

**Tulumaksuseaduse muutmise seaduse eelnõu  
väljatöötamise kavatsus (kaitsemeetmete rakendamine EL koostööd mittetegevate  
jurisdiktsioonide loetellu kantud jurisdiktsioonidele)**

### Sisukokkuvõte

Euroopa Liit töötab selle nimel, et parandada head maksuhaldustava globaalsel tasandil eesmärgiga võidelda maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu. EL soovib saavutada seda eesmärki innustades jurisdiktsioone tegema oma maksusüsteemides muudatusi. Kui kahjulike maksutavadega riigid on tuvastatud, saavad liikmesriigid üheskoos avaldada nendele survet ning rakendada kaitsemeetmeid nende suhtes, kes ei muuda oma kahjulikke režiime.

2016. aasta novembris andis Euroopa Liidu Nõukogu äriühingute maksustamise käitumisjuhendi töörühmale ülesande moodustada hindamiskomisjonid, kuhu kuuluvad EL liikmesriikide ja Euroopa Komisjoni esindajad. Need komisjonid vaatasid läbi 92 jurisdiktsiooni, mille käitumisjuhendi töörühm oli välja valinud, maksurežiimid. Sõelumisprotsessi tulemusel leiti mitmeid vajakajäämisi, millest käitumisjuhendi töörühm seejärel asjaomaseid jurisdiktsioone 2017. aasta oktoobris ka teavitas. Töörühm palus jurisdiktsioonidel võtta kõrgel poliitilisel tasandil kohustuse rakendada hea maksuhaldustava 2018. aasta lõpuks või teatavate arenguriikide puhul 2019. aasta lõpuks. Jurisdiktsioonid reageerisid kohustuste võtmist kinnitavate kirjade teel. Need kirjad olid aluseks esialgsele otsusele EL maksualast koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide loetellu (edaspidi ka *EL loetelu*) kandmise või sellest väljajätmise kohta.

2017. aasta 5. detsembril võttis EL Nõukogu vastu EL-iga koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide loetelu<sup>1</sup>, mille eesmärk on vältida maksudest kõrvalehoidumist ja edendada läbipaistvust ning head maksuhaldustava kogu maailmas. See hõlmab rahvusvaheliste teabevahetusstandardite järgimist, kahjulike maksutavade vastu võitlemist ning kunstlike maksustruktuuride lammutamist. Loetellu olid kantud need EL-i mittekuuluvad riigid või territooriumid, mis ei ole EL mureküsimumstele reageerimiseks võtnud piisavaid kohustusi (EL Nõukogu järelduste lisa 1). Lisaks on olemas eraldi loetelu jurisdiktsioonidest, mis on võtnud kohustuse kehtestada kokku lepitud tähtjaks tõhusaid meetmeid heade maksutavade nõuetele vastamiseks, et nad tulevikus loetelust välja jäetaks (EL Nõukogu järelduste lisa 2). Loetelu on mitu korda uuendatud, viimati 18.02.2020. Edaspidi uuendatakse loetelu 2 korda aastas – veebruaris ja oktoobris. Hetkel on loetellu kantud järgmised riigid: Ameerika Samoa, Caymani saared, Fidži, Guam, Omaan, Palau, Panama, Samoa, Seišellid, Trinidad ja Tobago, USA Neitsisaared, Vanuatu<sup>2</sup>.

Nõukogu märgib oma 5. detsembri 2017. aasta järeldustes, et usub, et EL loetelu ja selle kaitsemeetmed „saadavad asjaomastele jurisdiktsioonidele tugeva sõnumi, innustades neid

---

<sup>1</sup> 2017. aasta 5. detsembri EL Nõukogu järelduste lisa 1 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/et/pdf>

<sup>2</sup> Nõukogu järeldused maksualast koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide muudetud ELi loetelu kohta (ELT 2020/C 64/03) [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020XG0227\(01\)&from=et&fbclid=IwAR1OFJh1Ze\\_jEzClfb77d253gJZVEA7JgM0WoZ2XFvxoipkyf8K739Zdo2U](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ET/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020XG0227(01)&from=et&fbclid=IwAR1OFJh1Ze_jEzClfb77d253gJZVEA7JgM0WoZ2XFvxoipkyf8K739Zdo2U)

seega tegema positiivseid muudatusi nende loetelust väljaarvamiseks.“ Samuti rõhutas nõukogu, et EL loetellu kantud jurisdiktsioonide puhul võiksid EL liikmesriigid kohaldada „nii maksundusvälistes valdkondades kui ka maksuvaldkonnas tõhusaid ja proportsionaalseid kaitsemeetmeid.“

Maksundusvälistes valdkondades on kaitsemeetmed seotud näiteks juurdepääsuga Euroopa Kestliku Arengu Fondile, väärtpaperistamise üldnormidele ning Euroopa Strateegiliste Investeeringute Fondile. Maksundusvaldkonnas on seni kokku lepitud ka haldusmeetmete kohaldamine, millest EL liikmesriigid peavad valima vähemalt ühe järgmistest:

- tehingute järelevalve tugevdamine,
- auditi läbiviimise riskide suurendamine maksumaksjate jaoks, kes saavad kahjulikust maksustamiskorrast kasu
- või auditi läbiviimise riskide suurendamine maksumaksjate jaoks, kes kasutavad neid jurisdiktsioone hõlmavaid struktuure või kokkuleppeid.

5. detsembril 2019 kinnitasid rahandusministrid majandus- ja rahandusküsimuste nõukogu (edaspidi *ECOFIN*) kohtumisel äriühingute maksustamise käitumisjuhendi töörühma suunised maksuvaldkonnas koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide suhtes võetavate liikmesriikide kaitsemeetmete kooskõlastamise kohta. Suuniste kohaselt peavad EL liikmesriigid kohaldama vähemalt ühte järgmistest kaitsemeetmetest: **kulude mahaarvamise keeld, välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad reeglid, kinnipeetava tulumaksu või vabastusmeetodi rakendamise piirangud**. Kaitsemeetmed peavad jõustuma 2021. aasta 1. jaanuaril, kuid kui see ei ole võimalik siseriiklikest nõuetest tulenevalt, siis hiljemalt 2021. aasta 1. juulil. Seega peab Eesti valima, milline kaitsemeede sobiks Eestis rakendamiseks kõige paremini.<sup>3</sup>

- I. Probleem, sihtrühm ja eesmärk
- II. Hetkeolukord
- III. Probleemi võimalikud mitteregulatiivsed lahendused
- IV. Probleemi võimalikud regulatiivsed lahendused
- V. Regulatiivsete võimaluste mõjude eelanalüüs ja mõju olulisus
- VI. Kavandatav õiguslik regulatsioon ja selle väljatöötamise tegevuskava

## **I. Probleem, sihtrühm ja eesmärk**

### **1. Probleemi kirjeldus ja selle tekke põhjus**

Mõnedes jurisdiktsioonides kehtivad kahjulikud maksurežiimid<sup>4</sup> ning ei toimi teabevahetus teiste riikidega. Maksumaksjad kasutavad selliseid jurisdiktsioone maksudest kõrvalehoidumiseks ja agressiivseks maksuplaneerimiseks<sup>5</sup>. Euroopa Liit on teinud suure töö selle nimel, et parandada head maksuhaldustava globaalsel tasandil eesmärgiga võidelda

<sup>3</sup> Käitumisjuhendi töörühm (äriühingute maksustamine): aruanne nõukogule (25. november 2019), lisa 4 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14114-2019-INIT/en/pdf>

<sup>4</sup> Maksurežiimid on kahjulikud, kui nad on vastuolus ELi käitumisjuhendi või OECD kahjulike maksutavade foorumi põhimõtetega. Näiteks, maksurežiimid, kus äriühinguid ei maksustata või kohaldatakse väga madalat maksumäära ning ei tagata, et see ei soodustaks kunstlike *offshore*-struktuure ilma tegeliku majandustegevuseta.

