

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
CHRISTINE STIX-HACKL
esitatud 15. detsembril 2005¹

I. Sissejuhatus

1. Käesolevas kohtuasjas tuleb Euroopa Kohtul sisuliselt selgitada, mil määral võib välisriigi sihtasutust, mis vastab liikmesriigi tingimustele avalikes huvides tegutsemise kohta, kohelda tema asukoha alusel otsese maksustamise valdkonnas seoses teatud siseriikliku tulu maksustamisega halvemini kui riigi enda sama liiki sihtasutust.

B. Siseriiklik õigus

3. Saksa ettevõtte tulumaksu seaduse² (edaspidi „KStG”) asjakohased sätted on sõnastatud järgmiselt:

„§ 2

Piiratud maksukohustus

II. Õiguslik raamistik

Piiratud maksukohustus juriidilise isiku tulumaksu osas on:

A. Ühenduse õigus

2. Ühenduse õiguse sätted, mille tõlgendamist taotletakse, on EÜ asutamislepingu artiklid 52, 58, 59, 66 ja 73b.

1. juriidilistel isikutel, isikute ühendusel ja varakogumil, mille asukoht ega juhtkond ei asu riigi territooriumil, tulude osas, mis on saadud riigi territooriumil [...]”

1 – Algkeel: saksa.

2 – 1996. aasta Körperschaftsteuergesetz (ettevõtte tulumaksu seadus) 22. veebruaril 1996 avaldatud versioonis (BGBl I, lk 340, BSBl I, lk 166).

„§ 5

3. piiratud maksukohustusega maksu-
maksjatele § 2 punkti 1 mõttes.”

Maksuvabastused

„§ 8

(1) Juriidilise isiku tulumaksust on vabasta-
tud

Tulu kindlaksmääramine

[...]

(1) See, mida peetakse tuluks ja kuidas seda
arvestatakse, määratakse kindlaks käesoleva
seaduse ja tulumaksuseaduse sätete kohaselt
[...]

9. juriidilised isikud, isikute ühendus ja
varakogum, mis tulenevalt põhikirjast ja
tegelikku majandamist arvestades tegut-
sevad ainult ja otseselt avalikest huvi-
dest, heategevusest või kiriku huvidest
tulenevatel eesmärkidel (maksuseadus-
tiku (Abgabenordnung) § 51–68). Mak-
suvabastus on välistatud ettevõtluse
osas. Teine lause ei kehti otseselt
omaniku poolt hallatavate metsanduset-
tevõtete kohta;

4. Saksa tulumaksuseaduse (Einkommens-
teuergesetz, edaspidi „EStG”) asjakohased
sätted on sõnastatud järgmiselt:

„§ 21

[...]

Üüri- ja renditulu

(2) Lõikes 1 sätestatud maksuvabastust ei
kohaldata;

(1) Üüri- ja renditulu on:

[...]

1. tulu kinnisasja, eelkõige maatükkide,
hoonete, hoonete osade üürile või ren-
dile andmisest [...].”

„§ 49

tegevuskohta ega registreeritud filiaali. Ta ei vii oma tegevusi ellu ka Saksa tütaretevõtja kaudu. Nimetatud äripinna üürimist korraldab Saksa ühistu.

Piiratud tulumaksukohustus

(1) Riigi territooriumil saadud tulu piiratud tulumaksukohustuse raames (§ 1 lõige 4) on:

[...]

6. üüri- ja renditulu (§ 21), kui kinnisasi, vara või õigused [...] asuvad riigi territooriumil [...].”

7. Vaidlusalusel, 1997. aasta maksustamispe-rioodil kehtinud põhikirja kohaselt tegutseb sihtasutus nii keelpillide klassikalise valmis-tamise kui ka muusika ajaloo ja üldiselt muusikaõpetuse kaudu ainult koolitusele ja haridusele suunatud eesmärkidel. Sihtasutus võib välja anda ühe või mitu stipendiumi, mis võimaldavad Šveitsi, eelistatult Berni noortel viibida kogu õppeaja jooksul Cremonas.

III. Asjaolud ja menetlus

5. Hageja, Centro di musicologia Walter Stauffer (edaspidi „sihtasutus”) on Itaalia õiguse alusel tegutsev sihtasutus asukohaga Itaalias.

6. Sihtasutus on Münchenis asuva äriotstarbelise kinnistu omanik ning saab selle üürist tulu, mille Finanzamt München (edaspidi „Finanzamt”) maksustas 1997. aasta maksus-tamisperioodil. Sihtasutus ei oma Saksamaal

8. Saksa Bundesfinanzhofi eelotsusetaotluse aluseks on eeldus, et sihtasutus tegutses vaidlusalusel maksustamisperioodil avalikest huvidest tulenevatel eesmärkidel ning täitis seadusega kehtestatud tingimused maksuva-bastuse saamiseks KStG § 5 lõike 1 punkti 9 esimese lause alusel, kusjuures tema tulu oli § 5 lõike 1 punkti 9 teise ja kolmanda lause alusel osalisest maksustamisest vabastatud, kuna üürileandmine ei välju vara haldamise raamidest ega kujuta endast seega äriühingu tehingut.

9. Bundesfinanzhof viitab eriti asjaolule, et Saksa maksuseadustiku (Abgabenordnung, edaspidi „AO 1977”) § 52 mõttes ei eelda üldsuse huvide edendamine seda, et need meetmed oleksid Saksamaa elanike või kodanike huvides.

10. Bundesfinanzhofi arvates on kohtuliku tuvastamise seisukohalt küsitav ainult see, kas sihtasutus täidab ka tema tegelikule juhtimisele esitatavaid nõudeid, eelkõige, kas saadud vahendeid kasutatakse kohe sihtasutuse põhikirjajärgsete maksusoodustusega seotud eesmärkide täitmiseks. Selles osas kaalub Bundesfinanzhof kohtuasja lahendamiseks tagasisaatmist Finanzgerichtile.

11. Kuna sihtasutus saab oma asukoha ja juhtkonna Itaalias asumise tõttu äripinna üürileandmisest Saksamaal üüritulu piiratud maksukohustuse raames EStG § 49 lõike 1 punkti 6 alusel, koosmõjus EStG § 21 ja KStG § 2 punktiga 1 ja § 8 lõikega 1, tuleb Bundesfinanzhofi arvates kohaldada KStG § 5 lõike 2 punkti 3 (nüüd § 5 lõike 2 punkt 2), mille kohaselt maksuvabastus ei kehti piiratud maksukohustusega maksu- maksjate suhtes. Seega on sihtasutusel maksukohustus äripinna üürileandmisest Saksamaal saadud üüritulu osas.

12. Finanzgericht München jättis sihtasutuse ettevõtte tulumaksu maksuteate peale esitatud kaebuse rahuldamata. Sihtasutus esitas selle peale kassatsioonkaebuse Bundesfinanzhofile, kes tõstatab küsimuse, kas KStG § 5 lõike 2 punktis 3 sätestatud juriidiliste isikute maksuvabastuse mittekohtaldamine välisriigi ettevõtetele on ühenduse õiguse nõuetega kooskõlas. Bundesfinanzhof peab võimalikuks asutamisevabaduse, teenuste osutamise vabaduse ja/või kapitali vaba liikumise rikkumist.

13. Bundesfinanzhof on seisukohal, et käesolevas asjas ei ole asjaolu, et EÜ artikli 48 teine lõik näeb äriühingute puhul ette tulundusliku eesmärgi järgimise, vastuolus põhivabaduste kaitse kohaldamisega. Selle all ei mõisteta ainult kasumi maksimeerimist, vaid lisaks sellele ka kõiki tegevusi, mis kuuluvad majandustegevuse juurde, kui need on suunatud tulu saamisele, ning mida sooritatakse tasu eest. Sellest aspektist vaadates võib ka selline kinnisasja üürileandmine nagu käesolevas asjas teenida selles mõttes tulunduslikku eesmärki.

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb ka, kas siseriiklike ja välismaiste avalikes huvides tegutsevate sihtasutuste erinev kohtlemine on ühtsuse põhimõtte tõttu õigustatud. Ühtsuse põhimõtte nõuab, et maksuvabastus oleks vastavuses avalikest huvidest tulenevate eesmärkidega. Võib küll olla, et

Saksamaa ei saa mingit kasu välismaal avalikes huvides tegutseva välisriigi sihtasutuse tegevusest. Bundesfinanzhof tõstab siiski esile, et AO 1977 § 52 lõige 1 ei sea avalikes huvides tegutsemise maksuõigusslikku tunnustamist sõltuvusse üldsuse huvide siseriiklikult edendamisest. Näiline seos kasu arvessevõtmise ja maksuvabastuse vahel Saksa maksuõiguses ei ole selliselt vaadates seotud mitte avalikest huvidest tulenevate eesmärkidega, vaid piiramatu või piiratud maksukohustusega või vastava sihtasutuse asukohaga kas Saksamaal või välisriigis, mis ei ole enam ühtne.

