

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Riita Oidsalu

LITSENTSITASU ERISTAMINE TEISTEST TULULIIKIDEST

Lõputöö

Juhendaja:

Elo Madiste, MA

Tallinn 2010

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2010
Töö pealkiri: Litsentsitasu eristamine teistest tululiikidest	
Töö autor: Riita Oidsalu	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
<p>Lõputöö on kirjutatud teemal „Litsentsitasu eristamine teistest tululiikidest“. Töö on kirjutatud eesti keeles ning koosneb 40 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 35 allikat. Teema on aktuaalne, sest infotehnoloogiliselt kiiresti arenevas ühiskonnas, mis taastub raskest majanduslangusest, on väga oluline, et oleks üheselt arusaadav, mida on võimalik litsentsitasudena maksustada. Probleem on litsentsitasu mõiste ulatuses – nimelt on litsentsitasu mõiste ulatus tulumaksuseaduses ja maksulepingutes erinev.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida tulumaksuseaduse ja maksulepingute kohaselt litsentsitasu mõiste käsitlust. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. antakse ülevaade litsentsitasu mõistest tulumaksuseaduse kohaselt;2. antakse ülevaade litsentsitasu mõistest maksulepingute kohaselt;3. analüüsitakse tasusid, mida makstakse arvutiprogrammide ja4. analüüsitakse tasusid, mida makstakse sisseseade rentimise eest. <p>Autor kasutab lõputöö tegemisel kvalitatiivset uurimismeetodit. Kvalitatiivsetest andmekogumismeetoditest kasutab autor tekstide ja muude dokumentide kogumist. Andmeanalüüsi meetodina kasutab autor kvalitatiivset tekstianalüüsi.</p> <p>Lõputöö tulemusena selgus, et erinevalt tulumaksuseadusest ei hõlma OECD ega ÜRO mudellepingu litsentsitasu mõiste endas tasusid intellektuaalse omandi või sisseseade kasutamise õiguste võõrandamise eest. OECD mudellepingus, erinevalt ÜRO mudellepingust, tulumaksuseadusest ja enamuse Eesti sõlmitud maksulepingutest, ei ole litsentsitasude sätte all mainitud tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase sisseseade kasutamise või kasutamise õiguse eest saadud tasusid.</p>	
Võtmesõnad: tulumaks, maksulepingud, rahvusvaheline maksustamine, intellektuaalne omand, litsentsitasu	
Keywords: income tax, double taxation conventions, international taxation, intellectual property, royalties	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja:	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. LITSENTSITASU MÕISTE TULUMAKSUSEADUSE JA MAKSULEPINGUTE KOHASELT	6
1.1. Litsentsitasu mõiste tulumaksuseaduse kohaselt	6
1.2. Litsentsitasu mõiste maksulepingute kohaselt	13
2. VÄLJAMAKSETE ANALÜÜS	22
2.1. Arvutiprogrammid	22
2.2. Tööstuslik, kaubanduslik või teadusalane sisseseade	28
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY	37
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	38

SISSEJUHATUS

Mõistet litsentsitasu kasutatakse nii tulumaksuseaduses (edaspidi TuMS) kui ka Eesti sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingutes (edaspidi maksuleping). Lõputöö teemaks on valitud litsentsitasude eristamine muudest tululiikidest kuna autor on seisukohal, et lõputöö kirjutamine antud teemal aitab mõista litsentsitasu mõiste ulatust TuMS-s ja maksulepingutes. Autorile teadaolevalt ei ole eelnevalt teadustöö raames antud teemat uuritud.

Teema on aktuaalne, sest on väga oluline, et infotehnoloogiliselt kiiresti arenevas ühiskonnas, mis taastub raskest majanduslangusest, oleks üheselt arusaadav, mida on võimalik litsentsitasudena maksustada.

Probleem on litsentsitasu mõiste tõlgendamisel, kuna sellest oleneb maksumäär (0%, 5%, 10%, 21%) ja ka Eesti maksustamise ulatus. Antud juhul on probleemiks see, et litsentsitasu mõiste ulatus on TuMS-s ja maksulepingutes erinev.

Lõputöö eesmärgiks on võrdlevalt analüüsida TuMS-i ja maksulepingute kohaselt litsentsitasu mõiste käsitlust. Töö eesmärgi saavutamiseks:

1. antakse ülevaade litsentsitasu mõistest TuMS-i kohaselt;
2. antakse ülevaade litsentsitasu mõistest maksulepingute kohaselt;
3. analüüsitakse tasusid, mida makstakse arvutiprogrammide eest ja
4. analüüsitakse tasusid, mida makstakse tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase sisseseade rentimise eest.

Autor kasutab lõputöö tegemisel kvalitatiivset uurimismeetodit, kuna lõputöö tulemused on sõnalised kirjeldused ja hinnangud. Andmete kogumiseks kasutab autor kvalitatiivsetest andmekogumismeetoditest tekstide ja muude dokumentide kogumist. Andmeanalüüsi meetodina kasutab autor kvalitatiivset tekstianalüüsi.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis kumbki omakorda jaguneb kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis antakse ülevaade litsentsitasu mõistest. Teises peatükis analüüsitakse erinevate väljamaksete litsentsitasude alla kuuluvust.

Peatükis 1.1. annab autor ülevaate TuMS § 16 lg-st 2 ja 3. Selles peatükis lahkab autor, detailsemalt laiali, mis kuulub ja mis ei kuulu litsentsitasudena maksustamisele TuMS kohaselt. Peatükis 1.2. annab autor ülevaate maksulepingute sõlmimisel kasutatavate mudellepingute artiklist 12 ning toob välja Eesti sõlmitud maksulepingute litsentsitasu mõisted ning nende vahelised erinevused.

Peatükis 2.1 analüüsib autor erinevate arvutiprogrammidega seotud tehingute eest tehtavate väljamaksete kuuluvust litsentsitasude alla. Selles peatükis analüüsib autor erinevaid olukordi ning toob välja lahendused ja erinevused, kuidas ühte olukorda võib tulenevalt erinevatest maksulepingutest maksustada erinevalt. Peatükis 2.2. analüüsitakse tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade eest tehtavate maksete litsentsitasude alla liigitumist. Antud alapeatükis analüüsib autor taas erinevaid olukordi ja tehinguid ning toob iga olukorra kohta välja, kas tegu on litsentsitasuga, mis tingimustel ning kuidas seda maksustada võidakse.

Lõputöö tegemisel kasutatakse peamiste allikatena TuMS-i, selle kommenteeritud väljaannet, maksulepinguid ning maksulepingute mudellepingute kommentaare. Lisaks neile kasutatakse allikatena erinevaid maksualaseid õpikuid, artikleid ning maksulepingutega seonduvaid materjale.

1. LITSENTSITASU MÕISTE TULUMAKSUSEADUSE JA MAKSULEPINGUTE KOHASOLT

1.1. Litsentsitasu mõiste tulumaksuseaduse kohaselt

Litsentsitasu on üks tulu liike, mida maksustatakse tulumaksuga. Kuigi TuMS-s on ära määratletud, mis kuulub litsentsitasuna maksustamisele, vajab see siiski lahti seletamist.

TuMS § 16 lg 2 (edaspidi lg 2) kohaselt maksustatakse tulumaksuga tasu kirjandus-, kunsti- või teadusteoste (sh kino- või videofilmide, raadio- või teleaate salvestise või arvutiprogrammi) autoriõiguse, patendi, kaubamärgi, tööstusdisainilahenduse või kasuliku mudeli, plaanide, salajaste valemite või protsesside kasutada andmise või nende kasutamise õiguse võõrandamise eest.¹

Selle lõike kohta on olulisemad küsimused järgmised: mida hõlmab endas kirjandus-, kunsti- või teadusteoste autoriõigus; mida peetakse silmas kasutamise all; miks õiguste võõrandamine kuulub litsentsitasude alla.

Esimesele küsimusele vastamiseks on kõigepealt oluline selgeks teha, mis on teos. Autoriõiguse seaduse (edaspidi AutÕS) tähenduses loetakse teoseks mis tahes originaalne (ehk autori enda intellektuaalse loomingu) tulemus kirjanduse, kunsti või teaduse valdkonnas, mis on väljendatud mingisuguses objektiivses vormis ja on selle vormi kaudu tajutav ning reprodutseeritav kas vahetult või mingi tehnilise vahendi abil².

AutÕS § 4 lg-s 3 on ära toodud 23-punktiline mitteammendav loetelu teostest, millele tekib autoriõigus. See loetelu lõppeb punktiga „muud teosed“³. Seega kuuluvad litsentsitasude alla kõikvõimalike teoste, mis on originaalsed, väljendatud mingis objektiivses vormis ja on selle vormi kaudu tajutavad ning reprodutseeritavad, autoriõiguste kasutada andmised või nende õiguste võõrandamised.

¹Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 1.01.2000 - RT I 1999, 101, 903... RT I 2009, 62, 405, § 16 lg 2.

²Autoriõiguse seadus, 11.11.1992, jõustunud 12.12.1992 - RT 1992, 49, 615 ... RT I 2009, 62, 405, § 4 lg 2.

³AutÕS, § 4 lg 3 p 23.

On oluline ära märkida, et tasu kirjandus-, kunsti- või teadusteoste autoriõiguse kasutada andmise või kasutada andmise õiguse võõrandamise eest hõlmab ka tasu autoriõigustega kaasnevate õiguste (teose esitaja, fonogrammitootja, filmi esmasalvestuse tootja ja ringhäälinguorganisatsiooni õigused), samuti andmebaasi koostaja õiguste kasutamise eest.⁴

Autor peab oluliseks välja tuua, et autoriõigustega kaitstava teose valmistamise eest makstav tasu on teenustasu, litsentsitasuna maksustatakse juba olemasoleva teose kasutamise eest makstavat tasu⁵. Teenustasu on võimalik maksustada nt TuMS § 14 alusel füüsilise isiku ettevõtlustuluna ning maksulepingute artikli 14 alusel iseseisva kutsetegevusena. Samuti on oluline märkida, et lg-s 2 peetakse silmas salajast informatsiooni, mida pelgalt uudistamisega teada ei ole võimalik saada⁶.

Autor on arvamisel, et tööstusomandi liikide (patendid, kaubamärgid, tööstusdisainilahendused, kasulikud mudelid, plaanid, salajased valemid või protsessid) täpsemaks määratlemiseks tuleks pöörduda vastavate seaduste poole, mis konkreetse liigiga tegeleb. Nt selgitamaks välja, mis kuulub patendi alla, oleks vajalik ette võtta patendiseadus, kaubamärkide puhul kaubamärgiseadus jne.

Litsentsitasude mõiste puhul on väga oluline teha selgeks, mida tähendab selles sättes sõna „kasutamine“. Tavakeeles on sõna „kasutama“ ulatus üpris lai. Autor leiab, et teose kasutamine on teose või tööstusomandi liigi rakendamine millegi hüvanguks ehk siis autoriõigustega kaitstud teost/tööstusomandi liiki rakendatakse millegi sellise saavutamiseks, mis ilma selleta oleks võimatu.

Ilmselt on ka siinkohal otstarbekas suunduda sõna „kasutamine“ tähenduse leidmiseks AutÕS poole. AutÕS §-s 13 on kirjeldatud, mis kuuluvad autori varaliste õiguste alla. Ja kuna autori varalised õigused on just need, mida saab anda teisele isikule kasutada, oleks ilmselt asjakohane lugeda selle sättes loetletud õigused sõna „kasutama“ tähenduseks. Autori varalisteks õigusteks on vastavalt AutÕS § 13 lg-le 1 õigus lubada või keelata:

- teose reprodutseerimist;
- teose või selle koopiate levitamist;
- teose tõlkimist;

⁴Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 338.

⁵Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. tr (Tallinn: Juura, 2009), lk 232.

⁶Vogel, K., *Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*, 3. Aufl. (München: C.H. Beck, 1996), S. 1027-1028. Refereeritud: Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 338.

- teose töötlemist (adaptsioonid ja arranžeringud);
- teoste kogumike koostamist ja väljaandmist ja teoste süstematiseerimist;
- teost avalikult esitada kas elavas või tehniliselt vahendatud ettekandes;
- teose eksponeerimist üldsusele;
- teose edastamist raadio, televisiooni, kaabelvõrgu, satelliidi ja muude tehnikavahendite vahendusel;
- arhitektuurse projekti teostamist seaduses ettenähtud korras;
- disaini-, tarbekunstiteose või projekti teostamist⁷.

