke skeeme, mille eesmärk on vältida riigis tavapäraselt makstava tulumaksu kohaldamist. Asutamisevabaduse piiramise osas täpsustas kohus otsuse p-s 55, et piiramist võib õigustada kuritarvituste vastasest võitlusest tulenevate põhjustega vaid juhul, kui piirangu konkreetne eesmärk on takistada selliste puhtalt kunstlike skeemide loomist, millel puudub majanduslik sisu, kuid mille eesmärk on vältida makse, mis tuleks riigi territooriumil läbi viidud tegevuse tulemusena saadud kasumilt tavapäraselt maksta. Otsuse p 62 kohaselt ei ole tegemist kunstliku skeemiga, kui residendist äriühing tõendab, et äriühingu ja välismaise kontrollitava äriühingu tehingute tulemuseks olev tulumaksu märkimisväärne vähenemine ei olnud nende tehingute peamine või üks peamistest eesmärkidest, ning makstava tulumaksu vähendamine kasumi kõrvaesuunamise abil selle õigusakti mõttes ei olnud välismaise kontrollitava äriühingu asutamise peamine või üks peamistest põhjustest. Otsuse p-st 68 tulenevalt on kunstliku skeemiga tegemist eelkõige fiktiivse tütarühingu (eelkõige „riiuli-“ või „varifirma“) puhul.

Seega sisuliselt Euroopa Kohtu otsusest tulenevalt ei tohi olla maksuõigusega vastuolus äriühingu poolt oma majandustegevuse ümberpaigutamine liidu sees seni, kuni kontrollitaval välismaisel äriühingul (sellist äriühingut nimetatakse veel CFC-ks) on olemas oma kasvõi väikene kontor ja juhtiv personal igapäevaste tööasjade sooritamise jaoks.¹⁵¹ Seetõttu kui pole tegemist riiliühinguga, siis maksuhalduril on praktikas suhteliselt keeruline tõendada skeemi kunstlikkust.

Euroopa Kohus käsitles *Columbus*¹⁵² asjas Saksamaa regulatsiooni, mille mõju on identne CFC-reeglitega. Selles asjas maksustas Saksamaa maksuhaldur siseriikliku krediidimeetodi alusel Saksamaa residentidele (osanikele) kuuluva Belgias asutatud usaldusühingut, mida Belgias maksustati üksnes madala maksumääraga. Otsuse p-st 35 nähtuvalt Saksamaa AStG¹⁵³ käsitleb Saksamaa residentidele kuuluvat välismaist usaldusühingut transparentsena juhul kui usaldusühingu tulud maksustatakse välismaal madala maksumääraga (käesolevas asjas Belgias). Euroopa Kohus leidis p-s 40, et kui välismaa ühingud ei ole maksustamisel ebasoodsamas olukorras võrreldes Saksamaal asutatud ühingutega, siis ei ole tegemist Belgias ja Saksamaal asutatud ühingute osanike erineva kohtlemisega. Otsuse p 51 kohaselt ühingute ja äriühingute õigus vabalt valida asutamiskohta eri liikmesriikides ei tähenda, et liikmesriigid on kohustatud kohandama oma maksusüsteemi teiste liikmesriikide erinevate

¹⁵¹ B. Terra/P. Wattel. (viide 137), lk 1012.

¹⁵² EKo 6.12.2007 nr C-298/05.

¹⁵³ Täispikk nimi on maksudest kõrvaehoidmise vastase võitluse ja maksustamise korrastamise seadus (vt *Columbus* otsuse p 9).

maksusüsteemide järgi, et tagada äriühingutele ja ühingutele, mis on valinud oma asutamiskohaks selle liikmesriigi, siseriiklikul tasandil samasugune maksustamine nagu on äriühingul ja ühingul, mis on valinud oma asutamiskohaks teise liikmesriigi. Otsuse p-st 57 nähtuvalt tuleb Euroopa Liidu toimimise lepingu¹⁵⁴ artikleid 49 ja 63 tõlgendada nii, et nendega ei ole vastuolus siseriiklikud maksuõigusnormid, mille alusel oma riigi residentide investeerimistulu, mis on saadud teises liikmesriigis asuvast tegevuskohast, ei vabastata vaatamata tegevuskoha asukohariigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise kokkuleppele siseriiklikust tulumaksust, vaid maksustatakse oma riigis summas, millest on maha arvatud teises liikmesriigis tasutud maks.

Analoogsele seisukohale jõudis Euroopa Kohus ka *FII Group*¹⁵⁵ asjas. Nimetatud lahendi p 73 kohaselt ei ole liidu õigusega vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel liikmesriik kohaldab teatud eelduste täitmisel vabastusmeetodi asemele krediitmeetodit dividendidele, mida residentist äriühing saab mitteresidentist tütaräriühingult. Kusjuures olukorda ei muuda asjaolu, et dividendid, mida residentist äriühing saab teiselt residentist äriühingult on siseriikliku õiguse kohaselt tulumaksust vabastatud.

Seega sisuliselt tuleb eespool käsitletud Euroopa Kohtu praktika kohaselt piirata CFC-regulatsiooni kohaldamist üksnes kunstlikele skeemidele, kuna siis on õigustatud äriühingu asutamisevabaduse piiramine. Seevastu aga *FII Group* ja *Columbus* lahendites käsitletud sarnase mõjuga regulatsioonid, mis näevad ette välismaal teenitud tulu maksustamisel üleminekut vabastusmeetodist krediitmeetodile, ei riku liidu ettevõtjate asutamisevabadust ega kapitali vaba liikumise vabadust.

Erialakirjanduses leitakse, et Euroopa Kohtu leebem lähenemine CFC-regulatsiooniga sarnase mõjuga regulatsioonidele võib olla seletatav sellega, et klassikaline CFC-regulatsioon maksustab välismaise kontrollitava äriühingu tulusid juba enne kasumi jaotamist, seevastu aga *Columbus* ja *FII Group* asjades toimus vabastusmeetodilt üleminek krediitmeetodile alles kasumi jaotamise faasis. Seetõttu CFC-reeglid rikuvad äriühingute õigusi intensiivsemalt.¹⁵⁶

Euroopa Liidus on arutatud CFC-regulatsioonide ühtlustamist liidu tasandil seoses kavandatava äriühingute tulumaksu ühtse konsolideeritud maksustamisbaasi (CCCTB) direktiivi vastuvõtmisega. Nimelt Euroopa Komisjon tegi 2001. a ettepaneku võtta vastu

¹⁵⁴ Endise Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklid 43 ja 56.

¹⁵⁵ EKo nr C-446/04

¹⁵⁶ B. Terra/P. Wattel. (viide 137), lk 1015.

äriühingute tulumaksu CCCTB direktiiv.¹⁵⁷ CCCTB näol on tegemist ühise eeskirjaga, mida saavad kasutada liidu turul tegutsevad äriühingud oma maksustatavate kasumite arvutamiseks. Äriühing või nõuetele vastav äriühingute grupp võib valida ühe Euroopa Liidu maksusüsteemi (CCCTB-d) oma maksustatava tulu arvutamiseks selle asemele, et puutuda kokku liidu erinevate liikmesriikide süsteemidega.¹⁵⁸ Äriühingu suhtes, kes otsustab kasutada CCCTB-d, ei kohaldata enam äriühingu tulumaksu riiklikku korda seoses kõigi küsimustega, mida reguleeritakse ühiste eeskirjadega.¹⁵⁹

Tuleb arvestada sellega, et CCCTB direktiivi vastuvõtmine on hetkel veel arutamisel. Euroopa Komisjon on koostanud 16.03.2011. a ettepaneku CCCTB vastuvõtmiseks, millele on lisatud kavandatava Euroopa Nõukogu CCCTB direktiivi projekt.¹⁶⁰ Samas on tähelepanuväärne, et kuigi algselt oli CCCTB kavandatud kui vabatahtlik regulatsioon, siis nüüdseks on Euroopa Parlament teinud ettepaneku muuta CCCTB kohustuslikuks.¹⁶¹ Eesti on seni toetanud CCCTB-d vabatahtliku paralleelsüsteemina, mis võimaldaks säilitada olemasoleva ettevõtte tulumaksu süsteemi.¹⁶²

CCCTB teksti ettepanek sisaldab artikli 82 näol ka CFC-regulatsiooni. Selle sisu on järgmine. Esimese lõike kohaselt arvestatakse maksumaksja maksustamisbaasi hulka kolmanda riigi residentiks oleva majandusüksuse jaotamata sissetulek, kui on täidetud järgmised tingimused:

- a) maksumaksjal üksi või koos seotud äriühingutega on otsene või kaudne osalus rohkem kui 50% hääleõiguses või ta on rohkem kui 50% kapitali omanik või tal on õigus saada rohkem kui 50% kõnealuse majandusüksuse kasumist;
- b) kolmanda riigi üldise korra alusel maksustatakse kasumit seadusega ettenähtud äriühingu tulumaksu määra ulatuses, mis on madalam kui 40% liikmesriikides kohaldatavast keskmisest äriühingu tulumaksu seadusega ettenähtud määrast, või kohaldatakse majandusüksuse suhtes erikorda, mis võimaldab oluliselt madalamat maksustamistaset kui üldine kord;

¹⁵⁷ Communication Towards an Internal Market without tax obstacles: A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities. Euroopa Komisjoni 23.10.2001 teatis, COM(2001) 582 final, lk 15-16.

¹⁵⁸ Common Tax Base. - Euroopa Komisjoni ametlik kodulehekülj. Arvutivõrgus: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/ (24.04.2013).

¹⁵⁹ Ettepanek nõukogu direktiivi kehtestamiseks ettevõtte tulumaksu ühtse konsolideeritud maksustamisbaasi (CCCTB) kohta. Euroopa Komisjoni 16.03.2011 ettepanek, KOM(2011) 121 lõplik, lk 1.

¹⁶⁰ *Ibid.*

¹⁶¹ A. Pao. Euroopa parlament kiitis heaks ELi ühtse maksusüsteemi. - E24 30.04.2012. Arvutivõrgus: <http://www.e24.ee/825600/euroopa-parlament-kiitis-heaks-eli-uhitse-maksususteemi/> (21.04.2013).

¹⁶² Valitsus kinnitas Eesti esialgsed seisukohad EL-i ühtse ettevõtte tulumaksu kohta. - VV 29.09.2011 pressiteade. Arvutivõrgus: <http://valitsus.ee/et/uudised/pressiteated/rahandusministeerium/44182/valitsus-kinnitas-est-ialgsed-seisukohad-el-i-%C3%BChitse-ettev%C3%B5tte-tulumaksu-kohta> (20.04.2013).

- c) rohkem kui 30% majandusüksuse saadud sissetulekust langeb ühte või mitmesse lõikes kolm sätestatud kategooriasse;
- d) äriühing ei ole äriühing, mille aktsiate põhiklassiga kaubeldakse regulaarselt ühel või mitmel tunnustatud börsil.

Teise lõike kohaselt ei kohaldata CFC reegleid, kui kolmas riik on Euroopa Majanduspiirkonna lepingu osaline ja on olemas leping teabevahetuse kohta, mida võib võrrelda direktiivi 2011/16/EL kohase, taotluse alusel toimuva teabevahetusega. Seega CFC-regulatsioon ei laiene Euroopa Liidu sees tegutsevatele kontsernidele.

Sama artikli kolmandast lõikest tulenevalt võetakse CFC-regulatsiooni kohaldatavuse kontrollimisel arvesse üksnes järgmisi sissetulekukategooriaid, seda juhul kui rohkem kui 50% majandusüksuse sissetulekukategooriast tuleb tehingutest maksumaksja või temaga seotud äriühingutega:

- a) finantsvaradest tulenev intress või muu sissetulek;
- b) intellektuaalomandist tulenevad litsentsitasud või muu sissetulek;
- c) dividendid ja aktsiate müügist saadud sissetulek;
- d) vallasvarast saadud sissetulek;
- e) kinnisvarast saadud sissetulek, v.a juhul kui maksumaksja liikmesriigil ei oleks olnud õigust maksustada sissetulekut kolmanda riigiga sõlmitud lepingu alusel;
- f) kindlustusest, pangandusest ja muust finantstegevusest saadud sissetulek.

Erialakirjanduses leitakse selle regulatsiooniga seoses, et artikkel ei võimalda rakendada krediidimeetodit selle tulumaksu suhtes, mis on tasutud kolmandas riigis. Seetõttu tekkiv topeltnmaksustamine on karistava iseloomuga. Samuti märgitakse, et kuivõrd sätte laieneb üksnes olukorrale, kus maksumaksja osalus kontrollitavas välismaises äriühingus on suur, siis regulatsioon piirab mitte niivõrd kapitali vaba liikumist kuivõrd asutamisvabadust, mida liidu õigus niikuinii ei kaitse kolmandate riikidega seotud tehingute korral.¹⁶³

CCCTB kavandatava projekti juures tuleb arvestada ka CCCTB projekti artikliga 7, mis välistab maksuhalduri tuginemist siseriiklikele kuritarvitamise vastastele reeglitele, kui CCCTB-s on vastav regulatsioon olemas.¹⁶⁴

¹⁶³ B. Terra/P. Wattel. (viide 137), lk 810.

¹⁶⁴ *Ibid.*

Võrrelduseks näiteks Suurbritannias kehtib järgmine CFC-regulatsioon. Selle omapäraks on asjaolu, et CFC mõiste ei eelda, et tegemist on madala maksumääraga riigis asutatud variühinguga. Kontrollitava välismaise äriühinguga on tegemist juba siis kui Suurbritannia residendist äriühing omab (sh seotud isikute kaudu) vähemalt 25%-list osalust CFC-s ehk välismaises äriühingus. Samas maksuseadused sätestavad mitmeid erandeid, mille esinemise korral on Suurbritannia resident vabastatud CFC tulude maksustamiseks. Peamised erandid on lühidalt järgmised:¹⁶⁵

- a) CFC kasumile kohaldatud välisriigi maksumäär on suurem kui $\frac{3}{4}$ Suurbritannia maksumäärast;
- b) CFC residendiriik asub nn riikide valges nimekirjas ning on täidetud teatud tingimused;
- c) Suurbritannia residendist äriühing sai endale CFC-d esmakordselt, mistõttu talle laieneb ajaline vabastus (12 kuud);
- d) CFC teenitud kasum on väike;
- e) CFC-l on madal kasumimarginaal;
- f) maksukohustust ei teki ka siis on täidetud järgmised tingimused:
 - 1) CFC-l on olemas reaalsed kontoriruumid oma residendiriigis;
 - 2) vähem kui 20% CFC tuludest, halduskulutustest ja ekspordist pärineb Suurbritanniast;
 - 3) viimaste 6 aasta jooksul ei ole CFC-sse suunatud seotud isikute poolt Suurbritanniast intellektuaalset omandit.
- g) täiendavalt on olemas vabastused teatud valdkondades teenitud tulude kohta, nt noteeritud väärtpaberite kauplemisel ja kindlustusega tegelevatele äriühingutel.

Inglismaa maksuhaldur on väljendunud veendumust, et kirjeldatud uus CFC-regulatsioon vastab Euroopa Kohtu *Cadbury* lahendis kirjeldatud nõuetele ettevõtjate asutamisevabaduse piiramisel.¹⁶⁶ Kui CFC-le ei laiene regulatsiooniga ettenähtud erandid, siis üldjuhul ongi

¹⁶⁵ Overview of CFC rules. - Her Majesty's Revenue and Customs 16.05.2012. Arvutivõrgus: <http://www.hmrc.gov.uk/drafts/cfc.htm> (20.04.2013); M. Lambert, Z. Wyatt. Analysis Road map to the CFC regime. - Tax Journal 14.09.2012. Arvutivõrgus: http://www.grant-thornton.co.uk/Global/Publication_pdf/TJ_1138_Lambert_Wyatt_CFCs.pdf (20.04.2013).

¹⁶⁶ W. Watson. UK Holding Companies and CFC Reform - The International Comparative Legal Guide to: Corporate Tax 2012. Global Legal Group: Information Press Ltd October 2011, lk 3.

tegemist kunstliku skeemiga, mille eesmärgiks on liidu õiguse kuritarvitamine.¹⁶⁷ Seega Suurbritannia maksuhaldur (*Her Majesty's Revenue and Customs*) võib kohaldada CFC-regulatsiooni ka liidusisestele kontsernidele.

CFC-regulatsioon kehtib ka näiteks Taanis, ning selle kohaldamise eeldused on lühidalt järgmised:¹⁶⁸

- a) emaühing omab kontrolli tütarühingu üle. Selleks on üldjuhul nõutav vähemalt 50%-line hääletamisõiguse olemasolu tütarühingus;
- b) tütarühingu maksustavast tulu koosneb vähemalt 50% finantsulust (*finance income*);
- c) rohkem kui 10% tütarühingu varast koosneb finantsvarast (*financial assets*).

Tulu loetakse finantstuluks, kui see koosneb: intressi- ja litsentsitasudest, dividendidest, komisjonitasudest, muude intellektuaalse omandi eest saadud tasudest, samuti kapitali juurdekasvust aktsiate puhul ning, kindlustustegevusega teenitud tulust. Siiski seadus näeb ette teatud erandeid krediidasutustele, kindlustusäriühingutele ja muudele taolistele finantsasutustele. Lisaks võib maksumaksja kasutada krediidimeetodit välismaal tasutud tulumaksu osas.¹⁶⁹

Sarnane CFC-seadusandlus on vastu võetud ka Saksamaal. CFC reeglid kohalduvad kui:¹⁷⁰

- a) saksamaa residendile kuulub rohkem kui 50% häälteõigustest välismaises ühingus;
- b) välismaine ühingu teenib passiivset tulu, millele residendiriiik kohalduv maksumäär, mis on madalam kui 25%. Seega CFC ei laiene aktiivsetele tuludele.

