

Eesti Vabariigi valitsuse ja Katari Riigi valitsuse vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise ja maksupettuste tõkestamise lepingu ja selle juurde kuuluva protokolliga ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri

1. Sissejuhatus

1.1 Sisukokkuvõte

Seadusega ratifitseeritakse Eesti Vabariigi valitsuse ja Katari Riigi valitsuse vaheline tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise ja maksupettuste tõkestamise leping (edaspidi *leping*) ja selle juurde kuuluv protokoll.

Lepingu tekst parafeeriti 29. augustil 2019. a Tallinnas. Kirja teel tehti hiljem lepingu teksti mõned muudatused. Lõplik tekst lepiti kokku 17. detsembril 2020. a. Vabariigi Valitsus kiitis lepingu heaks 22. aprillil 2021 toimunud istungil ning volitas 4. märtsi 2024 korraldusega nr 54 lepingule alla kirjutama majandus- ja infotehnoloogiaministrit Tiit Riisalo. Lepingule kirjutati alla 7. märtsil 2024 Dohas.

Eesti ja Katari vaheline leping järgib üldjoontes Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (ingl k *Organisation for Economic Co-operation and Development*, edaspidi *OECD*) koostatud tüüplepingut. Seisuga 1. mai 2024. a on Eestil kehtivaid topeltmaksustamise vältimise lepingud 62 riigiga¹.

Topeltmaksustamise vältimise lepingute eesmärk on soodustada investeringuid lepinguosaliste riikide vahel. Leping kui rahvusvaheline õigusakt annab investoritele võrreldes riigisisese õigusaktiga suurema õiguskindluse lepinguga reguleeritud maksusüsteemi elementide suhtes, kuna kahepoolse rahvusvahelise lepingu muutmine nõuab üldjuhul rohkem aega kui riigisisese õigusakti muutmine. Eesmärgi saavutamiseks piirab leping tulumakse, mida tuluallikariik teise riigi residentide tulule võib kehtestada, tagab isikute võrdse kohtlemise ning kõrvaldab võimaliku topeltmaksustamise. Lepingus sätestatud vastastikuse teabevahetuse kohustus loob lisavõimalusi maksupettuste tõkestamiseks.

1.2 Eelnõu ettevalmistaja

Eelnõu ja seletuskirja on ette valmistanud Rahandusministeeriumi maksu- ja tollipoliitika osakonna peaspetsialist Tiina Hansson (tel 5885 1480, tiina.hansson@fin.ee). Eelnõu ning seletuskirja juriidilist kvaliteeti on kontrollinud Rahandusministeeriumi personali- ja õigusosakonna õigusloome valdkonna juht Virge Aasa (tel 5885 1493, virge.aasa@fin.ee). Lepingu tõlkis vandetõlk Maris Järvelt (Dussan tõlkebüroo, tel 614 3071, dussan@dussan.ee), tõlget on toimetanud Tiina Hansson.

1.3 Märkused

Eelnõu on seotud 18. mai 2023. a kinnitatud Vabariigi Valitsuse tegevusprogrammi punktiga 3.1.9, mis seab eesmärgiks, et Eesti on ettevõtlus- ja maksukeskkonna ning välislepingute poolest parim maa, kus luua ja hoida ettevõtte peakorterit ning mille kaudu globaalselt hallata varasid. Eelnõu ei ole seotud muu menetluses oleva eelnõuga ega Euroopa Liidu õiguse rakendamisega.

Kooskõlas Vabariigi Valitsuse 22. detsembri 2011. a määruse nr 180 „Hea õigusloome ja normitehnika eeskiri“ § 1 lõike 2 punktiga 3 ei ole koostatud eelnõu väljatöötamiskavatsust.

¹ Sõlmitud lepingute nimekiri on kättesaadav Rahandusministeeriumi veebiaadressilt <https://www.rahandusministeerium.ee/et/topeltmaksustamise-valtimise-lepingud>

Leping tuleb ratifitseerida Riigikogus ning ratifitseerimise aluseks on Eesti Vabariigi põhiseaduse §-s 113 väljendatud seadusereservatsiooni põhimõte, mille kohaselt tuleb maksuküsimused kehtestada seadusega. Seaduse vastuvõtmiseks Riigikogus on vajalik poolthäälte enamus.

Tulenevalt Välisministeeriumi, Justiitsministeeriumi ja Riigikantselei vahel kokku lepitud välislepingute lihtsustatud menetlemise korrast lisati kooskõlastusringil olevale lepingu heakskiitmise korralduse eelnõu seletuskirjale ratifitseerimise seaduse eelnõu kavand ning korralduse eelnõu seletuskiri koostati seaduseelnõu seletuskirjale kehtestatud hea õigusloome ja normitehnika eeskirja reegleid järgides. Lepingu ratifitseerimise seaduse eelnõu kooskõlastati ministeeriumidega samaaegselt korralduse eelnõu kooskõlastamisega.

2. Seaduse eesmärk

Seadusega ratifitseeritakse leping ning luuakse võimalus selle kohaldamiseks.

Eesti sõlmib topeltmaksustamise vältimise lepinguid, et tagada maksukeskkonna stabiilsus nii välismaistele ettevõtjatele, kes investeerivad Eestisse kui ka Eesti ettevõtjatele, kes laiendavad oma tegevust välisriikidele. Kahes või enamas riigis tegutsemise tagajärjel on isik tavaliselt allutatud vähemalt kahe riigi maksuseadustele, mille kohaldamise tulemusena võib tekkida juriidiline topeltmaksustamine. „Rahvusvaheline juriidiline topeltmaksustamine“ on maksuõiguse termin, millega tähistatakse olukorda, kus kaks riiki maksustavad samalaadsete maksudega ühe ja sama maksumaksja tulu. Juriidilise topeltmaksustamise kõrval eksisteerib majanduslik topeltmaksustamine, mis tähendab, et sama tulu maksustatakse kahe erineva maksumaksja tuluna.

Topeltmaksustamise kahjulik mõju rahvusvahelisele majandustegevusele on ilmne ning topeltmaksustamise vältimise lepingute peamine eesmärk ongi juriidilise topeltmaksustamise kõrvaldamine. Topeltmaksustamise ennetamiseks jagab leping maksustamisõigusi riikide vahel eri tululiikide kaupa. Selline jagamine toimub ühe riigi maksustamisõiguse piiramisena teise riigi kasuks ja vastupidi. Lisaks topeltmaksustamise kõrvaldamisele on välisinvestorile oluline, et teda ei maksustataks investearu sihtkohariigis koormavamalt kui kohalikke ettevõtjaid. Leping sätestabki teatud piirides maksumaksjate võrdse kohtlemise kohustuse.

Kuna mitmes riigis tegutsemisel võib eri riikide maksuseaduste kohaldamise tulemusena tekkida ka topeltmittemaksustamine ja suurenenud võimalus muul viisil maksukohustuse täitmisest kõrvalhoidumiseks, sätestab leping võimaluse ja kohustuse maksualase teabe vahetuseks lepinguosaliste riikide pädevate ametiisikute vahel. Pädevateks ametiisikuteks on üldjuhul maksuhaldurid (st Eestis Maksu- ja Tolliamet).

Leping võib luua maksumaksjatele riigisisese õigusega võrreldes vaid soodsamad tingimused, kuna leping riigile uusi maksustamisõigusi ei anna. Kui lepingus on antud ühele lepinguosalisele riigile teatud liiki tulu maksustamise õigus, kuid riigisisese seaduse kohaselt sellist tulu seal ei maksustata, siis ei teki riigil lepingu alusel õigust maksu võtta. Kui näiteks tulumaksuseaduse (edaspidi ka *TuMS*) alusel mitteresidendile makstavat dividendi ei maksustata, pole Eestil õigust lepingus sätestatud määras dividendilt tulumaksu kinni pidada.

3. Eelnõu sisu ja võrdlev analüüs

Seaduse eelnõu koosneb ühest lausest, millega ratifitseeritakse leping ja selle juurde kuuluv protokoll.

Eesti ja Katari leping koosneb 28 artiklist ja lepingu juurde kuuluvast protokollist.

Lepingu esimesed 5 artiklit käsitlevad lepingu kohaldamisala ja mõisteid.

Artikkel 1

Lepingut **kohaldatakse** lepinguosaliste riikide **residentidele**. Residenti mõiste on määratletud lepingu artiklis 4. Eesti tulumaksuseaduses on residentide mõiste sätestatud §-s 6.

Teatud lepingu sätted kohalduvad isikutele, kes ei pruugi olla kummagi riigi residentid. Näiteks artikkel 18 (avalik teenistus) võib kohalduda Eesti või Katari avalikule teenistujale, kes pole kummagi riigi resident. Artikli 24 (teabevahetus) kohaselt võivad riigid teavet vahetada ka kolmandate riikide residentide kohta.

