

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

1. detsember 2011 \*

Kohtuasjas C-492/10,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Austria) 6. oktoobri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. oktoobril 2010, menetluses

**Immobilien Linz GmbH & Co. KG**

*versus*

**Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr,**

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees A. Tizzano, kohtunikud M. Safjan, A. Borg Barthet (ettekandja), E. Levits ja J.-J. Kasel,

kohtujurist: P. Mengozzi,  
kohtusekretär: ametnik A. Impellizzeri,

\* Kohtumenetluse keel: saksa.

arvestades kirjalikus menetluses ja 8. septembri 2011. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Immobilien Linz GmbH & Co. KG, esindaja: *Rechtsanwalt* J. Mitterer,
- Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, esindaja: G. Wöss,
- Austria valitsus, esindajad: C. Pesendorfer ja F. Koppensteiner,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* G. Aiello,
- Euroopa Komisjon, esindajad: L. Lozano Palacios ja W. Mölls,

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

**otsuse**

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (EÜT L 249, lk 25; ELT eriväljaanne 09/01, lk 11), muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ (EÜT L 156, lk 23; ELT eriväljaanne 09/01, lk 122), (edaspidi „direktiiv 69/335”) artikli 4 lõike 2 punkti b tõlgendamist.
  
- 2 Taotlus on esitatud kohtuvaidluses, mille pooled on Immobilien Linz GmbH & Co. KG (edaspidi „Immobilien Linz”), varem Immobilien Linz GmbH & Co. KEG (edaspidi „Immobilien Linz KEG”), ja Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (Freistadt Rohrbach Urfahri maksuasutus, edaspidi „Finanzamt”) ning mis puudutab kapitalimaksu sissenõudmist tehingult, millega selle äriühingu ainuosanik Linzi linn (Austria) võttis üle äriühingu 2006. aasta kahjumi.

## Õiguslik raamistik

### *Liidu õigusnormid*

- 3 Direktiivi 69/335 artikkel 1 näeb ette:

„Liikmesriigid võtavad kapitaliühingute kapitali sissemaksetelt artiklite 2–9 sätetele vastavalt ühtlustatud maksu, edaspidi „kapitalimaks”

- 4 Nimetatud direktiivi artiklis 3 on määratletud, millist ühingut käsitatakse selle direktiivi kohaldamisel kapitaliühinguna. Artikli 3 lõige 2 sätestab:

„Käesoleva direktiivi kohaldamisel käsitatakse kapitaliühinguna ka kõiki teisi tulunduslikke äriühinguid, ühistuid või muid juriidilisi isikuid. Liikmesriigil on siiski õigus neid kapitalimaksu osas mitte kapitaliühingutena käsitada.”

- 5 Sama direktiivi artikli 4 lõike 2 kohaselt:

„Järgmisi tehinguid võib ulatuses, milles neile 1. juuli 1984. aasta seisuga kohaldati 1 % suurusel maksumääral, edaspidi maksustada kapitalimaksuga:

[...]

- b) kapitaliühingu vara suurendamine ühingu liikme poolt teenuste osutamise kaudu, mis ei too kaasa äriühingu kapitali suurenemist, kuid toovad kaasa õiguste muutmise äriühingus või võivad suurendada äriühingu osade või aktsiate väärtust.

[...]"

### *Austria õigusnormid*

- 6 Kapitalitehingute maksu seaduse (Kapitalverkerhrssteuergesetz) põhikohtuasjas kohaldatavas redaktsioonis (*BGBI. I*, nr 52/2009, edaspidi „KVG”) on § 2 punktides 2 ja 4 sätestatud:

„Kapitalimaksuga maksustatakse:

- 2) teenused, mis on osutatud Austria kapitaliühingu liikme poolt ühingsuhetest tuleneva kohustuse alusel (näiteks lississemaksed, täiendavad maksed). Ühingu liikme teenusega on võrdsustatud ühingu liikme kohustuse katmine äriühingu enda vahenditest;

[...]

4) järgmised ühingu liikme poolt Austria kapitaliühingule osutatud vabatahtlikud teenused, kui need võivad suurendada äriühingu aktsiate või osade väärtust:

a) rahalised toetused,

[...]"

7 KVG § 4 „Kapitaliühingud” lõikes 2 on sätestatud:

„Käesoleva seaduse tähenduses loetakse kapitaliühinguteks ka:

1) usaldusühingud („Kommanditgesellschaften”, „KG”), mille täisosanike hulgas on kapitaliühing,

2) väikesi ettevõtteid käitavaid usaldusühinguid („Kommandit-Erwerbsgesellschaften”, „KEG”), mille täisosanike hulgas on kapitaliühing,

[...]"

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 8 Linzi linnavolikogu otsustas 16. detsembri 2004. aasta istungil eraldada linna omandis olev kinnisvara ning anda vara haldamise ja kasutamise jooksvad ülesanded üle äriühingule Immobilien Linz GmbH ja äriühingule Immobilien Linz KEG, kellest on saanud Immobilien Linz. Samal istungil otsustati ühtlasi, et alates 2005. eelarveaastast annab Linzi linn neile kahele kinnisvaraäriühingule iga-aastast osaniku rahalist toetust summas, mille suurus nähakse hinnanguliselt ette igas eelarveprojekti.
  
