

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Kaisa Liivas

**TOPELTMAKSUSTAMISE VÕIMALIKKUSEST
SELTSINGU TULU RAHVUSVAHELISEL
MAKSUSTAMISEL**

Lõputöö

Juhendaja:
Elo Madiste, MA

Tallinn 2009

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: 2009
Töö pealkiri: Topeltmaksustamise võimalikkusest seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel	
Töö autor: Kaisa Liivas	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
Lühikokkuvõte: Lõputöö eesmärk oli analüüsida topeltmaksustamise tekkimise võimalikkust seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel. Esimeses uurimisetapis anti ülevaade seltsingu õiguslikust regulatsioonist. Selgus, et seltsing on isikuteühendus, millel puudub võime teha iseseisvalt tehinguid. Teiseks analüüsiti seltsingu tulu maksustamist ja topeltmaksustamise vältimise meetodeid. Selgitati, et Eestis maksustatakse seltsinguid seltsinglaste tasemel. Topeltmaksustamise vältimiseks kasutab Eesti krediidimeetodit. Maksulepingud seltsingute suhtes rakendada ei saa, sätted laienevad vaid seltsinglastele. Kolmandaks analüüsiti näiteid, mis kajastasid kahte probleemset olukorda, kus teoreetiliselt on võimalik seltsingu/seltsinglase tulu topeltmaksustamine: riigid liigatavad seltsingut erinevalt ning riigid liigitavad seltsingut samamoodi, aga kohtlevad erinevalt. Selgus, et mõlemas olukorras tekib seltsinglase tulu topeltmaksustamine. Kui üheks osapooleks oleva riigiga samastada Eesti, siis ühel juhul suutis Eesti tekkiva topeltmaksustamise vältida, teisel juhul tekkis siiski osaline topeltmaksustamine. Seega täideti töö eesmärk ja tõestati hüpotees: seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel on võimalik topeltmaksustamise tekkimine.	
Võtmesõnad: seltsing, topeltmaksustamine, tulumaks, OECD mudelleping	
Keywords: partnership, double taxation, income tax, OECD Model Tax Convention,	
Säilitamise koht:	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja:	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	3
1. SELTSINGU ÕIGUSLIK REGULATSIOON JA TULUMAKSUGA MAKSUSTAMINE.....	5
1.1. Seltsingu mõiste ja olemus.....	5
1.2. Seltsingu maksustamine tulumaksuga ja topeltnmaksustamise vältimine.....	12
2. TOPELTMAKSUSTAMINE SELTSINGU TULU RAHVUSVAHELISEL MAKSUSTAMISEL.....	21
2.1. Seltsingu ja seltsinglase vahelise laenu intresside maksustamine Prantsusmaa ja Eesti näitel.....	21
2.2. Seltsingu ärikasumi väljamakse maksustamine Eesti ja Ungari näitel.....	27
KOKKUVÕTE.....	35
SUMMARY.....	37
VIIDATUD ALLIKAD.....	38

SISSEJUHATUS

Seltsing on Eestis lihtsaim ning kõige vähem formaalsusi nõudev viis isikutel ühise eesmärgi nimel tegutseda. Seltsingu moodustamiseks on vajalik vaid seltsinguleping, mille sõlmimisel kehtib vormivabaduse põhimõte ning seega võib lepingu sõlmida ka suuliselt.

Tänases õigussüsteemis, kus Euroopa õigus nõuab kaupade, teenuste, kapitali ja isikute vaba liikumist, on levinud välisriigis tulu teenimine. Siinkohal tekib aga topeltmaksustamise oht, sest mõlemad osapooled on riigid soovivad maksu näol saada oma osa. Topeltmaksustamise ärahoidmiseks on viidud sisse sätted siseriiklikusse õigusesse ning sõlmitakse ka riikidevahelisi lepinguid topeltmaksustamise vältimiseks (maksulepinguid). Seltsingu kui juriidilise isiku staatust mitteomava isikuteühenduse liikmetele seltsingu poolt väljamakstavate kasumiosade suhtes maksulepinguid rakendada ei saa. Maksulepingu sätted laienevad vaid maksulepingu sõlminud riikide residentidele, seltsing maksulepingu residentsusmõiste alla ei mahu. Lõputöö autor valis seltsingute rahvusvahelise maksustamise teema, sest ei saa olla kindel, kas rahvusvahelisel maksustamisel on piisavalt tagatud seltsingute tulu topeltmaksustamise vältimine.

Seltsingute rahvusvahelise maksustamise temaatika on aktuaalne, sest Eestis on seltsingu regulatsioon suhteliselt uus (hakkas kehtima koos võlaõigusseaduse jõustumisega 1. juulil 2002), praktikat sellel alal on aga vähe. Samal ajal on välismaal seltsingu vormis tegutsemine küllaltki levinud ning ei ole välistatud, et ka Eesti residentid seda tegutsemisvormi kasutavad. Samas võivad soovida ka välisriigi residentid Eestis seltsinguna tegutseda.

Lõputöö uurimisprobleem seisneb selles, et maksulepingute abiga ei saa alati vältida seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel tekkida võivat topeltmaksustamist. Ei ole kindel, kas ainult siseriiklike õigusnormide rakendamisega seltsingutele on topeltmaksustamise vältimine tagatud. Maksulepinguid on võimalik rakendada seltsinglasele kui füüsilisele või juriidilisele isikule, aga ka see ei pruugi alati tagada topeltmaksustamise vältimist, kui seltsing tegutseb piiriüleselt.

Lõputöö eesmärk on analüüsida topeltmaksustamise tekkimise võimalikkust seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel. Lõputöö eesmärgi saavutamiseks läbitakse järgmised uurimisetapid:

1. antakse ülevaade seltsingu õiguslikust regulatsioonist;
2. analüüsitakse seltsingu tulu maksustamist ja topeltmaksustamise vältimise meetodeid;
3. näidete abil analüüsitakse, kas seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel on võimalik seltsingu/seltsinglase tulu topeltmaksustamise tekkimine.

Lõputöö hüpotees on sõnastatud järgmiselt: seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel on võimalik topeltmaksustamise tekkimine.

Uurimismeetoditest kasutatakse lõputöö koostamiseks andmekogumismeetodit ja tulemuste tõlgendamise meetodit. Andmeid kogutakse läbi kirjanduse ning seaduste analüüsi. Seejärel kasutatakse tulemuste tõlgendamise meetodit, millega analüüsitakse ning võrreldakse kogutud andmeid ja jõutakse tulemusteni.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mõlemad peatükid jagunevad omakorda kaheks alapeatükiks. Esimeses peatükis kirjeldatakse seltsingu mõistet ning olemust ja analüüsitakse, kuidas seltsingu tulu maksustatakse ning milliste meetoditega välditakse topeltmaksustamist. Teine peatükk analüüsib kahe näite abil, kas topeltmaksustamine seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel on võimalik.

Allikatena kasutab autor peamiselt inglisekeelseid raamatuid seltsingute maksustamisest, OECD materjale, Eesti õigusakte ning artikleid. Olulisemateks allikates lõputöös on Barenfeld “Taxation of Cross-Border Partnerships”, OECD väljaanne “The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships”, võlaõigusseadus, tulumaksuseadus ning OECD maksulepingu mudelleping. Kõik töös kasutatavad allikad on koondatud viidatud allikate loetellu.

1. SELTSINGU ÕIGUSLIK REGULATSIOON JA TULUMAKSUGA MAKSUSTAMINE

1.1. Seltsingu mõiste ja olemus

Seltsingu puhul on tegemist isikute lepingulise ühendusega, mille mõistet seadusandja defineerinud ei ole. Võlaõigusseadus (edaspidi VÕS) avab aga §-s 580 seltsingulepingu mõiste, mille kohaselt seltsinguleping on leping, millele kohustuvad kaks või enam isikut (seltsinglased) tegutsema ühise eesmärgi saavutamiseks, aidates sellele kaasa lepinguga määratud viisil, eelkõige panuste tegemisega. Lepingul võivad sõlmida nii füüsilised kui ka juriidilised isikud. VÕS § 581 lg 1 kohaselt võib seltsinglase panuseks olla igasugune ühise eesmärgi edendamine, sealhulgas vara võõrandamine seltsingule, vara seltsingule kasutada andmine või seltsingule teenuse osutamine.

VÕS § 580 toob esile seltsingu peamised olemuslikud tunnused, mille abil on võimalik piiritleda seltsingulepingut teistest lepingu liikidest. Eelkõige kohaldatakse seda sätet siis, kui on vaja otsustada, kas seltsingulepingu regulatsioon on konkreetsele lepingulisele suhtele kohaldatav või mitte. Samuti on säte kohaldatav siis, kui esitatakse seltsinglase vastu nõue kaasaaitamis- ja lojaalsuskohustuse täitmiseks.¹ Nimelt VÕS § 580 lg 2 kohustab seltsinglasi seltsingut kahju tekkimise eest kaitsma ja arvestama teiste seltsinglaste huvidega. Seega seltsinglane peab olema seltsingule lojaalne ja aitama seltsingu toimimisele kaasa.

Vastavalt eelnevalt kirjeldatud seltsingulepingu regulatsioonile on seltsingu puhul tegemist isikute lepingulise seotuse vormiga². See tähendab, et isikud seovad end lepingu kaudu. Seltsingut on defineeritud kui seltsingulepingu alusel seltsinglaste (seltsingulepingu sõlminud isikute) vahel tehtavat tehingut³. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse (edaspidi TsÜS) § 77 kohaselt võib tehinguid teha mis tahes vormis, kui seadus teisiti ei sätesta.

¹ Varul, P. Kull, I. Kõve, V. Käerdi, M. 2007. Võlaõigusseadus II: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: kirjastus Juura, lk 638

² Punison, B. 2007. Seltsingu õiguslik regulatsioon. – MaksuMaksja, 01, lk 22

³ Samas, lk 22

Seltsingulepingu sõlmimisel ei ole seadus kohustuslikku vormi ette näinud ning seega võib seltsingulepingu sõlmida ka suulises vormis.

Mõistet „seltsing“ ehk inglise keeles „*partnership*“ rahvusvahelises kontekstis kasutades saadakse reeglina sellest mõistest aru. Mitmed riigid tunnevad sellist lepingulise ühenduse vormi. Samas kui rääkida aga seltsingust täpsemalt, selle olemusest ja omadustest, siis selgub, et eri riikide seltsingud ei ole identsed. Seltsingu definitsioon, kui seltsingu mõiste üldse on seaduses defineeritud, ei kattu riigiti. Reeglina mõistetakse aga seltsingu all siiski partnerite ühisusele orienteeritud ühendust⁴.

Jesper Barenfeld on oma raamatus „Taxation of Cross-Border Partnerships“⁵ pakkunud omapoolseks seltsingu olemuse selgitamiseks järgmise definitsiooni: „seltsing on lepinguline suhe kahe või enama isiku vahel, mis on loodud selleks, et jõuda ühise eesmärgini, eeldatavasti jaotatakse selleks ühiste ressursside kaudu teenitud kasumit“⁶. Originaaldefinitsioon on inglise keeles sõnastatud järgmiselt: „*partnership is a contractual relationship between two or more persons, aimed at reaching a common goal, typically sharing of profits, from the joint contribution of resources*“.⁷

Nimetatud definitsiooni autori arvates on selline mõiste selgitus seltsingu iseloomustamiseks sobiv, sest see välistab sellised lepingulised ühendused, mille osapooled on nn vastaspoolel (näiteks laenu-, litsentsi- või liisinguandja ja –võtja). Samuti ei koonda see definitsioon enda alla ainuomandiõigusega isikuid, kes tegutsevad eesmärgi nimel üksinda, sest definitsioon nõudis vähemalt kahe isiku ühendust (nagu nõuab ka Eesti õiguses seltsingulepingu määratlus). Lisaks eelnimetatule tekitab see definitsioon ka piirjoone seltsingute ning selliste ühenduste vahele, mille peamine eesmärk ei ole kasumi teenimine ja jaotamine (nt sihtasutus).⁸

Eelnevalt kirjeldatud definitsioon ja VÕSis sisalduv seltsingulepingu määratlus nõuavad lepingulist suhet vähemalt kahe isiku vahel. Mõnede riikides on samas võimalik, et seltsing tegutseb lühiajaliselt vaid ühe seltsinglasega. Näiteks saab Rootsi õiguses tuntud

⁴ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 62

⁵ Eesti keeles “Piiriüleste seltsingute maksustamine”

⁶ Inglise keelest tõlkinud autor

⁷ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, lk 63

⁸ Samas, lk 63-64

seltsinguliik eksisteerida kuni kuus nädalat vaid ühe seltsinglasega. Kui keegi seltsinguga ei liitu, on peale kuue nädala möödumist kohustus seltsing likvideerida. Samamoodi võib Rootsi seltsingut algatada vaid üks seltsinglane, kuue nädalaga peab aga seltsinguga liituma ka teisi isikuid, vastasel juhul seltsing likvideeritakse.⁹ Eestis seltsingu puhul sellist võimalust seadusandja ette näinud ei ole. VÕSi seltsingulepingu regulatsioon nõuab rangelt vähemalt kahe isiku lepingulist seotust.

