

Tulumaksuseaduse ja tulumaksuseaduse muutmise seaduse muutmise seaduse eelnõu seletuskiri

1. Sissejuhatus

1.1 Sisukokkuvõte

Eelnõuga võetakse üle nõukogu direktiiv (EL) 2017/952, millega muudetakse direktiivi (EL) 2016/1164 kolmandate riikidega seotud hübriidsete ebakõlade osas. Eelnõu eesmärk on vältida topeltmittemaksustamist, mida põhjustavad hübriidsed ebakõlad ehk erinevused finantsinstrumentide, maksete ja üksuste kvalifitseerimises eri riikides või maksete omistamises peakontori ja püsiva tegevuskoha vahel või sama üksuse kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel.

Kuna hübriidsed ebakõlad võivad põhjustada topeltmahaarvamist või mahaarvamist ilma tuluna arvessevõtmiseta, nähakse eelnõus ette normid, mille kohaselt olenevalt olukorrast kas maksustatakse makset, kulusid või kahjumit, mida saab teises riigis maha arvata või mis on teises riigis tulumaksust vabastatud, või ei lubata rakendada tulumaksuvabastust tulule, mis on teises riigis maha arvatud või tulumaksust vabastatud.

Lähtudes direktiivi 2017/952 eesmärgist vältida topeltmittemaksustamist ning tagada äriühingute kasumi maksustamine, ühtlustatakse eelnõuga Eesti residendist äriühingu välismaalt saadud dividendi ning tema välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi topeltmaksustamise vältimise tingimused.

Eelnõuga muudetakse ka direktiivist 2016/1164 üle võetud lahkumisel makstava tulumaksu reegleid, et viia need rohkem kooskõlla Eesti äriühingu tulumaksu süsteemi põhimõttega – tulumaksu tasumise hetke edasilükkamine kasumi jaotamise hetkele.

Samuti vabastatakse tulumaksust riigieelarvest füüsilisele isikule makstav lasterikaste perede kodutoetus ja väikeelamute energiatõhususe suurendamise toetus ning sätestatakse, et täiendav maksuvaba tulu lapse eest ei vähene, kui laps saab toitjakaotuspensioni või rahvapensioni toitja kaotuse korral.

Lisaks tagatakse residendist füüsilise isiku välismaalt saadud pensionile Eestis saadud pensioniga võrdväärsed maksustatavast tulust tehtavad mahaarvamised vastavalt Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammile 2019–2023.

Eelnõuga muudetakse ka töötamisest saadud tulude maksustamist reguleerivaid sätteid eesmärgiga tagada, et Eestis töötamise eest saadud tasu on õigus maksustada Eestil.

1.2. Eelnõu ettevalmistajad

Eelnõu ja seletuskirja koostasid Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialist Inga Klauson (e-mail inga.klauson@fin.ee, 611 3066) ning maksupoliitika osakonna nõunik Helen Pahapill (helen.pahapill@fin.ee). Eelnõu juriidilist kvaliteeti kontrollis Rahandusministeeriumi õigusosakonna jurist Virge Aasa (e-mail virge.aasa@fin.ee, tel 611

3549).

1.2 Märkused

Eelnõu näeb ette tulumaksuseaduse 1. jaanuaril 2020. a jõustuva redaktsiooni (RT I, 19.03.2019, 109) muutmise ning tulumaksuseaduse muutmise seaduse (RT I, 28.12.2018, 44) muutmise.

Eelnõu on seotud Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammiga 2019–2023. Eelnõu ei ole seotud muu menetluses oleva eelnõuga, sh teiste tulumaksuseaduse muutmist puudutavate eelnõudega.

Enne eelnõu ettevalmistamist ei ole koostatud eelnõule väljatöötamiskavatsust kooskõlas Vabariigi Valitsuse 22. detsembri 2011. a määruse nr 180 „Hea õigusloome ja normitehnika eeskiri“ § 1 lõike 2 punktidega 1 ja 2, kuna eelnõu menetlus peab olema põhjendatult kiireloomuline tulenevalt Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammist 2019–2023 ning eelnõu käsitleb Euroopa Liidu õiguse rakendamist.

Eelnõuga võetakse üle nõukogu direktiiv (EL) 2017/952, millega muudetakse direktiivi (EL) 2016/1164 kolmandate riikidega seotud hübriidsete ebakõlade osas (ELT L 144, 07.06.2017, lk 1–11). Direktiivi artikli 2 lõike 1 kohaselt võtavad liikmesriigid vastu ja avaldavad direktiivi järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 31. detsembril 2019. a. Vastu võetud õigusnorme tuleb kohaldada alates 1. jaanuarist 2020.

Direktiivi artikli 2 lõike 3 kohaselt võtavad liikmesriigid vastu ja avaldavad direktiivi (EL) 2016/1164 artikli 9a (ümberpööratud hübriidset ebakõlad) järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 31. detsembriks 2021. a. Vastu võetud õigusnorme tuleb kohaldada alates 1. jaanuarist 2022. a.

Seadus on kavandatud jõustuma 2020. aasta 1. jaanuaril. Seaduse § 1 punktid 15, 16, 18, 19, 21, 22 ja 29 jõustuvad 1. juulil 2020. a. Seaduse § 1 punkte 8–10 rakendatakse tagasiulatuvalt 1. jaanuarist 2019. a. Seaduse § 1 punktis 30 sätestatud § 54⁸ kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2022. a. Seaduse § 1 punkt 4 jõustub 2022. aasta 1. jaanuaril.

Muudatuste seadusena vastuvõtmiseks on vajalik Riigikogu poolthääle enamus.

2. Seaduse eesmärk

Seaduseelnõu peamine eesmärk on kehtestada nõukogu direktiivi (EL) 2017/952 nõuetele vastavad reeglid, mis takistavad topeltmittemaksustamist, mis tuleneb erinevustest finantsinstrumentide, maksete ja üksuste kvalifitseerimises eri riikides või maksete omistamises peakontori ja püsiva tegevuskoha vahel või sama üksuse kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel. Lisaks sisaldab direktiiv norme hübriidülekannete ja imporditud ebakõlade kohta ning käsitleb erinevaid topeltmahaarvamisi, et maksumaksjad ei saaks kasutada seaduselünki.

Direktiivi (EL) 2017/952 näol on tegemist Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (edaspidi *OECD*) maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise (edaspidi *BEPS*) vastase algatuse raames antud tegevussuunise 2 (hübriidsete ebakõlade mõju neutraliseerimine) ühise rakendamisega Euroopa Liidus (edaspidi *EL*). Direktiiv kehtestab normid, millega

neutraliseeritakse hübriidsete ebakõlade mõju võimalikult tõhusalt ja ulatuslikult.

3. Eelnõu sisu ja võrdlev analüüs

Eelnõu § 1 punktiga 1 täiendatakse TuMS § 1 lõikega 8 eesmärgiga laiendada tulumaksu objekti mitteresidendist äriühingu Eestis asuval püsival tegevuskohal või residendist äriühingul hübriidset ebakõla põhjustanud summale.

Eelnõu § 1 punktiga 2 täiendatakse TuMS § 2 lõiget 3 viitega uuele TuMS § 1 lõikele 8, et täpsustada, et tulumaksu maksja on residendist juriidiline isik ka hübriidset ebakõla põhjustanud summa puhul.

Eelnõu § 1 punktiga 3 täiendatakse TuMS § 2 lõiget 4 viitega uuele TuMS § 1 lõikele 8, et täpsustada, et tulumaksu maksja on mitteresidendist juriidiline isik, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht, ka hübriidset ebakõla põhjustanud summa puhul.

Eelnõu § 1 punktiga 4 täiendatakse TuMS § 2 lõiget 5 eesmärgiga täpsustada, et kuigi üldreeglina ei ole usaldusfond Eestis maksumaksja tulumaksuseaduse mõistes, käsitatakse teda maksumaksjana TuMS §-s 54⁸ nimetatud tulu osas. Seda tingimusel, et:

- 1) üks või enam mitteresidendist seotud üksust, kellele kuulub otseselt või kaudselt kokku vähemalt 50% usaldusfondi osalusest, asub jurisdiktsioonis või jurisdiktsioonides, mis peavad seda usaldusfondi maksukohustuslaseks ning
- 2) seda tulu ei maksustata § 29 lõike 11 või 12 alusel Eestis või mis tahes muus jurisdiktsioonis.

Selles olukorras tekib nimetatud tulu topeltmittemaksustamine. Näiteks ei maksusta Eesti usaldusfondi tulu, sest vaatab fondist läbi (ei käsitle teda maksumaksjana) ja eeldab, et osaniku residendiriik maksustab usaldusfondi tulu osaniku tuluna. Samas osaniku residendiriik käsitab usaldusfondi maksumaksjana, eeldab, et tulumaks on juba makstud usaldusfondi tasandil ning vabastab osaniku tulumaksust. Uue sätte kohaselt tasub usaldusfond nimetatud olukorras tulumaksu tulult, mis oleks omistatud usaldusfondi osanikule proportsionaalselt tema osaga usaldusfondis. Muu tulu osas jääb usaldusfond läbipaistvaks. Antud muudatusega võetakse üle direktiivi 2016/1164 artikkel 9a, mis on lisatud direktiiviga 2017/952. Muudatus jõustub 1. jaanuaril 2022. a.

Eelnõu § 1 punktiga 5 täiendatakse TuMS § 3 lõiget 3 viitega uuele TuMS § 1 lõikele 8, et täpsustada, et maksustamisperiood on majandusaasta ka hübriidset ebakõla põhjustanud summa puhul erinevalt tavapärasest juriidilise isiku maksustamisperioodist, milleks on kalendrikuu. Hübriidsete ebakõlade puhul sõltub tulumaksuga maksustamine sellest, kuidas teatud makset või üksust käsitatakse maksustamise seisukohalt teises riigis, näiteks kas makset on teises riigis lubatud maha arvata või kas makse on tulumaksust vabastatud. Kuna enamikes teistes riikides on maksustamisperiood majandusaasta, on mõistlik lähtuda majandusaastast ka Eesti puhul, et maksustamise hetkeks oleks nii maksumaksjal kui ka maksuhalduril info makse või üksuse maksukäsitlusest teises riigis.

Eelnõu § 1 punktiga 6 täiendatakse TuMS § 4 lõiget 1¹ viitega uuele TuMS § 1 lõikele 8, kuna ka hübriidset ebakõla põhjustanud summa puhul tuleb maksustatav summa enne maksumääraga korrumist jagada 0,8-ga.

Eelnõu § 1 punktiga 7 muudetakse TuMS § 13 lõiget 1. Esiteks on lõikest 1 eemaldatud viimane lause, mis tõstetakse § 29 lõikesse 1⁵. Kehtiva § 13 lõike 1 viimane lause saab üldjuhul kehtida ainult mitteresidendi suhtes, sest Eestisse lähetatud töötaja on Eestisse lähetatud töötajate töötingimuste seaduse (edaspidi *ELTTS*) § 1 ja § 3 lõike 1 koosmõjus enamasti mitteresident. Kui lähetatud töötaja peaks olema Eesti resident, kehtib § 13 lõige 1 tema suhtes ka ilma selle lauseta.

Teiseks täpsustatakse, et § 13 lõige 1 kehtib töö tegemise eest saadud rahalistele tasudele. Kehtivas redaktsioonis on rõhk väljamakse saaja isikul, aga pole öeldud, mille eest tasu peab olema makstud. Töö tegemisenä mõeldakse erinevate faktiliste õigussuhete (riigikogu, presidendi või kohaliku omavalitsuse üksuse volikogu valimiste tulemusel saadud ametikoht, avalik teenistus, tööleping) alusel töötamist. Lõige 1 kehtib ka tasudele, mis on saadud lõppenud või peatatud töö- või teenistussuhtest. Tulenevalt muudatuse eesmärgist – rõhutada, et maksustatakse töö tegemise eest saadud tasu – jäetakse välja ka § 13 lõike 1 kolmas lause.

Lisaks on § 13 lõike 1 loetelust jäetud välja sõna „juurdemakse“, kuna sellist väljamakse liiki ei nimeta ei TLS ega avaliku teenistuse seadus. Lõike 1 viimane lause on ümber sõnastatud seepärast, et ühtlustada terminikasutust töötervishoiu ja tööohutuse seadusega.

Paragrahvi 13 lõike 1 näidisloetelusse on lisatud sõna ’töötasu’, mis on peamine töölepingu alusel tehtava töö eest makstava tasu liik ja seetõttu väärneb loetelus eraldi väljatoomist.

Lõike 1 muudatused on olulised ka § 29 lõike 1 kohaldamiseks, kuna viimases sisaldub viide § 13 lõikele 1.

Eelnõu § 1 punktiga 8 täiendatakse TuMS § 19 lõiget 3 punktiga 3³ eesmärgiga lisada tulumaksuga mittemaksustatavate toetuste nimekirja riigieelarvest füüsilisele isikule makstav lasterikaste perede kodutoetus ning riigieelarvest füüsilisele isikule makstav väikeelamute energiatõhususe suurendamise toetus. Muudatusega kaotatakse ära tulumaksu maksmise kohustus nimetatud toetustelt, kuna tegemist on majanduslikku toimetulekut parandavate toetustega. Toetused aitavad katta eluaseme soetamise või selle renoveerimise kulusid.

Muudatus on ajendatud õiguskantsleri 18. aprillil 2019. a Riigikogu rahanduskomisjonile saadetud kirjast. Oma kirjas juhtis õiguskantsler tähelepanu asjaolule, et sihtasutuse Kredex makstavat lasterikaste perede kodutoetust ning väikeelamute rekonstrueerimistoetust koheldakse maksustamisel erinevalt sõltuvalt sellest, kellele seda makstakse.