<sup>5</sup> Mõned maksumaksjad kasutavad keerukaid ja vahel kunstlikke skeeme, et teisaldada oma maksubaas teise jurisdiktsiooni. Selleks kasutatakse ära maksumäärade erinevusi või ebakõlasid erinevate riikide maksusüsteemide vahel ja korraldatakse nii, et tulu ei maksustata üheski riigis.

maksupettuste ja maksudest kõrvalehoidumise vastu. Selle töö tulemusena muutsid paljud jurisdiktsioonid oma kahjulikke maksurežiime, et vastata EL nõuetele ning hakkasid ka maksualast infot vahetama. Jurisdiktsioonidest, kes ei ole piisavaid muudatusi teinud, on koostatud EL maksualast koostööd mittetegevate riikide loetelu. Siiani on loetelul olnud heidutav mõju ning paljud jurisdiktsioonid muutsid oma seadusi, et vältida loetellu sattumist. Kuid on jurisdiktsioone, kes ei teinud piisavaid edusamme. Et vältida maksudest kõrvalehoidumist ja agressiivset maksuplaneerimist<sup>6</sup> nende jurisdiktsioonide kaudu, tuleb rakendada kaitsemeetmeid EL loetellu kantud jurisdiktsioonide suhtes.

## 2. Sihtrühm

Mõjutatud isikud on sõltuvalt valitud meetmest, kas äriühingud, kellel on tütarühingud EL loetellu kantud jurisdiktsioonides ja/või äriühingud, kellel on tehinguid EL loetellu kantud jurisdiktsioonides asuvate juriidiliste isikutega. Sõltuvalt valitud meetmest võivad muudatused avaldada mõju ka füüsilistele isikutele, kelle kontrolli all olevad juriidilised isikud asuvad EL loetellu kantud jurisdiktsioonis. Statistikaametil ei ole aga infot Eesti residentist füüsiliste isikute osaluste kohta EL loetellu kantud jurisdiktsioonides asuvates ettevõtjates.

Statistikaameti andmetel omavad EL nimekirja kantud jurisdiktsioonide residentidest füüsilised isikud vähemalt 10% osalust 40 Eesti äriühingus. EL nimekirja kantud jurisdiktsioonide ettevõtjad omavad otseosalust 103 Eesti äriühingus – kuues äriühingus on osalus 50% ja vähem, ülejäänud 97 kuuluvad märgitud riigi ettevõtja kontrolli all oleva kontserni koosseisu. Kui lisada siia juurde kontroll läbi tütarühingute (st kontserni emaühinguks on EL loetellu kantud jurisdiktsiooni residentist ettevõtja, kelle tütarühingu kontrolli all on Eesti äriühing), siis kontrollib mõne märgitud riigi ettevõtja kokku 510 Eesti äriühingut.

Vaid kahel Eesti äriühingul on tütarühing EL nimekirja kantud jurisdiktsioonis. Siinkohal on oluline märkida, et kui Eesti äriühing on välismaise kapitali kontrolli all, siis nende tütarühingute kohta statistikaamet infot ei kogu. Seega tõenäoliselt on Eesti äriühingutel ikkagi tütarühinguid EL loetellu kantud jurisdiktsioonides rohkem.

Statistikaameti andmetel oli Eestis 2019. aasta seisuga 133 784 majanduslikult aktiivset ettevõtet<sup>7</sup>. Siinkohal tuleb aga märkida, et see arv hõlmab ka füüsilisest isikust ettevõtjaid ja välismaa äriühingu filiaale. Kui jätame need välja, siis majanduslikult aktiivseid äriühinguid on 111 592. Seega kavandatavate meetmete mõju on pigem väike, kuna sihtrühma kuuluvad äriühingud moodustavad kõikidest Eesti residentist äriühingutest väga väikese osa.

## 3. Eesmärk ja saavutatava olukorra kirjeldus

Eesmärk on tagada, et agressiivne maksuplaneerimine ei oleks võimalik EL loetellu kantud jurisdiktsioonide kaudu. See võib omakorda mõjutada nende jurisdiktsioonide otsuseid kahjulike režiimide muutmise ja maksualase infovahetuse toimimise kohta. Lõpptulemuseks võiks olla olukord, kus kõik jurisdiktsioonid on tühistanud või muutnud oma kahjulikud režiimid ning maksualane teabevahetus nendega toimib tõhusalt.

---

<sup>7</sup> <https://www.stat.ee/68773?highlight=vorm>

## **II. Hetkeolukord**

### **4. Kehtiv regulatsioon**

Tulumaksuseaduse (edaspidi TuMS) § 10 lõikes 1 on defineeritud madala maksumääraga territoorium kui välisriik või välisriigis asuv 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 residentist füüsiline isik peaks maksma niisama suurelt ettevõtlustulult vastavalt TuMS-ile, arvestamata füüsilisele isikule 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 käesoleva lõike esimeses lauses toodud madala maksumääraga territooriumi tingimustele.

TuMS § 10 lõike 2 kohaselt ei käsitata madala maksumääraga territooriumil asuvana 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.

Niisiis sõltub jurisdiktsiooni määratlemine madala maksumääraga territooriumiks maksumäärast ning teabevahetusest. Samas EL nimekirja koostamisel lähtutakse järgmistest kriteeriumidest<sup>8</sup>:

#### 1. Läbipaistvus

*1.1 Kohustus kohaldada automaatset teabevahetust kas pädevate asutuste mitmepoolse kokkuleppe allkirjastamise või kahepoolsete kokkulepete abil;*

*1.2 Maksualase läbipaistvuse ja teabevahetuse ülemaailmse foorumi liikmelisus ning rahuldava taseme saavutamine hindamisel;*

*1.3 OECD maksuküsimustes vastastikuse haldusabi andmise mitmepoolsele konventsioonile alla kirjutamine ja selle ratifitseerimine või kõiki ELi liikmesriike hõlmav kokkulepete võrgustik.*

#### 2. Õiglane maksustamine

*2.1 Kahjuliku maksukorra olemasolu;*

*2.2 Selliste maksukordade olemasolu, mis võimaldavad teha offshore-struktuure, mille eesmärk on saada kõnealuses jurisdiktsioonis tegelikku majandustegevust mitte kajastavat kasumit.*

#### 3. Maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise vastased meetmed

*3.1 Maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise alase kõikehõlmava raamistiku liikmelisus või maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise vastaste meetmete miinimumstandardite rakendamine.*

---

<sup>8</sup> 5. detsembri 2017. aasta EL Nõukogu järelduste lisa 5 „Maksustamise läbipaistvuse, õiglase maksustamise ning maksubaasi kahanemise ja kasumi ümberpaigutamise vastaste meetmete rakendamise kriteeriumid, mida ELi liikmesriigid kohustuvad edendama“ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/et/pdf>

Seega lähtutakse EL loetelu koostamisel teistsugustest kriteeriumidest ning seetõttu ei ole TuMS-i madala maksumääraga territooriumi regulatsioon loeteluga samaväärne.

Ühte välja pakutud kaitsemeetmetest – kulude mahaarvamise keeldu<sup>9</sup> – rakendatakse TuMS kohaselt ka madala maksumääraga territooriumi puhul. Nimelt TuMS § 52 lõike 2 kohaselt käsitatakse ettevõtlusega mitteseotud väljamaksena:

- madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku poolt emiteeritud väärtpaberite soetamine, välja arvatud juhul, kui nimetatud väärtpaberid vastavad investeerimisfondide seaduse § 107 lõikes 1 sätestatud tingimustele (p 2);
- osaluse omandamine madala maksumääraga territooriumil asuvas juriidilises isikus (p 3);
- viivise või leppetrahvi tasumine, kohtu- või vahekohtuväliselt kahju hüvitamine madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule (p 4);
- laenu andmine või ettemakse sooritamine madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule või muul viisil nõudeõiguse omandamine madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku vastu (p 5).