Kirjeldatud nõuetele vastavaid välismaa ühingu passiivseid tulusid kvalifitseeritakse ümber emaühingu varjatud dividendideks (*deemed dividends*). Seejuures on oluline, et seoses eespool käsitletud Euroopa Kohtu lahendiga asjas *Cadbury*, Saksamaa CFC-regulatsioon ei laiene enam Euroopa Majanduspiirkonna riikide residentidele, kes saavad tõendada, et nad tegelevad tõelise majandustegevusega oma residendiriiigis.¹⁷¹

¹⁶⁷ *Ibid.*

¹⁶⁸ L. Fogh, J. Andersen. The International Comparative Legal Guide to: Corporate Tax 2012. Denmark. Global Legal Group: Information Press Ltd October 2011, lk 82.

¹⁶⁹ J. Bundgaard, P. Schmidt. Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. Denmark. Netherlands: IFA 2010. Volume 95a, lk 264.

¹⁷⁰ A. Linn. Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. Germany. Netherlands: IFA 2010. Volume 95a, lk 337.

¹⁷¹ *Ibid.*

Lisaks eeltoodule, kui Saksamaa residendi välismaa püsiv tegevuskoha tulud vastavad CFC-regulatsiooni nõuetele, siis nende tulude maksustamisel kohaldab Saksamaa tavalise vabastusmeetodi asemele krediidimeetodit. Teiste sõnadega, Saksamaa residendile omistatud püsiva tegevuskoha tulude maksustamisel lubatakse maha arvata üksnes maksud, mis on juba tasutud välisriigis.¹⁷² Vabastus- ja krediidimeetodi eristamise kohta vt käesoleva töö alapunkt 2.5.

Eeltoodust tulenevalt võib teha järelduse, et Suurbritannia uus CFC-regulatsioon tugineb objektiivsetele kriteeriumitele, mille alusel kontrollitakse, kas välismaise tütarühingu ainukeseks eesmärgiks on Suurbritannias teenitud tulude väljaviimine (*profit shifting*) ja maksukohustuse optimeerimine. Samuti on tähelepanuväärne, et käsitletud Euroopa Kohtu lahenditest asjades *FII Group* ja *Columbus* nähtuvalt, ei riku liidu ettevõtjate asutamisevabadust ega kapitali vaba liikumise vabadust CFC-seadusandlusega sarnast mõju omav regulatsioon, mis sätestab ülemineku vabastusmeetodist krediidimeetodile välismaa tütarühingu kaudu teenitud tulude maksustamisel emaühingu residendiriiigis (liikmesriigis).

Samuti tuleb panna tähele, et CCCTB projekt ning Saksamaa ja Taani CFC-regulatsioonid on suunatud eelkõige passiivse tulu maksustamisele ega laiene aktiivsele tulule.

2.2.4. Võimalikud muudatused Eesti CFC-seadusandluses

Eesti CFC-seadusandlus ei laiene juriidilistele isikutele. Ühtlasi ka füüsiliste isikute suhtes TuMS §-ga 22 sätestatud CFC-reeglite kohaldamisala on väga kitsas, seda eelkõige seoses asjaoluga, et § 22 kohaldamiseks on nõutav, et oleksid täidetud TuMS § 10 (madala maksumääraga territooriumid) eeldused, mille täitmine on aga käesoleva uurimistöo p-st 2.1.2 nähtuvalt pigem erandlik.

Samas eespool käsitletud Euroopa Kohtu lahenditest asjades *Cadbury* ja *Columbus* tulenevalt, ei ole liidu õigusega vastuolus CFC-seadusandlus, mis rakendub kolmandate riikidega seotud olukordadel, s.t juhul kui liikmesriigi residendist emaühingule kuuluv tütarühing on kolmanda riigi resident. Käsitletud *Cadbury* lahendist nähtuvalt on lubatud kunstlike skeemide korral CFC-regulatsiooni kohaldamine ka Euroopa Liidu sees, seda juhul kui CFC-seadusandlus on

¹⁷² *Ibid.*

rajatud objektiivsetele kriteeriumidele, mille alusel võib tuvastada, et tegemist on täielikult kunstliku skeemiga.

Eelmises alapunktis käsitletud Suurbritannia uute CFC-reeglitest nähtub, et Suurbritannia CFC-reeglid on rajatud objektiivsetele kriteeriumitele, mille alusel kontrollitakse, kas välismaise tütarühingu ainukeseks eesmärgiks on Suurbritannias teenitud tulude väljaviimine ja maksukohustuse optimeerimine. Sellised kriteeriumid on näiteks: kas CFC on füüsiliselt esindatud välisriigis (kontoriruumide nõue); missugune on CFC tulude allikas (eksporti mahu piirang); kes on CFC halduskulude tegelik kandja (halduskulude piirang); teatud piirangud seoses intellektuaalsete õigustega.

Samuti eelmisest alapunktist tulenevalt on Euroopa Kohus aktsepteerinud lahenditest asjades *FII Group* ja *Columbus* üleminekut vabastusmeetodist krediidimeetodile välismaa tütarühingu kaudu teenitud tulude maksustamisel emaühingu residendiriigis (liikmesriigis).

Seega CFC ja sellega sarnaste reeglite kehtestamiseks Eestis puuduvad põhimõttelised takistused. Eesti puhul võiks teoreetiliselt küll tekitada probleemi näiteks selline CFC-regulatsioon, mis kohustaks Eesti residendist äriühingut tasuma kindlaksmääratud ajaks tulumaksu teise liikmesriigi kontrollitava tütarühingu kasumilt, samas kui teised Eesti juriidilised isikud peavad tasuma tulumaksu alles oma kasumi jaotamisel. Taolise regulatsiooni näol oleks ilmselt tegemist teises liikmesriigis asutatud äriühingute ebavõrdse kohtlemisega võrreldes Eesti äriühingutest residentidega.¹⁷³ Seega sellise regulatsiooni kehtestamine on Eestis ilmselt välistatud, v.a kui muudetakse kõikide Eesti residentide maksustamist või kui taoline CFC-regulatsioon kehtiks üksnes kolmandates riikides asutatud variühingute kohta.

Uurimistöo autor on seisukohal, et Eesti võiks kaaluda objektiivsetele kriteeriumitele (nagu nt Suurbritannias) rajatud CFC-regulatsiooni kehtestamist. Sellised kriteeriumid võiksid olla näiteks: kas kontrollitav äriühing on füüsiliselt esindatud välisriigis (kontoriruumide nõue); missugune on CFC tulude allikas (eksporti mahu piirang); kes on CFC halduskulude tegelik kandja (halduskulude piirang); teatud piirangud seoses intellektuaalsete õigustega. Võttes arvesse teiste EL liikmesriikide praktikat võiks CFC-regulatsioon olla suunatud välismaal teenitud passiivsetele tuludele (nagu see on CCCTB-s, Saksamaal ja Taanis). Viimane nõue

¹⁷³ Teiste liikmesriikide residentide diskrimineerimise keeld on olnud kõneaineks nt EKo 29.11.2011 nr C-371/10: *National Grid Indus*, p-des 36-37.

aitaks kaasa vältida sekkumist tehingutesse, mis ei ole kunstlikud. Sellised nõuded teeksid CFC-regulatsiooni paindlikumaks võrreldes praeguse TuMS §-ga 22. Mõistetavalt eeldaks taoline regulatsioon ka TuMS § 10 (madala maksumääraga territooriumid) kohaldamisala laiendamist, kuivõrd sisuliselt see sätte on üks lahutamata osa CFC-seadusandlusest.

Kui CFC-regulatsioon kohalduks eelkõige kolmandate riikidega seotud skeemide puhul, siis ei tekiks probleemi liidu põhivabaduste piiramisega ning oleks võimalik maksustada Eesti juriidilisest isikust välismaa kontrollitava äriühingu tulusid koheselt, ehk ootamata kasumi jaotamist Eestis.¹⁷⁴

Täiendavalt selleks, et CFC-seadusandluse kohaldamine praktikas oleks efektiivne, võiks kaaluda ka aruandekohustuse (sh kohustuse konsolideerida välismaiste tütarühingute osalused ja kasumid Eesti aruannetes) kehtestamist Eesti juriidilistest isikutest residentidele, kellel on olemas välismaised kontrollitavad äriühingud, mille puhul on suur agressiivse maksuplaneerimise ja maksude maksmise kõrvalehoidumise risk.

Agressiivse maksuplaneerimise skeemide tõkestamiseks tasuks Eesti seadusandjal täiendavalt kaaluda välismaal teenitud dividendidele teatud juhtudel vabastusmeetodi kohaldamise asendamist krediidimeetodiga.

Tulenevalt värskest OECD raportist, mis on pühendatud riikide maksubaaside kahjustamise probleemile, tuleb rahvusvaheliste äriühingute survestamisel suuremale läbipaistvusele nende efektiivsete maksumäärade kujundamisel tõhustada kuritarvitamise vastaseid regulatsioone, sh CFC-reegleid.¹⁷⁵ Hetkel töötab OECD välja tegevuskava võitlemaks riikide maksubaaside kahjustamisega, see peaks muuhulgas sisaldama ettepaneku arendada välja efektiivsemaid kuritarvitamise vastaseid meetmeid, sh CFC-reegleid.¹⁷⁶ Autori arvates viitab CFC-seadusandluse vajalikkusele ka asjaolu, et see sisaldub CCCTB projekti

¹⁷⁴ Autor mõnab, et CFC-regulatsiooni kohaldamisalasse kuuluva kolmandates riikides teenitud kasumi kohene maksustamine Eestis, põhjustaks mingil määral ebavõrdset kohtlemist võrreldes olukordadega, kus kasum on teenitud üksnes Eestis (siis maksukohustus tekib alles kasumi jaotamisel). Samas tasub meeles pidada, et Eestis kehtiva eripärase juriidilise isiku tulu maksustamise regulatsiooni eesmärgiks on eelkõige soodustada Eesti ettevõtlike arengut, luua uusi töökohti ja võimaldada teha täiendavaid investeringuid (vt TuMS eelnõu seletuskiri nr 143 SE, p 1), ning regulatsiooni eesmärgiks ei saanud olla hoopis kahjulikes maksurežiimides tulude teenimise soodustamine, mille puhul on kõrge Eesti maksubaasi kahjustamise risk. Seetõttu on autori arvates õigustatud erandjuhtudel nõ soodsa juriidilise isikute tulude maksustamise režiimi piiramine.

¹⁷⁵ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. (viide 10), lk 10, 47-48.

¹⁷⁶ *Ibid.*

tekstis. Komisjon on väljendanud arvamust, et liikmesriikidele ei tuleks teha takistusi CFC-eeskirjade kohaldamisel kolmandate riikide suhtes.¹⁷⁷

Eeltoodust tulenevalt tasuks Eesti seadusandjal kaaluda CFC-seadusandluse muutmist, sh laiendamist juriidilistele isikutele, samuti täiendada olemasoleva CFC-regulatsiooni. Kuivõrd praegu Eestis taolised reeglid puuduvad, siis seda vähem on Eesti maksuhalduril võimalusi agressiivse maksuplaneerimise tõkestamiseks.

2.3. Üldine kuritarvituste vastane reegel.

2.3.1. Komisjoni soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta

Euroopa Komisjoni poolt 6.12.2012. a vastu võetud maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase tegevuskava¹⁷⁸ üheks oluliseks osaks on samal päeval vastu võetud komisjoni soovitus¹⁷⁹ agressiivse maksuplaneerimise kohta. Soovituse p-st 2 nähtuvalt käsitleb soovitus tuludelt arvestatud maksu, milleks loetakse eelkõige tulumaksu, juriidiliste isikute tulumaksu, vajaduse korral kapitali juurdekasvu maksu ja nendega sarnase kinnipeetava maksu. Seetõttu peaks soovitus hõlmama kõike tulumaksude liike, mida erinevates Euroopa Liidus liikmesriikides kasutatakse.

Soovituse preambuli p-s 8 on märgitud, et kuna maksuplaneerimise struktuurid muutuvad üha keerulisemaks ja riikide seadusandjatel ei ole sageli piisavalt aega reageerimiseks, mistõttu on komisjoni arvates liikmesriikide spetsiaalsed kuritarvituste vältimise meetmed sageli ebapiisavad, et pidada edukalt sammu uute agressiivse maksuplaneerimise struktuuridega. Agressiivse maksuplaneerimise põhitunnuseks maksukohustuse vähendamine, mis formaalselt jääb seaduse raamidesse, kuid mis on vastuolus seaduse eesmärgiga (preambuli p 1). Komisjon märgib preambuli p-s 5, et tuleb leida lahendused juhtudele, kus maksumaksja saab rahalist kasu, korraldades oma maksuasjad nii, et tulu ei maksustata üheski maksujurisdiiktsioonis (topeltnmaksuvabastus). Seepärast soovitab komisjon liikmesriikidel vastu võtta ühtsed üldised kuritarvituste vältimise nõuded.

¹⁷⁷ Komisjoni teatis kuritarvituste vastaste meetmete kohta. (viide 97), lk 6-7.

¹⁷⁸ Komisjoni tegevuskava. (viide 7).

¹⁷⁹ Komisjoni soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta. (viide 9).

Soovituses antud suunised on jagatud kahte ossa: esimene (p 3) käsitleb liikmesriikide sõlmitud maksulepingute ülevaatamise vajadust, kuivõrd maksuplaneerijad kuritarvitavad maksulepinguid sõlminud osapoolte maksusüsteemide ebakõlasid; teine osa (p 4) keskendub vajadusele sätestada siseriikliku õiguse tasandil üldised kuritarvituste vältimise nõuded. Soovitusel tulenevalt tuleb liikmesriikidel teavitada komisjoni meetmetest, mis on võetud soovitusel täitmiseks, samuti taoliste meetmete muutustest. Selle kohta avaldab komisjon aruande kolme aasta jooksul alates soovitusel vastuvõtmist. Samas tuleb arvestada sellega, et soovitusel ei kohaldata äriühingute ühinemise ja jagunemise direktiivi¹⁸⁰, ema- ja tütarettevõtjate direktiivi¹⁸¹ ja intressimaksete ja litsentsitasude direktiivi¹⁸² reguleerimisalas.

Maksulepinguid puudutavas soovitusel osas märgib komisjon soovitusel p-s 3, et liikmesriigid, kes on võtnud kohustuse mitte maksustada teatavat tulu, peavad tagama, et kõnealust kohustust kohaldatakse üksnes juhul, kui tulu maksustab konventsiooni teine osaline. Selleks on soovitatav lisada maksulepingutesse järgmise sisuga punkt:

„Kui käesoleva konventsiooniga nähakse ette, et teatavat tulu maksustatakse üksnes ühes konventsiooni osalisriigis või et seda võib maksustada ühes konventsiooni osalisriigis, vabastatakse teine konventsiooni osalisriik kõnealuse tulu maksustamisest üksnes juhul, kui seda maksustab esimene osalisriik”.

Seejuures liikmesriike, kes on kehtestanud topeltmaksustamise vältimiseks ühepoolset siseriiklikud eeskirjad maksuvabastuse tagamiseks teises jurisdiktsioonis tekkinud ja maksustamata jäetud tulude suhtes, julgustab komisjon tagama selliste tulude maksustamist (p 3.3).

Soovitusel teine osa (p 4) on pühendatud üldiste kuritarvitamisevastase reegli (*general anti-abuse rule*) kehtestamisele. P-s 4.2 nähtuvalt peavad liikmesriigid võtma vastu agressiivse maksuplaneerimisega võitlemiseks järgmise sisuga säte, mis on kohandatud liidus tekkivate siseriiklike ja piiriüleste olukordadega ja lisaks ka kolmandaid riike puudutavate olukordadega:

¹⁸⁰ Euroopa Nõukogu direktiiv 2009/133/EÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta.

¹⁸¹ Euroopa Nõukogu direktiiv 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (uuesti sõnastatud).

¹⁸² Euroopa Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta.

„Kunstlikku võtet või võtete kunstlikku seeriat, mis on loodud peamise eesmärgiga vältida maksustamist ja mis tingib maksueelise saamise, tuleks vältida. Riikide ametiasutused peaksid käsitlema kõnealuseid võtteid maksueesmärgil vastavalt nende majanduslikule sisule.”

Komisjon käsitleb taoliste kunstliku võttena mis tahes tehingut, skeemi, meedet, operatsiooni, lepingut, toetust, kokkulepet, lubadust, ettevõtmist või üritust. Võte võib koosneda rohkem kui ühest sammust või osast. Võte või nende seeria on kunstlik, kui sellel puudub äriiline sisu. Otsustamisel, kas võte või nende seeria on kunstlik, kutsub komisjon riiklikke ametiasutusi üles kaaluma, kas need hõlmavad ühte või mitut järgmistest olukordadest (p 4.4):

- a) võtte üksikute sammude juriidiline iseloom ei vasta kogu võtte juriidilisele sisule;
- b) võtte või võtete seeriat kasutatakse viisil, mida tavapäraselt ei kasutataks mõistliku äritava korral;
- c) võte või võtete seeria hõlmab elemente, mis sisuliselt üksteist nullivad või tühistavad;
- d) tehtud tehingud on oma loomult ringlevad;
- e) võtte või nende seeria tulemuseks on märkimisväärne maksueelis, kuid see ei kajastu maksumaksja võetud äririskides või tema rahavoos;
- f) prognoositud maksueelne kasum on väheoluline võrreldes loodetud maksueelise summaga.