Küsimusi võib tekkida ka seoses sellega, et TuMS peab litsentsitasuks lisaks õiguste kasutamise eest saadud tasudele ka õiguste võõrandamise eest saadud tasusid. Seega tundub justkui, et kõik, mis puudutab intellektuaalsest omandist saadud tulusid, tuleb TuMS mõistes käsitleda litsentsitasuna.

Esiialgu võib tunduda arusaamatu, miks õiguste võõrandamise eest saadud tasud tuleb maksustada litsentsitasuna. Võõrandamine tähendab autori meelest müüki, mille puhul aga saadakse kasu ja see kasu tuleks maksustada vastavalt kas kasuna vara võõrandamisest (§ 15), ettevõtlustuluna (§ 14) vm tululiigina. TuMS § 15 lg 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga ka muu varalise õiguse müügist saadud kasu. Litsentsitasu on võimalik saada vaid autori varaliste õiguste kasutamisest või kasutamise õiguse võõrandamisest. Seega oleks loogiline, kui hetkel litsentsitasu alla kuuluv õiguste võõrandamine kuuluks hoopis § 15 koosseisu.

Samas on võimalik, et sellise lahenduse kasuks otsustati nt seetõttu, et TuMS-i sooviti koostada võimalikult lihtsaks kasutamiseks. Või tõenäolisem variant – Eesti soovib võimalikult suurt maksustamise õigust enesele. Nimelt litsentsitasude puhul on Eestil õigus maksustada lisaks residendist füüsilise isiku poolt saadud tasudele ka nt mitteresidendi poolt saadud litsentsitasusid. Kasu vara võõrandamise puhul on aga maksustamisõigus piiratum, st nt mitteresidendi puhul on Eestil õigus seda TuMS järgi maksustada vaid juhul, kui registreeritud kantav vallasasi oli kuni võõrandamiseni registreeritud Eesti registris või võõrandatud asja- või nõudeõigus oli seotud Eestis asuva kinnisasja või ehitise kui vallasasjaga⁸.

⁷Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 345-346; Autoriõiguse seadus, 11.11.1992, jõustunud 12.12.1992 - RT 1992, 49, 615 ... RT I 2009, 62, 405, § 13 lg 1.

⁸TuMS § 28 lg 4 p 2, 4.

Tulu, mida saadakse autoriõigustega kaitstud teoste müügist, rentimisest, laenutamisest jne (nt raamatute ja heliplaatide müük), samuti tulu kaubamärgiga tähistatud või patendiga, kasuliku mudeli või tööstusdisainilahenduse õigustega kaitstud kaupade või teenuste müügist, on ettevõtlustulu (TuMS alusel maksustatakse § 14 alusel ja maksulepingute alusel artikli 14 kohaselt iseseisva kutsetegevusena), sõltumata sellest, kas kaupu või teenuseid müüb autor või muu intellektuaalse omandiga seotud õiguse omanik ise või müüb neid kolmas isik litsentsilepingu alusel. Sellised tasud võivad sisaldada litsentsitasu, kuid kuna litsentsitasu ei ole eristatav muudest tasudest, siis tuleb kogutulu lugeda ettevõtlustuluks.⁹

Kui litsentsitasu on eristatav teistest tasudest, siis saab ka vastavalt maksustada. Kuna reaalses elus võib esineda mitmesuguseid kombineeritud lepinguid, kus tasud makstakse nii mõne intellektuaalse omandi vormi (nt kaubamärk) kasutada andmise eest, aga ka konsultatsioonide, sisseseade üürimise, finantseerimise, transpordi, hooldus jne eest. Üks selliseid lepinguliike on frantsiisileping. Selliste lepingute puhul tuleb lepingujärgne tasu võimalusel jaotada erinevate tululiikide vahel. Jaotamise aluseks võivad olla nii lepingutingimused, kui ka iga teenuseosa kasuteguri kasutaja seisukohast. Kui kõrvalteenused on vaid abistava iseloomuga (nt ühekordne konsultatsioon), siis ei pea tululiike eristama.¹⁰

Samal ajal kui on olemas segalepingud, eksisteerib ka mitut liiki litsentse, mida on võimalik müüa-osta. Litsents jaguneb kaheks: liht- ja ainulitsents. Lihtlitsentsi puhul jätab autor endale samasugused õigused, mille ta andis teisele isikule, ainulitsentsi puhul aga loobub autor oma üleantud õiguste teostamisest lepinguga kindlaksmääratud ulatuses ja tingimustel. Autori nõusolekul või anda ka all-litsentsi ehk õiguse lubada kolmandal isikul teost kasutada.¹¹

Kui lihtlitsentsi puhul ei teki kahtlustki, et lihtlitsentsi eest makstavad tasud kuuluvad maksustamisele litsentsitasudena, siis väike kahtlus võib tekkida ainulitsentsidega. Ainulitsentside puhul määratakse lepinguga kindlaks, millises ulatuses milliseid õigusi lubatakse litsentsisaajal teostada ning mis perioodi jooksul. Küsimusi maksustamise osas võib tekkida nt juhul kui ainulitsentsi periood on väga pikk ja õigused, mida ainulitsentsiga teisele isikule kasutada anti koosnevad kõikidest teosega seotud varalistest õigustest. Nimelt sellisel juhul on autori arvates pigem tegu teose ja teose autoriõiguste müügi, mida aga tuleks maksustada kasu vara võõrandamisena § 15 alusel. Samas aga, nagu eespool tõdeti, kuuluvad ka autoriõiguste võõrandamised TuMS alusel § 16 ehk litsentsiasude alla. Seega isegi juhul

⁹Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 343.

¹⁰Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 362.

¹¹Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 346.

kui ainulitsentsiga sisuliselt müüakse ära nt kõik autoriõigused mingile teosele, tuleb sellisest tehingust saadud tulusid vastavalt TuMS-le maksustada ikkagi litsentsitasudena.

TuMS § 16 lg 3 (edaspidi lg 3) alusel maksustatakse tulumaksuga tasu tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade või tööstuslikku, kaubanduslikku või teadusalast kogemust puudutava informatsiooni (oskusteabe) kasutada andmise või nende kasutamise õiguse võõrandamise eest.¹²

Selle sisseseadet ja oskusteavet puudutava lõike kohta on autoril tekkinud kaks olulist küsimust: mis kuulub selle sätte mõttes sisseseade alla; mida tähendab oskusteave.

Eesti keele seletav sõnaraamat selgitab, et sisseseade tähendab ruumi(de) sisustust: mööblit, vaipu, pilte jm. esemeid, tootmisruumides ka masinaid jm seadmestikku (seadmete kogum)¹³. Seega selle järgi kuuluks sisseseadete alla vaid siseruumides kasutatavad seadmed, varustus töö tegemiseks. Samas aga on töö autor arvamusel, et siinkohal on seadusetegijad mõelnud seda terminit TuMS-i kirjutades ikkagi laiemalt. Autor on seisukohal, et sisseseadete alla kuuluvad ka töömasinad, mida kasutatakse ka väljaspool siseruume.

Kuna lg-s 3 on mainitud just tööstuslikku, kaubanduslikku ja teadusalast sisseseadet, on töö autoril alust arvata, et sisseseade hõlmab selle sätte tähenduses igasuguseid erinevaid töövahendeid, varustust ja masinaid, mida on vaja tööstuses, kaubanduses või teadustöös töö tegemiseks. Tulumaksu kommenteeritud väljaandes on samuti öeldud, et sisseseadena TuMS § 16 lg 3 tähenduses ei saa käsitleda mitte ainult ruumides püsivalt paigaldatud seadmeid (nt tootmisliini, tööpinki jm), vaid see mõiste hõlmab kõiki kaubanduses, tööstuses ja teadustöös kasutatavaid seadmeid ja töövahendeid (nt kaubanduslik inventar, restorani köögitehnika, kaasaskantavad tööriistad, samuti veoautod, treilerid, haagised, konteinerid, mahutid, tsisternid, raudteevagunid, vee- ja õhusõidukid jms)¹⁴.

Litsentsitasu mõiste hõlmab lg 3 kohaselt ka mitmesuguste seadmete ja transpordivahendite üüri- ja liisingumakseid. Kui seadmete liising vastab oma tunnustelt vara võõrandamisele (kapitalirent), siis rakendatakse maksustamisel vara võõrandamise ja intressi sätteid.¹⁵

¹²TuMS, § 16 lg 3.

¹³Eesti keele seletav sõnaraamat, <http://www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=sisseseade&F=M> (06.05.2010).

¹⁴Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 361.

¹⁵Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. tr (Tallinn: Juura, 2009), lk 285.

Seega kui isik rendib seadeid, transpordivahendeid nii, et see ese ei hakka pärast maksete tegemist kuuluma tema omandisse, maksustatakse makstavat tasu litsentsitasuna. Kui isik aga liisib mingit seadet nii, et pärast teatud maksete tegemist saab sellest isikust seade omanik, on tegu kapitalirendiga ja maksustamisel tuleb rakendada vara võõrandamise ja intressi sätteid.

Teine oluline küsimus antud lõike juures on see, mida tähendab termin oskusteave ja mis siis täpsemalt kuulub selle tööstuslikku, kaubanduslikku või teadusalast kogemust puudutava informatsiooni, ehk lühemalt oskusteabe, alla.

Esialgse hinnanguna tundub autorile, et oskusteabe alla kuulub kõik info, mis puudutab millegi tööstuslikult tootmist, kaubanduslikke nõu nippe või teadusalaseid pikema aja vältel omandatud teadmisi.

Kuna sellesse lõikesse on lisatud oskusteave just selles mõttes, et see on info, mis puudutab tööstuslikku, kaubanduslikku või teadusalast kogemust, eeldab autor, et tegemist on sellise infoga, mida ei ole võimalik väga lihtsalt väljendada, nt kirjandusliku teosena vmt. Vastasel juhul oleks tegu siis nt kirjandusteose, salajase valemi, plaani või protsessiga. Ilmselt ongi seadusetegijad siinkohal mõistnud oskusteabena infot, mida erinevalt lg-s 2 toodust, ei ole võimalik kuidagi teistmoodi nt autoriõiguste või patendiseaduste jmt-ga kaitsta.

Oskusteabe (*know-how*) all mõistetakse sellist kogemust või erialast informatsiooni, mis ei ole üldlevinud, kuid mis ei pruugi olla rangelt salastatud. Oskusteave võib hõlmata nt patenteerimata või registreerimata leiutisi, kasulikke mudeleid, tööstusdisainilahendusi ja mikrolülituste topoloogiat. Oskusteabe kasutada andmise lepinguga annab üks pool teisele poolele õiguse kasutada oma majandustegevuses olemasolevaid spetsiifilisi teadmisi, mida kõrvalistele isikutele teada ei anta. Oluline on siinjuures ka see, et vastav kogemus või teave peab lepingu sõlmimise hetkel eksisteerima. Kui lepingu sisuks on informatsiooni kogumine, töötlemine või teadusliku uuringu, katsetuse jms läbiviimine, siis on tegemist teenuse ja ettevõtlustuluga.¹⁶

On selge, et kui on viidatud kogemusele, ei tohi selle teabe ehk informatsiooni saamiseks piisata vaid mõnest hetkest uudistamiseks nt tööstuslikku protsessi või lihtsalt selle tööstusliku protsessi olemuse tundmisest. Seega on oskusteave justkui avalik info, millele aga kõigil siiski ligipääsu ei ole. Autoripoolset arvamust toetab ka fakt, et TuMS kommenteeritud

¹⁶Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 362.

väljaandes on kirjas: lg-s 3 toodud kaubandusliku, tööstusliku ja teaduslase informatsiooni all peetakse silmas mittesalajast informatsiooni¹⁷.

Lisaks eeltoodule peab autor vajalikuks selgitada, et oskusteabe üleandmise puhul ei osale üleandja isiklikult üleantud teabe kasutamise protsessis ning seega ei garanteeri ka oskusteabe kasutamise edukust. Siit saab järeldada, et klientide teenindamine, garantiiremont, konsultatsioonid, loengud teaduse või tehnika valdkonnast jne ei ole litsentsitasu objektiks lg 3 tähenduses.¹⁸

Litsentsitasude kohta on olemas Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja kasutustasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta¹⁹.

