

Eesti Vabariigi ja Botswana Vabariigi vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise ja maksupettuste tõkestamise lepingu ja selle juurde kuuluva protokoll ratifitseerimise seaduse eelnõu seletuskiri

1. Sissejuhatus

1.1 Sisukokkuvõte

Seadusega ratifitseeritakse Eesti Vabariigi ja Botswana Vabariigi vahelise tulumaksudega topeltmaksustamise vältimise ning maksudest hoidumise ja maksupettuste tõkestamise lepingu ja selle juurde kuuluva protokoll eelnõu (edaspidi *leping*).

Lepingu tekstis lepiti kokku 23. septembril 2021. a, kuid hiljem tehti poolte kokkuleppel tekstis mõningaid tehnilisi muudatusi. Lepingule kirjutas alla välisminister Margus Tsahkna 26. septembril 2024. a New Yorgis.

Eesti ja Botswana vaheline leping järgib üldjoontes Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (ingl k *Organisation for Economic Co-operation and Development*, edaspidi *OECD*) koostatud tüüplepingut. Seisuga 1. märts 2024. a on Eestil kehtivaid topeltmaksustamise vältimise lepingud 63 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

Seaduse eelnõu ja seletuskirja on ette valmistanud Rahandusministeeriumi maksupoliitika osakonna peaspetsialist Tiina Hansson (tel 5885 1480, tiina.hansson@fin.ee). Seaduse 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 Terje Arro (Luisa Tõlkebüroo, tel 626 4284, luisa@luisa.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>

Pärast allkirjastamist tuleb leping 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 poolthääle 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. Korralduse eelnõu seletuskiri koostati seaduseelnõu seletuskirjale kehtestatud hea õigusloome ja normitehnika eeskirja reegleid järgides. Lepingu ratifitseerimise seaduse eelnõu esitati ministeeriumidele kooskõlastamiseks koos lepingu heakskiitmise korralduse eelnõuga ja esitatakse otse Välisministeeriumile Vabariigi Valitsusele esitamiseks.

2. Seaduse eesmärk

Seadusega ratifitseeritakse leping ja 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 investeeringu 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 suureneda võimalus muul viisil maksukohustuse täitmisest kõrvalehoidumiseks, 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 lepingu ja selle juurde kuuluva protokolliga eelnõu.

Eesti ja Botswana vaheline leping koosneb 30 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 viitega riigisisesele õigusele 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 19 (avalik teenistus) võib kohalduda Eesti või Botswana avalikule teenistujale, kes pole kummagi riigi resident. Artikli 25 (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 Botswanas 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 (artikkel 25) ja maksude sissenõudmisel abi osutamist puudutava artikli (artikkel 26) kohaldamisala on laiem. Teavet vahetatakse kõigi maksude kohta, mille lepinguosaline riik või selle 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 koosmõjus tekib topeltresidentsus. Lepingu kohaselt on isik resident, kui ta on resident lepinguosalise riigi õiguse alusel ning kui ta on selles riigis maksukohustuslane. Siin peetakse üldiselt silmas piiramatut maksukohustust maailmatulult, mitte maksukohustust ainult sellest riigist saadud tulult. Samas ei välista

see säte oma kohaldamisalast territoriaalse maksusüsteemiga riikide² residente. Residendina lepingu mõistes käsitatakse ka seda riiki ennast ja selle kohaliku omavalitsuse üksust 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.

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

Muude isikute, kelleks on peamiselt äriühingud, topeltresidentsuse tekkimisel lahendatakse küsimus Eesti ja Botswana pädevate ametiisikute kokkuleppel, arvestades isiku kõrgeima juhtimisorgani asukohta, isiku asutamise või muul moel moodustamise kohta või muud asjaomast tegurit.