Artikkel 2

Lepingu artiklis 2 sätestatakse lepingu ese — **maksud, millele lepingut kohaldatakse**. Lepingut kohaldatakse Eestis ja Kataris kehtestatud **tulumaksudele** sõltumata nende kogumise viisist. Artikli 2 lõikes 2 on sätestatud tulumaksu määratlus ning lõikes 3 on nimetatud kummaski riigis kehtestatud maksud, millele lepingut eelkõige kohaldatakse. Lepingut kohaldatakse ka samastele või sama laadi maksudele, mis kehtestatakse olemasoleva maksu asemele või sellele lisaks pärast lepingu allakirjutamist. Pädevatel ametiisikutel lasub kohustus maksuseaduste olulisematest muudatustest teineteist teavitada.

Teabevahetuse artikli (artikkel 24) kohaldamisala on laiem. Teavet vahetatakse kõigi maksude kohta, mille lepinguosaline riik, selle haldusüksus või kohaliku omavalitsuse üksus on kehtestanud.

Artikkel 3

Mõistete juures tuleb tähele panna, kas määratlus on antud viitega riigisisesele õigusele või on määratlus riigisiseses õiguses kasutatud samalaadsetest mõistetest sõltumatu. Artikkel 3 koondab mitmeid lepingus kasutatavaid mõisteid, kuid artiklid 4 ja 5 on pühendatud ühe mõiste selgitamisele. Mõistete ja terminite määratlusi võib siiski leida ka lepingu teistest artiklitest, kuid sellisel juhul omab termin tähendust ainult konkreetse artikli kohaldamisel.

Artikli 3 lõige 2 sätestab üldreegli lepingus määratlemata mõistete tõlgendamiseks. Kui kontekstist ei tulene teisiti või pädevad ametiisikud ei ole teistsuguses tähenduses kokku leppinud, lähtub lepinguosaline riik lepingus käsitletud maksudega seotud mõistet tõlgendades selle lepinguosalise riigi seadustes sellel ajal kasutatud määratlusest, pidades silmas, et maksuseadustes määratletud mõisted on ülimuslikud teistes seadustes määratletud mõistete suhtes. Nimetatud sätte kohaldamisel tuleb silmas pidada ka rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni artiklites 31, 32 ja 33 sätestatud rahvusvaheliste lepingute tõlgendamise üldreegleid.

Artikkel 4

Lepingu artikkel 4 määratleb termini **lepinguosalise riigi resident** lepingu teiste sätete kohaldamiseks ning sätestab reeglid lepinguresidentsuse määramiseks, kui lepinguosaliste riikide seaduste koostmõjus tekib topeltresidentsus. Eesti ja Katari vahelises lepingus ei ole residentide üldist määratlust viitega lepinguosalise riigi õigusele, vaid mõlema riigi puhul on konkreetsete kriteeriumide lepingus välja toodud. Eesti puhul tähendab resident Eestis piiramatul maksukohustusega isikut. Siin peetakse üldiselt silmas seda, et isikut maksustatakse maailmatulu põhimõttel, mitte ainult sellest riigist saadud tulult. Katari puhul loetakse residentiks füüsilist isikut, kelle kodu, eluliste huvide keskus või tavaline viibimiskoht on Kataris. Residentiks loetakse ka Kataris asutatud või tegutsevat äriühingut. Residentina lepingu mõistes käsitatakse ka seda riiki ennast, selle haldusüksust või kohaliku omavalitsuse üksust ja avalik-

õiguslikku juriidilist isikut ehk siis selliseid üksuseid, kes lepingus sätestatud üldiste reeglite alusel residendiks ei kvalifitseeruks (ei ole isikud artikkel 3 lõige 1 punkt d kohaselt ega ka tulumaksukohustuslased), kuid kellele peetakse vajalikuks lepingut kohaldada, kui nad näiteks teisest riigist tulu saavad.

Lisaks elloetletud isikutele ja üksustele käsitatakse selles lepingus residendina ka Eestis või Kataris asutatud investeerimis- või pensionifondi, mis on riigi järelevalve all. Investeerimis- ja pensionifondi sõnaselge määratlemine residendina tähendab seda, et Eesti fondil on võimalus saada selle lepingu alusel maksuhalduri käest residentsustõend, mille esitamisel saab Kataris lepingu kohaldamist taotleda. Lisaks sellele, et investeerimis- ja pensionifondi käsitatakse residendina, loetakse ta ka tema arvele laekuvate väljamaksete saajaks, sest tuluallikariigil on kohustus dividendilt kinnipeetavat maksu lepingus sätestatud määrani vähendada ainult juhul, kui isik või üksus, kelle arvele väljamakse laekub, on ka selle tulu saaja.

Kui füüsiline isik on residendi määratluse kohaselt nii Eesti kui ka Katari resident, siis lepingu artikli 4 lõike 2 kohaselt määratakse isiku residentsus eelnimetatud artiklis toodud kriteeriume järgides, andes eelisõiguse isikuga lähemalt seotud riigile.

Äriühingute topeltresidentsuse tekkimisel lahendatakse küsimus Eesti ja Katari pädevate ametiisikute kokkuleppel, arvestades kõrgeima juhtimisorgani asukohta, asutamise või muul moel moodustamise kohta või muud asjaomast tegurit. Kui pädevad ametiisikud kokkuleppele ei jõua, siis isikut ei loeta kummagi lepinguosalise riigi residendiks ning lepingus ettenähtud maksusoodustusi ei anta, välja arvatud artiklites 22 (topeltmaksustamise kõrvaldamine) ja 23 (vastastikuse kokkuleppe menetlus) sätestatud juhtudel.

Artikkel 5

Püsiva tegevuskoha tekkimise tingimused on kindlaks määratud lepingu artiklis 5. Artikli 5 lõige 1 sätestab püsiva tegevuskoha tekkimise üldreegli. Lõikes 2 on toodud tüüpiliste püsivate tegevuskohtade näited. Toodud loetelu täiendab lõiget 1, kuid püsiv tegevuskoht tekib vaid siis, kui see vastab lõikes 1 nimetatud tingimustele.

Püsiv tegevuskoht lepingu mõistes on reeglina äritegevuse kindel koht, mille kaudu täielikult või osaliselt toimub ettevõtja äritegevus. Selleks, et mitteresidendil tekiks teises riigis püsiv tegevuskoht, peab tema käsutuses olema koht äritegevuseks (näiteks kontor, tehas, ehitusplats, töökoht kellegi teise kontoris). Siinkohal pole oluline, kas see koht on ainuüksi mitteresidendi kasutuses või millisel õiguslikul alusel mitteresident kohta kasutab. Teine oluline tingimus on, et koht peab olema püsiv ning moodustama majandusliku ja geograafilise terviku. Sõna 'püsiv' tähendab püsiva tegevuskoha puhul nii geograafilist kui ka ajalist püsivust ning eeldab tõlgendamisel teatud paindlikkust ja konkreetsele äritegevusele iseloomulike asjaolude arvestamist. Kolmas tingimus on, et mitteresidendist ettevõtja majandustegevus peab toimuma eelnimetatud koha kaudu, mis reeglina tähendab seda, et ettevõtja ise või tema heaks töötavad isikud peavad põhiliselt tegutsema selles kohas.

Lepingu artiklis 5 saab eristada kahte liiki püsivat tegevuskohta: geograafiliselt püsiv (lõiked 1, 2 ja 3) ja ettevõtja enda, tema töötajate või vahendajate tegevuse tulemusena tekkiv püsiv tegevuskoht (lõiked 4 ja 6).

Püsiva tegevuskoha enamlevinud vormid on välisriigi juriidilise isiku filiaal ja välisriigi ettevõtja käsundi alusel tegutsevad nii-öelda sõltuvad esindajad, kellel on õigus ettevõtja nimel lepinguid sõlmida. Kui esindajat saab käsitada ettevõtjast majanduslikult ja õiguslikult sõltumatuna, siis selline esindaja ettevõtjale püsivat tegevuskohta ei tekita. Leping täpsustab, et esindaja, kes tegutseb üksnes või peamiselt ühe või mitme ettevõtja huvides, kellega ta on tihedalt seotud, ei saa olla lepingu mõistes sõltumatu esindaja. Üldise määratluse kohaselt loetakse selles lepingus tihedalt seotuks isikuid või ettevõtjaid, kui ühel on kontroll

teise üle või mõlemat kontrollivad samad isikud või ettevõtjad. Artikli 5 lõike 9 kohaselt loetakse isik või ettevõtja automaatselt tihedalt seotuks teise ettevõtjaga, kui ühel on enam kui 50-protsendiline otsene või kaudne osalus teises või kui kolmandal isikul või ettevõtjal on enam kui 50-protsendiline osalus nii isikus kui ettevõtjas või kahes isikus või ettevõtjas (äriühingu puhul aktsiate või osade hääleõigustest ja väärtusest).

