



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

28. veebruar 2013\*

Kapitali vaba liikumine — Tulumaks — Kapitalitulu — Topeltnmaksustamise vältimise leping — Dividendide jaotamine liikmesriikides ja kolmandates riikides asutatud äriühingute poolt — Liikmesriigis tasumisele kuuluvast tulumaksust mahaarvamisele kuuluva välisriigis tasutud tulumaksu ülempiiri määramine — Isiklike ning igapäevaelu vajadustega seotud kulude mahaarvamise mitteamestamine — Põhjendatus

Kohtuasjas C-168/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 9. veebruari 2011. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. aprillil 2011, menetluses

**Manfred Beker,**

**Christa Beker**

*versus*

**Finanzamt Heilbronn,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: A. Rosas (ettekandja) teise koja presidendi ülesannetes, kohtunikud U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev ja C. G. Fernlund,

kohtujurist: P. Mengozzi,

kohtusekretär: ametnik K. Sztranc-Sławiczek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 26. aprilli 2012. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- M. Beker ja C. Beker, esindaja: *Rechtsanwalt* M. Beker,
- Finanzamt Heilbronn, esindajad: W. Steinacher ja M. Ritter von Rittershain,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Prantsuse valitsus, esindaja: J.-S. Pilczer,
- Rootsi valitsus, esindaja: A. Falk,

\* Kohtumenetluse keel: saksa.

— Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,  
olles 12. juuli 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 63 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud M. Bekeri ja C. Bekeri ning Finanzamt Heilbronni (Heilbronni maksuamet) vahelises vaidluses topeltmaksustamise vältimise lepingute rakendamisel selle ülempiiri arvestuse üle, mille võrra on võimalik välisriigis kinnipeetud tulumaks maha arvata maksuastmestiku alusel väljaarvutatud täieulatuslikust tulumaksukohustusest.

### Õiguslik raamistik

#### *Topeltmaksustamise vältimise lepingud*

- 3 Kas Saksamaa Liitvabariik võib maksustada välistulu ning kui võib, kas siis välisriigis kinnipeetud tulumaks võetakse selle arvutamisel arvesse, on põhikohtuasja puhul reguleeritud topeltmaksustamise vältimise lepingutega, mille Saksamaa Liitvabariik on sõlminud Prantsuse Vabariigiga (21. juuli 1959. aasta leping, muudatustega), Luksemburgi Suurhertsogiriigiga (23. augusti 1958. aasta leping, muudatustega), Madalmaade Kuningriigiga (16. juuni 1959. aasta leping), Šveitsi Konföderatsiooniga (11. augusti 1971. aasta leping), Ameerika Ühendriikidega (29. augusti 1989. aasta leping, muudatustega) ja Jaapaniga (22. aprilli 1966. aasta leping).
- 4 Kui Saksa resident saab kapitalitulu teisest riigist, peab teine riik sellelt tulumaksu kinni vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingutele. Kõnealuste lepingute kohaselt arvatakse päritoluriigis kinnipeetud tulumaks maha Saksamaal tasumisele kuuluvast tulumaksust. Mahaarvamiseiga seonduvalt viitavad Saksamaa Liitvabariigi poolt Prantsuse Vabariigi, Šveitsi Konföderatsiooni, Ameerika Ühendriikide ja Jaapaniga sõlmitud lepingud Saksamaa maksuseadustele.

#### *Saksa õigus*

- 5 Tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) § 1 13. detsembril 2006 vastu võetud 2007. aasta maksuseaduse (Jahressteuergesetz 2007, *BGBI.* 2006 I, lk 2878, edaspidi „EStG”) redaktsioonis, mis kehtis 2007. aastal, näeb ette, et Saksamaa residentist füüsilistel isikutel on üldine maksukohustus.
- 6 EStG § 2 sätestab:

„(1) Tulumaksuga maksustatakse:

[...]

5) kapitalitulu;

[...]

mida maksumaksja saab perioodil, mil ta on üldise tulumaksukohustuse subjekt, või mida ta saab riigi territooriumilt perioodil, mil tal on piiratud tulumaksukohustus. Erinevad tululiigid määratletakse vastavalt §-dele 13–24.