Kõrgeima juhtimisorgani asukoht (inglise keeles *place of effective management*) on Eesti õigussüsteemis tundmatu termin, kuid paljudes teistes riikides on see juriidiliste isikute ja muude üksuste residentsuse kindlaksmääramise kriteeriumina kasutusel. Eesti ei ole siiani nõustunud kasutama kõrgeima juhtimisorgani asukoha kriteeriumi residentsuse määramisel otsustavana, kuid on olnud valmis mainima seda ühe otsustamist mõjutava tunnusena. OECD 2014.aasta tüüplepingu kommentaar nr 24 artikli 4 lõikele 3 selgitas, mida kõrgeima juhtimisorgani asukoht lepingu kontekstis ja rahvusvahelises maksuõiguses üldiselt tähendab: „Kõrgeima juhtimisorgani asukoht on koht, kus võetakse sisuliselt vastu kõige olulisemaid otsuseid üksuse kui terviku juhtimise ja majandustegevuse kohta. Kõrgeima juhtimisorgani asukoha kindlaksmääramiseks tuleb uurida kõiki olulisi asjaolusid. Üksusel võib olla mitu juhtimiskohta, kuid samal ajal saab tal olla ainult üks kõrgeima juhtimisorgani asukoht.“

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 käsutuses või millisel õiguslikul alusel mitteresident kohta kasutab, määrav on asjaolu, et mitteresidendil on võimalus konkreetset kohta oma ettevõtluse jaoks kasutada. 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 (lõike 3 punkt b ja lõige 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

² Riigid, kes oma residentide välisriigist saadud tulu ei maksusta.

esindajat saab käsitada ettevõtjast majanduslikult ja õiguslikult sõltumatuna, siis selline esindaja ettevõtjale püsivat tegevuskohta ei tekita.

Lepingus käsitatakse ehitusplatsi, ehitus-, montaaži- või seadmestamistööd või sellise ehitusplatsi või selliste töödega seotud järelevalvetegevust 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 osutamisel tekkivale püsivale tegevuskohale. Teenuste osutamisel tekib ettevõtjal püsiv tegevuskoht juhul, kui ta osutab teises riigis teenuseid (sealhulgas nõustamis- ja juhtimisteenuseid) 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 tema tegevus teises lepinguosalises riigis piirub ettevalmistavat või abistavat laadi tegevusega.

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

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

Artikkel 6

Kinnisvaratulu ja kinnisvara võõrandamisest saadud kasu (vt ka artikli 13 seletus) võib maksustada lepinguosalises riigis, kus vara asub. Kinnisvara mõiste on lepingus laiem kui Eesti riigisisises õiguses, näiteks hõlmab see lepingus ka kinnisvara päraldisi, eluskarja, põllumajanduses ja metsanduses kasutatavaid seadmeid, õigusi tasule maavara leiukoha ja loodusvara kasutamise või kasutusõiguse eest ning muid kinnisvaraga seotud õigusi. Kinnisvara asukohariigil on piiramatu õigus maksustada kinnisvarast saadud tulu ka juhul, kui kinnisvara on seotud teise lepinguosalise riigi residendi äritegevusega.

Kuigi näiteks Eesti kinnisvara asukohariigina lubab teise riigi residendil lisada kinnisvaratulu püsiva tegevuskoha muude tulude hulka ja maksustab seda artikli 7 alusel, kindlustab artikkel 6 kinnisvara asukohariigi maksustamisõiguse ka juhul, kui isikul, kes kinnisvaratulu saab, ei ole kinnisvara asukohariigis püsivat tegevuskohta.

Artikkel 7

Ärikasumit, mida ettevõtja saab teises lepinguosalises riigis toimuvast äritegevusest, võib maksustada teises lepinguosalises riigis 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, käsitletakse 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 omistamine toimub riigisisese õiguse alusel ehk leping üldiselt ei sätesta, milliste reeglite alusel püsivale tegevuskohale kasumit omistada tuleb. Võrdse kohtlemise artiklist tuleneb siiski põhimõte, et mitteresidendist ettevõtjat, kes tegutseb teises lepinguosalises riigis püsiva tegevuskoha kaudu ei tohi maksustada koormavamalt, kui selle riigi residendist ettevõtjat. Paraku on selle võrdse kohtlemise põhimõtte tõlgendamine riigiti väga erinev ning väljaspool Euroopa Liitu asuvad riigid kohtlevad püsivat tegevuskohta võrreldes oma residentidega siiski ebasoodsamalt. Selline ebavõrdne kohtlemine avaldub sageli just maksubaasi arvestamise reeglite erinevuses, mida põhjendatakse asjaoluga, et püsiv tegevuskoht on mitteresidendist ettevõtja struktuuriüksus mitte eraldiseisev juriidiline isik ja seega pole absoluutselt võrdne kohtlemine võimalik.