Lisaks on ettevõtlusega mitteseotud väljamakse TuMS § 52 lõike 3 punkti 3 kohaselt ka kahju, mida krediidasutus saab madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku vastu omandatud nõudeõiguse (sealhulgas antud laenu ja tehtud ettemakse) võõrandamisest või sissenõudmisest loobumisest.

Maksete liigi osas on TuMS-es ja välja pakutud kaitsemeetmel siiski teatud erinevusi. Nimelt hõlmab maksete mahaarvamise keeld näiteks intresside, litsentsitasude ja teenustasude mahaarvamise keeldu, mida TuMS-es hetkel ei ole. Samas kaitsemeetmete suunistes on intress, litsentsitasu ja teenustasu vaid näitena välja toodud, seega teiste väljamaksete mahaarvamise keeld peaks olema samuti aktsepteeritav. Seega saaks olemasolevat regulatsiooni kasutada kaitsemeetmena, laiendades seda EL loetellu kantud jurisdiktsioonidele.

Samuti on Eestis juba olemas välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad reeglid. TuMS § 54<sup>3</sup> kohaselt omistatakse residendist äriühingule ja maksustatakse tema kasumina välismaise kontrollitava äriühingu kasumi osa, mis saadi niisuguse vara kasutamise ja selliste riskide võtmise tulemusel, mis on seotud kontrollitava äriühingu võtmetöötajatega ning mis on saadud näilikest tehingutest, mille peamine eesmärk oli saada maksueelis. Residendist äriühingule omistatav välismaise kontrollitava äriühingu kasum arvutatakse kooskõlas turuväärtuse põhimõttega.

Samas lähtudes kaitsemeetmete suunistest<sup>10</sup>, ei ole see meede sobiv, kuna tegemist on üldise meetmega, mis rakendub ühtemoodi sõltumata sellest, kas välismaine kontrollitav äriühing asub EL loetelus olevas või mõnes muus jurisdiktsioonis. Kaitsemeetmete eesmärk on saavutada positiivseid muudatusi EL loetelus olevates jurisdiktsioonides, et neid saaks lõpuks loetelust kustutada. Kui kaitsemeetmed rakenduvad ühtemoodi nii EL loetellu kantud riikidele kui ka teistele, ei ole EL loetelul heidutavat mõju. Seetõttu peavad kaitsemeetmed rakenduma üksnes EL loetellu kantud riikidele. See tähendab, et kui Eesti sooviks rakendada

---

<sup>9</sup> Tulenevalt Eesti äriühingute tulumaksusüsteemi eripärast (kasumi maksustamine selle jaotamisel), maksustatakse tulumaksuga ettevõtlusega mitteseotud kulusid ja väljamakseid, mida traditsioonilise süsteemiga riikides ei lubata kasumist maha arvata.

<sup>10</sup> Käitumisjuhendi tööruhm (äriühingute maksustamine): aruanne nõukogule (25. november 2019), lisa 4 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14114-2019-INIT/en/pdf>

kaitsemeetmena välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevaid reegleid, tuleks kehtivat reeglit muuta, et see oleks rangem EL loetellu kantud jurisdiktsioonide puhul.

Mis puudutab kinnipeetavat tulumaksu, rakendatakse seda Eestis nii üldise meetmena (nt TuMS § 41 punktides 8 ja 10 sätestatud kinnipeetav tulumaks mitteresidendile makstavalt litsentsitasult ja teenustasult määraga 10%) kui ka erimeetmena (TuMS § 41 punktis 11 sätestatud kinnipeetav tulumaks madala maksumäära territooriumil asuvale juriidilisele isikule makstavalt teenustasult määraga 20%). Viimane peaks sobima kaitsemeetmena, kui seda laiendada EL loetellu kantud jurisdiktsioonidele.

Vabastusmeetodi rakendamise piirang tuleneb § 50 lõike 1<sup>1</sup> punktide 1 ja 3, mille kohaselt ei rakendata saadud dividendile tulumaksuvabastust, kui dividendi maksev äriühing asub madala maksumääraga territooriumil. Analoogne säte on ka § 53 lõikes 4<sup>1</sup>, mille kohaselt ei rakendata püsivast tegevuskohast väljaviidud kasumile tulumaksuvabastust, kui selle aluseks on püsiva tegevuskoha kaudu või püsiva tegevuskoha arvel saadud dividend ning dividendi maksev äriühing asub madala maksumääraga territooriumil. Nagu ülal mainitud, lähtutakse EL nimekirja kandmise puhul erinevatest kriteeriumidest samal ajal, kui Eesti lähtub madala maksumääraga territooriumi määratledes eelkõige maksumäärast ning teabevahetusest. Seega tuleks kõnealused sätted laiendada EL loetellu kantud jurisdiktsioonidele, et seda saaks kaitsemeetmena käsitleda.

## **5. Kaasatud osapooled**

Väljatöötamiskavatsus on koostatud koostöös Maksu- ja Tolliametiga.

### **III. Probleemi võimalikud mitteregulatiivsed lahendused**

## **6. Kaalutud võimalikud mitteregulatiivsed lahendused**

Mitteregulatiivsed meetmed EL loetellu kantud riikide suhtes kehtivad aastast 2018. Esiteks, EL loetelu ise on heidutava mõjuga ning paljud jurisdiktsioonid muudavad oma seadusi, et vastata EL kriteeriumidele ning vältida loetellu sattumist. Teisalt rakendatakse EL loetellu kantud jurisdiktsioonide suhtes mittemaksumeetmeid ja haldusmeetmeid juba aastast 2018. Et saavutada heidutavat mõju maksumaksjatele, on aga vajalikud ka regulatiivsed meetmed, kuna maksukohustus seoses EL loetellu kantud jurisdiktsioonides asuvate äriühingutega tehtud tehingutega võib tuleneda vaid seadusest.

5. detsembril 2019 kinnitasid rahandusministrid ECOFIN kohtumisel äriühingute maksustamise käitumisjuhendi töörühma suunised maksuvaldkonnas koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide suhtes võetavate seadusandlike kaitsemeetmete kooskõlastamise kohta. Suuniste kohaselt peavad EL liikmesriigid kohaldama vähemalt ühte seadusandlikku kaitsemeetet alates 1. jaanuarist 2021. Kui see ei ole võimalik siseriiklikest nõuetest tulenevalt, siis hiljemalt 2021. aasta 1. juulist.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Käitumisjuhendi töörühm (äriühingute maksustamine): aruanne nõukogule (25.11.2019), p. 67 <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-14114-2019-INIT/en/pdf>

## IV. Probleemi võimalikud regulatiivsed lahendused

### **7. Regulatiivsete võimaluste kirjeldus**

#### 1. Maksualast koostööd mittetegevad jurisdiktsioonid

Eesti peab kohaldama EL loetellu kantud jurisdiktsioonide suhtes vähemalt ühte järgmistest kaitsemeetmetest: kulude mahaarvamise keeld, välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad reeglid, kinnipeetav tulumaks või vabastusmeetodi rakendamise piirangud. Eesti rakendab juba kolme neljast meetmest madala maksumääraga territooriumide puhul. Seega on Eestil võimalik kas asendada olemasolevat madala maksumääraga territooriumi regulatsiooni viitega EL loetelule või rakendada mõlemat paralleelselt. Kuigi kaitsemeetmete suuniste kohaselt peavad kaitsemeetmed olema rangemad EL loetellu kantud jurisdiktsioonide suhtes, on siiski lubatud rakendada samu kaitsemeetmeid ka riiklikku nimekirja kantud jurisdiktsioonide suhtes. Eestil ei ole oma nimekirja, kuid TuMS §-s 10 sätestatud madala maksumääraga territooriumi regulatsioon täidab sama eesmärgi.