Isikud jagunevad TsÜSi alusel füüsilisteks ning juriidilisteks isikuteks¹⁰. TsÜS § 25 lg-d 1 ja 2 loetlevad eraõiguslikud ning avalik-õiguslikud juriidilised isikud. Avalik-õiguslikuks juriidiliseks isikuks on vastavalt nimetatud sättele riik, kohaliku omavalitsuse üksus ja muu juriidiline isik, mis on loodud avalikes huvides ja selle juriidilise isiku kohta käiva seaduse alusel. Eraõiguslikud juriidilised isikud on täisühing, usaldusühing, osäühing, aktsiaselts, tulundusühistu, sihtasutus ja mittetulundusühing. Seltsing sinna loeteludesse ei kuulu ning seega on seltsing juriidilise isiku staatust mitteomav isikuteühendus. Seltsing ei saa olla ka füüsiline isik, sest seltsingu puhul on vastavalt seltsingulepingu mõistele tegemist isikute ühendusega. Eeltoodule tuginedes ei kuulu seltsing TsÜSis sätestatud isiku mõiste alla. Seega ei ole seltsing õiguslikus mõttes isik, mistõttu puudub seltsingul isikutele omane võime omada tsiviilõigusi ning kanda tsiviilkohustusi. Sellest tulenevalt ei ole seltsingul võimalik teha tehinguid ning tal puudub tsiviilprotsessivõime¹¹. Olenemata sellest sisaldab VÕS siiski sätteid, mis esmapilgul lubavad seltsingul tehinguid teha. Näiteks lubab VÕS § 581 seltsinglasel võõrandada vara seltsingule, vara seltsingule kasutada anda ning võimaldab ka seltsingule teenuse osutamist. Selline säte on aga eksitav ning tegelikkuses saavad õigussuhte ehk tehingu pooleks olla seltsinglased, mitte seltsing ise.

Seltsing on seega vastavalt kehtivatele õigusaktidele seltsingulepingu alusel loodud isikuteühendus, mida ei saa käsitleda isikuna ning millel puudub õigusvõime. Seltsingul on aga siiski ühinguga (juriidilise isikuga) mitmeid sarnaseid jooni. Kalev Saare toob ajakirjas *Juridica* avaldatud artiklis „Seltsing – kas leping või ühing?” välja kolm seltsingu ning ühingu ühist joont: organisatsioon, erivara ning identiteet¹².

⁹ Barenfeld, J. 2005. *Taxation of Cross-Border Partnerships*. Amsterdam: IBFD Publications, p 64

¹⁰ TsÜS 2. osa § 7 - 47

¹¹ Punison, B. 2007. Seltsingu õiguslik regulatsioon. – *MaksuMaksja*, 01, lk 22

¹² Saare, K. 2003. Seltsing – kas leping või ühing? – *Juridica*, 01, lk 60

Seltsingu organisatsiooni all on mõeldud eelkõige sisemist korraldust, organid seltsingul puuduvad. Organite kohustusi (nt juhtimine ja esindamine) täidavad seltsinglased. Erivaraks võib nimetada seltsinguvara, mis vastavalt VÕS § 589 lg 1 on seltsinglaste ühisomand. Asjaõigusseaduse § 70 lg 4 kohaselt on ühisomand kahele või enamale isikule üheaegselt kindlaksmääramata osades ühises asjas kuuluv omand. Selle kohaselt võib iga seltsinglane väita, et tema on seltsinguvara omanik, kuid samas peab ta mainima piirangut, et ka teistel seltsinglastel on samaväärne õigus seltsinguvarale. Seltsingule ei pea panema nime. See aga ei tähenda, et seltsing ei tohi enda identiteeti näidata seltsinglaste nimede kaudu nende ühingulises seoses. Seega seltsingul on võimalik oma identiteeti väliselt näidata. Saksa õigus näiteks tähistab seltsinguid lühendiga GbR, mis annab automaatselt isikuteühendusele välise identiteedi.¹³

Eelnevalt selgitati, et seltsingul puudub õigusvõime ja seega ei saa seltsing ise olla tehingu osapooliks, tehinguid saavad teha seltsinglased. Seega võib tekkida küsimus, mis üldse seltsingule nime panna, kui seda sisuliselt kasutada ei saa. Seltsingu nime saab aga kasutada kolmas osapool, kes näiteks soovib seltsinglasi ühiselt ehk seltsingut kohtusse kaevata, lihtsaim viis seda teha on kaevata kohtusse seltsing sellele omistatud nime all¹⁴.

Olenemata sellest, et seltsing ei ole isik ning sellest tulenevalt puudub tal õigusvõime, võib seltsing oma nime all isikut kohtusse kaevata. Eelnevalt selgitati, et seltsing ei saa oma nime all kolmandate isikutega mingit suhet luua, kõikide tehtavate tehingute osapoolteks on seltsinglased. Riigikohus on aga 28. novembril 2006. aastal kohtuotsuses nr 3-3-1-43-06, kus seltsingu Roheline Urvaste vaidlustas Võrumaa Keskkonnateenistuse väljastatud kaevandamisloa, võtnud seisukoha, et seltsing võib kohtusse pöörduda. Nimelt võib seltsing pöörduda kohtusse, kui ta väljendab üldsuse valdava osa seisukohti ning üldsus omakorda peab aktsepteerima seda, et seltsing on üldsuse esindaja¹⁵. Halduskohtumenetluse seadustiku (edaspidi HKMS) § 7 lg 3 kohaselt võib kaebusega halduskohtusse pöörduda oma liikmete või muude isikute huvides isikute ühendus, sealhulgas juriidiliseks isikuks mitteolev ühendus, kui seadus annab talle sellise õiguse. “Selles asjas on seltsing esitanud kaebuse populaarkaebusena, mitte selle tõttu, et avalik võim rikkunuks seltsingu õigusi. /.../ Seetõttu ei ole käesoleval juhul asjakohased HKMS

¹³ Saare, K. 2003. Seltsing – kas leping või ühing? – Juridica, 01, lk 60

¹⁴ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 71

¹⁵ Riigikohus. Riigikohus leidis, et ka üldsust esindaval seltsingul on kaebeõigus. <http://www.riigikohus.ee/?id=716&light=seltsing> 22.02.2009

§-s 7 sätestatud üldised nõuded.¹⁶ Seega ei pea HKMS §-st 7 lg-st 3 lähtuvalt seadusest tulenevat õigust esinema. Riigikohus viitab sellele, et seltsing ei esita kohtusse kaebust enda huvides, vaid avalikkuse huvides. Kohtuasjas oli tegemist keskkonnaküsimustega ning kohus leidis, et seltsingul olid selle kaasuse puhul eelnimetatud tingimused täidetud (üldsuse valdava osa seisukoht ja üldsus aktsepteeris seltsingut enda esindajana) ning seltsingul oli õigus kohtusse pöörduda¹⁷.

VÕS § 582 kohaselt juhivad seltsingut kõik seltsinglased ühiselt ning tehingute tegemiseks on vajalik kõigi seltsinglaste nõusolek. Seltsingu juhtimise all on mõeldud seltsingu eesmärgi saavutamisele suunatud seltsinglaste igasugust tegutsemist sisesuhetes¹⁸. Seltsingu juhtimise võib VÕS § 583 lg 1 alusel üle anda ühele või mitmele seltsinglasele, sel juhul teised seltsinglased enam juhtimises ei osale. Õiguse üleandmine toimub seltsingulepinguga. Mõjuval põhjusel võib antud juhtimiseõiguse ära võtta või juhtima volitatud isik võib õigusest ise ka loobuda¹⁹. Mõjuvaks põhjuseks on eelkõige kohustuse oluline rikkumine seltsinglase poolt või seltsinglase võimetus seltsingut juhtida. Kui juhtima volitatud isik ise loobub juhtimisõigustest sellisel ajal, kui seltsingu juhtimise eest ei saa muul viisil hoolitseda, siis peab ta teistele seltsinglastele hüvitama sellest tekkinud kahju.

Juhtima õigustatud seltsinglane peab teisi seltsinglasi seltsingut puudutavatest olulistest asjaoludes teavitama, kui seltsingu eesmärk või juhtimisülesanded seda nõuavad. Seltsingu lõpetamisel peab juhtiv seltsinglane teistele seltsingu tegevusest aru andma, koostama tegevusaruande ja tegema ettepaneku kasumi jaotamiseks või kahjumi katmiseks²⁰.

VÕS §593 järgi eeldatakse, et seltsingut juhtima õigustatud isik esindab seltsingut suhetes kolmandate isikutega. VÕS § 595 kohaselt vastutavad seltsinglased kolmandate isikute ees võetud kohustuste eest solidaarselt. Solidaarvastutus tähendab vastavalt VÕS § 65 lg 1 seda, et võlausaldaja võib kohustuse täielikku või osalist täitmist nõuda kõigilt võlgnikelt ühiselt või igäühelt või mõnelt neist.

¹⁶ Riigikohus. Kohtuotsus nr 3-3-1-43-06. <http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-43-06> 22.02.2009

¹⁷ Riigikohus. Riigikohus leidis, et ka üldsust esindaval seltsingul on kaebeõigus. <http://www.riigikohus.ee/?id=716&light=seltsing> 22.02.2009

¹⁸ Varul, P. Kull, I. Kõve, V. Käerdi, M. 2007. Võlaõigusseadus II: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: kirjastus Juura, lk 653

¹⁹ VÕS § 583 lg 2 ja 3

²⁰ VÕS § 586 ja § 591

Eelnevalt selgitati, et seltsing kutsutakse ellu seltsingulepingu sõlmimisega seltsinglaste vahel. VÕS § 596 lg 1 nimetab seltsingu lõppemise alused:

- seltsinglaste otsus;
- seltsingulepingu ülesõtlemine seltsinglaste poolt;
- seltsingulepingu ülesõtlemine seltsinglaste võlausaldaja poolt, kui on toimunud täitemenetlus seltsinglaste varast, ilma et võlausaldaja nõue oleks rahuldatud;
- seltsinglaste surm;
- seltsingu eesmärgi saavutamine või selle saavutamise võimatuse ilmnemine;
- tähtaja lõppemine, kui seltsing on tähtajaline;
- seltsinglaste pankroti väljakuulutamine.

Seltsingu lõppemiseks on vajalik ühe aluse täitumine. Vastavalt VÕS § 596 lg 2 ei lõpeta ega muuda seltsingu lõppemine seltsinglaste kohustusi kolmandate isikute suhtes. Selleks, et lõppemise aluse esinemisel seltsing lakkaks, on vaja läbi viia likvideerimine²¹. Likvideerimisega täidetakse seltsingu kohustused ning ülejääk jaotatakse seltsinglaste vahel vastavalt nende tehtud panuste suurusele. Seltsingulepinguga võib kokku leppida, et seltsing jätkub, kui seltsinglane lepingu üles ütleb, sureb või kuulutatakse välja tema pankrot²². Sellisel juhul loetakse seltsinglane nimetatud sündmuse toimumisel seltsingust lahkunuks.

Seltsingu õiguslikku vormi rakendatakse peamiselt alljärgnevates valdkondades:

- vabade elukutsete esindajatest koosnevad seltsingud (nt advokaadid, audiitorid, arstid, arhitektid);
- konsortsiumid (nt finantskonsortsium investeringute rahastamisel, ehituskonsortsium ehitusobjektide tellimisel või ehitustööde tegemisel);
- ühekordsete ühissettevõtmise läbiviimine (nt tooraine ost, teatrikülastus jms)²³.