Lepingus käsitatakse ehitusplatsi ja ehitus- või seadmemistamistööid püsiva tegevuskohana üksnes juhul, kui selline tegevus kestab üle 12 kuu. Perioodi arvestatakse töö alustamisest (sh igasugune ettevalmistav töö) kuni lõpetamiseni, ajutisi (nt ilmast, materjali või tööjõu puudumisest sõltuvaid) tööseisakuid maha ei arvestata.

Lisaks ehitustegevusele sätestab leping konkreetse ajalise läve ka teenuste (sh nõustamis- või juhtimisteenuse) osutamisel tekkivale püsivale tegevuskohale. Teenuste osutamisel tekib ettevõtjal püsiv tegevuskoht juhul, kui ta osutab teises riigis teenuseid üle 183 päeva 12-kuulise ajavahemiku jooksul.

Olenemata püsiva tegevuskoha tekkimise võimalikkusest artikli 5 lõikes 1 loetletud tunnuste alusel, ei teki ettevõtjal teises riigis püsivat tegevuskohta juhul, kui ettevõtja:

- kasutab teises riigis asuvat geograafiliselt püsivat kohta ainult oma kauba ladustamiseks, väljapanekuks või teisele ettevõtjale töötlemiseks andmiseks;
- ostab äritegevuse kindla koha kaudu ainult oma tarbeks kaupa või kogub oma tegevuse jaoks vajalikku teavet;
- tegevus teises riigis piirdub muu ettevalmistavat või abistavat laadi tegevusega.

Eelpool nimetatud erand ei kehti äritegevuse kindlale kohale, kui ettevõtjate tegevus samas kohas või ettevõtja või tihedalt seotud ettevõtjate tegevus erinevates kohtades samas riigis moodustavad teineteist täiendava ühtse majandustegevuse. Lõike 5 kohaldamiseks peab vähemalt ühte neist äritegevuse kohtadest saama artikli 5 alusel käsitleda püsiva tegevuskohana või erinevates kohtades toimuv tegevus tervikuna peab olema enam kui ainult ettevalmistava või abistava iseloomuga tegevus. Sätte eesmärk on takistada püsiva tegevuskoha tekkimise kunstlikku vältimist, kus ettevõtja või grupp tihedalt seotud ettevõtjaid killustavad oma majandustegevuse väiksemateks osadeks, kus iga tegevus eraldi on ettevalmistava või abistava iseloomuga.

Artikkel täpsustab ka, et äriühingute omavaheline seotus ei anna ainuüksi põhjust käsitada ühte äriühingut teise püsiva tegevuskohana.

Järgnevates artiklites käsitletakse tulu maksustamist, mille kohta sätestatakse järgmised põhimõtted.

Artikkel 6

Kinnisvaratulu ja kinnisvara võõrandamisest saadud kasu (vt ka artikli 13 seletus) võib maksustada lepinguosalisel riigil, kus vara asub. Kinnisvara mõiste on lepingus laiem kui Eesti riigisisese õiguses, näiteks hõlmab see lepingus ka eluskarja, põllumajanduses ja metsanduses kasutatavaid seadmeid, õigusi tasule maavara leiukoha ja loodusvara kasutamise või kasutusõiguse eest ning muid kinnisvaraga seotud õigusi. Kinnisvara asukohariigil on piiramatult õigus maksustada kinnisvarast saadud tulu ka juhul, kui kinnisvara on seotud teise lepinguosalise riigi residendi äritegevusega. Näiteks Eesti kinnisvara asukohariigina lubab teise riigi residendil lisada kinnisvaratulu püsiva tegevuskoha muude tulude hulka ja maksustab seda artikli 7 alusel, kuid artikkel 6 kindlustab kinnisvara asukohariigi maksustamisõiguse ka juhul, kui isikul, kes kinnisvaratulu saab, ei ole kinnisvara asukohariigis püsivat tegevuskohta.

Artikkel 7

Ärikasumit, mida ettevõtja saab teises lepinguosalisel riigil toimuvast äritegevusest, võib maksustada teises lepinguosalisel riigil ainult juhul, kui ettevõtja äritegevus toimub seal asuva püsiva tegevuskoha

kaudu. Kasumit, mis on omistatav püsivale tegevuskohale, võib maksustada püsiva tegevuskoha asukohariigis. Kuigi püsiv tegevuskoht ei ole iseseisev isik vaid majandusüksus, mille kaudu ettevõtja tegutseb, käsitatakse püsivat tegevuskohta suhtes selle ettevõtjaga, kelle püsiv tegevuskoht ta on, eraldiseisva isikuna. Sellest põhimõttest lähtudes omistavad lepinguosalised riigid püsivale tegevuskohale kasumi, mida püsiv tegevuskoht eeldatavasti saaks, kui ta tegutseks iseseisvalt samal tegevusalal kui see ettevõtja, kelle püsiv tegevuskoht ta on. Kasumi omistamisel analüüsitakse püsiva tegevuskoha majanduslikult olulisi tegevusi ja võetud kohustusi kogu ettevõtte tegevuse kontekstis. Tegevusanalüüsis võrreldakse osapoolte täidetud ülesandeid, võttes arvesse kasutatud vara ning võetud riske.

Kui püsivale tegevuskohale omistatav kasum on kooskõlas lõikega 2 kindlaks tehtud, siis selle kasumi maksustamine sõltub iga lepinguosalise riigi õigusaktides sätestatud reeglitest. Selle lõikega ei sätestata näiteks seda, milliseid kulusid võib ettevõtja maksustatavast tulust maha arvata. Siiski on oluline tähele panna, et võrdse kohtlemise artiklist tuleneb põhimõte, mille kohaselt mitteresidendist ettevõtjat, kes tegutseb teises lepinguosalises riigis püsiva tegevuskoha kaudu, ei tohi maksustada koormavamalt kui selle riigi residendist ettevõtjat.

Kui maksumaksja ei ole püsivale tegevuskohale omistatavat kasumit kindlaks teinud kooskõlas lõikega 2, siis võib lepinguosaline riik korrigeerida püsivale tegevuskohale omistatavat kasumit. Säte on põhijoontelt sarnane artikli 9 lõikega 2. Omistatava kasumi korrigeerimist võib teha nii riik, kus asub püsiv tegevuskoht kui ka see riik, kus asub ettevõtja. Topeltnmaksustamise vältimiseks teeb teine lepinguosaline riik vastukorrigeerimise, kui ta leiab, et algne korrigeerimine oli õigustatud ning korrigeeritud kasum peegeldab õigesti kasumit, mida püsiv tegevuskoht oleks teeninud kui tehingud oleksid tehtud turuhinnas.

Artikli 7 viimane lõige paneb paika artikli 7 vahekorra teiste artiklitega. Kui ettevõtja kasumi hulgas on lepingu teistes artiklites käsitletud tulu, siis ei takista artikkel 7 muudele tululiikidele asjakohaste sätete kohaldamist. Kuigi nii mõnedki artiklid viitavad püsiva tegevuskoha kasumi maksustamisel omakorda tagasi artiklile 7, on artikli 7 viimane lõige üldreegel teiste artiklite suhtes, millele mõned artiklid on teatud tululiigi suhtes kehtestanud erandid.

Artiklit 7 kohaldatakse tulule, mida tulumaksuseaduse alusel maksustatakse §de 49 – 53 alusel.

Artikkel 8

Rahvusvahelistest mere- ja õhuvedudest saadud kasum maksustatakse transpordiettevõtja residendiriiigis. Rahvusvahelise veo mõiste on määratletud artiklis 3 ning selle kohaselt käsitatakse rahvusvahelise veona mere-või õhuvedu, välja arvatud juhul, kui mere- või õhuvedu toimub ainult ühes lepinguosalises riigis ja laeva või õhusõiduki käitaja ei ole selle riigi ettevõtja.

Artikkel 8 on erand artikli 7 suhtes. Rahvusvahelistest mere- ja õhuvedudest saadud kasum maksustatakse lepinguosalises riigis, kus veoettevõtja on resident, ka siis, kui kasum on omistatav ettevõtja teises lepinguosalises riigis olevale püsivale tegevuskohale.

Lõike 2 kohaselt maksustatakse veoettevõtja residendiriiigis ka kasum, mis on saadud laeva või õhusõiduki käitamisest seoses osalusega puulis või muud liiki ühises äritegevuses. Puuli jaoks ei ole olemas ühtset mudelit, esineb erinevaid koostöövorme. Üldjuhul tegutsetakse puulis puulilepingute alusel, mis määravad kindlaks, kuidas ühisest äritegevusest saadud tulu või kasumit jagatakse². Näiteks mereveopuul hõlmab teatavat arvu sarnaseid laevu, mis kuuluvad erinevatele omanikele, kuid mida hallatakse ühiselt.