Püsiva tegevuskoha kasumi arvestamisel peab lepinguosaline riik lubama püsiva tegevuskoha tuludest maha arvata ka püsiva tegevuskoha tegevusega seotud kulud. Eraldi on ära mainitud juhtimis- ja halduskulud, mille mahaarvamist tuleb lubada olenemata sellest, kas need kulud tekkisid püsiva tegevuskoha asukohariigis või mujal. Lepingus on sõnaselgelt nimetatud ka kulud, mida püsiva tegevuskoha asukohariik ei pea lubama maha arvata, ja tulud, mida püsiva tegevuskoha tuludeks ei loeta. Kulude mahaarvamise ja tulude lisamise keeld ei kehti juhul, kui tegemist on reaalselt tehtud kulutuste hüvitamiseks tehtud maksetega püsivalt tegevuskohalt peakontorile³ või muule sama ettevõtja struktuuriüksusele, või vastupidi. Sellised kulud ja tulud on näiteks litsentsitasud, komisjoni- ja juhtimistasud ning intressid. Intresside mahaarvamise keeld ei kehti krediitdiasutuste püsivatele tegevuskohtadele.

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

Artiklit 7 kohaldatakse tulule, mida tulumaksuseaduse alusel maksustatakse paragrahvide 49-53 alusel.

Artikkel 8

Rahvusvahelistest mere- ja õhuvedudest saadud kasum maksustatakse veoettevõtja residendiriigis. Rahvusvahelise veo mõiste on määratletud artiklis 3 ning selle kohaselt käsitatakse rahvusvahelise veona lepinguosalise riigi ettevõtja mere- või õhuvedu, välja arvatud juhul, kui selline tegevus toimub ainult ühes lepinguosalistes 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 lepinguosalistes riigis, kus veoettevõtja on resident, ka siis, kui kasum on omistatav ettevõtja teises lepinguosalistes riigis olevale püsivale tegevuskohale.

Lõike 2 kohaselt maksustatakse veoettevõtja residendiriigis ka kasum, mis on saadud laeva või õhusõiduki käitamisest seoses osalusega puulis või muud liiki ühisel 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 jagatakse⁴. Näiteks mereveopuul hõlmab teatavat arvu sarnaseid laevu, mis kuuluvad erinevatele omanikele, kuid mida hallatakse ühiselt.

Artikkel 9

Lepingu artikkel 9 käsitleb maksustatava kasumi jaotamist seotud ettevõtjate vahel ehk teisisõnu sätestab aluse **siirdehindade⁵ 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 residendiriigil 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

³ Peakontorina (inglise keeles *head office*) käsitatakse mitteresidendist ettevõtjat, kellel on teises riigis püsiv tegevuskoht. Terminit kasutatakse peamiselt siis, kui käsitletakse selle mitteresidendist ettevõtja ja püsiva tegevuskoha omavahelisi (ka tinglikult toimunud) tehinguid ja suhteid.

⁴ OECD (2017) tüüplepingu kommentaar nr 23 artiklile 8, lk 224 <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

⁵ Siirdehind – seotud isikute (nt ema- ja tütar-ettevõtja) vahel tehtud tehingu hind.

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. Praktikast 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 tuluallikariigile⁶ **dividendi** piiratud maksustamisõiguse. Kinnipeetava maksu ülempiiriks on 5 protsenti dividendi brutosummast.

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 5 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 alusel juriidilisele isikule makstavalt dividendilt tulumaksu kinni ei peeta, mistõttu leping mitteresidendile makstava dividendi maksustamist oluliselt ei mõjuta.

Tulumaksuseaduse § 29 lõike 7¹ kohaselt maksustatakse tulumaksuga vaid mitteresidendist füüsilisele isikule makstud dividend või muu kasumieraldis, mida ta sai residendist äriühingult, kui see on 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). Lepingust tulenevalt peab Eesti mitteresidendist füüsilisele isikule makstavalt dividendilt kinnipeetava maksu määra vähendama 7 protsendilt 5 protsendini. 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 7,5 protsenti intressi brutosummast.