Soovituse p-des 4.5-4.6 nähtuvalt on sellise võtte või nende seeria eesmärgiks maksude maksimisest kõrvalehoidumine kui sõltumata maksumaksja subjektiivsetest kaalutlustest, lähevad need võtted või nende seeria vastuollu kohaldatava maksusätte sisu, tähenduse ja eesmärgiga. Peamiseks loetakse sellist eesmärki, kui mis tahes muu eesmärk, mis kaasneb või võib kaasneda võttega või nende seeriaga, tundub kõiki asjaolusid arvesse võttes ebaoluline.

Hindamisel, kas võte või nende seeria on viinud maksueeliseni, tuleb võrrelda maksumaksja maksu suurust kõnealust võtet/võtteid arvesse võttes summaga, mille sama maksumaksja võlgneks samadel tingimustel võtete puudumise korral. Selle taustal on kasulik kaaluda (p 4.7), kas esineb üks või mitu järgmistest olukordadest:

- g) summa ei sisaldu maksubaasis;
- h) maksumaksja saab mahaarvamises kasu;
- i) maksustamise seisukohast tekib kahju;
- j) maksu kinni ei peeta;
- k) teises riigis tekkiv maks tasaarvestatakse.

Komisjoni soovitus esimesest osast (p 3) tulenevalt tuleb Eestil vaadata kriitiliselt üle enda maksulepinguid. Seejuures tuleb arvestada sellega, et Komisjoni soovitus ei laiene äriühingute ühinemise ja jagunemise, ema- ja tütarettevõtjate ning intressimaksete ja litsentsitasude direktiividega reguleeritud valdkonnas. Seetõttu ei puuduta soovitus näiteks ema- ja tütarettevõtjate direktiivi artikli 4 alusel TuMS § 50 lg 1¹ p-des 1-2 sätestatud dividendiväljamaksete maksuvabastusi, mis tekivad kui väljamakse aluseks on Euroopa Majanduspiirkonna riigi või Šveitsi residendist tütarettevõtjalt saadud dividendid. See tähendab seda, et Eesti residendist füüsiline isik, kes saab dividende Eesti äriühingu kasumi arvelt, mis on saadud riigilt, kus on maksumääraks näiteks 5%, siis füüsilise isiku lõplikuks maksumääraks jääbki 5%. Nimetatud problemaatikat käsitletakse eraldi magistritöö alapunktis 2.5.

Komisjoni soovitus teine osa (p 4) on tihedalt seotud MKS §-s 84 sisalduva majandusliku tõlgendamise reegluga, mille sõnastus on järgmine:

„Kui tehingu või toimingu sisust ilmneb, et see on tehtud maksudest kõrvalehoidumise eesmärgil, kohaldatakse maksustamisel sellise tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad tehingu või toimingu tegelikule majanduslikule sisule.“

MKS § 84 grammatiline sõnastus on sarnane komisjoni soovitus punktis 4.2 esitatud üldiste kuritarvituste vältimise sätte (*general anti-abuse rule*) sõnastusega, sellise erinevusega, et viimasele on täiendavalt lisatud järgmine lause: „Riikide ametiasutused peaksid käsitlema kõnealuseid võtteid maksueesmärgil vastavalt nende majanduslikule sisule.“ Käesoleva uurimistöö autori arvates on viimasest lausest väga oluline sõnaühend *riikide ametiasutused*, mis viitab sellise kuritarvituste vastase reegli rahvusvahelisele kontekstile. Sellisele kontekstile viitab ka reeglit täpsustav soovitus punkti 4.7 alapunkt „k“, mille kohaselt võib maksueelise tuvastamisel lähtuda muuhulgas ka asjaolust, kas teises riigis tekkiv maks tasaarvestatakse. Lisaks ka preambuli punkti 3 kohaselt ei ole siseriiklikud agressiivset maksuplaneerimist tõkestavad sätted tõhusad maksuplaneerimise piiriülese olemuse ning kapitali ja isikute ühe suuremase liikuvuse tõttu. Seetõttu soovitus esitatud üldiste kuritarvituste vältimise sätte üheks eesmärgiks on komisjoni arvates ka piiriülese agressiivse maksuplaneerimise tõkestamine.

MKS § 84 sõnastus ei täpsusta, kas sätte on kohaldatav rahvusvahelises kontekstis ehk riikidevaheliste tehingute puhul. Samas selline võimalus ei ole seadusega ka otsesõnaliselt

väljastatud. Igal juhul tuleb aga arvestada tõsiasjaga, et kui MKS § 84 kohaldamisel tekib konflikt välislepinguga (sh maksulepinguga), siis MKS § 1 lg-st 5 tulenevalt tuleb kohaldada välislepingu sätteid. Tuleb arvestada ka sellega, et sisuliselt maksulepingu üheks ülesandeks on piirata lepinguosaliste riikide maksustamisõigust.¹⁸³ Hüpooteetiliselt ei ole väljastatud olukord, kus näiteks maksuleping lubab teatud tehingu liigile soodsat kohtlemist, mis on aga vastuolus tehingu majandusliku olemusega. Sellisel juhul ei ole MKS §-st 84 abi, kuivõrd tehingu ümberkvalifitseerimist võib väljastada maksuleping. Erialakirjanduses leitakse, et olukorras, kus maksukohustuslane kuritarvitab maksulepinguga antavaid soodustusi, siis on võimalik kohaldada MKS-s sätestatud kuritarvitamise vastaseid sätteid ilma, et see oleks läinud vastuolu maksulepinguga.¹⁸⁴ Samas mõeldakse, et siseriikliku spetsiifilised kuritarvituste vastased reeglid on siiski piiratud maksulepingutega.¹⁸⁵

Olukorras, kus konflikt Eesti maksuseaduste ja maksulepingu vahel puudub, siis ei ole väljastatud MKS §-i 84 tõlgendamine kooskõlas soovitusel juhustega.

Riigikohtu halduskolleegiumi on selgitanud¹⁸⁶, et kui siseriiklikku õigust saab tõlgendada mitmeti, siis Euroopa Kohtu praktikast lähtuvalt¹⁸⁷ tuleb eelistada EL õigusega kooskõlas olevat tõlgendust. Seda enam, et sisuliselt halduskolleegium on juba andnud rohelist tuld MKS § 84 kohaldamisele rahvusvahelises kontekstis haldusasjas nr 3-3-1-42-11¹⁸⁸, kus maksuhaldur omistas MKS § 84 ja § 22 alusel välismaise äriühingu tulu Eesti residendist juriidilisele isikule. Seetõttu võib käesoleva uurimistöo autori arvates arvestada MKS § 84 tõlgendamisel ka komisjoni soovitusel juhustega üldise kuritarvituste vastase reegli kohta.

Erialakirjanduses eristatakse tehingu ümberkvalifitseerimise seisukohalt tehinguid, mis on ajendatud üksnes maksukohustuse vältimise kavatsusest ja tehinguid, kus tehingu majanduslikule olemusele lisandub nõ boonusena kokkuhoid vähem tasumisele kuuluvate maksude näol.¹⁸⁹

Riigikohtu halduskolleegium on oma kohtupraktikas üheselt mõistetavalt seletanud, et MKS § 84 kohaldamine on õigustatud juhul, kui tegemist on tehingutega, millel puudub majanduslik

¹⁸³ L. Lehis. Maksõigus. (viide 136), lk 241.

¹⁸⁴ I. Klauson. Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. Estonia. Netherlands: IFA 2010. Volume 95a, lk 287.

¹⁸⁵ *Ibid.*

¹⁸⁶ RKHKm 5.12.2012 nr 3-3-1-25-12 p 24.

¹⁸⁷ Vt nt EKo 27.10.2009 nr C-115/08: *ČEZ*, p-d 138 ja 140, ning seal viidatud varasemat kohtupraktikat.

¹⁸⁸ RKHko 26.09.2011 nr 3-3-1-42-11: *Technomar*, p 12.

¹⁸⁹ T. Grauberg. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. *Juridica III/2010*, lk 206.

sisu ning mille eesmärk on vältida maksude tasumist.¹⁹⁰ Seega Riigikohtu käsitlese kohaselt ei ole tehingu ümberkvalifitseerimine maksuhalduri poolt lubatud, kui tehingul on olemas majanduslik sisu, kuid maksukohustuslane teeb teadva valiku maksude seisukohalt soodsama tehinguvormi kasuks. Selle kohta on halduskolleegium sedastanud¹⁹¹, et maksukohustuslasel peab olema vabadus teha tema poolt valitud toiminguid, arvestades muu hulgas maksunduslike kaalutlustega, ning kellelgi ei ole kohustust korraldada oma tegevust viisil, millega kaasneb kõrgem maksukoormus. Maksukohustuslane võib teha valikuid, mis on ajendatud maksukulude kokkuhoiu kavatsusest ning puudub kohustus tegeleda äritegevusega selliselt, et riigi maksutulu oleks võimalikult suur. Õiguspärase maksuplaneerimisega on tegemist seni, kuni maksukohustuslase tehingu vorm vastab selle tegelikule majanduslikule sisule ja järgitakse maksuseadusi.

Taolist MKS § 84 tõlgendust toetab ka sätte grammatiline tõlgendus, kuna seaduse tekst on järgmine: „[...] kohaldatakse [...] tehingu või toimingu tingimusi, mis vastavad **tegelikule** majanduslikule sisule“. Komisjoni soovitus kasutab sarnast sõnastust: „[...] käsitlema kõnealuseid võtteid [...] vastavalt nende majanduslikule sisule“. Seega need mõlemad kuritarvitamise vastased sätted eeldavad tehingu ümberkvalifitseerimise seisukohalt tehingu tegeliku majandusliku sisu tuvastamist.

Euroopa Komisjoni soovitusel tõlgendamisel üldise kuritarvituste vastase sätte osas, on täiendavalt kohane kasutada Euroopa Kohtu kohtupraktikat antud valdkonnas. Euroopa Kohtu lahenditest tulenevalt kehtib liidu õiguses üldpõhimõte, et liidu õiguse normide kohaldamist ei saa laiendada nii, et need kataksid ettevõtjate kuritarvitamisega seotud tegevusi st tehinguid, mida ei tehta tavapärase majandustehingute raames, vaid üksnes eesmärgiga saada kuritarvituse läbi kasu liidu õigusega ette nähtud soodustustest.¹⁹² Kuritarvituse tuvastamiseks on nõutav, et tehingu peamiseks eesmärgiks oleks maksusoodustuse saamine ning tehingu tulemuses tekib maksumaksjal maksusoodustus.¹⁹³

Eeltoodud arvestades tuleb asuda seisukohale, et nii MKS § 84 kohaselt kui ka komisjoni soovitusel esitatud üldise kuritarvituste vastase sätte kohaselt, on tehingute ümberkvalifitseerimine võimalik üksnes juhul kui on tegemist kunstliku skeemiga, mille majanduslik põhjendus on väheoluline ning skeemiga luuakse maksueelis. See eeldab ka

¹⁹⁰ RKHKo 13.02.2012 nr 3-3-1-79-11 p 18.

¹⁹¹ RKHKo 13.02.2012 nr 3-3-1-79-11 p 18.

¹⁹² Vt EKo 10.11.2011 nr C-126/10: *Foggia*, p 50, ja seal viidatud kohtupraktikat.

¹⁹³ EKo 21.02.2006 nr C-255/02: *Halifax*, p 74-75, 86.

maksumaksja tahtluse tuvastamist maksueelise saamisel. Ka Riigikohus on korduvalt sedastanud, et MKS § 84 kohaldamine eeldab maksueelise saamise tahtluse tuvastamist.¹⁹⁴ Teiste sõnadega on maksuhalduri sekkumine põhjendatud juhul, kui tehingu peamiseks eesmärgiks on maksusoodustuse saamine, tehingut ei tehta tavapärase majandustegevuse raames ning tehingu tulemusel tekitab maksueelis.

Üldine kuritarvituste reegel sisaldub ka Euroopa Komisjoni 16.03.2011. a tehtud ettepanekus¹⁹⁵ CCCTB direktiivi vastuvõtmise kohta. CCCTB projekti art 80 sõnastuse kohaselt ei võeta maksumaksja maksustamisbaasi arvutamisel arvesse kunstlikke tehinguid, mida on tehtud ainult maksustamise vältimise eesmärgil. Reegli ei kohaldata reaalse äritegevuse suhtes, mille korral on maksumaksja võimeline valima kahe või enama võimaliku tehingu vahel, millel on sama äritulemus, kuid mille maksustatavad summad on erinevad.

Erialakirjanduses ollakse taolise artikli sõnastuse osas väga kriitilised, ning tehakse ettepanek jätta artikkel 80 CCCTB-st välja. Seda põhjusel, et artikli sõnastus ei anna midagi uut võrreldes Euroopa Kohtu poolt juba väljatöötatud praktikaga antud valdkonnas. Selle asemele, et konkretiseerida senist Euroopa Kohtu käsitlust kuritarvituste valdkonnas, regulatsioon hoopis piirab senist käsitlust.¹⁹⁶ Artikli sõnastus jätab üldise kuritarvituste vastase reegli kohaldamisalast välja tehinguid, millel on lisaks maksude maksmisest kõrvalehoidumise eesmärgiga ka muud ebaolulised majandusliku põhjendused.¹⁹⁷ Uurimistöö autori arvates teeb taoline sõnastus väga problemaatiliseks võitlust agressiivse maksuplaneerimisega, kus efektiivse maksumäära alandamise kõrval luuakse ka muid ebaolulisi majanduslikke põhjusi. Seda enam, et kehtiva Euroopa Kohtu praktika kohaselt piisab kuritarvitamise eesmärgi tuvastamisel, kui maksusoodustuse saamine oli peamiseks eesmärgiks (*Halifax*¹⁹⁸ p 75 ja 86, *Weald Leasing*¹⁹⁹ p 30). Kuivõrd teatud kunstlike skeemide puhul, võib paratamatult kaasneda ka teatud majanduslik mõju, siis on üleliigne kitsendada üldise kuritarvituste vastase reegli kohaldamist juhtumitele, kus majanduslik sisu puudub üldse. Seetõttu tuleks autori arvates vaieldavatel juhtumitel uurida, mis oli tehingu tegelik eesmärk ja tegelik sisu ja võrrelda seda tehingu majandusliku tulemiga.

¹⁹⁴ Vt nt RKHKo 25.04.2013 nr 3-3-1-71-12 p 17.

¹⁹⁵ Komisjoni CCCTB direktiivi ettepanek. (viide 159).

¹⁹⁶ B. Terra/ P. Wattel. (viide 137), lk 808 - 809.

¹⁹⁷ *Ibid.*, lk 809.

¹⁹⁸ EKo 21.02.2006 nr C-255/02: *Halifax*.

¹⁹⁹ EKo 22.12.2010 C-103/09: *Weald Leasing*.

Samas tuleb arvestada ka sellega, et liiga aktiivne tehingute ümberkvalifitseerimine võib olla vastuolus ka PS-ga kaitstud õiguskindluse ja õigusselguse põhimõtetega. Samuti see rikub maksumaksja õigust ise kujundada oma lepingulisi suhteid. Siiski õiguskindluse põhimõtte astub tagasi kui maksukohustuslane käitub pahauskvalt. Sellisel juhul kaotab õiguskindlus oma põhiseadusliku kehtivuse aluse, mis põhineb usalduse kaitse põhimõttel.²⁰⁰

Seoses MKS § 84 kohaldamisega rahvusvahelises kontekstis ehk rahvusvaheliste maksuplaneerimise skeemide puhul võivad maksuhalduril tekkida probleemid ka maksueelise saamise tõendamisel. Näiteks olukorras, kus maksuhaldur hangib tõendeid selle kohta, et Eesti resident on ebakohese tehinguga korraldanud raha ümberpaigutamist kahjuliku maksurežiimi variühingusse, on väga problemaatiline Eesti residendi maksueelise saamise tõendamine.²⁰¹ Seda põhjusel, et puhtalt kahtlase tehinguga kapitali üleviimine teise äriühingusse ei tõenda veel isiku maksueelist. Niimoodi jõudis halduskolleegium haldusasjas nr 3-3-1-79-11²⁰² seisukohale, et isegi kui on tuvastatud tehingu ebakohasus, peab MKS § 84 kohaldamiseks olema saavutatav ka maksueelis. Seejuures pelgalt raha paigutamine ettevõtlusesse ei saa luua maksueelist, kui füüsilisel isikul puudub tegelik võimalus eelpool kirjeldatud tehingute tulemusena ettevõtlusesse paigutatud raha makse vältides kasutada.

Niimoodi on ka riuli- ja variühingute puhul küsitav, kas Eesti maksuhaldur suudab tõendada variühingule laekunud raha edasist saatust, ja ära näidata, et raha on jõudnud tagasi Eesti residendile. Taolistel juhtumitel jääbki maksuhalduril alles võimalus otsida mõnda erinormi, mille alusel neid väljamakseid maksustada, nagu seda tehti haldusasjas nr 3-3-1-42-11²⁰³. Tuleb märkida, et nimetatud asjas oli AS Technomari maksueelise tuvastamine jäetud tahaplaanile ning maksuhaldurit abistas tehingu ümberkvalifitseerimisel lisaks MKS §-le 84 ka TuMS § 51 lg 2 p 3 (ettevõtlusega mitteseotud väljamakse). Nimetatud asjas mängiski maksuhalduri kasuks asjaolu, et maksuhaldur suutis ära tõendada, et rahalised väljamaksud Technomari välismaistele pangakontodele ei olnud majanduslikult põhjendatud, mistõttu oli tegemist ettevõtlusega mitteseotud väljamaksega TuMS § 51 lg 2 p 3 mõttes. Juhul kui aga esineksid kasvõi mingisugused tõendid taoliste väljamaksete majandusliku põhjenduste kohta

²⁰⁰ D. Birk. Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht. München 1998, lk 96. Viidatud läbi järgmist allikat: T. Grauberg. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. Juridica III/2010.