Direktiivis on litsentsitasude definitsioon järgmine: igasugused maksed, mis on saadud tasuna kirjandus-, kunstiteose või teadustöö, kaasa arvatud kinofilmide ja tarkvara autoriõiguse, patendi, kaubamärgi, disainilahenduse või mudeli, kava, salajase valemi või protsessi või tööstus-, äri- või teaduskogemusi käsitleva teabe kasutamise või kasutusõiguse eest; makseid tööstuslike, kaubanduslike või teaduslike seadmete kasutamise või kasutusõiguse eest peetakse litsentsitasuks.²⁰

Direktiivis toodud mõiste on väga sarnane TuMS-i litsentsitasu mõistega ja seetõttu ei hakka autor siinkohal seda pikemalt ka analüüsima.

Kokkuvõttes kõike eeltoodut on vajalik rõhutada, et:

- tasu autoriõiguse kasutada andmise või kasutada andmise õiguse võõrandamise eest hõlmab ka tasu autoriõigustega kaasnevate õiguste, samuti andmebaasi koostaja õiguste kasutamise eest;
- pikaajalise ja kõikide õiguste kasutada andmisel ainulitsentsiga tuleb saadud tulused käsitleda litsentsitasudena;
- lg-s 2 peetakse silmas salastatud teavet, lg-s 3 aga mittesalajast informatsiooni;

¹⁷Vogel, K., *Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*, 3. Aufl. (München: C.H. Beck, 1996), S. 1027-1028. Refereeritud: Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 338.

¹⁸ Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 362.

¹⁹ Terra B. J. M. ja Wattel P. J., *Euroopa maksuõigus* (Tallinn: Europrint, 2006), lk 476; Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, OJ L 157, 26.6.2003, article 3.

²⁰ Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ, 3. juuni 2003, eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, ELT L 157, 26.6.2003, artikkel 3.

- sisseseade mõiste hõlmab kõiki kaubanduses, tööstuses ja teadustöös kasutatavaid seadmeid ja töövahendeid;
- oskusteabe üleandmine erineb teenuse osutamisest selle poolest, et üleandja ei osale isiklikult üleantud teabe kasutamise protsessis ning ei garanteeri oskusteabe kasutamise edukust.
- tulu, mida saadakse autoriõigustega kaitstud teoste müügist, rentimisest, laenutamisest jne (nt raamatute ja heliplaatide müük), samuti tulu kaubamärgiga tähistatud või patendiga, kasuliku mudeli või tööstusdisainilahenduse õigustega kaitstud kaupade või teenuste müügist, on ettevõtlustulu;
- autoriõigustega kaitstava teose valmistamise eest makstav tasu on teenustasu.²¹

Seega kokkuvõtlikult võib öelda, et litsentsitasuna maksustatakse TuMS-i alusel sisuliselt kõik tulud, mis on saadud intellektuaalse omandi õiguste kasutada andmise või isegi võõrandamise eest. Tingimuseks on loomulikult fakt, et tegu ei oleks teenustasu, ettevõtlustulu ega muu taolisega.

1.2. Litsentsitasu mõiste maksulepingute kohaselt

Kuigi igas riigis on olemas litsentsitasu definitsioon või vähemalt arusaam litsentsitasust, on litsentsitasu definitsioon olemas ka riikidevahelistes maksulepingutes. Riigid kasutavad maksulepingute sõlmimisel mudellepinguid, peamiselt OECD ja ÜRO mudellepinguid. Mõnel riigil on aga olemas lausa enda oma mudelleping, nt Ameerika Ühendriikidel (edaspidi USA).

Riikidevaheliste maksulepingute aluseks oleva OECD mudellepingu artikli 12 lg 2 kohaselt loetakse litsentsitasuks igat liiki makseid, mida saadakse tasuna kasutamise eest või õiguse eest kasutada kirjandus-, kunsti- või teadustööde, sh kinofilmide autoriõigusi, patente, kaubamärke, disaini või mudeleid, plaane, salajasi valemeid või protsesse, või kasutamise eest või õiguse eest kasutada tööstuslikku, kaubanduslikku või teadusalast kogemust puudutavat informatsiooni.²²

²¹Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 338, 343, 360-362; Vogel, K., *Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*, 3. Aufl. (München: C.H. Beck, 1996), S. 1027-1028. Refereeritud: Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 338; Lehis, L., *Maksuõigus*, 2. tr (Tallinn: Juura, 2009), lk 232.

²²Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 360.

OECD mudellepingu rakendamisel on suur tähtsus ka selle mudellepingu kommentaaridel, mida pidevalt uuendatakse. Kommentaarid on olulised just seetõttu, et paljud riigid on teinud OECD mudellepingule reservatsioone või on lausa välja toodud, et ei nõustuta OECD kommentaaridega mingi konkreetse probleemse olukorra tõlgendamisel. Viimane OECD mudellepingu kommenteeritud väljaanne kannab kuupäeva 17. juuli 2008²³.

Kaks olulist valdkonda, millega OECD mudellepingu kommentaarides tegeletakse on arvutiprogrammide eest tehtavate väljamaksete litsentsitasude alla liigitamise problemaatika ning teenuste ja oskusteabe vaheline õhuke piir.

Autor on arvamusel, et kuigi OECD mudellepingu 12. artikli lg-s 2 ei ole mainitud konkreetselt arvutiprogramme, kuuluvad arvutiprogrammide eest makstavad tasud litsentsitasude alla nt teadustöö, salajaste valemite või tööstuslikku kogemust puudutava informatsioonina. Samamoodi on autor kindel, et ei ole vahet, kuidas makse tehakse. Kui makse on tehtud tasuna millegi eest, mis kuulub litsentsitasu alla, ei muutu makse tegemise viisist midagi.

Arvutiprogrammide õigused on intellektuaalse omandi üks vorme. On oluline, et suudetaks eristada:

- makseid, mis on tehtud autoriõigusega kaitstud teose kasutamise või kasutamise õiguse eest (kuuluvad litsentsitasu alla);
- makseid, mis on tehtud ainult tarkvara kasutamise eest ning mis sarnaneb pigem toote ostuga (langeb kas artikli 7 või 14 alla) ja
- makseid, mis saadakse omandiõiguse täieliku üleandmise ehk õiguste täieliku võõrandamise eest (langeb kas artikli 7, 13 või 14 alla).²⁴

Artiklis 7 käsitletakse ärikasumi maksustamist, artiklis 13 kapitali juurdekasvu (kasu vara võõrandamisest) ning artiklis 14 eraviisilist teenistust (iseseisvat kutsetegevust).

Maksed, mis on tehtud osaliste autoriõiguste omandamiseks (ilma selleta, et üleandja täielikult võõrandaks autoriõigused) loetakse litsentsitasuks, kui tasu on saadud programmi kasutamise loa andmise eest viisil, mis ilma selle litsentsita, moodustaks autoriõiguse

²³*Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs*, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008), p 1.

²⁴Du Toit, C.P., *Beneficial ownership of royalties in bilateral tax treaties* (Amsterdam: IBFD Publications, 1999), p 48-49.

rikkumise. Ka elektroonselt alla laetud digitaalse toote autoriõiguse kasutamise eest makstud tasu peetakse litsentsitasuks.²⁵

Tehinguid, kus tarkvara müüakse ainuüksi majapidamise siseseks ühekordseks kasutamiseks, tuleks maksustada kui müüki. Ka nt elektroonselt digitaalsete toodete allalaadimine kliendi enda kasutamiseks ja nautimiseks kuulub müügi alla. Sobilik analoogia oleks siinkohal teiste autoriõigustega kaitstud teoste, nt raamatute ja plaatide müük. Samuti on tegu müügiga, kui tarkvara edasimüüjale antakse õigus müüa programmikoopiaid ilma õiguseta programmi paljundada. Sellisel juhul ei omanda kasutaja õigust kasutada ühtegi olulist autoriõiguse osa. Meetod, kuidas arvutiprogramm ülekande saajale edastatakse, ei ole oluline. Samuti ei ole oluline, kas on peal mingid piirangud, kus tarkvara kasutada võib.²⁶

Raskusi võib tekkida elektroonselt allalaaditavate toodetega. Nimelt on ju võimalik, et elektroonselt allalaaditavat teost kasutatakse ainult isiklikuks tarbimiseks, samas aga võidakse seda paljundada ja anda kasutada ka teistele isikutele. Töö autor on arvamusel, et kui nt arvutiprogramm laetakse elektroonselt alla vaid isiklikuks kasutamiseks, on tegu programmi soetamisega ja seega ei kuulu makstav tasu litsentsitasude alla. Kui aga alla laetakse programm, millele saadakse ka programmi kasutamise õigused (nt õigus paljundada), on makstava tasu puhul tegemist kindlasti litsentsitasuga.

Kui tasu on makstud tehingu eest, millega võõrandatakse kogu omand, siis ei ole tasu makstud kasutamise või kasutamise õiguse eest ja seega ei saa seda lugeda litsentsitasuks. Samas võib tarkvaraga tekkida probleeme, kui õigused võõrandatakse mingiks ajaperioodiks või mingile teatud piirkonnale. See on siis pigem nagu müük ja maksustatakse nt ärikasumi või kapitalituluna.²⁷

Kuigi OECD mudellepingus ei käsitleta litsentsitasuna õiguste võõrandamist, võib juhtuda, et nt arvutiprogrammile (või ka mõnele muule autoriõigusega kaitstud teosele) antakse ainulitsents, mis sarnaneb kohati õiguste võõrandamisele. Kui see ainulitsents hõlmab endas

²⁵*Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs*, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008), p 188-189, 191-192.

²⁶*Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs*, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008), p 189-191; Du Toit, C.P., *Beneficial ownership of royalties in bilateral tax treaties* (Amsterdam: IBFD Publications, 1999), p 48-49.

²⁷*Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs*, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008), p 184.

selliseid tingimusi, et litsentsiandja loobub täielikult nende õiguste kasutamisest ise, ta ei anna neid õigusi kasutada kellelegi teisele mitte kunagi ka tulevikus ja litsentsisaaja nt lubab ka ise neid õigusi mitte kunagi kasutada, siis tegelikult ju kõrvaldatakse sellise lepinguga vastavate autoriõiguste kasutamine üldse. Seega ei tohiks sellisest ainulitsentsist saadud tulused maksustada litsentsituludena.

Sellise ainulitsentsi puhul makstakse ju tegelikult selle eest, et omanik ei teeks protsessi või tehnoloogiat kättesaadavaks kellelegi teisele. Samas on selline olukord aga pigem sarnane juba täielikule võõrandamisele ja OECD mudellepingus ei ole sellist tehingut litsentsitasude all mõeldud. Selle küsimusega OECD-s veel tegeletakse.²⁸

Klassifitseerides arvutitarkvara litsentsitasudeks, on autor arvamisel, et üldjuhul tuleks see tarkvara lugeda autoriõigustega kaitstud kirjandus, kunsti- või teadustööks. Ka OECD mudellepingu artikli 12 lg 2 nõuab, et tarkvara peab olema klassifitseeritud kui kirjandus, kunsti- või teadustöö²⁹. Riigid, millede jaoks ei ole võimalik siduda tarkvara ühegi nende kategooriaga, võivad õigustatult oma maksulepingut muuta kas jättes viited kõikidele autoriõigustele või viidates spetsiaalselt tarkvarale³⁰.

Üks probleemne valdkond seoses erinevate väljamaksete paigutamise ja litsentsitasude alla on teenused. Keeruliseks teeb selle asja just üsna õhuke piir teenuste osutamise ja oskusteave edastamise vahel. Autor on arvamisel, et oskusteave alla kuuluvad teadmised, kogemused, oskused, mida nende edasiandja on aastatega kogunud. Teenuste osutamisest võiks oskusteave aga erineda just selle poolest, et teenuste puhul ei anna teenuse osutaja edasi teadmisi, mida oskusteave puhul aga just tehakse.

OECD mudellepingu ametlikes kommentaarides defineeritakse oskusteavet kui kõrvalistele isikutele mittekättesaadavat tehniliste teadmiste kogumit, mis ei pea olema patentne ja mis on vajalik mõne toote tööstuslikuks toomiseks või muu protsessi sooritamiseks. Tegemist peab

²⁸Du Toit, C.P., *Beneficial ownership of royalties in bilateral tax treaties* (Amsterdam: IBFD Publications, 1999), p 53-54.