Kredex maksab eluaseme soetamise või parendamisega seotud toetusi nii korteriühistutele kui ka füüsilistele isikutele. Erasisikud saavad taotleda näiteks lasterikaste perede kodutoetust ja väikeelamute rekonstrueerimise toetust. TuMSi kohaselt on füüsilistele isikutele makstavad toetused maksustatavad ja Kredex peab nendelt toetustelt kinni tulumaksu ning saadud toetused mõjutavad ka inimeste maksuvaba tulu suurust. Inimesele elamistingimuste parandamiseks makstud toetus võib suurendada tema aastasissetulekut sel määral, et ta jääb maksuvabast tulust ilma ning peab kogu oma sissetulekult maksma 20% tulumaksu. Samas ei maksustata korteriühistutele väljamakstavaid toetusi. Seega, kui korteriomanik saab elamistingimuste parandamiseks toetust korteriühistu kaudu, see toetus tema maksuvaba tulu arvestust ei muuda.

Muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt 1. jaanuarist 2019. a.

Eelnõu § 1 punktiga 9 muudetakse TuMS § 23¹ lõiget 2 eesmärgiga tagada, et täiendav maksuvaba tulu lapse eest ei vähene, kui laps saab riikliku pensionikindlustuse seaduses või muus seaduses sätestatud tootjakaotuspensioni või rahvapensioni tootja kaotuse korral. Kehtiva TuMS § 23¹ lõike 2 kohaselt väheneb täiendav maksuvaba tulu lapse eest, kui laps saab maksustamisperioodil maksustatavat tulu, sealhulgas tootjakaotuspensioni ja rahvapensioni tootja kaotuse korral. Muudatuse tulemusena ei muutu täiendav maksuvaba tulu lapse eest olukorras, kus lapse maksustatavaks tuluks on tootjakaotuspension või rahvapension tootja kaotuse korral.

Muudatus on ajendatud õiguskantsleri kirjust Riigikogu rahandus- ja sotsiaalkomisjonile seoses pöördumisega, kus kaht last üksi kasvatav lapsevanem juhtis tähelepanu sellele, et kuna riik maksab tema lastele tootjakaotuspensioni, siis ei saa täiel määral kasutada laste eest ettenähtud täiendava maksuvaba tulu mahaarvamise võimalust. Rahanduskomisjon arutas õiguskantsleri saadetud kirja 27. mai 2019. a istungil ja tegi otsuse teha Rahandusministeeriumile ettepanek koostada koostöös Sotsiaalministeeriumiga hiljemalt 2019. aasta septembriks tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu eesmärgiga, et tootjakaotuspension ei vähendaks maksuvaba tulu.

Muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt 1. jaanuarist 2019. a.

Eelnõu § 1 punktiga 10 muudetakse TuMS § 28² lõiget 2 eesmärgiga tagada residendist füüsilise isiku välismaalt saadud pensionile Eestis saadud pensioniga võrdväärset maksustatavast tulust tehtavad mahaarvamised. Kehtiva TuMS § 28² lõike 2 kohaselt kui residendist füüsiline isik sai maksustamisperioodil vähemalt 75% oma maksustatavast tulust välisriigis ning osa välismaal saadud tulust on Eestis topeltmaksustamise vältimise eesmärgil tulumaksust vabastatud, võib ta teha 4. peatükis sätestatud mahaarvamisi oma Eestis maksustatavast tulust proportsionaalselt selle osakaaluga tema maksustamisperioodi maksustatavas tulus. Seega kui residendist füüsiline isik saab vähemalt 75% oma maksustatavast tulust välisriigist ja selle tulu hulgas on ka välisriigist saadud riiklik pension, ei saa ta teha 100% tulust tehtavaid mahaarvamisi Eestis. Eelnõu kohaselt ei võeta välisriigist saadud riikliku sotsiaalkindlustussüsteemi alusel makstavat pensioni mahaarvamise piirangu arvutamisel arvesse.

Näiteks saab füüsiline isik 500 eurot kuus (6000 eurot aastas) pensioni Eestist ning 1500 eurot kuus (18 000 eurot aastas) pensioni Soomest. Seega saab ta 25% oma kogutulust Eestist ja 75% oma kogutulust Soomest. Kehtiva seaduse alusel saab isik teha ainult 25% mahaarvamistest Eestis. Eelnõu kohaselt ei võeta välisriigist saadud pensioni proportsiooni arvutamisel arvesse. Seega saab ta antud näite puhul teha Eestis 100% mahaarvamistest.

Muudatus tuleneb Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammist 2019–2023 ning seda rakendatakse tagasiulatuvalt 1. jaanuarist 2019. a.

Eelnõu § 1 punktidega 11 ja 12 muudetakse TuMS § 29 lõiget 1. Kehtiva § 29 lõike 1 redaktsiooni kohaselt on üks töötasu Eestis maksustamise õiguse tekkimise alustest (töötasu) väljamakse tegija asukoht. Kuigi on eeldatud, et väljamakse tegija on isik või asutus, kes on ka sisuliselt mitteresidendi tööandja, ei pruugi väljamakse tegija ja tööandja isik alati kokku langeda. Kuna Eesti eesmärk on säilitada mitteresidendi töötasu maksustamise õigus juhul, kui isiku tööandjal on seaduses kindlaksmääratud side Eestiga, asendatakse § 29 lõikes 1 sõnad „väljamakse tegija“ sõnadega „isiku tööandja“ ning lõikes 1³ antakse juhised selle kohta, millal käsitada isikut või asutust tööandjana § 29 lõike 1 kohaldamisel.

TuMSis tööandja mõiste määratlemine on vajalik, kuna hetkel ei ole võimalik teistes õigusaktides kasutatud „tööandja“ mõisteid tulumaksukohustuse kindlaksmääramisel kasutada.

Näiteks on tööandja ELTTS § 3 lõike 2 kohaselt välisriigis registreeritud või asutatud juriidiline isik või füüsilisest isikust ettevõtja, kes ei ole Eesti resident ning kellega lähetatud töötajal on sõlmitud tööleping. Töölepingu seaduse § 1 lõike 1 sõnastusest võib tuletada, et tööandja on isik, kelle juhtimise ja kontrolli all füüsiline isik töölepingu alusel tööd teeb. Lisaks on öeldud, et tööandja maksab töötajale töö eest tasu.

TLSt tuletatav tööandja mõiste ei sobi tulumaksuseadusesse seepärast, et töö tegija ja tegeliku töö andja vahel ei pruugi olla sõlmitud töölepingut. Tööleping võib töö tegijal olla hoopis isikuga, kes on töö tegija teise isiku juurde tööd tegema suunanud (tööjõu rent). Just viimasel põhjusel ei aita TuMSi soovitud eesmärki saavutada ka ELTTSi definitsioon, mis käsitab tööandjana isikut, kellel on töö tegijaga sõlmitud tööleping.

Kuigi ka praegu on maksuhalduril võimalik maksukorralduse seaduse § 83 lõike 4 või § 84 abil tuvastada, kes on Eestis töötava isiku tegelik tööandja, on seaduse tasandil vajalik anda tegeliku töösuhte tuvastamiseks juhiseid maksumaksjatele.

Eelnõu § 1 punktiga 13 täiendatakse TuMS § 29 lõigetega 1³–1⁵. Lõikes 1³ kirjeldatakse tingimusi, mille täitmisel võib isikut või asutust pidada Eestis tööd tegeva mitteresidendi tööandjaks. Tingimuste sisustamisel on võetud eeskjuu TLSt ning Skandinaavia riikidega¹ sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutest².

Selleks, et teha kindlaks, kes on tegelikult mitteresidendi tööandja, tuleb muu hulgas hinnata, kelle kehtestatud tingimustel töötamine toimub ja kas mitteresidendi suhe Eesti isiku või asutusega on iseloomulik alluvussuhtele tööandjaga. Kui Eestis tööle asunud mitteresident allub faktiliselt § 29 lõikes 1 nimetatud isiku või asutuse juhtimisele ja kontrollile, saab töö tegemiseks vajalikud juhised, vahendid ja materjali sellelt isikult või asutuselt ning see isik või asutus otsustab selle üle, kui palju ja millise hariduse või väljaõppega töötajaid ta vajab, on põhjendatud Eesti isiku või asutuse käsitamine tööandjana.

Lõige 1⁴ täpsustab Eesti maksustamisõigust juhul, kui mitteresident täidab tööülesandeid renditööna kasutajaettevõtja juures. Kui kasutajaettevõtjaks on Eesti resident või muu lõikes 1⁴ loetletud isik või asutus, loetakse ilma lõikes 1³ sätestatud täiendava analüüsita tööandjaks kasutajaettevõtja. Selle muudatuse tagajärjel tekib Eestil õigus renditöötajana Eestis töötava mitteresidendi töötasu maksustada alates päevast, mil ta Eestis tööle asus. Kuna töötasu maksab renditöötajale aga isik, kes renditöötaja on palganud ja teda välja rendib, tekib Eestis töötamise eest makstavalt töötasult tulumaksu kinnipidamise kohustus rendileandjal. Selle kohustuse sätestab eelnõus TuMS § 40 muudatus, millega lisandub nimetatud paragrahvi lõige 3².

Lõike 1⁵ kohaselt maksustatakse tulumaksuga ELTTS § 5² alusel mitteresidendile makstud tasu. Tegemist on tehnilise muudatusega. Kehtivas seaduses on see lause TuMS § 13 lõikes 1, mis reguleerib residentide palgatulu maksustamist. Kõnealune lause saab üldjuhul kehtida ainult mitteresidendi suhtes, sest ELTTS § 1 ja § 3 lõike 1 koosmõjus enamasti mitteresident. Seetõttu on see lause ümber tõstetud residentide palgatulu maksustamise paragrahvist mitteresidentide

1 Soome, Rootsi, Norra, Taani, Island

2 Kättesaadavad lehel <https://www.rahandusministeerium.ee/et/topeltmaksustamise-valtimise-lepingud>

maksustamise paragrahvi. Kui lähetatud töötaja peaks olema Eesti resident, kehtib tema suhtes § 13 lõige 1 ka ilma selle lauseta.

Eelnõu § 1 punktiga 14 täiendatakse TuMS § 40 lõikega 3² eesmärgiga sätestada Eestis töötamise eest makstavalt töötasult tulumaksu kinnipidamise kohustus mitteresidendile, kes maksab töötasu renditöötajale, keda ta on palganud ja rendib välja Eesti kasutajaettevõtjale (TuMS § 29 lg 1⁴). Kui mitteresident seda kohustust ei täida, on muudatuse jõustudes maksuhalduril õigus kohustuse täitmist nõuda ka kasutajaettevõtjalt.

Eelnõu § 1 punktiga 15 tunnistatakse kehtetuks TuMS § 50 lõike 1¹ punktid 1 ja 2. Muudatuse eesmärk on ühtlustada äriühingu välismaalt saadud dividendi ning residendist äriühingu välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi topeltmaksustamise vältimise tingimused sõltumata sellest, kust dividend on pärit või kus asub püsiv tegevuskoht. Muudatus on vajalik, lähtudes kõnealuse sätte eesmärgist – vältida topeltmaksustamist. Topeltmaksustamist vältides ei tohiks tekkida topeltmittemaksustamist ehk olukorda, kus maksuvabastust antakse hoolimata sellest, et saadud dividendilt või püsivale tegevuskohale omistatud kasumilt ei ole välisriigis tulumaksu tasutud. Ka direktiivi 2017/952 eesmärk on vältida topeltmittemaksustamist ning tagada äriühingute kasumi maksustamine vähemalt ühes riigis.

Kehtiva TuMS § 50 lõike 1¹ kohaselt sõltuvad jaotatava kasumi tulumaksuvabastuse tingimused asjaolust, kas jaotatava kasumi aluseks olev dividend on saadud Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi, samuti Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult või muu välisriigi residendist äriühingult. Ka püsivale tegevuskohale omistatud kasumi maksuvabastuse tingimused sõltuvad sellest, kas püsiv tegevuskoht asub Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigis või Šveitsi Konföderatsioonis või muus välisriigis. Erinevalt muust välisriigist ei ole Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi ja Šveitsi Konföderatsiooni puhul tulumaksuvabastuse saamiseks nõuet, et dividendilt oleks tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa või püsivale tegevuskohale omistatud kasum oleks tulumaksuga maksustatud.

Kuna asjaolu, et äriühing on Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni resident ei taga, et dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud, laiendatakse see nõue ka Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult saadud dividendile. Sarnaselt laiendatakse nõuet, et püsivale tegevuskohale omistatud kasum peab olema maksustatud. Muudatus tagab, et vabastust rakendatakse ainult sellisele kasumile, mis on eelnevalt maksustatud ning et maksustamata kasumi puhul tulumaksuvabastust ei saa.

Eelnõu § 1 punktiga 17 muudetakse TuMS § 50 lõike 1¹ punkti 3 eesmärgiga laiendada Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi ja Šveitsi Konföderatsiooni residendilt saadud dividendile jaotatava kasumi tulumaksuvabastuse saamise tingimust, et jaotatava kasumi aluseks olevalt dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud. Muudatus on vajalik, lähtudes direktiivi 2017/952 eesmärgist vältida topeltmittemaksustamist ning tagada äriühingute kasumi maksustamist vähemalt ühes riigis. Muudatuse tulemusena rakendatakse vabastust ainult eelnevalt maksustatud kasumile ning on välistatud olukord, kus maksuvabastust rakendatakse hoolimata sellest, et jaotatava kasumi aluseks olev kasum ei ole eelnevalt maksustatud.

