

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

14. september 2006 *

Kohtuasjas C-386/04,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 14. juuli 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. septembril 2004, menetluses

Centro di Musicologia Walter Stauffer

versus

Finanzamt München für Körperschaften,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet ja U. Löhmus (ettekandja),

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: C. Stix-Hackl,
kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 13. oktoobri 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Centro di Musicologia Walter Stauffer, esindaja: advokaat O. Thömmes,
- Finanzamt München für Körperschaften, esindajad: C. Anneser ja K. Schmid,
- Saksamaa valitsus, esindajad: A. Tiemann ja U. Forsthoff,
- Iirimaa, esindajad: D. O'Hagan, D. Moloney, *BL*, ja K. Maguire, *BL*,
- Itaalia valitsus, esindajad: I. M. Braguglia, keda abistas *avvocato dello Stato* P. Gentili,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: C. White, keda abistas *barrister* R. Hill,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: K. Gross ja R. Lyal,

olles 15. detsembri 2005. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ asutamislepingu artikli 52 (muudetuna EÜ artikkel 43), EÜ asutamislepingu artikli 58 (nüüd EÜ artikkel 48), EÜ asutamislepingu artikli 59 (muudetuna EÜ artikkel 49), EÜ asutamislepingu artikli 66 (nüüd EÜ artikkel 55) ja EÜ asutamislepingu artikli 73b (nüüd EÜ artikkel 56) tõlgendamist.
- 2 Taotlus esitati Itaalia õiguse alusel asutatud sihtasutuse Centro di Musicologia Walter Stauffer'i (edaspidi „sihtasutus”) ja Finanzamt München für Körperschaften'i (maksuamet, edaspidi „Finanzamt”) vahelise kohtuvaidluse raames 1997. aasta maksustamisperioodil teatud tulude ettevõtte tulumaksuga maksustamise osas.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

- 3 Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 (tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga) rakendamise kohta (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 1) I lisa pealkirjaga „Direktiivi artiklis 1 osutatud kapitali liikumise nomenklatuur” sissejuhatuses on täpsustatud:

„Käesolevas nomenklatuuris on kas oma- või välisvääringus väljendatud kapitali ümberpaigutused liigitatud nendega seotud varade ja kohustuste majandusliku laadi järgi.

Selles nomenklatuuris nimetatud kapitali liikumine hõlmab:

- kõiki kapitali liikumise puhul vajalikke tehinguid, nagu tehingute sõlmimine ja täitmine ning seonduvad ülekanded. Üldjuhul tehakse tehinguid eri liikmesriikide residentide vahel, kuid kapitali ümberpaigutusi või[b] enda [arvel] teha ka [üks isik] (nt emigrantidele kuuluva vara ülekanded),

- füüsiliste või juriidiliste isikute tehinguid [...],

- ettevõtja juurdepääsu kõikidele turul kasutatavatele finantseerimismeetoditele asjaomase tehingu tegemiseks. Näiteks väärtpaberite ja teiste finantsinstrumendite omandamine hõlmab peale hetketehingute ka kõiki kasutatavaid kauplemisvorme, nagu tähtpäevatehingud, optsioonide või tagatistega seotud tehingud, vahetustehingud muu vara vastu jne. [...],

- vara likviidseks muutmise või loovutamise seotud tehinguid, likvideerimisjaoitise repatrieerimist [...] või selle kohest kasutamist ühenduse kohustuste piires,

- krediidi või laenude tagasimaksetehinguid.

Käesolev nomenklatuur ei ole kapitali liikumiseks peetavate tehingute ammendav loend ning seetõttu sisaldab rubriiki XIII — F. „Muu kapitali liikumine — mitmesugust”. Nomenklatuuri ei või tõlgendada viisil, mis piirab direktiivi artiklis 1 osutatud kapitali liikumise täieliku liberaliseerimise põhimõtte kohaldamist.” [täpsustatud tõlge]

- 4 Nimetatud nomenklatuuris on kolmteist erinevat kapitali vaba liikumise kategooriat. II rubriigis pealkirjaga „Kinnisvarainvesteeringud” on ette nähtud:

„A. Mitteresidentide kinnisvarainvesteeringud riigi territooriumil

[...]”.