²⁰¹ Maksueelise saamise tõendamine võib olla keerikas ka seetõttu, et mõnedes riikides on olemas küll nominaalne tulumaksu määr, kuid maksumaksjatel on võimalik teatud eelduste täitmisel taotleda tasutud maksu osalist tagastamist. Sel juhul osutub ilmselt Eesti maksuhalduri jaoks problemaatiliseks maksu tagastamise fakti ja tagastatava summa suuruse tuvastamine, kui kõneolev riik ei tee koostööd Eesti maksuhalduriga.

²⁰² RKHKo 13.02.2012 nr 3-3-1-79-11: *Käsper*, p 27.

²⁰³ RKHKo 26.09.2011 nr 3-3-1-42-11: *AS Technomar*, vt sellest lahendi kohta oli eespool.

(tehing oleks ikkagi kunstlik, kuid siiski majandusliku sisuga), oleks käesoleva uurimistöo autori arvates MKS § 84 ja TuMS § 51 lg 2 p 3 edukas kohaldamine kaheldav.

Eeltoodut arvestades ei ole siiski MKS § 84 (ja ka komisjoni soovitusel viidatud sätte) alati piisav agressiivsete maksuplaneerimiste ära hoidmiseks. Seetõttu on jätkuvalt vajalikud spetsiifilised kuritarvituste vastased regulatsioonid agressiivse maksuplaneerimise ja maksupettuste tõkestamiseks.

Täiendavalt tuleks arvestada ka Riigikohtu halduskolleegiumi seisukohaga²⁰⁴, et õigusselgus oleks paremini tagatud, kui õiguslike kujundusvõimaluste kuritarvitamise tuvastamiseks oleksid MKS § 84 kohaldamise vastavad kriteeriumid sätestatud seaduse või määrusega. Ka Komisjoni arvates²⁰⁵ oleks kasulik uurida võimalusi kehtestada mittetäielik loetelu asjaoludest, mis üldiselt osutavad kunstlike skeemide olemasolule: näiteks juhul kui tütarettevõtja, mis on asutatud eesmärgiga pakkuda kaupu või teenuseid muu jurisdiktsiooni alusel, sisuliselt ei tegutse, või üldisemalt skeemid, millel ei ole ärilist otstarvet (või mille otstarve on isegi vastuolus üldiste ärihuvidega, kui neid ei kasutataks maksustamise vältimise eesmärgil).

Viidatud seisukohad kinnitavad veelkord seda, et lisaks üldise kuritarvituste vastase reeglile tuleks kehtestada ka eriregulatsioone. Vastasel juhul on tegemist tupikseisuga: kui maksuhaldur on MKS § 84 rakendamisel liiga konservatiivne, siis jäävad tõkestamata paljud agressiivse maksuplaneerimise skeemid, kui aga maksuhaldur hakkab jõuga tehinguid ümber kvalifitseerima, siis võivad kannatada ka heausksed maksumaksjad. Seejuures tulenevad MKS § 84 kohaldamise piirangud rahvusvahelises kontekstis nii Riigikohtu kui ka Euroopa Kohtu praktikast.

2.4. Alakapitalisatsioon

2.4.1. Alakapitalisatsiooni probleem

Alakapitalisatsioon (*thin capitalization*) on üks levinumaid rahvusvaheliste kontsernide poolt kasutatav maksuplaneerimise skeem, mis seisneb selles, et tütarühingut finantseeritakse üle emaäriühingu laenukapitaliga (*debt financing*). Seda kasutatakse asendamaks finantseerimist

²⁰⁴ RKHKo 13.02.2012 nr 3-3-1-79-11: *Käsper*, p 24.

²⁰⁵ Komisjoni teatis kuritarvituste vastaste meetmete kohta. (viide 97).

osakapitali kaudu (*equity financing*).²⁰⁶ Skeem võib olla efektiivne seetõttu, et tütarühingu intressimaksed emaühingule on üldjuhul mahaarvatavad tütarühingu residendiriigis, samuti intressimaksed võivad olla tulumaksuvabad. Võrrelduseks kui tütarühingut finantseeritakse osakapitali kaudu, siis dividendiväljamaksed ei ole üldjuhul mahaarvatavad tütarühingu maksubaasist ning dividendide väljamaksetele võivad laieneda kinnipidamismaksud.²⁰⁷

Alakapitalisatsiooni korral tasutakse intressi üldjuhul samasse kontserni kuuluvale äriühingule, mis asub maksuparadiisis või kahjuliku maksurežiimis. Sellisel teel tagatakse tervele kontsernile madal efektiivne maksumäär.²⁰⁸ Taoline probleem ei ole võõras ka Eestile. Eesti Ekspressis avaldatud artiklis on näiteks esitatud andmed selle kohta, et Taani suurfirma Carlsberg võttis üle Saku Õlletehase kasutades skeemi *debt-push down*, mille tulemusel sai Saku Õlletehas võimaluse tasuda emaühingule laenuintresse suuruses 1,5 milj krooni.²⁰⁹ *Debt-push down* skeemi sisu seisneb selles, et välismaa äriühing, kes soovib omandada teise riigi äriühingu (*target company*), loob selleks vahelülina täiendava tütaräriühingu, kellele laenab raha soovitava äriühingu omandamiseks. Kui loodud tütarühing viib omandamise tehingu lõpuni, siis toimub nende kahe äriühingu ühinemine, mille tulemusel on omandatav äriühing võlgu oma emaühingule, ning edaspidi toimub omandatava äriühingu kasumi väljaviimine muuhulgas ka intressimaksete näol, mis on vabastatud Eesti tulumaksust.²¹⁰

Tütarühingu finantseerimine laenukapitaliga on emaühingule kasulik ka seetõttu, et see tagab talle suurema likviidsuse, sest erinevalt dividendide väljamaksetelt ei ole laenuintresside maksmisel piiranguid ning sõltub lepingust, mida pooled saavad vajadusel alati muuta. Samuti tütarühingu võimaliku maksejõuetuse korral võib emaühing võrdselt teiste võlausaldajatega nõuda oma nõuete rahuldamist.²¹¹

Taoliste kuritarvituste vältimiseks on mitmed riigid võtnud kasutusele alakapitalisatsiooni reegleid (*thin capitalization rules*), mille põhisisu seisneb selles, et maksumaksjale keelatakse intressimaksete mahaarvamist intressimaksja maksubaasist kui maksumaksja võla- ja

²⁰⁶ P. Harris/D. Oliver. (viide 23), lk 252 - 253.

²⁰⁷ *Ibid.*, lk 253.

²⁰⁸ R. Murphy. Tax us if you can: The true story of a global failure - A Tax Justice Network Briefing paper. Tax Justice Network 2005, lk 68.

²⁰⁹ S. Vedler. Välisfirmad viivad Eestist maksuvabalt välja miljardeid. - Eesti Ekspress. 04.11.2010. Arvutivõrgus: <http://www.ekspress.ee/news/paevauudised/majandus/valisfirmad-viivad-eestist-maksuvabalt-valja-miljardeid.d?id=34572101> (01.02.2013).

²¹⁰ M. Ahern, K. Stawowska. Reducing your Group's corporate tax charge. Pwc 2009, lk 1.

²¹¹ E. Uustalu. (viide 39), lk.302 - 305.

omakapitali suhe ületab teatud piirmäära.²¹² Erialakirjanduses märgitakse, et sisuliselt on alakapitalisatsiooni reeglid üks samm laenuitresside mahaarvatavuse täieliku kaotamise suunas. Alakapitalisatsiooni reeglitele on üldjuhul omane kuritarvituse vastane iseloom.²¹³

2.4.2. Alakapitalisatsiooni regulatsioon Euroopa Liidus

Alakapitalisatsiooni vastased regulatsioonid on väga populaarsed üle maailma, samas iga riigi alakapitalisatsiooni reeglid on üldjuhul erinevad. Näiteks Hollandis kehtib järgmine alakapitalisatsiooni regulatsioon. Esiteks lubavad Hollandi maksuseadused maksumaksjal valida kahe erineva testi vahel:²¹⁴

- a) *safe harbor* test: kui maksumaksja võlakapital on kolm korda suurem kui tema omakapital, siis piirmäära ületavatest võlakohustustest arvestatavad intressimaksed ei ole mahaarvatavad intressimaksja maksustavast tulust. Piirmäära ületavad 500 000 eurot võib siiski igal juhul maha arvata. Võõr- ja omakapitali suhe kontrollimine toimub majandusaasta näitajate põhjal.
- b) grupi test: alakapitalisatsiooni kontrollitakse kogu seotud äriühingute gruppi konsolideeritud aruannete alusel. Selle testi korral ei kehti erand esimese 500 000 euro kohta.

Hollandis on vastu võetud alakapitalisatsiooni erireeglid *debt-push down* skeemide vastu. Regulatsiooni kohaselt need laenuintressid, mis on saadud omandatava äriühingu (*target company*) omandamiseks loodud holding-äriühingu poolt, võivad olla mahaarvatavad omandatud äriühingu kasumist, kui ühinemise teel moodustatud äriühingu võõr- ja omakapitali suhe on väiksem kui 2:1. Seejuures 1 000 000 eurot aastas on igal juhul mahaarvatavad.²¹⁵

Saksamaa kasutab lahendust, kus tasutavad laenuintressid on mahaarvatavad üksnes 30% ulatuses maksumaksja aastasest maksueelsest ärikasumist enne kulumit (EBITDA²¹⁶). Piirang laieneb kõikidele tasutavatele intressidele sh näiteks intressidele, mis tasutakse kolmandatele

²¹² T. Buettner, M. Overesch jt. The impact of thin-capitalization rules on the capital structure of multinational firms. *Journal of Public Economics*. Volume 96, Issues 11–12, December 2012, lk 930–932.

²¹³ P. Brown. The debt-equity conundrum. General report. Netherlands: IFA 2012. Volume 97b, lk 40-41.

²¹⁴ G. Keizer, M. Sunderman. The debt-equity conundrum. Netherlands. Netherlands: IFA 2012, volume 97b, lk 503.

²¹⁵ *Ibid.*, lk 503-504.

²¹⁶ See on kasum enne makse ja kulumit. Inglise keeles *EBITDA* ehk *earnings before interest, depreciation, taxes and amortization*.

isikutele.²¹⁷ Kord kasutamata jäetud laenuintresse võib maha arvate hilisematel majandusaastatel. Reguleerimise peamised erandid on järgmised: intressi kogusumma on väiksem kui 3 miljonit eurot; intress tasutakse kolmandale sõltumatule laenuandajale ning tegemist pole kolmepoolse laenulepinguga seotud isikutega; tegemist on äriühingute gruppiga ning maksuhaldurile tõendatakse, et äriühingu võõr- ja omakapitali suhe on võrdne või kõrgem kui gruppi eelmise aasta võõr- ja omakapitali suhe.²¹⁸ Saksamaal puudub üldine kinnipidamismaks intressidelt.²¹⁹

Belgias on kaks spetsiifilist alakapitalisatsiooni vältimise reeglit:²²⁰

- a) mahaarvamisele ei kuulu intressimaksud, mille saajal puudub tulumaksudohustus või kui ta asub kahjulikus maksurežiimis, ning kui intressimaksud on seotud laenudega, mille suhe intressimaksja maksustatavate reserve võrra suurendatud sissemakstud kapitaliga on suurem kui 7:1;
- b) mahaarvamine on keelatud kui laenuandja aktsionärid või juhatuse liikmed on seotud laenusajaga ning laenu kogusumma suhe laenusaja maksustatavate reserve võrra suurendatud sissemakstud kapitaliga on suurem kui 1:1. Sel juhul piirmäär ületatavatest laenukohustustest arvestatavaid intresse kvalifitseeritakse ümber dividendide väljamaksmisena ja peetakse kinni tulumaks 25%.

Samuti on oluline, et isegi ümberkvalifitseerimata intressimakselt, mida saab mitteresident, peetakse Belgias kinni tulumaksu 15%. Kinnipidamist ei toimu kui intressisaaja on Euroopa Majanduspiirkonna riigi resident. Selguse huvides tuleb lisada, et Euroopa Kohtu arvates on Belgia „1:1 reegli“ kohaldamine vastusolus liidus kehtiva asutamisevabadusega (Euroopa Liidu toimimise lepingu artiklid 49 ja 54) ning kujutab endast diskrimineerimist, kui sama reegel ei laiene Belgia residentidest intressimaksude saaja juhtumitele.²²¹

Tšehhis on olemas sarnane alakapitalisatsiooni vastane regulatsioon, kus võla- ja omakapitali piirmäär ületamisel kvalifitseeritakse intresside väljamakseid üle dividendide väljamaksmisena. Võlakapitaliks arvestatakse üksnes seotud isikutelt saadud laene. Lubatud piirmääraks on 4:1 tavalise äriühingu puhul ning 6:1 krediidi- ja kindlustusühingute puhul.

²¹⁷ H. Fischer, A. Lohbeck. The debt-equity conundrum. Germany. Netherland: IFA 2012, volume 97b, lk 319.

²¹⁸ *Ibid.*, lk 320.

²¹⁹ R. Engl, G. Specker. The International Comparative Legal Guide to: Corporate Tax 2012. Germany. Global Legal Group: Information Press Ltd October 2011, lk 104.

²²⁰ T. Blockerye, P. Caubergh. The International Comparative Legal Guide to: Corporate Tax 2012. Belgium. Global Legal Group: Information Press Ltd October 2011, lk 47-48.

²²¹ EKo 17.01.2008. nr C-105/07: *Lammers*, p 34

Regulatsiooni omapäraks on see, et ta ei laiene Eurooa Majanduspiirkonna riikide residentidele makstavatele intressitasudele. Kolmandate riikide residentidele tasutud intressimaksetelt peab Tšehhi üldjuhul kinni kinnipidamismaksu.²²²

Taani alakapitalisatsiooni reeglite kohaselt on võõr- ja omakapitali piirmääraks 4:1. Ületavas osas ei saa intressimakseid maha arvata. Seejuures alakapitalisatsiooni seisukohalt on oluline üksnes seotud isikute poolt saadud laenukapital, kusjuures selliseks loetakse ka laene, mis on saadud näiteks kolmandast isikust krediidasutuselt kui on olemas seotud isiku tagatis. Alakapitalisatsiooni piirangud laienevad üksnes võõrkapitalile, mis ületab 10 milj Taani krooni.²²³

Poolas kui võlakapital on saadud osanikelt, kes omavad vähemalt 25%-list osalust intressimaksja äriühingus või tütarühingus, siis võla- ja omakapitali suhe ei tohi olla suurem kui 3:1. Ületavatest laenudest arvestatud intressimaksed ei ole maksubaasist mahaarvatavad.²²⁴

Alakapitalisatsiooni reeglid kehtivad ka teistes riikides, näiteks Bulgaarias, Kanadas, Hiinas, Prantsusmaal, Itaalias, Lõuna-Koreas, Leedus.²²⁵ Samas alakapitalisatsiooni reeglid puuduvad näiteks Küproses, Irimaal.²²⁶

Kuivõrd alakapitalisatsiooni reeglite algseks mõtteks on intressimaksete mahaarvamise keelamine mitteresidendist intressimaksete saaja korral, siis ei ole välistatud konfliktid regulatsiooni ja Euroopa Liidu põhivabaduste (eelkõige asutamishabadus) vahel. Selles küsimuses on oluline Euroopa Kohtu lahend *Thin Cap*²²⁷ asjas. Hinnates Inglismaa alakapitalisatsiooni reeglite vastavust liidu põhivabadustega viitas kohus p-s 72 oma väljakujunenud kohtupraktikale, mille kohaselt võib asutamishabadust piirav siseriiklik meede olla õigustatud siis, kui seda kohaldatakse puhtalt fiktiivsetele skeemidele, mille eesmärk on vältida asjaomase liikmesriigi õigusnormide kohaldamist. Kohus leidis otsuse p-s 79, et ei ole proportsionaalsed siseriiklikud õigusnormid, mille spetsiifiline eesmärk ei ole välistada maksusoodustuse andmist puhtalt fiktiivsetele skeemidele, et vältida nende õigusnormide kohaldamist, vaid mis käsitlevad üldisel viisil kõiki olukordi, kus emaettevõtja asukoht on mis

²²² P. Kotab. The International Comparative Legal Guide to: Corporate Tax 2012. Czech Republic. Global Legal Group: Information Press Ltd October 2011, lk 74.

²²³ *Ibid.* Denmark, lk 79, 80.

²²⁴ *Ibid.* Poland, lk 200.

²²⁵ *Ibid.*, lk 54, 59, 98, 140, 153, 164.

²²⁶ *Ibid.*, lk 70, 130.

²²⁷ EKo 13.03.2007 nr C-524/04: *Thin Cap*.

tahes põhjusel teises liikmesriigis. Seetõttu siseriiklikud normid ei tohi minna kaugemale sellest, mis on vajalik kuritarvituste vältimiseks, s.o esiteks maksukohustuslasele antakse iga kord, kui sellise skeemi olemasolu ei saa välistada, võimalus ilma üleliigsetele halduskohustustele allumata esitada tõendeid tehingu äriliste põhjuste kohta (p 82). Teiseks, võib jaotatud kasumina käsitleda üksnes neid intresse, mis ületavad seda, milles oleks kokku lepitud kui poolte vahel või poolte ja mõne kolmanda isiku vahel ei oleks esinenud erisuhteid (p 83).

Eespool toodust tulenevalt on liikmesriikidel mitmed võimalused, kuidas vältida vastuolusid liidu õigusega. Esiteks on võimalik laiendada alakapitalisatsiooni reegleid ka riigisisestele olukordadele (nagu seda teeb Saksamaa) vältides nii viisi diskrimineerimist. Teiseks on võimalik sätestada alakapitalisatsiooni piiranguid nii viisi, et nad tugineksid üksnes objektiivsetele kriteeriumidele kunstlike skeemide tuvastamisel. Ning kõige viimasena on võimalik kohaldada alakapitalisatsiooni reegleid üksnes tehingutele kolmandate riikide residentidega (nagu Tšehhis).