Artikkel 9

² OECD tüüplepingu kommentaar nr 23 artiklile 8, lk 224 <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

Lepingu artikkel 9 käsitleb maksustatava kasumi jaotamist seotud ettevõtjate vahel ehk teisisõnu sätestab aluse **siirdehindade³ korrigeerimiseks**. Selles artiklis on maksustatava kasumi kindlaksmääramise reeglid juhaks, kui ühe lepinguosalise riigi ettevõtja otseselt või kaudselt osaleb teise lepinguosalise riigi ettevõtja osa- või aktsiakapitalis või juhtimises. Kui seotud isikute vahel tehtud tehingu hind ei vasta turuhinnale ja ettevõtja kasum jääb seetõttu väiksemaks kui ta oleks olnud siis, kui tehingud oleksid tehtud turuhinnaga, on ettevõtja residendiriiigil õigus ettevõtja kasumit korrigeerida. Kui üks riik on ühe tehingupoole kasumit korrigeerinud, peaks teise tehingupoole kasumit ka vastavalt allapoole korrigeerima, et ei tekiks topeltmaksustamist. Artikkel sätestab ka sellise teises riigis tasutava maksusumma korrigeerimise kohustuse, kuid OECD tüüplepingu kommentaare lugedes selgub, et teine riik on kohustatud oma residendist ettevõtja (või seal asuva püsiva tegevuskoha) maksusummat korrigeerima ainult juhul, kui ta teise riigi korrektuuriga nõus on. Praktikas tähendab see seda, et riigid püüavad vastastikkuse kokkuleppe menetluse teel üksmeelele jõuda seotud isikute vahel tehtud tehingute turuhinnas, millest tulenevalt siis korrigeeritakse seotud ettevõtjate kasumit ühes riigis alla- ja teises ülespoole.

Võrreldes Eesti tulumaksuseaduse §-ga 8 on ettevõtjate seotuse määramise kriteeriumid lepingus väga üldiselt sätestatud.

Artikkel 10

Väljamakstavat dividendi võib maksustada nii see lepinguosaline riik, kus dividendimaksja on resident kui ka see lepinguosaline riik, kus dividendisaaja on resident. Dividendimaksja kasumit maksustab lepinguosaline riik, kus dividendi maksev äriühing on resident ja kui äriühingul on välisriigis püsiv tegevuskoht, siis ka see riik, kus püsiv tegevuskoht asub. Selline kasum maksustatakse artikli 7 kohaselt ning saadud dividend artikli 10 alusel, üldjuhul väljamakstavalt dividendilt tulumaksu kinnipidamise teel.

Leping annab tuluallikariigile⁴ **dividendi** piiratud maksustamisõiguse. Kinnipeetava maksu ülempiiriks on 5 protsenti dividendi brutosummast. Lepingu kohaselt on tuluallikariigis maksust vabastatud dividendid, mis makstakse teise lepinguosalise riigi residendist äriühingule. Tuluallikariigis on täiendavalt maksust vabastatud dividendid, mida makstakse artikli 10 lõikes 3 loetletud asutustele või fondidele (nt valitsus, keskpank, Ettevõtjate ja Innovatsiooni Sihtasutus, Katari Investeeringuamet, Katari Arengupank jne). Tuluallikariigis on maksust vabastatud ka mõlema lepinguosalise riigi investeerimis- või pensionifondile makstud dividend. Sel juhul on dividendi maksustamise õigus vaid dividendi saaja residendiriigil. Pädevate ametiisikute kokkuleppel võib seda loetelu täiendada täielikult valitsuse kontrollitavate üksustega. Protokolli kohaselt peetakse valitsuse kontrolli all olevateks üksusi, milles on riigil või kohaliku omavalitsuse üksusel otseselt või kaudselt enam kui 50 protsenti hääleõiguslikke aktsiaid või osasid.

Leping sätestab ka dividendi mõiste viitega riigisisesele õigusele. Dividend lepingu mõistes on igasugune tulu osalusest või muust kasumi saamise õigusest (mis ei ole võlanõue) ning teistest õigustest saadav tulu, mida riigisisese õiguse alusel maksustatakse nagu dividendi või muud kasumijaotist.

Artikkel 10 lõige 6 ei luba riigil maksustada teise lepinguosalise riigi residendist äriühingu makstavaid dividende ega selle äriühingu jaotamata kasumit, olenemata sellest, et see kasum võib olla tekkinud esimesena mainitud riigis. See reegel ei kehti juhul, kui dividendi makstakse esimesena mainitud riigi residendile ja siis kui osalus, millelt dividendi makstakse on seotud selles riigis asuva püsiva tegevuskoha äritegevusega. Ehk siis riik võib maksustada teise riigi residendi makstud dividendi kui dividendi saaja residendiriiik või kui püsiva tegevuskoha allikariik, aga mitte kui dividendi allikariik.

Tulumaksuseaduse § 29 lõike 7¹ kohaselt maksustatakse tulumaksuga vaid mitteresidendist füüsilisele isikule makstud dividend või muu kasumieraldis, mida ta sai residendist äriühingult, kui see on

³ Siirdehind – seotud isikute (nt ema- ja tütarettevõtja) vahel tehtud tehingu hind.

⁴ Lepinguosaline riik, mille residendist äriühing dividendi maksab

residendist äriühingu tasemel või dividendi maksmise aluseks olevat kasumit jaotanud äriühingu tasemel maksustatav TuMS § 50¹ alusel ehk 14% määraga ega ole maksustatav § 50 lõike 1 alusel. Sel juhul on kasumit jaotaval äriühingul kohustus 7% tulumaksu kinni pidada (TuMS § 41 punkt 7² ja TuMS § 43 lõige 1 punkt 1¹). Kuna tulumaksuseaduse alusel kinnipeetava maksu määr (7%) on kõrgem lepingus sätestatud määrast (5%), siis tuleb lepingust johtuvalt Eestil Katari residendist füüsilisele isikule makstava dividendi maksustamisel rakendada soodsamat määra. Alates 1. jaanuarist 2025 muutub TuMS § 29 lõige 7¹ kehtetuks, mis tähendab, et leping mitteresidendist füüsilisele isikule makstava dividendi maksustamist ei mõjuta.

Artikkel 11

Lepingu kohaselt ei või teise riigi residendile makstavalt **intressilt** kinnipeetava maksu määr ületada 5 protsenti intressi brutosummast. Kui intressi saaja on teise riigi residendist äriühing, siis lepingu kohaselt tuluallikariik tulumaksu kinni pidada ei või.

Tuluallikariigil ei ole artikli 11 lõike 3 alusel õigust maksustada intresse, mida makstakse teise lepinguosalise riigi valitsusele või kohaliku omavalitsuse üksusele, keskpangale või finantslahendusi pakkuvatele asutustele ning fondidele. Tuluallikariigis on maksust vabastatud muuhulgas ka investeerimis- või pensionifondile makstud intress. Pädevate ametiisikute kokkuleppel võib seda loetelu täiendada valitsuse kontrollitavate üksustega.

Termin intress on lepingus määratletud kui tulu igasuguselt võlanõudelt. Leping täpsustab, et termin ei hõlma artikli 10 kohaselt dividendina käsitatavat tulu ning hilinevad makse eest võetavat viivist. Intressi määratlus lepingu mõistes ei sõltu riigisisese õiguse kasutuselolevast intressi määratlusest ehk siis tulu, mis riigisisese õiguse alusel võib olla käsitletav intressina, kuid pole seda lepingu mõistes, maksustatakse mõne teise selle tulu olemusega sobiva lepingu artikli alusel või muu tulu maksustamist käsitleva artikli alusel.

Artiklis sätestatud tuluallikariigi maksustamisõiguse piirang ei kehti olukorras, kus väljamakse tegija ja tulu saaja või nende mõlema ning muu isiku erisuhte tõttu ületab võlanõude eest makstava intressi summa selle summa, milles oleksid intressi maksja ja intressi saaja kokku leppinud ilma sellise suhteta. Enammakstud intressi osa võib maksustada kummagi lepinguosalise riigi seaduste kohaselt, arvestades lepingu teisi sätteid. Tulumaksuseaduse kohaselt on turuväärtust ületav intressi osa maksustatav siirdehinna reeglite alusel (olenevalt väljamaksja isikust kas TuMS § 14 lõige 7, TuMS § 50 lõige 4 või § 53 lõige 4⁶).

Tulumaksuseaduse § 29 lõike 7 kohaselt maksustatakse teatud tingimustel tulumaksuga intress, mida mitteresident sai seoses osalusega lepingulises investeerimisfondis või muus varakogumis, kui tema varast intressi maksmise ajal või kahe aasta jooksul enne seda moodustasid otse või kaudselt üle 50% Eestis asuvad kinnisasjad. Sellise fondi arvel osakuomanikule tehtud väljamakse aluseks pole võlanõue. Kuna lepingu määratluse kohaselt on intress tulu võlanõudelt, siis TuMS § 29 lõikes 7 nimetatud tulu maksulepingu mõistes intressiks ei liigitu. Eesti ja Katari lepingu kohaselt on selline intress maksustatav artikli 6 (kinnisvaratulu) alusel.