Siseriiklikud õigusnormid

- 5 1996. aasta ettevõtte tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz 1996, edaspidi „KStG”) asjakohased sätted on sõnastatud järgmiselt:

„§ 2 Piiratud maksukohustus

Piiratud maksukohustus juriidilise isiku tulumaksu osas on:

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

[...]

§ 5 Maksuvabastused

- 1) Juriidilise isiku tulumaksust on vabastatud:

[...]

9. juriidilised isikud, isikute ühendus ja varakogum, mis tulenevalt põhikirjast ja tegelikku majandamist arvestades tegutsevad ainult ja otseselt avalikest

huvidest, heategevusest või kiriku huvidest tulenevatel eesmärkidel (1977. aasta maksuseadustiku (Abgabenordnung 1977, edaspidi „AO”) artiklid 51–68). Maksuvabastus on välistatud ettevõtluse osas. Teine lause ei kehti otseselt omaniku poolt hallatavate metsandusettevõtete kohta.

2) Lõikes 1 sätestatud maksuvabastust ei kohaldata:

[...]

3. piiratud maksukohustusega maksumaksjatele § 2 punkti 1 mõttes.

[...]

§ 8 Tulu kindlaksmääramine

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

- 6 1990. aasta tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz 1990, edaspidi „EStG”) asjakohased sätted on sõnastatud järgmiselt:

„§ 21 Üüri- ja renditulu

1) Üüri- ja renditulu on:

1. tulu kinnisasja, eelkõige maatükkide, hoonete, hoonete osade, [...] üürile või rendile andmisest.

[...]

§ 49 Piiratud tulumaksukohustus

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

[...]

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

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 7 Itaalia õiguse alusel avalikes huvides tegutsev sihtasutus on Münchenis asuva äripinna omanik.
- 8 Finanzamt maksustas selle äripinna üürist saadava sihtasutuse tulu 1997. aasta maksustamisperioodil ettevõtte tulumaksuga. Sihtasutus ei oma Saksamaal tegevuskohta ega filiaale. Nimetatud äripinna üürimist korraldab Saksa ühistu.
- 9 Vaidlusalusel maksustamisperioodil kehtinud põhikirja kohaselt ei ole sihtasutusel tulunduslikku eesmärki. Ta tegutseb ainult kultuurialastel eesmärkidel, mis on nii keelpillide klassikalise valmistamise kui ka muusika ajaloo ja üldiselt muusikaõpetuse edendamise kaudu suunatud koolitusele ja haridusele. Sihtasutus võib välja anda ühe või mitu stipendiumi, mis võimaldavad Šveitsi, eelistatult Berni (Šveits) noortel viibida kogu õppeaja jooksul Cremonas (Itaalia).
- 10 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud teabest nähtub, et sihtasutus tegutses vaidlusalusel maksustamisperioodil AO §-de 51–68 mõttes avalikest huvidest tulenevatel eesmärkidel. Selle kohtu arvates ei eelda nimetatud seaduse § 52 mõttes üldsuse huvide edendamine seda, et need meetmed oleksid Saksa kodanike huvides. Seega pidanuks sihtasutus KStG § 5 lõike 1 punkti 9 esimese lause kohaselt olema põhimõtteliselt ettevõtte tulumaksust vabastatud, ilma et tema tulu oleks vaja maksustada sama sätte teise ja kolmanda lause alusel, kuna üürileandmine ei välju vara haldamise raamidest ega kujuta endast äriühingu tehingut AO § 14 lõike 1 mõttes.

- 11 Kuna sihtasutuse asukoht ja juhtkond asuvad siiski Itaalias, saab sihtasutus Saksamaal üüritulu piiratud maksukohustuse raames. Sellest tulenevalt tuleb kohaldada KStG § 5 lõike 2 punkti 3, mille järgi maksuvabastus, mida kohaldatakse ainult ja otseselt avalikest huvidest tulenevatel eesmärkidel tegutsevatele juriidilistele isikutele, ei kehti piiratud maksukohustusega maksumaksjate suhtes. Sellest sättest tuleneb, et kuna sihtasutus saab äripinna üürileandmisest Saksamaal üüritulu, siis maksustati ta ettevõtte tulumaksuga.