²¹ Varul, P. Kull, I. Kõve, V. Käerdi, M. 2007. Võlaõigusseadus II: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: kirjastus Juura, lk 683

²² VÕS § 605

²³ Varul, P. Kull, I. Kõve, V. Käerdi, M. 2007. Võlaõigusseadus II: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: kirjastus Juura, lk 640

Rahvusvaheliselt esineb ka Eestis tuntud seltsingust erinevaid seltsinguid, mis tsiviilõiguslikes riikides²⁴ (*civil law countries*) üldiselt liigitatakse kaheks: formaalne seltsing (*formal partnership*) ja mitteformaalne seltsing (*informal partnership*). Reeglina on formaalsed seltsingud registreeritud ning omavad õigust tegutseda ka seoses kolmandate isikutega ehk selline seltsing võib oma nimel teha tehinguid. Mitteformaalne seltsing registreeritud ei ole ning on ühendus, mis eksisteerib seltsinglaste endi jaoks, mitte aga kolmandate isikute suhtes.²⁵

Lisaks tsiviilõiguslikes riikides esinevatele formaalsetele ning mitteformaalsetele seltsingutele, eristatakse eriliigilise seltsinguna üldise õigusega (*common law countries*) riikides (riikides, kus õigus luuakse peamiselt läbi kohtupraktika) seltsingut, mis sarnaneb tsiviilõiguslikule mitteformaalsele seltsingule mitteregistreerituse ning konkreetse isiku puudumise poolest, formaalsele seltsingule aga kasumist taotleva äritegevuse poolest. Sellisel seltsingul on võimalik enda ärinimi registreerida, aga see ei ole vajalik. Ärinime registreerimisest ei sõltu seltsingu eksistents, nime registreerimisel on pigem informatiivne tähendus.²⁶

Eesti seltsing sarnaneb kõige enam tsiviilõiguslikes riikides esineva mitteformaalse seltsinguliigiga, sest Eestis ei ole seltsingud kohustatud end registreerima ning seltsing ei ole õiguslikus mõttes isik, et iseseisvalt ühingu tasandil tehinguid teha. Eesti seltsingu puhul teevad kõiki tehingud seltsinglased ühiselt või juhtima volitatud seltsinglase kaudu.

Selles alapeatükis selgitas lõputöö autor seltsingu kui isikute lepingulise ühenduse olemust ning omadusi. Kirjeldati seltsingu mõistet läbi seltsingulepingu mõiste ning erisuste. Selgitati, et seltsing ei ole isik ning seega ei oma tsiviilõigusi ja –kohustusi. Anti ülevaade seltsingu õigusest teist isikut kohtusse kaevata. Samuti kirjeldati seltsingu juhtimist, esindamist ja lõppemist. Viimaseks anti ülevaade ka rahvusvaheliselt esinevatest seltsinguliikidest. Seltsingu mõiste ning olemuse selgitamine on vajalik, et mõista seltsingu maksustamise eripära, mida lõputöö järgmine alapeatükk analüüsib.

²⁴ Tsiviilõiguslik riik on riik, kus õigus luuakse õigusaktidega

²⁵ Avery Jones, J. F. 2002. Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax – Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 56, no 7, p 291; Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 68, 69

²⁶ Avery Jones, J. F. 2002. Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax – Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 56, no 7, p 291

1.2. Seltsingu maksustamine tulumaksuga ja topeltmaksustamise vältimine

Maksukorralduse seaduse (edaspidi MKS) § 6 lg 4 p 1 alusel võib seadus sätestada juhud, mil juriidilise isiku staatust mitteomavat isikuteühendust või varakogumit käsitatakse maksumaksja või maksu kinnipidajana. Selle sätte alusel on seltsingul võimalik olla maksukohustuslane. MKS § 18 lg 1¹ p 2 sätestab seltsingu registreerimiskohustuse. Vastavalt nimetatud paragrahvile peab seltsing end Maksu- ja Tolliameti piirkondlikus struktuuriüksuses registreerima kümne tööpäeva jooksul Eestis maksukohustuse tekkimisest.

Eelnevas alapeatükis analüüsiti seltsingu olemust. Selgus, et seltsing kui juriidilise isiku staatust mitteomav isikuteühendus ei ole õiguslikus mõttes isik ning ei saa seega teha ka iseseisvalt tehinguid. Sellest tulenevalt ei saa seltsingul tekkida ka reaalset maksukohustust, mis on seaduse järgi registreerimise eelduseks. See, et seaduses on sätestatud seltsingute registreerimiskohustus, et too kaasa olukorda, kus seltsing muutub registreerimisega maksukohustuslaseks. „Maksukohustus ei saa tekkida registreerimisest, vaid just vastupidi – maksukohustusega kaasneb registreerimise kohustus“²⁷.

Kõik seltsingu tehingud tehakse seltsinglaste tasandil ning seega tekib seltsinglaste tasandil ka maksukohustus. Füüsilisest isikust seltsinglase tulu maksustatakse kui füüsilise isiku tulu tavalise tulumaksumääraga, mis 2009. aastal on 21%. Maksustamisel võetakse arvesse seltsinglase osalust või hääleõigust seltsingus. MKS §-s 18 lg-s 1¹ p-s 2 sätestatud seltsingu registreerimiskohustus on seega vaid ennetav säte juhuks, kui seltsing seaduse muudatusega õigluslikkus mõttes isikuks muudetakse ning seltsingul endal maksukohustus tekib.

Alapeatükis 1.1. kirjeldati seltsingu loomise viisi ning eesmärki. Seltsing luuakse seltsingulepingu sõlmimisega ühise eesmärgi nimel tegutsemiseks. Kokkulepitud eesmärgi nimel tegutsemine võib toimuda ühe riigi piires, aga võib ületada ka riigipiire. Sellisel juhul ei ole välistatud piiriülene tulu teenimine. Esineb ka selliseid seltsinguid, mis on seltsingulepinguga ellu kutsutud ühes riigis, seltsinglased (või üks neist) on aga teise riigi residendid. Selline rahvusvahelisel tasandil tegutsemine toob aga kaasa olukorra, kus

²⁷ Avery Jones, J. F. 2002. Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax – Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 56, no 7, p 288

teenitud tulu soovivad maksustada mõlemad osapooliks olevad riigid. Erinevad riigid liigitavad välismaiseid seltsinguid aga erinevalt. Selleks, et riik saaks välismaist isikuteühendust maksustada, peab riik ühingu oma maksuõigusesse mingi maksusubjekti alla liigitama ehk kasutama klassifitseerimise meetodit²⁸.

Riigid kasutavad klassifitseerimiseks erinevaid mooduseid. Esineb neli erinevat liiki lähenemist, kuidas riigid seltsinguid maksustamise eesmärgil kategoriseerivad. Üheks võimalikuks variandiks on kohelda kõiki välismaiseid isikuteühendusi ettevõtetenä ja ka maksustada neid vastavalt ehk fikseeritud klassifitseerimine (näiteks Itaalia). Teiseks võimaluseks on liigitada isikuteühendus ettevõtteks, kui ühendus oma koduriigis omab juriidilise isiku staatust ehk erisusega fikseeritud klassifitseerimine (näiteks Belgia). Erandlik variant on lasta maksumaksjal oma ühenduse liik ise kategoriseerida mingi ühinguliigi alla ehk valitav klassifitseerimine (näiteks USA). Viimaseks ning kõige levinumaks variandiks on välismaise ühenduse samastamine siseriiklikus õiguses eksisteeriva kõige sarnasema ühinguliigiga ehk sarnasuse alusel klassifitseerimine (näiteks Prantsusmaa, Rootsi, Saksamaa).²⁹

Isikuühenduste maksustamise eesmärgil liigitamine on vajalik, et maksustaval riigil oleks võimalik otsustada, kas maksustada ühendust või selle liikmeid (kes on maksumaksja), millise maksumääraga maksustada tohib, milline on maksustatav tulu, millisel juhul on võimalik rakendada maksulepinguid ning kas ja mis määras võib makse kinni pidada³⁰. Samuti on klassifitseerimine oluline, et määratleda maksustamise aeg (millal tekib lõplik maksukohustus – kasumi teenimisel või kasumi jaotamisel), kindlaks teha tulu tüüp ja maks, mida sellele rakendada tohib ning millised maksuvabastusi võib maksumaksja suhtes rakendada³¹.

Tulumaksuseadus (edaspidi TuMS) sisaldab kahte selgitavat sätet juriidilise isiku staatust mitteomavate ühenduste maksustamisest tulumaksuga. TuMS § 6 lg 3¹ selgitab, kuidas maksustatakse välismaise nimetatud ühenduse tulu. Selle sätte kohaselt maksustatakse

²⁸ OECD. 1999. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – Issues in International Taxation, no 6, p 9

²⁹ Avery Jones, J. F. 2002. Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax – Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 56, no 7, p 291; Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 111

³⁰ Avery Jones, J. F. 2002. Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax – Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 56, no 7, p 288

³¹ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 104-106

välismaise isikuteühenduse tulu ühenduse osanike või liikmete tuluna proportsionaalselt nende osalusele. TuMS § 18 lg 4 räägib residendist füüsilise isiku tulust, kes on liige juriidilise isiku staatust mitteomavas isikuteühenduses. Kui residendist füüsiline isik on osanik või liige juriidilise isiku staatust mitteomavas isikuteühenduses, siis vastavalt TuMS §-le 18 lg-le 4 maksustatakse tulumaksuga nimetatud ühenduse puhaskasumi osa proportsionaalselt maksumaksja osalusele või hääleõigusele.

Maksustamise seisukohast tulemus ei erine. Kui vastus küsimusele „kas maksu suurus, mis seltsingu tulust tuleb maksta, on otseses suhtes seltsinglaste osaga isikuteühenduses?“ on jah, siis sisuliselt maksustatakse ikkagi seltsingu tulu samamoodi, kui seda maksustatakse seltsinglase tasemel³². Eestis maksustatakse nii välismaiste kui ka Eesti enda ühenduste tulu samamoodi, olenemata kahest erinevast seadusesättest.

Eelnevalt nimetatud kaks tulumaksuseaduse sätet § 6 lg 3¹ ja § 18 lg 4 kirjutavad lahti transparentsuse põhimõtte. Transparentsuse põhimõtte tähendab seda, et maksustatakse osanikku, mitte ühendust. Sisuliselt vaadatakse ühendusest läbi. Tulumaksuseadus kirjutab põhimõtte lahti kahelt poolt vaadatuna – selgitatakse nii ühenduse kui ka ühenduse liikme maksustamist.³³ Seega seltsingut maksustatakse Eestis lähtuvalt transparentsuse põhimõttest ehk maksustamine toimub füüsilise isiku tasandil, nagu ka eelnevalt selgitati. Rahvusvahelisel maksustamisel võivad tekkida probleemid, kui kaks riiki liigitavad seltsingut erinevalt ning seetõttu toimub ka maksustamine erinevatel alusel: transparentsuse põhimõtte alusel (*transparent*) või ühenduse tasandil (*opaque*)³⁴.

Kõige levinum viis seltsinguid maksustada ongi transparentsuse põhimõtte kohaselt. Selliselt maksustavad seltsinguid näiteks Prantsusmaa, Austraalia, Saksamaa, Rootsi, Taani, Soome, Norra, Poola, Hispaania ja Ühendkuningriigid. Ühenduse tasandil maksustavad seltsinguid näiteks Belgia ja Ungari.³⁵

Transparentsuse põhimõtte kohaselt maksustatakse seltsinglaste tulu ühekordselt (*single-tax pattern*) sellel perioodil, mil tulu teeniti. Seega selgub täielik ja lõplik maksukohustus

³² OECD. 1999. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – Issues in International Taxation, no 6, p 15

³³ Lehis, L. 2007. Seltsingute ja investeerimisfondide maksustamisest – MaksuMaksja, 01, lk 30

³⁴ Avery Jones, J. F. 2002. Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax – Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 56, no 7, p 288

³⁵ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 72 - 73

tulu teenimisel. Kui maksustamine toimub ühingu tasandil, siis klassikalise süsteemi järgi toimub maksustamine kõigepealt tulu teenimisel ning seejärel kasumi jaotamisel (*double-tax pattern*). Lõplik maksukohustus selgub sel juhul kasumi jaotamisel.³⁶

Seltsinglane peab oma seltsingus osalemise eest saadud tulu vastavalt TuMS § 44 lg 1 deklareerima tuludeklaratsioonil, mis tuleb esitada piirkondlikule Maksu- ja Tolliameti struktuuriüksusele maksustamisperioodil teenitud tulude kohta hiljemalt maksustamisperioodile järgneva aasta 31. märtsiks. TuMS § 45 lg 1 alusel tuleb deklareerida ka need tulud, mis maksumaksja on saanud välismaalt. Maksustamisperiood on üks aasta.

Eelnevalt selgitati seltsingu tulu maksustamist tulumaksuga. Selgus, et seltsingul endal ühingu tasemel maksukohustust tekkida ei saa ning seega maksustatakse seltsingu tulu füüsilise isiku tasemel. Kui seltsing tegutseb aga piiriülevalt, võib tekkida topeltmaksustamise oht, sest mõlemad osapoolteks olevad riigid soovivad maksudena saada teenitud tulust oma osa.

Topeltmaksustamist saab liigitada järgmiselt: majanduslik topeltmaksustamine ning juriidiline topeltmaksustamine. Majandusliku topeltmaksustamisega on tegemist, kui maksustatakse ühte ja sama maksuobjekti erinevate maksumaksjate käes. Juriidiline topeltmaksustamine tekib aga olukorras, kus ühte ja sama maksuobjekti maksustavad samal maksustamisperioodil sama või samaliigilise maksuga erinevad riigid sama maksumaksja käes. Juriidilise topeltmaksustamise esinemiseks on seega oluline nelja tingimuse üheaegselt täidetud olemine: sama või võrreldav maks, sama maksumaksja, sama maksuobjekt ning sama maksustamisperiood. Juriidiline topeltmaksustamine võib tekkida topeltresidentsuse tagajärjel, sest residentsuse kriteeriumid ei pruugi olla riigiti identsed. Samuti võib juriidiline topeltmaksustamine tekkida, kui üks riik maksustab tulu tuluallika-, teine aga maailmatulu põhimõttel.