²⁹*Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs*, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008), p 188-189, 191-192.

³⁰*Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs*, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008), p 188-189, 191-192.

olema sellise kogemusega, mille omandamiseks ei piisa lihtsalt tootega tutvumisest ning mis ei ole tavaline informatsioon tehnika tasemest.³¹

Oskusteabe lepingus nõustub üks pooltest andma teisele edasi spetsiaalseid teadmisi ja kogemusi, mis muule publikule jäävad avalikustamata. Sellise lepingu puhul ei pea litsentsiandja ise mängima mingit rolli valmistusjuhendite rakendamisel ja et ta ei garanteeri mingit tulemust. Vogeli järgi on kriteeriumiks, millega eristada oskusteabe sätet nõustamisteenuste pakkumisest, on „teadmise edasi andmise“ (*imparting*) mõiste. Nõustaja või konsultant, selle asemel, et anda edasi oma teadmist/kogemust, kasutab seda ise.³²

Litsentsitasude alla ei kuulu maksed, mis on saadud tasuna teenuste eest pärast müüki; tehtud garantii korras; puhtalt tehnilise abi eest; potentsiaalsete klientide nimekirja eest, kui selline nimekiri on arendatud spetsiaalselt maksja jaoks üldiselt kättesaadavast informatsioonist; inseneri, advokaadi, raamatupidaja arvamuse eest; elektroonselt edastatud nõuannete eest elektroonilise sideme tehnikutelt või juurdepääsu eest läbi arvutivõrkude rikete kõrvaldamise andmebaasidesse.³³

Vaatamata sellele, et OECD mudellepingus endas ei ole midagi konkreetselt kirjas selle kohta, kas nt autoriõigustega kaitstud teose õigusevastaselt kasutamine kuulub litsentsitasude alla, on autor arvamisel, et sarnaselt õiguspäraselt kasutatud autoriõigustega kaitstud teose kasutamise eest, tuleb ka õigusevastaselt kasutatud teose kasutamise eest makstavad tasud pidada litsentsitasudeks, kuna sisuliselt on ju ikkagi tegemist litsentsitasudega, lihtsalt n-ö viivitusega on seda makstud.

OECD mudellepingu 12. artikli 8. kommentaaride lõik ütlebki selgelt, et litsentsitasude definitsioon katab nii maksed, mis tehtud litsentsi all kui ka maksed, mis on saadud kompensatsioonina, mida isik oleks tegelikult pidanud maksuma, kui ta teoseid pettuse teel

³¹*Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs*, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008), p 185-186; Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 362.

³²Du Toit, C.P., *Beneficial ownership of royalties in bilateral tax treaties* (Amsterdam: IBFD Publications, 1999), p 43-44; *Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs*, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008), p 186.

³³*Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs*, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008), p 186-187.

kopeeris või võltsis³⁴. Ka rahvusvahelise praktika kohaselt loetakse litsentsitasuks autoriõiguste rikkumiste eest makstavaid kahjutasud³⁵.

ÜRO artikli 12 lg 3 kopeerib OECD mudeli 12. artikli lg-t 2. Erinevalt OECD mudellepingust sisaldab ÜRO mudelleping endiselt litsentsitasude sätete all tasusid tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade kasutamise eest või õiguse eest neid kasutada. ÜRO mudellepingu artiklis 3 sisalduvad erinevalt OECD mudellepingust ka maksed salvestiste eest³⁶.

Eesti maksulepingud põhinevad kõik OECD mudellepingul, mida on kas Eesti või teise lepingupartneri soovil muudetud. See tähendab, et erinevate riikidega sõlmitud maksulepingutes on litsentsitasude definitsioonid mõnevõrra erinevad.³⁷

Eestil on jõustunud maksulepinguid 44 riigiga. Jõustumata maksulepinguid on 10. Esimesed Eesti sõlmitud maksulepingud jõustusid 1993. ning viimased kolm 2009. aasta lõpus.³⁸

Inglisekeelse sõna *royalty* tõlkimiseks kasutatakse erinevaid eestikeelseid sõnu, nt litsentsitasu, kasutustasu, rojalitid, autoritasu, kasutusmaks. Töö arusaadavuse eesmärgil kasutab autor kõikjal terminit litsentsitasu, vaatamata sellele, millist terminit kasutatakse konkreetses maksulepingus.

Autor analüüsis maksulepingutes artiklis 12 oleva litsentsitasu mõiste ulatust. Enamus maksulepingutes on selle mõiste ulatus enam-vähem sama. Täiesti identseid maksulepinguid litsentsitasu mõiste kohapealt on aga vähe (erandiks on Norra, Rootsi ja Taaniga sõlmitud maksulepingud³⁹).

³⁴Du Toit, C.P., *Beneficial ownership of royalties in bilateral tax treaties* (Amsterdam: IBFD Publications, 1999), p 52.

³⁵AutÕS, § 81 lg 2 p 1; K. Vogel Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentaar. 3. Aufl. München: C. H. Beck, 1996, S. 1019; Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 342.

³⁶*United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries/ Department of Economic and Social Affairs* (New York: United Nations, 2001), p 188.

³⁷Pahapill, H., „Eesti topeltmaksustamise vältimise lepingud ja nende kohaldamine“, 11 *Eesti Majanduse Teataja*, 2004 nr 162, 12-15, lk

³⁸Rahandusministeerium, „Topeltmaksustamise vältimise lepingud“, fin.ee/maksundus?id=81502 (01.04.2010); Maksu- ja Tolliamet, Ärikliendile, Rahvusvaheline maksustamine, Õigusaktid, Tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud, <http://www.emta.ee/index.php?id=1518> (10.05.2010). Kõikide maksulepingute ning maksulepingute protokollide tekstid on kättesaadavad toodud lehekülgedelt.

³⁹Eesti Vabariigi ja Norra Kuningriigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 14.05.1993, jõustunud 31.12.1993 - RTII, 08.12.1993, 32/33, 108, artikkel 12 lg 3; Eesti Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 05.04.1993, jõustunud 31.12.1993 - RTII, 10.12.1993,

Norra, Rootsi ja Taani maksulepingute puhul oli lisaks nende identsusele veel erisuseks see, et nende protokollides on eraldi välja toodud, et mõiste litsentsitasud ei hõlma makseid puurseadmete kasutamise või sarnase otstarbega seadmete eest, mida kasutatakse süsivesinike uuringutel ja kasutuselevõtul ning et litsentsitasude mõistesse on lülitatud tööstusliku, kaubandusliku ja teadusliku sisseseade liisingust saadav tulu.⁴⁰

Jättes välja eelpooltoodud kolm maksulepingut, olid peamised erinevused mõiste defineerimisel erinevates maksulepingutes just lausete sõnastamises. Mõned maksulepingud olid teistest detailsemad ja sisaldasid nt pikemat autoriõigustega kaitstud teoste loetelu või oli välja toodud mingid tehnilised lahendused, mida läbirääkimiste käigus peeti vajalikuks maksulepingusse eraldi veel juurde lisada. Maksulepingute eestikeelsetes versioonides on nt sõna „menetlus“ asemel kasutatud ka sõna „protsess“, „disaini“ asemel „kavand“.

Erinevusteks luges autor ka sõnade (nt „telefilm“ Islandi maksulepingu puhul) puudumist või kui oli midagi juurde lisatud (nt „muu meedia või muude taasesitus- või ülekandevahendite autoriõigused“ Iiri maksulepingus). Singapuri maksulepingus olid eraldi välja toodud raadio- või televisioonisaate salvestise, arvutitarkvara autoriõigused.⁴¹

Kreeka maksulepingu tegi eriliseks see, et siin oli välja toodud satelliidi, kaabli, valguskaabli või muu sama laadi tehnoloogiaga edastatud ülekannete eest makstavad maksed.⁴²

Kuna USA-I on enda mudelleping, erines temaga sõlmitud maksuleping teistest ka kõige rohkem. USA maksulepingus olid eraldi välja toodud arvutitarkvara, raadio- või televisioonisaadete salvestiste ja muude kujutise või heli taasesitamise vahendite autoriõigused. Mõiste litsentsitasu hõlmab USA maksulepingu kohaselt ka makseid, mida saadakse selliste õiguste või varade võõrandamisest ja mis sõltuvad nende tootlikkusest,

35, 110, artikkel 12 lg 3; Eesti Vabariigi ja Taani Kuningriigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 4.05.1993, jõustunud 30.12.1993 - RTII, 10.12.1993, 34, 109, artikkel 12 lg 3. Edaspidi viitab autor maksulepingutele ning maksulepingute protokollidele lühiviidetega.

⁴⁰Eesti ja Norra maksulepingu protokoll; Eesti ja Rootsi maksulepingu protokoll; Eesti ja Taani maksulepingu protokoll.

⁴¹Eesti ja Islandi maksuleping, artikkel 12 lg 3; Eesti ja Iiri maksuleping, artikkel 12 lg 3; Eesti ja Singapuri maksuleping artikkel 12 lg 3.

⁴²Eesti ja Kreeka maksuleping, artikkel 12 lg 3.

kasutusest või edasisest võõrandamisest. Just viimane lause on see, mida mitte kusagil teistes maksulepingutes ei olnud.⁴³

Kanada maksulepingus olid eraldi välja toodud veel muu immateriaalse vara kasutamise või kasutamise õiguse eest saadud tasud. Samuti oli seal kirjas, et litsentsitasu mõiste hõlmab ka igat liiki makseid, mis on seotud kinofilmide ja televisiooniga seoses kasutatavate filmi- või videolindil olevate või muul viisil taasesitatavate töödega.⁴⁴

Mani saare maksulepingus käsitatakse litsentsitasuna makset, mida saadakse kirjandus- või kunstiteose või teadustöö autoriõiguse, patendi, kaubamärgi, disaini või mudeli, plaani või salajase valemi või tehnoloogilise protsessi kasutamise või kasutamise õiguse eest, või tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase oskusteabe eest⁴⁵. See säte oli ühtlasi ka kõige lühem ja autori arvamusel kõige tabavam mõiste käsitus kõigi 44 maksulepingu hulgas.

Suurim erinevus võrreldes teiste maksulepingutega on aga see, et Iisraeli, Makedoonia ning Mani saare maksulepingute (kõiki rakendatakse alates 01.01.2010) artiklis 12 ei ole enam mainitud tööstuslikku, kaubanduslikku või teaduslast sisseseadet⁴⁶. See tähendab seda, et Eesti on maksulepingute sõlmimisel alles nüüd võtnud eeskuju juba 17 aastat tagasi OECD mudellepingusse tehtud muudatusest. Samuti ei ole Mani saare ja Iisraeli maksulepingu kohaselt litsentsitasude maksustamise õigust enam litsentsitasu tekkimise riigil, vaid maksustamise ainuõigus on litsentsitasusaaja residentsusriigil⁴⁷.

Seega kuuluvad OECD mudellepingu alusel litsentsitasu mõiste alla tulud, mis on saadud vaid intellektuaalse omandi või oskusteabe kasutamise või kasutamise õiguse eest. ÜRO mudelleping laiendab seda loetelu tasudega, mis on saadud tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase sisseseade kasutamise eest või õiguse eest neid kasutada.

Eesti sõlmitud maksulepingute kohaselt loetakse litsentsitasudeks tasud, mis on saadud nii intellektuaalse omandi või oskusteabe kasutamise või kasutamise õiguse eest kui ka

⁴³Eesti ja USA maksuleping, artikkel 12 lg 3; Estonian Tax and Customs Board, Taxes, Income Tax, Legislation, Conventions for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital, United States of America, „USA leping“, www.emta.ee/fckeditor.html?id=1767 (12.04.2010).

⁴⁴Eesti ja Kanada maksuleping, artikkel 12 lg 3.

⁴⁵Eesti ja Mani saare maksuleping, artikkel 12 lg 2.

⁴⁶Eesti ja Makedoonia maksuleping, artikkel 12; Eesti ja Mani saare maksuleping, artikkel 12 lg 2; Eesti ja Iisraeli maksuleping, artikkel 12 lg 2.