⁶ Lepinguosaline riik, mille residendist äriühing dividendi maksab

Tuluallikariigil ei ole artikli 11 lõike 3 alusel õigust maksustada intresse, mille saajaks on teise lepinguosalise riigi valitsus või kohaliku omavalitsuse üksus, keskpank või lepingus nimetatud sihtasutused. Pädevate ametiisikute kokkuleppel võib seda loetelu edaspidi täiendada valitsuse omandis olevate 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 kohaselt 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. Selle lepingu kohaselt on TuMS § 29 lõikes 7 nimetatud tulu maksustatav artikli 6 (kinnisvaratulu) alusel.

Artikkel 12

Eesti - Botswana lepingu kohaselt on tuluallikariigil **litsentsitasu** piiratud maksustamise õigus. Piiratud maksustamise õigus tähendab siinkohal, et kinnipeetav maks ei või ületada 5% litsentsitasu brutosummast tööstus-, kaubandus- või teaduseadme kasutamise või kasutamise õiguse eest ning 7,5% litsentsitasu brutosummast muudel juhtudel.

Leping käsitab litsentsitasuna makseid teadustöö, kirjandus- või kunstiteose autoriõiguse eest; patendi, kaubamärgi, kasuliku mudeli ja tööstusdisainilahenduse, salajase valemi või tehnoloogia eest ning tööstusliku, kaubandusliku või teaduslase oskusteabe kasutamise 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 mitteresidentidele makstava litsentsitasu puhul olenevalt litsentsitasu liigist üle 5 või 7,5 protsendi maksu kinni pidada, välja arvatud juhul, kui tegemist on eelmises lõikes mainitud enammakstud litsentsitasuga. Viimasel juhul võime oma tulumaksuseadust enammakstud litsentsitasu osale piiranguteta kohaldada ehk pidada kinni 10 protsenti tulumaksu.

Artikkel 13

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.

Artikkel 13 lõike 3 kohaselt võib kasu rahvusvahelises veos kasutatava laeva või õhusõiduki või nende kasutamise 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 lõike 4 võrdsustab kinnisvara võõrandamisega ka osaluse võõrandamise sellises äriühingus, varakogumis või muus üksuses, mille väärtus tuleneb 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 mitteresidendi kasu osaluse võõrandamisest maksustada ainult juhul, kui mitteresidendil 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 lõikest 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 lõike 2 alusel maksustatavale osale kohaldub lepingu artikkel 7 ja § 15 lõike 3 alusel maksustatavale osale artikkel 13.

Artikkel 14

Eesti-Botswana vaheline hõlmab erinevalt OECD tüüplepingust **tehnilise teenuse tasu** artiklit. Lepingu kohaselt ei või tuluallikariigis kinnipeetav maks ületada 7,5 protsenti tehnilise teenuse tasu brutosummast.

Tehnilise teenuse tasuna käsitletakse lepingu artiklites 8, 16 ja 17 käsitlemata makset juhtimis-, tehnilise- või nõustamisteenuse eest. Välistatud on töötajale, haridusasutuses õpetamise eest või füüsiliste isikute vahelised maksed.

Tulumaksuseaduse § 29 lõike 3, § 41 punkt 10 ja § 43 lõike 1 punkt 2 sätestavad mitteresidentidele makstavalt tehnilise teenuse tasult kinnipeetava maksu määraks 10 protsenti. Tulumaksuseaduse ja lepingu koosmõjus tuleb Botswana residendile makstavale tehnilise teenuse tasule rakendada 7,5 protsendilist lepingumäära.

Artikkel 15

Töötamise eest saadud tulu maksustatakse lepingus sätestatud tingimustel kas lepinguosalisel riigil, kus maksumaksja on resident, või riigil, kus on toimunud töötamine.

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.

Mitteresidendist füüsilise isiku Eestis töötamise eest saadud tasu maksustamist reguleerib TuMS § 29 lõige 1, § 41 punkt 2 ja § 43 lõige 1 punkt 1.

Artikkel 16

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 17

Meelelahutajate ja sportlaste teises lepinguosalises riigis toimunud tegevusest saadud tulu võib maksustada lepinguosalises riigis, kus nende tegevus toimus. Kui **meelelahutaja ja või sportlase tulu** laekub mõnele teisele isikule, ei takista artiklid 7 ja 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, kohaliku omavalitsusüksuse või avalik-õigusliku juriidilise isiku vahenditest. Viimatinimetatud 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 18

Pensioni, annuiteedi ja muud seda laadi tasu maksustamise esmaõigus on tuluallikariigil. Lepinguosalise riigi sotsiaalkindlustussüsteemi kohaselt makstud pension maksustatakse ainult tuluallikariigis.