15. 14. juuli 2004. aasta otsusega otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ asutamislepingu artikliga 52 koosmõjus artikliga 58 ning EÜ asutamislepingu artikliga 59 koosmõjus artiklitega 66 ja 58 ning artikliga 73b on kooskõlas see, kui teise liikmesriigi avalikes huvides tegutsev eraõiguslik sihtasutus, kellel on üüritud saamise tõttu riigi territooriumil piiratud maksukohustus, ei ole ettevõtte tulumaksust vabastatud, erinevalt avalikes huvides tegutsevast sihtasutusest, kes saab sama liiki tulu ja kellel on riigi territooriumil piiramatu maksukohustus?“

IV. Eelotsuse küsimus

16. Kõigepealt tuleb käsitleda väitlust selle üle, kas kõnealuse sihtasutuse avalikes huvides tegutsemise tõttu on põhivabaduste kaitse põhimõtteliselt üldse kohaldatav (A). Seejärel tuleb hinnata, milliseid põhivabadusi tuleb kohaldada asukohariigist erinevas liikmesriigis kinnisvara üürileandmisest tulu saamise korral (B). Pärast nende eelküsimuste selgitamist võib seejärel käsitleda asjakohase põhivabaduse võimalikku piiramist (C). Kui tuvastatakse ühe või mitme põhivabaduse ühenduse õiguse seisukohalt oluline piiramine, tuleb lõpetuseks kontrollida võimalike õigustavate põhjuste olemasolu (D).

A. Põhivabaduste põhimõtteline kohaldatavus

1. Poolte peamised argumendid

17. *Saksamaa valitsus* on seisukohal, et põhivabaduste valdkonda ei saa kohaldada, kuna Saksa maksuõiguse sätted, mis reguleerivad avalikes huvides tegutsevaid sihtasutusi, on sotsiaalse sisuga. Euroopa Kohtu

praktika kohaselt saab neid sätteid teise liikmesriigi kodanikele kohaldada üksnes siis, kui teise liikmesriigi kodaniku ning asjassepuutuva liikmesriigi vahel on piisavalt tihe seos, millega käesoleval juhul tegemist ei ole.

reguleerimispädevust teostama põhivabadusi silmas pidades.

18. Kostja *Finanzamt München* lisab, et sihtasutusi reguleeriv õigus kuulub liidumaade kultuuripoliitika alla, millesse Euroopa Liit ei tohi õigusaktide ühtlustamisega sekkuda. Sama kehtib ka hariduspoliitika kohta.

2. Õiguslik hinnang

19. Iirimaa *Chief State Solicitor* väidab peamiselt, et EÜ asutamislepingu sätted, mis kaitsevad ja garanteerivad nelja vabadust, ei mõjuta avalikes huvides tegutsemise maksuõiguslikel eesmärkidel tunnustamist liikmesriigis. Lisaks sellele eeldab põhivabaduste kohaldamine, et asutus tegutseb majandusliku tulu saamise eesmärgil.

21. Esiteks tuleb vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale meenutada, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega.³

20. Komisjon rõhutab seevastu, et kõnealuse maksusätte sotsiaalpoliitiline ajend ei välista EÜ asutamislepingu kohaldamist. Sihtasutus palub lisaks sellele silmas pidada, et avalikes huvides tegutsemist käsitleva õiguse või maksuõiguse ühtlustamise puudumine ühenduse tasandil ei takista põhivabaduste kohaldamist. Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt peab ka liikmesriikidele jäetud

22. Ka Saksamaa valitsuse poolt esile toodud kõnealuse siseriikliku sätte sotsiaalpoliitiline eesmärk ei pruugi põhivabaduste põhimõtetlist kohaldatavust kahtluse alla seada. Komisjon on minu arvates õigesti välja toonud, et KStG § 5 lõike 1 punktis 9 sisalduv erandlik säte ei kujuta endast mitte sotsiaalset soodustust, vaid pigem sotsiaalpoliitilise ajendiga maksuõiguslikku erandit.

3 — Vt eelkõige 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk 1-225, punkt 21) ja 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen (EKL 2004, lk 1-7477, punkt 19).

23. Isegi eeldades, et kõnealune säte kuulub vastavalt Saksa valitsuse väitele sotsiaalsete soodustuste valdkonda, tuleb – *quod non* – meenutada, et Euroopa Kohus lähtub ka selles valdkonnas ühenduse õiguse põhimõttelisest kohaldatavusest: 28. aprilli 1998. aasta otsustes kohtuasjades C-120/95⁴ ja C-158/96⁵ on Euroopa Kohus tuvastanud, et „kui puudub ühenduse tasandil ühtlustamine [...] määrab iga liikmesriigi õigus ühest küljest tingimused sotsiaalkindlustussüsteemiga liitumise õiguse või kohustuse [...] ning teisest küljest teenuse saamise õiguse tekkeks”, samas peavad aga „liikmesriigid [...] seda pädevust kasutama ühenduse õigust järgides”, nii et järelikult ei välista asjaolu, et vaidlusalune säte kuulub sotsiaalkindlustuse valdkonda, EÜ asutamislepingu artiklite 59 ja 60 rakendamist”. Seega jään ma kindlaks oma 12. mai 2005. aasta ettepanekus kohtuasjas C-512/03: Blanckaert väljendatud seisukohale,⁶ et õigusnormi liigitamine maksu- või sotsiaalõiguse alla ei riiva ühenduse õigusest kinnipidamise põhimõtet.

24. Asjaolu, et asutus osaleb sotsiaalpoliitiliste eesmärkide elluviimises, ei välista põhimõtteliselt ühenduse õiguse kohaldamist;

pigem on otsustav, kas asutus teostab seejuures majandustegevust.⁷

25. Seega tuleb nüüd selgitada, millist põhivabadust kohaldada.

B. Asjakohased põhivabadused

1. Poolte peamised argumentid

26. *Sihtasutus* on seisukohal, et äripinda haldava ühistu tegevust tuleb käsitada kui tema alalist kohalolu liikmesriigis. Seega kuulub tema hoone haldamine asutamisevabaduse kohaldamisalasse. Juhul kui Euroopa Kohus ei toeta seda seisukohta, tuleb sihtasutuse tegevust käsitleda teenuste osutamise vabaduse seisukohast, kuna sihtasutus osutab piiriülesest tasu eest teenust. Igal juhul on tema majandustegevus hõlmatud aga kapitali vaba liikumisega. Nõukogus 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (Ams-

4 — Kohtuotsus Decker (EKL 1998, lk I-1831, punkt 22 jj).

5 — Kohtuotsus Kohll (EKL 1998, lk I-1931, punkt 18 jj).

6 — Nimetatud ettepaneku punkt 65 (8. septembri 2005. aasta kohtuotsus, EKL 2005, lk I-7685).

7 — Ilmselt lähtus Euroopa Kohus sellest, kui ta oma 22. mai 2003. aasta otsuses kohtuasjas C-355/00: Freskot (EKL 2003, lk I-5263) tuvastas, et teenuste vaba liikumise võimalikku riivet kohustusliku kindlustuse süsteemi tõttu võib vajaduse korral põhjendada selle süsteemi sotsiaalpoliitiliste eesmärkidega. Vt viimaks ka kohtujurist M. Poiares Maduro 10. novembri 2005. aasta ettepanek kohtuasjas C-205/03 P: FENIN, milles otsus tehti 11. juulil 2006 (EKL 2006, lk I-6295), mis käsitleb ettevõtja mõiste kohaldamist riikliku tervishoiusüsteemi korraldajatele.

terdami lepinguga kehtetuks tunnistatud)⁸ I lisa kehtestab kapitali liikumise nomenklatuuri ning tulu saamine kuulub kapitali liikumise alla punkti II alapunkti A mõttes, kus nimetatakse mitteresidentide kinnisvarainvesteeringuid riigi territooriumil. Selle nomenklatuuri selgitavates märkustes määratletakse sellised investeeringud füüsiliste isikute poolt hoonete ja maa ostmisena kasu saamise eesmärgil või isiklikuks kasutamiseks.

valitsus ning *Iirimaa Chef State Solicitor* väidavad seevastu, et EÜ asutamislepingu artiklit 58 tuleb tõlgendada selliselt, et see arwab EÜ asutamislepingu artiklite 52 ja 59 kohaldamisalast välja kõik organisatsioonid, millel ei ole põhikirjast tulenevalt tulunduslikku eesmärki, olenemata sellest, kas nad teostavad majandustegevust või mitte. Ühendkuningriigi valitsus leiab, et 21. märtsi 2002. aasta otsus kohtuasjas C-174/00⁹ kinnitab tema seisukohta ning lisab, et Euroopa Kohus ei järginud kohtujurist G. Cosmas' selles osas kõrvalekalduvat 28. jaanuari 1999. aasta ettepanekut kohtuasjas C-172/98¹⁰.

27. *Komisjon* seevastu leiab, et teenuste vaba liikumise sätteid ei saa kohaldada. Sihtasutus osutab küll piiriüleselt tasu eest teenust, teenuste vaba liikumise sätteid aga saab kohaldada üksnes subsidiaarselt käesolevas asjas asjakohaste kapitali vaba liikumise sätete suhtes. Vastupidi sihtasutuse seisukohale väidab komisjon lisaks, et käesolev asi ei ole asutamisevabaduse esemelises kohaldamisalal, kuna kinnisasja üürileandmine Saksamaal ei välju vara haldamise piiridest ega kujuta endast seega majandustegevust asutamisevabaduse mõttes.