⁴⁷Eesti ja Iisraeli maksuleping artikkel 12 lg 1; Eesti ja Mani saare maksuleping artikkel 12 lg 1.

tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade kasutamise eest või kasutamise õiguse eest (erandiks Iisraeli, Makedoonia ja Mani saare maksulepingud, kus viimasena loetletud tasusid ei peeta litsentsitasudeks).

Peamine erinevus litsentsitasu mõiste ulatuses maksulepingute ja TuMS-i vahel on selles, et erinevalt TuMS-st ei hõlma OECD mudellepingus sätestatud litsentsitasu mõiste endas tasu sisseseade kasutada andmise või selle kasutamise õiguse võõrandamise eest. ÜRO mudellepingu järgselt kuuluvad sarnaselt TuMS-ga litsentsitasude alla ka tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade kasutamise või kasutamise õiguse eest saadud tasud.

Seega võib kokkuvõtlikult öelda, et samal ajal kui enamuses Eesti sõlmitud maksulepingutes on litsentsitasu mõiste TuMS-s leiduva litsentsitasu mõistega üsna sarnane, ei ole üheski maksulepingus, erandiks USA, litsentsitasuna loetletud õiguste võõrandamist ning kolmes viimases sõlmitud maksulepingus, erinevalt TuMS-st, ei ole litsentsitasudena kirjas tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade kasutamise või kasutamise õiguse eest saadud tasusid.

2. VÄLJAMAKSETE ANALÜÜS

2.1. Arvutiprogrammid

Arvutiprogrammidega seotud tehingute hulk maailmas pidevalt kasvab, seetõttu on maksustamise seisukohast oluline kindlaks teha, missuguste väljamaksetega on arvutiprogrammide eest makstavate tasude puhul tegu. Arvutiprogrammide eest makstavate tasude teemat käsitletakse üsna pikalt ka OECD mudellepingu kommentaarides. Just sellepärast valis töö autor arvutiprogrammide eest tehtavad väljamaksed analüüsi objektiks.

Kuna arvutiprogramme on igasuguseid erinevaid ja samamoodi on väga palju erinevaid tehinguliike, mis puudutavad väga lähedalt elektroonilist ja seega arvutitega seotud maailma, analüüsib autor vaid mõningaid neist tehingutest ja toob esile tähtsaima info, mis aitab välja selgitada, kas makstud tasud kuuluvad või ei kuulu litsentsitasude alla.

Erinevaid probleemseid olukordi lahendama hakates tuleb kõigepealt tähelepanu pöörata siseõigusele. Juhul kui siseõiguse kohaselt seda tululiiki ei maksustata, ei ole sellel riigil ka mingit alust antud tulu maksustada. Kui aga siseõiguse kohaselt seda tululiiki maksustatakse, tuleb edasi suunduda riikidevaheliste maksulepingute sätetesse. Antud peatükk keskendubki just neile väljamaksetele, mis on tehtud selliste riikide residentidele, kellega Eestil on sõlmitud ja jõustunud maksulepingud.

Residentidest füüsiliste isikute puhul on litsentsitasude maksustamine üsna lihtne. TuMS § 16 lg-te 2 ja 3 kohaselt maksustatakse kehtiva tulumaksumääraga kõik residentist füüsilise isiku poolt saadud litsentsitasud. Kehtiva seaduse kohaselt ei saa residentist juriidiliste isikute puhul saadud litsentsitasusid TuMS alusel maksustada.

Mitteresidentide kohta ütleb TuMS § 29 lg 6, et tulumaksuga maksustatakse mitteresidenti poolt saadud litsentsitasud, kui §-s 16 nimetatud tasu maksja on Eesti riik, kohaliku omavalitsuse üksus, resident või mitteresident oma Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel. TuMS § 31 lg 4 kohaselt ei maksustata tulumaksuga residentist äriühingu või Euroopa Liidu (edaspidi EL) liikmesriigi või Šveitsi Konföderatsiooni residentist äriühingu

Eestis registreeritud püsiva tegevuskoha kaudu või arvel makstud litsentsitasu, kui litsentsitasu saaja on EL teise liikmesriigi või Šveitsi Konföderatsiooni residendist äriühing vahetult või oma EL teises liikmesriigis või Šveitsi Konföderatsioonis registreeritud püsiva tegevuskoha kaudu ja:

- 1) litsentsitasu saavale/maksvale äriühingule kuulub litsentsitasu maksmise ajal ning on sellele vahetult eelnenud kaheaastase või pikema perioodi jooksul kuulunud vähemalt 25% litsentsitasu maksva/saava äriühingu osa- või aktsiakapitalist või;
- 2) litsentsitasu maksva äriühingu ja litsentsitasu saava äriühingu aktsia- või osakapitalist kuulub litsentsitasu maksmise ajal ning on sellele vahetult eelnenud kaheaastase või pikema perioodi jooksul kuulunud vähemalt 25% ühele ja samale EL või Šveitsi Konföderatsiooni residendist äriühingule.

Seega, kui tegu ei ole omavahel seotud ettevõtetega (maksuvabastus EL liikmesriikide ema- ja tütarettevõtete vahel makstavale litsentsitasule vastavalt TuMS § 31 lg-le 4), maksustatakse TuMS alusel ka mitteresidendi saadud litsentsitasud, kui tasu maksjaks on Eesti riik, kohaliku omavalitsuse üksus, resident või mitteresident oma Eestis asuva püsiva tegevuskoha kaudu või arvel. TuMS § 40 lg 1 ja 2 kohaselt on tulumaksu kinnipidaja (residendist juriidiline isik, riigi- või kohaliku omavalitsusüksuse asutus, füüsilisest isikust ettevõtja või töandja, samuti Eestis püsivat tegevuskohta omav või töandjana tegutsev mitteresident) kohustatud pidama TuMS §-s 41 loetletud väljamaksetelt kinni tulumaksu vastavalt § 43 lõikes 1 sätestatud määradele. Tulumaks peetakse kinni väljamakse tegemisel.

Peamised probleemsed olukorrad, kus võib tekkida raskusi arvutiprogrammide eest makstavate tasude liigitamisel litsentsitasude mõiste alla, on:

- olukorrad, kus litsentsitasu makstakse millegi eest, mis sarnaneb väga teenusega;
- tasu on sellise litsentsi eest, millega põhimõtteliselt kõik autoriõigused sellele programmile võõrandatakse;
- maksed on tehtud selle eest, et isik saaks programmi enda või oma ettevõtte siseselt kasutada.

Viimase kahe kohta toob autor järgnevalt ka mõned näited selgitamiseks olukordade võimalikku keerukust.

Esiteks siis olukord, kus mitteresident saab tasu selle eest, et Eesti resident kasutab mitteresidendi poolt koostatud arvutiprogrammi ja selle kõiki autoriõigusi. Sisuliselt sõlmiti

ainulitsentsileping, millega mitteresidendist arvutiprogrammi autoriõiguste omanik võimaldas määramata perioodiks Eesti residendile kasutada tema poolt arendatud arvutiprogrammi ja selle autoriõigusi ning võtab endalt õiguse arvutiprogrammi ja sellega kaasnevaid autoriõigusi ise selle perioodi jooksul kasutada. Olgu veel täpsustatud, et litsentsiandjal ei ole Eestis mingisugust püsivat tegevuskohta.

Nagu eelpool mainitud on esialgu vajalik kindlaks teha, kas sellisest tehingust saadud tulused Eestis maksustatakse. TuMS § 29 lg 6 p 4 kohaselt maksustatakse sellised mitteresidendi poolt saadud tulud Eestis litsentsitasudena. TuMS § 41 p 8 ja § 43 lg 1 p 2 kohaselt on mitteresidendile makstava litsentsitasu maksumäär 10%. Kuna riigid üldjuhul kasutavad residentide maksustamisel maailmatulu printsiipi, on tõenäoline, et seda tulu soovib maksustada ka selle mitteresidendi riik. Vältimaks aga topeltnmaksustamist, on järgnevalt vaja pöörduda selle mitteresidendi riigiga sõlmitud maksulepingu poole. Maksulepingu artikkel 12 lg 3 määratleb litsentsitasu mõiste ning seal on nt (Singapuri eeskujul) kirjas järgnev: selles artiklis käsitatakse litsentsitasuna igasugust makset, mida saadakse kirjandus- või kunstiteose või teadustöö autoriõiguse, sealhulgas kino- või telefilmi või raadio- või televisioonisaate salvestise, arvutitarkvara, patendi, kaubamärgi, disaini või mudeli, plaani või salajase valemi või tehnoloogilise protsessi või tööstuslike, kaubanduslike või teadusalaste seadmete kasutamise või kasutamise õiguse eest või tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase oskusteabe eest⁴⁸.

Antud juhul oli tegu litsentsiga, mille puhul litsentsiandja andis litsentsisaajale määramata ajaks õiguse kasutada arvutitarkvara ja selle autoriõigusi. Autor on arvamusel, et selline ainulitsents sarnaneb pigem arvutitarkvara ja sellega seonduvate autoriõiguste täieliku võõrandamisega. TuMS kohaselt maksustatakse tulumaksuga ka autoriõiguste võõrandamisest saadud tulused, kuid vastavas sättes Singapuri maksulepingus ei ole võõrandamisest sõnagi. Seega ei ole maksulepingu järgi tegu litsentsitasuga, vaid hoopis võib tegu olla ärikasumiga või kasu vara võõrandamisega ja seega kuulub see maksustamisele vastavalt artiklile 7 või 13.

Ärikasumi artikli kohaselt maksustatakse ärikasumit vaid ettevõtte residentsusriigis, kui see välisriigi residendist ettevõtte ei oma püsivat tegevuskohta Eestis. Seega juhul, kui mitteresidendil puudub Eestis püsiv tegevuskoht, puudub Eestil maksulepingu järgselt sellise tasu maksustamise õigus, kuigi siseseadus seda lubaks.

⁴⁸Eesti ja Singapuri maksuleping, artikkel 12 lg 3.

Kasu vara võõrandamise puhul on samuti maksustamise õigus maksulepingu sätete kohaselt vara võõrandaja residentsusriigis ehk Eestil puudub maksustamisõigus.

Nagu kõikidel reeglitel, on ka siinkohal üks erand. Nimelt USA maksuleping lubab maksustada litsentsitasuna ka makseid, mida saadakse õiguste või varade võõrandamisest⁴⁹. Seega toodud näite puhul, kui tegu oleks olnud USA residendiga, oleks Eestil olnud õigus sellisest tehingust saadud tulu maksustada litsentsitasuna ja 10% ga kinnipidamise teel.

Oletades aga nüüd, et tehing on sama, ainult et tegu on litsentsiga, millel on peal mingi piirang, nt ajaline või geograafiline. Autor on arvamusel, et sellisel juhul on makstud tasude puhul näol tegu siiski litsentsitasudega nii TuMS kui ka maksulepingu kohaselt. Sellist väljamakset maksustatakse seega maksulepingu artikli 12 kohaselt järgnevalt:

1. litsentsitasu, mis tekib (litsentsitasu loetakse tekkinuks riigis, kus tasu maksja on resident) Eestis ja mida makstakse Singapuri residendile, võib maksustada Singapuris;
2. nimetatud litsentsitasu võib oma seaduste kohaselt maksustada ka Eestis (kus litsentsitasu tekib), kuid litsentsitasult võetava maksu määr ei või ületada 7,5 protsenti litsentsitasu brutosummast⁵⁰.

Kuigi TuMS-i kohaselt oleks litsentsitasu maksumäär antud juhul 10%, on Singapuri maksulepingu järgi see 7,5% ja seda viimast tuleb ka rakendada.

Seega sellise tehingu puhul võib öelda, et kui tegu on ainulitsentsiga, mis sarnaneb oma olemuselt väga võõrandamisele, ei ole Eestil maksulepingute kohaselt sellise tehingu eest makstud tasu maksustamise õigust. Kui aga ainulitsentsil on peal mingisugune piirang, mille kohaselt on seda tarkvara ja selle autoriõigusi võimalik kasutada mingi perioodi pärast või mingil territooriumil ka kellelgi teisel kui litsentsisaajal, on sellisest tehingust saadud tasu ka maksulepingute kohaselt võimalik Eestis maksustada. Maksumäärad olenevad aga juba konkreetsest maksulepingust, need võivad olla nt 5%, 10%, 15%.