- 12 Sihtasutus esitas 1997. aasta maksuteate peale vaide põhjusel, et kuna ta on avalikes huvides tegutsev sihtasutus, siis oleks ta pidanud olema maksust vabastatud, kuid seda vaiet ei rahuldatud. Seejärel esitas sihtasutus Finanzgericht München'ile kaebuse, mis jäeti rahuldamata. Sihtasutus esitas Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse, küsides, kas KStG § 5 lõike 2 punktis 3 sätestatud juriidiliste isikute maksuvabastuse mittekohaldamine on ühenduse õiguse nõuetega kooskõlas.

- 13 Neil asjaoludel 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 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?”

Eelotsuse küsimus

- 14 Oma küsimusega küsib Bundesfinanzhof sisuliselt seda, kas EÜ asutamislepingu asutamisõigust, teenuste vaba liikumist ja/või kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega on vastuolus see, kui liikmesriik, kes vabastab ettevõtte tulumaksust selles riigis asutatud avalikes huvides tegutsevate piiramatut maksukohustusega sihtasutuste poolt riigi territooriumil saadud üüritulu, kuid keeldub andmast sama liiki tulude suhtes sama maksuvabastust avalikes huvides tegutsevatele eraõiguslikule sihtasutusele seetõttu, et kuna ta on asutatud teises liikmesriigis, siis on sellel sihtasutusel tema territooriumil vaid piiratud maksukohustus.
- 15 Esmalt tuleb meenutada, et ehkki otsene maksustamine on liikmesriikide pädevuses, peavad nad sellegipoolest kasutama seda pädevust ühenduse õigust järgides (vt eelkõige 11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx, EKL 1995, lk I-2493, punkt 16; 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C-39/04: Laboratoires Fournier, EKL 2005, lk I-2057, punkt 14, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: Van Hilten-van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punkt 36).
- 16 Järgmisena tuleb uurida, kas käesoleva kohtuasja asjaolusid silmas pidades võib sihtasutus tugineda asutamisõigust, teenuste vaba liikumist ja/või kapitali vaba liikumist puudutavatele õigusnormidele.

- 17 Asutamislepingu artiklis 52 ühenduse kodanikele kehtestatud asutamisevabadus hõlmab nende õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida äriühinguid samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, ning hõlmab asutamislepingu artikli 58 alusel äriühingute, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali või esinduse kaudu (21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 35; 13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 30, ja 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-471/04: Keller Holding, EKL 2006, lk I-2107, punkt 29).
- 18 Euroopa Kohtu praktika kohaselt on asutamine asutamislepingu mõttes väga lai mõiste, mis annab ühenduse kodanikule võimaluse osaleda püsivalt ja kestvalt tema päritoluriigist erineva liikmesriigi majanduses ja saada sellest kasu, soodustades nii füüsilisest isikust ettevõtjate tegutsemisega majanduslikku ja sotsiaalset põimumist ühenduses (vt selle kohta 21. juuni 1974. aasta otsus kohtuasjas 2/74: Reyners, EKL 1974, lk 631, punkt 21, ja 30. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-55/94: Gebhard, EKL 1995, lk I-4165, punkt 25).
- 19 Selleks, et võiks kohaldada asutamisevabadust puudutavaid sätteid, on üldjuhul vaja, et vastuvõtvas liikmesriigis oleks tagatud alaline kohalolek, ning kinnisvara omandamise ja valdamise puhul, et tegutsetaks aktiivselt selle haldamisega. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu kirjeldatud asjaoludest tuleneb, et sihtasutusel ei ole Saksamaal tegevuskohta ja kinnisasja üürileandmist korraldab Saksa ühistu.
- 20 Seega tuleb järeldada, et asutamisevabadust käsitlevad sätted ei kuulu sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas kohaldamisele.