Artikkel 12

Lepingu kohaselt on tuluallikariigil **litsentsitasu** piiratud maksustamise õigus. Teise riigi residendile makstavalt litsentsitasult ei või kinnipeetava maksu määr ületada 5 protsenti litsentsitasu brutosummast.

Leping käsitab litsentsitasuna makseid teadustöö, kirjandus- või kunstiteose autoriõiguse eest; patendi, kaubamärgi, disaini või mudeli, plaani, salajase valemi või protsessi kasutamise või kasutamise õiguse eest ning tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase oskusteabe eest.

Sarnaselt intressi artikliga on litsentsitasu artiklisse lisatud täpsustus, et tuluallikariigil on maksustamisõigus olukorras, kus litsentsitasu maksja ja litsentsitasu saaja või nende mõlema ja muu isiku erisuhte tõttu ületab litsentsitasu selle summa, milles oleksid litsentsitasu maksja ja litsentsitasu saaja kokku leppinud ilma sellise suhteta. Enammakstud litsentsitasu osa võib maksustada kummagi lepinguosalise riigi seaduste kohaselt, arvestades lepingu teisi sätteid.

Tulumaksuseaduse § 29 lõike 6 punkt 4, § 41 punkt 8 ja § 43 lõike 1 punkt 2 sätestavad mitteresidentidele makstavalt litsentsitasult kinnipeetava maksu määraks 10 protsenti. Lepingu mõjul ei saa Eesti mitteresidendile makstava litsentsitasu puhul üle 5 protsendi maksu kinni pidada, välja arvatud juhul, kui tegemist on eelmises lõikes mainitud enammakstud litsentsitasuga. Tulumaksuseaduse kohaselt on turuväärtust ületav litsentsitasu osa maksustatav siirdehinna reeglite alusel (olenevalt väljamaksja isikust kas TuMS § 14 lõige 7, TuMS § 50 lõige 4 või § 53 lõige 4⁶).

Artikkel 13õ

Kasu vara võõrandamisest maksustatakse üldjuhul vara võõrandaja residendiriigis. Terminil võõrandamine (*alienation*) on lepingu kontekstis võimalikult lai tähendus hõlmates igasugust vara üleandmist teisele isikule, sealhulgas müüki, vahetust, sundvõõrandamist, mitterahalist sissemakset äriühingusse, kinget ja vara üleminekut surma korral. Tuluallikariigil on õigus maksustada kasu, mida teise riigi resident saab selles riigis asuva kinnisvara võõrandamisest ja selles riigis asuva püsiva tegevuskoha enda või püsiva tegevuskoha tegevusega seotud vara võõrandamisest.

Artikli 13 lõike 3 kohaselt võib kasu rahvusvahelises veos kasutatava laeva või õhusõiduki või nende kasutamisega seotud vallasvara võõrandamisest maksustada ainult see riik, mille resident laeva või õhusõiduki käitaja on. See lõige on kooskõlas artiklis 8 sätestatud põhimõttega, et rahvusvahelistest vedudest saadud kasum maksustatakse ainult sõiduki käitaja residendiriigis.

Artikli 13 lõige 4 võrdsustab kinnisvara võõrandamisega osaluse võõrandamise (nii äriühingus kui ka näiteks seltsingus, trustis või investeerimisfondis), mille väärtus tuleneb ükskõik millisel ajal 365 päeva jooksul enne võõrandamist vähemalt 50 protsendi ulatuses otseselt või kaudselt kinnisvarast. Sellise osaluse võõrandamisest saadud kasu võib esmajärjekorras maksustada see riik, kus kinnisvara asub. Tulumaksuseaduse § 29 lõike 4 punkt 5 piirab mõnevõrra artikkel 13 lõike 4 kohaldamist, kuna lubab mitteresidenti kasu osaluse võõrandamisest maksustada ainult juhul, kui mitteresidentil oli äriühingus või varakogumis võõrandamise ajal vähemalt 10protsendine osalus. Teise tingimusena tuleb TuMSi kohaselt hinnata kinnisasjade osakaalu võõrandamisele eelnenud 2-aastasel perioodil.

Lepingu kohaldamisel tuleb arvestada seda, et kui lepingu tähenduses võõrandamistehingutest saadud kasu maksustatakse TuMS § 50 alusel, siis tähendab see seda, et Eesti käsitleb seda tulu ärikasumina ja kohaldab sellele artiklit 7. Kui tulule kohaldub TuMS § 15, siis kohaldub artikkel 13. Terminid 'ärikasum' ja 'kasu vara võõrandamisest' ei ole lepingus määratletud ja seega sisustatakse need artikli 3 lõike 2 kohaselt lepingut kohaldava riigi (maksu)õigusest lähtuvalt. Näitena võib siinkohal tuua äriühingu likvideerimisel osanikule või aktsionärile tehtavad väljamaksed, mida erinevate riikide õigusest tulenevalt võidakse maksustada kolme erineva artikli alusel. Osad riigid käsitlevad likvideerimisel tehtavaid väljamakseid dividendina, teised kasuna vara võõrandamisest ja kolmandad ärikasumina. Eesti maksustab residendist äriühingu makstava likvideerimisjaotise esmajärjekorras äriühingu tasandil TuMS § 50 lõike 2 kohaselt ning vajadusel osa likvideerimisjaotisest § 15 lõike 3 alusel saaja tuluna. Paragrahv 50 lõige 2 alusel maksustatavale osale kohaldub lepingu artikkel 7 ja § 15 lõike 3 alusel maksustatavale osale artikkel 13.

Artikkel 14

Töötamise eest saadud tulu maksustatakse lepingus sätestatud tingimustel kas lepinguosalises riigis, kus maksumaksja on resident, või riigis, kus tulu on teenitud.

Lepinguosalise riigi residendi palka ja töösuhtest saadud muud tasu on teisel lepinguosalisel riigil õigus maksustada vaid eeldusel, et töötamine toimub selles teises lepinguosalises riigis. Kui lepinguosalise riigi residendi töötamine toimub küll teises lepinguosalises riigis, kuid see ei kesta enam kui 183 päeva ning töötamisega seotud tasu ei maksa teise lepinguosalise riigi resident või teises lepinguosalises riigis asuv mitteresidendi püsiv tegevuskoht, on maksustamise õigus vaid töötaja residendiriiigil.

Artikkel sätestab ka erireeglid rahvusvahelistes vedudes kasutatavatel laevadel või õhusõidukitel töötamise eest saadud tasu maksustamiseks. Artikli ülejäänud sätetest olenemata on nimetatud tasu maksustamise esmane õigus laevu või õhusõidukeid rahvusvahelistes vedudes käitava ettevõtja residendiriiigil.

Ainult ettevõtja residendiriigis maksustatakse lennu- või laevandusettevõtja tegevjuhtkonna töötaja tasu, kes on suunatud tööle teise lepinguosalisse riiki. Protokollis täpsustatakse, et selles lõikes on silmas peetud sellist töötajat, kes on peakontori poolt määratud piirkonnajuhi ülesandeid täitma teises lepinguosalises riigis asuvasse kontorisse ja kelle tasu maksab peakontor.

Mitteresidendist füüsilise isiku Eestis töötamise eest saadud tasu maksustamist reguleerib TuMS § 29 lõige 1, § 41 punkt 2 ja § 43 lõige 1 punkt 1. Rahvusvahelisi vedusid tegeval õhusõidukil või laeval saadud tasu maksustamist reguleerivad TuMS § 29 lõiked 1¹ ja 1².

Artikkel 15

Tasu, mida lepinguosalise riigi resident saab teise lepinguosalise riigi residendist **äriühingu juhatuse või muu samalaadse organi liikmena**, võib maksustada selle äriühingu residendiriigis. Samalaadse organina käsitatakse Eestis näiteks äriühingu nõukogu. Erinevalt palgatöö eest saadava tasu maksustamise põhimõtetest ei olene juhatuse liikme tasu maksustamine sellest, kus ülesandeid täidetakse. Äriühingu juhatuse või muu samalaadse organi liikmeks olemise eest saadava tasu maksustamise õigus on äriühingu residendiriigil ka juhul, kui juhatuse liikme kohustusi täidetakse väljaspool seda riiki.

Eestis maksustatakse mitteresidendi juhtimis- või kontrollorgani liikme tasud tulumaksuseaduse § 29 lõike 2, § 41 punkti 2 ja § 43 lõike 1 punkti 1 alusel.