(2) Tulu hõlmab:

- 1) põllu- ja metsamajandusest, tööstus-, kaubandus- ning käsitööstustegevusest ning füüsilisest isikust ettevõtjate saadud kasumit (§ 4–7k);
- 2) muude tululiikide puhul tulu, mis ületab ettevõtlusega seotud kulu (§ 8–9a).

(3) Kogutulu [Gesamtbetrag der Einkünfte] tähendab tulude kogusummat [Summe der Einkünfte], millest on maha arvatud proportsionaalne täiendav maksuvaba tulu pensionieas olevale isikule [Altersentlastungsbetrag], üksikvanemale ettenähtud maksuvabastus ja § 13 lõikes 3 sätestatud mahaarvamine.

(4) Tulu [Einkommen] tähendab kogutulu, millest on maha arvatud erikulud ning erakorralised kulud.

(5) Maksustatav tulu [zu versteuerndes Einkommen] tähendab tulu, millest on arvatud maha § 32 lõikes 6 sätestatud maksuvaba tulu ning muud mahaarvamised; maksustatav tulu kuulub maksustamisele vastavalt maksuastmestikule. Kui maksustatava tulu mõistet kasutatakse teistes seadustes, tuleb seal maksustatava tulu all mõista §-s 32 sätestatud tulu, millest on arvatud maha § 32 lõikes 6 sätestatud maksuvaba tulu [...].”

7 EStG § 34c lõige 1 sätestab:

„Üldise maksukohustusega isiku puhul, kelle välisriigis saadud tulu suhtes on tulu päritoluriigis kohaldatud Saksa tulumaksule vastavaid makse, arvatakse välisriigis tasutud maks selles riigis saadud tulult Saksamaal tasumisele kuuluvast tulumaksust maha, võttes arvesse mahaarvamisi, millele maksumaksjal oli õigus. Sellistelt välisriigis saadud tuludelt Saksamaal tasumisele kuuluv tulumaks saadakse Saksamaal maksustatava tulu [zu versteuerndes Einkommen], mis hõlmab välisriigist saadud tulu vastavalt §-dele 32a, 32b, 32c, 34 ja 34b, jaotamisel vastavalt sellele, millise osa moodustab kõnealune välisriigist saadud tulu tulude kogusummast [Summe der Einkünfte]. Välisriigist saadud tulu arvestusse ei võeta seda välistulu, mida ei ole päritoluriigis sealsete seaduste kohaselt maksustatud. [...] Välisriigis tasutud maksu võib maha arvata ainult ulatuses, milles see on seotud samal maksustamisperioodil saadud tuluga.”

8 EStG § 34c lõige 2 sätestab:

„Maksumaksja taotluse alusel võib välisriigis tasutud maksu tasaarvestamise asemel (lõige 1) arvata tulust maha ulatuses, mis vastab välisriigist saadud tulule, mis ei ole maksust vabastatud”.

### **Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimus**

- 9 Kaebajad põhikohtuasjas esitasid abikaasadena Saksamaal ühise tuludeklaratsiooni. Selle tulemusena maksustati neid maailmatulude osas ühiselt. Vaidlusalusel 2007. aastal said nad lisaks Saksamaa tulule kapitalitulu ka vähemusosalustest erinevates teistes liikmesriikides, st Prantsuse Vabariigis, Luksemburgi Suurhertsogiriigis, Madalmaade Kuningriigis ning kolmandates riikides nagu Šveitsi Konföderatsioonis, Ameerika Ühendriikides ja Jaapanis asuvatest äriühingutest. Nad said osalustelt dividende kokku 24 111,29 eurot, millelt tuli välisriikides maksudena tasuda ühtekokku 2 853,02 eurot.