- 9 Äriühing Immobilien Linz KEG on asutatud 22. aprilli 2005. aasta asutamislepinguga. Täisosanikuna vastutab selle äriühingu kohustuste eest Immobilien Linz GmbH, mille ainuosanik on Linzi linn. Viimane on samas ka Immobilien Linzi ainus usaldusosanik.
  
- 10 Immobilien Linzi nõukogu kiitis 21. detsembril 2005 heaks 2006. aasta äriplaani. Samal kuupäeval kohustus Linzi linn, mida esindas linnapea, kandma sellele äriühingule kahjumi katmiseks üle osaniku rahalise toetuse vajalikus summas, kuid mitte rohkem kui äriplaanis ette nähtud 11 862 000 eurot. Rahalise toetuse andmise aluseks on linnavolikogu 16. detsembri 2004. aasta otsus.
  
- 11 Tegelikult andis Linzi linn Immobilien Linzile 2006. aastaks rahalist toetust 11 645 290,17 euro suuruses summas.

- 12 Finanzamt määras 29. jaanuari 2008. aasta otsusega kapitalimaksu 116452,90 eurot, mis on 1 % tegelikult antud rahalisest toetusest. Otsus on põhistatud järgmiselt:

„Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt maksustatakse osanike poolt äriühingule osutatavad teenused kapitalimaksuga. Ainult pikaajalise kahjumi ülekandmise lepingu alusel kahjumi ülevõtmist ei maksustata kapitalimaksuga. Juhul kui osaniku rahastamislubadus põhineb üksikasjalikul rahastamisplaanel, ei ole järgnevad teenused kohustuslikud teenused KVG § 2 punkti 2 tähenduses. Tegemist on osaniku vabatahtlike teenustega, mis maksustatakse kapitalimaksuga KVG § 2 punkti 4 alapunkti a alusel.”

- 13 Immobilien Linz esitas Finanzamti selle otsuse peale eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse põhjendusel, et linnavolikogu 16. detsembri 2004. aasta otsuse ja tema üldise otsusega, mis lubab katta Linzi linna omandis oleva kinnisvara haldamisest saadud kahjumi, võttis linn kui osanik endale Immobilien Linzi ees ühingusuhetest tuleneva kahjumi hüvitamise kohustuse.
- 14 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tekkis küsimus, kas selleks, et oleks tegemist vara suurendamisega direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punkti b tähenduses, omab määravat tähtsust see, kuidas osanik õiguslikult vormistas oma kohustuse katta äriühingu tulevane kahjum. Ühelt poolt lähtuvad nimelt Austria maksuasutused ja siseriiklikud kohtud põhimõttest, et ainult siis, kui kahjumi ülevõtmine toimub kahjumi ülekandmise lepingu alusel, ei too see kaasa vara suurendamist. Teisalt on Euroopa Kohus 28. märtsi 1990. aasta otsuses kohtuasjas C-38/88: Siegen (EKL 1990, lk I-1447) lähtunud vaid ühest kriteeriumist, mille alusel määratleda, kas vara suurenes või mitte, sellest, kas osanik on eelnevalt võtnud kahjumi katmise kohustuse, mis tingib, et kahjum, mis äriühingul hiljem tekib, ei avalda mingit mõju tema vara suurusele.



- 15 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Immobilien Linzi kasuks, st tema kahjumi katmiseks konkreetsete kohustuste heakskiitmine enne iga eelarveaasta algust eelarveprojektis või äriühingu äriplaanis selleks hinnanguliselt määratud summa ulatuses annab talle õiguse, millele ta saab kohtus tugineda. See kehtib ka kohustuse kohta, mille võttis Linzi linnapea 21. detsembril 2005.
- 16 Neil asjaoludel otsustas Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas äriühingu teatud kahjumi ülevõtmine ainuosaniku poolt, kes on avalik-õiguslik juriidiline isik, kelle esindajale on pädev organ teinud ülesandeks anda kahjumi katmiseks igal aastal osaniku rahalist toetust enne eelarveaasta algust eelarveprojektis või äriühingu poolt heaks kiidetud äriplaanis selleks hinnanguliselt määratud summas, suurendab selle äriühingu vara direktiivi 69/335/EMÜ artikli 4 lõike 2 punkti b tähenduses [...]?”

### **Eelotsuse küsimus**

- 17 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt selgitust, kas ainuüksi äriühingu kahjumi ülevõtmine osaniku poolt enne nimetatud kahjumi tekkimist sõlmitud kahjumi ülekandmise lepingu täitmiseks on tehing, mis ei suurenda selle äriühingu vara direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punkti b tähenduses, või on samasuguse olukorraga tegemist ka juhul, kui kahjum võetakse üle osaniku eelnevalt võetud kohustuse täitmiseks, mille ainus eesmärk on tagada äriühingu tulevase kahjumi katmine.