Artikkel 19

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 residendiriiigil.

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.

Artikkel 21

Lepingus eraldi nimetamata **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 Botswana 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 Botswana ei või maksustada kolmandates riikides tekkinud tulu isegi siis, kui Botswana 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 vältimiseks kasutab Eesti sõltuvalt tululiigist vabastus- või tasaarvestusmeetodit. Kui Eesti resident saab tulu, mida on maksustatud Botswanas, vabastab Eesti selle tulu maksust. Dividendi, intressi, litsentsitasu, tehnilise teenuse tasu ning meelelahutaja ja sportlase tulu puhul kasutab Eesti topeltmaksustamise vältimiseks tasaarvestusmeetodit. See tähendab seda, et kui Eesti resident saab Botswanast eelpool nimetatud tulu, mida lepingu kohaselt on seal juba maksustatud, võib Eesti resident oma tulumaksukohustust arvutades lahutada Eestis tasutavast tulumaksust Botswanas tasutud maksu summa. Kui Botswanas tasutud tulumaksusumma on suurem kui maksusumma, mida Eesti resident on kohustatud Eesti seaduste kohaselt tasuma, siis seda vahet ei hüvitata. Kui aga Botswanas tasutud tulumaksusumma on väiksem kui Eestis tasutav maksusumma, peab Eesti resident tasuma selle tulumaksu vahe.

Botswana kasutab topeltmaksustamise kõrvaldamiseks tasaarvestusmeetodit.

Artikkel 23

See artikkel sätestab lepinguosalistele riikidele kohustuse **kõrvaldada maksumaksjate ebavõrdne kohtlemine** konkreetsetel artiklis nimetatud juhtudel. Kõik riigid kohtlevad maksumaksjaid teatud tunnustest lähtuvalt erinevalt (näiteks arvestatakse maksustamisel isiku maksevõimet ja residentsusest tulenevat maksukohustuse ulatust), kuid selle artikli eesmärk on eristada põhjendamatut diskrimineerimist põhjendatult erinevast kohtlemisest.

Artikli esimene lõige sätestab kohustuse kõrvaldada ebavõrdne kohtlemine kodakondsuse alusel, mis tähendab seda, et lepinguosaline riik ei tohi teise riigi kodanikku maksustada koormavamalt kui võrreldavas olukorras oma riigi kodanikku. Lepingu artikli 3 kohaselt on *kodanik* lepinguosalise riigi kodakondsusega füüsiline isik ja juriidiline isik või muu isikute ühendus, mis on asutatud lepinguosalise riigi seaduste alusel. See säte ei keela maksumaksjate eristamist residentsuse alusel. Ebavõrdse kohtlemise põhjuseks ei tohi olla kodakondsus.

Lõige 2 kohustab teise lepinguosalise riigi ettevõtja püsivat tegevuskohta kohtlema samamoodi, kui selle riigi ettevõtjaid, kes tegutsevad samal alal.

Lõige 3 keelab ettevõtjate ebavõrdse kohtlemise nende osanike või muul viisil nende üle valitsevat mõju omavate isikute residentsuse alusel, kuid ei kohusta oma residentidega sarnaselt kohtlema ettevõtja mitteresidentide osanikke.

Teise lepinguosalise riigi residendile tehtud makseid peab residendist ettevõtjal lubama kasumit arvestades maha arvata samadel tingimustel kui residendist ettevõtjale tehtud samasuguseid makseid (lõige 4). Eelnev kohustus ei kehti juhul, kui maksed on tehtud seotud isikutele turuhinnast kõrgema hinnaga.

Lõige 5 täpsustab, et lepinguosaline riik ei ole kohustatud teise riigi residendist füüsilisele isikule andma samasuguseid isiklikke maksusoodustusi nagu riik annab oma residendile. Vastasel juhul võib füüsiline isik saada maksusoodustusi topelt – nii selles riigis, kus ta on resident, kui ka selles riigis, kus tal on püsiv tegevuskoht.

Artikkel kohaldub kõigile maksudele, mille kumbki riik on kehtestanud.