#### 1.1 Madala maksumääraga territooriumi regulatsiooni kehtetuks tunnistamine

Madala maksumääraga territoorium on sätestatud TuMS §-s 10. Et asendada seda EL loeteluga, tuleb kas muuta TuMS § 10 või tunnistada see kehtetuks ja täiendada TuMS-i uue §-ga 10<sup>1</sup>. Kuna madala maksumääraga territooriumi regulatsioon on oma olemuselt EL loetelust siiski erinev, siis lihtsam on sätestada EL loetelu uues §-s 10<sup>1</sup> „Maksualast koostööd mittetegevad jurisdiktsioonid“.

EL loetelu koostatakse kokkulepitud kriteeriumide alusel, kuid Eesti ei saa neid kriteeriume iseseisvalt rakendada ja ainuisikuliselt otsustada, milline jurisdiktsioon kuulub loetellu, kuna loetelu muutmine toimub EL liikmesriikide kokkuleppel, EL nõukogus vastuvõetud otsuse alusel. Seega ei ole vajadust sätestada tulumaksuseadusesse kriteeriume, mille alusel liikmesriigid EL loetellu kandmise otsustavad. Kõige lihtsam on viidata tulumaksuseaduses otse EL loetelule. Seega võiks TuMS § 10<sup>1</sup> sõnastus olla selline:

„Maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioon on jurisdiktsioon, mis on kantud [maksualast koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide ELi loetellu](#), välja arvatud juhul, kui Eestil on sõlmitud nimetatud jurisdiktsiooniga välisleping.“

Kaitsemeetmete suuniste kohaselt peavad EL liikmesriigid rakendama kaitsemeetmeid piiramata nende rahvusvahelisest õigusest tulenevaid kohustusi. See tähendab, et Eesti ei pea rakendama kaitsemeetmeid, kui Eestil on sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping jurisdiktsiooniga, mis on kantud EL loetellu.

#### 1.2 Kahe regulatsiooni paralleelne kasutamine

Kahe regulatsiooni paralleelseks kasutamiseks on mitu alternatiivi. Esiteks võib neid rakendada teineteisest eraldi, st et madala maksumääraga territooriume reguleerib kehtiv TuMS § 10 ning maksualast koostööd mittetegevaid jurisdiktsioone TuMS § 10<sup>1</sup> eelmises punktis välja toodud sõnastuses.

Alternatiivina võib muuta kehtivat TuMS § 10, täiendades seda lõikega 4 järgmises sõnastuses: „(4) Madala maksumääraga territooriumina käsitatakse ka jurisdiktsiooni, mis on kantud [maksualast koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide ELi loetellu](#), välja arvatud juhul, kui see on kantud lõikes 3 nimetatud nimekirja. Maksualast koostööd mittetegevatele jurisdiktsioonidele ei kohaldata lõiget 2.“

VÕI

„(4) Madala maksumääraga territooriumina käsitatakse ka jurisdiktsiooni, mis on kantud [maksualast koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide ELi loetellu](#), välja arvatud juhul, kui Eestil on sõlmitud nimetatud jurisdiktsiooniga välisleping. Maksualast koostööd mittetegevatele jurisdiktsioonidele ei kohaldata lõiget 2.“

Viimane lause on vajalik, sest TuMS § 10 lõike 2 kohaselt ei käsitata madala maksumääraga territooriumil asuvana 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. EL loetellu kantud jurisdiktsioonide puhul ei saa sellist erandit kohaldada, sest nende puhul peab rakendama kaitsemeetmeid igasuguste eranditeta.

Arvestades arenguid rahvusvahelises maksuõiguses ning võitlust maksudest kõrvalehoidumisega, ei ole aktsepteeritav, et madala maksumääraga territooriumil asuvana ei käsitata sellist juriidilist isikut, kelle majandusaasta tulust üle 50% moodustab tulu tegelikust majandustegevusest. See tähendab, et 49% tulust võib olla teenitud majandustegevusest, mis ei ole tegelik. Tagamaks, et kogu tulu peab olema teenitud tegelikust majandustegevusest, tuleb kaaluda TuMS § 10 lõike 2 sõnastuse muutmist järgmiselt:

„(2) Madala maksumääraga territooriumil asuvana ei käsitata sellist juriidilist isikut, kelle tulu on teenitud tegelikust majandustegevusest või kelle asukohariik või -territoorium annab Eesti maksuhaldurile teavet Eesti residentide kontrolli all oleva isiku tulude kohta.“

Kolmas alternatiiv on muuta TuMS § 10 pealkirja „Madala maksumääraga territoorium ja maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioon“. Sel juhul tuleks täiendada § 10 uue lõikega 4 järgmises sõnastuses:

„(4) Maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsioon on jurisdiktsioon, mis on kantud [maksualast koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide ELi loetellu](#), välja arvatud juhul, kui Eestil on sõlmitud nimetatud jurisdiktsiooniga välisleping.“

TuMS § 10 lõiget 2 tuleks muuta ülal toodud põhjustel, tagamaks, et madala maksumääraga territooriumil asuvana ei käsitata vaid sellist juriidilist isikut, kelle kogu tulu on teenitud tegelikust majandustegevusest.

Selle alternatiivi puhul saab vältida sõnastust „madala maksumääraga territooriumina käsitatakse ka maksualast koostööd mittetegev jurisdiktsiooni“. Kõik EL nimekirjas olevad jurisdiktsioonid ei ole madala maksumääraga.



Lisaks tuleb kaaluda § 10 lõikes 3 nimetatud n-ö valge nimekirja<sup>12</sup> vajalikkust. Siiani on valgesse nimekirja kantud territooriumid, kes vahetavad Eesti maksuhaldurile maksualast teavet, mistõttu ei loeta neid madala maksumääraga territooriumideks. Hetkel on valges nimekirjas 58 territooriumi. Samas praeguseks on OECD haldusabi konventsiooniga ühinenud 136 riiki või territooriumi, nii et tegelikult peaks need kõiki valgesse nimekirja ehk § 10 lõike 3 alusel kehtestatud rahandusministri määrusesse panema. Nimekirjal, kus on enamik maailma riike sees, ei ole aga enam mõtet. Seetõttu tuleb kaaluda TuMS § 10 lõike 3 ning selle alusel kehtestatud määruse kehtetuks tunnistamist.

### 1.3. Kokkuvõte

Kuigi madala maksumääraga territooriumi regulatsioon ja EL loetelu kriteeriumid on veidi erinevad, nende eesmärk on siiski üsna sarnane. TuMS § 10 lõikes 2 sätestatud erandi kohaselt ei rakendata madala maksumääraga territooriumi regulatsiooni, kui territoorium annab Eesti maksuhaldurile teavet Eesti residentide kontrolli all oleva isiku tulude kohta. Rahvusvaheliste teabevahetusstandardite järgimine on üheks kriteeriumiks EL loetelu koostamisel. Jurisdiktsioonid, mis ei ole EL loetellu kantud, järgivad rahvusvahelisi teabevahetusstandardeid või on võtnud kohustuse hakata järgima neid lähitulevikus. Kui nad ei täida võetud kohustusi, kantakse nad EL loetellu. Järelikult jurisdiktsioonid, kes ei ole EL loetellu kantud, peaksid andma Eesti maksuhaldurile teavet Eesti residentide kontrolli all oleva isiku tulude kohta või on võtnud kohustuse seda teha. Seega rakendub TuMS § 10 lõikes 2 sätestatud erand enamikel juhtudel jurisdiktsioonidele, kes on täitnud EL kriteeriume, ning nende suhtes ei rakendata madala maksumääraga territooriumi regulatsiooni. Samas EL ei ole hinnanud siiski kõiki jurisdiktsioone, seega on võimalik, et jurisdiktsioon, mis ei ole kantud EL loetellu, ei vaheta Eesti maksuhaldurile maksualast teavet ning selle suhtes saaks rakendada kehtivat § 10. Sellest tulenevalt oleks kahe regulatsiooni paralleelne kohaldamine kõige mõistlikum.