Euroopa Komisjoni arvates tuleks esimesest lahendusest hoiduda, kuivõrd riigisisestel juhtudel ei ole kuritarvituste ohtu. Sellised ühepoolsed lahendused ainult kahjustavad liikmesriikide majanduse konkurentsivõimet ja ei ole siseturu huvides.²²⁸

Komisjon leiab, et liikmesriikidel peab siiski olema võimalus võtta Euroopa Majanduspiirkonna siseselt meetmeid, millega piirata oma maksubaasi kunstlikku vähendamist, mis tuleneb rahastamisest struktureeritud võlakohustuste kaudu. Samas alakapitalisatsiooni reegleid tuleb kohaldada üksnes täielikult kunstlike skeemide suhtes.²²⁹

2.4.3. Võimalik alakapitalisatsiooni regulatsioon Eestis

Üleelmisest alapunktist, nähtuvalt puudutab alakapitalisatsiooni probleem ka Eestit. Samas aga puudub Eestis alakapitalisatsiooni vastane regulatsioon. Seetõttu ainukeseks maksuhalduri vahendiks võitluses alakapitalisatsiooniga on MKS § 84, mille alusel on teoreetiliselt võimalik intressimaksete ümberkvalifitseerimine dividendide väljamaksetena. Selline lahendus on aga problemaatiline kuna puuduvad erinormid, mille alusel saaks maksuhaldur argumenteerida, et mingi osa intressimaksetest kujutab ennast varjatud dividende.

²²⁸ Komisjoni teatis kuritarvituste vastaste meetmete kohta. (viide 97), lk 6.

²²⁹ *Ibid.*, lk 7-8.

TuMS § 12 lg p 5 ja § 17 lg 1 alusel maksustatakse Eestis residendist füüsilise isiku teenitud intress, v.a krediitiasutuselt saadud intressi. Residendist juriidilise isiku teenitud intressi maksustatakse tavakorras kasumi jaotamisel. Kuid mitteresidendile tehtud intressiväljamaksed on TuMS § 29 lg-st 7 tulenevalt üldjuhul maksuvabad, v.a juhul kui saadud intress oluliselt ületab turutingimustel sarnaselt võlakohustuselt makstava intressi. Viimasel juhul maksustatakse turuhinda ületavat vahet (sisuliselt siirdehindade regulatsioon).²³⁰

Viidatud intressimaksete sätte, s.o TuMS § 29 lg 7, tugineb enamasti intressi ja litsentsitasude Nõukogu direktiivi nr 2003/49/EÜ artiklile 1. Nimetatud artikkel vabastab intressimakseid ja litsentsitasusid täielikult tekkeallika riigi maksudest, kui tegelik tulusaaja on teise liikmesriigi äriühing või liikmesriigi äriühingu teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht. Kuid on tähelepanuväärne, et nimetatud sättest tulenevalt laieneb maksuvabastus üksnes Euroopa Liidu liikmesriikides registreeritud äriühingutele ja püsivatele tegevuskohtadele, kuid ei laiene juhtumitele, kus intressitasude saajateks on kolmandate riikide residendid.

Veelgi enam, direktiivi art 1 lg-st 4 tulenevalt ei laiene direktiiv nendele intressisaajatele, kes tegutsevad üksnes vahendajatena ja ei saa makseid enda kasuks. Artikli eesmärgiks on vältida olukorda, kus liikmesriigi tulusaajat kasutatakse kolmanda riigi võlausaldajate poolt üksnes vahelülina selleks, et suunata tulumaksuvabalt intressimakseid liidust välja.²³¹

Kuid Eestis kohaldub TuMS § 29 lg-st 7 nähtuvalt intressimaksete tulumaksuvabastus ka kolmandate riikide intressisaajate juhtumitele. Kuigi OECD mudellepingu art 11 lg 1 kohaselt tuleks intressi maksustada üksnes intressimaksete saaja residendiriiigis, näeb sama artikli teine lõige siiski võimaluse maksustada intressi ka tekkeallika riigis kuni 10%-lise maksumääraga. Autor on seisukohal, et on põhjendatud lähtuda teisest lõikest, kui esinevad asjaolud, mis viitavad kuritarvitustele intressi tasumisel.

Praegune regulatsioon sisuliselt võimaldab selliseid kuritarvitusi, kus maksuparadiisis või kahjulikus maksurežiimis asutatud seotud variühingut kasutatakse kasumi maksuvabaks siirdamiseks Eestist väljapoole. Nimelt kui intressi saajaks on teise liikmesriigi resident, siis on vähemalt mingisugune alus eeldada, et intressi maksustatakse (küll on võimalik, et

²³⁰ Selguse huvides tuleb märkida, et alates 01.01.2014 jõustuv TuMS § 29 lg 7 redaktsioon enam ei võimalda maksustada turuhinnale mittevastava intressi. Küll aga TuMS muutmise seaduse eelnõu seletuskirja nr 275 SE nähtuvalt (§ 29 lg 7 kohta) on turuväärtust ületav intressi osa (nagu ka turuväärtust ületav litsentsitasu, teenustasu või muu väljamakse) maksustatav edaspidi selle maksja tasandil siirdehinna reeglite alusel (olenevalt väljamaksja isikust kas TuMS § 14 lõige 7, TuMS § 50 lõige 4 või § 53 lõige 4⁶alusel).

²³¹ B. Terra/P. (viide 137), lk 763.

madalama maksumääraga) intressimaksete saaja liikmesriigis, mistõttu TuMS § 29 lg 7 saavutab oma eesmärgi ning välistab intressimaksete topeltmaksustamist. Kuid eespool toodud näite puhul, kus maksete saajaks on kahjuliku maksurežiimi või maksuparadiisi variühing, on võimalik, et variühingu asukohariik ei maksustagi neid intressimakseid ning nad jäävadki maksustamata. Seejuures tuleb rõhutada, et kehtiv TuMS ei näe ette üldse piiranguid intresside tulumaksuvabastusele kui laenuandjaks on intressimaksjaga mitteseotud maksuparadiisis registreeritud riuliühing (rääkimata variühingust).²³²

TuMS § 29 lg 7 seletuskiri²³³ kinnitab taolist järelt:

„Paragrahvi 29 lõike 7 muudatuse ning § 31 lõigete 2 ja 3 kehtetuks tunnistamise tulemusena ei maksustata Eestis üldjuhul enam mitteresidendile makstud intresse. Erandina säilib maksudest hoidumise tõkestamise eesmärgil tulumaksukohustus sellisele intressi osale, mis oluliselt ületab turutingimustel sarnastelt võlakohustustelt makstava intressi summat võlakohustuste tekkimise ja intressi maksmise ajal.“

Seega sisuliselt on Eestis võimalik kasutada sellist skeemi, kus Eesti äriühing võtab laenu maksuparadiisi riuliühingult, kusjuures sellise laenu saamise fakti ümberlükkamine maksuhalduri poolt on omaette kangelastegu kuna maksuparadiisid ei tee üldjuhul Eesti maksuhalduriga koostööd, ning hiljem hakkab Eesti äriühing tasuma riuliühingule intressimakseid, mis on TuMS § 29 lg 7 alusel tulumaksuvabad.

Ühtlasi on tähelepanuväärne, et kuigi seletuskirjas viidetakse küll võimalusele, et intressi saajaks võib olla madala maksumäära territooriumi äriühing, kuid selle asemele, et kehtestada taoliste juhtumitele piiranguid, kasutatakse nimetatud asjaolu hoopis argumendina, et muuta regulatsioon veel liberaalsemaks:

„Sätte uus sõnastus ei viita seotud isikute vahelistele intressimaksetele, sest praktikas võib olla raske kindlaks teha isikute seotust, seda näiteks madala maksumääraga territooriumil asuvate juriidiliste isikute puhul. Kõrge intressi²³⁴ puhul võib olla tegemist mitteresidendi

²³² Taolist piirangut pole ei TuMS §-s 29, mis käsitleb intressitasude maksustamist, ega TuMS §-des 10 ja 22, mis käsitlevad madala maksumääraga territooriume, ega muudes TuMS sätetes.

²³³ Tulumaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri, seaduse eelnõu nr 356 SE. Arvutivõrgus:

http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=041130024 (20.05.2013).

²³⁴ Tuleb märkida, et intressimäära hindamine praktikas on komplitseeritud. Intressimäära suurus võib sõltuda laenu suurusest, tagatistest, perioodist, laenu saajaga kaasnevatest riskidest jne.

poolt mõnda teist liiki tulu saamisega, mis on Eestis maksustatud, kuid mida maksudest hoidumise eesmärgil soovitakse formaalselt näidata maksuvaba intressituluna.“

Seega seaduse autorite arvates, kuna isikute seotuse tuvastamine maksuparadiiside residentide puhul on keeruline, siis tuleb laiendada maksuvabastust direktiiviga võrreldes ka isikutele, kes ei ole omavahel seotud direktiivi mõttes.

Samas direktiivi artikkel 4 lg 1 punkti „a“ kohaselt ei ole lähteriik kohustatud tagama direktiivist tulenevaid soodustusi muuhulgas nende maksete suhtes, mida lähteriigi õigusnormide kohaselt peetakse kasumi jaotamiseks või kapitali tagasimaksmiseks. Artikli 4 lg 1 p-des „b-c“ on toodud ka muud võimalikud piirangud direktiivi kuritarvitamise vastu. Lisaks ka artikkel 5 lg 2 selgitab, et kui tehingu peamine motiiv või üks peamisi motiive on maksudest kõrvalehoidumine, maksustamise vältimine või kuritarvitamine, siis liikmesriigid võivad tühistada direktiivist tulenevad soodustused või keelduda direktiivi kohaldamisest.

Empiirilised uuringud näitavad samuti, et alakapitalisatsiooni reeglid on üldjuhul efektiivsed kahjuliku maksukonkurentsi vähendamiseks juriidiliste isikute tulumaksu kontekstis.²³⁵

Kirjeldatud põhjustel on uurimistöö autor seisukohal, et välistamaks taoliste kuritarvituste kasutamist, tuleks Eestis rakendada maksuvabastust eelkõige Euroopa Majanduspiirkonna riikidele. Mõistetavalt jääks Eestil täiendavalt võimalus laiendada maksuvabastusi ka konkreetsele kolmandale riigile, sõlmides viimasega maksulepingu vastavasisulise artikliga. Samuti nagu soovitas Euroopa Komisjon, võiks Eesti kaaluda alakapitalisatsiooni reeglite kehtestamist ka liidusisestele tehingutele, kui regulatsioon laieneks üksnes kunstlikele tehingutele. Viimase võimaluse puhul tuleb aga arvestada sellega, et kuiõrd tulenevalt Eesti tulumaksusüsteemi eristustest ei ole Eestis võimalik intressimaksete mahaarvamise piiramine maksumaksja maksubaasist (tulumaks arvestatakse alles kasumi jaotamise faasis), siis Eestile sobiksid sellised lahendused, kus üleliigsed intressimaksed on kvalifitseeritavad ettevõtlusega mitteseotud väljamaksetena või dividendidena. Arvestades eespool käsitletud Euroopa Kohtu seisukohta on siiski taolise lahenduse elluviimine komplitseeritud. Nähtuvalt eelmisest alapunktist praktiseeritakse kolmandate riikide residentidele tehtud intressimaksete ümberkvalifitseerimist dividendideks näiteks Belgias ja Tšehhis.

²³⁵ A. Hauflerm M. Runkel. Firms' Financial Choices and Thin Capitalization Rules under Corporate Tax Competition. CES info working paper nr 2429. Oktoober 2008, lk 21.

2.5. Probleemid seoses Euroopa Nõukogu ema- ja tütaräriühingute direktiivi 90/435/EMÜ kohaldamisega

Tulumaksuseaduse § 50 lg 1 sätestab residendist äriühingu tulumaksukohustuse dividendide või muude kasumieraldistena jaotamisel. Alates 01.07.2005. a jõustunud TuMS muudatustega viis Eesti § 50 lg-s 1 sätestatud regulatsiooni kooskõla Euroopa Nõukogu ema- ja tütaräriühingute direktiivi 90/435/EMÜ²³⁶ (konsolideeritud versioon 2011/96/EL) artikkel 4 lg-ga 1. Muudatusega lisati lõige 1¹, mis kuni 31.12.2006. a kehtinud redaktsioonis nägi ette, et dividendi väljamaksed vabastatakse tulumaksust kui nende aluseks on teise Eesti või välismaa äriühingult saadud dividendid, millelt on tulumaks tasutud või kinnipeetud. Seejuures oli nõutav, et Eesti dividendisaajale kuuluks dividendi väljamaksmise ajal vähemalt 20% dividendi maksnud äriühingu aktsiatest, osadest või häältest. Samuti ei maksustatud tulumaksuga dividendi, mida maksustati residendist äriühingu välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvelt, kui sellelt kasumilt on püsiva tegevuskoha riigis tulumaks tasutud.

Sarnane sätet lisati ka TuMS §-sse 53, mis sätestas analoogselt §-ga 50 Eestis registreeritud püsiva tegevuskoha tulumaksukohustuse dividendide või muude kasumieraldiste jaotamisel. Lisati lõige 4¹, mille kuni 31.12.2006. a kehtinud redaktsiooni kohaselt püsiva tegevuskoha väljamaksed vabastati tulumaksust kui nende aluseks olid teise Eesti või välismaa äriühingult saadud dividendid, millelt on tulumaks tasutud või kinnipeetud. Seda juhul, kui dividendi saajale kuulus dividendi väljamaksmise ajal vähemalt 20 % dividendi maksnud äriühingu aktsiatest, osadest või häältest.

Kuigi viidatud sätted hiljem korduvalt muudeti, tegi Eesti nende algsel täiendamisel põhimõttelise otsuse, mis kehtib üldjoontes tänase päevani. Täiendustega kõrvaldati senine topeltmaksustamine TuMS § 50 lg 1 ja 53 lg 4 alusel, kusjuures topeltmaksustamist otsustati vältida seni TuMS-s üldiselt kasutatud lihtkrediidimeetodi asemele vabastusmeetodi abil.

Lihtkrediidimeetodi (*ordinary credit method*) korral vähendatakse Eestis välisallika tuludelt arvestatava tulumaksu välisriigis tasutud maksu võrra. Sel juhul Eesti ei hüvita välisriigis enamakstud tulumaksu, samuti ei saa enamakstud maksu maha arvata maksustatavast

²³⁶ Euroopa Nõukogu direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaeettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. Hiljem muudeti Euroopa Nõukogu direktiiviga 2003/123/EÜ direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaeettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi muutmise kohta.

tulust.²³⁷ Krediidimeetodit tuntakse veel tasaarvestusmeetodi nime all.²³⁸ Sellist meetodit kasutatakse näiteks TuMS § 45 alusel residendist füüsilise isiku välismaal saadud tulude maksustamisel. Vabastusmeetodi (*exemption method*) korral maksustab residendiriik üksnes oma residentide kodumaise tulu ning välisallika tulud vabastatakse residendiriigi tulumaksust.²³⁹

Alates 01.07.2005. a jõustunud TuMS § 50 lg 1¹ ja § 53 lg 4¹ eelnõu seletuskirjast²⁴⁰ nähtuvalt otsustas seadusandja rakendada välismaistelt tütarühingult saadud dividendidele vabastusmeetodi juhul kui väljamakse aluseks olev kasumiosa on saadud dividendina mitteresidendist äriühingult ning sellelt on tulumaks tasutud või kinni peetud. Vabastus kehtib ka siis, kui väljamakse aluseks olev residendist äriühingu kasumiosa on omistatud tema välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale ning püsiva tegevuskoha kasumilt on selles välisriigis tulumaks tasutud.

Eeltoodust tulenevalt võib teha järelduse, et kuni 31.12.2006. a kehtinud TuMS § 50 lg 1¹ ja § 53 lg 4¹ redaktsioonid nägid sisuliselt ette, et sõltumata sellest, missuguse välisriigiga on tegemist ja missugune on välismaal tasutud tulumaksukohustuse tegelik suurus, neid dividende enam Eestis ei maksustata. See tähendab seda, et isegi kui välismaa tulumaksumääraks on näiteks 0,01%, vabanevad sellistel juhtudel Eesti juriidilised isikud või püsivad tegevuskohad Eesti tulumaksukohustusest.

Praegu kehtivad TuMS § 50 lg 1¹ ja § 53 lg 4¹ redaktsioonid²⁴¹ näevad ette varasemaga sarnase maksuvabastuse. Üheks oluliseks muudatuseks²⁴² on maksuvabastuse välistamine juhul, kui välismaa tulumaks on saadud madala maksumääraga territooriumil asuvalt äriühingult või püsivalt tegevuskohalt (§ 10 mõttes). Samas nagu nähtub käesoleva uurimistöö alapunktist 2.1.2 on madala maksumääraga regulatsiooni kohaldamisala väga kitsas. TuMS § 10 ei kohaldu näiteks nende variühingutele, mis on registreeritud riikides, kellega on sõlmitud

²³⁷ L. Lehis. TuMS komm. (viide 43), § 45, p 3.5, lk 782.

²³⁸ L. Lehis. Maksuõigus. (viide 136), lk 229.

²³⁹ L. Lehis. TuMS komm. (viide 43), § 45, p 3.2, lk 778.

²⁴⁰ 01.07.2005. a jõustunud tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri, eelnõu nr 596 SE I. Arvutivõrgus:
http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=050690017
(20.04.2013).

²⁴¹ Seisuga 01.04.2013. a on TuMS § 50 lg-t 1¹ viimati muudetud 01.01.2009. a ning § 53 lg-t 4¹ viimati 01.01.2011. a.