Artikkel 24

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 maksumaksja algatatud vaidluste lahendamisele, on pädevatele ametiisikutele antud õigus ka üldistes lepingu tõlgendamise ja kohaldamise küsimuste vastastikuse kokkuleppe menetluse käigus suhelda.

Kui pädevad ametiisikud ei suuda kahe aasta jooksul arvates isiku kaebuse esitamisest kokkuleppele jõuda ning samas maksuasjas ei ole Eesti ega Botswana kohtueelne vaidlusorgan ega kohus teinud otsust, esitatakse juhtum isiku nõudmisel arutamiseks vahekohtule. Kui asjassepuutuv isik vahekohtu otsust ei vaidlusta, on see siduv mõlema riigi jaoks. Vahekohtumenetluse detailid lepitakse kokku selles samas artiklis sätestatud vastastikuse kokkuleppe menetluse käigus.

Vahekohtumenetluse säte annab ka maksumaksjale kindluse, et tema maksuvaidlus saab mõistliku aja jooksul lahenduse ning motiveerib riike kahe aasta jooksul kokkuleppele jõudma, et kulukat vahekohtumenetlust vältida. g

Artikkel 25

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.

Teisest riigist saadud teavet tuleb hoida saladuses samamoodi ehk sarnaseid turvameetmeid kasutades kui oma riigist saadud teavet ning seda tohib avaldada ainult lepingus loetletud isikutele ja asutustele. Kuna maksukorralduse seaduses on maksuhalduri teabe edastamise õigused ja kohustused tunduvalt laiemad kui lepingus, tuleb lepingu alusel saadud teavet hoida maksukorralduse seaduse alusel saadud teabest eraldi, et vältida juhuslikku teabe edastamist isikutele, kel seda lepingu alusel õigus saada ei ole. Leping annab siiski võimaluse lepingu alusel edastatud teavet ka lepingus nimetatud isikutele edastada, kuid selleks peab olema täidetud kaks tingimust: sellist edastamist peavad lubama mõlema lepingupartneri õigusaktid ja teine lepingupartner peab selle heaks kiitma.

Teabevahetus ei ole piiratud lepinguosaliste riikide residentidega ega lepingus nimetatud maksudega. Eesti – Botswana 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 krediidiuasutus, mõni muu finantsasutus, esindaja, usaldusisik, varahaldur 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- või kutsesaladust või tootmisprotsessi käsitlevaid salajasi andmeid, või teavet, mille avaldamine on vastuolus avaliku korraga.

Artikkel 26

Eesti ja Botswana vaheline leping sätestab ka maksuhaldurite koostöö põhimõtted **maksunõuete sissenõudmisel**. Maksunõuete sissenõudmine ei ole piiratud lepinguosaliste riikide residentidega ega lepingus nimetatud maksudega. Leping kohustab lepinguosalist riiki teise riigi maksunõuet sisse nõudma kooskõlas oma maksude sissenõudmist ja kogumist käsitlevate õigusaktidega, nagu oleks tegu enda maksunõudega. Riigid võivad kooskõlas oma seadustega rakendada teise riigi eest ka võlgniku vara säilitamise abinõusid.

Lepinguosaline riik ei ole kohustatud teist riiki abistama maksunõuete täitmisele pööramisel kui rakendatavad haldusabinõud on vastuolus seaduse, halduspraktika või avaliku korraga. Samuti võib abi osutamisest keelduda, kui teine riik ei ole võtnud oma riigis maksunõude täitmise tagamiseks kõiki meetmeid või abi osutamine põhjustaks ebaproportsionaalset halduskoormust.

Artiklis 27 kinnitatakse, et lepinguga ei mõjutata **diplomaatide** maksusoodustusi.

Artikkel 28

Artiklis 28 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 tegevuskavade⁷ 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.

Artikkel 29

Lepinguosalised riigid edastavad teineteisele **teate lepingu jõustumiseks** vajaliku riigisisese menetluse lõpetamise kohta ning leping jõustub hilisema teate kuupäevast. Lepingu sätteid rakendatakse Eestis lepingu jõustumisele järgneva aasta 1. jaanuarist ning Botswanas lepingu jõustumisele järgneva aasta 1. juulist.