- 10 Vastavalt Saksamaa Liitvabariigi ja dividendide päritoluriikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutele kuulub välisriigist saadud dividendide maksustamise õigus Saksamaale kui põhikohtuasjas kaebuse esitanute asukohariigile. Välisriigis kinnipeetud tulumaks arvatakse vastavalt maksuastmestikule maha tasumisele kuuluvast tulumaksust, kuid mitte rohkem, kui Saksamaal sellelt tulult tulumaksu tuleks maksta.
- 11 EStG § 34c lõike 1 teine lause (edaspidi „vaidlusalune õigusnorm”) näeb ette välisriigis kinnipeetud tulumaksu vastavalt maksuastmestikule täieulatuslikust tulumaksukohustusest mahaarvamise ülempiiri. Ülempiir arvutatakse, korrutades maksuastmestikule vastava tasumisele kuuluva tulumaksu välistulude suhtega tulude kogusummasse. Selles suhtarvus ei võeta siiski arvesse erikulusid või erakorralisi kulusid nagu näiteks igapäeva elu vajaduste või isiklike asjaoludega seonduvad kulud, samas kui need kulud võetakse arvesse maksuastmestiku alusel arvestatava maksumäära leidmisel.
- 12 Välistulule rakenduv tulumaks (mahaarvatava välisriigis tasutud tulumaksu ülempiir) arvutatakse seega vaidlusaluste õigusnormide alusel, korrutades maksuastmestikule vastava tasumisele kuuluva tulumaksu välistulu suhtega maksumaksja tulude kogusummasse alljärgnevalt:

$$\begin{array}{ccc}
 \text{Mahaarvamise} & = & \text{Tulumaksuastme kohaselt} \\
 \text{maksimumsumma} & & \text{(maailmatulult)} \\
 & & \text{arvestatud tulumaks} \\
 & & \times \\
 & & \text{Välistulu} \\
 & & \hline
 & & \text{Tulude kogusumma} \\
 & \uparrow & \uparrow \\
 \text{Pärast erikulude ja} & & \text{Arvesse võtmata erikulusid} \\
 \text{erakorraliste kulude} & & \text{ja erakorralisi kulusid} \\
 \text{mahaarvamist} & & 
 \end{array}$$

- 13 Finanzamt Heilbronn leidis, et välisriigis tasutud tulumaksu tasaarvestamiseks rakenduv maksimaalne ülempiir on antud juhul 1282 eurot, mille ta arvas maha maksuastmestiku alusel põhikohtuasja kaebajate poolt tasumisele kuuluvast tulumaksust.
- 14 Kaebajad põhikohtuasjas on taotlenud Finanzgericht Baden-Württembergilt neile saadetud maksuteate muutmist ja vaidlusaluse maksuaasta maksukohustuse vähendamist 1200 euro võrra põhjusel, et Saksa ametivõimud on lähtunud mahaarvamise ülempiiri arvestamisel tulude kogusummast enne mahaarvamisi, mis vastavad erikuludele ja erakorralistele kuludele kui igapäeva elu vajaduste ning isiklike ja perekondlike asjaoludega seotud kuludele.
- 15 Kuna kaebus maksuteate osas jäeti rahuldamata, esitasid põhikohtuasja kaebajad Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse.
- 16 Kuna Bundesfinanzhofil on kahtlusi, kas vaidlusaluses õigusnormis sätestatud tasaarvestusmeetodi ülempiir on kooskõlas liidu õigusega, otsustas ta kohtuliku arutamise peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [ELTL artikliga 63] on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis – kooskõlas riikidevaheliste topeltmaksustamise vältimise lepingutega – näevad ette, et täieulatusliku maksukohustusega isikute puhul, kes saavad tulu välisriigis ja kellelt peab riik, kus tulu saadakse, kinni Saksamaa tulumaksule vastava maksu, arvatakse välisriigis tasutud maks selles riigis saadud tulult Saksamaal tasumisele kuuluvast

tulumaksust maha nii, et maksustatavalt tulult – sealhulgas välismaal saadud tulult – kinnipeetav Saksamaa tulumaks jaotatakse vastavalt sellele, millise osa moodustab kõnealune välisriigis saadud tulu tulude kogusummast, jättes seega arvestamata erikulud ja erakorralised kulud kui igapäevaelu vajaduste ning isiklike ja perekondlike asjaoludega seotud kulud?”

### **Eelotsuse küsimuse analüüs**

- 17 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel topeltmaksustamise vähendamise meetodi raames – täieulatusliku maksukohustusega isikute puhul, kes saavad tulu välisriigis ja kellelt peab tulu päritoluriik kinni tulumaksule vastava maksu – arvatakse välisriigis tasutud maks selles liikmesriigis tasumisele kuuluvast tulumaksust maha, korrutades samas liikmesriigis maksustatavalt tulult, sealhulgas välisriigist saadud tulult tasumisele kuuluva maksusumma välistulu suhtega tulude kogusummasse, jättes viimase puhul arvesse võtmata erikulud ja erakorralised kulud kui igapäevaelu vajaduste ning isiklike ja perekondlike asjaoludega seotud kulud.