²⁴² Vt 01.01.2007. a jõustunud tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidiasutuste seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskirja, eelnõu nr 863 SE. Arvutivõrgus:
http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=060730008
(20.04.2013).

maksuleping informatsiooni vahetuseks või kui variühing tegeleb reaalse majandustegevusega (§ 10 lg 2). See tähendab seda, et kahjuliku maksurežiimi territooriumil või maksuparadiisis realselt tegutsevalt variühingult saadud dividendid on vabastatud TuMS § 51 lg-s 1 ja 53 lg-s ja 4 sätestatud hilisemast tulumaksukohustusest isegi siis kui välisriigis kohaldatud tulumaksumäär on 0,01%.

Ühtlasi kui näiteks Eesti residendist füüsiline isik, kes saab dividende Eesti äriühingu kasumi arvelt, mis on saadud dividendidena Malta tütarühingult, siis TuMS § 51 lg 1¹ p 1 alusel on need väljamaksed vabastatud Eesti tulumaksust. Kuigi Malta juriidilise isiku tulumaksu määr on 35%, siis tulenevalt Malta maksusüsteemi iseärasustest tagastab kohalik maksuhaldur üldjuhul 5/7 tasutud maksudest, mistõttu Eesti füüsilise isiku lõplikuks maksukohustuseks jääb 5%.²⁴³

On tähelepanuväärne, et Euroopa Nõukogu ema- ja tütaräriühingute direktiivi 90/435/EMÜ (konsolideeritud versioon 2011/96/EL), millega seoses initsieeriti TuMS §-de 50 ja 53 täiendamist, artikkel 4 ega ka muud artiklid ei kohusta liikmesriike vältima topeltmaksustamist lisaks liikmesriikidega seotud juhtumitega ka kolmandate riikidega seotud juhtumitele.²⁴⁴

Euroopa Komisjoni 2007. a teatisest, mis on pühendatud kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamisele otsese maksustamise valdkonnas Euroopa Liidus ja kolmandate riikide suhtes, nähtuvalt, hõlmavad mõnede liikmesriikide konkreetset kuritarvituste vastased sätted näiteks teatavatel piiriülestel juhtudel üleminekut vabastusmeetodilt krediidimeetodile (kui välismaalt saadud tulu suhtes kohaldatakse madalat maksumäära või soodusmaksumäära). Samuti tuleb Euroopa Komisjoni arvates ühenduse õigusaktidega kokkusobivuse küsimuses eristada liikmesriikide kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamist ühenduses (kohaldatakse nelja põhivabadust) ning nende kohaldamist kolmandate riikide suhtes (kohaldatakse ainult kapitali vaba liikumist – EL toimimise lepingu artikkel 63).²⁴⁵

Sellela seoses on oluline Euroopa Kohtu otsus asjas C-101/05: A²⁴⁶, kus kohus leidis otsuse p-s 67, et EL toimimise lepingu²⁴⁷ artikleid 63 ja 65 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole

²⁴³ Corporate tax rates table - KPMG. Arvutivõrgus: <http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (27.04.2013).

²⁴⁴ Samuti ei ole direktiivi järgi kohustuslik just vabastusmeetodi kasutamine ning kasutada võib ka kaudset mahaarvamist.

²⁴⁵ Komisjoni teatis kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamine kohtu. (viide 97), lk 2.

²⁴⁶ EKo 18.12.2007 nr C-101/05: A.

vastuolus liikmesriigi õigus, mille kohaselt saab tütarettevõtja aktsiates makstavatele dividendidele tulumaksuvabastuse anda vaid juhul, kui dividende jaotava äriühingu asukoht on Euroopa Majanduspiirkonna liikmesriigis või riigis, kellega on sõlminud maksuleping, mis sisaldab sätet teabevahetuse kohta, ja kui see maksuvabastus sõltub teatud tingimuste täitmisest, mida liikmesriigi maksuhaldur saab aga kontrollida vaid teabe saamisel dividende jaotava äriühingu asukohariigilt.

Sellist seisukohta on Euroopa Kohus põhjendanud järgmiste kaalutlustega. Käsitlus liikumisvabaduste teostamise piirangute kohta ühenduse sees, ei ole täies ulatuses ülekantav liikmesriikide ja kolmandate riikide vahelisele kapitali liikumisele, kuna see toimub erinevas õiguslikus kontekstis võrreldes ühenduse sisese kapitali liikumisega (p 60). Kohus on selgitanud otsuse p-s 61, et liikmesriikide vahelised suhted toimuvad ühtses õigusruumis, kus kehtivad ühenduse õigusnormid, nagu nõukogu direktiiv nr 77/799/EMÜ, milles sätestatakse vastastikuse abistamise kahepoolseid kohustusi. Kuigi selle direktiivi kohaldamisalas on abistamise kohustustel teatud piirid, kehtestatakse selle direktiiviga siiski õiguslik raamistik koostööle liikmesriikide pädevate asutuste vahel, mida liikmesriikide ja kolmandate riikide pädevate asutuste vahel ei ole, sest viimased ei võta endale mingeid vastastikuse abi osutamise kohustusi. Olukord on erinev ka maksukohustuslase poolt maksuhaldurile esitatavate tõendite osas. Kohus märkis otsuse p-s 62, et tõendite puhul, mida võib maksumaksja esitada maksuhaldurile siseriiklikus õiguses kehtestatud tingimuste täitmise kontrollimiseks, on oluline, et liikmesriigis kohaldatavad ühenduse raamatupidamisealased ühtlustamismeetmed annavad maksumaksjale võimaluse esitada teises liikmesriigis asuva äriühingu õigusliku struktuuri või tegevusala kohta usaldusväärseid ja kontrollitavaid andmeid. Samas selline võimalus ei ole maksumaksjale tagatud äriühingute puhul, mis asuvad kolmandas riigis, kes ei ole kohustatud neid ühenduse meetmeid kohaldama. Seetõttu asus kohus seisukohale otsuse p-s 63, et kui liikmesriigi õiguse kohaselt sõltub maksusoodustuse andmine teatud tingimuste täitmisest, mida saab aga kontrollida vaid teabe saamisel kolmanda riigi pädevatelt ametiasutustelt, võib liikmesriik üldjuhul õiguspäraselt keelduda maksusoodustuse andmisest. Seda olukorras kui osutub võimatuks kolmandalt riigilt seda teavet saada, eriti siis kui kolmandal riigil ei ole lepingulist kohustust asjakohast teavet edastada.

²⁴⁷ Endise Euroopa Ühenduse asutamislepingu artiklid 56 ja 58.

TuMS §-de § 50 lg 1¹ ja 53 lg 4¹ täiendamise eelnõu seletuskirjad ei sisalda põhjendusi selle kohta, miks vabastusmeetodi laienemine on vajalik ka kolmandatest riikidest saadud dividendidele. Praegu kehtivates sätete redaktsioonides sisalduvad kaitseklauslid selle kohta, et maksuvabastust ei kohaldata madala maksumääraga riikide äriühingutelt saadud dividendidele. Küll aga saab sellistel juhtudel rakendada lihtkrediidimeetodit TuMS § 54 lg 5 alusel. Selliste kaitseklauslite olemasolu madala maksumääraga territooriumide kohta viitab seadusandja soovile välistada vabastusmeetodi kuritarvitamist. Samas nagu nähtub eespool toodud näidetest, ei ole käesolevas ajal vabastusmeetodi kuritarvitamine TuMS §-de § 50 lg 1¹ ja 53 lg 4¹ alusel täielikult välistatud. Üheks põhjuseks on käesoleva uurimistöö eespool juba käsitletud TuMS § 10 (madala maksumääraga territooriumide mõiste) kitsas kohaldamisala.²⁴⁸ Sel põhjusel võiks seadusandja kaaluda võimalust piirata vabastusmeetodi kohaldamist üksnes Euroopa Majanduspiirkonna riikidele. Mõistetavalt jääks Eestil võimalus jätkata vabastusmeetodi kohaldamist ka riikide puhul, kellega sõlmitakse vastavasisuline maksuleping. Vastasel juhul ei ole välistatud juhtumid, kus maksuvabastuse soovija võib väita Eesti maksuhaldurile, et temale kuuluv variühingust tütarühing on realselt tegutsev ning talle ei laiene § 10, kuid arvestades asjaolu, et ilma maksulepinguta kahjuliku maksurežiimi territooriumil või maksuparadiisil ei ole kohustust edastada maksuhaldurile teavet reaalse variühingu tegevuse kohta, siis on küsitav, kuidas saab maksuhaldur ümber lükata maksukohustuslase väidet tegeliku majandustegevuse kohta. Eeltoodut arvestades on autor seisukohal, et ei ole põhjendatud vabastusmeetodi kohaldamine ka kolmandate riikidega seotud juhtumitele.

²⁴⁸ Vajadust kaaluda TuMS § 10 kohaldamisala laiendamist on eraldi käsitletud käesoleva töö alapunktis 2.1.2.

KOKKUVÕTE

Euroopa Liidus kehtivad sellised põhivabadused nagu kapitali vaba liikumise ja asutamisevabaduse põhimõte. Nendega seonduv, käesolevas töös käsitletud, Euroopa Kohtu praktika piirab liikmesriikide võimalusi kuritarvituste vastaste üldiste ja spetsiifiliste regulatsioonide kehtestamisel ja kohaldamisel. Küll aga Euroopa Liidu õigus piirab oluliselt vähem liikmesriikide vabadusi eri- ja üldregulatsioonide kehtestamisel kolmandate riikidega seotud kuritarvituste tõkestamiseks.

Eesti puhul on spetsiifiliste kuritarvituste vastaste regulatsioonide kehtestamine tihti raskendatud seoses omapärase juriidiliste isikute maksustamise regulatsiooniga, s.o juriidiliste isikute tulu maksustatakse alles kasumi jaotamise faasis. Seda põhjusel, et ei tohiks tekitada ebavõrdset kohtlemist Eesti maksuresidentide ja teiste liikmesriikide maksuresidentide vahel. Samuti Eesti seadusandja senine maksupoliitika, on võtnud selge suuna hoida Eesti tulumaksusüsteemi võimalikult lihtsaks, mistõttu on mitmete spetsiifiliste kuritarvituste vastaste regulatsioonide kehtestamise võimalikkus kaheldav majanduspoliitilistest kaalutlustest tulenevalt.

Teisest küljest tuleb aga leppida sellega, et kahjulikud maksurežiimid ja maksuparadiisid ei kao lähiajal kuhugi, jääb alles ka maksumaksjate huvi maksuplaneerimise vastu. Arvestades globaliseeruvat majanduskeskkonda ja arenevaid tehnoloogiaid, võib ennustada, et võitlus olemasolevate vahenditega agressiivse maksuplaneerimise skeemide vastu saab järjest keerulisemaks.

Käesolevas uurimistöös on leidnud kinnitust autori püstitatud hüpotees, et Eestis kehtiv tulumaksualane regulatsioon ei ole tihti piisavalt tõhus agressiivse maksuplaneerimise võtete kasutamise piiramiseks. Maksukorralduse seaduses sisalduvast üldisest kuritarvituste vastasest sättest (MKS § 84) ning tulumaksuseaduse siirdehindade regulatsioonist ei piisa keeruliste kuritarvituste ära hoidmiseks. Siirdehindade regulatsiooni kohaldamise keerukust immateriaalse varaga seotud tehingutel on kinnitanud mitmed riikide maksueksperdid. Samuti näitavad ilmekalt hulgalised ettevõtjate poolt edukalt kasutuses olevad skeemid, et liikmesriigid ei ole tihti suutelised tõhusalt kohaldada siirdehindade regulatsiooni. Arvestada tuleb ka sellega, et Euroopa Liidu liikmesriigid on tihti kergemini haavatavad seetõttu, et paljude agressiivse maksuplaneerimise võtete edukaks kasutamiseks piisab, kui liikmesriikide hulgast leidub üks nõ nõrk lüli. Seetõttu on mitmed Euroopa Liidu liikmesriigid läinud seda

teed, et kehtestatakse spetsiifilisi kuritarvituste vastaseid regulatsiooni juba teada olevates probleemsemates valdkondades. Taoliste regulatsioonide kehtestamise ja efektiivse kohaldamise vajadust on muuhulgas rõhutanud ka OECD ning Euroopa Komisjon. Mitmeid kuritarvituste vastaseid sätteid on plaanitud lisada ka äriühingute tulumaksu ühtse konsolideeritud maksustamisbaasi (CCCTB) direktiivi teksti.

Autori arvates puudub alus arvata, et Eestil oleks võrreldes teiste Euroopa Liidu liikmesriikidega mingisugune immuniit kõnesolevate maksuplaneerimise skeemide ja kuritarvituste vastu, mis teevad muret teistele riikidele.

Komisjoni soovitused, üldise kuritarvitustevastase reegli kohaldamise ja kahjulike maksurežiimide mõjutamise kohta, on tervitatavad. Kuid nad ei ole iseenesest piisavalt efektiivsed paljude spetsiifiliste probleemide lahendamiseks. Niimoodi komisjoni soovitus kahjulike maksurežiimide mõjutamise kohta on pigem poliitilist laadi ega näe ette konkreetseid saame (nt sanktsioone) kahjulike maksurežiimide suhtes. Samuti ka teises soovitus propageeritud üldiste kuritarvituste vastaste sätete kohaldamine on praktikas oluliselt piiratud senise Euroopa Kohtu ja Riigikohtu praktikaga.

Tulenevalt Euroopa Kohtu ja Riigikohtu kohtupraktikast ei saa üldine kuritarvituste vastane sätte olla alati nõ paađerõngaks kõikide probleemsete olukordade vastu, mistõttu kohtute poolt on välja toodud mitmed kitsendused kuritarvituste vastase reegli kohaldamisel. Juba praegu on nii Euroopa Kohus kui ka Riigikohus juhtinud tähelepanu sellele, et õigusselguse ja õiguspärase ootuse põhimõtete tagamiseks tuleks seadusandjal kehtestada norme, milles on sätestatud näitlikustav loetelu asjaoludest, mille esinemise korral võib maksumaksja arvestada maksuhalduri võimaliku sekkumisega maksumaksja valikutesse. Samuti võib üldise kuritarvituste vastase sätte kohaldamisel praktikas saada maksuhalduri jaoks saatuslikuks maksueelise saamise tõendamise raksused rahvusvaheliste maksuplaneerimise skeemide puhul, kus maksuhalduril puudub võimalus küsida teavet maksuparadiisi pädevatelt asutustelt. Ka Euroopa Komisjoni soovitus agressiivse maksuplaneerimise kohta, mis käsitleb majandusliku tõlgendamise reegli kohaldamist, ei lahenda mitmeid probleeme agressiivse maksuplaneerimise kohaldamisel. Küll aga võib nimetatud soovitus julgustada liikmesriikide maksuhaldureid julgemini sekkuda kunstlike skeemidesse.

Samuti seni kuni liikmesriikide maksusüsteemide harmoniseerimine on toimunud üksnes osaliselt, jäävad alati ka võimalused vältida makse, saavutada menetluslikult soodsamat

olukorda jms. Seejuures vabatahtlikkuse põhimõttel põhinev CCCTB ei vähenda kindlasti taoliste kuritarvituste riski, vaid pigem loob täiendavaid võimalusi maksude optimeerimiseks.

Uurimistöös on jõutud järeldusele, et Eesti seadusandjal tuleb kaaluda praegu kehtiva TuMS § 10 (madala maksumääraga territooriumid) kohaldamisala laiendamist, tagamaks paremat võimalust reageerida kunstlikele skeemidele Eestis teenitud tulude väljaviimisel kahjuliku maksurežiimide ja maksuparadiiside territooriumidele. Kehtiva sätte kohaldamisalasse kuuluvad üksnes juhtumid, kus variühingule kohaldatav maksumäär on väiksem kui 7%, mistõttu maksuplaneerijatele jääb tohutu ruum efektiivse maksumäära alandamiseks. Samuti on §-i 10 kohaldamine küsitav seetõttu, et praktikas on maksuhalduril keeruline ümber lükata maksumaksja väited selle kohta, et tegemist on reaalselt tegutseva variühinguga (ja mitte riiliühinguga). Viidatud säte ei laiene ka juhtumitele, kui tegemist on riigiga, kellega on Eesti sõlminud maksulepingut. Viimase probleemi lahendamisele peaks aga kaasa aitama Euroopa Komisjoni soovitus kolmandate riikide julgustamise kohta maksuhaldustava miinimumnõuete kohaldamise osas. Nimetatud soovitus nõuab komisjon liikmesriikidelt kehtivate ja sõlmitavate maksulepingute ülevaatamist, kui on tegemist kahjuliku maksurežiimi või maksuparadiisiga.

Samuti on autor jõudnud seisukohale, et ei esine takistuse Eesti CFC-regulatsiooni laiendamiseks juriidilistele isikutele. Regulatsiooni on võimalik täiendada, sarnaselt teistes liikmesriikides kehtiva praktikaga, niiviisi, et regulatsiooni fookuses oleksid just kunstlikud skeemid. Puuduvad takistused efektiivse CFC-regulatsiooni kehtestamiseks kolmandate riikidega seotud olukordadele. Lisaks tuleks autori arvates kaaluda teatud juhtudel täiendava aruandekohustuse kehtestamist maksumaksjatele, kes teevad tehinguid välismaiste variühingutega, tagamaks Eesti maksuhaldurile võimaluse õigeaegselt reageerida kuritarvitustele.