Artikkel 30

Lepingu võivad **lõpetada** mõlemad lepinguosalised riigid sellest diplomaatiliste kanalite kaudu hiljemalt kalendriaasta 30. juunil ette teatades. Lepingut ei saa lõpetada enne, kui selle jõustumisest on möödunud 5 aastat. Sel juhul ei kohaldata lepingut Eestis teate edastamisele järgneva aasta 1. jaanuarist ning Botswanas teate edastamisele järgneva aasta 1. juulist.

⁷ Teave OECD BEPS projekti kohta OECD veebilehel: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm>

Protokoll moodustab lepingu lahutamatu osa ja selles täpsustakse termineid ning lepingu kohaldamise asjaolusid. Protokoll sätestab viitega artiklile 4 (resident) investeerimisfondi mõiste nii Eesti kui Botswana puhul ning täpsustab, et lepinguosalisel riigis asutatud investeerimisfondi käsitatakse selle riigi residendina ning talle tehtud väljamaksete saajana.

Eelnõu on kooskõlas Eesti Vabariigi põhiseaduse, välissuhtlemisseaduse ja tulumaksuseadusega.

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.⁸ 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*'. Topeltemaksustamise lepingute kooskõlastamisel on Rahandusministeeriumile tehtud

⁸ Eesti Vabariigi põhiseadus: kommenteeritud väljaanne (2017), kättesaadav veebiaadressilt <https://www.pohiseadus.ee/index.php?sid=1&ptid=124&p=113>, § 113 kommentaar nr 5.

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 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. Topeltmaksustamise 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 Botswanast tulu, mida maksulepingu puudumisel maksustataks mõlemas riigis. Lepingu peamine eesmärk on juriidilise topeltmaksustamise 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 Botswana vahelised majandussuhted on seni olnud tagasihoidlikud. 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 investeringuteks. Lepingu jõustumine võib suurendada Eesti ja Botswana vahelisi investeringuid, kuna väldib teise riiki tehtud investeringu topeltmaksustamist, vähendab ülemäärast tuluallikariigis maksustamist ning annab õiguskindluse lepingus nimetatud tululiikide maksustamisel.

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 allikariigis maksustamisel) tingitud lühiajalist maksutulu vähenemist korvab osaliselt või täielikult suurenenud välisinvesteeringust, majanduskasvust ja/või vähenenud maksupettustest saadav tulu. Praeguse seisuga pole välja töötatud tõhusat metoodikat, mille järgi saaks täpselt ennustada lepingutest johtuvat tulevast maksutulu.⁹

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 63 kehtiva topeltmaksustamise vältimise lepingu rakendajaks (seisuga 1. oktoober 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, maksunõuete sissenõudmise 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 paigutamisega, 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 Eestile 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 Botswana omakorda Eesti residentide teatud tulu liikide maksustamisest Eesti kasuks.

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

⁹ A. Pickering, Why Negotiate Tax Treaties, Paper No. 1-N, May 2013
http://www.un.org/esa/ffd/tax/2013TMTTAN/Paper1N_Pickering.pdf

8. Rakendusaktid

Seaduse rakendamiseks ei ole vaja rakendusakte kehtestada.

9. Seaduse ja lepingu jõustumine

Seadus jõustub üldkorras.

Leping tuleb seadusereservatsiooni põhimõttest tulenevalt ratifitseerida Riigikogus (vt seletuskirja 3. osa). Artikli 29 kohaselt jõustub leping selle jõustumiseks vajaliku riigisisese menetluse lõpetamise kohta edastatava hilisema teate kuupäevast ja selle sätteid rakendatakse Eestis lepingu jõustumisele järgneva aasta 1. jaanuarist ning Botswanas lepingu jõustumisele järgneva aasta 1. juulist.

10. Eelnõu kooskõlastamine

Ratifitseerimise seaduse eelnõu kavand esitati koos lepingu heakskiitmise korralduse eeslnõuga kooskõlastamiseks Välisministeeriumile ja Justiitsministeeriumile eelnõude infosüsteemi EIS kaudu ([toimik 24-0322](#)). Mõlemad ministeeriumid kooskõlastasid eelnõu märkusteta. Kuna lepingu ratifitseerimise seaduse eelnõu esitati kooskõlastamiseks koos lepingu heakskiitmise korralduse eelnõu seletuskirjaga, siis esitatakse see pärast lepingule allakirjutamist otse Välisministeeriumile Vabariigi Valitsusele esitamiseks.

Algatab Vabariigi Valitsus

(allkirjastatud digitaalselt)