Eelnõu § 1 punktiga 17 muudetakse TuMS § 50 lõike 1¹ punkti 4 seoses lahkumisel makstava

tulumaksu reeglite muudatusega. Eelnõu kohaselt ei maksta tulumaksu Eesti residentidest äriühingust selle välisriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta vara väljaviimisel mitte vara väljaviimise hetkel, vaid lükatakse tulumaksukohustus edasi residentidest äriühingu kasumi jaotamise hetkele. Vastavalt § 54⁴ lõikele 7 tuleb vara väljaviimise hetkel deklareerida summa, mis võrdub väljaviidava vara turuväärtuse ja bilansilise maksumuse vahega vara Eestist väljaviimise hetkel. Vastavalt § 54⁴ lõikele 8 kui püsivasse tegevuskohta välja viidud vara tuuakse maksustamisperioodi jooksul Eestisse tagasi, deklareerib residentidest äriühing püsiva tegevuskoha riigis kindlaks määratud vara väärtuse. Kui kindlaksmääratud väärtus ei kajasta turuväärtust, deklareeritakse turuväärtust. Deklaratsioonis peetakse püsivasse tegevuskohta välja viidud ja sealt tagasi toodud vara arvestust, mis näitab, milliselt summalt on residentidest äriühingul kohustus tasuda tulumaksu lahkumisel. Tulumaksu tasumise kohustus tekib aga alles siis, kui residentidest äriühing jaotab kasumit püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel. Sel juhul ei rakendu TuMS § 50 lõike 1¹ punktis 4 sätestatud jaotatud kasumi tulumaksuvabastus § 54⁴ lõike 7 alusel deklareeritud summa ulatuses, millest on maha arvatud § 54⁴ lõike 8 alusel deklareeritud summa.

Näide

Eesti residentidest äriühingul on püsiv tegevuskoht Soomes. Aastal 1 viib äriühing püsivasse tegevuskohta vara, mille turuväärtus on 1000 ja bilansiline maksumus 500. Seega maksustatav summa on $1000 - 500 = 500$. Vara väljaviimise hetkel tuleb 500 deklareerida, kuid sellelt ei pea kohe tulumaksu tasuma. Aastal 2 viib äriühing püsivasse tegevuskohta vara, mille turuväärtus on 3000 ja bilansiline maksumus 2000. Seega maksustatav summa on $3000 - 2000 = 1000$. Vara väljaviimise hetkel tuleb 1000 deklareerida, kuid sellelt ei pea kohe tulumaksu tasuma. Kokku on äriühingul kohustus tasuda tulumaksu 1500-lt, kui äriühing jaotab kasumit püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel. Aastal 3 tuuakse tagasi aastal 1 püsivasse tegevuskohta välja viidud vara. Soomes kindlaks määratud vara väärtus ja vara turuväärtus on 500. Seega deklareerib residentidest äriühing 500. Lahkumisel makstava tulumaksu kohustuse jääk on $1500 - 500 = 1000$. Püsivale tegevuskohale omistatud kasum on 10 000. Äriühingu kasum on 20 000. Äriühing jaotab 10 000 kasumit püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel, kuid maksuvabalt saab jaotada $10\,000 - 1000 = 9000$. 1000-lt tuleb tasuda tulumaksu. Seejärel on lahkumisel makstava tulumaksu kohustuse jääk 0.

Eelnõu § 1 punktiga 18 muudetakse TuMS § 50 lõiget 1³. Tegemist on tehnilise muudatusega, mis on seotud § 50 lõike 1¹ punkti 1 kehtetuks tunnistamisega, mistõttu jäetakse välja § 50 lõikest 1³ viide § 50 lõike 1¹ punktile 1.

Eelnõu § 1 punktiga 19 muudetakse TuMS § 50 lõiget 1⁵. Tegemist on tehnilise muudatusega, mis on seotud § 50 lõike 1¹ punkti 1 kehtetuks tunnistamisega, mistõttu jäetakse välja § 50 lõikest 1⁵ viide § 50 lõike 1¹ punktile 1.

Eelnõu § 1 punktiga 20 täiendatakse TuMS § 53 lõiget 1 viitega uuele TuMS §-le 54⁷, et laiendada selle kohaldamisala hübriidset ebakõla põhjustanud summale, kuna hübriidset ebakõla põhjustanud summalt peavad tulumaksu tasuma ka püsivad tegevuskohad.

Eelnõu § 1 punktiga 21 tunnistatakse kehtetuks TuMS § 53 lõike 4¹ punkt 1 eesmärgiga ühtlustada välismaalt saadud dividendi topeltmaksustamise vältimise tingimusi sõltumata dividendi päritolust. Muudatus on vajalik, lähtudes direktiivi 2017/952 eesmärgist vältida topeltmittemaksustamist ning tagada äriühingute kasumi maksustamine vähemalt ühes riigis.

Kehtiva seaduse kohaselt sõltuvad püsivast tegevuskohast väljaviidava kasumi tulumaksuvabastuse tingimused asjaolust, kas väljaviidava kasumi aluseks olev dividend on saadud Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi, samuti Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult või muu välisriigi residendist äriühingult. Erinevalt muudest välisriikidest ei ole Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi ja Šveitsi Konföderatsiooni puhul tulumaksuvabastuse saamiseks nõuet, et dividendilt oleks tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa või püsivale tegevuskohale omistatud kasum oleks tulumaksuga maksustatud.

Kuna asjaolu, et äriühing on Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni resident ei taga, et dividendilt on tulumaks kinni peetud või selle aluseks olev kasumiosa on tulumaksuga maksustatud, laiendatakse see nõue ka Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigi või Šveitsi Konföderatsiooni residendist ja tulumaksukohustuslasest äriühingult saadud dividendile. Muudatus tagab, et vabastust rakendatakse ainult eelnevalt maksustatud dividendile ning et maksustamata dividendi puhul tulumaksuvabastust ei saa.

Eelnõu § 1 punktiga 22 muudetakse TuMS § 53 lõike 4¹ punkti 2 eesmärgiga ühtlustada välismaalt saadud dividendi topeltmaksustamise vältimise tingimusi sõltumata dividendi päritolust. Muudatus on vajalik lähtudes direktiivi 2017/952 eesmärgist vältida topeltmittemaksustamist ning tagada äriühingute kasumi maksustamine vähemalt ühes riigis. Kuna eelnõu kohaselt ei tehta enam vahet, kas dividend on pärit Euroopa Majanduspiirkonna lepinguriigist, Šveitsi Konföderatsioonist või muust välisriigist, muudetakse § 53 lõike 4¹ punkti 2 sõnastust, et see hõlmaks mistahes välisriigist saadud dividendi.

Eelnõu § 1 punktiga 23 muudetakse TuMS § 53 lõiget 4¹⁰ eesmärgiga laiendada tulumaksuvabastust püsivast tegevuskohast väljaviidud kasumile olukorras, kus kasum viiakse välja § 53 lõike 4¹³ alusel kindlaksmääratud ja maksustatud summa arvel. Muudatus on vajalik, et vältida topeltmaksustamist olukorras, kus püsivast tegevuskohast välja viidud vara maksustatakse väljaviimisel TuMS § 53 lõike 4¹³ alusel ning kajastatakse sama summa raamatupidamisarvestuses kasumina, mille jaotamisel toimuks jälle maksustamine.

Eelnõu § 1 punktiga 24 täiendatakse TuMS § 53 lõikega 9, mille kohaselt maksab mitteresident püsiva tegevuskoha kaudu § 54⁷ alusel tulumaksu summalt, mis on põhjutanud hübriidse ebakõla.

Eelnõu § 1 punktiga 25 lisatakse TuMS § 54 lõikesse 3 viide §-le 54⁹, et täpsustada, et ka §-s 54⁹ nimetatud maksudeklaratsiooni ja selle lisade vormid ning nende täitmise korra kehtestab valdkonna eest vastutav minister määrusega.

Eelnõu § 1 punktiga 26 täiendatakse § 54 lõike 5 esimest lauset viitega § 54⁷ lõikele 9, mis sätestab § 54 lõikest 5 tuleneva krediidimeetodi rakendamise piirangu. Enne § 54 lõike 5 rakendamist tuleb eelnõu kohaselt kontrollida, kas § 54⁷ lõikes 9 sätestatud piirang kohaldub. Lisaks asendatakse muudatusega sõnastus „§ 50 lõikes 1 või 2 nimetamata tulu“ sõnastusega „muud tulu“. Tegemist on tehnilise muudatusega, mis on tehtud eesmärgiga vältida liigset viitamist § 50 lõigetele 1 ja 2.

Eelnõu § 1 punktiga 27 täiendatakse TuMS-i uue peatükiga 10², millega võetakse üle direktiivist 2017/952 tulenevad hübriidsete ebakõlade vastased meetmed. Uus peatükk 10² sisaldab nelja uut paragrahvi:

- § 54⁶. Peatükis kasutatavad mõisted;

- § 54⁷. Tulumaks hübriidset ebakõla põhjustavalt summalt;
- § 54⁸. Hübriidüksuse tulumaksukohustus;
- § 54⁹. Tulumaksu deklareerimine ja tasumine.

Paragrahv 54⁶ sätestab peatükis 10² kasutatavad terminid. Lõikes 1 on defineeritud ebakõla kui olukord, kus:

- sama väljamakse, kulu või kahjum (edaspidi *kulu*) lubatakse maksukohustuse arvestamisel kuluna arvesse võtta rohkem kui ühes jurisdiktsioonis (edaspidi *topeltmahaarvamine*);
- sama väljamakse või arvestuslik makse (edaspidi *makse*) lubatakse maksukohustuse arvestamisel kuluna arvesse võtta jurisdiktsioonis, kus see makse käsitatakse tehtuna, kuid seda ei lisata maksustatava kasumi arvestamisel tulude hulka jurisdiktsioonis, kus makse loetakse saaduks (edaspidi *mahaarvamine ilma tuluna arvessevõtmiseta*).

Topeltmahaarvamine võib leida aset, kui maksumaksja teeb makset välismaal asuva püsiva tegevuskoha või hübriidüksuse kaudu. Siinkohal võib näitena välja tuua olukorra, kus riigi A residentist juriidiline isik võtab laenu riigis B asuvalt pangalt riigis B asuva püsiva tegevuskoha kaudu ning maksab pangale intressi, mida lubatakse maha arvata nii riigis A kui ka riigis B. Samas maksustatakse püsivale tegevuskohale omistatud kasumit üksnes riigis B, kuna riigis A kohaldatakse vabastust püsivale tegevuskohale omistatud ja püsiva tegevuskoha riigis maksustatud kasumile.

Mahaarvamine ilma tuluna arvessevõtmiseta leiab aset näiteks juhul, kui riigi A residentist juriidiline isik maksab intressi riigi B hübriidüksusele, mida riik B käsitab läbipaistvana, kuid riik C, kelles residentist on hübriidüksuse osanik, käsitab hübriidüksust maksumaksjana. Riigis A lubatakse intressi maha arvata, riik B ei maksusta intressi, kuna vaatab hübriidüksusest läbi ning riik C ei maksusta intressi, kuna käsitab hübriidüksust maksumaksjana ja eeldab, et intress oli seal juba maksustatud.

Lõikes 2 on defineeritud hübriidne ebakõla kui ebakõla, mis on tekkinud:

- (1) residentist äriühingu ja tema sidusettevõtja vahel;
- (2) juriidilise isiku ja tema püsiva tegevuskoha vahel;
- (3) mitteresidentist juriidilise isiku kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel, millest üks asub Eestis;
- (4) hübriidüksusele või hübriidüksuse poolt tehtud makse tulemusena või
- (5) maksuskeemi tulemusena.

Lõikes 3 täpsustatakse, et hübriidse ebakõlana käsitatakse ka olukorda, mis tekib juhul, kui finantsinstrumendi alusel tehtud makse tekitab mahaarvamise ilma tuluna arvessevõtmiseta seetõttu, et asjaomased jurisdiktsioonid on finantsinstrumendi või selle alusel tehtud makset erinevalt liigitanud ja seda makset ei võeta makse saaja jurisdiktsioonis mõistliku aja jooksul kasumi arvestamisel tuluna arvesse. Siinkohal võib näitena tuua olukorra, kus riigi A residentist juriidiline isik maksab intressi riigi B residentist juriidilisele isikule. Riik A lubab makstud intressi maksustatavast tulust maha arvata. Samas riik B käsitab intressi dividendina ja rakendab sellele vabastust.

Siinkohal on oluline, et finantsinstrumendi alusel tehtud makse puhul tekib hübriidne ebakõla üksnes juhul, kui see on tingitud asjaolust, et riigid kvalifitseerivad makset erinevalt (nt üks riik intressina ja teine dividendina). Kui ebakõla tekib maksumaksja staatuse tõttu, siis tegemist ei ole hübriidse ebakõlaga selle sätte mõistes. Näiteks, kui maksja riigis mahaarvatavat intressi makstakse ühingule, mis on tulumaksust vabastatud selle riigi seaduse kohaselt, ei ole tegemist

finantsinstrumendi alusel tekkinud hübriidse ebakõlaga. Samas kui ebakõla oleks tekkinud finantsinstrumendi tingimuste tõttu, kui maksja ei oleks tulumaksust vabastatud, siis on tegemist hübriidse ebakõlaga ka juhul, kui maksumaksja on tulumaksust vabastatud.

Samuti ei ole tegemist hübriidse ebakõlaga, kui intress on makstud äriühingule, mis on sellise riigi resident, mis rakendab territoriaalset režiimi, st ei maksusta välismaalt saadud tulusid. Hübriidse ebakõlana kõnealuse sätte kontekstis ei käsitata ka ebakõla, mis tuleneb sellest, kuidas finantsinstrumenti hoitakse. Näiteks, kui nii saaja kui maksja riik käsitavad intressi intressina, kuid saaja hoiab intressi maksuvabal kogumis- või investeerimiskontol, ei ole tegemist hübriidse ebakõlaga.

Lõike 3 kohaselt ei teki hübriidset ebakõla, kui turutingimustel toimuva hübriidülekande alusel teeb makse kaupleja ning maksja jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt käsitab kaupleja kõiki finantsinstrumentidega kauplemisest saadud tulusid oma maksustatava kasumi osana.

Lõikes 4 täpsustatakse, mis tingimustel loetakse finantsinstrumendi alusel tehtud makset mõistliku aja jooksul tulu hulka lisatuna. Esiteks juhul, kui makse võetakse makse saaja jurisdiktsioonis arvesse maksustamisperioodil, mis algab 12 kuu jooksul pärast maksja maksustamisperioodi lõppu. Teisalt juhul, kui saab põhjendatult eeldada, et makse võetakse makse saaja jurisdiktsioonis arvesse tulevasel maksustamisperioodil ning et maksetingimused on sellised, millistes sõltumatud ettevõtjad omavahel eeldatavasti kokku lepivad. Piisab sellest, kui üks nimetatud tingimustest on täidetud.