Uurimistöö autor on seisukohal, et Eesti CFC-regulatsioon võiks olla rajatud nõ objektiivsetele kriteeriumitele (nagu Suurbritannias). Sellised kriteeriumid on näiteks: kas kontrollitav äriühing on füüsiliselt esindatud välisriigis (kontoriruumide nõue); missugune on CFC tulude allikas (eksporti mahu piirang); kes on CFC halduskulude tegelik kandja (halduskulude piirang); samuti tuleks kehtestada täiendavad piirangud intellektuaalse omandi valdkonnas. Võttes arvesse teiste EL liikmesriikide praktikat on põhjendatud suunata CFC-regulatsiooni välismaal teenitud passiivsetele tuludele (nagu see on CCCTB-s, Saksamaal ja Taanis). Viimane nõue aitaks kaasa vältida sekkumist tehingutesse, mis ei ole kunstlikud.

Sellised nõuded teeksid CFC-regulatsiooni paindlikumaks võrreldes praeguse TuMS §-ga 22. Mõistetavalt eeldaks taoline regulatsioon ka TuMS § 10 (madala maksumääraga territooriumid) kohaldamisala laiendamist, kuivõrd sisuliselt see sätte on üks lahutamata osa CFC-seadusandlusest.

Eestis ei ole kehtestatud alakapitalisatsiooni vastast regulatsiooni, mida kasutatakse paljudes Euroopa Liidu liikmesriikides. Uurimistöös toodud andmed annavad alust arvata, et Eestile ei ole võõras omakapitali asendamine võõrkapitaliga, eesmärgiga viia riigilt maksuvabalt välja teenitud kasum intressimaksete näol. Taolist probleemi võiks vähendada alakapitalisatsiooni vastase regulatsiooni kehtestamisega. Regulatsioon võiks laieneda eelkõige kolmandate riikide intressisaajate puhul, kuid Euroopa Kohtu praktikast tulenevalt ei ole välistatud regulatsiooni kohaldamine ka liidu sisestele olukordadele, kui on tegemist puhtalt kunstlike skeemidega. Viimase võimaluse puhul tuleb arvestada sellega, et kuivõrd tulenevalt Eesti tulumaksusüsteemi eristustest ei ole Eestis võimalik intressimaksete mahaarvamise piiramine maksumaksja maksubaasist (tulumaks arvestatakse alles kasumi jaotamise faasis), siis Eestile sobiksid sellised lahendused, kus üleliigsed intressimaksed on kvalifitseeritavad ettevõtlusega mitteseotud väljamaksetena või dividendidena. Arvestades eespool käsitletud Euroopa Kohtu seisukohti on siiski taolise lahenduse elluviimine komplitseeritud kuna see eeldab regulatsiooni kohaldamist üksnes täielikult kunstlikele skeemidele, mida on aga keeruline määratleda üldise regulatsiooniga (samas mitte võimatu).

Käsitledes teiste Euroopa Liidu liikmesriikide senist praktikat ja Eesti TuMS probleemsemaid kohti on magistritöö kirjutamise käigus jõutud järgmiste järeldusteni.

Uurimistöös on jõutud järeldusele, et ei ole ei ole põhjendatud vabastusmeetodi kohaldamine ka kolmandate riikidelt saadud dividendide maksustamisel TuMS § 50 lg 1 ja 53 lg 4 alusel, ning tuleks kaaluda krediidimeetodi rakendamist kolmandate riikidega seotud juhtumitel. Seda eelkõige põhjusel, et vabastusmeetodi kohaldamine kolmandate riikidega seotud olukordades loob soodsa olukorra agressiivse maksuplaneerimise võtete kasutamisele. Autori seisukohta kinnitab eespool käsitletud Euroopa Kohtu lahend C-101/05: A²⁴⁹ ning kaudselt ka Euroopa Komisjon.

²⁴⁹ EKo 18.12.2007 nr C-101/05: A.

Lõpetuseks lisab autor, et mitmed töös puudutatud küsimused on seotud majanduspoliitiliste kaalutlustega ja võivad mõjutada näiteks majanduskeskkonda, välisinvesteeringute mahtu jms. Nende mõjude uurimine ei olnud käesoleva töö objektiks, kuid nendega tuleks igal juhul arvestada regulatsiooni muutmise kaalumise korral.

ABSTRACT

In view of today's information and communication technologies, economy becoming more and more globalised with each passing day and the level of integration between various markets it has become progressively easier for taxpayers to lower their effective tax rate through the use of aggressive tax-planning techniques in an international setting. The competition between countries for attracting mobile foreign capital keeps increasing for the same reasons.

Different countries have different tax systems. The following could be deemed the main differences for the purposes of tax planning: choice of object of taxation, tax rates, volume of regulation, level of detail of regulation, administrative practice and case-law, traditions etc. More intelligent taxpayers know how to use such differences between tax systems of different countries to lower their effective tax rate. Various instruments and structures are used for that purpose. One of the most widely spread ways of doing so is by way of using companies established in countries with low tax rates and in tax heavens.

There are no grounds for thinking that the use of aggressive techniques of tax planning does not concern Estonia and the European Union. According to the data published at the end of 2012 by the European Commission approximately one trillion Euros a year remain unpaid as taxes to the member state due to tax avoidance and tax fraud.²⁵⁰ The importance of the issues has been confirmed by both the International Monetary Fund and the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD).²⁵¹

The use of aggressive tax planning techniques creates in addition harmful tax competition between commercial operators. The largest damage is usually suffered by smaller operators which do not have sufficient resources for using international tax planning schemes. The observance of the principle of tax neutrality has become progressively more difficult.

In the European Union economic operators enjoy the so-called fundamental freedoms such as the freedom of establishment and the free movement of capital. The case-law of the Court of Justice of the European Union (which has been considered in this thesis) limits the means open to member states to introduce and apply general and specific measures intended to

²⁵⁰ Fight against tax fraud and tax evasion. Official website of the European Commission. Available at http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm (21/04/2013).

²⁵¹ OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. 2013.

combat abuse. At the same time the corporate tax rates in various EU countries still vary considerably: from 10% to 36%.²⁵² At the same time the EU law limits considerably the freedom of member states to introduce general or specific measures for precluding abusive practices in dealings with third states.

This thesis deals with various ways of preventing inter-state aggressive tax planning. It analyses various ways of applying anti-abuse provisions of the Estonian Income Tax Act and the problems pertaining thereto.²⁵³ Among other matters the following are considered in the thesis: s 10 of the Income Tax Act which defines the notion of “a territory with low level of taxation” for the purposes of the Income Tax Act, s 22 of the Income Tax Act which introduces a CFC-rules for Estonian resident taxpayers who are natural persons, taxation under s 29(7) of the Income Tax Act of interests received by non-residents, exemption of dividends from taxation set forth in s 50(1¹) and s 53(4¹) of the Income Tax Act, the general anti-avoidance rule set forth in s 84 of the Taxation Act as well as other provision of the Income Tax Act. The recently published recommendations and guidelines of the OECD and the European Commission are likewise considered. At the end of 2012 the European Commission developed an action plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion.²⁵⁴ For the purposes of implementation of the action plan the commission has given two recommendations to the member states: a recommendation on aggressive tax planning²⁵⁵ and a recommendation to encourage third countries to apply the minimum requirements of tax good governance.²⁵⁶ The effects of these recommendations on the fights against aggressive tax planning techniques are likewise considered in this thesis.

In Estonia the introduction of specific anti-abuse rules is often complicated due to peculiarity of Estonian corporate tax rules, i.e. the fact that corporate profits are taxed upon their distribution. One of the reasons is the fact that as a rule EU law does not permit discrimination between one's own residents and residents of other member states. Considering that it has been the Estonian tax policy to maintain the Estonian income tax rules as simple as possible, the possibility of introduction of specific anti-avoidance rules is at least doubtful.

²⁵² Taxation trends in the European Union. (viide 1).

²⁵³ Income Tax Act, 15/12/1999 – RT I 1999, 101, 903; 20/03/2013, 26.

²⁵⁴ An Action Plan to strengthen the fight against tax fraud and tax evasion. Communication from the European Commission COM(2012) 722 final.

²⁵⁵ European Commission recommendation regarding measures intended to encourage third countries to apply minimum standards of good governance in tax matters. C(2012) 8805 final. See also s 2(1) of this thesis.

²⁵⁶ European Commission recommendation on aggressive tax planning. C(2012) 8806 final. See also s 2(3) of this thesis.

On the other hand it is clear that harmful tax rules and tax heavens will not disappear in the near future, and the interest of taxpayers to employ tax-planning measures will likewise remain. Considering the ever more globalising economy and the speed of development of various technologies it may easily be predicted that the fight against existing aggressive tax-planning schemes will only become more and more difficult.

The correctness hypotheses formulated at the beginning of this thesis to the effect that the Estonian income tax rules are often insufficient for limiting aggressive tax-planning techniques has been confirmed by this thesis. The general anti-avoidance rules in the Taxation Act (s 84) and the transfer-pricing rules contained in the Income Tax Act do not suffice to avoid complicated measures of abuse. The complexity of application of transfer-pricing rules to transactions involving intangible assets has been confirmed on numerous occasions by tax specialists of various countries. The fact that member states are often incapable of applying transfer-pricing rules effectively is likewise demonstrated by the sheer number of the various schemes successfully employed by economic operators. The EU member states are often more vulnerable to aggressive tax-planning techniques since for successful application of many of them it is sufficient there is at least on “weak-link” among the member states. In view of that many member states of the EU have decided to enact specific anti-avoidance rules dealing with issues which are already well known. The need for introduction and effective application of such measures has been stressed on numerous occasions by the OECD. Several anti-avoidance rules are intended to be introduced in the common consolidated corporate tax base (CCCTB) directive.

In the opinion of the author of the present thesis there are no reasons for thinking that Estonia might have some sort of immunity from the aforementioned tax-planning schemes and measures of avoidance when compared with other EU member states.

The recommendations of the European Commission, both on the application of general anti-avoidance rule and on the influencing of harmful tax regimes, are to be welcomed. However in and of themselves they are clearly insufficiently effective in order to solve many specific problems. A recommendation of the European Commission on influencing harmful tax regimes is more in the nature of a political measure and does not foresee taking any concrete steps (or sanctions) in relation to harmful tax regimes. Application of anti-avoidance measures suggested in the other recommendation has thus far been considerably limited by the case-law of both the Court of Justice of the European Union and the Estonian National Court.

Due to that case-law a general anti-avoidance rule cannot be a failsafe against all potential abuses. Both the Court of Justice of the European Union and the Estonian National Court have emphasised that in order to comply with the principles of legal certainty and of protection of legitimate expectations the legislator should when enacting anti-avoidance rules set forth illustrative lists of circumstances which could serve as bases for potential interference of the tax authorities into the choices of a taxpayer.

After considering the practice of other member states of the European Union as well as the most problematic provisions of the Estonian Income Tax Act the author of this thesis has arrived at the following conclusions.

Estonian legislator should consider widening the scope of s 10 of the Income Tax Act (territories with level of taxation) in order to provide better opportunities to react to artificial arrangements employed to transfer profits earned in Estonia to jurisdictions with harmful tax regimes. Current regulation permits several abusive practices and does not give the tax authorities sufficient means for verifying whether the conditions set forth in s 10 of the Income Tax Act have been complied with.

There are no impediments to widening the scope of Estonian CFC-rules so that they would apply to legal persons. The rules could be modified in line with the practice of other member states so that they were focused on artificial arrangements. In addition introduction of supplementary disclosure requirements for taxpayers who engage in transaction with foreign shell companies or figureheads should be considered in order to enable the Estonian tax authorities to react to instances of abuse in a timely manner.

There are no thin capitalisation rules in Estonia – unlike in many other EU member states. The data contained in this thesis shows that there are grounds for holding the opinion that the notion of replacing equity with debt with the purpose of transferring the profits earned in Estonia to other jurisdictions through making interest payments is not completely foreign to Estonian practice. Such a problem could, at least in part, be dealt with through the introduction of thin capitalisation rules.

Finally it must be stressed that the issues touched upon in this thesis are closely connected to consideration of economic policy and could therefore affect for instance economic environment, the volume of foreign investment etc. Consideration of such effects lies outside

the scope of this thesis, however when considering introduction of changes into current regulation such effects need to be considered in detail.

KASUTATUD MATERJALIDE LOETELU

KASUTATUD KIRJANDUS

1. Euroopa Komisjoni 6.12.2012. a teatis. - Tegevuskava maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastase võitlusetõhustamiseks. COM(2012) 722 lõplik.
2. Euroopa Komisjoni 6.12.2012. a soovitus. - Meetmete kohta, mille eesmärk on julgustada kolmandaid riike kohaldama hea maksuhaldustava miinimumnõudeid. C(2012) 8805 lõplik.
3. Euroopa Komisjoni 6.12.2012. a soovitus. - Agressiivse maksuplaneerimise kohta. C(2012) 8806 final.
4. Euroopa Komisjoni 10.12.2007. a teatis. - Kuritarvituste vastaste meetmete kohaldamise kohta otsese maksustamise valdkonnas EL-s ja kolmandate riikide suhtes. KOM(2007) 785 lõplik.
5. Euroopa Komisjoni 16.03.2011 ettepanek. - Ettepanek nõukogu direktiivi kehtestamiseks ettevõtte tulumaksu ühtse konsolideeritud maksustamisbaasi (CCCTB) kohta., KOM(2011) 121 lõplik.
6. Euroopa Komisjon, Taxation trends in the European Union. Eurostat 2012.
7. Euroopa Komisjoni 23.10.2001 teatis. - Communication Towards an Internal Market without tax obstacles: A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities. COM(2001) 582 final.
8. OECD Addressing Base Erosion and Profit Shifting. 2013.
9. OECD Revenue statistics 1965 – 2011. 2012.
10. OECD Taxes on corporate income as a percentage of GDP. - Taxation: key tables from OECD. 25.10.2012.
11. OECD Hybrid Mismatch Arrangements. - Tax Policy and Compliance Issues. 2012.
12. OECD Towards Global Tax Co-operation. 2000.
13. OECD Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. 1998.
Arvutivõrgus: <http://www.oecd.org/tax/transparency/44430243.pdf> (01.04.2013).
14. B. Terra, P. Wattel. European Tax Law. Sixth Edition. Netherlands: Kluwer Law International 2012,
15. J. Furman, The Concept of Neutrality in Tax Policy. The Hamilton Project The Brookings Institution 15.04.2008.

- Arvutivõrgus: <http://www.finance.senate.gov/imo/media/doc/041508jftest.pdf>
(10.04.2013).
16. E. Uustalu. Välismaised variühingud. *Juridica* VI/1998, lk 300 - 305.
 17. P. Harris, D. Oliver. *International Commercial Tax*. Cambridge: Cambridge University Press 2010.
 18. Н.М. Телюк. Холдинговая компания как инструмент налоговой оптимизации в транснациональной группе. *Вестник МГУ* 2011, серия 6, номер 1, январь – февраль.
 19. L. Lehis. *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne*. Tartu: Casus 2000.
 20. L. Lehis. *Maksuõigus*. Tartu: Juura 2012.
 21. *Identifying Tax Havens and Offshore Finance Centers*. Tax Justice Network 2007.
Arvutivõrgus:
http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Identifying_Tax_Havens_Jul_07.pdf
(21.04.2013).
 22. *Tax havens' arguments in their defense: and why they are wrong*. - *Treasure Islands* 19.11.2010. Arvutivõrgus: <http://treasureislands.org/the-arguments/> (02.04.2013).
 23. T. Miyatake. *Transfer pricing and intangibles. General report*. Netherlands: IFA 2007. Volume 92a.
 24. J. Gravelle. *Tax Havens: International Tax Avoidance and Evasion*. USA: Congressional Research Service 2013.
 25. J. Christensen, R. Murphy. *Closing the Floodgates Collecting tax to pay for development*. United Kingdom: Tax Justice Network 2007.
 26. R. Bertucelli. *The benefits of captive insurance companies*. - *Journal of Accountancy* march 2013. Arvutivõrgus:
<http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2013/Mar/20126102.htm> (28.04.2013).
 27. N. Majerovitš. *Maksualased süüteod: variisiku kasutamine Eestis*. - bakalaureusetöö. Tartu: Tartu Ülikool 2009.
 28. V. Kivistik. *Tankisti kasutamine muutub üha riskantsemaks*. *MaksuMaksja* 2001/II.
 29. S. Loomis. *The Double Irish Sandwich: Reforming Overseas Tax Havens*. - *St. Mary's Law Journal*. 2012. Volume 43, Issue 4, 825. Arvutivõrgus:
http://www.stmaryslawjournal.org/pdfs/Loomis_Recent_Development.pdf
(20.04.2013).