29. Finanzamt toob sellega seoses esile, et mõistet „tulunduslik eesmärk” EÜ asutamislepingu artikli 58 lõike 2 mõttes tuleb tõlgendada selliselt, et see hõlmab midagi enam kui lihtsalt „turuosalisena” tegutsemine, kuna see on seotud vastava organisatsiooni sisemise struktuuriga. Oluline on, kas sihtasutus on oma eesmärgist ja põhikirjast tulenevalt suunatud ka positiivse kasumi saamisele. EÜ asutamislepingu artikli 58 lõige 2 võimaldab liikmesriikidel takistada konkurentsihäiringuid, mis võivad tekkida siis, kui mittetulundusliku eesmärgiga ühendused hakkavad ettevõtjatega konkureerima.

28. *Finanzamt, Ühendkuningriigi valitsus* ning — teise võimalusena — *Saksamaa*

9 — Kohtuasi Kennemer Golf (EKL 2002, lk I-3293).

10 — Kohtuasi komisjon vs. Belgia, milles otsus tehti 29. juunil 1999 (EKL 1999, lk I-3999).

8 — EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10.

30. Ühendkuningriigi valitsuse arvates ei viita siseriikliku kohtu poolt kirjeldatud kohtuasja asjaolud mingil moel sellele, et riivataks EÜ asutamislepingu artiklis 73b sätestatud kapitali vaba liikumist.

saa rakendada ei asutamisevabaduse ega kapitali vaba liikumise sätteid.

31. Itaalia valitsus soovib, et käesolev kohtuasi kuulub vahetult asutamisevabadust ja teenuste vaba liikumist reguleerivate EÜ asutamislepingu sätete kohaldamisalasse. Vaidlusalune Saksa õigusnorm on vastuolus ka kapitali vaba liikumisega, sest Saksamaal mitteresideeruvaid juriidilisi isikuid võidakse takistada sellesse riiki investeerimast.

33. Seoses asutamisevabadusega tuleb kõigepealt märkida, et pooled on esitanud oma põhjalikud seisukohad EÜ artikli 48 teise lõigu tõlgendamise kohta, kuivõrd see säte välistab eraõiguslikud isikud, kes ei tegutses tulunduslikul eesmärgil, asutamisevabaduse isikulisest kohaldamisalast — ning koosmõjus EÜ artikliga 55 ka teenuste vaba liikumise kohaldamisalast. Kas ja mil määral avalikes huvides tegutsev sihtasutus järgib tulunduslikku eesmärki, tuleb siiski tuvastada vaid siis, kui sihtasutuse kõnealune üüritegevus kuulub asutamisevabaduse esemelisse kohaldamisalasse.

2. Õiguslik hinnang

a) Sissejuhatavad märkused

32. Saksa Bundesfinanzhof viitab oma eelotsuseküsimuses asutamisevabadust, teenuste vaba liikumist ja kapitali vaba liikumist reguleerivatele asutamislepingu sätetele. Kuna teenuste vaba liikumine on EÜ artikli 50 esimese lõigu kohaselt kahe ülejäänud põhivabaduse suhtes subsidiaarne, tuleb seda kontrollida üksnes siis, kui käesolevas asjas ei

34. Esmajärjekorras tuleb vastata küsimusele, kas kõnealust siseriiklikku sätet tuleb hinnata asutamisevabaduse ja/või kapitali vaba liikumise pinnalt. Kui sihtasutuse tegevus peaks olema ühe kahest nimetatud vabadusest või mõlema vabaduse esemelises kohaldamisalal, siis tuleb lõpetuseks kontrollida, kas sihtasutus kuulub vastava vabaduse kasutajate hulka.

b) Asutamismisvabaduse ja kapitali vaba liikumise piiritlemine

35. Asutamismisvabaduse ja kapitali vaba liikumise sätete vahel on tihe side, mis nähtub juba EÜ artikli 58 lõikes 2 ning EÜ artikli 43 teises lõigus sisalduvatest vastastikustest reservatsioonidest.

36. Mõlema põhivabaduse piiritlemist on Euroopa Kohus käsitlenud reas otsustes. Oma senises praktikas on Euroopa Kohus lähtunud ühelt poolt asutamismisvabaduse ja teiselt poolt kapitali vaba liikumise paralleelse kohaldamise võimalusest. Selle kohtupraktika aluseks on eeldus, et kapitali vaba liikumise sätted välistavad teiste põhivabaduste paralleelse kohaldamise üksnes sellistel juhtudel, mil on tegemist meetmetega, mis reguleerivad spetsiaalselt just kapitalivooge. Kui kapitalivoogusid siiski mõjutatakse selle kaudu, et majandustegevuse teostamist teises liikmesriigis raskendatakse, siis on igal juhul asjakohane ka sellele tegevusele laienev põhivabadus.¹¹

11 — 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249, punkt 34) ja 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson (EKL 1995, lk I-3955).

37. Kapitali vaba liikumise ja asutamismisvabaduse kattumine tekib eelkõige siis, kui siseriiklikud õigusnormid reguleerivad osaluste vormis otseinvesteeringuid¹² või kinnisvara omandamist piiriüleseks ettevõtluseks.¹³

38. EÜ artikli 44 lõike 2 punktist e tuleneb ühest küljest, et asutamismisvabadus hõlmab ka selle tarvis äriliseks kasutamiseks vajaliku kinnisvara omandamist. Teisest küljest on investeeering kinnisvarasse käsitletav kapitali liikumisena direktiivi 88/361 I lisas sätestatud kapitali liikumise nomenklatuuri tähenduses ning kuna see nomenklatuur on Euroopa Kohtu praktikas EÜ artikli 56 ja järgmiste artiklite¹⁴ kohaselt kapitali liikumise mõiste defineerimisel kasutatav juhi-

12 — Vt nt 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars (EKL 2000, lk I-2787) ja 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkoijen (EKL 2000, lk I-4071).

13 — Vt nt 1. juuni 1999. aasta otsus kohtuasjas C-302/97: Konle (EKL 1999, lk I-3099). Vt 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-423/98: Albore (EKL 2000, lk I-5965), kus kinnisvara omandaja tegutsemisajendid jäid tahaplaanile.

14 — Vt 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer (EKL 1999, lk I-1661), punkt 21: „Kuna [...] EÜ asutamislepingu artikkel 73b (nüüd EÜ artikkel 56) võtab sisuliselt üle direktiivi 88/361 artikli 1 ja kuigi direktiiv ise on vastu võetud EMÜ asutamislepingu artiklite 69 ja 70 lõike 1 alusel, mis hiljem on asendatud EÜ asutamislepingu artiklitega 73b jj, on direktiivile lisatud „kapitali liikumise nomenklatuur“ endiselt kapitali liikumise mõiste defineerimisel kasutatav juhiseks, nagu enne asutamislepingu eespool nimetatud artiklite jõustumist, arvestades asjaolu, et vastavalt nomenklatuuri sissejuhatusele ei ole selles sisalduv loend ammendav“.

sena, kuulub investering kinnisvarasse samal ajal kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse.

samal ajal ka asutamisevabadust reguleerivate sätete kohaldamisalasse.^{16 17}

39. Seoses kapitali vaba liikumise ja asutamisevabaduse vahelise võimaliku konkrentsisuhtega võib Euroopa Kohtu poolt välja töötatud piiritlemiskriteeriumid kokku võtta järgmiselt:

40. Võttes arvesse eespool toodut, tuleb kontrollida, kas põhikohtuasjas asjassepuutuv kinnisvara omandamine mitteresidendi poolt — eespool esitatud kriteeriumide alusel hinnates — on kapitali vaba liikumise ja/või asutamisevabaduse esemelises kohaldamisalal.

(1) Piiriülese kinnisvara omandamise puhul on põhimõtteliselt alati tegemist kapitali investeerimisega, mis on seetõttu sõltumata omandamise eesmärgist alati kapitali vaba liikumist reguleerivate õigusnormidega kaitstud.¹⁵

i) Kapitali vaba liikumise esemeline kohaldamisala

(2) Kui kinnisasja omandamine on vajalik pikaajaliseks ettevõtluseks teises liikmesriigis, kuulub see omandamine

41. Kapitali vaba liikumise põhimõtte esemeline kohaldamisala hõlmab käesolevat kohtuasja, kuna Itaalias asuv sihtasutus

15 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Albore, punkt 14. Selles kontekstis ei ole olulised 14. jaanuari 1988. aasta otsus kohtuasjas 63/86: komisjon vs. Itaalia (EKL 1988, lk 29) ja 30. mai 1989. aasta otsus kohtuasjas 305/87: komisjon vs. Kreeka (EKL 1989, lk 1461), mis käsitlesid siseriiklike sätteid, mis keelasid teiste liikmesriikide kodanikel omandada kinnisvara liikmesriigi teatud piirkondades. Euroopa Kohus otsustas, et sellised sätted rikuvad asutamisevabadust — see leidis aga aset ajal, mil kapitali vaba liikumist reguleerivad asutamislepingu sätted ei olnud veel vahetult kohaldatavad.