- 21 Järgmisena tuleb kindlaks teha, kas sihtasutus võib tugineda kapitali vaba liikumist puudutavatele asutamislepingu artiklitele 73b–73g.
- 22 Selles osas tuleb märkida, et asutamislepingus ei ole defineeritud mõisteid „kapitali liikumine” ja „maksed”. Kuna aga väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võtab asutamislepingu artikkel 73b sisuliselt üle direktiivi 88/361 artikli 1 ja kuigi direktiiv ise on vastu võetud EMÜ asutamislepingu artiklite 69 ja 70 lõike 1 alusel (EMÜ asutamislepingu artiklid 67–73 on asendatud EÜ asutamislepingu artiklitega 73b–73g, nüüd EÜ artiklid 56–60), on direktiivile lisatud „kapitali liikumise” nomenklatuur endiselt kapitali liikumise mõiste defineerimisel kasutatav juhisenä, nagu enne asutamislepingu artikli 73b ja järgnevate artiklite jõustumist, arvestades asjaolu, et vastavalt nomenklatuuri sissejuhatusele ei ole selles sisalduv loend ammendav (vt eelkõige 16. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-222/97: Trummer ja Mayer, EKL 1999, lk I-1661, punkt 21; 5. märtsi 2002. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-515/99, C-519/99–C-524/99 ja C-526/99–C-540/99: Reisch jt, EKL 2002, lk I-2157, punkt 30, ja eespool viidatud kohtuotsus Van Hilten-van der Heijden, punkt 39).
- 23 On selge, et Itaalias asuv sihtasutus omab Münchenis äripinda, mida ta annab üürile. Direktiivi 88/361 I lisas loetletud kapitali liikumine hõlmab II rubriigis pealkirjaga „Kinnisvarainvesteeringud” mitteresidentide kinnisvarainvesteeringud riigi territooriumil.
- 24 Sellest tuleneb, et nii kinnisvara omanikuks olemine kui ka selle haldamine kuulub kapitali vaba liikumise alla. Seega ei ole vaja uurida, kas sihtasutus tegutseb teenuste osutajana.
- 25 Asutamislepingu artikli 73b kohaselt keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel.

- 26 Selleks, et teha kindlaks, kas sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, piiravad kapitali vaba liikumist asutamislepingu artikli 73b mõttes, tuleb uurida, kas nende õigusnormide kohaldamine avaldab piiravat mõju avalikes huvides tegutsevatele ja teistes liikmesriikides asutatud sihtasutustele, kuna neile ei anta riigi territooriumil saadud üüritulu osas maksuvabastust, mida saavad sama liiki sihtasutused, kellel on selle riigi territooriumil piiramatu maksukohustus.
- 27 Asjaolu, et üüritulu maksuvabastust kohaldatakse ainult avalikes huvides tegutsevatele sihtasutustele, kellel on Saksamaa territooriumil piiramatu maksukohustus, paneb ebasoodsamasse olukorda sihtasutused, kelle asukoht on teises liikmesriigis, ning võib endast kujutada takistust kapitali ja maksete vabale liikumisele.
- 28 Eeltoodust tuleneb, et sellised õigusnormid, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, kujutavad endast asutamislepingu artikliga 73b põhimõtteliselt keelatud kapitali vaba liikumise piirangut.
- 29 Siiski tuleb uurida, kas selline piirang võib olla asutamislepingu sätteid arvestades õigustatud.
- 30 Selles osas tuleb märkida, et asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punkti a järgi ei mõjuta artikli 73b sätteid liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste sätteid, mis eristavad maksumaksjaid, kes ei ole samas olukorras nende elukoha või kapitali investeerimise koha tõttu.

31 Asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punkti a, mis on erand kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest, tuleb siiski tõlgendada kitsalt ja seda ei saa tõlgendada nii, et igasugune maksuseadus, mis eristab maksumaksjaid nende elukoha või liikmesriigi põhjal, kuhu nad oma kapitali investeerivad, on asutamislepinguga automaatselt kooskõlas. Asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktis a sisalduva erandi andmist piirab sama artikli lõige 3, mis näeb ette, et selle artikli lõikes 1 nimetatud siseriiklikud õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 73b tähenduses” (vt 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 28).

32 Seetõttu tuleb teha vahet asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktis a lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ja sama artikli lõikes 3 keelatud suvalisel diskrimineerimisel või varjatud piirangul. Kohtupraktikast tuleneb, et selliseid siseriiklikke maksuõigusnorme, nagu on vaatluse all põhikohtuasjas, mis eristavad piiramatut ja piiratud maksukohustusega sihtasutusi, võib pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või mida saab õigustada üldisest huvist tuleneva ülekaaluka põhjusega, milleks on näiteks vajadus tagada maksusüsteemi ühtsus ja maksukontrolli tõhusus (vt selle kohta 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 43, ja eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 29). Selleks, et ühelt poolt avalikes huvides tegutsevate ja Saksamaa territooriumil piiramatut maksukohustusega sihtasutuste ning teiselt poolt teistes liikmesriikides asutatud sama liiki sihtasutuste erinev kohtlemine oleks õigustatud, ei tohi see minna kaugemale, kui on vajalik asjaomaste õigusnormide eesmärgi saavutamiseks.