Piiriülese seltsingu maksustamisel võib enamasti tekkida majanduslik topeltmaksustamine. Probleem tekib, kui maksustamisel osapoolteks olevad riigid liigitavad seltsingut maksustamise eesmärgil erinevalt või kui liigitatakse samamoodi, aga koheldakse

³⁶ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 101

erinevalt. Võib tekkida näiteks olukord, kus üks riik maksustab seltsinguid transparentselt, teine aga ühenduse tasandil. Majanduslik topeltmaksustamine võib seega esineda, sest sama tulu võib üks riik maksustada seltsingu tuluna, teine riik aga seltsinglase tuluna. Seega toimub sama maksuobjekti maksustamine erinevate maksusmaksjate käes. Just sellist olukorda majanduslik topeltmaksustamine eeldabki. Kui riigid liigitavad aga seltsingut samamoodi, siis võib esineda ka juriidiline topeltmaksustamine, sest sel juhul maksustavad mõlemad riigid sama maksusmaksjat – seltsinglast.

Majanduslikku topeltmaksustamist võib nimetada üheks maksustamise meetodiks omaette. Sellise topeltmaksustamise saab riigisiselt seadustega tahtlikult esile kutsuda, olenemata sellest, et see tekitab riigi maksusüsteemis ebaneutraalsust. Selline olukord esineb näiteks siis, kui esiteks maksustatakse ettevõtte tulu ettevõtte tulumaksuga, seejärel jaotamisel füüsilise isiku tulumaksuna dividendi saaja käes.

Majanduslik topeltmaksustamine võib aga olla ka rahvusvaheline, kui ühing ning selle omanik või omanikud on erinevate riikide residendid³⁷. Seega piirülestel seltsingute puhul, kui seltsing on asutatud seltsinglase/seltsinglaste residentsuriigist erinevas riigis, tekib rahvusvahelise majandusliku topeltmaksustamise oht.

Topeltmaksustamise vältimiseks on kirjutatud sisse vastavaid sätteid nii siseriiklikusse õigusesse kui ka on sõlmitud mitmete riikidega tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ja maksudest hoidumise tõkestamise lepingud (edaspidi maksuleping). Maksulepinguga nõustuvad lepingupooled loobuma teatud juhtudel maksustamisest, et vältida topeltmaksustamist³⁸. Maksulepingu rakendamisel ongi oluline meeles pidada just seda, et maksulepingud piiravad lepinguosaliste riikide maksustamisõigusi, mitte ei anna neid juurde³⁹. Eesti kasutab maksulepingute sõlmimiseks Majanduskoostöö ja Arengu Organisatsiooni (inglise keeles *Organization for Economic Co-operation and Development*, edaspidi OECD) koostatud mudellepingut⁴⁰. Eestil on 29.04.2009 seisuga jõustunud maksulepingud 41 riigiga⁴¹.

³⁷ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 186

³⁸ Züger, M. 2001. Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law. Amsterdam, IBFD Publications, p 1

³⁹ Pahapill, H. 2004. Eesti topeltmaksustamise vältimise lepingud ja nende kohaldamine – Eesti Majanduse Teataja, 11, lk 13

⁴⁰ OECD. 2008. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version

⁴¹ Rahandusministeerium. Topeltmaksustamise vältimise lepingud. <http://www.fin.ee/?id=81502> 29.04.2009

Maksulepinguid sõlmitakse, et jagada maksustamisõigust lepingupoolte vahel. Topeltmaksustamise ärahoidmise kõrval on maksulepingu üheks oluliseks eesmärgiks ka maksudest kõrvalehoidumise tõkestamine. Maksudest kõrvalehoidumist lõputöö raames ei analüüsita. Kui Eesti seadus või muu akt on vastuolus Riigikogu poolt ratifitseeritud välislepingutega, siis kohaldatakse vastavalt Eesti Vabariigi Põhiseaduse §-le 123 välislepingu sätteid.

Olenemata sellest, et Eesti ja ka paljud teised riigid sõlmivad maksulepinguid OECD mudellepingu alusel, peab iga tulu maksustamise korral rakendama konkreetse lepingu sätteid. Iga sõlmitud leping on mingil määral teistest erinev.⁴² Eesti on teinud mudellepingu tekstidele niiöelda reservatsioone, millega Eesti teatab, millistest mudellepingu sätetest peetakse vajalikuks kõrvale kalduda, need reservatsioonid avaldatakse mudellepingu kommenteeritud väljaandes⁴³.

Maksuleping ei anna lepingu pooleks oleva riigi maksumaksjale mingeid õigusi ega kohustusi⁴⁴. Maksulepingut rakendatakse alles siis, kui siseriiklik õigus annab maksustamiseks aluse. Kui selline alus seadusest tuleneb, siis pööratakse maksulepingu poole. Maksulepingus sätestatud piiranguid tuleb maksustamisel arvestada. Maksuleping piirab riikide maksustamisõigust, kehtestab soodsama olukorra võrreldes siseriiklike maksustamisreeglitega⁴⁵. OECD mudellepingu kohta on avaldatud kommentaarid, mis on üldtuntud juhend maksulepingute tõlgendamisel⁴⁶.

Sõlmitud maksuleping kehtib vastavalt OECD mudellepingu artiklile 1 lepinguosaliste riikide nende isikute suhtes, kes on ühe või mõlema lepinguosalise riigi residendid⁴⁷. Maksulepingu ning siseriikliku õiguse mõistete tähendused alati ei kattu. Maksulepingu kohaselt on isiku mõiste laiem kui Eesti tsiviilseadustiku üldosa seaduse alusel, mis Eestis isiku mõiste defineerib. Vastavalt OECD mudellepingu artikli 3 lõikele 1 on isik füüsiline

⁴² Maksu- ja Tolliamet. Maksulepingutest. http://www.emta.ee/?id=1530_04.03.2009

⁴³ Pahapill, H. 2004. Eesti topeltmaksustamise vältimise lepingud ja nende kohaldamine – Eesti Majanduse Teataja, 11, lk 12

⁴⁴ Züger, M. 2001. Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law. Amsterdam, IBFD Publications, p 1

⁴⁵ Uustalu, E. 1998. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning – mõistetest – Juridica, 03, lk 125

⁴⁶ Engelen, F. 2004. Interpretation of Tax Treaties under International Law. Amsterdam: IBFD Publications, p 439

⁴⁷ OECD. 2008. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, p 22

isik, äriühing või muu isikute ühendus⁴⁸. Selle definitsiooni kohaselt mahub ka seltsing maksulepingus sätestatud isiku mõiste alla, sest seltsingu puhul on tegemist isikute ühendusega.

OECD mudellepingu artikli 4 kohaselt on resident isik, kellel on selle riigi seaduste alusel maksukohustus⁴⁹. Maksulepingu järgi määratud residentsust nimetatakse lepinguresidentsuseks ning see ei pruugi kattuda residentsuse määramise kriteeriumitega riigi siseselt. Selget vastust küsimusele, kas seltsing on maksulepingus sätestatu alusel resident või mitte, ei saa anda, sest mõnedes riikides on seltsing maksusubjekt, kellel tekib maksukohustus, teistes aga mitte⁵⁰. Mitmed riigid on maksulepingu isikuid defineerivasse artiklisse eraldi seltsingud sisse kirjutanud, see aga ei muuda seltsingut maksulepingu järgi residendiks, kui seltsingul riigi seaduste alusel maksukohustust ei teki⁵¹.

Maksulepingu mõiste kohaselt Eesti õiguses tuntud seltsing residentide mõiste alla ei mahu. Eesti seltsing ei oma maksulepingu järgi residentsust (lepinguresidentsust), sest seltsingul ei saa Eestis seaduste kohaselt maksukohustust tekkida. Maksulepingu artikkel 1 sätestas, nagu eelnevalt mainiti, et maksuleping kehtib vaid lepinguosaliste riikide residentidele. Seega ei saa topeltmaksustamise ärahoidmiseks rakendada Eesti maksulepingus sätestatud Eesti seltsingule. Seltsinglase ehk füüsilise või juriidilise isiku suhtes, kellel realselt maksukohustus tekib, saab maksulepingut rakendada.

OECD mudellepingus reguleerivad topeltmaksustamise vältimist artiklid 23A ja 23B. Esimene nimetatud artiklitest kirjeldab topeltmaksustamise vältimist vabastusmeetodiga ning teine krediitmeetodiga. Need maksulepingu sätted väldivad juriidilist topeltmaksustamist, kus sama tulu maksustatakse sama maksumaksja käes rohkem kui ühes riigis. Juriidilist topeltmaksustamist tuleb eristada majanduslikust topeltmaksustamisest. Selleks, et vältida majanduslikku topeltmaksustamist, peavad osapoolteks olevad riigid muul moel kokku leppima. Majandusliku topeltmaksustamise vältimiseks maksulepingu topeltmaksustamise vältimise artikleid 23A ja 23B rakendada ei saa.⁵² Seega kui topeltmaksustamine ei mahu nimetatud juriidilise topeltmaksustamise

⁴⁸ OECD. 2008. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, p 23

⁴⁹ Samas, lk 24

⁵⁰ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 152

⁵¹ Couzin, R. 2002. Corporate Residence and International Taxation. Amsterdam: IBFD Publication, p 116

⁵² OECD. 2008. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, p 258

definiitsiooni alla, siis jääb see maksulepingu topeltmaksustamise vältivate sätete haardest välja⁵³. Sellest tulenevalt tekib küsimus, kas majanduslikku topeltmaksustamist ei peakski vältima. Lõputöö autor on seisukohal, et rahvusvahelisel tasandil peaks ka majanduslikku topeltmaksustamist vältima, sest nagu järgnevalt kirjeldatakse tekib rahvusvahelise majanduslik topeltmaksustamine sisuliselt samadel alustel nagu juriidiline topeltmaksustamine.

Eelnevalt kirjeldati, et üheks juriidilise topeltmaksustamise esinemise põhjuseks võib olla isiku topeltresidentsus. Erineva klassifitseerimise tulemusel võib selline olukord esineda ka seltsingute rahvusvahelisel maksustamisel. Võib tekkida olukord, kus riik, kus tulu teeniti ning kus seltsing tegutseb, maksustab seltsingut ühenduse tasemel ehk seega maksustab ta oma riigi resident. Seltsinglase või seltsinglaste residentsusriik rakendab aga transparentsuse põhimõtet ning seega omistab ta seltsingu teenitud tulu seltsinglastele, kes on nimetatud riigi residendid. Mõlemad osapooled on riigid maksustavad oma residentide. Erinevus juriidilisest topeltmaksustamisest seisneb sel juhul selles, et tulu maksustatakse erinevate isikute käes: üks riik maksustab seltsingut, teine seltsinglast.

Rahvusvaheline majanduslik topeltmaksustamine tekib seega seltsingu rahvusvahelisel maksustamisel sisuliselt samadel alustel kui juriidiline topeltmaksustamine. Ainus erinevus eelnevalt kirjeldatud näites, on erinev maksumaksja. Maksumaksja erisus ei mängi autori arvates nii olulist rolli, et seetõttu ei peaks riigid rahvusvahelist majanduslikku topeltmaksustamist vältima. Seega ei näe autor põhjust, miks ei peaks rahvusvahelist majanduslikku topeltmaksustamist vältima samamoodi nagu juriidilist topeltmaksustamist. Riigisiselt esineb mitmetes riikides majanduslikku topeltmaksustamist (nt dividendide maksustamisel). Kui majanduslik topeltmaksustamine ületab aga riigipiirid, siis autori arvates tuleks sellist topeltmaksustamist vältida võrdselt juriidilise topeltmaksustamisega just seetõttu, et rahvusvaheline majanduslik topeltmaksustamine tekib samadel alustel, ainus erinevus juriidilisest topeltmaksustamisest on erinev maksumaksja.

Maksulepingu artikli 25 lg 3 kohaselt võivad lepinguosalised riigid topeltmaksustamise vältimiseks ka lepingus käsitlemata juhtudel teineteisega konsulteerida⁵⁴. Selline vastastikuse kokkuleppe menetlus võimaldab vältida topeltmaksustamist ka muudel

⁵³ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 134

⁵⁴ OECD. 2008. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, p 37

juhtudel. Lõputöö autor on seisukohal, et selle sätte alusel saavad riigid kokku leppida ka majandusliku topeltnmaksustamise vältimises. Topeltnmaksustamise vältimine iga konkreetse maksustamisjuhtumi korral sõltub aga lõplikult siiski sellest, milliseid ühepoolseid meetmeid on osapooleks olevad riigid topeltnmaksustamise vältimiseks kasutusele võtnud ning milline maksuleping nende riikide vahel on sõlmitud⁵⁵.