Artikkel 16

Esinejate ja sportlaste teises lepinguosalises riigis toimunud tegevusest saadud tulu võib maksustada lepinguosalises riigis, kus nende tegevus toimus. Kui **esineja või sportlase tulu** laekub mõnele teisele isikule, ei takista artikkel 14 lepinguosalisel riigil seda tulu artikli 16 alusel selle teise isiku kätes maksustamast. Eraldi on sätestatud residendiriiigi maksustamise ainuõigus tulule, mida saavad sellised isikud, kelle tegevust rahastatakse riigi, selle haldusüksuse või kohaliku omavalitsuse üksuse vahenditest või riikide valitsuste vahel sõlmitud kultuurilase kokkuleppe kohaselt. Viimati nimetatud erandi alla lähevad näiteks erinevate rahvakultuuri tutvustavate esinejate külastused teise riiki, mida riik või kohalik omavalitsus toetanud on. Sellise külastuse käigus toimunud esinemiste eest ei maksta esinejatele ka tavaliselt tasu.

Tulumaksuseaduse § 29 lõike 10 kohaselt maksustatakse mitteresidendist kunstnikule või sportlasele seoses tema esinemisega Eestis või seoses tema teoste esitamisega Eestis makstud tasu. Tulumaks peetakse kinni väljamakse tegemisel ning maksumäär on 10% (TuMS § 41 punkt 9 ja § 43 lõige 1 punkt 2).

Artikkel 17

Pensioni ja annuiteedi maksustamise õigus on lepingu kohaselt reeglina ainult pensionisaaja residendiriigil.

Avalikule teenistujale riigi või kohaliku omavalitsusüksuse makstava pensioni maksustamist reguleerib artikkel 18.

Artikkel 18

Avaliku teenistuja töötasu maksustab üldjuhul see riik, kelle teenistuses või kelle kohaliku omavalitsuse üksuse või muu haldusüksuse teenistuses isik töötab. Kui lepinguosalise riigi avalik teenistuja töötab teises lepinguosalises riigis ning on selle teise riigi resident ja kodanik, on sellise tasu maksustamise õigus isiku residendiriigil.

Pensioni, mida maksab isikule lepinguosaline riik, selle haldusüksus või kohaliku omavalitsuse üksus või pensioni, mida makstakse eelnimetatute asutatud fondidest eelneva töötamise eest selle riigi, haldusüksuse või omavalitsusüksuse asutuses, võib maksustada ainult väljamakseid tegev riik eeldusel, et pensioni saaja ei ole teise riigi resident ega kodanik. Näiteks kui endine Katari avalik teenistuja on pensioni saamise ajal nii Eesti resident kui ka kodanik, siis võib temale Katari riigi teenistuses oldud aja eest makstavat pensioni maksustada ainult Eesti. Kuna Eestis ei tehta vahet avalikus teenistuses töötatud aja eest teenitud pensionil ja erasektoris töötatud aja eest teenitud pensionil, siis maksustatakse kõik Eestis makstud pensionid artikli 17 alusel.

Artikkel 19

Eesti-Katari lepingusse on lisatud artikkel, mis reguleerib **õpetaja ja teadlase tulu** maksustamist. Tulu, mida isik teenib teises riigis selle riigi tunnustatud õppeasutuses, muuseumis või muus kultuuriasutuses õpetades, loenguid andes või uurimistööd tehes, ei või esimese kahe aasta jooksul selles riigis maksustada eeldusel, et ta oli vahetult enne teise lepinguosalise riigi resident. Eelnimetatud sätet ei kohaldata kui uurimistööd on tehtud era- mitte avalikes huvides.

Artikkel 20

Väljamaksed, mida tehakse lepinguosalises riigis viibivatele **üliõpilastele või praktikantidele** ülalpidamiseks, õpinguteks või praktikaks, on õpingute asukohamaal maksust vabastatud tingimusel, et neid saadakse väljaspool seda riiki asuvatest allikatest ja isik on või oli vahetult enne õppima või praktikale asumist teise lepinguosalise riigi resident.

Artiklis käsitlemata stipendiumide ja töösuhetest saadud tasude osas on üliõpilastel ja praktikantidel õpingute või praktika jooksul õigus saada samasuguseid maksuvabastusi, -soodustusi või -vähendusi nagu külastatava riigi residentidel. Sisuliselt tähendab viimane lause seda, et Eesti kohtleb maksustatavast tulust tehtavate mahaarvamiste võimaldamisel Katari residentidest üliõpilasi ja praktikante teatud tulu osas samamoodi kui oma residente.

Artikkel 21

Lepingus eraldi nimetatata **muu tulu** maksustatakse tulu saaja residendiriigis olenemata tulu tekkimise kohast. See tähendab, et artikkel kohaldub ka tulule, mis on tekkinud kolmandas riigis. Näiteks kui Eesti ja Katar mõlemad loevad isikut artikli 4 lõike 1 alusel oma residendiks ning topeltresidentsuse küsimuse lahendamisel lepingu artikli 4 lõigete 2 või 3 alusel loetakse isik Eesti residendiks, siis Katar ei või maksustada kolmandates riikides tekkinud tulu isegi siis, kui Katari õigusaktide kohaselt loeb ta isikut oma residendiks.

Artikkel 22

Topeltmaksustamise kõrvaldamise artikkel on oluline siis, kui mõlemal lepinguosalisel riigil säilib õigus tulu maksustada. Sel juhul välditakse topeltmaksustamist maksumaksja residendiriigis kas vabastus- või tasaarvestusmeetodi abil.

Topeltmaksustamise kõrvaldamiseks kasutab Eesti sõltuvalt tululiigist vabastus- või tasaarvestusmeetodit. Kui Eesti resident saab tulu, mida on maksustatud Kataris, vabastab Eesti selle tulu maksust. Dividendi, intressi, litsentsitasu ning esineja ja sportlase tulu puhul kasutab Eesti topeltmaksustamise vältimiseks tasaarvestusmeetodit. See tähendab seda, et kui Eesti resident saab Katarist eelpool nimetatud tulu, mida lepingu kohaselt on seal juba maksustatud, võib Eesti resident oma tulumaksukohustust arvutades lahutada Eestis tasutavast tulumaksust Kataris tasutud maksu summa. Kui Kataris tasutud tulumaksusumma on suurem kui maksusumma, mida Eesti resident on kohustatud Eesti seaduste kohaselt tasuma, siis seda vahet ei hüvitata. Kui aga Kataris tasutud tulumaksusumma on väiksem kui Eestis tasutav maksusumma, peab Eesti resident tasuma selle tulumaksu vahe.

Katar kasutab topeltmaksustamise kõrvaldamiseks samuti sõltuvalt tulu liigist kas vabastus- või tasaarvestusmeetodit.

Artikkel 23

Lepinguga vastuolus olevast maksustamisest tekkida võivate maksuvaidluste lahendamise kord on sätestatud **vastastikuse kokkuleppe menetluse** artiklis ning selle kohaselt püüavad lepinguosaliste riikide pädevad ametiisikud lepingu tõlgendamisel ja kohaldamisel tekkivad küsimused lahendada vastastikusel kokkuleppel. Lisaks konkreetsete vaidluste lahendamisele, on pädevatele ametiisikutele antud õigus ka üldistes lepingu tõlgendamise ja kohaldamise küsimuste vastastikuse kokkuleppe menetluse käigus suhelda.

Artikkel 24

Lepingu **teabevahetuse artikkel** annab lepinguosaliste riikide pädevatele ametiisikutele võimaluse vahetada lepingu ja lepinguosaliste riikide seaduste täitmiseks teavet tingimusel, et maksustamine, mille jaoks teavet kogutakse, ei ole lepinguga vastuolus.

Teabevahetus ei ole piiratud lepinguosaliste riikide residentidega ega lepingus nimetatud maksudega. Eesti-Katari lepingu kohaselt ei või riik teabevahetusest keelduda ainuüksi seetõttu, et tal enda tarbeks sellist maksualast teavet vaja ei ole. Samuti ei või riik keelduda teabe andmisest ainult seetõttu, et teabe valdaja on krediitiasutus, mõni muu finantsasutus, esindajakonto omanik, esindaja või usaldusisik või teave puudutab osalust isikus.

Kui teabe andmine eeldab selliseid haldustoiminguid, mis on vastuolus lepinguosalise riigi seaduste ja halduspraktikaga või kui teave ei ole lepinguosalise riigi seaduste alusel või tavapärase haldusmenetluses kättesaadav, võib lepinguosaline riik teabe andmisest keelduda. Samuti ei tõlgendata artikli sätteid lepinguosalise riigi kohustusena anda teavet, mis sisaldab äri-, tööstus- või ametisadalust või käsitleb kaubavahetust käsitlevaid salajasi andmeid, või teavet, mille avaldamine on vastuolus avaliku korraga.

Artikkel 25

Artiklis 25 sätestatakse nn peamise eesmärgi test (inglise keeles *principal purpose test*), mis **piirab** kogu lepingu ulatuses lepingus tululiigile ettenähtud **soodustuse andmise**, kui kõikide asjaolude põhjal on mõistlik järeldada, et selle soodustuse saamine oli tehingu üks peamistest eesmärkidest ning nendel asjaoludel soodustuse andmine ei vasta lepingu sätete eesmärgile. Seega tuleb sätet lugeda kogu lepingu, sealhulgas selle preambuli kontekstis.