33 Nii Finanzamt kui ka Saksa ja Ühendkuningriigi valitsused väidavad, et avalikes huvides tegutseva ja piiramatut maksukohustusega sihtasutus ning hageja, kellel on mitteresidendiks olemise tõttu piiratud maksukohustus, ei ole sarnases olukorras.

- 34 Nad on seisukohal, et ühelt poolt on esimesena nimetatud sihtasutus integreerunud Saksa ühiskonnaellu ning täidab ülesandeid, mida vastasel korral peaksid täitma valitsusvälised organisatsioonid või riigiasutused, mis koormaks riigi eelarvet, samas kui teisena nimetatud sihtasutuse nii põhikirjaline kui ka tegelik avalikes huvides tegutsemine puudutab ainult Itaalia Vabariiki ja Šveitsi Konföderatsiooni.
- 35 Teiselt poolt tingimused, millele peavad vastama erinevates liikmesriikides avalikes huvides tegutsevaks loetud sihtasutused, et saada nii maksusoodustusi kui ka teisi privileege, erinevad liikmesriigiti sõltuvalt sellest, milline on neist igaühe arusaam üldkasulikkusest ja millise ulatuse nad mõistele „avalik huvi” omistavad. Sellest tuleneb, et Itaalia õigusnormidega kehtestatud tingimustele vastav sihtasutus ei ole sarnases olukorras Saksa õigusnormidega kehtestatud tingimustele vastava sihtasutusega, kuna on väga tõenäoline, et igas liikmesriigis kehtivad erinevad tingimused selleks, et sihtasutust loetaks avalikes huvides tegutsevaks.
- 36 Ühegagi neist argumentidest ei saa nõustuda.
- 37 Esiteks, kui liikmesriikidel on teatud maksusoodustuste andmiseks õigus nõuda, et avalikes huvides tegutsevaks loetud sihtasutuste ja nende tegevuse vahel oleks piisavalt vahetu seos, siis eelotsusetaotlusest tuleneb, et sellise seoses olemasolu või puudumine ei ole põhikohtuasja lahendamisel asjakohane.
- 38 AO § 52 sätestab, et juriidiline isik tegutseb avalikest huvidest tulenevatel eesmärkidel, kui tema tegevuse eesmärk on omakasupüüdmatult üldsuse huvide edendamine, tegemata vahet, kas sihtasutus tegutseb riigi territooriumil või välismaal. Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et üldsuse huvide edendamine selle sätte mõttes ei eelda, et edendamiseks võetud meetmed oleksid Saksamaa Liitvabariigi kodanike või nende elanike huvides.

- 39 Teiseks on tõsi, nagu märkis ka kohtujurist oma ettepanku punktis 94, et ühenduse õigus ei kohusta liikmesriike nende territooriumil automaatselt tunnustama välismaa sihtasutusi, keda on nende päritoluliikmesriigis loetud avalikes huvides tegutsevateks. Liikmesriikidel on selles osas kaalutusõigus, mida nad tohivad kasutada kooskõlas ühenduse õigusega (vt selle kohta 9. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-415/04: Kinderopvang Enschede, EKL 2006, lk I-1385, punkt 23). Liikmesriikidel on neil tingimustel vabadus otsustada, milliseid üldsuse huvisid nad soovivad edendada, andes soodustusi neid huvisid omakasupüüdmatult edendavatele ühingutele ja sihtasutustele.
- 40 Sellegipoolest, kui liikmesriigis avalikes huvides tegutsevaks loetud sihtasutus täidab teises liikmesriigis samasugustele sihtasutustele seadusega kehtestatud tingimusi ja tema eesmärk on samasuguste üldsuse huvide edendamine, mida peavad hindama viimati mainitud riigi ametiasutused, sh kohtud, ei saa selle liikmesriigi ametiasutused jätta nimetatud sihtasutust ilma õigusest võrdsele kohtlemisele üksnes seetõttu, et ta ei ole nende territooriumil asutatud.
- 41 Põhikohtuasjas kinnitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et sihtasutus tegutses vaidlusalusel maksustamisperioodil AO §-de 51–68 mõttes avalikest huvidest tulenevatel eesmärkidel ning täitis ka seadusega kehtestatud tingimused ettevõtte tulumaksu vabastuse saamiseks vastavalt KStG § 5 lõike 1 punkti 9 esimesele lausele.
- 42 Seega viib sellistel asjaoludel nagu põhikohtuasjas KStG § 5 lõike 2 punkti 3 kohaldamine selleni, et sihtasutuste asukoha tõttu koheldakse sarnases olukorras olevaid sihtasutusi erinevalt. Sellest tuleneb, et sellist maksualast meetet ei saa käsitleda asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktis a lubatud ebavõrdse kohtlemisena, välja arvatud siis, kui seda saab õigustada üldisest huvist tuleneva ülekaaluka põhjusega (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsused Verkooijen, punkt 46, ja Manninen, punkt 29, ning 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich, EKL 2006, lk I-923, punkt 38).