Lõikes 5 on täpsustatud TuMS § 54² lõikes 5 defineeritud sidusettevõtja mõiste ning on välja toodud erisused, mis kohalduvad hübriidsete ebakõlade kontekstis. TuMS § 54² lõike 5 kohaselt on sidusettevõtja:

- 1) üksus, milles residendist äriühingul on otsene või kaudne osalus, mis on vähemalt 25% hääleõigusest või kapitalist või mille kasumist on tal õigus saada vähemalt 25%;
- 2) füüsiline isik või üksus, kellel on maksumaksjas otsene või kaudne osalus, mis on vähemalt 25% hääleõigusest või kapitalist, või kellel on õigus saada vähemalt 25% selle maksumaksja kasumist;
- 3) kõik asjaomased üksused, kui füüsilisel isikul või üksusel on maksumaksjas ja ühes või enamaks üksuses otsene või kaudne osalus, mis on vähemalt 25%.

Hübriidsete ebakõlade kontekstis asendatakse § 54⁶ lõike 1 punkti 1 ja lõike 2 punktide 2–5, § 54⁷ lõike 7 ning § 54⁸ kohaldamisel 25% tingimus 50% tingimusega. Lisaks käsitatakse §-de 54⁷ ja 54⁸ kohaldamisel, et isik, kes tegutseb üksuse hääleõiguse või kapitaliosaluse osas koos teise isikuga, osaleb selle üksuse mis tahes hääleõiguses või kapitalis, mis kuulub teisele isikule. Samuti tähendab §-de 54⁷ ja 54⁸ kohaldamisel sidusettevõtja ka üksust, mis kuulub samasse finantsaruandluse eesmärgil konsolideeritud kontserni nagu maksumaksja, ja ettevõtjat, mille juhtimises omab olulist mõju maksumaksja, või ettevõtjat, mis omab maksumaksja juhtimises olulist mõju.

Lõikes 6 on selgitatud, mis on maksja jurisdiktsioon. Tegemist on jurisdiktsiooniga, kust makse pärineb või kus seda käsitatakse tehtuna, kus kanti kulu või tekkis kahjum. Hübriidüksuse või püsiva tegevuskoha kaudu või arvel tehtud makse puhul on maksja jurisdiktsioon see, kus hübriidüksus või püsiv tegevuskoht on asutatud või asub. Näiteks, kui juriidiline isik maksab intressi välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, siis maksja jurisdiktsioon on püsiva tegevuskoha asukohariik, mitte juriidilise isiku residendiriik.

Lõikes 7 on selgitatud, et peakontori või hübriidüksuse osaniku jurisdiktsioon on jurisdiktsioon, mis lubab lisaks maksja jurisdiktsioonile topeltmahaarvamise puhul kulu arvesse võtta. Näiteks, kui juriidiline isik maksab intressi välisriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu ning intressi lubatakse maha arvata nii juriidilise isiku residendiriigis kui ka püsiva tegevuskoha asukohariigis, siis püsiva tegevuskoha riik on maksja jurisdiktsioon ja juriidilise isiku residendiriik on peakontori või hübriidüksuse osaniku jurisdiktsioon.

Lõikes 8 on defineeritud makse saaja jurisdiktsioon kui jurisdiktsioon, kus makse saadakse või kus seda käsitatakse saaduna mõne muu jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt.

Lõikes 9 on selgitatud, et mahaarvatud kulu on summa, mida lubatakse maksja või peakontori või hübriidüksuse osaniku jurisdiktsioonis maksustatava kasumi arvestamisel kuluna arvesse võtta.

Lõikes 10 defineeritakse arvesse võetud tulu kui summat, mis võetakse makse saaja jurisdiktsioonis maksustava kasumi arvestamisel tuluna arvesse. Finantsinstrumendi alusel tehtud makset ei käsitata arvesse võetud tuluna, kui maksele kohaldatakse maksusoodustust üksnes selle kvalifitseerimise tõttu makse saaja jurisdiktsioonis.

Lõikes 11 on defineeritud maksusoodustuse mõiste. Hübriidsete ebakõlade kontekstis peetakse maksusoodustuseks maksuvabastust, maksumäära vähendamist ja igasugust maksukrediiti või –tagastust, välja arvatud kinnipeetava maksu krediiti. Seega TuMS §-s 50 lõikes 1¹ sätestatud vabastusmeetod kvalifitseerub maksusoodustuseks. Samas TuMS § 54 lõikes 5 sätestatud maksu krediit ehk välismaal tasutud tulumaksu Eestis tasutavast tulumaksust mahaarvamine ei ole maksusoodustus.

Lõikes 12 on selgitatud mõiste kahekordselt arvesse võetav tulu. Tegemist on tuluga, mis võetakse maksustamisel arvesse rohkem kui ühes jurisdiktsioonis, kus ebakõla on tekkinud. Antud mõiste on oluline topeltmahaarvamiste kontekstis. Nimelt tekib hübriidne ebakõla üksnes juhul, kui kulu lubatakse maha arvata mitmes jurisdiktsioonis, aga tulu maksustatakse ainult ühes jurisdiktsioonis. Kui tulu maksustatakse samuti mitmes jurisdiktsioonis ehk tegemist on kahekordselt arvesse võetava tuluga, siis hübriidset ebakõla ei teki. Siinkohal on oluline, et dividendi käsitatakse kahekordselt arvesse võetud tuluna ka juhul, kui see on tulumaksust vabastatud topeltmaksustamise vältimise eesmärgil. Ka välismaise kontrollitava äriühingu kasumit käsitatakse kahekordselt arvesse võetud tuluna, kui maksumaksjad tõendavad, et seda maksustatakse tulumaksuga mõlemas riigis.

Lõikes 13 on defineeritud hübriidüksus kui üksus, mida ühes jurisdiktsioonis käsitatakse maksustatava üksusena, kuid mille tulu käsitatakse teises jurisdiktsioonis teise isiku tuluna, näiteks üksust käsitatakse läbipaistvana. Siinkohal võib näitena tuua usaldusfondi olukorras, kus Eesti ei käsita usaldusfondi maksumaksjana ja maksustab usaldusfondi tulu selle osanike tasandil, samas kui mõne osaniku residendiriik käsitab usaldusfondi maksumaksjana ja eeldab, et usaldusfondi tulu on juba maksustatud, mistõttu ei maksusta seda osaniku tasandil.

Lisaks on hübriidüksusega tegemist juhul, kui mõnes riigis kasutatakse maksukonsolideerimist. Näiteks kui riigis A on äriühingud 1 ja 2 ning riik A käsitab neid ühe maksumaksjana, samas riigi B jaoks on tegemist kahe erineva maksumaksjaga.

Ka püsiva tegevuskoha peakontorit käsitatakse hübriidüksusena (hübriidmaksjana), kui ta teeb makset, mida saab maha arvata nii peakontori residendiriigis kui ka püsiva tegevuskoha residendiriigis.

Lõikes 14 on selgitatud finantsinstrumendi mõiste. Tegemist on igasuguse hübriidülekande käigus üleantud väärtpaberiga, millelt teenitud tulu või kasu maksustatakse kas maksja või makse saaja jurisdiktsioonis kui võõr- või omakapitalilt või tuletisinstrumentidelt saadud tulu või kasu.

Lõikes 15 defineeritakse kauplejat kui isikut või üksust, kes ostab ja müüb regulaarselt finantsinstrumente oma arvel ettevõtluse käigus.

Lõikes 16 selgitatakse hübriidülekande mõistet. Hübriidülekanne on igasugune tehing finantsinstrumendi üleandmiseks, kui selle üleandmise tulemusena käsitatakse finantsinstrumendilt saadud tulu maksustamise eesmärgil samaaegselt rohkem kui ühe tehingupoole tuluna. Siinkohal võib näitena tuua ostu- ja tagasimüügitehingud (edaspidi *repo-tehingud*) ning väärtpaberite laenamise tehingud.

Lõikes 17 on selgitatud, et turutingimustel toimuv hübriidülekanne on igasugune hübriidülekanne, mille kaupleja teeb tavapärase tegevuse käigus ja mitte maksuskeemi osana.

Lõikes 18 selgitatakse tunnustamata püsiva tegevuskoha mõistet. Tegemist on püsiva tegevuskohaga, mille olemasolu tunnistab peakontori jurisdiktsioon, kuid mida ei käsita püsiva tegevuskohana teine jurisdiktsioon. Näiteks kui Eesti residendist äriühing arvab, et tal on teises riigis püsiv tegevuskoht, omistab sellele püsivale tegevuskohale kasumit ja ei maksa püsivale tegevuskohale omistatud kasumilt Eestis tulumaksu, samas püsiva tegevuskoha asukohariigi õigusaktide kohaselt ei ole püsivat tegevuskohta tekkinud ja seal ei maksustata sellele püsivale tegevuskohale omistatud kasumit.

Lõige 19 defineerib maksuskeemi kui tehingute ahelat, mis:

- 1) sisaldab hübriidset ebakõla, mis on maksuskeemi eelduseks, või
- 2) on kujundatud viisil, et tekiks hübriidne ebakõla.

Nimetatud tingimustele vastavat tehingute ahelat ei käsitata maksuskeemina, kui on mõistlik eeldada, et tehingute osalised ei pidanud ebakõlast teadlikud olema ning ei saanud osa hübriidset ebakõlast tulenevast maksusoodustusest.

Paragrahviga 54⁷ võetakse üle direktiivi 2016/1164 artiklitest 9 ja 9b tulenevad reeglid hübriidset ebakõla põhjustanud summade maksustamiseks (lisatud direktiiviga 2017/952).

Lõikes 1 käsitatakse olukorda, kus hübriidse ebakõla tulemuseks on topeltmahaarvamine ja residendist äriühing või mitteresidendist juriidiline isik Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu on hübriidüksuse osanik või välismaal asuva püsiva tegevuskoha peakontor. Seda reguleerib direktiivi 2016/1164 artikli 9 lõige 1 punkt a, mis sätestab hübriidse ebakõla neutraliseerimiseks esmase reegli, mille kohaselt ei lubata topeltmahaarvamise puhul teha mahaarvamist liikmesriigis, mis on peakontori või hübriidüksuse osaniku jurisdiktsiooniks. Arvestades Eesti tulumaksusüsteemi eripära (kasumi maksustamine selle jaotamisel), ei saa Eestis kehtestada sellist mahaarvamise piirangut. Selle asemel tuleb hakata maksustama sarnaselt teiste ettevõtlusega mitteseotud kuludega hübriidset ebakõla põhjustanud summat. Seega kui peakontor või hübriidüksuse osanik on Eesti residendist äriühing või mitteresidendist juriidiline

isik Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu, tasub ta esmase reegli kohaselt tulumaksu summalt, mida lubatakse maha arvata maksja jurisdiktsioonis (TuMS § 54⁷ lg 1).

Näide

Eesti äriühingul on püsiv tegevuskoht riigis X. Püsiv tegevuskoht võtab pangalaenu. Intressi saab maha arvata nii Eestis kui riigis X. Tegemist on topeltmahaarvamise ja ning Eesti peakontori peab tasuma intressilt tulumaksu TuMS § 54⁷ lõike 1 alusel.

Lõikest 2 tuleneb teisene reegel, mida reguleerib direktiivi 2016/1164 artikli 9 lõike 1 punkt b. Kui mahaarvamist lubatakse teha peakontori või hübriidüksuse osaniku jurisdiktsioonis, ei lubata seda teha liikmesriigis, mis on maksja jurisdiktsiooniks. Eesti süsteemi eripärast lähtuvalt on teisene reegel üle võetud TuMS § 54⁷ lõikesse 2 nii, et kui mahaarvamist lubatakse teha investori jurisdiktsioonis, tasub residendist maksja tulumaksu summalt, mida lubatakse maha arvata investori jurisdiktsioonis. Teisene reegel rakendub vaid juhul, kui esmane reegel jäi rakendamata.

Näide

Riigi X residendist äriühingul on Eestis püsiv tegevuskoht. Püsiv tegevuskoht võtab pangalaenu ja tasub intressi, mida saab maha arvata, nii Eestis kui riigis X. Tegemist on topeltmahaarvamise ja ning riigil X on esmane õigus intressi mahaarvamisest keelduda. Kuid kui riik X ei tee seda, peab mitteresident Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu tasuma intressilt tulumaksu.

Lõikes 3 täpsustatakse, et lõikeid 1 ja 2 ei kohaldata, kui lisaks kulule võetakse mõlemas jurisdiktsioonis arvesse ka tulu. See tähendab, et lõikeid 1 ja 2 ei kohaldata, kui mahaarvamist tehakse kahes jurisdiktsioonis tulult, mis on maksustatav samuti kahes jurisdiktsioonis. Sel juhul ei tekita topeltmahaarvamine topeltmittemaksustamist ning seetõttu ei ole vajadust rakendada lõikeid 1 ja 2, mille eesmärk on vältida topeltmittemaksustamist. Siinkohal on oluline märkida, et tulu, mida vabastatakse tulumaksust topeltmaksustamise vältimise eesmärgil (nt dividend, püsivale tegevuskohale omistatud kasum), käsitatakse kahekordselt arvesse võetud tuluna hoolimata maksuvabastusest.

Kui kahekordselt arvesse võetav tulu tekib kulu tegemise maksustamisperioodile järgnevatel maksustamisperioodidel, on residendist äriühingul või mitteresidendist juriidilisel isikul Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu õigus teha tulumaksu ümberarvutus eelnevatel maksustamisperioodidel lõigete 1 ja 2 alusel tasutud tulumaksu kohta ning nõuda enammakstud tulumaksu tagastamist. Ümberarvutused tehakse §-s 54⁸ nimetatud deklaratsioonis. Enammakstud tulumaks tagastatakse maksukorralduse seaduses sätestatud korras.