Peamise eesmärgi testi klausel lisati OECD tüüplepingusse 2017. aastal pärast maksubaasi kahandamise ja kasumi ümberpaigutamise (ingl k *Base Erosion and Profit Shifting*, edaspidi *BEPS*) vastase projekti

tegevuskavade⁵ valmimist. BEPSi tegevuskava nr 6 (maksulepingust tulenevate soodustuste andmisest keeldumine) kohaselt on selle sättega võimalik oma maksulepingud maksulepingute väärkasutamise vältimise miinimumstandardiga vastavusse viia. OECD tüüplepingu uue artikli 29 lõike 9 kommentaarides on erinevate näidete toel selgitatud, millistel juhtudel on peamise eesmärgi testi rakendamine kohane ja millistel mitte.

Artiklis 26 kinnitatakse, et lepinguga ei mõjutata **diplomaatide** maksusoodustusi.

Artikkel 27

Lepinguosalised riigid edastavad teineteisele **teate lepingu jõustumiseks** vajaliku riigisisese menetluse lõpetamise kohta ning leping jõustub hilisema teate kuupäevast. Lepingu sätteid rakendatakse lepingu jõustumisele järgneva aasta 1. jaanuarist saadud tulult kinnipeetavale maksule või lepingu jõustumisele järgneva aasta 1. jaanuaril või hiljem algaval maksustamisperioodil saadud tulult tasutavale muule maksule.

Artikkel 28

Lepingu võivad **lõpetada** mõlemad lepinguosalised riigid sellest diplomaatiliste kanalite kaudu hiljemalt kalendriaasta 30. juuniks ette teatades. Lepingut ei saa lõpetada enne, kui selle jõustumisest on möödunud 4 aastat. Sel juhul ei kohaldata lepingut teate edastamisele järgneva aasta 1. jaanuarist saadud tulult kinnipeetavale maksule või teate edastamisele järgneva aasta 1. jaanuaril või hiljem algaval maksustamisperioodil saadud tulult tasutavale muule maksule.

Protokoll moodustab lepingu lahutamatu osa ja selles täpsustakse termineid ning lepingu kohaldamise asjaolusid.

Seoses artikliga 4 on protokollis täpsustatud, et lepinguosalises riigis asutatud investeerimis- või pensionifondi, mille üle teostatakse selles riigis järelevalvet, loetakse selle riigi residendiks ja tulu saajaks.

Samuti on protokollis täpsustatud, mida hõlmab ettevõtja rahvusvahelistes vedudes laevade ja õhusõidukite käitamisest saadud kasum. Artikliga 8 on hõlmatud kasum laevade või õhusõidukite meeskonnata prahtimisest, kaupade transpordis kasutatavate konteinerite kasutamisest, hooldamisest ning rentimisest saadud kasum, teise ettevõtja nimel piletite müümisest, koolituskavadest, insener-tehnilistes lahenduste müümisest ning võlanõuetest või osadest ning aktsiatest saadav kasum.

Protokollis selgitatakse, mida peetakse silmas artiklites 10 ja 11 kasutusel oleva väljendi „kontrollib lepinguosalise riigi valitsus“ all. See tähendab, et lepinguosalisel riigil, selle haldusüksusel või kohaliku omavalitsuse üksusel on otseselt või kaudselt enam kui 50 protsenti üksuse hääleõiguslikest aktsiatest või osadest.

Lepingu artikli 14 erireegli kohaselt maksustatakse ainult ettevõtja residendiriigis lennu- või laevandusettevõtja tegevjuhtkonna töötaja tasu, kes on suunatud tööle teise lepinguosalisse riiki. Protokollis selgitatakse, et tegevjuhtkonna töötaja on isik, kes täidab teise lepinguosalise riigi kohalikus kontoris piirkonnajuhi ülesandeid, ta on nimetatud peakontori poolt ning tema tasu maksab peakontor.

Leping allkirjastati kahes eksemplaris eesti, araabia ja inglise keeles.

Eelnõu on kooskõlas Eesti Vabariigi põhiseaduse, välissuhtlemisseaduse ja tulumaksuseadusega.

⁵ Teave OECD BEPS projekti kohta OECD veebilehel: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

Leping tuleb Riigikogus ratifitseerida tulenevalt põhiseaduse §-s 113 väljendatud seadusereservatsiooni põhimõttest. Põhiseaduse § 113 kohaselt sätestatakse riiklikud maksud, koormised, lõivud, trahvid ja sundkindlustuse maksed seadusega. Maksukorralduse seaduse § 4 lõige 3 loetleb maksuõigussuhte kohustuslikud elemendid, mis tuleb sätestada maksuseaduses. Üksikute elementide osas otsustusõiguse delegeerimine täitevvõimule rikub võimude lahususe ja tasakaalu põhimõtet ning on seetõttu põhiseadusvastane.⁶ Kohustuslike elementide hulka kuuluvad näiteks maksuobjekt, maksumäär ning maksusoodustused. Lepinguga kehtestatakse riigisisest regulatsioonist soodsamad sätted nii residentide kui ka mitteresidentide maksustamiseks ning mõningad maksumenetlust reguleerivad sätted. Riigisisest seadusest võivad erineda ka maksuobjektide määratlused. Seadusereservatsiooni põhimõttest lähtuvalt tuleb leping jõustada seaduse alusel, kuna lepingu jõustamine Vabariigi Valitsuse korralduse alusel tähendaks sisuliselt maksuõigussuhte elementide kehtestamise õiguse delegeerimist täitevvõimule, mis oleks vastuolus põhiseadusega.

Välislepingute ülimuslikkuse põhimõte on sätestatud põhiseaduse §-s 123, mille kohaselt ei sõlmi Eesti Vabariik välislepinguid, mis on vastuolus põhiseadusega. Kui Eesti seadused või muud aktid on vastuolus Riigikogus ratifitseeritud välislepingutega, kohaldatakse välislepingut. Tulumaksuseaduses reguleerib välislepingu ja seaduse vahekorda § 6 lõige 5, mis sätestab, et kui välislepingu alusel määratud residentsus erineb seaduse alusel määratud residentsusest või kui lepingus on tulu maksustamisel ette nähtud seaduses sätestatust soodsamad tingimused, kohaldatakse välislepingu sätteid.

4. Eelnõu terminoloogia

Seaduse eelnõus ei esine õigusaktides varem kasutamata termineid.

Lepingu tõlkimisel on võimaluse korral lähtutud eelkõige tulumaksuseaduses, kuid ka muudes Eesti õigusaktides kasutatud mõistetest ning arvestatud on keelenõustajate soovitusi.

Lähemat selgitust vajavad kaks lepingus kasutatud mõistet, mis on selle lepinguga sarnaste lepingute kooskõlastamisel tõstatanud küsimusi nende kasutamise õigsuse kohta.

Artikli 4 lõikes 1 ja artikli 5 lõike 2 punktis a kasutatakse mõistet 'juhtkond'. Mõiste 'juhtkond' on lepingu tähenduses laiem kui mõiste 'juhtorgan' tsiviilseadustiku üldosa seaduse tähenduses. Tsiviilseadustiku üldosa seaduse § 31 lõike 2 kohaselt on eraõigusliku juriidilise isiku juhtorganid juhatus ja nõukogu. Lepingu tähenduses on aga juhtkond igasugune isik või organ, kes äriühingu või selle osa (ettevõtte) majandustegevust juhib. Juhtkonnaks lepingu tähenduses võivad olla ka filiaali juhataja ja väljaspool äriühingu residendiriiki asuva tehase juhtimise eest vastutavad isikud.