16 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Konle, punkt 16 ja 22. Samale järeldusele jõuab ka kohtujurist S. Alber oma ettepanekus eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Baars (punktid 26–30), sealjuures käsitleb kohtujurist selles kohtuasjas otseinvesteeringuid ja investeeringuid kinnisvarasse koos ning toob sisse otseise iseloomu kriteeriumi. Vt selles osas ka: Ohler, C., *Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit, Artikel 56 EG*, punkt 126–129; Schäfer, B., *Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen*, lk 316; Bröhmer, J. väljaandes Callies, C. ja Ruffert, M., toimetajad, *Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, Artikel 56 EG*, punkt 22–25, ning Randelzhofer ja Forsthoft väljaandes Grabitz, E. ja Hilf, M., *EGV, Artikel 43 EG*, punkt 28–31.

17 — Vt lõpetuseks eespool 6. joonealuses märkuses viidatud otsus kohtuasjas C-512/03, punkt 30 jj: põhikohtuasja hageja omandas selles kohtuasjas suvemaja välismaal. Selle objekti üürimisest saadud fiktiivse tulu maksustamist kontrolliti kapitali vaba liikumise sätete, mitte asutamisevabaduse sätete alusel.

omandas Saksamaal kinnisvara ning kinnisvara ost mitteresidendi poolt on käsitletav kapitali liikumisena direktiivi 88/361 artikli 1 ning direktiivi lisas sätestatud kapitali liikumise nomenklatuuri tähenduses.¹⁸

— Pikaajaline iseseisev majandustegevus?

ii) Asutamisvabaduse esemeline kohaldamisala

42. Selleks et kapitali vaba liikumise kõrval oleks tegu ka asutamisvabaduse esemelise kohaldamisalaga, peab Saksamaal asuv kinnisvara olema sihtasutuse püsiv tegevuskoht oma ettevõtluse teostamiseks.¹⁹

43. Selles kontekstis tuleb sissejuhatavalt selgitada, et sihtasutus annab Saksamaal omandatud kinnisvara üürile ning see ei kujuta endast täiendust juba olemasoleva filiaali tegevusele, vaid on sihtasutuse põhi-tegevus Saksamaal.²⁰

44. Kõigepealt tuleb kontrollida, kas kinnisvara üürileandmise puhul, nagu põhikohtuasjas, on üleüldse tegemist majandustegevusega.

45. Komisjon on oma märkustes selgitanud, et sellega ei ole tegemist, kuna kinnisvara üürileandmine ei välju Saksa õiguse kohaselt vara haldamise piirest ega kujuta endast seega iseseisvat kaubandustegevust.

46. Sellise seisukohaga ei saa nõustuda. Kinnisvara üürileandmine kujutab endast AO 1977 § 14 kohaselt küll tõesti üksnes vara haldamist, mitte aga äriühingu tehingut. Ühenduse õigusest tuleneva mõiste tõlgendamise ei tohi siiski põhimõtteliselt lähtuda siseriiklikest sätetest. Saksa maksusätte aluseksvõtmise vastu räägib ka asjaolu, et nimetatud siseriikliku sätte mõte ja eesmärk ei ole kuidagi seotud käesolevas asjas tõlgendatava asutamisvabadusega.

18 — Vt eespool punkt 38.

19 — Euroopa Kohus on väljakujunenud kohtupraktikas defineerinud asutamise kui tegeliku majandustegevuse määramatu aja jooksul teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha kaudu (nt 25. juuli 1991. aasta otsus kohtuasjas C-221/89: Factor-tame (EKL 1991, lk I-3905, punkt 20).

20 — Eespool 13. joonealuses märkuses viidatud kohtuasjas Konle oli hagejal soovitud kavatsus kasutada piiriüleselt omandatud kinnisvara peamise elukohana ning jätkata sealt kaubanduslikku tegevust oma Saksamaal juba olemasoleva ettevõtte raames.

47. AO 1977 § 14 eesmärk on ilmselgelt kinnisvara üürileandmisest saadavale reeglina tagasihoidlikumale tulule maksuõigus-

liku eelise andmine ettevõtlusest saadava tulu ees. Asutamisevabaduse eesmärk on seevastu kaitsta iga ettevõtjat diskrimineerimise eest ühisturul, kusjuures aluseks oleva majandustegevuse ulatus ei ole oluline, välja arvatud juhul, kui tegemist on täiesti ebaolulise ning teisejärgulise tegevusega. Mida laiemalt majandustegevuse mõistet ühenduse õiguses tõlgendatakse, seda suurem on kasusaajate ring; selles kontekstis ei ole Euroopa Kohtu poolt tunnustatud majandustegevuse mõiste lai tõlgendamine üllatav.²¹

— Püsiva tegevuskoha olemasolu?

50. Sihtasutusel ei ole Saksamaal oma bürooruume ega seega ka püsivat tegevuskohta. Äripinna üürimist korraldab kohtuasja materjalidest nähtuvalt Saksa ühistu. Seetõttu on küsitav, kas sihtasutuse ühistu tegevust saab käsitleda püsiva kohaloluna.

48. Ka juriidilised isikud, kelle tegevuse eesmärk ei ole kasumi maksimeerimine, nagu käesolevas kohtuasjas, võivad seega majandustegevust teostada.²² Kui ka sihtasutuse kui avalikes huvides tegutseva sihtasutuse eesmärk ei olnud kinnisasja üürileandmise puhul kasumi maksimeerimine, on üürileandmise näol tegemist tegutsemisega tasu eest ning seega majanduselust osavõtuga, mis ei ole täiesti tähtsusetu. Järelikult on kinnisasja üürileandmise puhul Münchenis tegemist iseseisva majandustegevusega asutamisevabaduse mõttes.

51. Niinimetatud kindlustusotsuses²³ selgitas Euroopa Kohus, et ettevõtjat loetakse asutatuks ka siis, kui tema kohalolu teises liikmesriigis seisneb ühe inimese poolt juhitava iseseisva büroo avamises, mille ülesanne on aga sellest hoolimata tegutseda pikaajaliselt selle ettevõtja agentuurina.

49. Pikaajalisuse kriteerium on sellega samuti täidetud.

52. Sellistel juhtudel on siiski vajalik sellise iseseisva üksuse täielik või ülekaalukas side oma käsundiandjaga sel moel, et kõnealune isik on kaasatud lepingute sõlmimisse ning ta ei tegutse samal ajal konkureerivate ettevõtjate heaks. Üksnes siis, kui iseseisev isik oma ettevõtlusvabadust sel moel kitsendab, loe-

21 — Vt 12. detsembri 1974. aasta otsus kohtuasjas 36/74: Walrave ja Koch (EKL 1974, lk 1405, punkt 4).

22 — 12. veebruari 1987. aasta otsus kohtuasjas 221/85: komisjon vs. Belgia (EKL 1987, lk 719) ja 17. juuni 1997. aasta otsus kohtuasjas C-70/95: Sodemare jt (EKL 1997, lk I-3395).

23 — 4. detsembri 1986. aasta otsus kohtuasjas 205/84: komisjon vs. Saksamaa (EKL 1986, lk 3755, punkt 21).

takse tema kaudu esindatud ettevõtja teises liikmesriigis asutatuks.²⁴

c) Kapitali vaba liikumise isikuline kohaldamisala

53. Euroopa Kohtul ei ole olnud võimalust seda omistamiskriteeriumi teistele juhtumitele kohaldada – võib-olla kindlustustegevuse eripärade tõttu –;²⁵ seega võib tema üldine kehtivus tunduda küsitav.

56. Kapitali vaba liikumist reguleerivate sätete kohaldatavus sõltub veel ka küsimusest, kas sihtasutus kui Itaalia õiguse alusel avalikes huvides tegutsev sihtasutus kuulub eelnimetatud sätete isikulisse kohaldamisalasse. Vastus antud küsimusele sõltub omakorda sellest, kui suurel määral kuulub selline avalikes huvides tegutsev sihtasutus nagu käesolevas asjas kapitali vaba liikumise alusel soodustatud isikute hulka.

54. Sellest hoolimata tuleb tuvastada, et ühistu tegutseb igal juhul suure hulga omanike heaks ega vasta seega eespool esitatud omistamiskriteeriumile; niisiis ei saa ühistu tegevust lugeda sihtasutuse tegevuseks.

57. Hoolimata üürileandmistevõime ühenduse õiguse kohasest klassifitseerimisest üksikjuhul, võib sihtasutus välja jääda kapitali vaba liikumise isikulisest kohaldamisalast. See võib näiteks tuleneda EÜ artikli 48 teise lõigu rakendamisest analoogia alusel, nimelt kui sihtasutuse avalikes huvides tegutsemise iseloomust järeldatakse, et tal puudub kasu saamise eesmärk.

55. Asutamisvabaduse kohaldamine luhtub seega eelkõige sihtasutuse püsiva tegevuskoha puudumise tõttu Saksamaa territooriumil.