### 2. Kulude mahaarvamise keeld

Kaitsemeetmete suuniste kohaselt tähendab kulude mahaarvamise keeld, et liikmesriigid ei luba äriühingutel maksustatavast tulust maha arvata kulusid ja makseid, näiteks intressi, litsentsitasu või teenustasu, mille saaja asub maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis. Tulenevalt Eesti äriühingute tulumaksusüsteemi eripärast (kasumi maksustamine selle jaotamisel), maksustatakse tulumaksuga ettevõtlusega mitteseotud kulusid ja väljamakseid, mida traditsioonilise süsteemiga riikides ei lubata kasumist maha arvata.

Antud muudatus sobiks TuMS § 52 lõikesse 2, mis sisaldab ettevõtlusega mitteseotud väljamaksete loetelu, kus on muu hulgas erinevad väljamaksed madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule. Intressi, litsentsitasu ega teenustasu selles loetelus ei ole. Samas kaitsemeetmete juhises on need maksed näitena välja toodud, nii et põhimõtteliselt peaksid sobima ka olemasolevad TuMS § 52 lõikes 2 sätestatud väljamaksed. Nendeks on:

- madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku poolt emiteeritud väärtpaberite soetamine, välja arvatud juhul, kui nimetatud väärtpaberid vastavad investeerimisfondide seaduse § 107 lõikes 1 sätestatud tingimustele (p 2);
- osaluse omandamine madala maksumääraga territooriumil asuvas juriidilises isikus (p 3);

---

<sup>12</sup> <https://www.riigiteataja.ee/akt/129122016034>

- viivise või leppetrahvi tasumine, kohtu- või vahekohtuväliselt kahju hüvitamine madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule (p 4);
- laenu andmine või ettemakse sooritamine madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule või muul viisil nõudeõiguse omandamine madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku vastu (p 5).

Lisaks käsitatakse TuMS § 52 lõike 3 punkti 3 kohaselt ettevõtlusega mitteseotud väljamaksena kahju, mida krediitiasutus saab madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku vastu omandatud nõudeõiguse (sealhulgas antud laenu ja tehtud ettemakse) võõrandamisest või sissenõudmisest loobumisest.

Kui TuMS § 10 muudetakse selliselt, et maksualast koostööd mittetegevat jurisdiktsiooni käsitatakse madala maksumääraga territooriumina, siis § 52 lõikeid 2 ja 3 ei peagi muutma. See kohalduks kehtivas sõnastuses ka EL loetellu kantud jurisdiktsioonidele.

Lisaks võib kaaluda intressi, litsentsitasu ja/või teenustasu maksustamist, kui selle saaja asub madala maksumääraga territooriumil. Sel juhul tuleks lisada TuMS § 52 lõikesse 2 punkti 6, mis sätestaks, et tulumaksuga maksustatakse intressi, litsentsitasu ja teenustasu, mida makstakse madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule. Siinkohal tuleb aga kaaluda, kas potentsiaalne tulu ületab muudatusega kaasnevaid kulutusi.

Kui TuMS §-s 10 ei sätestata, et maksualast koostööd mittetegevat jurisdiktsiooni käsitatakse madala maksumääraga territooriumina, vaid määratletakse maksualast koostööd mittetegevat jurisdiktsiooni eraldi §-s 10<sup>1</sup> või § 10 lõikes 4, siis TuMS §-s 52 tuleks viidata lisaks madala maksumääraga territooriumile ka maksualast koostööd mittetegevale jurisdiktsioonile. Samuti tuleks otsustada, kas laiendada ainult olemasolevaid sätteid, lisada intressi, litsentsitasu ja teenustasu või maksustada tulumaksuga EL koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide puhul ainult intressi, litsentsitasu ja teenustasu.

Kui TuMS § 10 tunnistatakse kehtetuks ja edaspidi lähtutakse vaid EL loetelust, siis TuMS §-s 52 tuleb asendada sõnastus „madala maksumääraga territooriumil“ sõnastusega „maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis“.

Tehniliselt oleks kõige lihtsam lahendus sätestada TuMS §-s 10, et madala maksumääraga territooriumina käsitatakse ka EL koostööd mittetegevat jurisdiktsiooni ning jätta TuMS § 52 lõige 2 muutmata. Kõrvalmõjuna rakenduks ka füüsiliste isikute maksustamist puudutav § 22 EL koostööd mittetegevatele jurisdiktsioonidele. See tähendab, et füüsilise isiku tasandil maksustatakse tulumaksuga nii madala maksumääraga territooriumil kui ka maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuva ning Eesti residentide kontrolli all oleva juriidilise isiku tulu, sõltumata sellest, kas see juriidiline isik on oma kasumit maksumaksjale jaotanud või mitte.

### 3. Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad reeglid

Kaitsemeetmena on võimalik kohaldada ka välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevaid reegleid (edaspidi ka *CFC reegel*), kuid seejuures on oluline, et need reeglid on EL loetellu kantud jurisdiktsioonide suhtes rangemad kui tavaline CFC reegel.

Kehtiva TuMS § 54<sup>3</sup> lõike 1 kohaselt omistatakse residendist äriühingule ja maksustatakse tema kasumina välismaise kontrollitava äriühingu kasumi osa, mis saadi niisuguse vara kasutamise ja selliste riskide võtmise tulemusel, mis on seotud kontrolliva äriühingu võtmetöötajatega ning mis on saadud näilikest tehingutest, mille peamine eesmärk oli saada maksueelis. Residendist äriühingule omistatav välismaise kontrollitava äriühingu kasum arvutatakse kooskõlas turuväärtuse põhimõttega. Lõike 4 kohaselt ei kohaldata välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevaid reegleid residendist äriühingule, kelle kontrollitava äriühingu eelmise majandusaasta kasum ei ületa 750 000 eurot ja kelle muud äritulud, kasum tütarettevõtjatelt, sidusettevõtjatelt ja finantsinvesteeringutelt, intressitulud ning muud finantstulud kokku ei ületa samal perioodil 75 000 eurot. Kõige lihtsam viis rakendada CFC reeglit kaitsemeetmena on sätestada, et lõikes 4 sätestatud erandit ei rakendata maksualast koostööd mittetegeva jurisdiktsiooni puhul.

Alternatiivina või lisaks eeltoodule võib sätestada, et maksualast koostööd mittetegeva jurisdiktsiooni puhul maksustatakse Eestis tulumaksuga välismaise kontrollitava äriühingu kasumit proportsionaalselt maksumaksja osalusega välismaises kontrollitavas äriühingus sõltumata sellest, kas tulu on saadud näilikest tehingutest, mille peamine eesmärk oli saada maksueelis. Võib kaaluda ka seda, et maksumaksjal oleks võimalus tõendada, et tulu on saadud tegelikust majandustegevusest.