Artikli 4 lõike 2 punktis a kasutatakse mõistet 'kodu', mis on tõlge ingliskeelsest mõistest '*permanent home*'. Topeltmaksustamise lepingute kooskõlastamisel on Rahandusministeeriumile tehtud ettepanekuid asendada sõna 'kodu' väljendiga 'alaline elukoht', mis oli varem kasutusel väljendi '*permanent home*' tõlkena. Rahandusministeerium ei pea topeltmaksustamise vältimise lepingu kontekstis õigeks väljendi 'alaline elukoht' kasutamist väljendi '*permanent home*' eestikeelse vastena järgmistel põhjustel. Esiteks tuleb ka eesti keeles teha vahet lepingu artikli 4 lõikes 1 kasutatud mõistel '*residence*' ja artikli 4 lõike 2 punktis a kasutatud mõistel '*permanent home*'. Inglisekeelne sõna '*residence*' on lepingu eestikeelses tekstis tõlgitud kui 'elukoht'. Teiseks aitab mõiste 'kodu' kasutamine vältida olukorda, kus lepingu tõlgendamisel sisustatakse mõiste '*permanent home*' viitega kas

⁶ Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne (2017), kättesaadav veebiaadressilt <https://www.pohiseadus.ee/index.php?sid=1&ptid=124&p=113>, § 113 kommentaar nr 5.

tsiviilseadustiku üldosa seaduses määratletud mõistele 'elukoht' või mõnes muus õigusaktis kasutatud mõistele 'alaline elukoht', mis selle mõiste tõlgendamisel oleks vale, kuna rahvusvaheliste lepingute tõlgendamise põhimõtted, mis sisalduvad rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni (edaspidi *RLÕVK*) artiklites 31–32, sätestavad, et lepingute tõlgendamisel võib kasutada materjale, mille mõlemad pooled on heaks kiitnud või millega mõlemal poolel on olnud võimalik lepingu sõlmimisele eelnevalt või läbirääkimiste ajal tutvuda. Topeltnmaksustamise vältimise lepingu artikli 3 lõikes 2 sisalduv nn ühepoolne tõlgendamisreegel tuleb kasutusele siis, kui RLÕVK võimalused on ammendatud. Mõistet 'kodu' (*permanent home*) aitavad sisustada näiteks OECD tüüplepingu kommentaarid ja artikli 4 tõlgendamise kohta avaldatud kirjandus, mille kohaselt tuleb vältida artikli 4 lõike 2 asümmeetrilist tõlgendamist, mis tuleneb ühe lepinguosalise riigisisese õiguse määratluste kasutamisest.

Kuna leping põhineb suures osas OECD tüüplepingul, saab lepingu tõlgendamisel kasutada OECD tüüplepingu kommentaare, mida OECD liikmesriigid (liikmesriikide täidesaatev võim) on moraalselt kohustatud järgima.

5. Eelnõu vastavus Euroopa Liidu õigusele

Leping määrab kindlaks maksustamisvõimalused, mis viiakse ellu riigi maksuseaduste kaudu juhul, kui selline maksustamine on seadusega ette nähtud. Seega sõltub lepingu kohaldamine riigisisestest õigusest, mis on ELi õigusega juba kooskõlla viidud.

6. Mõjud

Lepingu jõustumisel on ette näha mõju maksumaksjatele, majandusele ning riigiasutuste töö korraldusele. Puudub mõju keskkonnale, regionaalarengule ja riigi julgeolekule ning muudele valdkondadele.

Lepingu jõustumisega kaasnevad võimalikud mõjud sihtrühmade lõikes:

Mõju maksumaksjale

Lepingu jõustumine avaldab positiivset mõju neile Eesti maksumaksjatele, kes saavad Katarist tulu, mida maksulepingu puudumisel maksustataks mõlemas riigis. Lepingu peamine eesmärk on juriidilise topeltnmaksustamise vältimine. Leping keelab tuluallikariigil teatud tululiike maksustada, kehtestab tavapärasest madalama maksumäära või nõuab residendiriigil maksuvabastuste või mahaarvamiste kehtestamist. Samuti kehtestab leping reeglid topeltresidentsuse lahendamiseks, mida riigisiseste õigusaktidega ei saagi lahendada.

Sihtrühma suurus võrreldes maksumaksjate koguarvuga on väike, sest Eesti ja Katari vahelised majandussuhted on seni olnud tagasihoidlikud. Eesti Panga otseinvesteeringute statistikas Katari andmeid seisuga 1. mai 2024. a eraldi välja toodud ei ole, mis tähendab, et kahe riigi vahelised otseinvesteeringud puuduvad või need kajastuvad ülejäänud riikide koondnumbris. Kui palju sihtrühma suurus võiks lepingu jõustumisel kasvada, ei ole võimalik ette ennustada.

Leping aitab ära hoida ka lepinguosaliste riikide kodanike, residentide ja äriühingute diskrimineerimist, sätestades võrdse kohtlemise reeglid. Lepingu olemasolu annab maksumaksjale kindluse teise riiki investeerimisel ja seal tegutsemisel, et teda seal õiglaselt koheldakse ning vajadusel saab ta maksuvaidluse lahendamiseks pöörduda oma riigi maksuhalduri poole teise riigi pädeva asutusega vastastikuse kokkuleppe saavutamiseks.

Mõju majandusele

Lepinguga luuakse soodsamad tingimused riikidevahelisteks investeeringuteks. Lepingu jõustumine võib suurendada Eesti ja Katari vahelisi investeeringuid, kuna väldib teise riiki tehtud investeeringu topeltmaksustamist, vähendab ülemäära tuluallikariigis maksustamist ning annab õiguskindluse lepingus nimetatud tululiikide maksustamiseks.

Lepinguga piiratakse teatud puhkudel tuluallikariigi maksustamisõigust, mis vähendab sealset maksutulu mitteresidentidele tehtud väljamaksetelt. Maksutulu vähenemine sõltub suures osas kapitaliinvesteeringute mahust. Väiksematest kinnipeetavatest maksumääradest (või teistest piirangutest tulu allikariigis maksustamisel) tingitud lühiajalist maksutulu vähenemist korvab osaliselt või täielikult suurenenud välisinvesteeringust, majanduskasvust ja/või vähenenud maksupettustest saadav tulu. Tõhus meetoodika, mille järgi saaks täpselt ennustada lepingutest johtuvat tulevast maksutulu, puudub.⁷

Mõju riigiasutuste korraldusele

Lepingu jõustumine võib avaldada vähest mõju Maksu- ja Tolliametile. Lepingu rakendamisega seotud küsimusi lahendab Maksu- ja Tolliamet vastavalt vajadusele, seega võib, kuid ei pruugi suurendada maksuhalduri töökoormus. Välislepingutega võetud maksualaste kohustuste täitmise tagamine on üks Maksu- ja Tolliameti põhimäärusega kinnitatud ülesannetest ning selleks pädeva asutusena on maksuhaldur juba 62 kehtiva topeltmaksustamise vältimise lepingu rakendajaks (seisuga 1. mai 2024). Kuivõrd maksulepingud põhinevad OECD tüüplepingul ning on oma sisult sarnased, siis uue lepingu jõustumisega ei kaasne vajadust maksuhalduri senist töökorraldust muuta.

Lepingus kindlaks määratud teabevahetuse ja vastastikuse kokkuleppe menetluse reeglid hõlbustavad lepinguosaliste riikide maksuhaldurite koostööd. Leping võimaldab maksuhalduril paremini maksude tasumisest hoidumist takistada ning seeläbi kaitsta oma riigi maksutulu, kui maksumaksja üritab seda teha näiteks kapitali välisriiki paigutamise, välisriigi tulu deklareerimata jätmisega või maksude vältimise skeemide kasutamisega.

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

Seaduse rakendamine ei too Eesti Vabariigile kaasa otseseid varalisi kohustusi, kuid topeltmaksustamise vältimise kaudu võib Eestile varalisi kohustusi siiski tekkida – lepingu jõustumisel tuleb Eestil lepingus sätestatud juhtudel loobuda teatud tulu liikide maksustamisest. Samas peab arvestama ka sellega, et lepingus ettenähtud juhtudel loobub Katar omakorda Eesti residentide teatud tulu liikide maksustamisest Eesti kasuks.

Eeltoodust tulenevalt ei ole kulude ega tulude suurust võimalik ette hinnata.

8. Rakendusaktid

Seaduse rakendamiseks ei ole vaja rakendusakte kehtestada.

9. Seaduse ja lepingu jõustumine

⁷ A. Pickering, Why Negotiate Tax Treaties, Paper No. 1-N, May 2013
http://www.un.org/esa/ffd/tax/2013TMTTAN/Paper1N_Pickering.pdf

Seadus jõustub üldkorras.

Leping tuleb seadusereservatsiooni põhimõttest tulenevalt ratifitseerida Riigikogus (vt seletuskirja 3. osa). Artikli 27 kohaselt jõustub leping selle jõustumiseks vajaliku riigisisese menetluse lõpetamise kohta edastatava hilisema teate kuupäevast ja selle sätteid rakendatakse lepingu jõustumisele järgneva aasta 1. jaanuarist saadud tulult kinnipeetava maksu suhtes või 1. jaanuaril või hiljem algaval maksustamisperioodil saadud tulult tasutava muu maksu suhtes.

10. Eelnõu koostööstamine, huvirühmade kaasamine ja avalik konsultatsioon.

Ratifitseerimise seaduse eelnõu kavand esitati koos lepingu heakskiitmise korralduse eelnõuga koostööstamiseks Välisministeeriumile ja Justiitsministeeriumile eelnõude infosüsteemi EIS kaudu ([21-0052](#)). Mõlemad ministeeriumid koostööstasid eelnõu vaikimisi märkusteta. Seetõttu esitatakse eelnõu pärast lepingule allakirjutamist otse Välisministeeriumile Vabariigi Valitsusele esitamiseks.

Algatab Vabariigi Valitsus

(allkirjastatud digitaalselt)