Näide

Eesti äriühingul on püsiv tegevuskoht riigis X. Püsiv tegevuskoht võtab pangalaenu. Intressi saab maha arvata nii Eestis kui riigis X. Püsival tegevuskohal ei ole tulu. Antud juhul on Eesti äriühing nn hübriidmaksja, kuna intressi saab maha arvata nii maksja jurisdiktsioonis (püsiva tegevuskoha jurisdiktsioonis) kui ka peakontori jurisdiktsioonis ehk Eestis. Kuigi püsivale tegevuskohale omistatud kasum on maksustatav nii Eestis kui riigis X, antud intressimakse puhul ei ole tegemist kahekordselt arvesse võetud tuluga, kuna püsival tegevuskohal ei ole tulu, millest saaks intressi maha arvata. Eestis saab intressi maha arvata Eesti äriühingu tulust, mille

allikas ei ole riik X. Riigis X asuval püsival tegevuskohal tekib intressi makse tõttu kahjum, mida saab tulevikus püsivale tegevuskohale omistatud tulult maha arvata. Seega antud juhul ei ole tegemist kahekordselt arvesse võetud tuluga, kuid on tegemist topeltmahaarvamise ja ning Eesti äriühing peab tasuma intressilt tulumaksu. Samas kui järgmisel aastal teenib püsiv tegevuskoht tulu ning arvab intressi sellelt tulult maha, siis tegemist on kahekordselt arvesse võetava tuluga ning Eesti äriühingul on õigus teha ümberarvutust intressilt tasutud tulumaksu osas ning nõuda enamakstud tulumaksu tagasi.

Lõikes 4 käsitatakse olukorda, kus hübriidse ebakõla tulemuseks on mahaarvamine ilma tuluna arvessevõtmiseta ja väljamakse tegija on residendist äriühing või mitteresidendist juriidiline isik Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel. Seda reguleerib direktiivi 2016/1164 artikli 9 lõike 2 punkt a, mis sätestab hübriidse ebakõla neutraliseerimiseks esmase reegli, mille kohaselt ei lubata teha mahaarvamist liikmesriigis, mis on maksja jurisdiktsiooniks, kui hübriidse ebakõla tulemuseks on mahaarvamine ilma tuluna arvesse võtmiseta. Arvestades Eesti tulumaksusüsteemi eripära (kasumi maksustamine selle jaotamisel), ei saa Eestis kehtestada sellist mahaarvamise piirangut. Selle asemel tuleb hakata maksustama sarnaselt teiste ettevõtlusega mitteseotud kuludega hübriidset ebakõla põhjustanud summat. Seega kui maksja on Eesti residendist äriühing või mitteresidendist juriidiline isik Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel, tasub ta tulumaksu summalt, mida ei võeta tuluna arvesse saaja jurisdiktsioonis (TuMS § 54⁷ lg 4).

Näide

Eesti residendist äriühingul on emaühing riigis X, mis ei ole EL liikmesriik. Eesti residendist äriühing maksab emaühingule intressi, mida käsitatakse riigis X dividendina ja vabastatakse tulumaksust topeltmaksustamise vältimise eesmärgil. Eestis on intress mahaarvatav. Et vältida mahaarvamist ilma tuluna arvesse võtmiseta, peab Eesti residendist äriühing tasuma tulumaksu kõnealuselt intressilt. Siinkohal on oluline märkida, et vastavalt direktiivi põhjenduspunktile 30, kui mõne muu direktiivi sätete, näiteks nõukogu direktiivi 2011/96/EL (edaspidi *ema-tütariühingu direktiiv*) sätete kohaldamisega kaasneb maksustamisega seotud ebakõla neutraliseerimine, siis ei peaks käesolevas direktiivis sätestatud hübriidseid ebakõlasid käsitlevate normide kohaldamist ette nägema. Seega rakendub paralleelselt kõnealuse sättega ka ema-tütariühingu direktiivi artikli 4 lõike 1 punkt a, mille kohaselt ei luba makse saaja riik rakendada vabastusmeetodit, kui makse on maksja riigis mahaarvatav. Seega kui antud näite puhul oleks makse saaja riik EL liikmesriik, mis rakendab ema-tütariühingu direktiivi ning ei luba saajal vabastusmeetodit rakendada, ei pea Eesti intressi maksustama, kuna hübriidset ebakõla neutraliseerib makse saaja riik.

Lõikest 5 tuleneb teisene reegel, mida reguleerib direktiivi 2016/1164 artikli 9 lõike 2 punkt b, mille kohaselt kui maksja jurisdiktsioonis lubatakse teha mahaarvamist, siis makse summa, mis põhjustaks muidu ebakõla, lisatakse tulu hulka liikmesriigis, mis on makse saaja jurisdiktsiooniks. Seega vastavalt TuMS § 54⁷ lõikele 5 kui mahaarvamist tehakse maksja jurisdiktsioonis, ei rakenda Eesti residendist saaja § 50 lõikes 1¹ ja § 53 lõikes 4¹ sätestatud maksuvabastust summale, mis põhjustaks ebakõla. Siinkohal on oluline märkida, et vastavalt direktiivi põhjenduspunktile 30, kui mõne muu direktiivi sätete, näiteks nõukogu direktiivi 2011/96/EL (edaspidi *ema-tütariühingu direktiiv*) sätete kohaldamisega kaasneb maksustamisega seotud ebakõla neutraliseerimine, siis ei peaks käesolevas direktiivis sätestatud hübriidseid ebakõlasid käsitlevate normide kohaldamist ette nägema. Seega rakendub paralleelselt kõnealuse sättega ka ema-tütariühingu direktiivi artikli 4 lõike 1 punkt a, mille kohaselt ei luba makse saaja riik rakendada vabastusmeetodit, kui makse on maksja riigis

mahaarvatav. See artikkel on üle võetud TuMS § 50 lõikesse 1³. Seega kui tegemist on finantsinstrumendi alusel tehtud maksega, rakendab Eesti TuMS § 50 lõiget 1³.

Lõikes 6 sätestatakse, mis juhtudel ei kohaldata lõiget 5. Seega võib § 50 lõikes 1¹ ja § 53 lõikes 4¹ sätestatud maksuvabastust rakendada, kui hübriidne ebakõla tekib:

- 1) hübriidüksusele tehtud makse omistamise reeglite erinevusest hübriidüksuse jurisdiktsioonis ja hübriidüksuses osalust omava isiku jurisdiktsioonis;
- 2) püsivat tegevuskohta omavale üksusele tehtud makse omistamise reeglite erinevusest peakontori ja püsiva tegevuskoha jurisdiktsioonis;
- 3) tunnustamata püsivale tegevuskohale tehtud makse tulemusena;
- 4) peakontori ja püsiva tegevuskoha vahelise arvestusliku makse tulemusena seetõttu, et saaja jurisdiktsioon seda makset ei tunnista.

Kui esinevad nimetatud hübriidsed ebakõlad, siis rakendub ainult esmane reegel, st maksja residendiriiik ei luba mahaarvamist. Kui maksja residendiriiik on Eesti, tasub maksja tulumaksu summalt, mida ei võeta arvesse saaja jurisdiktsioonis (TuMS § 54⁷ lõike 3 punkt 1).

Lõikega 7 võetakse üle direktiivi 2016/1164 artikli 9 lõige 3, mille kohaselt ei luba liikmesriik maksumaksjal makset maha arvata, kui selline makse rahastab otseselt või kaudselt mahaarvatavat või mittemaksustatavat kulu, mis tekitab hübriidse ebakõla sidusettevõtjate vahelise tehingu või tehingute ahela kaudu või maksuskeemi osana. Eesti äriühingu tulumaksusüsteemi eripära tõttu tuleb Eesti residendist äriühingul tasuda tulumaksu selliselt makselt, mille arvel rahastatakse otse või kaudselt mahaarvatavat või mittemaksustatavat kulu, mis tekitab hübriidse ebakõla sidusettevõtjate vahelise tehingu või tehingute ahela kaudu või maksuskeemi osana. Erinevalt direktiivist käsitatakse tulumaksuseaduses nii mahaarvatavat kui mittemaksustatavat kulu, lähtudes sellest, et riikides, kus on Eesti äriühingu tulumaksusüsteemiga sarnane süsteem, maksustatakse kulu, mida traditsioonilise äriühingu tulumaksusüsteemi puhul ei lubata maha arvata. Kõnealust reeglit kohaldatakse ainult juhul, kui makse on tehtud riiki, mis ei rakenda hübriidsete ebakõlade mõju neutraliseerimise reegleid (BEPS tegevussuunis 2).

Kui üks tehingu või tehingute ahelaga seotud jurisdiktsioonidest on selle hübriidse ebakõlaga seotud summa juba maksustanud, siis TuMS § 54⁷ lõike 7 esimeses lauses sätestatud reeglit ei kohaldata.

Kõnealust sätet kohaldatakse kõikidele maksetele (nt intress, litsentsitasu, teenustasu, rent jms), millega rahastatakse otseselt või kaudselt mahaarvatavat või mittemaksustatavat kulu, mis tekitab hübriidse ebakõla nii sidusettevõtjate vahelise tehingu või tehingute ahela kaudu kui ka maksuskeemi osana. Imporditud hübriidse ebakõla reegel koosneb kolmest põhielemendist:

- 1) mahaarvatav või mittemaksustatav makse, mida teeb maksumaksja, kelle suhtes kohaldatakse hübriidsete ebakõlade neutraliseerimise reegleid ning mida võetakse tuluna arvesse saaja residendiriiigis (edaspidi *imporditud ebakõla põhjustanud makse*);
- 2) mahaarvatav makse, mida teeb isik, kelle suhtes ei kohaldata hübriidsete ebakõlade neutraliseerimise reegleid ning mis otseselt põhjustab hübriidset ebakõla (edaspidi *otsene hübriidmahaarvamine*);
- 3) seos imporditud ebakõla põhjustanud makse ja otsese hübriidmahaarvamise vahel, mis näitab, mis ulatuses imporditud ebakõla põhjustanud makse rahastab otseselt hübriidmahaarvamist.

Imporditud ebakõla põhjustanud makse on väga lai mõiste, mis hõlmab iga väärtuse üleandmist

ühelt isikult teisele, kuid ei hõlma makseid, mida käsitatakse tehtuna ainult maksustamise eesmärgil ning millega ei kaasne osapoolte majanduslike õiguste muutmist. Imporditud ebakõla põhjustanud maksena käsitatakse näiteks intressi, litsentsitasu, teenustasu, renti jms. Samas makset, mida tehakse isikule, kes ei ole maksumaksja üheski riigis, ei käsitata imporditud ebakõla põhjustanud maksena.

Hübriidmahaarvamisi võib jaotada otsesteks ja kaudseteks. Kui makse põhjustab hübriidset ebakõla, siis tegemist on otsese hübriidmahaarvamisega. Hübriidmahaarvamisest, mis on üle antud teistele kontserni liikmetele või mis tekivad maksustavate maksete tegemise tagajärjel kontserni liikmetele, kellel on ülejäävad hübriidmahaarvamisest, on kaudsed hübriidmahaarvamisest. Samas ei teki hübriidmahaarvamisi kahekordselt arvesse võetud tulu puhul.

Imporditud ebakõla põhjustanud makse ja hübriidmahaarvamise vahel peab olema seos või tehingute ja maksete ahel, mis ühendab ühe isiku imporditud ebakõla põhjustanud makset ja teise isiku hübriidmahaarvamist. Sellist seost on lihtne tuvastada otseste hübriidmahaarvamiste puhul. Samas kaudsete hübriidmahaarvamiste puhul on keerulisem tuvastada seost, kuna peab jälgima tehingute ja maksete ahelaid.

Alustuseks tuleb tuvastada makset, mis põhjustab hübriidset ebakõla ehk hübriidmahaarvamist ning seejärel tuvastada, mis ulatuses mahaarvatav või mittemaksustatav kulu ehk imporditud ebakõla põhjustanud makse rahastab hübriidset ebakõla. Et määratleda, mis ulatuses kasutatakse makset hübriidse ebakõla rahastamiseks, lähtutakse kolmest reeglist:

- 1) struktureeritud imporditud ebakõla – määratletakse, kas otsene hübriidmahaarvamine on maksuskeemi osa ning kui on, siis mis ulatuses maksuskeemi osana tehtud makse rahastab otseselt või kaudselt hübriidset ebakõla, mis on sama maksuskeemi osa;
- 2) otsene imporditud ebakõla – kui struktureeritud imporditud ebakõla reegel ei neutraliseeri ebakõla täies ulatuses, vaadetakse, kas imporditud ebakõla põhjustanud makse, mida tegi maksumaksja, kes on sama kontserni liige, rahastab otseselt hübriidmahaarvamist;
- 3) kaudne imporditud ebakõla – tuvastatakse, mis ulatuses imporditud ebakõla põhjustanud makse rahastab teiste kontserni liikmete ülejäävaid hübriidmahaarvamisi.

Iga reegli puhul lähtutakse erinevast lähenemisest, et määratleda seost imporditud ebakõla põhjustanud makse ja otsese hübriidmahaarvamise vahel. Struktureeritud imporditud ebakõla puhul kasutatakse jälgimislähenemist, mis algab imporditud ebakõla põhjustanud maksest ühes jurisdiktsioonis ja jälgib tehingute ahelat või maksete jada, mis moodustavad maksuskeemi osa, et tuvastada, kas imporditud ebakõla põhjustanud makse rahastab otseselt või kaudselt hübriidmahaarvamist.

Otsese imporditud ebakõla puhul lähtutakse jaotamisreeglist, mille kohaselt tuleb vaadata kontserni liikme saadud imporditud ebakõla põhjustanud maksete summat ning selle kontserni liikme tehtud hübriidmahaarvamiste summat. Sellest lähtuvalt saadakse proportsioon ning käsitatakse, et imporditud ebakõla põhjustanud makse rahastab hübriidmahaarvamisi samas proportsioonis.

Kaudse imporditud ebakõla puhul kasutatakse nii jälgimislähenemist kui ka jaotamisreeglit, et tuvastada, kas ja mis ulatuses ühes kontserni osas tehtud imporditud ebakõla põhjustanud makse rahastab kaudselt teises kontserni osas tehtud hübriidmahaarvamisi.