Veel ühe alternatiivina pakutakse kaitsemeetmete suunistes rakendada erinevat osaluse määra võrreldes nendega, kes ei ole EL nimekirja kantud. TuMS § 54<sup>3</sup> lõike 3 kohaselt käsitatakse välismaise kontrollitava äriühinguna püsivat tegevuskohta või üksust, mille puhul residendist äriühingul üksi või koos oma sidusettevõtjatega on otsene või kaudne osalus rohkem kui 50% hääleõigusena või ta omab otseselt või kaudselt rohkem kui 50% kapitalist või tal on õigus saada rohkem kui 50% kõnealuse üksuse kasumist. EL nimekirja kantud jurisdiktsioonide puhul võiks rakendada madalamat osaluse määra, näiteks 25%. Samas arvestades, et tegemist on välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitleva reegluga, ei sobi nii madal osaluse määr, kuna sel juhul ei ole Eesti äriühingul kontrolli välismaise äriühingu üle.

Lahendust valides on oluline lähtuda sellest, et muudatusega kaasnev kulu oleks võimalikult väike. Seega kui kasutada kaitsemeetmena CFC reeglit, oleks kõige parem lahendus jätta TuMS § 54<sup>3</sup> lõikes 4 sätestatud erand EL loetellu kantud jurisdiktsioonide puhul kohaldamata.

#### 4. Kinnipeetav tulumaks

Kaitsemeetmete suuniste kohaselt võib kohaldada kaitsemeetmena kõrgema määraga kinnipeetavat tulumaksu intressilt, litsentsitasult või teenustasult, kui selle saaja asub EL loetellu kantud riigis. TuMS § 41 kohaselt peetakse Eestis tulumaksu kinni järgmistelt väljamaksetelt mitteresidendile:

- mitteresidendile makstavalt litsentsitasult (§ 41 punkt 8 ja § 29 lõike 6 punkt 4);
- mitteresidendile Eestis osutatud teenuste eest makstavalt tasult (§ 41 punkt 10 ja § 29 lõike 3);
- madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule Eesti residendile osutatud teenuste eest makstavalt tasult (§ 41 punkt 11 ja § 29 lõike 3).

TuMS § 43 lõike 1 punkti 2 kohaselt on litsentsitasult ja teenustasult kinnipeetava tulumaksu määr 10%. Samas § 43 lõike 1 punkti 1 kohaselt, kui teenustasu saaja on madala maksumääraga territooriumil asuv juriidiline isik, siis kinnipeetava tulumaksu määr on 20%. Seega kohaldab

Eesti kõrgema määraga kinnipeetavat tulumaksu madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule makstava teenustasu puhul. Kui laiendada seda maksualast koostööd mittetegevatele jurisdiktsioonidele makstavale teenustasule, sobiks olemasolev säte kaitsemeetmeks.

Kui TuMS §-s 10 sätestatakse, et maksualast koostööd mittetegevat jurisdiktsiooni käsitatakse madala maksumääraga territooriumina, siis saab kohaldada TuMS § 41 punkti 11 kaitsemeetmena kehtivas sõnastuses. Kui TuMS § 10 tunnistatakse kehtetuks ja sätestatakse uus maksualast koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide regulatsioon, siis tuleb asendada TuMS § 41 punktis 11 sõnastus „madala maksumääraga territooriumil“ sõnastusega „maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis“. Sama muudatus tuleks teha ka § 29 lõigetes 3 (Eestis toimunud ettevõtlusest saadud tulu maksustamine) ja 13 (juriidilise isiku staatusega ühenduse või varakogumi maksustamine).

Lisaks võib kaaluda TuMS §-de 29 ja 41 täiendamist kinnipeetava tulumaksuga intressilt ja/või litsentsitasult, kui see on makstud maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuvale juriidilisele isikule, kuid tuleb arvestada, et potentsiaalne tulu ei pruugi olla suurem kui selle muudatusega kaasnev kulu. Seega kõige mõistlikum oleks rakendada olemasolevat sätet.

## 5. Vabastusmeetodi rakendamise piirangud

Kaitsemeetmete suuniste kohaselt võivad liikmesriigid kasutada kaitsemeetmena ka vabastusmeetodi rakendamise piirangut. See tähendab, et kui liikmesriik vabastab tütarühingult saadud dividendi tulumaksust, võiks sellisest tulumaksuvabastusest loobuda, kui tütarühing asub maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis. Alternatiivina pakutakse tulumaksuvabastuse piiramist.

Eestis on juba olemas sarnane piirang madala maksumääraga territooriumi puhul. Nimelt TuMS § 50 lõike 1<sup>1</sup> punktide 1 ja 3 kohaselt ei rakendata saadud dividendile tulumaksuvabastust, kui dividendi maksev äriühing asub madala maksumääraga territooriumil. Sarnane säte on ka TuMS § 53 lõikes 4<sup>1</sup>, mille kohaselt ei rakendata püsivast tegevuskohast väljaviidud kasumile tulumaksuvabastust, kui selle aluseks on madala maksumääraga territooriumil asuvalt äriühingult püsiva tegevuskoha kaudu või püsiva tegevuskoha arvel saadud dividend.

Kui TuMS §-s 10 sätestatakse, et maksualast koostööd mittetegevat jurisdiktsiooni käsitatakse madala maksumääraga territooriumina, siis toimivad TuMS § 50 lõike 1<sup>1</sup> punktid 1 ja 3 ning § 53 lõige 4<sup>1</sup> kaitsemeetmena ka kehtivas sõnastuses. Kui TuMS § 10 tunnistatakse kehtetuks ja sätestatakse uus maksualast koostööd mittetegevate jurisdiktsioonide regulatsioon, siis tuleb asendada TuMS § 50 lõike 1<sup>1</sup> punktides 1 ja 3 ning § 53 lõikes 4<sup>1</sup> sõnastus „madala maksumääraga territooriumil“ sõnastusega „maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis“.

## 6. Madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku tulu maksustamine füüsilise isiku tasandil

Kuigi kaitsemeetmete suunised puudutavad üksnes äriühingute maksustamist, võib muudatustel olla mõju ka füüsilistele isikutele. Nimelt TuMS § 22 lõike 1 kohaselt maksustatakse füüsilise isiku tulumaksuga madala maksumääraga territooriumil asuva ning Eesti residentide kontrolli

all oleva juriidilise isiku tulu, sõltumata sellest, kas see juriidiline isik on oma kasumit füüsilisele isikule jaotanud või mitte.

Kui TuMS §-s 10 sätestatakse, et maksualast koostööd mittetegevat jurisdiktsiooni käsitatakse madala maksumääraga jurisdiktsioonina, rakendub § 22 kehtivas sõnastuses EL loetelu suhtes. Kui TuMS § 10 tunnistatakse kehtetuks ning edaspidi kohaldatakse üksnes EL loetelu, siis tuleb asendada §-s 22 tekstiosa „madala maksumääraga territooriumil“ tekstiosaga „maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis“. Siinkohal tuleb aga arvestada, et füüsilise isiku puhul on maksustamisperiood kalendriaasta.

Kaitsemeetmete suuniste kohaselt peavad kaitsemeetmed jõustuma 2021. aasta 1. jaanuaril, kuid kui see ei ole võimalik siseriiklikest nõuetest tulenevalt, siis hiljemalt 2021. aasta 1. juulil. Maksukorralduse seaduse § 4<sup>1</sup> kohaselt peab maksuseaduse muudatuse vastuvõtmise ja jõustumise vahele üldjuhul jääma vähemalt kuus kuud. Kuna antud juhul võetakse tulumaksuseaduse muutmise seadus vastu alles 2020. aasta lõpus, jõustuvad muudatused 1. juulil 2021. Samas füüsilise isiku puhul ei ole muudatuste jõustumine keset maksustamisperioodi võimalik. Kuna Eestil ei ole kohustust kohaldada EL loetelu füüsiliste isikute puhul, tuleks jõustada füüsilist isikut puudutavad muudatused 1. jaanuaril 2022. Kui TuMS § 10 asendatakse §-ga 10<sup>1</sup> 1. juulil 2021, siis on vaja ka rakendussätet, et füüsiliste isikute puhul kohaldatakse §-i 10 2021. aasta maksustamisperioodi lõpuni.