58. Oma sõnastuse kohaselt laieneb EÜ artikkel 48 asutamislepingu asutamisvabadust reguleerivale peatükile. EÜ artiklit 48 saab EÜ artiklis 55 sisalduva viite tõttu samal ajal rakendada ka teenuste osutamise vabadusele. Asutamislepingu sätted kapitali vaba

24 — Vt sellega seoses Tiedje ja Troberg'i selgitused väljaandes von der Groeben, H. ja Schwarze, J., *Artikel 43*, punktid 44–46, ning von Randelzhoferi ja Forsthoffi selgitused väljaandes Grabitz, E., *Artikel 43*, punkt 59 edasiste viidetega.

25 — Teisiti kui muudes majandusharudes võtab kindlustusvahendaja reeglina oluliselt osa kindlustusteenuse kujundamisest.

liikumise kohta aga ei sisalda sellist viidet. Niisiis kõnelevad EÜ asutamislepingu sõnastus ja ülesehitus selle kasuks, et kapitali vaba liikumise isikuline kohaldamisala ei allu EÜ artikli 48 teises lõigus sätestatud piirangutele.

59. Sellest tulenev EÜ artikli 48 mittekehtimine kapitali vaba liikumise valdkonnas on kooskõlas selle põhivabaduse kui objekti, mitte isikuga seotud vabaduse olemusega. Kapitali vaba liikumise toimimisvõime ei ole seega seotud ettevõtja isikuga.

60. Uuemas otsuses on Euroopa Kohus minu arvates kasutanud kapitali vaba liikumise kui objektiga seotud vabaduse määratlust: 11. detsembri 2003. aasta otsuses kohtuasjas C-364/01²⁶, mis käsitleb Madalmaade pärandimaksu juhtumil, mil pärandaja on oma alalise elukoha viinud muudel kui majanduslikel põhjustel Madalmaadest üle Belgiasse, et omandada seejärel kinnistuid Madalmaades, küsis eelotsusetaotluse esitanud kohus muu hulgas sisuliselt seda, kas kapitali vaba liikumise sätete kohaldamine sõltub piiriülese majandustegevuse

olemasolust. Euroopa Kohus piirdus sedastusega, et kinnisvarainvesteeringud ning kinnisvara omandamine pärimise teel kuuluvad kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse, ilma et see sõltuks isikutest, kes sellele vabadusele tuginevad.

61. Seega tuleb tuvastada, et põhikohtuasja olukord on kapitali vaba liikumise põhimõtte isikulises kohaldamisalas, ilma et seejuures oleks oluline, kas sihtasutus tegutseb tulunduslikul eesmärgil EÜ artikli 48 teise lõigu mõttes või mitte.

C. Kapitali vaba liikumise piirangu esinemine

1. Poolte peamised argumendid

62. Komisjon, Itaalia valitsus ja sihtasutus on seisukohal, et kapitali vaba liikumist on piiratud, kuna Itaalia sihtasutust on koheldud halvemini kui sarnast avalikes huvides tegutsevat Saksamaal asuvat sihtasutust. Sihtasutuste sarnasus ilmneb sellest, et välja

26 — Kohtuotsus *Barbier* pärjajad (EKL 2003, lk I-15013).

arvatud maksueeliste arvestamine, kohtles Saksamaa mõlemat sihtasutust muudes mak-sunduslikes aspektides ühesuguselt.

63. Kui Itaalia sihtasutuse asukoht oleks olnud Saksamaal, siis oleks *komisjoni* arvates tema üüritulu ettevõtte tulumaksust vabas-tatud. Sihtasutusele ei kohaldata seda soodustust üksnes seetõttu, et tema asukoht oli Itaalias ning tal oli seega Saksamaal piiratud maksukohustus. See kaudne piirang viib selleni, et teises liikmesriigis asuvaid juriidilisi isikuid takistatakse kapitali inves-teerimisel Saksamaale.

64. *Ühendkuningriigi valitsus* leiab seevastu, et Itaalia õiguse kohaselt avalikes huvides tegutsevatena tunnustatud sihtasutused ei ole võrreldes Saksa õiguse alusel avalikes huvides tegutsevatena tunnustatud sihtasu-tustega sarnases olukorras, kuna avalikes huvides tegutsemise tingimused on igas liikmesriigis erinevad.

65. *Saksamaa valitsus* lisab, et siseriiklike õiguskordade erinevused võivad anda liik-mesriikidele alust ühenduse õiguse seisuko-halt mõeldamatute seadusandlike erisuste kehtestamiseks. Lisaks on üksnes siseriik-likud avalikes huvides tegutsevad sihtasutu-sed seotud vastuvõtva riigi ühiskondliku eluga, milles seisnebki objektiivne erinevus võrreldes välismaiste avalikes huvides tegut-sevate sihtasutustega.

66. *Finanzamti* arvates ei kujuta sihtasutuse maksustamine takistust Saksamaale investee-rimisel, kuna tulude maksustamine on reegel kõigis liikmesriikides.

67. Lisaks selgitab *sihtasutus*, et enamsoo-dustuse põhimõttest tuleneb, et Ameerika Ühendriikidega sõlmitud topeltmaksusta-mise vältimise lepingu soodsaid maksusät-teid tuleb kohaldada ka talle, kuna muidu piiratakse teda kapitali vaba liikumise teos-tamisel. Piirang seisneb selles, et Itaalia sihtasutus on Saksamaal samasuguses olu-korras nagu USA avalikes huvides tegutsev sihtasutus, mis saab üürileandmisest tulu, ning Itaalia sihtasutus on maksustamise tõttu mittemaksustatava USA sihtasutusega võr-reldes halvemas olukorras.

2. Õiguslik hinnang

a) Kapitali vaba liikumise ülesehitus

68. Käesolevas asjas tuleb kontrollida, kas teise liikmesriigi avalikes huvides tegutseva

piiratud maksukohustusega sihtasutuse maksumine kujutab endast kapitali vaba liikumise piiramist.

69. Kapitali vaba liikumine erineb oma formuleeringu tõttu teistest põhivabadustest, kuivõrd ta keelustab EÜ artikli 56 sõnastuse kohaselt üldiselt kõik piirangud ja seejärel täpsustab, et see keeld ei mõjuta liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või kapitali investeerimise koha põhjal (EÜ artikli 58 lõike 1 punkt a).

70. Siiski ei tähenda see Euroopa Kohtu praktika kohaselt, et liikmesriigid võivad piirata kapitali vaba liikumise kohaldamisala rohkem kui teiste põhivabaduste kohaldamisala.

71. Euroopa Kohtul avanes alles kohtuasjas Manninen²⁷ võimalus hinnata liikmesriikide sisulist reguleerimispädevust otseste maksude alal, lähtudes EÜ artiklitest 56 ja 58. Kohtuotsuses selgitati, et EÜ artikkel 58 lubab maksusätet, mis eristab maksumaks-

jaid nende kapitali investeerimise koha põhjal, üksnes siis, kui maksumaksjate erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui sarnaste olukordade erinevat kohtlemist saab õigustada ülekaaluka üldise huviga, ning et vastav õigustus eeldab, et kõnealune erinev kohtlemine ei lähe kaugemale sellest, mida on vaja kõnealuse sättega taotletava eesmärgi saavutamiseks; seega tuleb lõpetuseks vahet teha EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a kohaselt lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ning EÜ artikli 58 lõikega 3 keelatud meelevaldsel diskrimineerimisel.

72. Kuigi need selgitused juba viitasid sellele, et Euroopa Kohus kasutab kapitali vaba liikumise puhul samu põhimõtteid nagu teiste põhivabaduste puhul, tuleb see paralleel selgelt esile alles 5. juuli 2005. aasta otsuses kohtuasjas D.²⁸, milles Euroopa Kohus kohaldas oma vaba liikumise, asutamisevabaduse ja teenuste vaba liikumise piiramist käsitlevat kohtupraktikat otseste maksude valdkonnas kapitali vabale liikumisele.

73. Seda kohtupraktikat tuleb nüüd lähemalt käsitleda. Selle kohaselt keelavad põhivabadused mitte ainult ilmse kodakondsusel põhineva diskrimineerimise, vaid ka kõik varjatud diskrimineerimise vormid, mis teis-

27 — Eespool 3. joonealuses märkuses viidatud.

28 — Kohtuasi C-376/03 (EKL 2005, lk I-5821).

test eristuskriteeriumidest lähtudes viivad tegelikult sama tulemuseni. Need sisaldavad seega diskrimineerimise keeldu, mille kohaselt tuleb välistada, et sarnastes olukordades kohaldatakse põhjendamatult erinevaid eeskirju või erinevates olukordades sama eeskirja.

74. Residentide ja mitteresidentide võimaliku eristamise kohta siseriiklikus maksuõiguses on Euroopa Kohus rõhutanud, et on oht, et liikmesriigi õigusnormid, mis annavad maksusoodustusi vaid residentidele, toimivad põhiliselt teiste liikmesriikide kodanike kahjuks, kuna mitteresidendid on tavaliselt välismaalased, seega võivad sellised õigusnormid kujutada endast kaudset diskrimineerimist kodakondsuse alusel.