Lõikes 8 käsitatakse topeltresidentidega seotud hübriidset ebakõla. Kui residendist äriühing on kahe või enama jurisdiktsiooni resident, maksustatakse tulumaksuga kulu, mida ta saab teises jurisdiktsioonis maha arvata sellisest tulust, mis ei ole kahekordselt arvesse võetav tulu. Eelmises lauses nimetatud kulu ei maksustata Eestis juhul, kui teine residendiriik on liikmesriik ning selle liikmesriigiga sõlmitud välislepingu alusel peetakse maksumaksjat Eesti residendiks.

Erinevalt topeltmahaarvamise reeglist, kus saab teha vahet maksja jurisdiktsiooni ja hübriidkõnealuse osaniku või peakontori jurisdiktsiooni vahel, ei saa topeltresidentide puhul teha sellist vahet, kuna ei ole võimalik tuvastada, kus makset tegelikult tehti ning kus tekkis topeltmahaarvamine. Seetõttu peavad mõlemad jurisdiktsioonid keelduma mahaarvamisest, mis tähendab Eesti puhul tehtud makse maksustamist. Siinkohal on oluline märkida, et ajastuse erinevusi ei võeta selle reegli rakendamisel arvesse. Kui Eesti maksustas makset, kuid tulevikus selgub, et tegemist on kahekordselt arvesse võetud tuluga, peab Eesti tasutud tulumaksu tagastama. Ümberarvutused tehakse §-s 54⁹ nimetatud deklaratsioonis. Enammakstud tulumaks tagastatakse maksukorralduse seaduses sätestatud korras.

Mahaarvatav kulu kõnealuse reegli kontekstis hõlmab maksumaksja jooksvaid kulusid nagu teenustasud, rent, litsentsitasud, intress ning teised maksed, mida lubatakse maksustatavast tulust maha arvata samal maksustamisperioodil, mil kulusid on tehtud. Lisaks rakendub kõnealune reegel kõikidele mahaarvamistele, hoolimata sellest, kas makse on tehtud. Seega hõlmab mahaarvatav kulu ka amortisatsiooni.

Et tuvastada, kas kulu on mõlemas residendiriigis mahaarvatav ning kas tulu on kahekordselt arvesse võetav tulu, tuleb vaadata mõlema residendiriigi õigusakte. Kui ühe residendiriigi õigusakti alusel rakendatakse makse või kulu suhtes erireeglit, mille alusel ei lubata seda maha arvata, ei rakendata kõnealust topeltresidentide reeglit sellisele kulule või maksele. Näiteks, kui kulu peetakse ühes residendiriigis ettevõtlike mitteseotud kuludeks ning ei lubata seetõttu maha arvata, siis ei teki topeltmahaarvamist ja ei pea kõnealust reeglit rakendama. Ka juhul, kui kulu ei lubata maha arvata mõne muu hübriidse ebakõla neutraliseerimise reegli alusel, ei rakendata kõnealust topeltresidentide reeglit sellisele maksele.

Mis puudutab kahekordselt arvesse võetavat tulu, siinkohal on oluline märkida, et tulu, millele rakendatakse vabastust või krediiti topeltmaksustamise vältimise eesmärgil, käsitatakse kahekordselt arvesse võetud tuluna hoolimata maksuvabastusest. Ka välismaise kontrollitava äriühingu tulu loetakse kahekordselt arvesse võetavaks tuluks, kui maksumaksja tõendab, et see tulu võetakse tema jurisdiktsioonis arvesse välismaise kontrollitava äriühingu tulu maksustamise sätete alusel.

Kõnealuse reegli kohaldamisel käsitatakse isikut teise riigi residendina ka juhul, kui teises residendiriigis rakendatakse selle isiku suhtes maksukonsolideerimise režiimi ning seetõttu ei käsitata eraldiseisva maksumaksjana.

Lõige 9 sätestab TuMS § 54 lõikest 5 tuleneva krediidimeetodi piirangu. Kui hübriidülekanne tulemusena tekib õigus kinnipeetud tulumaksu mahaarvamiseks üleantud finantsinstrumendilt saadud makselt, mida käsitatakse rohkem kui ühe tehinguosalise tuluna, siis on residendist äriühingul ja mitteresidendil, kellel on Eestis püsiv tegevuskoht, õigus kinnipeetud tulumaksu arvesse võtta proportsionaalselt maksustatava netotuluga.

Hübriidülekanne on igasugune tehing finantsinstrumendi üleandmiseks, kui selle üleandmise tulemusena käsitatakse finantsinstrumendilt saadud tulu maksustamise eesmärgil samaaegselt

rohkem kui ühe tehingupoole tuluna (TuMS § 54⁶ lõige 16). Siinkohal võib näitena tuua ostu- ja tagasimüügitehingud (edaspidi *repo-tehingud*) ning väärtpaperite laenamise tehingud. Kuna hübriidülekande puhul on mitu tulu saajat, saavad mõlemad tulu saajad oma residendiriigis välismaal kinni peetud tulumaksu maha arvata. Tulemuseks on olukord, kus ühe korra makstud maksu arvatakse kaks korda tasumisele kuuluvast tulumaksust maha. Sellise olukorra vältimiseks näeb lõige 9 ette TuMS § 54 lõikest 5 tuleneva krediidimeetodi piirangu. Selle kohaselt lähtutakse maksustatavast netotulust, mida iga tulu saaja saab hübriidülekande tingimuste kohaselt. Seega saab kinnipeetavat tulumaksu maha arvata proportsionaalselt maksumaksja maksustatava netotuluga.

Eelnõu § 1 punktiga 28 täiendatakse TuMS § 54⁷ lõikega 10, mis reguleerib tunnustamata püsiva tegevuskohaga seotud hübriidseid ebakõlasid vastavalt direktiivi 2016/1164 artikli 9 lõikele 5, mis sätestab, et kui hübriidne ebakõla on seotud tunnustamata püsiva tegevuskoha tuluga, mida ei maksustata liikmesriigis, kus maksumaksja on maksuresident, nõuab see liikmesriik, et maksumaksja võtaks arvesse tulu, mis oleks muidu omistatud tunnustamata püsivale tegevuskohale. Seda ei kohaldata juhul, kui liikmesriik peab vabastama tulu maksudest vastavalt liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingule. Siinkohal tuleb märkida, et eestikeelses direktiivi tekstis on viimases lauses tõlkeviga. Lause „This applies unless the Member State is required to exempt the income under a double taxation treaty entered into by the Member State with a third country.“ on tõlgitud „Seda kohaldatakse üksnes juhul, kui liikmesriik peab vabastama tulu maksudest vastavalt liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingule.“. Kuid arvestades, et lauses on sõna „unless“, õige tõlge oleks „Seda ei kohaldata juhul, kui liikmesriik peab vabastama tulu maksudest vastavalt liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingule.“.

Kõnealune säte tähendab, et kui tegemist on tunnustamata püsiva tegevuskohaga ehk püsiva tegevuskoha asukohariigi õigusaktide kohaselt, ei ole tegemist püsiva tegevuskohaga ning seetõttu sellele omistatud kasumit ei maksustata, siis peakontori residendiriiik ei tohiks rakendada püsivale tegevuskohale omistatud kasumile vabastusmeetodit.

TuMS § 50 lõike 1¹ punkti 2 kohaselt ei maksustata dividendi, kui seda makstakse residendist äriühingu lepinguriigis või Šveitsi Konföderatsioonis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel. Eelnõu kohaselt ei kohaldata § 50 lõike 1¹ punkti 2 tunnustamata püsiva tegevuskoha puhul. Seega kui püsivale tegevuskohale omistatud kasum jääb maksustamata püsiva tegevuskoha riigis põhjusel, et selle riigi õigusaktide kohaselt ei ole tekkinud püsivat tegevuskohta, ei rakendata Eestis vabastusmeetodit ja maksustatakse tunnustamata püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvelt makstud dividendi.

TuMS § 50 lõike 1¹ punkti 4 kohaselt ei maksustata dividendi tulumaksuga, kui see makstakse residendist äriühingu välisriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel ja see kasum on tulumaksuga maksustatud. Kuna kolmandates riikides asuva püsiva tegevuskoha puhul on seaduses vabastuse rakendamiseks nõue, et püsivale tegevuskohale omistatud kasum peab olema tulumaksuga maksustatud, ei saa tekkida olukorda, et kolmandas riigis asuvale tunnustamata püsivale tegevuskohale omistatud kasum jääb Eestis maksustamata. Seetõttu ei ole vaja kolmandate riikide osas direktiivi üle võtta, kuna sama tulemus (topeltmittemaksustamise vältimine) on tagatud olemasoleva TuMS sättega (§ 50 lõige 1¹ punkt 4).

Eelnõu § 1 punktiga 29 tunnistatakse kehtetuks TuMS § 54⁷ lõige 10. See muudatus jõustub 2020. aasta 1. juulil. TuMS § 54⁷ lõike 10 kohaselt ei kohaldata tunnustamata püsiva tegevuskoha puhul § 50 lõike 1¹ punkti 2. Kuna § 50 lõike 1¹ punkt 2 tunnistatakse kehtetuks alates 1. juulist 2020, ei saa enam tekkida olukorda, et püsivale tegevuskohale omistatud kasum vabastatakse tulumaksust olukorras, kus kasum ei ole püsiva tegevuskoha tasandil maksustatud. Seega ei ole § 54⁷ lõige 10 enam vajalik.

Eelnõu § 1 punktiga 30 täiendatakse TuMS peatükki 10² §-dega 54⁸ ja 54⁹. Paragrahvi 54⁸ võetakse üle direktiivi 2016/1164 artikkel 9 a, mis reguleerib ümberpööratud hübriidse ebakõla neutraliseerimist ehk hübriidüksuste maksustamist. Eesti puhul puudutab see säte usaldusfondide maksustamist. Sätte kohaselt tasub usaldusfond või selle valitseja tulumaksu tulult, mis oleks omistatud usaldusfondi osanikule proportsionaalselt tema osaga usaldusfondis, kui:

- 1) usaldusfondi osanik on mitteresidentist sidusettevõtja, kellele kuulub otseselt või kaudselt kokku vähemalt 50% Eestis asutatud usaldusfondi osalusest ja
- 2) kes asub jurisdiktsioonis, mis käsitleb usaldusfondi tulumaksukohustuslasena ja seda tulu ei maksustata § 29 lõigete 11 või 12 või muu jurisdiktsiooni õigusaktide kohaselt.

Näide

Eesti usaldusfondi osanik, kellele kuulub 60% usaldusfondi kapitalist, on resident riigis, mis käsitleb usaldusfondi tulumaksukohustuslasena. Usaldusfondi tulu on 10 000 eurot. Sellest 6000 eurot omistatakse nimetatud usaldusfondi osanikule. 6000st eurost on 3000 kinnisvaratulu, mida maksustatakse osaniku tuluna § 29 alusel. Ülejäänud 3000 eurot maksustatakse fondi tuluna § 54⁸ alusel. 4000 eurot, mida omistatakse teistele fondi osanikele, maksustatakse osanike tuluna, kas § 18 lõike 6, § 29 lõigete 11 või 12 või § 50 lõike 1 alusel sõltuvalt sellest, kas osanik on resident või mitteresident ning kas füüsiline või juriidiline isik. Mitteresidenti puhul maksustatakse Eestis üksnes osanikule omistatav kinnisvaratulu. Muud usaldusfondi tulu maksustab osaniku residendiriiik.

Paragrahvi 54⁸ kohaldatakse alates 2022. aasta 1. jaanuarist, kuna direktiivi 2017/952 artikli 2 lõike 3 kohaselt võtavad liikmesriigid vastu ja avaldavad direktiivi 2016/1164 artikli 9a (ümberpööratud hübriidsed ebakõlad) järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 31. detsembriks 2021. Vastu võetud õigusnorme tuleb kohaldada alates 1. jaanuarist 2022.

Paragrahv 54⁹ reguleerib tulumaksu deklareerimist ja tasumist hübriidset ebakõla põhjustanud summa puhul. Lõike 1 kohaselt deklareerib §-s 53 nimetatud mitteresident ja §-des 54⁷ ja 54⁸ nimetatud maksumaksja Maksu- ja Tolliametile majandusaastal hübriidset ebakõla põhjustanud summa hiljemalt järgmise majandusaasta üheksanda kalendrikuu 10. kuupäevaks. Lõike 2 kohaselt tuleb tasuda tulumaksu hübriidset ebakõla põhjustanud summalt hiljemalt järgmise majandusaasta üheksanda kalendrikuu 10. kuupäevaks.

Eelnõu § 1 punktiga 31 täiendatakse TuMS § 61 lõikega 62, mille kohaselt kohaldatakse § 54⁸ alates 2022. aasta 1. jaanuarist. TuMS § 54⁸ puhul on tegemist direktiivi 2016/1164 artikli 9a ülevõtmisega. Direktiivi 2017/952 artikli 2 lõike 3 kohaselt võtavad liikmesriigid vastu ja avaldavad direktiivi 2016/1164 artikli 9a (ümberpööratud hübriidsed ebakõlad) järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 31. detsembriks 2021. a. Vastu võetud õigusnorme tuleb kohaldada alates 1. jaanuarist 2022. a. Seetõttu kohaldatakse § 54⁸ alates 2022. aasta 1. jaanuarist.

Eelnõu § 1 punktiga 32 täiendatakse TuMS normitehnilise märkusega eelnõuga rakendatavast direktiivist 2017/952.