- 43 Selleks, et õigustada ühelt poolt avalikes huvides tegutsevate sihtasutuste, kellel on Saksamaa territooriumil piiramatut maksukohustus, ja teiselt poolt nende sihtasutuste, mis ei ole selles liikmesriigis asutatud, erinevat kohtlemist, esitati Euroopa Kohtule õigustuseks eesmärgid, mis puudutavad eelkõige kultuuri edendamist, koolitust, haridust, maksukontrolli tõhusust, vajadust tagada maksusüsteemi ühtsus, vajadust säilitada maksubaasi ja võitlust kuritegevuse vastu.
- 44 Finanzamt leiab kõigepealt, et kultuurilistel eesmärkidel tegutsevate liikmesriigi sihtasutuste maksusoodustused on kaetud EÜ asutamislepingu artikli 92 lõike 3 punktiga d (muudetuna EÜ artikli 87 lõike 3 punkt d) ja EÜ asutamislepingu artikliga 128 (muudetuna EÜ artikkel 151) ning seega on ainult haridus- ja koolitusvaldkonnas eesmärkidel tegutsevatele sihtasutustele kohaldatavad erinormid ühenduse õigusega kooskõlas.
- 45 Selle argumendiga ei saa nõustuda. Kuigi on tõsi, et liikmesriigi tasandil võivad teatud eesmärgid, mis on seotud kultuuri ja kõrgetasemelise koolituse edendamisega, kujutada endast üldisest huvist tulenevaid ülekaalukaid põhjuseid (vt selle kohta 26. veebruari 1991. aasta otsus kohtuasjas C-198/89: komisjon vs. Kreeka, EKL 1991, lk I-727, ja 13. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-153/02: Neri, EKL 2003, lk I-13555, punkt 46), ei näi sellegipoolest Euroopa Kohtule teadaolevat informatsiooni arvestades, et asjaomane maksuvabastuse kord teeniks neid eesmäärke või et see kujutaks endast EÜ asutamislepingu artiklitega 92 ja 93 reguleeritud abi. Eelotsusetaotlusest tuleneb, et AO § 52 ei eelda seda, et avalikes huvides tegutsevate sihtasutuste tegevus oleks riigi üldsuse huvides.
- 46 Teiseks väidavad nii Finanzamt kui ka Saksa, Iirimaa ja Ühendkuningriigi valitsused, et põhikohtuasja asjaomased maksualased õigusnormid on esiteks õigustatud kontrolliraskustega, kas ja millisel määral täidab välismaal asutatud avalikes huvides tegutsev sihtasutus tegelikult põhikirjalisi eesmäärke siseriiklike õigusnormide mõttes, ja teiseks vajadusega kontrollida selle sihtasutuse tegelikku majandamist.