Vastavalt TuMS § 45 lg 4 võib seltsinglane, kes on Eesti residendist füüsiline isik, oma tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata proportsionaalse osa seltsingu poolt välisriigis tasutud või kinnipeetud tulumaksust, mis vastab seltsinglase tuluna maksustatavale kasumiosale. Meetodi rakendamiseks kehtivad järgmised tingimused: tulumaks tuleb arvestada iga riigi kohta eraldi, välisriigis enam makstud tulumaksu ei hüvitata, vajalik on esitada tõend tulumaksu tasumise kohta ühenduse poolt, samuti on vajalik õiend, mis näitab isiku osaluse suurust ühenduses ning välismaal ettenähtust rohkem tasutud tulumaksu ei lubata Eestis maha arvata⁵⁶. Selline meetod on ühepoolne topeltnmaksustamise vältimise meetod. Nimetatud meetod on krediidimeetod, mis kehtib kõigi residendist füüsiliste isikute suhtes, kes said välismaalt tulu, siinjuures ei ole tähtsust maksulepingu olemasolul⁵⁷. Seega rakendab Eesti ühepoolse topeltnmaksustamise vältimise meetodina krediidimeetodit.

Selles peatükis selgitati seltsingu tulu maksustamist ja topeltnmaksustamise vältimist. Selgus, et seltsingul endal maksukohustus tekkida ei saa ning seetõttu ei ole seltsingul kohustus ka end registreerida. Seltsingu tulu maksustatakse transpertsuse põhimõtte kohaselt seltsinglaste tasemel. Eestis rakendatakse topeltnmaksustamise vältimiseks krediidimeetodit, mis lubab Eestis tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata välisriigis tasutud tulumaks. Samuti selgus, et maksulepingut saab rakendada vaid seltsinglasele, Eesti seltsingule kui isikuteühendusele aga mitte.

⁵⁵ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 134

⁵⁶ Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, lk 791 - 792

⁵⁷ Samas, lk 784

2. TOPELTMAKSUSTAMINE SELTSINGU TULU RAHVUSVAHELISEL MAKSUSTAMISEL

2.1. Seltsingu ja seltsinglase vahelise laenu intresside maksustamine Prantsusmaa ja Eesti näitel

Esimeses peatükis anti ülevaade seltsingu olemusest, selle maksustamisest tulumaksuga. Samuti kirjeldati meetmeid, mida rakendatakse topeltnmaksustamise vältimiseks seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel. Selles ning järgnevas alapeatükis analüüsitakse, kas hoolimata rakendatavatest meetmetest on siiski topeltnmaksustamise tekkimine võimalik, kui seltsing tegutseb ning teenib tulu piiriülevalt.

Seltsingu maksustamisel võib probleeme tekkida kahes olukorras: riigid liigitavad seltsinguid erinevalt või riigid liigatavad seltsinguid samamoodi, aga kohtlevad neid erinevalt⁵⁸. Peatükis 2.1. analüüsitakse näidet, kus seltsingut liigitatakse samamoodi, aga koheldakse erinevalt. Peatükis 2.2. analüüsitakse näidet, kus seltsingut liigitatakse erinevalt.

Järgnevalt kirjeldab lõputöö autor näidet, kus mõlemad osapooliks olevad riigid maksustavad seltsingut transparentsuse põhimõtte kohaselt, üks riik tunnustab laene seltsinglase ja seltsingu vahel, teine riik sellised laene ei tunnusta. Sisuliselt on tegemist olukorraga, kus seltsingut liigitatakse samamoodi, aga koheldakse erinevalt. Esiialgu analüüsitakse näidet üldiselt, siis asendatakse osapooliks olevad riigid konkreetsete riikidega, et jõuda järeldusele, kas topeltnmaksustamist suudetakse vältida või mitte.

Peatükkides 2.1. ja 2.2. esitatud näidetes analüüsitakse olukordi, kus seltsingu on ellu kutsunud füüsilised isikud. Näidetes kasutatakse järgnevaid sümboleid:

S - seltsing

A ja B – seltsinglased seltsingus S

⁵⁸ OECD. 1999. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – Issues in International Taxation, no 6, p 10


Riik R – ühe või enama seltsinglase residentsusriik

Riik S – riik, kus seltsing tegutseb

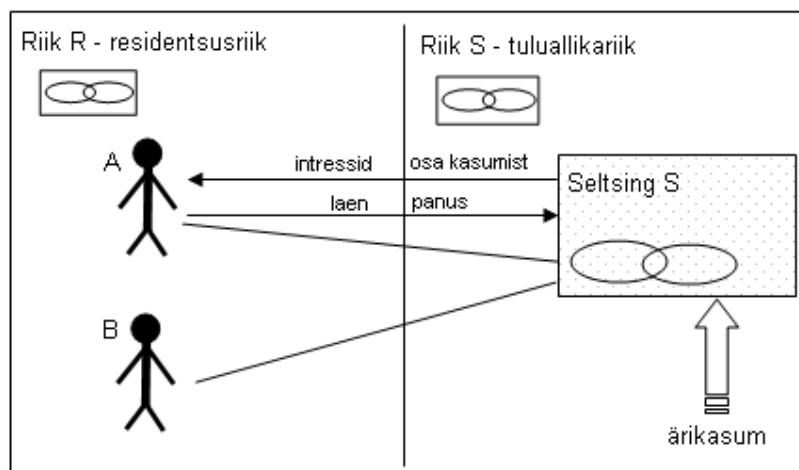
 - seltsinglane seltsingus S

 - seltsing S

 - riik maksustab seltsingut transparentsuse põhimõtte alusel ehk seltsinglaste tasandil

 - riik maksustab seltsingut ühenduse tasandil

Näide 1⁵⁹: A ja B on seltsinglased seltsingus S. Seltsing on loodud riigi R seaduste alusel, tegutseb aga riigis S püsiva tegevuskoha kaudu. Mõlemad seltsinglased on riigi R residendid. Seltsinglane A annab seltsingule laenu, mida rakendatakse riigis S seltsingu püsivas tegevuskohas. Seltsing S maksab A-le laenu eest intresse 10 000 krooni aastas. Residentsusriik R tunnustab laene seltsinglase ja seltsingu vahel, tuluallikariik S aga ei tunnusta selliseid laene. Mõlemad riigid liigitavad seltsingut kui isikuteühendust, mitte kui ettevõtet ning maksustavad neid seega transparentsuse põhimõtte kohaselt seltsinglaste tasemel. Kirjeldatud näidet illustreerib joonis 1.



Joonis 1. Laen seltsinglase ja seltsingu vahel – näide 1⁶⁰

⁵⁹ OECD. 1999. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – Issues in International Taxation, no 6, p 43-44

⁶⁰ Samas, lk 43

Näites 1 kirjeldatud olukorras klassifitseerivad mõlemad riigid seltsingut ühte moodi. Riigid maksustavad seltsingut transparentsuse põhimõtte kohaselt füüsilise isiku tasemel, riigid kohtlevad aga vaatamata samale liigitusele seltsingut erinevalt. Erinev kohtlemine on erineva liigitamise kõrval üks probleemne olukord, kus seltsingu/seltsinglase tulu topeltmaksustamine võib esineda.

Kirjeldatud olukorras, kus riik S seltsinglase ja seltsingu vahelist laenu ei tunnusta, riik R aga tunnustab, võib tekkida probleem, sest riigid liigitavad teenitavat tulu erinevalt. Riik R peab seltsingu S väljamakset seltsinglasele A intressiks. Riigi S seaduste kohaselt on selline tulu osa seltsingu kasumist, mis seltsinglasele välja makstakse. Seega peab riik S väljamakset ärikasumiks. Selle kohaselt soovib riik S maksustada väljamakset kui ärikasumit, riik R aga kui intressituluna.

Tuluallikariik ehk riik S, kus ärikasum teeniti, rakendab peale siseriiklikust seadusest maksustamiseks aluse leidmist maksulepingut, mille artikkel 7, mis reguleerib ärikasumi maksustamist, annab tuluallikariigile õiguse maksustada seda ärikasumi osa, mis on teenitud püsiva tegevuskoha kaudu tegutsedes ning mis on sellele püsivale tegevuskohale ka omistatav⁶¹. Seega võib vastavalt maksulepingule riik S maksustada piiranguteta seltsingu ärikasumit.

Residentsusriik R rakendab peale siseriiklikust õigusest intressi maksustamiseks aluse leidmist maksulepingu artiklit 11, mis reguleerib intresside maksustamist. Selle artikli kohaselt võib intressituluna maksustada riigis, kelle residendile intress maksti⁶². Seega võib riik R intressituluna maksustada. Tuluallikariik võib intressituluna maksustada maksimaalselt 10%ga intressi brutosummalt⁶³. Mitmed riigid on maksulepingut sõlmides sellisest piiratud tuluallika riigi maksustamisõigusest (10% intressi brutosummalt) loobunud ning andnud maksustamisõiguse vaid residentsusriigile.

Tulu, mida riik S peab ärikasumiks ja riik R intressituluna, maksustatakse eelnevale tuginedes kahel korral: riik S maksustab tulu ärikasumina, riik R maksustab tulu intressituluna. Maksulepingu artiklid 23A ja 23B näevad mõlemad ette krediidimeetodi

⁶¹ OECD. 2008. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, p 26

⁶² Sama, lk 29

⁶³ Sama

rakendamise intresside korral⁶⁴. Seega olenevalt sellest, kas maksuleping näeb tuluallikariigile ette 10%lise maksustamiseõiguse või mitte, võimaldab residentsusriik R krediiti intressi brutosummalt 10% ulatuses või ei võimalda krediiti üldse. Tuluallikariigis maksustati tulu aga suurema tulumaksumääraga kui 10%, sest tuluallikariik ei pidanud väljamakstavat tulu intressiks, vaid osaks ärikasumist. Seega ei võimaldata seltsinglase A tulule piisavalt krediiti selleks, et topeltmaksustamine oleks välditud. Eelnevale tuginedes on tulemuseks seltsinglase A tulu osaline või täielik topeltmaksustamine.

Selleks, et tekkivat topeltmaksustamist saaks liigitada juriidiliseks topeltmaksustamiseks, mille vältimist maksuleping taotleb, peab üheaegselt olema täidetud neli tingimust: sama maksustamisperiood, sama või võrreldav maks, sama maksuobjekt ja sama maksumaksja. Näites 1 maksustatakse tulu samal maksustamisperioodil. Maks on samuti sama või võrreldav, sest rakendatakse otsest maksu füüsilise isiku tulule. Mõlemad riigid maksustava tulu seltsinglase A ehk sama maksumaksja käes. Riik S maksustab ärikasumit, riik R maksustab intressitulule. Sisuliselt on tegemist sama tuluga, mida riigid lihtsalt nimetavad erinevalt. Seega on maksustamise aluseks sama maksuobjekt. Sellest tulenevalt on täidetud kõik neli tingimust juriidilise topeltmaksustamise tekkimiseks. Peatükis 1.2. selgitati, et enamasti võib seltsingute rahvusvahelisel maksustamisel tekkida rahvusvaheline majanduslik topeltmaksustamine. Juriidilise ning rahvusvahelise majandusliku topeltmaksustamist piir on aga õhuke. Eelnevale analüüsile tuginedes saab näites 1 kirjeldatud olukorras tekkivat topeltmaksustamist siiski nimetada juriidiliseks topeltmaksustamiseks.

Eestit näites 1 kirjeldatud olukorras residentsusriigiga R samastada ei saa, sest riik R tunnustas laene seltsinglase ja seltsingu vahel. Eesti seadusandlus ei luba seltsingul olla tehingu osapooleks ning seega ei saa seltsing ka laenu võtta. Laenu saavad võtta seltsinglased ühiselt. Kui seltsinglane Eesti seltsingule laenu annaks, siis võrduks see olukorraga, kus isik annab laenu osaliselt endale kasutada ning maksaks endale selle eest intressi. Eesti selliseid laene ei tunnusta ning sellest tulenevalt ei saa Eestit samastada residentsusriigiga R.

⁶⁴ OECD. 1999. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – Issues in International Taxation, no 6, p 44

Eesti saab samastada aga tuluallikariigiga S, sest näites 1 maksustas riik S seltsingut transparentsuse põhimõtte kohaselt ning ei tunnustanud laene seltsingu ja seltsinglase vahel. Samamoodi liigitab ja kohtleb seltsinguid ka Eesti. Seega on võimalik analüüsida, kas topeltmaksustamine on võimalik, kui Eestis tegutsev seltsing teeb väljamakseid seltsinglasele, kes on välisriigi resident. Teiseks osapooleks oleval riigil valib lõputöö autor Prantsusmaa, sest ka Prantsusmaa maksustab seltsingut transparentsuse põhimõtte kohaselt, nagu seda eeldas näite 2 kirjeldus. Teine eeldus seltsinglaste residentsusriigile oli seltsinglase ja seltsingu vahelise laenu tunnustamine. Prantsusmaa maksustab seltsingut küll seltsinglase tasemel, aga kohtleb kui ettevõtet⁶⁵ ning sellest tulenevalt on Prantsuse õiguse järgi võimalik seltsingu ja seltsinglase vaheline laen.