Eelnõu § 2 punktiga 1 tunnistatakse kehtetuks tulumaksuseaduse muutmise seaduse (RT I, 28.12.2018, 44) § 1 punktid 2, 14, 22 ja 34 seoses muudatustega lahkumisel makstava tulumaksu regulatsioonis. Tulumaksuseaduse muutmise seaduse § 1 punktiga 34 lisati tulumaksuseadusesse § 54⁵, mis sätestab tulumaksukohustuse Eesti residendist äriühingust selle välisriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta vara väljaviimise hetkel. See säte jäetakse välja eesmärgiga viia lahkumisel makstava tulumaksu regulatsiooni kooskõlla Eesti äriühingu tulumaksu süsteemiga – tulumaksukohustuse edasilükkamine kasumi jaotamise hetkele. Muudatuse tulemusena tuleb residendist äriühingust välisriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta vara väljaviimisel deklareerida väljaviidava vara turuväärtuse ja bilansilise maksumuse vahe (TuMS § 54⁴ lg 7). Tulumaksukohustus deklareeritud summalt tekib aga alles siis, kui residendist äriühing jaotab kasumi püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel. Sel juhul ei saa kasutada jaotatud kasumi maksuvabastust deklareeritud summa ulatuses, millest on maha arvatud Eestisse tagasi toodud vara väärtus (TuMS § 50 lg 1¹ p 4, § 54⁴ lõiked 7 ja 8). Kuna § 54⁵ tunnistatakse kehtetuks, jäetakse ka TuMS § 1 lõikest 3 viide TuMS §-le 54⁵ välja ehk tunnistatakse kehtetuks tulumaksuseaduse muutmise seaduse paragrahvi 1 punkt 2.

Samuti tunnistatakse kehtetuks tulumaksuseaduse muutmise seaduse § 1 punkt 14, millega lisati TuMS § 50 lõikesse 1¹ punkti 9. Antud säte oli seotud lahkumisel makstava tulumaksu regulatsiooniga, mille kohaselt tuli maksta tulumaksu residendist äriühingust välismaal asuvasse püsivasse tegevuskohta vara väljaviimise hetkel. Kuna tulumaksu tuli tasuda vara väljaviimisel kohe, võimaldas kõnealune säte vältida topeltmaksustamist dividendi jaotamisel sama summa arvelt. Kuna eelnõu kohaselt ei tule tasuda tulumaksu vara väljaviimise hetkel, vaid tasumise hetk on edasi lükatud kasumi jaotamise hetkele, ei saa topeltmaksustamist tekkida ning kõnealune säte ei ole vajalik.

Lisaks tunnistatakse kehtetuks tulumaksuseaduse muutmise seaduse § 1 punkt 22, millega lisati TuMS § 53 lõikesse 4 teine lause. Tegemist on tehnilise muudatusega. Antud säte sobib oma olemuselt paremini § 53 lõike 4¹³ juurde, seetõttu tõstetakse see ümber § 53 lõikesse 4¹⁴.

Eelnõu § 2 punktiga 2 muudetakse tulumaksuseaduse muutmise seaduse (RT I, 28.12.2018, 44) § 1 punkti 17, millega muudeti § 50 lõiget 2. Nimelt muudetakse TuMS § 50 lõike 2 neljandat lauset eesmärgiga vältida olukorda, kus peakontorist välismaal asuvasse püsivasse tegevuskohta vara väljaviimine ja tagasi toomine võimaldab suurendada omakapitali sissemakseid. Kuna vara väljaviimine ei mõjuta kuidagi omakapitali sissemaksete arvestust, ei tohiks ka vara tagasi toomine omakapitali sissemakseid suurendada. Välismaal asuvasse püsivasse tegevuskohta välja viidud ja tagasi toodud vara arvestust reguleerivad § 54⁴ lõiked 7 ja 8.

Eelnõu § 2 punktiga 3 muudetakse tulumaksuseaduse muutmise seaduse (RT I, 28.12.2018, 44) paragrahvi 1 punkti 26, millega täiendati TuMS § 53 lõikega 4¹³. Muudatuse kohaselt täiendatakse TuMS § 53 lõiget 4¹³ täpsustava lausega, et vara väljaviimist püsivast tegevuskohast käsitatakse mitterahalises vormis kasumi väljaviimisena lõike 4 tähenduses. Muudatusega täpsustatakse, et maksustamine toimub vara väljaviimise hetkel.

Lisaks täiendatakse TuMS § 53 lõikega 4¹⁴ eesmärgiga sätestada eelkõige krediidasutuste filiaalidele suunatud erand (direktiivi 2016/1164 artikli 5 lõige 7). Selle kohaselt ei käsitata

püsiva tegevuskoha jaoks vara sisse toomisena ja püsivast tegevuskohast vara välja viimisenä vara sisse toomist, välja viimist või tagatiseks andmist seoses väärtpaperite rahastamisega, kui vara pöörduv tagasi või tagatis vabastatakse 12 kuu jooksul. Eelmist lauset kohaldatakse ka vara suhtes, mis tuuakse sisse, viiakse välja või antakse tagatiseks usaldatavusnormatiivide kapitalinõuete täitmiseks või likviidsuse juhtimiseks. Tegemist on tehnilise muudatusega. TuMS § 53 lõike 4 teine lause tõstetakse ümber TuMS § 53 lõikesse 4¹⁴, kuna oma olemuselt sobib see paremini § 53 lõike 4¹³ juurde. Lisaks laiendatakse sätet vara sissetoomisele, kuna vara väljaviimist ja sissetoomist peab käsitlema ühtemoodi.

Eelnõu § 2 punktiga 4 muudetakse tulumaksuseaduse muutmise seaduse (RT I, 28.12.2018, 44) § 1 punkti 33, millega täiendatakse § täiendatakse lõigetega 54⁴ lõigetega 7–9. Lõikega 7 sätestatakse residendist äriühingu kohustuse deklareerida Maksu- ja Tolliametile maksustamisperiodile järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks summa, mis võrdub väljaviidava vara turuväärtuse ja bilansilise maksumuse vahega vara Eestist väljaviimise hetkel, kui residendist äriühing viib maksustamisperiodi jooksul vara välisriigis asuvasse püsivasse tegevuskohta. Tegemist on edasi lükatud lahkumisel makstava tulumaksu kohustuse deklareerimisega, millelt tuleb residendist äriühingul püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvelt kasumit jaotades tulumaksu tasuda.

Näide

Eesti residendist äriühingul on püsiv tegevuskoht Soomes. Äriühing viib püsivasse tegevuskohta vara, mille turuväärtus on 1000 ja bilansiline maksumus 500. Seega maksustatav summa on $1000 - 500 = 500$. Vara väljaviimise hetkel tuleb 500 deklareerida, kuid ei pea sellelt kohe tulumaksu tasuma. Püsival tegevuskohal on kasum 2000. Eesti äriühingul on kasum 5000. Eesti äriühing jaotab kasumit 2000 püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel. Kuna äriühingul on kohustus tasuda tulumaksu lahkumisel 500-lt, saab ta maksuvabalt jaotada $2000 - 500 = 1500$. 500-lt tuleb tasuda tulumaksu lahkumisel, mis jäi väljaviimise hetkel maksmata.

Lõikega 8 kohustatakse residendist äriühingut deklareerima Maksu- ja Tolliametile maksustamisperiodile järgneva kalendrikuu 10. kuupäevaks residendist äriühingu püsiva tegevuskoha riigis kindlaks määratud vara väärtus, kui püsivasse tegevuskohta välja viidud vara tuuakse maksustamisperiodi jooksul Eestisse tagasi. Kui kindlaks määratud väärtus ei kajasta turuväärtust, deklareeritakse turuväärtust. Kui vara viiakse Eestist välja, tekib residendist äriühingul kohustus tasuda tulumaksu, kuid see kohustus on edasi lükatud äriühingu kasumi jaotamise hetkele. Vara maksustatakse väljaviimisel, sest riik, kust vara välja viiakse, kaotab väljaviimise tagajärjel oma maksustamisõiguse. Kui vara tuuakse tagasi, saab Eesti selle vara maksustamisõiguse tagasi, seetõttu tuleb tagasi toodud vara väärtust deklareerida, et vähendada lahkumisel makstava tulumaksu kohustust. Seega kui äriühing jaotab kasumit püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvelt, piiratakse jaotatud kasumi maksuvabastust summaga, mis võrdub välja viidud ja sisse toodud vara väärtuste vahele.

Näide

Eesti residendist äriühingul on püsiv tegevuskoht Soomes. Aastal 1 viib äriühing püsivasse tegevuskohta vara, mille turuväärtus on 1000 ja bilansiline maksumus 500. Seega maksustatav summa on $1000 - 500 = 500$. Vara väljaviimise hetkel tuleb 500 deklareerida, kuid ei pea sellelt kohe tulumaksu tasuma. Aastal 2 viib äriühing püsivasse tegevuskohta vara, mille turuväärtus on 2000 ja bilansiline maksumus 1000. Seega maksustatav summa on $2000 - 1000 = 1000$. Vara väljaviimise hetkel tuleb 1000 deklareerida, kuid ei pea sellelt kohe tulumaksu tasuma.

Kokku on äriühingul kohustus tasuda tulumaksu 1500-lt, kui äriühing jaotab kasumit püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvelt. Aastal 3 tuuakse tagasi aastal 1 püsivasse tegevuskohta välja viidud vara. Soomes kindlaks määratud vara väärtus ja vara turuväärtus on 500. Seega deklareerib residendist äriühing 500. Lahkumisel makstava tulumaksu kohustuse jääk on $1500 - 500 = 1000$. Püsivale tegevuskohale omistatud kasum on 5000. Äriühingu kasum on 10 000. Äriühing jaotab 5000 kasumit püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvelt, kuid maksuvabalt saab jaotada $5000 - 1000 = 4000$. Seejärel on lahkumisel makstava tulumaksu kohustuse jääk 0.

Lõikega 9 sätestatakse eelkõige krediitiasutustele mõeldud erand, mille kohaselt ei kohaldata § 54⁴ lõikeid 7 ja 8 väärtpaberite rahastamisega seotud vara väljaviimise ja sissetoomise suhtes, tagatiseks antud vara suhtes või juhul, kui vara viiakse välja usaldatavusnormatiivide kapitalinõuete täitmiseks või likviidsuse juhtimiseks, kui vara tuuakse 12 kuu jooksul tagasi Eestisse. Seega kui vara viiakse välja eeltoodud tingimustel ja tuuakse tagasi Eestisse 12 kuu jooksul, ei teki äriühingul vara väljaviimisel tulumaksu kohustust ning nimetatud tingimustele vastavat tagasi toodud vara ei pea deklareerima § 54⁴ lõike 8 alusel. Kui nimetatud tingimustele vastav vara ei tule Eestisse tagasi 12 kuu jooksul, tuleb seda deklareerida vara väljaviimisena § 54⁴ lõike 7 alusel.

Eelnõu § 3 punkt 1 sätestab, et muudatused jõustuvad 2020. aasta 1. jaanuaril, kuna direktiivi 2017/952 artikli 2 lõike 1 kohaselt võtavad liikmesriigid vastu ja avaldavad direktiivi järgimiseks vajalikud õigus- ja haldusnormid hiljemalt 31. detsembril 2019. Vastu võetud õigusnorme tuleb kohaldada alates 1. jaanuarist 2020.

Eelnõu § 3 punkti 2 kohaselt jõustuvad § 1 punktid 15, 16, 18, 19, 21 ja 22 2020. aasta 1. juulil. Tegemist on muudatustega, mis välismaalt saadud dividendi ning välismaal asuvale püsivale tegevuskohale omistatud kasumi topeltmaksustamise vältimise tingimusi. Et maksumaksjal oleks piisavalt aega muudatustega kohaneda, jõustuvad muudatused 2020. aasta 1. juulil.

Eelnõu § 3 punkti 3 kohaselt rakendatakse § 1 punkte 9–11 tagasiulatuvalt 2019. aasta 1. jaanuarist. Tegemist on muudatustega, mis teevad maksumaksja olukorra soodsamaks, seetõttu rakendatakse muudatusi tagasiulatuvalt 2019. aasta 1. jaanuarist.

4. Eelnõu terminoloogia

Direktiiv annab mitmetele mõistetele kindla tähenduse ainult selle direktiivi kontekstis. Mitmed direktiivis defineeritud mõisted on juba Eesti õigusruumis või isegi TuMS-s kasutuses teises tähenduses. Vältimaks direktiivi soovimatut mõju väljaspool direktiivi kohaldumisala, on direktiivi rakendamiseks vajalikud mõisted defineeritud eelnõuga lisatavas TuMS §-s 54⁶, mitte TuMS 2. peatükis. Uued terminid on selgitatud TuMS § 54⁶ juures.

5. Eelnõu vastavus Euroopa Liidu õigusele

Eelnõu koostamisel on lähtutud Euroopa Liidu aluslepingutest, Euroopa Majanduspiirkonna lepingust ning Euroopa Kohtu praktikast. Eelnõuga võetakse üle nõukogu direktiiv (EL) 2017/952, millega muudetakse direktiivi (EL) 2016/1164 kolmandate riikidega seotud hübriidsete ebakõlade osas. Käesoleva seaduseelnõu ning direktiivi 2017/952 sätete vastavustabel on esitatud seletuskirja lisas.

6. Seaduse mõjud

Eelnõu rakendamise eesmärk ei ole ette näha mõju riigi julgeolekule ja välissuhetele ega muid otseseid või kaudseid mõjusid. Eelnõu rakendamise eesmärk on ette näha mõju majandusele, elu- ja looduskeskkonnale, sotsiaalvaldkonnale, regionaalarengule ning riigiasutuste ja kohaliku omavalitsuse korraldusele.

Kaasnev mõju: Mõju majandusele

Sihtrühm. Eelnõu seadusena vastuvõtmisel vähenevad nii Eesti äriühingute kui ka mitteresidendist ettevõtjate võimalused kasutada ära erinevate riikide seaduselünki, mis võivad põhjustada topeltmittemaksustamist. Samas puudutab eelnõu ainult olukordi, kus tekivad hübriidsed ebakõlad ehk erinevused finantsinstrumentide, maksete ja üksuste kvalifitseerimises eri riikides või maksete omistamises peakontori ja püsiva tegevuskoha vahel või sama üksuse kahe või enama püsiva tegevuskoha vahel. Seega on sihtrühma suurus võrreldes kõigi ettevõtte tulumaksu maksjatega marginaalne.