- 47 Euroopa Kohus on juba mitmel korral leidnud, et maksukontrolli tõhusus on selline üldisest huvist tulenev ülekaalukas põhjus, mis võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piiramist (vt eelkõige 20. veebruari 1979. aasta otsus kohtuasjas 120/78: Rewe-Zentral (Cassis de Dijon'i kohtuotsus), EKL 1979, lk 649, punkt 8, ja 15. mai 1997. aasta otsus kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer, EKL 1997, lk I-2471, punkt 31).
- 48 Liikmesriigil on enne sihtasutusele maksuvabastuse andmist õigus kohaldada meetmeid, mille kaudu ta võib selgelt ja täpselt kontrollida, kas sihtasutus täidab siseriiklike õigusnormidega kehtestatud nõudeid maksuvabastuse saamiseks, ning kontrollida tema tegelikku majandamist nt raamatupidamise aastaaruannete ja tegevusaruande alusel. Muidugi võib vajaliku kontrolli teostamine teistes liikmesriikides asutatud sihtasutuste puhul osutada keerulisemaks. Siiski on tegemist pelgalt haldusalaste ebamugavustega, mis ei ole piisavad õigustamiseks asjaomase riigi ametiasutuste keeldumist anda neile sihtasutustele samad maksuvabastused, mida antakse sama liiki sihtasutustele, kes on selles liikmesriigis piiramatult maksukohustusega (vt selle kohta 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 29).
- 49 Selles osas tuleb meenutada, et miski ei takista asjaomasel maksuhalduril nõuda maksuvabastust taotlevatelt avalikes huvides tegutsevalt sihtasutuselt asjakohaste tõendite esitamist, mis võimaldavad tal vajalikku kontrolli teostada. Muu hulgas ei saa maksukontrolli tõhususe vajadusega õigustada siseriiklikke õigusnorme, mis keelavad maksumaksjal selliseid tõendeid esitada (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Laboratoires Fournier, punkt 25).
- 50 Lisaks võib asjaomane maksuhaldur, vastavalt nõukogu 19. detsembri 1977. aasta direktiivile 77/99/EMÜ liikmesriikide pädevate asutuste vastastikuse abi kohta otsese maksustamise valdkonnas (EÜT L 336, lk 15; ELT eriväljaanne 09/01, lk 63), muudetud nõukogu 16. novembri 2004. aasta direktiiviga 2004/106/EÜ (ELT L 359,

lk 30), pöörduda teise liikmesriigi pädevate asutuste poole saamaks igasugust teavet, mis on vajalik maksumaksja maksude õigeks määramiseks, sh talle võimaluse korral maksuvabastuse andmiseks (vt selle kohta 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard, EKL 1999, lk I-7641, punkt 26, ja 26. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-422/01: Skandia ja Ramstedt, EKL 2003, lk I-6817, punkt 42).

- 51 Kolmandaks väidab Saksa valitsus, et mitteresidentidest sihtasutuste Saksamaal asuva vara haldamisest saadud tulu vabastamine ettevõtte tulumaksust ohustab siseriikliku maksusüsteemi ühtsust. Selle valitsuse arvates on maksuvabastuse eesmärk kaotada maksukohustus avalikes huvides tegutsevate sihtasutuste poolt teostatud avalikele huvidele pühendatud tegevuse tõttu. Osas, milles need sihtasutused vastutavad üldise heaolu eest, asendavad nad riiki, kes võib neile anda kompensatsiooniks maksusoodustuse, rikkumata võrdse kohtlemise kohustust.
- 52 Selles osas tuleb meenutada, et Euroopa Kohus on möönnud, et asutamislepinguga tagatud põhivabaduste piiramist võib õigustada maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega (28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, punkt 28, ja 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-300/90: komisjon vs. Belgia, EKL 1992, lk I-305, punkt 21).
- 53 Et sellisele õigustusele rajatud argumenti võiks aktsepteerida, peab tõendama otsese seose olemasolu asjaomase maksusoodustuse ja teatud maksu vahel, mis seda soodustust kompenseerib (vt selle kohta 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson, EKL 1995, lk I-3955, punkt 18; 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94: Asscher, EKL 1996, lk I-3089, punkt 58; 16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 29; eespool viidatud kohtuotsus Vestergaard, punkt 24, ja 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punkt 52).