Aga on ka selliseid maksulepinguid, kus litsentsitasude, mis tekivad nt Eestis ja mille saaja on teise lepingupoole resident, maksustamisõigus on ainult sellel teisel lepingupoolel⁵¹.

⁴⁹Eesti ja USA maksuleping, artikkel 12 lg 3.

⁵⁰Eesti ja Singapuri maksuleping, artikkel 12 lg-d 1, 2 ja 5.

⁵¹Eesti ja Mani saare maksuleping, artikkel 12 lg 1, Eesti ja Iisraeli maksuleping, artikkel 12 lg 1.

Järgmiseks teine olukord, kus Eesti resident maksab mitteresidendile sellise arvutitarkvara eest, mida esimene plaanib kasutada ainult kas kodus või kontoris.

Tarkvara eesmärgipärane kasutamine ei ole midagi sellist, mille eest makstavad tasud kuuluksid litsentsitasudena maksustamisele. Isegi Internetist allalaaditavate programmide puhul on programmi saajal peale programmi kasutamise ka õigus programmist teha koopia. Kuid ühe koopia tegemise õigus ei tähenda automaatselt autoriõiguste kasutamist. Seega ei saa niisama programmi ostu, eesmärgiga seda sihipäraselt kasutada, eest makstavat tasu maksustada ei TuMS-i ega ka maksulepingute kohaselt kui litsentsitasu.

Oletame, et olukord on sama, kuid Eesti resident, kes selle tarkvara ostis, plaanib seda ka muuta, teha endale sobivamaks ja teha vajalikul hulgal koopiaid, et seda saaksid kasutada kõik ettevõtte töötajad. Sellisel juhul on olemas võimalus, et soetatud ei ole mitte ainult programm kui toode, vaid on makstud ka litsentsitasu programmi kasutamise ehk muutmise ja koopiategemise eest.

Tarkvara muutmise puhul tõusetub küsimus kas programmi eest makstavate tasude puhul on tegu litsentsitasudega, kui programmi muudetakse ja mis on see piir, kui palju võib programmi muuta, et ei tekiks litsentsitasu.

Juhul kui programm muudetakse nt inglisekeelseks ja seejärel müüakse edasi, on alust arvata, et mingis etapis tuleb hakata maksustama litsentsitasusid. Küsimus on siin selles, et kellel on õigused nendele litsentsitasudele, kas sellel ettevõttel, kes arvutiprogrammi esialgselt lõi või sellel, kes selle inglisekeelseks vormistas. Lisaks sellele on vaja välja selgitada, kas see põhisumma, mis maksti programmi eest, kuulub litsentsitasuna maksustamisele või kuuluvad litsentsitasudena maksustamisele vaid need summad, mis saadakse inglisekeelse versiooni müügist või on veel äkki olemas mingi kolmas variant.

Näitest parema ülevaate saamiseks oletame, et programmi looja on mitteresident (puudub Eestis püsiv tegevuskoht) ja inglisekeelse versiooni sellest programmist koostas Eesti resident. Eesti resident maksis mitteresidendile programmi eest põhisumma ja iga inglisekeelse versiooniga programmi müügi eest veel väikese lisasumma.

On selge, et lõpptarbijatelt saadud tasud ei kuulu maksustamisele litsentsitasudena, kuna need on tehtud pelgalt toote mitte autoriõiguste eest. Küll aga tekib küsimus, kas põhisummana

makstud tasud kuuluvad litsentsitasude alla. OECD mudellepingu kommentaarides on kommenteeritud, et olenemata tasude maksmise erinevatest viisidest kuuluvad kõik tasud, mis on makstud sisuliselt võttes litsentsitasudena, maksustamisele ka litsentsitasudena. Seega kuulub maksustamisele nii põhisummana makstu kui ka väikeste lisasummadena makstav.

USA maksulepingu artiklis 12 sätestatakse, et mõiste litsentsitasu hõlmab ka makseid, mida saadakse arvutitarkvara õiguste või varade võõrandamisest ning mis on sõltuvad nende tootlikkusest, kasutusest või edasisest võõrandamisest⁵².

Autor on seisukohal, et kui programmi sisu jääb samaks ehk tarkvara esialgsed algoritmid on jäänud muutmata, kuid muutub nt välimus või keel või midagi muud sarnast, on tegu ju ikkagi sama programmiga ja seega ei tohiks nõ uuele programmile tekkida uusi autoriõigusi ja kindlasti ei ole lõpptarbivate poolt programmi eest makstud summades sees litsentsitasusid. Küll aga saab litsentsitasudena maksustada neid lisasummasid, mida iga müügi pealt maksab inglisekeelse versiooni looja algsele programmi koostajale.

On eriala spetsialiste, kes on arvamusel, et litsentsitasuga saab olla tegemist siis, kui programmi kasutatakse, muudetakse ja seejärel müüakse edasi ning et kui sellist kaubanduslikku aspekti tarkvaraga tegelemisel ei ole, ei ole ka tegu litsentsiga⁵³. Seega sellest tulenevalt võib järeldada, et kui programmi nt muudetakse, aga seda ei müüda edasi, vaid kasutatakse nt ainult asutusesiseselt, ei ole makstud summade näol mingil juhul tegemist litsentsitasudega.

Kui inglisekeelse versiooni looja on aga vaid teenuse osutaja, sisuliselt tõlk, ei ole temale makstav tasu litsentsitasu, vaid pigem teenustasu ja kuulub maksustamisele nt artikli 7 või 14 (eraviisiline teenistus) alusel.

Allalaaditavate programmide puhul on tihti peale probleemiks see, kas allalaaditavast programmist saab/võib teha mitu koopiat ehk kasutada autoriõigust? Nagu antud töös eelpool toodud, ei kuulu litsentsitasu alla sellised makstud tasud, mille eest soetatakse õigus kasutada tarkvara koduses majapidamises ja igaks juhuks tarkvarast ka ühe koopia tegemine. Samas on aga väga raske kontrollida, kas isik, kes ostis tarkvara endale koju, tegi sellest ainult ühe või mitu koopiat. Juhul kui tehti mitu koopiat ja neid edasi jagati, tuleb see lugeda autoriõiguste

⁵²Eesti ja USA maksuleping, artikkel 12 lg 3.

⁵³Heredia A.G., „Software Royalties in Tax Treaties: should copyright rights be reconsidered in the OECD Commentary on Article 12?“, 6 *Bulletin for international fiscal documentation*, 2005 Vol. 59, p. 225-235, p 230.

rikkumiseks ning tegelikult oleks autoriõiguste omanikul õigus saada kahjutasu. Selline kahjutasu, nagu ka eelpool töös mainitud, kuulub maksustamisele samamoodi litsentsitasuna, nagu tasu autoriõiguste kasutamise eest.

Seega võib kokkuvõtvalt tõdeda, et arvutiprogrammide puhul kuuluvad litsentsitasudena maksustamisele need tasud, mis on:

- tehtud ajalise või geograafilise piiranguga ainulitsentside eest;
- tasutud autoriõiguste kasutamise eest (ka juhul, kui need summad on makstavad osadena) ja
- makstud tarkvara muutmise ja seejärel edasimüümise eest.

Litsentsitasudena ei kuulu maksustamisele tasud, mis on makstud:

- sisuliselt autoriõiguste võõrandamise eest;
- programmi muukeelseks muutmise eest;
- programmi muutmise eest, kui muudetud programmi ei müüda edasi.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et arvutiprogrammide puhul selgub lähema uurimise käigus tihtipeale, et tegu ei ole litsentsitasudega, vaid hoopis teenuse osutamise, autoriõiguste võõrandamise või lihtsalt toote soetamisega. Samuti tuleb tõdeda tõsiasja, et nii mõnelgi juhul on olemas olulisi erandeid, nt USA maksuleping, mis lubab litsentsitasudena maksustada ka õiguste või vara võõrandamist või Mani saare ja Iisraeli maksulepingud, mis lubavad litsentsitasusid maksustada vaid litsentsitasude saaja residentsusriigis.

2.2. Tööstuslik, kaubanduslik või teadusalane sisseseade

Autor valis tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade eest tehtavad väljamaksed analüüsimiseks seetõttu, et sisseseaduse järgi maksustatakse neid tasusid litsentsitasudena, OECD mudellepingu järgi aga mitte. Samuti osutus valiku tegemisel oluliseks asjaolu, et selliste väljamaksete puhul on võimalik välja tuua erinevate riikidega sõlmitud maksulepingute vahelised erinevused.

Tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade eest makstavad tasud võivad TuMS-i järgi kuuluda kolme tululiigi alla. Nendeks on ettevõtlustulu (§ 14), kasu vara võõrandamisest (§ 15) ja renditulu ning litsentsitasud (§ 16).

TuMS § 14 lg 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga ettevõtlusest saadud tulu ehk ettevõtlustulu. Ettevõtluseks on TuMS § 14 lg 1 kohaselt isiku iseseisev majandus- või kutsetegevus, sh ka notari, kohtutäituri, vandetõlgi kutsetegevus ning vabakutselise loovisiku loometegevus, mille eesmärgiks on tulu saamine kauba tootmisest, müümisest või vahendamisest, teenuse osutamisest või muust tegevusest, kaasa arvatud loominguline või teaduslik tegevus. TuMS § 14 lg 4 järgi võib ettevõtlustulu hõlmata ka §-s 16 nimetatud tulusid.

TuMS § 15 lg 1 järgselt maksustatakse tulumaksuga kasu ükskõik millise võõrandatava ja varaliselt hinnatava eseme, sh kinnis- või vallasasja, väärtpaberi, nimelise aktsia, osa, täis- või usaldusühingusse tehtud sissemaks, ühistule makstud osamaksu, investeerimisfondi osaku, nõudeõiguse, ostueesõiguse, hoonestusõiguse, kasutusvalduse, isikliku kasutusõiguse, rentniku õiguste, tagasiostukohustuse, hüpoteegi, kommertspandi, registerpandi või muu piiratud asjaõiguse või selle järjekoha või muu varalise õiguse müügist või vahetamisest.

TuMS § 16 lg 1 kohaselt maksustatakse tulumaksuga tulu kinnis- või vallasvara või selle osa üürile või rendile andmisest, tasu hoonestusõiguse seadmise või kinnisasja ostueesõigusega, kasutusvaldusega, isikliku kasutusõigusega või servituudiga koormamise eest. Ning lg 3 kohaselt maksustatakse tulumaksuga tasu tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade või tööstuslikku, kaubanduslikku või teadusalast kogemust puudutava informatsiooni (oskusteabe) kasutada andmise või nende kasutamise õiguse võõrandamise eest.

On väga oluline eristada kapitalirenti kasutusrendist. Kui tegu on kapitalirendiga, tuleb sellest saadavad tulud maksustada vastavalt TuMS § 15 lg-le 1 kasuna vara võõrandamisest, sest kapitalirenti võrdsustatakse järelmaksuga ostuga⁵⁴. Kui tegu on aga kasutusrendiga, maksustatakse saadud tulusid TuMS § 16 alusel.

Residendist füüsilise isiku puhul ei ole tegelikult vahet, millise tululiigiga on tegemist, sest maksustamine toimub ikka vastavalt TuMS-le ja maksumäär ei muutu. Samuti ei ole erilist vahet residendist juriidiliste isikute puhul, millise tululiigi alla väljamaksed klassifitseerida, sest residendist juriidiliste isikute kasumit ei maksustata⁵⁵. Küll aga on oluline erinevus

⁵⁴Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 335.

⁵⁵Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 335.

mitteresidentide puhul – ühe tululiigi puhul on Eestil õigus residendi poolt mitteresidendile makstud tasusid maksustada, teise puhul ei ole.