75. Kohtuasjades, mis käsitlevad füüsiliste isikute tulu maksustamist,²⁹ on Euroopa Kohus kõigepealt tuvastanud, et teatud riigis elukohta omavad isikud ja mitteresidendid ei ole reeglina sarnases olukorras, kuna nende vahel on objektiivsed erinevused, tulenevalt

29 — Otseste maksude valdkonnas käsitleb Euroopa Kohtu praktika nii füüsilisi kui ka juriidilisi isikuid. Mõlemat gruppi puudutav kohtupraktika järgib küll üldiselt samu põhimõtteid, kuid siiski eksisteerivad mõningad sisulised erinevused, mis mõjutavad mõlema grupi õiguslikku kohtlemist, nagu näiteks side elukoha või asukoha ja kohaldatava õiguse vahel (vt 28. jaanuari 1986. aasta otsus kohtuasjas 270/83: komisjon vs. Prantsusmaa, nn *avoir fiscal*'i kohtuotsus (EKL 1986, lk 273, punkt 18)).

nii sissetulekuallikast kui ka isiklikust maksejõulisusest või isiklikust olukorrast ja perekonnaseisust.

76. Siiski saab maksusoodustuse puhul, mida mitteresidendile ei võimaldata, käsitleda mõlema maksumaksjate grupi ebavõrdsset kohtlemist diskrimineerimisena asutamislepingu mõttes, kui nende gruppide vahel ei ole objektiivseid erinevusi, mis sellist ebavõrdsset kohtlemist põhjendaks.

77. Seejuures tuleb sellise objektiivse erinevuse olemasolu üle otsustada eelkõige selle põhjal, kas kõnealune mitteresident saab suurima osa oma tulust oma tegevuskohas või elukohariigist.³⁰

b) Kapitali vaba liikumise piiramine käesolevas kohtuasjas

78. Saksa õiguses on avalikes huvides tegevavad juriidilised isikud KStG § 5 lõike 1 punkti 9 esimese lause kohaselt ettevõtte tulumaksust vabastatud. See vabastus ei kehti aga nimetatud paragrahvi lõike 2 koha-

30 — Vt eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Schumacker.

selt piiratud maksukohustusega juriidilistele isikutele. Piiratud maksukohustus tulu osas, mis on saadud riigi territooriumil, on vastavalt KStG § 2 punktile 1 juriidilistel isikutel, mille asukoht ega juhtkond ei asu riigi territooriumil. Sellest järeldub, et välismaiseid avalikes huvides tegutsevad sihtasutusi, kes — nagu käesolevas asjas — saavad tulu peamiselt riigi territooriumil, ei vabastata erinevalt siseriiklikest avalikes huvides tegutsevatest sihtasutustest ettevõtte tulumaksust.

kohaldamisalasse kuuluvaid teises liikmesriigis tehtud kinnisvarainvesteeringute vormis investeeringuid. Investeeringu mõte ja eesmärk on siiski sellest kasumit saada — käesolevas asjas üüritulu vormis. Välisriigis asuva sihtasutuse üüritulu ebasoodsama maksustamise tõttu, mis on seotud sihtasutuse piiratud maksukohustusega, halvendab kõnealune säte välisriikide investorite poolt investeerimise raamtingimusi, võrreldes siseriikliku juriidilise isiku sarnaste investeeringutega. Järelikult on tegemist kapitali vaba liikumise kaudse piiranguga, mis on Euroopa Kohtu praktika kohaselt siiski piisav, et tuvastada kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu.³¹

79. Järelikult seatakse välismaine avalikes huvides tegutsev sihtasutus siseriiklikust avalikes huvides tegutsevast sihtasutusest halvemasse olukorda. See säte ei viita küll otseselt sihtasutuse asukohale, vaid piiratud maksukohustusele, kuid siiski viib see tingimus KStG § 2 punkti 1 kaudu kaudselt samale tulemusele: kui avalikes huvides tegutseva sihtasutuse asukoht oleks Saksamaal ning mitte teises liikmesriigis, siis oleks ta piiramatu maksukohustusega ning tema kinnisvara üürileandmisest saadav tulu oleks ettevõtte tulumaksust vabastatud. Seda soodustust ei võimaldata sihtasutusele üksnes seetõttu, et tema asukoht on teises Euroopa riigis ning seega on ta piiratud maksukohustusega.

D. Meelevaldse diskrimineerimise esinemine

1. Poolte peamised argumentid

81. *Sihtasutuse* arvates ähvardab piiratud maksukohustusest lähtuv eristamiskriteerium koormata eriti just neid äriühinguid, mille asukoht on teises liikmesriigis. Sellest tulenev diskrimineerimine on põhjendamatu. Lisaks teeb piiratud maksukohustusega ava-

80. Kõnealune siseriiklik maksusäte ei puuduta küll vahetult kapitali vaba liikumise

³¹ — Vt selle kohta eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 34 jj.

likes huvides Saksamaal tegutseva sihtasutuse üüritulu maksuõiguslikult halvemasse olukorda seadmine üürileandmise eesmärgil Saksamaal kinnisvarasse tehtud investeringu selgelt vähematraktiivseks kui investeeringu Itaalia kinnisvarasse.

sukohustusega sihtasutuse puhul ei ole vastuolus ühenduse õigusega. Esiteks kompenseeritakse avalikes huvides tegutsevale sihtasutusele võimaldatud maksusoodustust riigi finantstulu vähenemisega. Tavaliselt keskenduvad aga väljaspool Saksamaad asuvate avalikes huvides tegutsevate sihtasutuste teenused välismaale ega kergenda Saksamaa eelarvet. Teiseks ei ole piiratud ja piiramatu maksukohustusega isikud otseste maksude osas sarnases olukorras. Lõpetuseks on välismaal asuva avalikes huvides tegutseva sihtasutuse põhikirjajärgsete eesmärkide tegeliku täitmise kontrollimine Saksa maksuametiga poolt võimalik üksnes piiratud.

82. Lõpetuseks toob sihtasutus esile, et Saksamaa on sõlminud kahe liikmesriigiga, nimelt Prantsusmaa ja Rootsi, topeltmaksustamise vältimise lepingu, mis tagab mitte-residentide avalikes huvides tegutsevale sihtasutusele erilised soodustused — vabastuse pärandimaksust ja kinkemaksust. Saksamaa on sõlminud lepingu ka Ameerika Ühendriikidega, mis näeb ette tulumaksust vabastamise. Selles osas viitab sihtasutus, tuginedes Euroopa Kohtu 21. septembri 1999. aasta otsusele C-307/97³², asjaolule, et võimalikud rahalised varjuküljed Saksamaa jaoks, mis tulenevad tulumaksust vabastamisest, nagu see on ette nähtud Saksamaa ja USA vahel sõlmitud lepingus, ei saa õigustada põhivabaduste piiramist.

84. *Saksamaa valitsuse* arvates ei diskrimineerinud Saksa õigusnormid välismaiseid äriühinguid; kui diskrimineerimine või piirang siiski eksisteerib, on see ühtsuse põhimõttest tulenevalt põhjendatud, sest maksuvabastuse ja piiramatu maksukohustusega avalikes huvides tegutsevate sihtasutuste üldsuse huvides tegutsemise vormis eksisteeriva maksuasenduse vahel on range vastastikune side.

83. *Finanzamt* on seevastu seisukohal, et maksuvabastusest loobumine piiratud mak-

85. *Ühendkuningriigi valitsuse* arvates on kapitali vaba liikumise rikkumine välistatud, kuna avalikes huvides tegutsemisele esitatavad nõuded varieeruvad liikmesriikide lõikes tulenevalt vastava liikmesriigi avalike huvide ja avaliku korra käsitlusest; seega ei ole

32 — Kohtuotsus Saint-Gobain, EKL 1999, lk I-6161.

siseriiklikud ja välismaised sihtasutused sarnases olukorras. Igal juhul on maksuvabastuse mitteandmine sihtasutusele, mis ei järgi tulunduslikku eesmärki ja mille asukoht on teises liikmesriigis, õigustatud vajadusega tagada tõhus maksujärelevalve.

tegutsemise maksuõiguslikku edendamist väljaspool Saksamaad süsteemiga kooskõlas olevaks.

2. Õiguslik hinnang

86. Seevastu *komisjoni* arvates ei ole ebavõrdne kohtlemine põhjendatud. Esiteks ei eksisteeri objektiivset erinevust Saksamaal asuva avalikes huvides tegutseva sihtasutuse ja mõnes teises liikmesriigis asuva avalikes huvides tegutseva sihtasutuse vahel. Teiseks võib Saksa maksuamet saada direktiivi 77/799/EMÜ³³ alusel teiste liikmesriikide pädevatelt asutustelt kogu teabe, mis on vajalik ettevõtte tulumaksu määramiseks.

88. Järgnevalt tuleb kontrollida, kui suurel määral on siseriiklikud ja välismaised sihtasutused sarnases olukorras. Kui sarnasus on olemas, tuleb seejärel kontrollida, kas juba kindlakstehtud siseriiklike ja välismaiste sihtasutuste erinev kohtlemine Saksa ettevõtte tulumaksu seaduse kohaselt on ülekaalukast avalikust huvist lähtuvalt õigustatud.³⁴

87. Maksukontrolli saab teostada vähem piiravate meetmete abil, ning Prantsusmaa ja Ameerika Ühendriikidega sõlmitud lepingute sätted, mis soodustavad avalikes huvides tegutsevaid organisatsioone, näitavad, et Saksa seadusandja peab avalikes huvides

a) Siseriiklike ja välismaiste sihtasutuste võrreldavus

89. Eespool tuvastatud ebavõrdne kohtlemine on diskrimineeriv siis, kui siseriiklik sihtasutus ja teises liikmesriigis asuv sihtasutus on Saksa maksusätete suhtes sarnases olukorras.