## 7. Kokkuvõte

Tehniliselt kõige lihtsam muudatus on TuMS § 10 täiendamine lõikega 4, mille kohaselt käsitatakse maksualast koostööd mittetegevat jurisdiktsiooni madala maksumääraga jurisdiktsioonina. Sel juhul saab kohaldada kaitsemeetmena olemasolevaid sätteid, mida hetkel rakendatakse madala maksumääraga territooriumide puhul:

- kinnipeetav tulumaks madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule Eesti residendile osutatud teenuste eest makstavalt tasult (TuMS § 41 punkt 11);
- vabastusmeetodi rakendamise piirang (TuMS § 50 lõike 1<sup>1</sup> punktid 1 ja 3);
- kulude mahaarvamise piirang (TuMS § 52 lõike 2 punktid 2-5).

Kuna Eestis on niigi olemas kolm meetet, mis sobivad kaitsemeetmeks, ei ole täiendavate meetmete kehtestamine vajalik. Hetkel kehtivate kaitsemeetmete puhul on maksustamisperioodiks kalendrikuu, seega võivad muudatused jõustuda 1. juulil 2021. Kaitsemeetmete suuniste kohaselt peavad kaitsemeetmed jõustuma 2021. aasta 1. jaanuaril, kuid kui see ei ole võimalik riigisisestest nõuetest tulenevalt, siis hiljemalt 2021. aasta 1. juulil. Maksukorralduse seaduse § 4<sup>1</sup> kohaselt peab maksuseaduse muudatuse vastuvõtmise ja jõustumise vahele üldjuhul jääma vähemalt kuus kuud. Kuna antud juhul võetakse tulumaksuseaduse muutmise seadus vastu alles 2020. aasta lõpus, jõustuvad muudatused 1. juulil 2021. Sel põhjusel ei sobi CFC reegel kaitsemeetmeks, kuna TuMS § 3 lõike 4 kohaselt on CFC reegli puhul maksustamisperiood majandusaasta. Maksustamisperioodi keskel ei saa aga kohaldatavaid õigusnorme muuta.

## **8. Regulaatiivsete võimaluste põhiseadusega ning Euroopa Liidu ja rahvusvahelise õigusega määratud raamid**

Kavandatav muudatus ei piira põhiseadusest tulenevaid põhiõigusi ja vabadusi. Euroopa Liidu õiguses kohaldub kolmandate riikide puhul üksnes Euroopa Liidu toimimise lepingu (edaspidi *ELTL*) artiklist 56 tulenev kapitali vaba liikumise põhimõte. Samas ELTL artikli 58 lõike 1 punkti b kohaselt ei mõjuta artikli 56 sätteid liikmesriikide õigust võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada siseriiklike õigusnormide rikkumist, eriti maksustamise ja rahaasutuste usaldatavusnormatiivide täitmise järelevalve alal. Kuna tegemist on kuritarvituste vastaste meetmetega, mis tulenevad EL Nõukogu järeldustest, mis on üle vaadatud ka EL Nõukogu õigustalituse poolt, võib järeldada, et kavandatavad muudatused on vastavuses Euroopa Liidu õigusega.

## **V. Regulaatiivsete võimaluste mõjude eelanalüüs ja mõju olulisus.**

### **9. Muudatuste mõju ettevõtjate ja/või kodanike halduskoormusele**

Muudatuste mõju ettevõtjate ja kodanike halduskoormusele on väike. Muudatus puudutab väga väheseid ettevõtjaid. Statistikaameti andmete kohaselt oli Eestis 2019. aasta seisuga 133 784 majanduslikult aktiivset ettevõtet<sup>13</sup>. Siinkohal tuleb aga märkida, et see arv hõlmab ka füüsilisest isikust ettevõtjaid ja välismaa äriühingu filiaale. Kui jätame need välja, siis majanduslikult aktiivseid äriühinguid on 111 592. Vaid kahel Eesti äriühingul on tütarühing EL loetellu kantud jurisdiktsioonides. Siinkohal on oluline märkida, et kui Eesti äriühing on välismaise kapitali kontrolli all, siis nende tütarühingute kohta statistikaamet infot ei kogu. Seega tõenäoliselt on Eesti äriühingutel ikkagi rohkem tütarühinguid EL nimekirja kantud jurisdiktsioonides. Samas kavandatavate meetmete mõju on pigem väike, kuna sihtrühma kuuluvad äriühingud moodustavad kõikidest Eesti residendist äriühingutest väga väikese osa.

Kui valida kaitsemeetmeid, mis juba kehtivad madala maksumääraga territooriumide puhul, kuid asendada madala maksumääraga territooriumi regulatsioon EL loeteluga, siis halduskoormus võib isegi väheneda, kuna EL loetelu puhul on tegemist konkreetse nimekirjaga, mida on lihtne rakendada, kuid madala maksumääraga territooriumi regulatsiooni kohaldatakse juhtumipõhiselt.

### **10. Muudatuste rakendamisega seotud riigi ja kohaliku omavalitsuse eeldatavad kulud ja tulud**

Arvestades, et muudatus mõjutab väga väheseid ettevõtjaid, ei saa Eesti muudatuse tulemusena olulist tulu. Seetõttu on oluline, et muudatusega kaasnevad kulud oleksid minimaalsed. Seda on võimalik tagada, kohaldades kaitsemeetmena sätteid, mida kehtiva TuMS-i alusel rakendatakse madala maksumääraga territooriumide puhul. Sel juhul saab kasutada olemasolevaid tuludeklaratsioone ja IT-lahendusi. Täiendavate kaitsemeetmete kehtestamisega kaasnevad lisakulud, nt IT-kulud, samas ei ole andmeid, et ennustada, kas ja kui suurt tulu täiendavad kaitsemeetmed toovad. Et vältida olukorda, kus lisakulud on suuremad kui lisatulud, oleks kõige mõistlikum rakendada olemasolevaid kaitsemeetmeid.

Eeldatavaid tulusid mõjutab otsus, kas rakendada ainult EL loetelu või madala maksumääraga territooriumi regulatsiooni ja EL loetelu paralleelselt. Kui rakendada mõlemat, siis tulud jäävad

<sup>13</sup> <https://www.stat.ee/68773?highlight=vorm>

samaks või suurenevad. Kui asendada madala maksumääraga territooriumi regulatsiooni EL loeteluga, siis tulud võivad nii väheneda kui suurened, kuna EL loetelus ei pruugi olla kõiki riike, mis kvalifitseeruvad madala maksumääraga territooriumiks. Samas ei kehtiks EL loetelu puhul TuMS § 10 lõikes 2 sätestatud erand, millel oleks pigem positiivne mõju maksulaekumistele. Allpool on välja toodud aastatel 2017-2019 deklareeritud väljamaksed madala maksumääraga territooriumil asuvatele juriidilistele isikutele.

#### 1. Kulude mahaarvamise keeld (TuMS § 52 lõike 2 punktid 2-5 ja § 52 lõike 3 punkt 3)

Aasta	§ 52 lg 2 p 2	§ 52 lg 2 p 3	§ 52 lg 2 p 4	§ 52 lg 2 p 5	§ 52 lg 3 p 3	Kokku	Tasutud tulumaks
2019	0	0	1124,15	44418,89	1528,52	47071,56	11769
2018	0	15025,57	0	69050,66	0	84076,23	21019
2017	0	0	965,15	141629,14	0	142594,29	35649

Tabelist on näha, et tulumaksu laekus kolme aasta jooksul 68 437 eurot. Siinkohal on oluline märkida, et väljamaksete tegijaid kuus on alla viie. Kaitsemeetmete suuniste kohaselt oleks Eestil võimalik suurendada tulumaksulaekumisi maksustades ettevõtlusega mitteseotud väljamaksena ka intressi, litsentsitasu ja teenustasu. Samas iga väljamakse lisamine eeldab umbes 300 000 eurot IT-kulu. Arvestades, kui vähe on väljamaksete tegijaid, ei ole selliste kulutuste tegemine otstarbekas.