30. J. Dardy. Double Irish More than Doubles the Tax Savings. - A Twice-Monthly Report on US/International Tax Planning. Practical US/International Tax Strategies. Volume 11, no 9, 15.05.2007.
31. D. Birk. Steuerrecht I. Allgemeines Steuerrecht. München 1998. Viidatud läbi järgmist allikat: T. Grauberg. Õiguse kujundusvõimalused maksuobjekti vältimisel. Juridica III/2010.
32. P. Brown, H. Fischer, A. Lohbeck, G. Keizer, M. Sunderman, jt. The debt-equity conundrum. Netherlands: IFA 2012. Volume 97b.
33. R. Murphy. Tax us if you can: The true story of a global failure. - A Tax Justice Network Briefing paper. United Kingdom: Tax Justice Network 2005.
34. T. Buettner, M. Overesch jt. The impact of thin-capitalization rules on the capital structure of multinational firms. Journal of Public Economics. Volume 96, Issues 11 - 12, December 2012.
35. R. Engl, W. Watson, G. Specker, L. Fogh, J. Andersen, T. Blockerye, P. Caubergh. P. Kotab jt. The International Comparative Legal Guide to: Corporate Tax 2012. Global Legal Group: Information Press Ltd October 2011.
36. A. Hauflerm M. Runkel. Firms' Financial Choices and Thin Capitalization Rules under Corporate Tax Competition. CES info working paper nr 2429. Oktoober 2008.
37. I. Klauson, Bundgaard, P. Schmidt, A. Linn jt. Tax treaties and tax avoidance: application of anti-avoidance provisions. Netherlands: IFA 2010. Volume 95a.
38. Siirdehinna turuväärtuse määramise juhend. Maksu- ja Tolliamet 2011.
39. Maksuvabad ja madala maksumääraga territooriumid. Maksu- ja Tolliamet. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/index.php?id=1950> (22.04.2013).
40. H. Lager. Google's Irish Sandwich Explained. Tax Sans Frontieres. - International Tax Law Blog 03.01.2013. Arvutivõrgus: <http://internationaltaxlaw.org/2013/01/03/googles-irish-sandwich-explained/> (20.03.2013).
41. M. Lambert, Z. Wyatt. Analysis Road map to the CFC regime. - Tax Journal 14.09.2012. Arvutivõrgus: http://www.grant-thornton.co.uk/Global/Publication_pdf/TJ_1138_Lambert_Wyatt_CFCs.pdf (20.04.2013).
42. M. Ahern, K. Stawowska. Reducing your Group's corporate tax charge. Pwc 2009.
43. A. Fantasia. International Tax: Cayman Islands Highlights 2013. Deloitte 2013.
44. J. Dockeray. International Tax: Bermuda Highlights 2013. Deloitte 2013.

45. M. Chapman. International Tax: British Virgin Islands Highlights 2013. Deloitte 2013.
46. M. Dixie. International Tax: Isle of Man Highlights 2013, Deloitte 2013.
47. P. Woodman. International Tax: Jersey Highlights 2013, Deloitte 2013.
48. Taxation and Investment in Netherlands 2011. Deloitte 2011.
49. Taxation and Investment in Belgium 2012. Deloitte 2012.
50. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus. Seaduseelnõu nr 596 seletuskiri. Arvutivõrgus:
http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=050690017 (20.04.2013).
51. Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seadus. Seaduseelnõu nr 723 seletuskiri. Arvutivõrgus:
<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou&op=ems2&emshelp=true&eid=984167&u=20130404215740> (10.04.2013).
52. Tulumaksuseaduse, kohalike maksude seaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus. Seaduseelnõu nr 356 seletuskiri. Arvutivõrgus:
http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=041130024 (20.05.2013).
53. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seadus. Seaduseelnõu nr 863 seletuskiri.
Arvutivõrgus:
http://www.riigikogu.ee/?op=emsplain2&content_type=text/html&page=mgetdoc&itemid=060730008 (20.04.2013).
54. Tulumaksuseaduse muutmise seadus. Seaduseelnõu nr 275 seletuskiri.
55. Eesti Vabariigi ja Mani saare vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu ratifitseerimise seadus. Seaduseelnõu nr 590 seletuskiri. Arvutivõrgus:
<http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=7cd53316-9d9c-731c-f296-8125a40ec89a&> (20.04.2013).
56. Eesti Vabariigi ja Jersey vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingu ratifitseerimise seadus. Seaduseelnõu nr 111 seletuskiri. Arvutivõrgus:
<http://www.riigikogu.ee/?op=ems&page=eelnou&eid=b7b51950-6528-6208-e828-509e44a1626b&> (21.04.2013).

57. Tulumaksuseadus. Seaduseelnõu nr 143 seletuskiri. Arvutivõrgus:
<http://www.riigikogu.ee/?page=eelnou2&op=ems2&eid=143&assembly=9&u=20130504004838> (12.03.2013).

KASUTATUD ÕIGUSAKTID

58. Tulumaksuseadus. 15.12.1999. - RT I 1999, 101, 903; 20.03.2013, 26.
59. Maksukorraldus seadus. 20.02.2002. - RT I 2002, 26, 150; 17.04.2013, 14.
60. Eesti Vabariigi Põhiseadus. 28.06.1992. - RT 1992, 26, 349; 27.04.2011, 2.
61. Rahvusvahelise eraõiguse seadus. 27.03.2002. - RT I 2002, 35, 217; 2009, 59, 385.
62. Kriminaalkoodeks. 7.05.1992. - RT 1992, 20, 287 ja 288; 2001, 73, 452.
63. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus. 20.04.2005. - RT I 2005, 25, 193.
64. Tulumaksuseaduse ja sellega seonduvate seaduste muutmise seaduse. 20.10.2010. - RT I 18.11.2010, 1.
65. Tulumaksuseaduse, kohalike maksude seaduse ja maksukorralduse seaduse muutmise seadus. 20.05.2004. - RT I 2004, 45, 319.
66. Tulumaksuseaduse, sotsiaalmaksuseaduse, hasartmängumaksu seaduse ja krediidasutuste seaduse muutmise seadus. 31.05.2006. - RT I 2006, 28, 208.
67. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse. 23.01.2013. - RT I, 14.02.2013, 1.
68. Vabariigi Valitsuse 11.01.2000. a määrus nr 11, nimekiri territooriumidest, mida ei loeta madala maksumääraga territooriumideks. 11.01.2000. - RT I 2000, 4, 28; 29.01.2013, 9.
69. Eesti Vabariigi ja Mani saare vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. 08.05.2009. - RT II 2009, 30, 86.
70. Eesti Vabariigi ja Jersey vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. 21.12.2010. - RT II, 16.12.2011, 2.
71. Taxes Consolidation Act 1997 (Finance Act 2012 Edition). - Irish Tax and Customs ametlik kodulehekül. Arvutivõrgus: <http://www.revenue.ie/en/practitioner/law/notes-for-guidance/tca/> (20.04.2013).
72. Euroopa Ühenduse asutamisleping. 30.03.2010 - ELT C 83, lk 47 jj.
73. Euroopa Nõukogu direktiiv 2011/16/EL maksustamisalase halduskoostöö kohta. 15.02.2011. - ELT, L 64, 11.3.2011, lk 1 jj.

74. Euroopa Nõukogu direktiiv 2003/48/EÜ hoiuste intresside maksustamise kohta. 3.06.2003 - ELT, L 157, 26.6.2003, 157, lk 38 jj.
75. Euroopa Nõukogu direktiiv 2011/96/EL eri liikmesriikide ema- ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. 30.11.2011. – ELT L 345, 29.12.2011, lk 8 jj.
76. Euroopa Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. 3.06.2003. - ELT L 157, 26.06.2003, lk 49 jj.
77. Euroopa Nõukogu direktiiv 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emasettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta. 23.07.1990. - ELT L 225, 20.08.1990, lk 6 jj.
78. Euroopa Nõukogu direktiiv 2009/133/EÜ eri liikmesriikide äriühingute ühinemise, jaotumise, eraldumise, varade üleandmise ja osade või aktsiate vahetamise ning Euroopa äriühingute (SE) või Euroopa ühistute (SCE) registrijärgse asukoha teise liikmesriiki üleviimise puhul rakendatava ühise maksustamissüsteemi kohta. 19.10.2009. - ELT L 310, 25.11.2009, lk 34 jj.

KASUTATUD KOHTUPRAKTIKA

79. RKPJKo 31.01.2012 nr 3-4-1-24-11.
80. RKTko 9.10.2007 nr 3-2-1-87-07.
81. RKHKo 26.05.2011 nr 3-3-1-23-11.
82. RKHKo 17.05.2012 nr 3-3-1-9-12.
83. RKHKo 14.05.2012 nr 3-3-1-12-12.
84. RKÜKo 17.02.2004 nr 3-1-1-120-03.
85. RKHKo 13.02.2012 nr 3-3-1-79-11.
86. RKHKo 13.02.2012 nr 3-3-1-79-11.
87. RKHKo 25.04.2013 nr 3-3-1-71-12.
88. RKHKo 13.02.2012 nr 3-3-1-79-11.
89. RKHKo 26.09.2011 nr 3-3-1-42-11.
90. RKHKo 13.02.2012 nr 3-3-1-79-11.
91. RKHKm 5.12.2012 nr 3-3-1-25-12.
92. RKHKo 26.09.2011 nr 3-3-1-42-11.
93. RKÜKo 17.02.2004 nr 3-1-1-120-03

94. EKo 10.11.2011 nr C-126/10: Foggia,
95. EKo 21.02.2006 nr C-255/02: Halifax.
96. EKo 22.12.2010 nr C-103/09: Weald Leasing.
97. EKo 6.12.2007 nr C-298/05: Columbus.
98. EKo 12.09.2006 nr C-196/04: Cadbury.
99. EKo 27.10.2009 nr C-115/08: ČEZ.
100. EKo 18.12.2007 nr C-101/05: A.
101. EKo 13.03.2007 nr C-524/04: Thin Cap.
102. EKo 17.01.2008. nr C-105/07: Lammers.
103. EKo 29.11.2011 nr C-371/10: National Grid Indus.
104. EKo 12.12.2006 nr C-446/04: FII Group.

KASUTATUD AJAKIRJANDUS

105. G. Hankewitz. Maksuamet: massilist raha peitmist maksuparadiisi pole me täheldanud. - E24 11.04.2013. Arvutivõrgus: <http://www.e24.ee/1198946/maksuamet-massilist-raha-peitmist-maksuparadiisi-pole-me-taheldanud/> (20.04.2013).
106. Медведев заявил о блокировке на Кипре российских государственных денег. - Lenta.ru 21.03.2013. Arvutivõrgus: <http://lenta.ru/news/2013/03/21/gosdengi/> (20.04.2013).
107. Z. Whittaker. Amazon, Google, Microsoft et al: It's time to pay your tax bills. - ZDNet 24.10.2012. Arvutivõrgus: <http://www.zdnet.com/amazon-google-microsoft-et-al-its-time-to-pay-your-tax-bills-7000006071/> (21.04.2013).
108. S. Böll. Tango with the Tax Man: Multinationals Find Loopholes Galore in Europe. - Der Spiegel 14.11.2012. Arvutivõrgus: <http://www.spiegel.de/international/business/effort-to-close-multinational-tax-loopholes-gaining-steam-a-866989.html> (20.04.2013).
109. J. Ball. Offshore secrets: how many companies do 'sham directors' control? - Guardian 26.11.2012. Arvutivõrgus: <http://www.guardian.co.uk/uk/datablog/2012/nov/26/offshore-secrets-companies-sham-directors> (20.04.2013).
110. Secret Files Expose Offshore's Global Impact. - ICIJ 03.04.2013. Arvutivõrgus: <http://www.icij.org/offshore/secret-files-expose-offshores-global-impact> (20.04.2013).

111. Семья Шувалова вскрыла слепой траст на Виргинских островах и выводит активы в Россию. - NEWSru 12.04.2013. Arvutivõrgus:
<http://newsru.com/russia/12apr2013/shuvalov.html> (20.04.2013).
112. R. Poom. Estonian Airi 60 miljoni saladus on lahendatud. - Eesti Päevaleht 13.10.2012. Arvutivõrgus: <http://www.epl.ee/news/eesti/estonian-airi-60-miljoni-saladus-on-lahendatud.d?id=65104656> (24.04.2013).
113. G. Hankewitz. Estonian Airi uus lennuk on offshore firma all. - E24 28.01.2011. Arvutivõrgus: <http://www.e24.ee/379407/estonian-airi-uus-lennuk-on-offshore-firma-all/> (24.04.2013).
114. Google and Starbucks face tax questions. - Financial Times 30.10.2012. Arvutivõrgus: <http://www.ft.com/intl/cms/s/0/493d4d24-2298-11e2-8edf-00144feabdc0.html#axzz2RLbWmTe6> (20.04.2013).
115. A. Pao. Euroopa parlament kiitis heaks ELi ühtse maksusüsteemi. - E24 30.04.2012. Arvutivõrgus: <http://www.e24.ee/825600/euroopa-parlament-kiitis-heaks-eli-uhitse-maksususteemi/> (21.04.2013).
116. The tax haven in the heart of Britain. - NewStatesman 24.02.2011. Arvutivõrgus: <http://www.newstatesman.com/economy/2011/02/london-corporation-city> (18.04.2013).
117. C. Duhigg, D. Kocieniewski. How Apple Sidesteps Billions in Taxes. - The New York Times 28.04.2012. Arvutivõrgus: http://www.nytimes.com/2012/04/29/business/apples-tax-strategy-aims-at-low-tax-states-and-nations.html?pagewanted=4&_r=2& (07.03.2013).
118. J. Drucker. Google 2.4% Rate Shows How \$60 Billion Lost to Tax Loopholes. - Bloomberg 21.10.2010, Arvutivõrgus: <http://www.bloomberg.com/news/2010-10-21/google-2-4-rate-shows-how-60-billion-u-s-revenue-lost-to-tax-loopholes.html> (20.04.2013).
119. A. Estes. British Lawmakers Are Taking Starbucks to Task for Tax Dodging. - Atlantic Wire 22.11.2012, Arvutivõrgus: <http://www.theatlanticwire.com/business/2012/11/british-lawmakers-taking-starbucks-task-tax-dodging/58896/> (28.04.2013).
120. C. Duhigg, D. Kocieniewski. Double Irish With a Dutch Sandwich. - The New York Times 28.04.2012. Arvutivõrgus: <http://www.nytimes.com/interactive/2012/04/28/business/Double-Irish-With-A-Dutch-Sandwich.html?ref=business> (20.04.2013).

121. S. Vedler. Välisfirmad viivad Eestist maksuvabalt välja miljardeid. - Eesti Ekspress. 04.11.2010. Arvutivõrgus:
<http://www.ekspress.ee/news/paevauudised/majandus/valisfirmad-viivad-eestist-maksuvabalt-valja-miljardeid.d?id=34572101> (01.02.2013).

MUUD KASUTATUD ALLIKAD

122. Fight against tax fraud and tax evasion. - Euroopa Komisjoni ametlik kodulehekül. Arvutivõrgus:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm
(21.04.2013).
123. FDI positions by partner country: Estonia. - OECD.Stat Extracts. Arvutivõrgus:
http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=FDI_POSITION_PARTNER
(10.02.2013).
124. Four more countries commit to OECD tax standards. - OECD ametlik kodulehekül. Arvutivõrgus:
<http://www.oecd.org/countries/uruguay/fourmorecountriescommittooeecd-taxstandards.htm> (21.04.2013).
125. Tax Rates for Companies. - Mani saare valitsuse ametlik kodulehekül. Arvutivõrgus:
<http://www.gov.im/treasury/incometax/sections/business/corporatetaxrates.xml>;
126. Common Tax Base. - Euroopa Komisjoni ametlik kodulehekül. Arvutivõrgus:
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/common_tax_base/
(24.04.2013).
127. Delaware. - Tackle Tax Havens. Arvutivõrgus: <http://www.tackletaxhavens.com/the-problems/delaware/> (21.04.2013).
128. City of London. - Tackle Tax Havens. Arvutivõrgus:
<http://www.tackletaxhavens.com/the-problems/city-of-london/> (18.04.2013);
129. Valitsus kinnitas Eesti esialgsed seisukohad EL-i ühtse ettevõtte tulumaksu kohta. - Vabariigi Valitsuse pressiteade 29.09.2011. Arvutivõrgus:
<http://valitsus.ee/et/uudised/pressiteaded/rahandusministeerium/44182/valitsus-kinnitas-eesti-esialgsed-seisukohad-el-i-%C3%BChtse-ettev%C3%B5tte-tulumaksu-kohta> (20.04.2013).
130. Corporate tax rates table. - KPMG kodulehekül. Arvutivõrgus:
<http://www.kpmg.com/global/en/services/tax/tax-tools-and-resources/pages/corporate-tax-rates-table.aspx> (27.04.2013).

131. Tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud. - Maksu- ja Tolliameti ametlik kodulehekülg. Arvutivõrgus: <http://www.emta.ee/?id=1518> (10.04.2013).
132. Оффшорные схемы: Примеры использования оффшоров. - ICG Commonwealth Law Firm. Arvutivõrgus: <http://www.first-offshore.com/kak-ispolzovat-offshore.html> (28.04.2013).
133. Операции с ценными бумагами. - OffshoreExpress. Arvutivõrgus: <http://offshorex.com.ua/offshoresxem5.html> (21.04.2013)
134. Оффшорные схемы на Кипре. - ProKipr. Arvutivõrgus: http://prokipr.ru/company_scheme.html (21.04.2013).
135. Overview of CFC rules. - Her Majesty's Revenue and Customs ametlik kodulehekülg 16.05.2012. Arvutivõrgus: <http://www.hmrc.gov.uk/drafts/cfc.htm> (20.04.2013);
136. Оффшорные схемы и использование оффшорных компаний - Sterling. Arvutivõrgus: <http://1sterling.ru/offshore/offshornye-shemy.html> (21.04.2013).
137. VideoB OÜ 2011. a majandusaasta aruanne. Arvutivõrgus: <http://infopank.aripaev.ee/> (26.04.2013).
138. Apple Inc 2012. a majandusaasta aruanne. Arvutivõrgus: <http://investor.apple.com/secfiling.cfm?filingID=1193125-11-282113&CIK=320193> (04.04.2013).
139. Äripäeva infopanga portaal. Arvutivõrgus: <http://infopank.aripaev.ee/> (06.04.2013).
140. Source of Success Annual Report and Accounts For the year ended 31.12.2011. - Playtech. Arvutivõrgus: <http://www.annualreports.com/Company/5414> (28.04.2013).

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Nikolai Majerovitš, sünnikuupäev 1.05.1986.

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Euroopa Liidu ja liikmesriikide uued meetmed agressiivse maksuplaneerimise tõkestamiseks tulumaksu valdkonnas“, mille juhendajad on dots. dr. iur. Lasse Lehis ja dr. iur. Kaspar Lind;
 - 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.

Tartus 06.05.2013.