Ka välismaalt saadud dividendi ja välismaal asuvale püsivale tegevuskohale topeltmaksustamise vältimise tingimuste ühtlustamise puhul ei ole võimalik prognoosida mõju riigieelarvele, kuna hetkel ei ole EMP lepinguriigi ja Šveitsi Konföderatsiooni puhul nõuet, et dividendi aluseks olevalt kasumiosalt oleks tulumaks makstud. Seetõttu ei ole teada, kui palju deklareeritud dividendidest ja püsivale tegevuskohale omistatud kasumist on EMP lepinguriigis või Šveitsi Konföderatsioonis maksustatud.

Mõju ulatus. Hübriidsete ebakõlade neutraliseerimise sätete mõju ulatust on võimatu prognoosida, kuna puuduvad andmed selle kohta, kui palju hübriidseid ebakõlasid tekib Eestiga seoses.

Lahkumisel makstava tulumaksu sätete mõju jääb Eestis tagasihoidlikuks erinevatel põhjustel. Esiteks lähtub eelnõu direktiivi 2016/1164 artiklis 11 ettenähtud Eesti erandist, mille tulemusena Eestis asuvast püsivast tegevuskohast vara välja viimisel (sõltumata sellest, kas vara viiakse välja üksikult või kogu püsiva tegevuskoha vara seoses lahkumisega Eestist) võib Eesti sisuliselt jätkata kehtiva regulatsiooniga (see tähendab, et vara välja viimist käsitletakse kui kasumi väljaviimist mitterahalises vormis, mis kuulub koheselt ja ilma ajatamiseta maksustamisele kasumi jaotamisena). Eesti äriühingute tegevuses toob direktiivi rakendamine muudatusi, kuid ka need ei mõjuta ettevõtlust palju. Esiteks tekib Eesti äriühingutel maksukohustus teise jurisdiktsiooni püsivasse tegevuskohta viidava vara turuväärtuselt. Samal ajal lükatakse seda maksukohustust edasi püsivale tegevuskohale omistatud kasumi arvel kasumi jaotamise hetkeni. Kokkuvõttes on püsivasse tegevuskohta viidava vara maksustamise reaalne mõju väike, kuna eelnõu annab võimaluse selle maksukohustuse edasilükkamiseks.

Uute direktiivist tulenevate normide tehnilist keerukust silmas pidades võib eeldada, et nii ettevõtjate kui ka füüsiliste isikute halduskoormus kehtestatavate muudatuste tulemusena kasvab.

Mõju avaldumise sagedus. Kuna puuduvad andmed, kui palju hübriidseid ebakõlasid esineb Eestiga seoses, ei ole võimalik prognoosida direktiivist üle võetavate sätete mõju avaldumise sagedust.

Muudatused, mis reguleerivad tulumaksu lahkumisel, puudutavad võrreldes kehtiva olukorraga sisuliselt ainult vara viimist püsivasse tegevuskohta. Võrreldes kõikide maksumaksjate igapäevase majandustegevusega, esineb kirjeldatud tegevus harva.

Füüsilised isikud saavad esitada tuludeklaratsiooni koos tulumaksu tagasinõudega kord aastas. Seega füüsilisi isikuid puudutavate sätete mõju avaldub korra aastas deklaratsiooni esitades. Muudatuse tulemusena saavad füüsilised isikud teha suuremaid mahaarvamisi oma maksustatavast tulust.

Ebasoovitavate mõjude risk. Hübriidseid ebakõlasid neutraliseerivate sätete võimalik ebasoovitav mõju on topeltnmaksustamine. Samas eelnõuga on ette nähtud reeglid võimaliku topeltnmaksustamise vältimiseks, seega topeltnmaksustamise risk on väga madal.

Lahkumisel makstava tulumaksu regulatsiooniga kaasnev püsivasse tegevuskohta viidava vara maksustamine võib mõjuda negatiivselt piiriülesele laienemisele, kuid selle ohu minimaliseerimiseks võimaldab eelnõu tulumaksu tasumist kasumi jaotamise hetkele edasi lükata ning lisaks laiendada ettevõtja tegevust piiriülesest tütarühingu asutamisega. Tütarühingusse viidava vara maksustamist eelnõu ette ei näe.

Füüsiliste isikute maksustamise muudatusega ei ole ebasoovitavaid mõjusid ette näha.

Eelnevast tulenevalt on eelnõuga kaasnevate ebasoovitavate mõjude risk majandusele minimaalne.

Kaasnev mõju: Mõju elu- ja looduskekkonnale, sotsiaalvaldkonnale ja regionaalarengule

Sihtrühm. Lasterikaste perede kodutoetus on suunatud kolme- ja enamalapseliste vähekindlustatud perede elamistingimuste parandamisele ja kaasajastamisele. Kvaliteetne ja vajadustele vastav eluase ei ole kõikidele peredele kättesaadav. Suuremad eluaseme- ja elutingimuste probleemid on just lasterikastel peredel. Sealjuures vajab 51% paljulapseliste perede hinnangul nende eluruum põhjalikku kapitaalremonti, sest puuduvad sellised elementaarsed elamistingimused nagu vesi ja kanalisatsioon.

Toetuse andmisega panustatakse ühtlasi elamufondi jätkusuutlikku uuenemisse, energiatõhususe näitajate parandamisse ning ülalpidamiskulude vähendamisse. Pered saavad toetuse abil soetada, renoveerida või laiendada oma kodu ja kaasajastada sealseid kütte-, vee- ja kanalisatsioonisüsteeme. Toetus toetab perele eluaseme soetamist juhul, kui leibkonnal puudub isiklikku omandisse kuuluv eluase või kui see ei vasta tänapäevaste elamistingimuste nõuetele või on mõistlikel eeldustel leibkonnale ruumiliselt ebapiisav.

Ühele perele võib kodutoetust eraldada kaks korda. Toetuse esmasel taotlemisel on suurim toetussumma 8000 eurot ja teist korda toetust taotledes 5000 eurot. Toetusega toetatakse elamistingimuste parandamist kuni 100% ulatuses projekti maksumusest, kuid mitte rohkem kui suurima toetussumma ulatuses.

Mõju ulatus. Meede on olnud avatud alates 2008. aasta juunist. Sellest ajast on toetust saanud taotluste summa ligikaudu 30 mln eurot (3 348 taotlust). Sellest viiendik on laekunud riigile tulumaksuna tagasi. Maksuvabastuse korral oleks mõju riigieelarvele pigem väike.

Riiklikku toetust paljulapseliste perede eluasemetingimuste parandamisse ei saa käsitleda pelgalt eelarvelise kuluna. Riigi poolt vaadatuna on see investering tulevikku, kuna seeläbi on võimalik mõjutada laste kasvu- ja arengukeskkonda ning kujundada uutele põlvkondadele parem ning kvaliteetsem elukeskkond.

Sihtrühm. Väikeelamute energiatõhususe suurendamise toetuse sihtgrupiks on väikeelamu füüsilisest isikust omanikud. Toetuse eesmärgiks on parandada elamufondi kvaliteeti ning vähendada energiatarbimist läbi väikeelamute energiatõhususe suurendamise toetamise.

Elamu- ja energiamajandus on Eestis omavahel tihedalt seotud, kuna hoonete energiavajadus moodustab olulise osa Eesti energiabilansist. Samas on tegemist kõrge energia kokkuhoiu potentsiaaliga - hoonete energiakulud moodustavad ligi 40% Euroopa Liidu energia kogutarbimisest. Eestis moodustab kodumajapidamiste energiatarve 40–45% kogu energiabilansist. Energia kokkuhoiu potentsiaal hoonetes on märkimisväärne, eriti eramutes. Kõrge energiatarbimine eramutes kasvatab eluasemekulusid ja mõjutab leibkondade toimetulekut.

Elamufondi rekonstrueerimisega on võimalik vähendada hoonete kütteenergia vajadust kuni 50% ja saavutada sellega muuhulgas imporditavate fossiilkütuste mahu ja CO2 heitkoguse vähenemine. Ühtlasi on võimalik samal ajal parandada elukeskkonna kvaliteeti ning vähendada eluasemefondi ülalpidamiskulusid, millel on otsene mõju inimeste toimetulekule. Eesti energiamajanduse arengukavas aastani 2030 on seatud eesmärgiks hoonete energiatõhususe suurendamine läbi rekonstrueerimistegevuse. Muuhulgas on üheks eesmärgiks rekonstrueerida 40% väikeelamutest C või D energiatõhususarvu klassi nõuetele vastavaks.

Et täita Euroopa Liidu 20-20-20 eesmärkide saavutamiseks aastane renoveerimisvajadus, on vajalik igal aastal investeerida hoonefondi umbes 330 miljonit eurot hoonete omanike ja/või muude rahastamisallikate vahendeid. Hoonefondi rekonstrueerimisel tehtud koguinvesteeringust laekub riigile üldjuhul maksutuluna veel sama eelarveaasta jooksul tagasi 32%. Kui korraldada aastas kokku 330 miljoni euro väärtuses rekonstrueerimise ehitushankeid ning riik toetaks seda 30%-lises mahus või toetaks samaväärselt mõne muu meetmega – ning eeldusel, et hoonete omanikud investeeriksid ise vähemalt 70% (ehk ca 230 mln €/a) -, laekuks riigile lähiajal toetusega võrreldavas suurusjärgus maksutulu. Lisaks looks sellises suuruses koguinvesteering hinnanguliselt ca 5600 töökohta.

Mõju ulatus. Olemasolevate hoonete energiasäästu suurendamiseks on ühe tegevusena kavandatud väikeelamute rekonstrueerimise hoogustamine läbi selle riikliku toetamise. Toetuse määr on 30% ja toetussumma kuni 15 000 € väikeelamu kohta. Meede on olnud avatud alates 2016. aasta novembrikuust. Sellest ajast on toetust saanud taotluste summa 3 mln eurot (506 taotlust). Sellest viiendik on laekunud riigile tulumaksuna tagasi. Maksuvabastuse korral oleks mõju riigieelarvele pigem väike.

Mõju avaldumise sagedus on iga-aastane.

Ebasoovitavate mõjude riski ei ole ette näha.

Kaasnev mõju: Mõju riigiasutuste korraldusele

Sihtrühm. Eelnõu jõustumine avaldab eelkõige mõju Maksu- ja Tolliameti maksude osakonnale, juriidilisele osakonnale, maksuauditi osakonnale, teabeosakonnale ja teenuste osakonnale. Sihtrühma suurus võrreldes riigiasutuste koguarvuga on väike.

Mõju ulatus on pigem väike. Muudatused toovad Maksu- ja Tolliametile kaasa süsteemi muutmise vajaduse, kuid ka nõustamise, siduvate eelotsuste andmise ja kontrolli vajaduse. Samas saab Maksu- ja Tolliamet juurde võimalusi paremini ettevõtte tulumaksust kõrvalehoidumisega võidelda ning ülesande administreerida mõnda uut tulumaksu nüanssi. Arvestades Eesti tulumaksusüsteemi tervikut ning Maksu- ja Tolliameti ülesannete kogumit, on eelnõuga kaasnev mõju Maksu- ja Tolliameti töökorraldusele marginaalne.

Mõju avaldumise sagedus on nii ühekordne seoses vajadusega muuta süsteemi kui ka kaasuspõhine, mis sõltub Maksu- ja Tolliameti kontrollitegevusest ja maksumaksja käitumisest.

Ebasoovitavate mõjude risk on väike, kuna eelnõu eesmärk on rakendada hübriidsete ebakõlade neutraliseerimisele suunatud direktiivi. Seega on eelnõu suunatud maksuhalduri positsiooni parandamisele võitlemisel maksudest kõrvalehoidumisega.

7. Seaduse rakendamisega seotud riigi ja kohaliku omavalitsuse tegevused, eeldatavad kulud ja tulud

Eelnõu rakendamine eeldab deklaratsioonivormide muutmist ning seega täiendusi Maksu- ja Tolliameti e-maksuameti infosüsteemis. Tuginedes varasematele kogemustele on prognoositav Maksu- ja Tolliameti kulu esialgsete hinnangute kohaselt ligi 300 000 eurot.

Hübriidsete ebakõlade neutraliseerimise reeglite puhul on ette näha tulusid riigieelarvesse, kuid täpsemalt ei ole võimalik tulusid prognoosida, kuna ei ole andmeid selle kohta, kui palju hübriidseid ebakõlaid Eestiga seoses aset leiab.

Ka välismaalt saadud dividendi ja välismaal asuvale püsivale tegevuskohale topeltmaksustamise vältimise tingimuste ühtlustamise puhul ei ole võimalik prognoosida mõju riigieelarvele, kuna hetkel ei ole EMP lepinguriigi ja Šveitsi Konföderatsiooni puhul nõuet, et dividendi aluseks olevalt kasumiosalt oleks tulumaks makstud. Seetõttu ei ole teada, kui palju deklareeritud dividendidest ja püsivale tegevuskohale omistatud kasumist on EMP lepinguriigis või Šveitsi Konföderatsioonis maksustatud.

Välismaalt saadud pensioni maksustamise muudatuse mõju riigieelarvele on negatiivne. 2017. aastal saadi välismaalt pensioni 7,4 miljonit. Sellest lähtudes oleks muudatuse mõju 2020.a - 1,7 mln.

9. Seaduse jõustumine

Seadus jõustub 2020. aasta 1. jaanuaril. Seaduse § 1 punktid 15, 16, 18, 19, 21, 22 ja 29 jõustuvad 2020. aasta 1. juulil. Seaduse § 1 punkte 8–10 rakendatakse tagasiulatuvalt 2019. aasta 1. jaanuarist. Seaduse § 1 punkt 4 jõustub 2022. aasta 1. jaanuaril.

10. Eelnõu kooskõlastamine, huvirühmade kaasamine ja avalik konsultatsioon

Eelnõu esitatakse kooskõlastamiseks ministeeriumidele ja arvamuse avaldamiseks Maksu- ja Tolliametile, Eesti Kaubandus-Tööstuskojale, Eesti Maksumaksjate Liidule, Eesti Tööandjate Keskliidule, Audiitorkogule ja Finance Estoniale.