Esmalt otsib tuluallikariik Eesti, kus tulu on teenitud ning kus seda väljamakstakse, oma siseriiklikust seadusest alust teenitud tulu maksustamiseks. TuMS § 29 lg 3 alusel maksustatakse mitteresidendi tulu, mida ta sai Eestis toimunud ettevõtlusest. Seejärel Eesti rakendab Eesti Vabariigi valitsuse ja Prantsusmaa Vabariigi valitsuse vahelist tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest kõrvale hoidumise tõkestamise lepingu ja selle juurde kuuluva protokolliga ratifitseerimise seadust (edaspidi Eesti ja Prantsusmaa maksuleping). Eesti ja Prantsusmaa maksulepingu artikli 14 kohaselt võib tuluallikariik maksustada tulu seda osa, mis on ettevõtja püsivale tegevuskohale või kindlale tegevuskohale omistatav. Väljamakstav tulu vastab nendele tingimustele. Seega maksustab Eesti seltsinglase A tulu 21%lise tulumaksumääraga.

Prantsusmaa peab seltsinglasele A tehtavat väljamakset intressituluks ning rakendab vastavalt siseriiklikele seadustele füüsilise isiku tulule tulumaksu. Prantsusmaa rakendab füüsilise isiku tulu maksustamisel progresseeruvat tulumaksumäära. Tulumaksumäärad Prantsusmaal on 0%, 5,5%, 14%, 30% ja 40%⁶⁶. Lõputöös kasutab autor 30% maksumäära. Et oma maksustamisõiguses veenduda, rakendab Prantsusmaa Eesti ja Prantsusmaa maksulepingut. Eesti ja Prantsusmaa maksulepingu artikli 11 lõigete 1 ja 2 kohaselt võib Prantsusmaa residentile maksud intressitulust maksustada Prantsusmaal, samas lubab leping ka Eesti intressitulu maksustada kuni 10%lise maksumääraga. Eesti ei pidanud väljamakset aga intressiks ning seega ei maksustanud tulu väiksema määraga, vaid

⁶⁵ OECD. 1999. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – Issues in International Taxation, no 6, p 89

⁶⁶ Taxation and Customs Union. Taxes in Europe database.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/search.do 06.04.2009

täismääraga. Selleks, et topeltmaksustamist vältida, rakendab seltsinglase residentsusriik Prantsusmaa Eestiga sõlmitud maksulepingu artiklit 23 lõiget 2, mille kohaselt peab Prantsusmaa rakendama krediidimeetodit. Prantsusmaa võimaldab krediidimeetodit aga vaid 10%le intressi brutosummalt, sest sellises ulatuses tohtis Eesti maksimaalselt intressitulu maksustada.. Seltsinglase A lõpliku maksukoormuse kujunemine on näidatud tabelis 1.

Tabel 1. Seltsinglase A lõplik maksukoormus näites 1 Eesti ja Prantsusmaa näitel⁶⁷

Väljamakstav summa aastas (kroonides)		10 000
Tulumaks Eestis 21% (kroonides)	$10\,000 * 21\%$	2 100
Tulumaks Prantsusmaal 30% (kroonides)	$10\,000 * 30\% - 10\,000 * 10\%$	2 000
Seltsinglase A lõplik maksukoormus (kroonides)	$2\,100 + 2\,000$	4 100

Seltsinglase A lõplik maksukoormus kujuneb Eestis ja Prantsusmaal tasutud tulumaksude summana. Eesti maksustab tulu 21%lise maksumääraga, Prantsusmaa võtab maksustamisel arvesse maksulepingust tulenevat Eesti 10%list maksustamisõigust ning lubab selle tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata. See toob kaasa osalise topeltmaksustamise, sest tegelikkuses maksustas Eesti tulu suurema maksumääraga kui 10%. Seega võimaldas Prantsusmaa krediiti vaid osaliselt.

Kui Eesti ja Prantsusmaa ei oleks liigitanud teenitavat tulu erinevalt ning Prantsusmaa oleks võimaldanud krediiti kogu Eestis tasutud 21% ulatuses, siis oleks seltsinglase A lõplik maksukoormus $10\,000 * 21\% + (10\,000 * 30\% - 10\,000 * 21\%) = 2100 + 900 = 3000$. Sellisel juhul oleks lõplik maksukoormus 30% tulu brutosummalt ehk Prantsusmaa maksumäär. Tegelik maksukoormus ületab aga seda summat 1100 krooniga (4100 – 3000). Tekkis osaline seltsinglase A tulu topeltmaksustamine.

Selles peatükis analüüsiti näidet, kus seltsinglane andis seltsingule laenu, seltsinglase A residentsusriik seda laenu aga ei tunnustanud. Tegemist oli olukorraga, kus osapooleks olevad riigid maksustavad seltsingut samamoodi (transparenttsuse põhimõtte kohaselt), aga

⁶⁷ Allikas: autori koostatud

kohtlevad isikuteühendust erinevalt. Selline olukord on üks kahest probleemsest olukorrast, kus seltsingut tulu rahvusvahelisel maksustamisel topeltmaksustamine võib tekkida.

Näidet analüüsid selgus, et topeltmaksustamise tekkimine on võimalik, sest residentsusriik, kes tunnustas laene seltsingu ja seltsinglase vahel pidas väljamakset seltsinglasele A intressiks, seltsingu koduriik pidas nimetatud väljamakset aga osaks seltsingu kasumist. Residentsusriik seega arvestab maksulepingut rakendades välismaal tasutud tulumaksu vaid osaliselt või üldse mitte, sest maksulepingu kohaselt võis teine riik maksustada seda tulu vaid 10%lise tulumaksumääraga või üldse mitte. Seega tekib kas osaline või täielik topeltmaksustamine. Eesti ja Prantsusmaa näitel tekib osaline seltsinglase A tulu topeltmaksustamine.

2.2. Seltsingu ärikasumi väljamakse maksustamine Eesti ja Ungari näitel

Paljud riigid eristavad oma õigussüsteemis ettevõtet ja isikuteühendust. Olenemata sellest, võivad siiski tihti nende definitsioonid ja tunnused riigiti erineda. See tekitab aga raskusi välismaise isikuteühenduse maksustamise eesmärgil liigitamisel. Võib tekkida olukord, kus üks osapooleks olev riik liigitab isikuteühendust ettevõtteks, teine aga seltsinguks. Maksustamise tulemused võivad sellest tulenevalt olla erinevad. Erineva liigituse alusel maksustamist nimetatakse ka asümmeetriliseks maksustamiseks⁶⁸. Asümmeetriline maksustamine esineb siis, kui üks riik maksustab ühendust transpertsuse põhimõtte kohaselt, teine riik aga ühenduse tasandil.

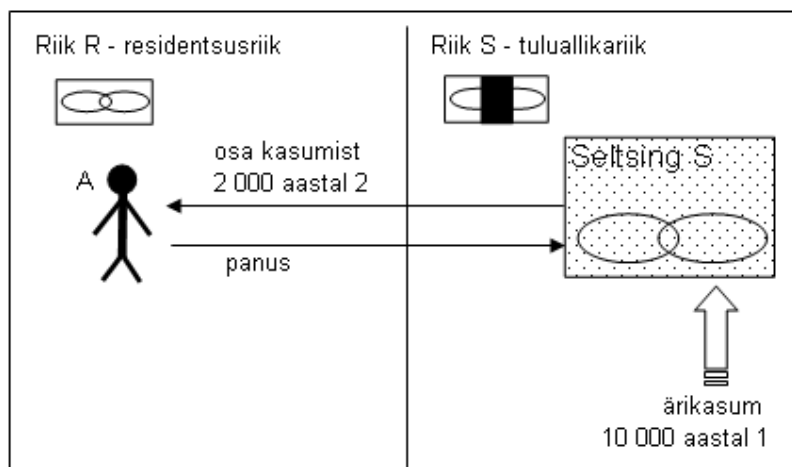
Olukorda, kus seltsingu koduriik maksustab seltsingut kui iseseisvat isikut konkreetse maksumaksjana ning teine osapooleks olev riik maksustab ühendust transpertsuse põhimõtte kohaselt, nimetatakse hübriidseks (*hybrid*) olukorraks. Vastupidist olukorda, kus seltsingu koduriik maksustab ühendust transpertsuse põhimõtte kohaselt, teine riik aga kohtleb seltsingut kui maksustatavat subjekti, nimetatakse pöördhübriidseks (*reverse*

⁶⁸ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 83

hybrid) olukorras.⁶⁹ Mõlemas kirjeldatud olukorras toimub asümmeetriline maksustamine, sest riigid liigitavad seltsingut erinevalt.

Järgnevalt analüüsib lõputöö autor hübriidse olukorra näidet, et jõuda järeldusele, kas sellises olukorras on topeltmaksustamine võimalik. Esialgu analüüsitakse näidet üldiselt, seejärel samastatakse riigid konkreetsete riikidega ning analüüsitakse, kas ka juhul, kui Eesti on üheks osapooleks olevaks riigiks, jõutakse samale tulemusele, kuhu ka näite üldise analüüsi tulemusena jõuti.

Näide 2⁷⁰. A on seltsinglane seltsingus S. Seltsing on ellu kutsunud riigi R seaduste alusel, tegutseb aga riigis S püsiva tegevuskoha kaudu. Seltsinglane A on riigi R resident. Riik S peab seltsingut eraldiseisvaks maksumaksjaks ning maksustab seega seltsingut ühenduse tasemel. Riik R aga maksustab seltsingu teenitud tulu transparentsuse põhimõtte kohaselt ehk seltsinglaste tasemel. Seega esineb eelnevalt kirjeldatud hübriidne olukord. Seltsing S teenis esimesel aastal 10 000 krooni ärikasumit riigis S. Teisel aastal tegi seltsing seltsinglasele A tema panuse eest seltsingus väljamakse 2 000, mis vastab tema osalusele ning hääleõigusele seltsingus. Kirjeldatud näidet illustreerib joonis 2.



Joonis 2. Seltsing hübriidises olukorras – näide 2⁷¹

⁶⁹ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, lk 130

⁷⁰ Samas, lk 136

⁷¹ Sama

Näites 2 on tegemist asümmeetrilise maksustamisega, sest riigid klassifitseerivad seltsingut erinevalt: riik R maksustab seltsingut transparentsuse põhimõtte kohaselt, riik S maksustab seltsingut ühenduse tasandil. Kirjeldatud olukorras kerkib topeltnmaksustamise probleem esile, sest mõlemad riigid peavad maksumaksjat (riik S seltsingut ja riik R seltsinglast) enda riigi residentideks. Riik S maksustab seltsingut kui ühingut ning seega on seltsing seal eraldiseisev maksumaksja, kes on riigi S seaduste alusel ellu kutsutud ning seega ka resident. Riik R rakendab aga transparentsuse põhimõtet ning seega peab riik R maksumaksjaks seltsinglast A, mitte aga seltsingut S. Seltsinglane A on riigi R resident.

Riik S maksustab teenitud tulu seltsingu S käes. Klassikalise maksusüsteemi järgi rakendatakse esmalt esimesel aastal teenitud 10 000 kroonile ettevõtte tulumaksu. Seejärel maksustatakse teisel aastal 2 000 kroonist väljamakset seltsingust seltsinglase A käes füüsilise isiku tulumaksuga, väljamakset peetakse tulumaks kinni. Riik R maksustab tulu seltsinglase A käes. Transparentsuse põhimõtte kohaselt kuulub maksustamisele seltsinglase A tulu, mis vastab tema osalusele või hääleõigusele seltsingus. Riigi R maksustamisaeg (kas maksustamine toimub esimesel või teisel aastal) sõltub konkreetse riigi siseriiklikust õigusest. Üldjuhul maksustab riik R seltsinglase tulu esimesel aastal, mil seltsing tulu teenis⁷². Maksustatakse seltsingu kasumi seda osa, mis vastab seltsinglase A osalusele seltsingus. Riik R maksustab seltsinglase A käes esimesel aastal 2 000 krooni füüsilise isiku tulumaksuga. Teisel aastal riik R jaotatud tulu ei maksusta, sest see on eelnevalt maksustatud.

Selleks, et välja selgitada, kas kirjeldatud olukorras esineb juriidiline topeltnmaksustamine, peab analüüsima juriidilise topeltnmaksustamise nelja komponenti, mis peavad olema täidetud üheaegselt: sama maksustamisperiood, sama või võrreldav maks, sama maksuobjekt ning sama maksumaksja.