33 — Nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiiv liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas, nõukogu 16. novembri 2004. aasta direktiiviga 2004/106/EÜ muudetud versioonis (ELT 2004, L 359, lk 30) (edaspidi „vastastikuse abi direktiiv“).

34 — Kapitali vaba liikumise süsteemi osas võib viidata eespool 3. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsusele Manninen, punktid 28 ja 29.

90. Saksa õiguse kohaselt on avalikes huvides tegutsevad sihtasutused ettevõtte tulumaksust vabastatud. Ühendkuningriigi valitsus on seoses selle põhimõttega esile toonud, et välisriigi sihtasutuse näol, kes tegutseb avalikes huvides peamiselt välismaal, ei ole vastupidi siseriiklikule sihtasutusele tegemist avalikes huvides tegutseva sihtasutusega siseriikliku õiguse tähenduses. Järelikult ei ole siseriiklikud ja välismaised avalikes huvides tegutsevad sihtasutused sarnases olukorras.

91. Selle seisukohaga ei saa nõustuda. See, kas sihtasutust loetakse Saksamaal avalikes huvides tegutsevaks, määratakse tõesti kindlaks siseriikliku õiguse alusel, mille tõlgendamine on siseriiklike kohtute ülesanne. Sellega seoses on Bundesfinanzhof oma eelotsuse taotluses selgelt sedastanud, et „Saksa maksuõigus tunnustab avalikest huvidest tulenevate eesmärkide järgimist, olenemata sellest, kas see toimub riigi territooriumil või välisriigis. AO 1977 § 52 mõttes ei eelda üldsuse huvide edendamine seda, et need meetmed oleksid Saksamaa elanike või kodanike huvides”.

92. Seega tuleb aga välisriigi sihtasutust, mis taotleb oma avalikest huvidest tulenevaid eesmärke välismaal, pidada Saksa õiguse

alusel avalikes huvides tegutsevaks, nii nagu siseriiklikku sihtasutust, mis taotleb oma avalikest huvidest tulenevaid eesmärke riigi territooriumil. Sellest järeldub, et selle välisriigi sihtasutuse, mille avalikes huvides tegutsemine on siseriikliku õiguse alusel kindlaks tehtud — käesolevas asjas vaidlusalust — maksustamisalast kohtlemist saab võrrelda siseriikliku avalikes huvides tegutseva sihtasutuse maksualase kohtlemisega.

93. Selles kontekstis on samuti huvipakkuv, et Saksamaa on Ameerika Ühendriikidega sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingus andnud maksuvabastuse ka avalikes huvides tegutsevatele sihtasutustele, mis asuvad Ameerika Ühendriikides ning mis on seega piiratud maksukohustusega. See näitab, et Saksa õigus ei välista põhimõtteliselt välisriigis antud avalikes huvides tegutsemise staatuse „automaatset” tunnustamist.

94. Esile tuleb siiski tõsta asjaolu, et sellist — liikmesriigi siseriiklikest õigusnormidest tulenevat — siseriiklike ja välismaiste sihtasutuste võrdset kohtlemist seoses nende avalikes huvides tegutsemise tunnustamisega ei saa käsitleda ühenduse õiguse nõudena. See, milliseid huve peab riik avalikes huvides tegutsemise tunnustamise seisukohast oluliseks, on siseriikliku õiguse küsimus, ilma et teise liikmesriigi otsusel oleks sellele osutav mõju. Komisjoni pooldatav üldsuse huvide riikideülene tunnustamine tundub just mittemajanduslikus valdkonnas eksisteerivat

ühenduse lünklikku reguleerimispädevust arvesse võttes üsnagi julge.³⁵

95. Lisaks on Ühendkuningriigi valitsus ja Finanzamt viidanud õigustatult järelevalvele eriti selle üle, kas saadud annetusi ja muid sissetulekuid kasutatakse vastavalt põhikirjale.

96. Liikmesriikide avalikes huvides tegutsemise tunnustamise otsustuspädevuse põhimõtteline tunnustamine koos põhikirjajärgselt avalikest huvidest tulenevaid eesmärke järgiva asutuse organite ja tegevuse üle teostatava tõhusa järelevalve vajadusega eeldavad reeglina, et asutuse avalikes huvides tegutsemise tunnustamine on piisavalt selgelt seotud tegutsemisega selles riigis. Niisiis oleks sellise asutuse avalikes huvides tegutsemise mittetunnustamine põhimõtteliselt ühenduse õigusega kooskõlas, kui tema tegutsemine ei ole tegelikult selle liikmesriigiga seotud, nagu on ilmne käesolevas

kohtuasjas. Kui siseriiklik õigus ei nõua sihtasutuse tegutsemist selles liikmesriigis, nagu nähtub — ilmselgelt vaieldavatest — eelotsusetaotluse esitanud kohtu selgitustest, on avalikes huvides tegutsevate asutuste üksnes asukoha alusel eristamine ühenduse õigusega vastuolus, sest järelikult on tegemist *sarnaste* asutuste diskrimineerimisega.

97. Lõpetuseks tuleb kontrollida, kas sihtasutuse poolt esile toodud väidetav halvemasse olukorda seadmine võrreldes USA-s asuvate avalikes huvides tegutsevate sihtasutustega on ühenduse õiguse seisukohalt asjassepuutuv.

98. Kohtuasjas D.³⁶ leidis Euroopa Kohus, et mitteresident ning teine mitteresident, kellele rakendatakse topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel soodsamat kohtlemist, ei ole sarnases olukorras. Põhjenduseks selgitas ta, et „asjaolu, et eeltoodud vastastikused õigused ja kohustused laienevad vaid ühe nimetatud kahe lepinguosalise liikmesriigi residentideks olevatele isikutele, on kahepoolsete topeltmaksustamise vältimise lepingute lahutamatu tagajärg”³⁷. Seega ei saa käesolevas kohtuasjas kohaldada enamsoodustuse põhimõtet, millele sihtasutus tugineb, kuna USA avalikes huvides tegutsev sihtasutus ja Itaalias asuv avalikes huvides

35 — Viide komisjoni 20. septembri 2000. aasta teatisele KOM (2000) 580 (lõplik) (EÜT 2001, C 14/4) üldhuviteenuste kohta Euroopas on vale, kuna asutamisleping lähtub selles seoses üldiste majandushuvi teenuste (vt nt EÜ artikli 86 lõige 2) ja mittemajandusliku iseloomuga tegevuse põhimõttelisest eristamisest.

36 — Eespool 28. joonealuses märkuses viidatud.

37 — Punkt 61.

tegutsev sihtasutus ei ole sarnases maksu-
alases olukorras.

et vajadus säilitada maksusüsteemi ühtsus
võib õigustada põhivabaduste piiramist.

99. Vahejärelalusena tuleb tuvastada, et
kõnealune säte on diskrimineeriv selles osas,
milles sarnaseid maksukohustuslasi kohel-
dakse erinevalt. Nüüd tuleb käsitleda võima-
likke põhjendusi.

b) Saksa maksuseaduste ühtsus

100. Sissejuhatavalt tuleb mainida, et pooled
lähtuvad ilmselgelt maksusüsteemi „ühtsuse“
erinevast käsitlusest. Saksamaa valitsus tõl-
gendab ühtsuse seoseid väga laialt ehk
maksuõigusliku eelise andmisena sihtasutus-
tele, mis kergendavad riigi koormat oma
siseriikliku avalikes huvides tegutsemise
kaudu. Seevastu sihtasutus mõistab ühtsuse
all üksnes maksukohustuslase maksuõigusli-
kult halvemasse olukorda seadmise kompen-
seerimist maksuõigusliku eelise andmise
kaudu.

101. Euroopa Kohus on kohtuotsustes Bach-
mann³⁸ ja komisjon vs. Belgia³⁹ selgitanud,

102. Hilisemates kohtuotsustes on Euroopa
Kohus selle põhimõtte ulatust siiski piiranud:
kohtuasjades Asscher⁴⁰ ja Verkooijen⁴¹ on
Euroopa Kohus näiteks selgitanud, et mak-
sustamise korda saab ühtsena käsitada üks-
nes siis, kui eksisteerib kindel otsene seos
ühele maksukohustuslasele seoses ühe ja
sama maksuga antud maksueelise ja tema
maksustamise vahel. Nendes kohtuotsustes
nõutakse seega ranget funktsionaalset sidet
maksueeliste ja maksustamise osas halve-
masse olukorda seadmise vahel. Ei ole piisav,
et kompenseeriv mõju tekib juhusliku tule-
musena.

103. Kohtuotsuses Verkooijen keeldus
Euroopa Kohus kõne all olnud maksustamise
korda ühtseks pidamast põhjendusega, et
selles asjas „Madalmaades elavate osanike
poolt saadud dividendide pealt antud tulu-
maksuvabastuse ja nende äriühingute kasumi
maksustamise vahel, mille asukoht on teises
liikmesriigis, ei ole sellelaadset vahetut seost.
Tegemist on erinevate maksukohustuslaste
kahe erineva maksustamisega“⁴².