Residendist füüsilise isiku maksustatava tulu hulka kuulub nii Eestis kui välismaal vara rendile andmisest saadud tulud ning nii Eestist kui välismaalt saadud litsentsitasud. Mitteresident maksab renditulult tulumaksu siis, kui rendile on antud Eestis registreeritud vallasasi. Registrisse kantavad vallasasjad on ehitised, laevad, lennukid, mootorsõidukid ja nende haagised. Maksulepingud piiravad mitteresidendi tulu maksustamist oluliselt, nt võib renditulu Eestis maksustada vaid siis kui see on seotud kinnisvara või ehitiste rendiga, litsentsitasude puhul piiratakse kinnipeetava tulumaksu määra.⁵⁶

TuMS-i järgselt on ettevõtlustuluga tegemist juhul kui nt FIE tegevusalaks ongi erinevate sisseseadete rentimine. Kasu vara võõrandamisega on tegu siis, kui sisseseade rent omandab sellise kuju, kus pärast mingite maksete tegemist saab rendivõtjast selle sisseseade omanik ehk tegu oli mitmes osas ostu eest tasumisega. Millistel tingimustel on aga tegu rendituluga ning millistel litsentsitasuga?

Eespool töös on kirjutatud, et sisseseadete alla kuuluvad kaubanduslik inventar, restorani köögitehnika, kaasaskantavad tööriistad, samuti veoautod, treilerid, haagised, konteinerid, mahutid, tsisternid, raudteevagunid, vee- ja õhusõidukid jms. Nii ongi autor seisukohal, et tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade alla kuuluvad kõikvõimalikud vahendid, mille abil saab tööd teha. Oluline on lihtsalt see, milline on tehing, millega saadakse õigus tööstuslikku, kaubanduslikku või teadusalast sisseseadet kasutada ehk kas õigus kasutada sisseseadet on saadud ostmisega, rentimisega või selle eest litsentsitasu makstes.

Töö autor on seisukohal, et nende vallasasjade, mis tuleb Eesti registrisse kanda, rentimise eest saadavad tasud kuuluvad TuMS-i alusel alati renditasude alla. Muude vallasasjade, mis ei kuulu registrisse kandmisele, rentimisest saadud tasud kuuluvad aga litsentsitasudena maksustamisele.

Maksulepingute järgi võivad tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade eest tehtavad väljamaksed kuuluda nt ärikasumi (artikkel 7), mere- ja õhustranspordi (artikkel 8), litsentsitasude (artikkel 12) alla.

⁵⁶Lehis, L., *Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne* (Tallinn: OÜ Casus, 2000), lk 327-328.

Seega, et mõista, millisel juhul võivad tehtud väljamaksed kuuluda ühe või teise sätte alla, toob autor järgnevalt mõned näited.

Olgu olukord järgmine: Eesti resident rendib ilma meeskonnata lennukit mitteresidendilt. Lennuk on kantud registrisse Eestis. Mitteresidendil puudub Eestis püsiv tegevuskoht. Kuna lennuk on kantud registrisse Eestis, on alust mitteresidendi poolt saadavat renditulu ka maksustada (juhul kui lennuk oleks registreeritud mitteresidendi residentsusriigis, ei oleks Eestil õigust sellest tehingust saadud tulu maksustada). TuMS kohaselt kuulub makstav tasu renditulu alla ja kuna väljamakse tehakse Eesti residentide poolt mitteresidendile, tuleb sellelt väljamakselt vastavalt TuMS § 40 lg-le 1 ja 2, § 41 lg 1 p-le 7, § 41 lg 1 p-le 1 kinni pidada tulumaksu. Kuna antud juhul on tegemist mitteresidendiga ja siseõiguse kohaselt sellist tehingut maksustatakse, tuleb ka uurida konkreetse mitteresidendi riigi maksulepingut.

Nt Gruusia maksulepingu puhul kuulub selline lennuki rentimine litsentsitasude alla tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase seadena ning sellest lähtuvalt toimub maksustamine järgnevalt: Gruusia võib seda tasu maksustada, Eestis võib kinni pidada maksimaalselt 10% litsentsitasude brutosummast⁵⁷.

Kui tegemist oleks aga olnud nt USA residentidega, oleks sellised renditulud kuulunud maksustamisele maksulepingu artikli 8 mere- ja õhustranspordil alusel. Nimelt USA maksulepingu artikli 8 lg 2 ütleb, et käesoleva artikli mõttes hõlmab mõiste „rahvusvahelisest mere- või õhustranspordist saadud kasum“ ka kasumit rahvusvahelise mere- või õhustranspordiga seotud ettevõtte poolt laevade või lennukite ilma meeskonnata rentimisest. Sama artikli lg 1 kohaselt maksustatakse selliselt saadud kasumit ainult residentsusriigis ehk antud juhul USA-s.

Laevade ja lennukite rentimisel on oluline, et kui renditakse tühja, ilma meeskonnata sõidukit, kuulub see maksulepingute kohaselt litsentsitasu alla, kui artiklis 12 on mainitud sisseseadet. Samas tuleb ka jälgida artiklit 8, kus on sätestatud õhu- ja meretranspordid. Kui artiklis 8 on mainitud laevade või lennukite rentimisest saadud tulud, tuleb laevade/lennukite rentimisest saadud tulud maksustada artikli 8 mitte artikli 12 järgi.

⁵⁷Eesti ja Gruusia maksuleping, artikkel 12 lg-d 1 ja 2.

Oletame, et olukord on sama, mis varem, ainult et sõidukit renditakse koos meeskonnaga. Autor on arvamusel, et sellisel juhul ei kuulu sellise tehingu eest makstavad tasud TuMS-i järgi litsentsitasude alla, vaid on pigem teenuse osutamine ja maksustatakse sarnaselt muude teenuste osutamisega. Maksulepingute kohaselt on samuti pigem tegemist nt teenuse osutamise ja ärikasumiga.

Kõikides Eesti sõlmitud maksulepingutes ei ole artiklis 8 mainitud nii õhu- kui ka meretranspordivahendite rentimisest saadud tulu. Ainult õhutranspordist saadud kasumit on mainitud kõigest ühes maksulepingus, aga on ka maksulepinguid, kus lisaks õhu- ja meretranspordile on mainitud ka raudtee ja/või maanteevedudest saadavaid kasumeid.

Seega kui ilma meeskonnata laeva renditaks Moldovast, ei kuuluks makstav tasu maksulepingu järgi maksustamisele mitte artikli 8 vaid pigem 12 alusel ning sellisel juhul tuleks Eesti residendil kinni pidada tulumaksu määraga 10%. Kui tegu oleks aga Bulgaaria või Poola maksulepinguga, saaks ka maanteevedudest ja esimesel juhul ka raudteevedudest saadavaid kasumeid maksustada artikli 8 alusel. Ehk maksustamine võib toimuda ainult kas Bulgaarias või Poolas, aga mitte Eestis. Eestil puudub nende maksulepingute järgi selliste vedude eest makstavate tasude maksustamise õigus.

Autor on seisukohal, et transpordivahendite rentimise eest makstavad tasud ei kuulu ei TuMS ega ka maksulepingute järgi litsentsitasudena maksustamisele. TuMS-i kohaselt kuuluvad sellised tasud renditulude ja maksulepingute kohaselt nt õhu- ja meresõidukite, ärikasumi vmt sätete alla.

Konteinerite rentimine on üks teemadest, mida OECD mudellepingu kommentaarides käsitletakse.

Konteinerite rentimine kuulub TuMS kohaselt tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase sisseseade alla ja seega sellelt saadud tasud maksustatakse litsentsitasudena. Enamus Eesti sõlmitud maksulepingutest käsitleb konteinerite rendist saadud tulu aga artiklis 8 ja seega õhu- ja meresõidukite all. Selle artikli kohaselt maksustatakse sellist kasumit ainult selle ettevõtte residentsusriigis ehk siis kui nt Ameerika rendib Eestile konteineri, maksustatakse saadud tulu Ameerikas. Armeenia, Austria, Belgia, Bulgaaria, Gruusia, Hiina, Hispaania, Horvaatia, Iiri, Iisrael, Island, Itaalia, Kasahstan, Leedu, Luksemburg, Läti, Makedoonia, Malta, Mani saar, Moldova, Norra, Poola, Portugal, Rootsi, Rumeenia, Saksamaa, Slovaki,

Sloveenia, Soome, Šveits, Taani, Tšehhi, Ungari ja Valgevene maksulepingutes aga ei ole sõnagi kirjas konteineritest⁵⁸. Seega võiks justkui eeldada, et sellisel juhul kuulub see maksustamisele vastavalt litsentsitasude artiklile. Nt on OECD mudellepingu kommentaarides kirjas, et Slovaki Vabariik jätab endale õiguse maksustada laevade, õhusõidukite ja konteinerite rentimisest saadud tulusid artikli 12 alusel⁵⁹. Samuti on Kreeka ja Itaalia jätnud enesele õiguse jätkata konteinerite rentimise eest makstavate tasude maksustamist litsentsitasuna nagu see oli 1977. aasta OECD mudellepingu artikli 12 lg-s 2⁶⁰.

Olukorras, kus mitteresidendist ettevõtte rendib Eesti ettevõttele mingi sisseseade, nt tööpingi, kuulub mitteresidendile makstav summa TuMS § 29 lg 6 p 4 alusel Eestis tulumaksuga maksustamisele kui litsentsitasu. Järgmine samm topeltnmaksustamise vältimisel on uurida selle mitteresidendi riigiga sõlmitud maksulepingut. Nt Rootsi, Singapuri, Armeenia, Kasahstani maksulepingute puhul kuulub selline sisseseade maksustamisele piiranguga – Eesti võib kinni pidada tulumaksu vaid vastavalt kas 5%, 7,5%, 10%, 15%. Nagu näha varieeruvad litsentsitasude tulumaksuga maksustamise määrad maksulepingutes 5-15%ni.

On aga ka maksulepinguid, mille alusel ei saa ei sellist ega mõnda muud tööstuslikku, kaubanduslikku või teadusalast sisseseadet üldse litsentsitasuna maksustada. Kolmes viimases Eesti sõlmitud maksulepingus, mida rakendatakse alates 2010. aastast, ei ole litsentsitasude artikli all kirjas tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade kasutamise või kasutamise õiguse eest saadud tasusid. Seega ei saa nende maksulepingute alusel tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade eest makstavaid tasusid maksustada litsentsitasudena.

Need viimased 3 maksulepingut, milles puuduvad litsentsitasude artikli all tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade kasutamise või kasutamise õiguse eest saadud tasud, on Makedoonia (jõustus 21.05.2009), Mani saar (jõustus 21.12.2009) ja Iisrael (jõustus 28.12.2009). Seega tundub, et Eesti on maksulepingute sõlmimisel võtnud kasutusele praeguse OECD mudellepingu, kus sisseseadete rent litsentsitasude alla ei kuulu. OECD tegi sellise muudatuse oma mudellepingusse juba 1992. aastal.

⁵⁸Rahandusministeerium, „Topeltnmaksustamise vältimise lepingud“, fin.ee/maksundus?id=81502 (01.04.2010).

⁵⁹*Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs*, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008), p 145.

⁶⁰*Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs*, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008), p 195.

Tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase sisseseade eest makstavad tasud kuuluvad TuMS järgselt maksustamisele litsentsitasudena, välja arvatud juhul, kui tegu on transpordivahendiga, mille puhul maksustatakse saadavad tulud rendituludena. Eesti sõlmitud maksulepingute puhul maksustatakse enamusega sisseseaded litsentsitasudena, kuigi maksumäär sõltub juba konkreetsest maksulepingust ja see võib olla nt 5%, 7,5%, 10% või 15%. Teatud juhtudel, nt kui on tegu ilma meeskonnata laevade, lennukite või konteinerite rentimisega, maksustatakse renditasusid artikli 8 õhu- ja meresõidukite alusel ning tihtipeale puudub sellisel juhul rendi maksja residentsusriigil maksustamisõigus, kuna rendileandja residentsusriigil on ainuõigus neid tulusid maksustada.

Oluline on ka tähelepanek, et samal ajal kui TuMS-i kohaselt maksustatakse tulumaksuga tasud sisseseade kasutamise õiguse võõrandamise eest, ei maksustata maksulepingute järgi litsentsitasudena ühegi õiguse võõrandamist. Erandiks siin on USA-ga sõlmitud maksuleping, mille kohaselt hõlmab litsentsitasu ka makseid varade ja õiguste võõrandamise eest.

Arvutiprogrammide puhul on nende eest makstavate tasude litsentsitasude alla liigitamisel väga oluline see, kas soetatud programmi müüakse edasi. Kui programmi muudetakse ja müüakse edasi, on programmi eest algsele programmi loojale makstavate tasude näol tegu litsentsitasudega. Kui programmi aga ei müüda edasi, siis vaatamata isegi sellele, et programmi muudetakse, ei peeta programmi eest makstud tasusid litsentsitasudeks.