Nii riik R kui ka riik S maksustasid tulu esimesel aastal (teisel aastal maksustas vaid riik S), seega maksustamine toimus samal maksustamisperioodil. Riik S maksustas tulu ettevõtte tulumaksuga, riik R füüsilise isiku tulumaksuga. Mõlemad maksud on otsesed maksud ja neid rakendatakse teenitud tulule, seega võib öelda, et maksud on võrreldavad. Ka maksuobjekt oli sama, sest mõlemad maksustasid sama tulu. Juriidilist

⁷² Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 137

topeltnmaksustamist siiski aga ei esine, sest tulu maksustati erinevate maksumaksjate käes: riik S maksustas seltsingut S, riik R aga maksustas seltsinglast A.

Topeltnmaksustamine siiski aga tekib. Teenitud tulu maksustatakse sisuliselt isegi kolmel korral. Riik S maksustab oma siseriiklike seaduste järgi tulu kaks korda: teenimisel ettevõtte tulumaksuga ja jaotamisel füüsilise isiku tulumaksuga – ehk topeltnmaksustab tulu. Tegemist on siseriikliku majandusliku topeltnmaksustamisega, sest maksustatakse sama tulu erinevate maksumaksjate käes. Samas maksustab sama tulu ka seltsinglase residentsusriik R enda siseriiklike seaduste alusel, mis toob kaasa rahvusvahelise majandusliku topeltnmaksustamise.

Riik S maksustab seltsingut S ühenduse tasandil. Seltsingu koduriigis S on ka tulu ehk ärikasum tekkinud. Seega maksustab riik S oma riigi residentide tulu, mis on ka teenitud residentsusriigis. Riik S maksustab tulu oma siseriiklike seaduste alusel ning maksulepingu poole ei pöördu, sest tema seisukohast ei ole tegemist rahvusvahelise maksustamisega.

Riik R peab maksustatavaks subjektiks seltsinglast A. Tegemist on rahvusvahelise maksustamisega. Riik R rakendab siseriiklikku seadust, et leida alus seltsinglase A tulu maksustamiseks. Seejärel rakendatakse maksulepingut, et veenduda maksustamisõiguses. Maksulepingu artikli 7 kohaselt võib lepinguosalise riigi ettevõtja kasumit maksustada vaid selles samas riigis, kelle resident ettevõtja on. Kui ettevõtja tegutseb aga teises lepinguosalises riigis püsiva tegevuskoha kaudu ning kasumiosa on püsivale tegevuskohale omistatav, siis võib seda tulu osa maksustada ka selles teises riigis, kus püsiv tegevuskoht asub⁷³. Seega sisaldab maksulepingu artikkel 7 endas ise vabastusmeetodit, mida seltsinglaste residentsusriik kirjeldatud näites rakendada peab. Seltsingul on riigis S püsiv tegevuskoht maksulepingu mõistes, sest see on koht, kus toimub kindel äritegevus, mille kaudu osaliselt või täielikult toimub ettevõtja äritegevus⁷⁴.

Tulenevalt eelnevast suutis residentsusriik esimesel aastal, mil seltsing tulu teenis, maksulepingut rakendada topeltnmaksustamise ära hoida. Kui näites kirjeldatud kahe riigi vahel maksulepingut sõlmitud ei ole, siis rakendavad riigid vaid oma siseriiklike seadusi.

⁷³ OECD. 2008. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version, p 26

⁷⁴ Samas, lk 24

Seadus aga ei pruugi sisaldada piisavalt meetodeid, et topeltmaksustamist vältida ning sellisel juhul oleks tagajärjeks rahvusvaheline majanduslik topeltmaksustamine esimesel aastal.

Teisel aastal, kui seltsing seltsinglasele A kasumi osa jaotab, maksustab riik S tehtud väljamakset füüsilise isiku tulumaksuga. Riik S peab seltsingut S eraldiseivaks maksumaksjaks ning seega peab ta väljamakset dividendiks, mis makstakse välja teenitud ärikasumist. Riigi S seaduste kohaselt kuulub klassikalise süsteemi järgi väljamakstavatelt dividendidelt tulumaks kinnipidamisele. Dividendi maksustamisel tuleb arvestada sõlmitud maksulepingu sätteid, sest tegemist on rahvusvahelise maksustamisega. Riik R väljamakset ei maksusta, sest lähtub transparentsuse põhimõttest, mille kohaselt tulu maksustatakse üks kord maksustamisperioodil, mil tulu teeniti. Topeltmaksustamine tekib, sest seltsinglase A residentsusriigi R seaduste kohaselt oleks pidanud tulu kuuluma maksustamisele vaid üks kord. Reaalselt maksustati tulu aga kahel korral: nii esimesel kui ka teisel aastal riigis S. Residentsusriik võtab tulumaksukohustuse määramisel arvesse vaid ühe välisriigis tasutud tulumaksu. Seega ei rakendata krediitmeetodit mõlemale välisriigis tasutud tulumaksule ning see toob kaasa seltsinglase tulu topeltmaksustamise.

Järgnevalt asetab lõputöö autor kirjeldatud näitese kaks riiki: seltsinglase A residentsusriigiks Eesti ja seltsingu koduriigiks Ungari. Näites 2 kirjeldatud olukorras saab Eesti samastada vaid seltsinglase A residentsusriigiga, sest see riik (riik R) maksustas näites seltsingut transparentsuse põhimõtte kohaselt nagu seda teeb Eesti. Seltsingu koduriigiks valitakse Ungari, sest Ungari maksustab seltsinguid eraldiseivate maksumaksjatena ettevõtte põhiselt⁷⁵ ning rakendab ettevõtete maksustamisel klassikalist tulumaksusüsteemi.

Esimesel aastal maksustab Ungari teenitud ärikasumit. Ungaris on ettevõtte tulumaksu maksumääraks 16%⁷⁶. Ungari Eesti Vabariigi ja Ungari Vabariigi vahelist tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise lepingut (edaspidi Eesti ja Ungari maksuleping) ei rakenda, sest tema maksustab enda residendi residentsusriigis teenitud tulu. Eelnevalt kirjeldati, et üldjuhul maksustab ka

⁷⁵ Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications, p 73

⁷⁶ Hungarian Tax and Financial Control Administration. Short summary on the taxation of companies 2009. http://en.apeh.hu/taxation/summary_companies.html 18.03.2009

residentsusriik tekkinud tulu esimesel aastal, kui seltsing tulu teenis. TuMS § 18 lg 4 kohaselt maksustatakse ühenduse tulu selle liikmete tuluna. Näites on seltsinglased füüsilised isikud, kellele reaalselt laekub tulu alles teisel aastal. TuMS § 36 lg 1 kohaselt maksustatakse füüsilise isiku tulu sel maksustamisperioodil, millal tulu laekus. Seega toimub maksustamine Eestis teisel aastal, kui seltsinglasele A väljamakse tehti. Teisel aastal maksustab tulu aga ka Ungari. Ungari maksustab väljamakset kui dividende. Ungari seaduste kohaselt on dividendidelt kinnipeetav tulumaksusumäär 25%⁷⁷. Peale siseriiklikust õigusest maksustamiseks aluse leidmist rakendab Ungari Eesti ja Ungari maksulepingut, et veenduda oma maksustamisõiguses ning piirangute puudumises. Eesti ja Ungari maksulepingu artikli 10 lõike 2 punkti b kohaselt võib dividendi maksja residendiriiik Ungari maksustada teise lepinguosalise riigi residendi dividenditulu kuni 15%lise maksumääraga dividendi brutosummalt. Seega Ungari tohib makstavalt dividendilt kinni pidada vaid 15% tulumaksu. Eestil kui seltsinglase residentsusriigil on samuti õigus tulu maksustada. Eesti ja Ungari maksulepingu artikli 14 kohaselt võib ettevõtlusest saadavat tulu maksustada füüsilise isiku residentsusriigis. TuMS § 45 lg 4 näeb ette krediidimeetodi, mille kohaselt saab seltsinglane A maha arvata oma tasumisele kuuluvast tulumaksust proportsionaalne osa välisriigi isikute ühenduse poolt tasutud tulumaksust, mis vastab residendi tuluna maksustatavale kasumiosale.

Ungaris tasuti seltsinglase tulult tulumaksu kahel erineval maksustamisperioodil. TuMS § 45 lg 7 lubab Eestis arvesse võtta ka sellise välisriigis tasutud tulumaksu, mis on tasutud tulu saamisest erineval maksustamisperioodil. Selline tulumaks võetakse arvesse maksustamisperioodil, mil tulu laekus. Seega teisel aastal, kui seltsinglasele A tulu laekus, saab ta maha arvata mõlemad Ungaris tasutud tulumaksud. Seltsinglase A lõpliku maksukoormuse kujunemine on näidatud tabelis 2.

Tabel 2. Seltsinglase A lõplik maksukoormus näites 2 Eesti ja Ungari näitel⁷⁸

Tulu (kroonides)		10 000
Ettevõtte TM Ungaris 16/84 (kroonides)	10 000 * 16/84	1 905
A osa seltsingu S kasumist 20% (kroonides)		2 000

⁷⁷ Hungarian Tax and Financial Control Administration. Short summary on the taxation of individuals 2009. http://en.apeh.hu/taxation/summary_individuals.html 18.03.2009

⁷⁸ Allikas: autori koostatud

Füüsilise isiku tulumaks dividendidelt Ungaris 15% (kroonides)	$2\,000 * 15\%$	300
Füüsilise isiku tulumaks Eestis 21% (kroonides)	$2\,000 * 21\% - (300 + 1\,905 * 20\%)$	0
Seltsinglase A maksukoormus kokku (kroonides)	$1\,905 * 20\% + 300$	681

Eestis arvutatakse tasumisele kuuluvast tulumaksust maha Ungaris nii esimesel kui ka teisel aastal tasutud tulumaks. Kui välisriigis tasutud tulumaksusumma on suurem Eestis tasumisele kuuluvast tulumaksust, siis Eesti ei hüvita teises riigis rohkem tasutud tulumaksu. Sellist meetodit nimetatakse lihtkrediidimeetodiks. Kui ka rohkem tasutud tulumaks hüvitatakse, oleks tegemist täiskrediidimeetodiga.. Tabelis 2 real 5 on näidatud arvutus Eestis tasumisele kuuluva tulumaksu arvutamiseks. Tehte tulemus on -261, mis tähendab, et Ungaris rakendati tulule kõrgemat tulumaksumäära. Antud juhul maksustati Ungaris tulu kaks korda. Tekkinud vahet Eesti ei hüvita ning seega on tasumisel kuuluv tulumaksusumma Eestis 0.

Seltsinglase A lõplik maksukoormus kujuneb kahe tulumaksuosa summana: 20%, mis on seltsinglase A osalus seltsingus, seltsingu tuludelt tasutud ettevõtte tulumaksust Ungaris ning dividendidelt kinnipeetud füüsilise isiku tulumaksust Ungaris. Lõplik maksukoormus seltsinglasel A on 681 krooni. Seltsinglase A, kui Eesti resident jaoks, on tasutud tulumaks siiski oluliselt suurem, kui seda oleks tulnud maksta Eestis tegutsedes. Vahe tekib sellest, et Eesti maksustab seltsingut transparentsuse põhimõtte kohaselt ning seega ühel korral. Maksukoormus kujuneb aga kahe Ungaris tasutud tulumaksu summana ning seega kahe maksustamise tulemusena. Topeltnmaksustamise vältimiseks rakendati küll krediidimeetodit, kuid lõplik maksukohustus kujuneb aga siiski suuremaks võrreldes sellega, mis seltsinglasel A oleks tulnud tasuda, kui ta tegutseks Eestis. Olenemata sellest ei saa sellist maksustamist pidada topeltnmaksustamiseks, sest seltsinglase residentsusriik Eesti arvestas mõlemat välismaal tasutud tulumaksu.

Selles peatükis analüüsiti näidet, kus seltsingu maksustamine toimus hübriidses olukorras. Näide seisnes selles, et seltsing teenis esimesel aastal tulu ning maksis seltsinglasele kuuluva tuluosa välja teisel aastal. Seltsingu koduriik maksustas seltsingut iseseisva maksusubjektina ühenduse tasandil, seltsinglaste koduriik maksustas seltsingu tulu aga

transparenttsuse põhimõtte kohaselt. Kirjeldataud olukorras seega riigid liigitasid seltsingut maksustamise eesmärgil erinevalt. See on üks kahest probleemsest olukorrast, kus seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel võib tekkida topeltmaksustamine.