- 18 Alustuseks tuleb meenutada, et direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punkti b alusel võib kapitalimaksuga maksustada osaniku osutatud teenuseid, mis võimaldavad kapitaliühingul suurendada oma vara, kuid ei too kaasa äriühingu kapitali suurenemist, ent samas võivad suurendada äriühingu osade või aktsiate väärtust.
- 19 Seoses esimese tingimusega, mis puudutab vara suurendamist, tuleb meenutada, et kuivõrd äriühingu vara määratletakse kui kogu vara, mille osanikud on ühendanud, koos selle juurdekasvuga, siis hõlmab vara suurendamine põhimõtteliselt igasugust kapitaliühingu vara suurendamist (30. märtsi 2006. aasta otsus kohtuasjas C-46/04: Aro Tubi Trafilerie, EKL 2006, lk I-3009, punkt 34 ja seal viidatud kohtupraktika). Nii on Euroopa Kohus selgitanud, et äriühingu kahjumi ülevõtmine osaniku poolt on teenus, mis suurendab äriühingu vara, kuna viib selle jälle tagasi seisu, milles see oli enne kahjumi tekkimist (vt eespool viidatud kohtuotsus Siegen, punkt 13).
- 20 Teise tingimuse kohta, mis puudutab äriühingu osade või aktsiate väärtuse suurenemist, tuleb märkida, et kuna äriühingu kahjumi ülevõtmine osaniku poolt viib äriühingu vara jälle tagasi seisu, milles see oli enne kahjumi tekkimist, aitab see tehing tugevdada äriühingu majanduslikku potentsiaali. Seega tuleb kahjumi ülevõtmist käsitada nii, et see võib suurendada osade või aktsiate väärtust direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punkti b tähenduses (vt selle kohta 5. veebruari 1991. aasta otsused kohtuasjas C-15/89: Deltakabel, EKL 1991, lk I-241, punkt 13, ja kohtuasjas C-249/89: Trave-Schiffahrtsgesellschaft, EKL 1991, lk I-257, punkt 13).
- 21 Sellest järeldub, et äriühingu kahjumi ülevõtmine tema osaniku poolt suurendab äriühingu vara direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punkti b tähenduses.

- 22 Sellegipoolest on Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse Siegen punktides 13 ja 14 leidnud, et kui äriühingul tekkinud kahjumi ülevõtmist osaniku poolt tuleb pida teenuseks, mis suurendab äriühingu vara, ei suurene see vara juhul, kui ülevõtmine toimub enne kahjumi tekkimist sõlmitud kahjumi ülekandmise lepingu täitmiseks, kuna selline lepinguline kohustus tingib selle, et kahjum, mis äriühingul hiljem tekib, ei avalda mingit mõju tema vara suurusele.
- 23 Eespool viidatud kohtuotsusest Siegen ilmneb, et Euroopa Kohus on lubanud teha erandi juhul, kui osanik võtab kahjumi üle kohustuse alusel, mille ta on endale võtnud enne kahjumi tekkimist, kuna selline kohustus tingib, et kahjum, mis äriühingul hiljem tekib, ei avalda mingit mõju tema vara suurusele. Siegeni kohtuotsuse sellist tõlgendust kinnitab 17. septembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-392/00: Norddeutsche Gesellschaft zur Beratung und Durchführung von Entsorgungsaufgaben bei Kernkraftwerken (EKL 2002, lk I-7397, punkt 21).
- 24 Erand on põhjendatud asjaoluga, et osaniku poolt varem võetud kohustuse korral ei saa äriühing, kelle huvides kohustus on võetud, olenemata oma majandustegevuse tulemustest näidata mingit kahjumit, kuna see kantakse automaatselt üle osanikule. Seega sellisel erijuhul nagu põhikohtuasjas, kus niisugune kohustus on võetud enne äriühingu kahjumi tuvastamist, on teada, et äriühingu majandustegevuse tulemused ei muuda tema majanduslikku potentsiaali.
- 25 Neil asjaoludel ei ole põhjendatud kapitalimaksu sissenõudmine tehingult, millega osanik võtab üle äriühingu kahjumi, kuna vara suurendamist ei toimu.

- 26 Seega tuleb esitatud küsimusele vastata, et direktiivi 69/335 artikli 4 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et äriühingu kahjumi ülevõtmine osaniku poolt enne kahjumi tekkimist endale võetud kohustuse täitmiseks, mille ainus eesmärk on tagada kahjumi katmine, ei suurenda äriühingu vara.

## Kohtukulud

- 27 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

**Nõukogu 17. juuli 1969. aasta direktiivi 69/335/EMÜ kapitali suurendamise kaudse maksustamise kohta (muudetud nõukogu 10. juuni 1985. aasta direktiiviga 85/303/EMÜ) artikli 4 lõike 2 punkti b tuleb tõlgendada nii, et äriühingu kahjumi ülevõtmine osaniku poolt enne kahjumi tekkimist endale võetud kohustuse täitmiseks, mille ainus eesmärk on tagada kahjumi katmine, ei suurenda äriühingu vara.**

Allkirjad