Kokkuvõttes teist peatükki saab autor tõdeda, et nii arvutiprogrammide eest makstavate tasude kui ka tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase sisseseade eest makstavate tasude puhul on igal reeglil oma erand ning tihtipeale osutub erandiks oma enese mudellepinguga maksulepinguid sõlmiv USA. Samas on ka teisi erandeid, nt Makedoonia, Mani saare ja Iisraeli maksulepingud.

KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks oli võrdlevalt analüüsida TuMS-i ja maksulepingute kohaselt litsentsitasu mõiste käsitlemist. Töö eesmärgi saavutamiseks:

1. anti ülevaade litsentsitasu mõistest TuMS-i kohaselt;
2. anti ülevaade litsentsitasu mõistest maksulepingute kohaselt;
3. analüüsiti tasusid, mida makstakse arvutiprogrammide eest ja
4. analüüsiti tasusid, mida makstakse tööstusliku, kaubandusliku ja teadusalase sisseseade rentimise eest.

Peatükis 1.1. selgus, et TuMS § 16 alla kuuluvad ka tasud: autoriõigustega kaasnevate õiguste kasutamise eest, kõiki õigusi hõlmava ainulitsentsi eest, TuMS § 16 lg-s 2 peetakse silmas salastatud teavet, lg-s 3 aga mittesalajast informatsiooni, sisseseade mõiste hõlmab kõiki kaubanduses, tööstuses ja teadustöös kasutatavaid seadmeid ja töövahendeid, oskusteabe üleandmise puhul ei osale üleandja isiklikult üleantud teabe kasutamise protsessis ning ei garanteeri oskusteabe kasutamise edukust. Samuti selgus, et autoriõigustega kaitstud teoste müügist, rentimisest, laenutamisest, esitamisest saadud tulud on ettevõtlustulu ning autoriõigustega kaitstava teose valmistamise eest makstav tasu on teenustasu.

Peatüki 1.2. kirjutamisel jõudis autor järeldusele, et OECD mudellepingu alusel kuuluvad litsentsitasu mõiste alla tasud, mis on saadud vaid intellektuaalse omandi või oskusteabe kasutamise või kasutamise õiguse eest, ÜRO mudellepingus on litsentsitasu mõiste all veel ka tasud, mis on saadud tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade kasutamise eest või õiguse eest neid kasutada. Eesti sõlmitud maksulepingute kohaselt loetakse litsentsitasudeks tasud, mis on saadud nii intellektuaalse omandi, oskusteabe kui ka tööstusliku, kaubandusliku või teadusalase sisseseade kasutamise eest või kasutamise õiguse eest (erandiks Iisraeli, Makedoonia ja Mani saare maksulepingud).

Esimese peatüki kokkuvõttena võib öelda, et erinevalt TuMS-st ei hõlma OECD mudellepingus sätestatud litsentsitasu mõiste endas tasu intellektuaalse omandi õiguste võõrandamise eest ning tasu sisseseade kasutada andmise või selle kasutamise õiguse võõrandamise eest. ÜRO mudellepingu järgselt kuuluvad sarnaselt TuMS-ga litsentsitasude

alla ka tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase sisseseade kasutamise või kasutamise õiguse eest saadud tasud ning neid tasusid peetakse litsentsitasudeks ka enamuse Eesti sõlmitud maksulepingute alusel.

Peatüki 2.1. tulemusena võib öelda, et litsentsitasudena kuuluvad maksustamisele need arvutiprogrammide eest makstud tasud, mis on: tehtud ajalise või geograafilise piiranguga ainulitsentside eest, tasutud autoriõiguste kasutamise eest (ka juhul, kui need summad on makstavad osadena) ja makstud tarkvara muutmise ja seejärel edasimüümise eest.

Peatüki 2.2. kirjutamisel avastas autor, et tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase sisseseade eest makstavad tasud kuuluvad TuMS järgselt maksustamisele litsentsitasudena, välja arvatud juhul, kui tegu on transpordivahendiga, mille puhul maksustatakse saadavad tulud rendituludena. Eesti sõlmitud maksulepingute puhul maksustatakse enamusjaolt sisseseaded litsentsitasudena. Teatud juhtudel võidakse nt ilma meeskonnata laevade, lennukite renditasusid maksulepingute alusel maksustada artikli 8 alusel ning tihtipeale on sellisel juhul rendileandja residentsusriigil ainuõigus neid tulusid maksustada.

Kokkuvõttes teist peatükki saab autor tõdeda, et nii arvutiprogrammide eest makstavate tasude kui ka tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase sisseseade eest makstavate tasude puhul on igal reeglil oma erand ning tihtipeale osutub erandiks oma enese mudellepinguga maksulepinguid sõlmiv USA. Samas on ka teisi erandeid, nt Makedoonia, Mani saare ja Iisraeli maksulepingud.

Autor on seisukohal, et töö eesmärk võrdlevalt analüüsida litsentsitasu mõiste käsitlust TuMS-i ja maksulepingute kohaselt sai täidetud.

SUMMARY

The thesis is written on the topic “The Distinction of Royalties from Other Types of Income“. The thesis is written in Estonian, and consists of 40 pages. 35 sources have been used. The subject is topical for the Republic of Estonia because it is a country undergoing a rapid development in information technology and recovering from a severe economic recession. Therefore it is important to have a clear understanding of what could be taxable as royalties. The problem lies in the scope of the concept of royalties which is different in the double taxation conventions as compared to that found in the Income Tax Act.

The purpose of the thesis is to provide a comparative analysis of the concept of royalties in the Income Tax Act and in the double taxation conventions. In order to achieve the purpose of the thesis the following research tasks are set:

1. To provide an overview of the concept of royalties in the Income Tax Act;
2. To provide an overview of the concept of royalties in the double taxation conventions;
3. To analyse the fees paid for computer programs and
4. To analyse the fees paid for the rental of equipment.

In her thesis the author uses the qualitative research method. Of the qualitative data collection methods the author uses the collection of texts and other documents. Among the data analysis methods, the qualitative analysis of the text is used.

The thesis revealed that, unlike in the Income Tax Act, the concept of royalties provided for in the OECD and UN Model Treaty does not include fees for alienation of the rights to use intellectual property or equipment. The fees paid for the use of, or the right to use, industrial, commercial or scientific equipment is not included in the OECD Model Treaty royalties provision, unlike in the UN Model Treaty, the Income Tax Act or the majority of the Estonian tax treaties.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Autoriõiguse seadus, 11.11.1992, jõustunud 12.12.1992 - RT 1992, 49, 615 ... RT I 2009, 62, 405.
2. Convention between the Republic of Estonia and the United States of America for the Avoidance of Double Taxation and the Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income,
3. Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States, OJ L 157, 26.6.2003.
4. Du Toit, C.P., Beneficial ownership of royalties in bilateral tax treaties (Amsterdam: IBFD Publications, 1999).
5. Eesti keele seletav sõnaraamat, www.eki.ee/dict/ekss/index.cgi?Q=sisseseade&F=M, 06.05.2010.
6. Eesti Vabariigi ja Ameerika Ühendriikide vaheline tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 15.01.1998, jõustunud 30.12.1999 - RTII, 10.11.1998, 40/41, 94.
7. Eesti Vabariigi ja Belgia Kuningriigi vaheline tulumaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 05.11.1999, jõustunud 15.04.2003 - RTII, 03.11.2000, 25, 153.
8. Eesti Vabariigi ja Gruusia vahelise tulu- ja kapitalimaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 18.12.2006, jõustunud 27.12.2007 - RTII, 17.12.2007, 23, 66.
9. Eesti Vabariigi valitsuse ja Iiri valitsuse vaheline tulu- ja kapitali juurdekasvu maksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 16.12.1997, jõustunud 29.12.1998 - RTII, 07.07.1998, 33/34, 62.
10. Eesti Vabariigi ja Iisraeli Riigi vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 29.06.2009, jõustunud 21.12.2009 - RTII, 11.12.2009, 30, 87.
11. Eesti Vabariigi ja Islandi Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 16.06.1994, jõustunud 10.11.1995 - RTII, 06.12.1994, 30/31, 131.

12. Eesti Vabariigi ja Kanada vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 02.06.1995, jõustunud 28.12.1995 - RTII, 22.12.1995, 44, 199.
13. Eesti Vabariigi ja Kreeka Vabariigi valitsuse vaheline tulu- ja kapitalimaksudega topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 04.04.2006, jõustunud 01.08.2008 - RTII, 30.11.2006, 26, 69.
14. Eesti Vabariigi ja Makedoonia Vabariigi vaheline tulumaksudega topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 20.11.2008, jõustunud 21.05.2009 - RTII, 11.05.2009, 15, 39.
15. Eesti Vabariigi ja Mani saare vaheline tulumaksudega topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 08.05.2009, jõustunud 21.12.2009 - RTII, 11.12.2009, 30, 86.
16. Eesti Vabariigi ja Norra Kuningriigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 14.05.1993, jõustunud 31.12.1993 - RTII, 08.12.1993, 32/33, 108.
17. Rahandusministeerium, Maksundus, Tulumaks, Topeltnmaksustamise vältimise lepingud, „Eesti-Norra maksulepingu protokoll“, www.fin.ee/maksundus?id=81502, 27.04.2010.
18. Eesti Vabariigi ja Rootsi Kuningriigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 05.04.1993, jõustunud 31.12.1993 - RTII, 10.12.1993, 35, 110.
19. Rahandusministeerium, Maksundus, Tulumaks, Topeltnmaksustamise vältimise lepingud, „Eesti-Rootsi maksulepingu protokoll“, www.fin.ee/maksundus?id=81502, 27.04.2010.
20. Eesti Vabariigi valitsuse ja Singapuri Vabariigi valitsuse vahelise tulumaksudega topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 18.09.2006, jõustunud 27.12.2007 - RTII, 08.11.2007, 19, 55.
21. Eesti Vabariigi ja Taani Kuningriigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltnmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping, 4.05.1993, jõustunud 30.12.1993 - RTII, 10.12.1993, 34, 109.
22. Rahandusministeerium, Maksundus, Tulumaks, Topeltnmaksustamise vältimise lepingud, „Eesti-Taani maksulepingu protokoll“, www.fin.ee/maksundus?id=81502, 27.04.2010.
23. Estonian Tax and Customs Board, Taxes, Income Tax, Legislation, Conventions for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and capital, United States of America, „USA leping“, www.emta.ee/fckeditor.html?id=1767, 12.04.2010.

24. Heredia A.G., „Software Royalties in Tax Treaties: should copyright rights be reconsidered in the OECD Commentary on Article 12?“, 6 Bulletin for international fiscal documentation, 2005 Vol. 59, p. 225-235.
25. Lehis, L., Maksuõigus, 2. tr (Tallinn: Juura, 2009).
26. Lehis, L., Tulumaksuseadus. Kommenteeritud väljaanne (Tallinn: OÜ Casus, 2000).
27. Maksu- ja Tolliamet, Ärikliendile, Rahvusvaheline maksustamine, Õigusaktid, „Tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud“, www.emta.ee/index.php?id=1518, 10.05.2010.
28. Model Tax Convention on Income and on Capital: condensed version 17 July 2008/OECD Committee on Fiscal Affairs, 7th ed (Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development, 2008).
29. Nõukogu direktiiv 2003/49/EÜ, 3. juuni 2003, eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta, ELT L 157, 26.6.2003.
30. Pahapill, H., „Eesti topeltmaksustamise vältimise lepingud ja nende kohaldamine“, 11 Eesti Majanduse Teataja, 2004 nr 162, 12-15.
31. Rahandusministeerium, „Topeltmaksustamise vältimise lepingud“, fin.ee/maksundus?id=81502 (01.04.2010).
32. Terra B. J. M. ja Wattel P. J., Euroopa maksuõigus (Tallinn: Europrint, 2006).
33. Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 1.01.2000 - RT I 1999, 101, 903... RT I 2009, 62, 405.
34. United Nations Model Double Taxation Convention between developed and developing countries/ Department of Economic and Social Affairs (New York: United Nations, 2001).
35. *Vogel, K., Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar, 3. Aufl. (München: C.H. Beck, 1996).