Näidet üldiselt analüüsid selgus, et sellises olukorras tekib seltsinglase tulu topeltmaksustamine. Tuluallikariik maksustab tulu kahel korral: kasumi teenimisel ettevõtte tulumaksuga ja jaotamisel füüsilise isiku tulumaksuga. Maksustamine toimub erinevatel maksustamisperiodidel. Seltsingu residentsusriik maksustab seltsingu tulu seltsinglase tasemel vaid ühel maksustamisperiodil, sest residentsusriik lähtub maksustamisel transparenttsuse põhimõttest. See, kas maksustatakse esimesel maksustamisperiodil või teisel, sõltub iga riigi õigusest. Reeglina maksustab residentsusriik tulu esimesel aastal, sest seltsingu tulu omistatakse seltsinglastele vastavalt nende osalusele või hääleõigusele seltsingus. Maksulepingu artikkel 7 lubab püsivale tegevuskohale omistatud tulu maksustada püsiva tegevuskoha asukohariigis (tuluallikariigis) ning seega peab residentsusriik topeltmaksustamist vältima. Teisel aastal tasutud tulumaksu residentsusriik aga arvesse ei võta, ning see toob kaasa seltsinglase tulu topeltmaksustamise.

Kui samastada Eesti seltsinglase residentsusriigiga, siis analüüsi tulemusena selgus, et topeltmaksustamist suudetakse vältida. Eesti maksustab seltsinglase tulu teisel aastal, kui tulu laekus. Tulumaksuseaduse § 45 lg 4 ja 7 alusel saab seltsinglase tasumisele kuuluvast tulumaksust maha arvata ka tulu laekumisest erinevalt maksustamisperiodil välismaal tasutud tulumaksu. Seega võimaldatakse krediidimeetodi rakendamist mõlemale välisriigis tasutud tulumaksule. Eesti kasutab topeltmaksustamise vältimiseks lihtkrediidimeetodit ning seega ei tagastata välisriigis rohkem tasutud tulumaksu. Seega jääb seltsinglase lõplikuks maksukoormuseks siiski kahe tulumaksu summa, mis tasutakse esimesel ja teisel aastal välisriigis. Sellist maksustamise ei saa aga nimetada topeltmaksustamiseks, sest Eesti rakendas mõlema tasutud maksu osas krediidimeetodit. Seega on topeltmaksustamine vältitud.

KOKKUVÕTE

Lõputöö kirjutati teemal „Topeltnmaksustamise võimalikkusest seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel“. Töö eesmärk oli analüüsida topeltnmaksustamise tekkimise võimalikkust seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel. Selleks, et eesmärk saavutada, läbiti järgmised etapid: peatükis 1.1. anti ülevaade seltsingu õiguslikust regulatsioonist, peatükis 1.2. analüüsiti seltsingu tulu maksustamist ja topeltnmaksustamise vältimise meetodeid ning peatükis 2.1. ja 2.2. analüüsiti näidete abil, kas seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel on võimalik seltsingu/seltsinglase tulu topeltnmaksustamise tekkimine.

Esimeses alapeatükis läbiti esimene uurimisetapp: anti ülevaade seltsingu õiguslikust regulatsioonist. Selgus, et seltsing on isikuteühendus, mis kutsutakse ellu vormivaba seltsingulepinguga. Seltsing ei ole õiguslikus mõttes isik ning seega ei saa seltsing teha ka iseseisvalt tehinguid. Kolmandate osapooltega teevad tehinguid seltsinglased ühiselt või seltsingut juhtima volitatud seltsinglane.

Teises alapeatükis läbiti teine uurimisetapp: analüüsiti seltsingu tulu maksustamist ja topeltnmaksustamise vältimise meetodeid. Selgitati, et Eestis maksustatakse seltsingud transparentsuse põhimõtte kohaselt ehk seltsinglaste tasemel. Seltsingu tulu omistatakse seltsinglastele vastavalt nende osalusele või hääleõigusele isikuteühenduses. Seltsing end registreerima ei pea, sest seltsingul puudub maksukohustus. Selgus, et Eesti rakendab topeltnmaksustamise vältimiseks krediidimeetodit, millega võetakse maksustamisel arvesse välisriigis tasutud tulumaks. Sõlmitud riikidevahelisi maksulepinguid saab rakendada vaid seltsinglasele, seltsingule aga mitte, sest seltsing ei ole maksulepingu mõistes lepinguosalise riigi resident.

Kahes viimases alapeatükis analüüsiti kahte näidet olukordadest, kus seltsingu/seltsinglase tulu rahvusvahelisel maksustamisel võib tekkida topeltnmaksustamise oht. Esimene näide hõlmas olukorda, kus osapoolteks olevad riigid liigitasid seltsingut küll samamoodi, aga kohtlesid erinevalt. Teises näites analüüsiti olukorda, kus riigid liigitasid seltsingut maksustamise eesmärgil erinevalt. Näiteid üldiselt analüüsides selgus, et mõlemas näites

tekib topeltnmaksustamine. Esimeses näites tekkis topeltnmaksustamine seetõttu, et riigid maksustasid sama tulu erineva nime all: tuluallikariik maksustas väljamakset osakasumist, residentsusriik maksustas intressitulu. Topeltnmaksustati seltsinglase tulu. Teises näites tekkis topeltnmaksustamine, sest residentsusriik rakendas krediidimeetodit ühel maksustamisperioodil tasutud välisriigi tulumaksule. Tegelikult maksustas tuluallikariik teenitud tulu aga ka teisel maksustamisperioodil. Teises näites maksustati topelt samuti seltsinglase tulu.

Mõlemat näidet analüüsiti ka läbi konkreetsete riikide, üheks osapooleks olevaks riigiks valiti Eesti. Analüüsi tulemusena selgus, et esimeses näites ei suutnud ka Eesti siseriiklik seadus tekkivat topeltnmaksustamist vältida. Teises näites selgus, et Eesti tulumaksuseadus sisaldab piisavalt ühepoolseid meetmeid, et topeltnmaksustamist vältida. Olenemata sellest, on topeltnmaksustamine seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel ka teises siiski võimalik, sest teised riigid, kus seltsingud samuti tegutsevad, ei pruugi rakendada samasugust tulumaksusüsteemi, nagu seda teeb Eesti.

Lõputöös läbitud etappide kaudu täideti töö eesmärk – analüüsiti topeltnmaksustamise tekkimise võimalikkust seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel. Läbi kahe analüüsitud näite selgus, et topeltnmaksustamise tekkimine on võimalik. Samuti jõuti ka järeldusele, et Eesti on oma maksusüsteemi nii tõhusaks muutnud, et Eesti siseriiklik õigus suutis ühes analüüsitud olukorras topeltnmaksustamise ära hoida. Samu olukordi üldiselt analüüsides ei suutnud sõlmitud maksulepingud kummalgi korral topeltnmaksustamise tekkimist vältida. Seega võib öelda, et Eesti maksusüsteem on heaks eeskujuks teistele riikidele, kel seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel topeltnmaksustamise tekkimisega probleeme on. Topeltnmaksustamine olukorras, kus riigid liigitavad seltsingut maksustamise eemärgil samamoodi, aga kohtlevad erinevalt, Eesti residentide ei ohusta.

Lõputöö eesmärk täideti. Leiti kaks olukorda, kus seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel on võimalik topeltnmaksustamise tekkimine. Seega tõestati hüpotees, mis oli sõnastatud järgmiselt: seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel on võimalik topeltnmaksustamise tekkimine. Lõputöö raames ei analüüsitud seltsingu tulu rahvusvahelisel maksustamisel tekkida võivat mittemaksustamist. Tegemist on olukorraga, kus teenitud tulu ei maksustatagi. Seltsingute rahvusvahelisel maksustamisel tekkida võivatest probleemidest parema ülevaate saamiseks on vaja ka seda probleemi analüüsida.

SUMMARY

The title on the diploma thesis is “The possibility of double taxation upon the international taxation of partnerships income”. The purpose of the diploma thesis is to analyse the possibility of double taxation in the international taxation of partnerships. In the first examining phase the author gave an overview of juridical regulation of partnerships. It appeared that partnership is an union of persons, who have no ability to do business operations by itself. Secondly the author analysed the taxation of partnerships income and the methods of avoiding double taxation. It was explained, that Estonia taxes partnerships transparently in the hands of partners - natural or juridical persons, who created the partnership. To avoid double taxation, Estonia uses credit method. Tax contract can not be applied to partnerships, the articles of tax contract can be applied only to partners. Thirdly the author analysed examples, where theoretically the double taxation of partnerships/partners income is possible: countries classify partnership differently and countries classify partnership likewise, but they treat partnership differently. It appeared, that in both situations double taxation of partners income existed. The author placed Estonia into the analysed examples as one of the countries. It appeared that Estonia was able to avoid double taxation in one of two analysed situations. In the other situation the double taxation partly did still occur. The author achieved the purpose of the diploma thesis and verified the hypothesis: double taxation can arise in the international taxation of partnerships.

VIIDATUD ALLIKAD

Asjaõigusseadus. 09.06.1993. RT I 1993, 39, 590; RT I 2008, 59, 330

Avery Jones, J. F. 2002. Characterization of Other States' Partnerships for Income Tax – Bulletin for International Fiscal Documentation, Vol. 56, no 7

Barenfeld, J. 2005. Taxation of Cross-Border Partnerships. Amsterdam: IBFD Publications

Couzin, R. 2002. Corporate Residence and International Taxation. Amsterdam: IBFD Publication

Eesti Vabariigi ja Ungari Vabariigi vaheline tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise tõkestamise leping. 05.07.2004. RTII, 11.06.2004, 19, 81

Eesti Vabariigi Põhiseadus. 28.06.1992. RT 1992, 26, 349; RT I 2007, 33, 210

Eesti Vabariigi valitsuse ja Prantsusmaa Vabariigi valitsuse vahelise tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksudest kõrvale hoidumise tõkestamise lepingu ja selle juurde kuuluva protokolliga ratifitseerimise seadus. 25.03.1998. RTII, 01.01.1998, 31

Engelen, F. 2004. Interpretation of Tax Treaties under International Law. Amsterdam: IBFD Publications

Halduskohtumenetluse seadustik. 25.02.1999. RT I 1999, 31, 425; RT I 2008, 59, 330

Hungarian Tax and Financial Control Administration. Short summary on the taxation of companies 2009. http://en.apfeh.hu/taxation/summary_companies.html 18.03.2009

Hungarian Tax and Financial Control Administration. Short summary on the taxation of individuals 2009. http://en.apfeh.hu/taxation/summary_individuals.html 18.03.2009

Käibemaksuseadus. 10.12.2003. RT I 2003, 82, 554; RT III 2007, 32, 259

Lehis, L. 2000. Tulumaksuseadus: Kommenteeritud väljaanne. Tartu: Casus

Lehis, L. 2007. Seltsingute ja investeerimisfondide maksustamisest – MaksuMaksja, 01, lk 28 – 33

Maksu- ja Tolliamet. Maksulepingutest. <http://www.emta.ee/?id=1530> 04.03.2009
Maksukorralduse seadus. 20.02.2002. RT I 2002, 26, 150; RT I 2008, 27, 177

OECD. 1999. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships – Issues in International Taxation, no 6

- OECD. 2008. Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version
- Pahapill, H. 2004. Eesti topeltmaksustamise vältimise lepingud ja nende kohaldamine – Eesti Majanduse Teataja, 11, lk 12 - 15
- Punison, B. 2007. Seltsingu õiguslik regulatsioon. – MaksuMaksja, 01, lk 22 – 23
- Rahandusministeerium. Topeltmaksustamise vältimise lepingud.
<http://www.fin.ee/?id=81502> 29.04.2009
- Riigikohus. Kohtuotsus nr 3-3-1-43-06. <http://www.riigikohus.ee/?id=11&tekst=RK/3-3-1-43-06> 22.02.2009
- Riigikohus. Riigikohus leidis, et ka üldsust esindaval seltsingul on kaebeõigus.
<http://www.riigikohus.ee/?id=716&light=seltsing> 22.02.2009
- Saare, K. 2003. Seltsing – kas leping või ühing? – Juridica, 01, lk 75 – 64
- Züger, M. 2001. Arbitration under Tax Treaties: Improving Legal Protection in International Tax Law. Amsterdam, IBFD Publications
- Taxation and Customs Union. Taxes in Europe database.
http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxinv/search.do 06.04.2009
- Tsiviilseadustiku üldosa seadus. 27.03.2002. RT I 2002, 35, 216; RT I 2007, 24, 128
- Tulumaksuseadus. 15.12.1999. RT I 1999, 101, 903; RT I 2008, 34, 208
- Uustalu, E. 1998. Rahvusvahelise maksuõiguse põhimõtetest ning – mõistetest – Juridica, 03, lk 124-128
- Varul, P. Kull, I. Kõve, V. Käerdi, M. 2007. Võlaõigusseadus II: kommenteeritud väljaanne. Tallinn: kirjastus Juura
- Võlaõigusseadus 26.09.2001. RT I 2001, 81, 487; RT I 2007, 56, 375