- 54 Nagu nähtub eespool viidatud kohtuotsuse Bachmann punktides 21–23 ja kohtuotsuse komisjon *vs.* Belgia punktides 14–16, rajanevad need kohtuotsused konstateeringul, et Belgia õiguses esines sama maksumaksja puhul otsene seos kindlustusmaksete maksustavast tulust mahaarvamise õiguse ja kindlustajate poolt välja makstud summade hilisema maksustamise vahel (eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 42).
- 55 Saksa valitsuse argumendiga, mille eesmärk on õigustada kapitali vaba liikumise piiramist oma maksusüsteemi ühtsuse tagamise vajadusega, ei saa siiski nõustuda.
- 56 Ühelt poolt ei vasta maksusoodustuseks olev üüritulu maksuvabastus piiramatu maksukohustusega sihtasutuste poolt makstavale maksule. Teisisõnu puudub maksusüsteemi seisukohalt otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja selle soodustuse teatud maksuga kompenseerimise vahel.
- 57 Teiselt poolt, kui esmapilgul tundub õiguspärane lubada maksusoodustust ainult selle liikmesriigi poliitilisi eesmärke edendavatele, avalikes huvides tegutsevatele sihtasutustele, siis hoolimata sellest, arvestades Euroopa Kohtule eelotsusetaotluse esitanud kohtu esitatud informatsiooni, ei eelda AO § 52, et meetmed oleksid liikmesriigi üldsuse huvides. Sellel alusel leiab nimetatud kohus, et põhikohtuasjas vaatluse all olev sihtasutus võiks samade eesmärkide säilitamisel saada maksuvabastuse, kui tema asukoht oleks Saksamaal.
- 58 Neljandaks rõhutab Saksa valitsus, et keeldumine anda piiratud maksukohustusega sihtasutustele maksuvabastust on õigustatud maksubaasi säilitamise vajadusega.

- 59 Mõistagi toob mitteresidentidest avalikes huvides tegutsevate sihtasutuste ettevõtte tulumaksu vabastuse õiguse tunnustamine Saksamaa Liitvabariigi jaoks kaasa ettevõtte tulumaksust saadava maksutulu vähenemise. Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb siiski, et maksutulu vähenemist ei saa pidada üldisest huvist tulenevaks ülekaalukaks põhjuseks, millele tuginedes võiks õigustada põhivabadustega põhimõtteliselt vastuolus olevaid meetmeid (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 59; 3. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-136/00: Danner, EKL 2002, lk I-8147, punkt 56, ning eespool viidatud kohtuotsused X ja Y, punkt 50, ja Manninen, punkt 49).
- 60 Viiendaks väitsid Finanzamt ja Saksa valitsus kohtuistungil, et ei ole välistatud, et kuritegelikud ühendused ja terroriorganisatsioonid kasutavad sihtasutuse õiguslikku seisundit rahapesuks või raha ebaseaduslikuks liigutamiseks ühest liikmesriigist teise.
- 61 Isegi kui oletada, et kohaldades maksuvabastust ainult riigi territooriumil asutatud avalikes huvides tegutsevatele sihtasutustele, on liikmesriigi ametiasutuste eesmärk kuritegevusega võitlemine, ei saa eeldus kuritegeliku tegevuse kohta sellest hoolimata põhineda sihtasutuse teises liikmesriigis asutamise asjaolul. Muu hulgas näib selliste sihtasutuste ilmajätmine maksuvabastusest, kui on olemas mitmeid vahendeid nende raamatupidamise ja tegevuse kontrollimiseks, olevat meede, mis läheb kaugemale, kui on vaja kuritegevuse vastu võitlemiseks (vt selle kohta 6. novembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-243/01: Gambelli jt, EKL 2003, lk I-13031, punkt 74).
- 62 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et asutamislepingu artiklit 73b koosmõjus artikliga 73d tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus, kui liikmesriik, kes vabastab ettevõtte tulumaksust selles riigis asutatud avalikes huvides tegutsevate piiramatu maksukohustusega sihtasutuste poolt riigi

territooriumil saadud üüritulu, kuid keeldub andmast sama liiki tulude suhtes sama maksuvabastust avalikes huvides tegutsevale eraõiguslikule sihtasutusele üksnes seetõttu, et kuna ta on asutatud teises liikmesriigis, siis on sellel sihtasutusel tema territooriumil vaid piiratud maksukohustus.

Kohtukulud

- ⁶³ Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamiseга seotud kulused, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (kolmas koda) otsustab:

EÜ asutamislepingu artiklit 73b koosmõjus artikliga 73d tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus see, kui liikmesriik, kes vabastab ettevõtte tulumaksust selles riigis asutatud avalikes huvides tegutsevate piiramatu maksukohustusega sihtasutuste poolt riigi territooriumil saadud üüritulu, kuid keeldub andmast sama liiki tulude suhtes sama maksuvabastust avalikes huvides tegutsevale eraõiguslikule sihtasutusele üksnes seetõttu, et kuna ta on asutatud teises liikmesriigis, siis on sellel sihtasutusel tema territooriumil vaid piiratud maksukohustus.

Allkirjad