#### 2. Kinnipeetav tulumaks (TuMS § 41 punkt 11)

TuMS § 41 punkti 11 kohaselt peetakse tulumaksu kinni madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule Eesti residendile osutatud teenuste eest makstavalt tasult. Allpool on andmed madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule makstud teenustasude kohta 2019. aastal.

22,99	Suurbritannia (Ühendkuningriik)
4487,49	Iirimaa
163265,31	Belize
1964,21	Hongkong
2500	Neitsisaared (Briti)
13716,59	Hiina
500	Neitsisaared (Briti)
89,69	Neitsisaared (Briti)
186546,28	Kokku

Tabelist on näha, et 2019. aastal on makstud madala maksumääraga territooriumil asuvale juriidilisele isikule teenustasusid kokku 186546,28 eurot. Nendelt on kinnipeetud tulumaksu 37 309 eurot. Siinkohal tuleb märkida, et ei ole tehtud ühtegi väljamakset EL loetellu kantud jurisdiktsioonis asuvale juriidilisele isikule. Samas on deklareeritud väljamaksed Suurbritanniale, Hiinale ja Irimaale, mis on kantud nimekirja territooriumidest, mida ei loeta madala maksumääraga territooriumiks.<sup>14</sup> Põhjuseks on, et teenustasu saajad on tulumaksuga maksustamisel läbipaistvana käsitatavad üksused.

<sup>14</sup> <https://www.riigiteataja.ee/akt/129122016034>

Kaitsemeetmete suuniste kohaselt võib kohaldada kaitsemeetmena kõrgema määraga kinnipeetavat tulumaksu ka intressilt ja litsentsitasult, kui selle saaja asub EL loetellu kantud riigis. Samas iga täiendava väljamakse lisamisega kaasneb IT kulu ca 300 000 eurot. Arvestades, et teenustasusid ei maksta EL loetellu kantud jurisdiktsioonides asuvatele juriidilistele isikutele, tõenäoliselt ei ole ka intresside ja litsentsitasude hulk eriti suur. Seega on olemas suur risk, et muudatusega kaasnevad kulud ületavad potentsiaalseid maksutuluseid ning selline muudatus ei ole õigustatud.

### 3. Vabastusmeetodi rakendamise piirangud (TuMS § 50 lg 1<sup>1</sup> punktid 1 ja 3 ning § 53 lõige 4<sup>1</sup>)

TuMS § 50 lõike 1<sup>1</sup> punktide 1 ja 3 ning § 53 lõike 4<sup>1</sup> kohaselt ei vabastata välismaal asuvalt tütarühingult saadud ja edasimakstavaid dividende tulumaksust, kui dividendi maksev äriühing asub madala maksumääraga territooriumil. Maksu- ja Tolliameti andmetel ei rakendatud kõnealust vabastusmeetodi rakendamise piirangut viimase kahe aasta jooksul kordagi. Põhjuseks võib olla asjaolu, et madala maksumääraga territooriumit määratletakse juhtumipõhiselt. Kuna EL loetelus on välja toodud konkreetsed jurisdiktsioonid, on võimalik, et kõnealune säte leiab rohkem rakendamist, kui seda laiendatakse EL loetelule.

### 4. Madala maksumääraga territooriumil asuva juriidilise isiku tulu maksustamine (TuMS § 22)

Kui rakendada lisaks madala maksumääraga territooriumi regulatsioonile EL loetelu, tuleb kohaldada ka TuMS § 22 EL loetellu kantud jurisdiktsioonide puhul ehk maksustada tulumaksuga maksualast koostööd mittetegevas jurisdiktsioonis asuva ning füüsilisest isikust Eesti residentide kontrolli all oleva juriidilise isiku tulu, sõltumata sellest, kas see juriidiline isik on oma kasumit maksumaksjale jaotanud või mitte. Seni ei ole TuMS § 22 väga palju rakendamist praktikas leidnud. Näiteks aastal 2019 (2018. a eest esitatud deklaratsioonis) deklareeris vaid üks füüsiline isik tulu § 22 alusel summas 3152996 eurot. Aastal 2020 (2019. aasta eest esitatud deklaratsioonis) deklareeris samuti vaid üks füüsiline isik tulu § 22 alusel summas 3636,34 eurot. Siinkohal tuleb arvestada, et VTK kirjutamise hetkel ei ole deklaratsiooni esitamise tähtpäev veel möödunud. Füüsilise isiku tuludeklaratsioonis puuduvad andmed selle kohta, kas see tulu oli pärit EL loetellu kantud jurisdiktsioonist.

### 5. Välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad reeglid (TuMS § 54<sup>3</sup>)

Kuigi välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlevad reeglid ei ole seotud madala maksumääraga territooriumiga, oleks võimalik rakendada neid kaitsemeetmena ilma kaasnevate IT-kuludeta. Nimelt, kui jätta kohaldamata TuMS § 54<sup>3</sup> lõikes 4 sätestatud erandit EL nimekirja kantud jurisdiktsioonide puhul, saab maksumaksja ikka kasutada olemasolevat tuludeklaratsiooni. Samas ei ole võimalik prognoosida, kas kõnealune muudatus oleks kasulik, kuna välismaiseid kontrollitavaid äriühinguid käsitlev reegel on uus ning esimesed deklaratsioonid välismaise kontrollitava äriühingu Eestis maksustamisele kuuluva kasumi kohta esitatakse alles sügisel 2020.



## Kokkuvõte

Arvestades vajadust tagada, et muudatustega kaasnevad kulud oleksid minimaalsed, on kõige parem lahendus rakendada olemasolevaid madala maksumääraga territooriumi puhul kohaldatavaid kaitsemeetmeid (kulude mahaarvamise keeld, vabastusmeetodi rakendamise piirang ja kinnipeetav tulumaks) ka EL loetellu kantud jurisdiktsioonide suhtes.

### **11. Edasine mõjude analüüs**

Väljatöötamiskavatsuses kirjeldatud probleemide lahendamiseks valitud lahendusega ei kaasne vajadust teha olulise mõjuga muutusi.

## **VI. Kavandatav õiguslik regulatsioon ja selle väljatöötamise tegevuskava**

### **12. Puudutatud ja muudetavad õigusaktid**

Tulumaksuseadus

### **13. Edasine kaasamise plaan – keda, millal ja kuidas kaasatakse**

Väljatöötamiskavatsus esitatakse kooskõlastamiseks ministriumidele, ning arvamuse avaldamiseks Maksu- ja Tolliametile, Tööandjate Keskliidule, Eesti Kaubandus- ja Tööstuskojale ning Maksumaksjate Liidule.

<b>14. Eeldatav eelnõu avaliku konsultatsiooni ja kooskõlastamise aeg</b>	Eelnõu plaanitakse edastada kooskõlastamiseks ministriumitele ning arvamuse avaldamiseks huvirühmadele 2020. aasta kolmandas kvartalis.
<b>15. Õigusakti eeldatav jõustumise aeg</b>	Muudatused plaanitakse jõustada 2021. aasta 1. juulil.
<b>16. Vastutavate ametnike nimed ja kontaktandmed</b>	<b>Rahandusministeeriumi</b> maksupoliitika osakonna peaspetsialist Inga Klauson (inga.klauson@fin.ee, telefon 611 3066)