38 — Eespool 11. joonealuses märkuses viidatud.

39 — 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-300/90: komisjon
vs. Belgia (EKL 1992, lk I-305).

40 — 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94: Asscher
(EKL 1996, lk I-3089).

41 — Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus.

42 — Punkt 58.

104. Eeltoodut arvesse võttes ei tundu vee-
nev eriti Saksamaa valitsuse pooldatud üht-
suse mõiste niisugune tõlgendamine, et
kõnealust maksustamise korda võiks ühtsena
käsitleda, kuna ta eelistab selliseid — sise-
riiklikke — asutusi, mis kergendavad riigi
hoolditsuskohustust avalikes huvides tegutse-
mise kaudu riigi territooriumil.

tooriumil, mitte aga sihtasutuse asukohaga.
Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel
aga ei ole kõnealune maksuõigusnorm seo-
tud avalikes huvides tegutsemise kohaga.

107. Seega tuleb kokkuvõttes tuvastada, et
kõnealust maksustamise korda ei saa ei
ühtsuse põhimõtte kitsa ega laia tõlgenduse
korral ühtsena käsitleda.

105. Sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas
tuleb ühtsust mõista pigem maksueelise ja
maksustamise osas halvemasse olukorda se-
eadmise vahelise tasakaalustamisena. Käeso-
levas kohtuasjas ei ole ilmne, millist soodus-
tust peab vastav piiratud maksukohustusega
asutuste maksustamise osas halvemasse olu-
korda seadmine KStG § 5 lõike 2 punkti 2
kaudu tasakaalustama.

c) Piisavate järelevalve- ja kontrollivõima-
luste puudumine

106. Samas ei võimalda ka ühtsuse mõiste lai
tõlgendamine tuvastatud piirangut õigustada.
Kui järgida Saksamaa valitsuse lähenemist,
mille kohaselt eelistatakse vaid selliseid
avalikes huvides tegutsevaid asutusi, mis
avalikes huvides tegutsemise kaudu — riigi
territooriumil — kergendavad riigi koor-
must, siis võib erinev maksualane kohtle-
mine olla ühtne üksnes siis, kui eelistatud
kohtlemine on seotud tegevusega riigi terri-

108. Finanzamt ja Saksamaa valitsus, keda
toetavad selles osas Ühendkuningriigi valit-
sus ja Iirimaa Chief State Solicitor, paluvad
arvestada, et Saksamaa ametiasutustel puu-
dub välismaiste sihtasutuste osas piisav
järelevalve- ja kontrollivõimalus. Eriti prob-
lemaatiliseks võib osutuda asjaolu, et Saksa-
maa maksuamet ei tohi järelevalve puhul
piirduda üksnes sihtasutuse maksustamisega
seotud tegevusega, vaid peab sihtasutusele
avalikes huvides tegutsemise staatuse and-
mise ja selle staatuse jätkumise korral saama
igakülgset kontrollida kogu sihtasutuse tege-
vust.

109. Ei saa salata praktilisi raskusi, mis kaasnevad piiriülese tegevusega sihtasutuste igakülgse kontrolliga. Selliste järelevalve- ja kontrollivõimaluste vajadus — ja möödapääsmatus — on seoses kasvava murega kodanike turvalisuse pärast vaieldamatu.

110. Neis argumentides jääb aga tähelepanuta, et põhikohtuasjas ei väljenda Bundesfinanzhof mingit kahtlust sihtasutuse avalikes huvides tegutsemise osas ning lähtub niisiis ilmselgelt sellest, et Saksa finantsasutuste kontrollivõimalused on piisavad.⁴³

111. Euroopa Kohus küll selgitab oma kohutpraktikas, et maksukontrolli tõhusus võib põhivabaduste kasutamise piiramist põhimõtteliselt õigustada, kuid lükkab enamikul juhtudest sellise põhjenduse siiski tagasi, viidates olemasolevatele vastastikuse abistamise võimalustele.^{44 45}

43 — Mida tõendab ka välisriigi sihtasutustele vastava maksuvabastuse tagamine USA ning Prantsusmaaga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute alusel.

44 — Eelkõige tuleb osundada eespool 33. joonealuses märkuses viidatud nõukogu direktiivi 77/799.

45 — Vt nt 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt (EKL 2003, lk I-6817, punkt 42 jj).

112. Viidates vastastikuse abi direktiivile, on Euroopa Kohus juba korduvalt otsustanud, et liikmesriigil on võimalus kontrollida, kas vastava maksuõigusnormi rakendamise tingimused on olemas.⁴⁶

113. Igal juhul puudutavad aga esitatud raskused välisriigis asuva sihtasutuse avalikes huvides tegutsemise tunnustamist ning need ei saa maksustamise mõttes õigustada selliste sihtasutuste halvemat kohtlemist, mille tegutsemine avalikkuse huvides ei ole ilmselgelt kahtluse all. Järelikult ei saa piiratud maksukohustusega sihtasutustele maksuvabastuse kohaldamata jätmist õigustada maksujärelevalve tõhususega.

d) Muud võimalikud põhjendused

114. Toetada ei saa ka Iirimaa Chief State Solicitori argumenti, mille kohaselt on erinev

46 — Eespool 45. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus Skandia ja Ramstedt, punkt 42 jj.

kohtlemine õigustatud maksualaste kuritarvituste ennetamise vajaduse tõttu.

115. Maksualaste kuritarvituste ja maksudest kõrvalehoidumise takistamine kujutab endast küll tunnustatud põhjendust; kuna siin on aga kuritarvituse oletus seotud üksnes välisriigis asumisega ning välistab maksusoodustuse kohaldamise üldiselt kõigile välisriikide sihtasutustele, tuleb seda, nagu komisjon oma märkustes õigesti osutab, igal juhul ühemõtteliselt ebaproportsionaalseks pidada.

116. Saksamaa valitsus, Ühendkuningriigi valitsus ja Iirimaa Chief State Solicitor tuginevad lõpetuseks ka vastastikususe kaalutlustele, potentsiaalsele maksutulu vähenemisele ning kõnealuse ebasoodsama kohtlemise vältimise võimalusele.

117. Maksutulu vähenemise ohu kohta selgitas Euroopa Kohus kohtuasjas Verkooijen näiteks, et maksutulu vähenemist „ei saa käsitada ülekaaluka üldise huvina [...]”⁴⁷.

118. Niinimetatud *avoir fiscal*'i kohtuotsuses⁴⁸ on Euroopa Kohus seoses vastastikususe argumendiga selgitanud, et põhivabadused kehtivad tingimusteta ja eriti ei ole lubatud nendel põhinevate õiguste sõltuvusse seadmine vastastikususe tingimusest, saamaks teistes liikmesriikides samasuguseid eeliseid.

119. Seoses kõnealuse ebasoodsama kohtlemise väidetava välditavusega — näiteks asukoha üleviimise kaudu — leidis Euroopa Kohus samas kohtuasjas, et põhivabadused „jätavad ettevõtjatele ilmselgelt võimaluse valida vabalt sobiv õiguslik vorm oma tegevuse teostamiseks teises liikmesriigis [...]”⁴⁹.

120. Kokkuvõttes tuleb tuvastada, et sedalaadi siseriiklik õigusnorm nagu käesolevas asjas, mille tulemusena ei võimaldata maksuvabastust sellistele asutustele, mille avalikes huvides tegutsemist siseriikliku õiguse kohaselt küll tunnustatakse, kuid millel nende asukoha tõttu välisriigis on piiratud maksukohustus, kujutab endast kapitali vaba liikumise põhjendamatu piirangut.

47 — Eespool 12. joonealuses märkuses viidatud kohtuotsus, punkt 59.

48 — Eespool 29. joonealuses märkuses viidatud.

49 — Punkt 22.

V. Ettepanek

121. Eeltoodud kaalutlustest lähtudes teen Euroopa Kohtule ettepaneku vastata Bundesfinanzhofi esitatud eelotsuse küsimusele järgmiselt:

Ühendusesisest kapitali vaba liikumist käsitlevate EÜ artiklitega 56 ja 58 on vastuolus selline siseriiklik säte, mille kohaselt teise liikmesriigi avalikes huvides tegutsev — siseriikliku õiguse alusel tunnustatud — eraõiguslik sihtasutus, kellel on üüritulu saamise tõttu riigi territooriumil piiratud maksukohustus, ei ole ettevõtte tulumaksust vabastatud, erinevalt avalikes huvides tegutsevast sihtasutusest, kes saab sama liiki tulu ja kellel on riigi territooriumil piiramatut maksukohustus.

Ühendusesisest kapitali vaba liikumist käsitlevate EÜ artiklitega 56 ja 58 on kooskõlas selline siseriiklik säte, mis kohtleb riigi territooriumil asuvaid avalikes huvides tegutsevaid asutusi teisiti kui välisriigis asuvaid asutusi, mille avalikes huvides tegutsemine ei ole siseriikliku õiguse alusel tunnustatud.