### *Sissejuhatavad märkused*

- 18 Kaebuse esitajad põhikohtuasjas on seisukohal, et eelotsusetaotlus kaldub kõrvale nende kaebusest, mis puudutab välisriigis kinni peetud tulumaksu mahaarvamist Saksamaal tasumisele kuuluvast tulumaksust, kuna Saksamaa tulumaksumäär tõuseb välistulude arvessevõtmise tõttu. Nad väidavad, et eelotsusetaotlus ei võta arvesse kogu nende kaebust, kuivõrd see ei käsitle esimese maksuastme vähendusi ja soodustusi, mida saavad kõik maksumaksjad, vaid käsitleb ainult „erikulusid ja erakorralisi kulusid kui igapäevaelu vajaduste ning isiklike ja perekondlike asjaoludega seotud kulusid”. Kui Euroopa Kohus piirdub vaid eelotsusetaotluse küsimusele jaatava vastuse andmisega ja menetlus jätkub vaid selles piiratud kontekstis, siis välistulu puudutava suhtarvu arvestus – Finanzamt Heilbronn arvestuse põhjal – ei suhestuks mitte tulude kogusumma, vaid hoopis maksustatava tuluga.
- 19 Sellega seoses tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis liikmesriigi kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus jätta läbi vaatamata vaid siis, kui on ilmne, et liidu õigusnormi tõlgendamine, mida liikmesriigi kohus palub, ei ole üldse seotud põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, või ka juhul, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada vajalikke faktilisi või õiguslikke asjaolusid, et anda tarvilik vastus talle esitatud küsimustele (vt eelkõige 22. juuni 2010. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-188/10 ja C-189/10: Melki ja Abdeli, EKL 2010, lk I-5667, punkt 27, ja 28. veebruari 2012. aasta otsus kohtuasjas C-41/11: Inter-Environnement Wallonie ja Terre wallonne, punkt 35).
- 20 Käesoleval juhul ei ole ilmne, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus viitaks ühele neist juhtudest. Vastupidi, tuleb märkida, nagu ilmneb kohtujuristi ettepaneku punktist 20, et eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib oma eelotsusetaotluse lõpuosas, et põhikohtuasjas esitatud kaebus osutab sõnaselgelt ainult erinevusele, mis tekib mahaarvamise ülempiiri kindlakstegemisel sõltuvalt sellest, kas igapäevaelu vajadustega seotud kulud on arvesse võetud või mitte, ning siseriiklikest menetlusnormidest tulenevalt ei ole tal õigust kaebuse arutamisel selle piiridest väljuda.
- 21 Sellises olukorras puudub eelotsuseküsimuse ümberformuleerimiseks alus.

### *Käsitletav vabadus*

- 22 Kõik Euroopa Kohtule seisukohti esitanud isikud nõustuvad, et põhikohtuasjas käsitletavaks vabaduseks on ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumine.

- 23 Selles osas tuleb meenutada, et dividendide maksustamine võib kuuluda asutamisevabadust käsitleva ELTL artikli 49 ja kapitali vaba liikumist käsitleva ELTL artikli 63 kohaldamisalasse (10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, EKL 2011, lk I-305, punkt 33, samuti 13. novembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-35/11: Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 89).
- 24 Küsimuses, kas siseriiklikud õigusnormid jäävad ühe või teise liikumisevabaduse kohaldamisalasse, tuleneb kindlalt väljakujunenud kohtupraktikast, et arvesse tuleb võtta kõnealuste õigusnormide eesmärki (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 90 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle, kuuluvad ELTL artikli 49 asutamisevabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse (vt eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 91 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 26 Seevastu siseriiklikke õigusnorme, mis kuuluvad kohaldamisele osalustele, mis on tehtud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes lähtuvalt kapitali vabast liikumisest (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 92 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 27 Käesoleval juhul on vaidlusalune õigusnorm kohaldatav olenemata osaluse suurusest äriühingus. Kui nimetatud õigusnormid puudutavad mõnest liikmesriigist pärit dividende, ei võimalda nende õigusnormide ese kindlaks teha, kas need kuuluvad valdavalt ELTL artikli 49 või ELTL artikli 63 kohaldamisalasse (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 93).
- 28 Niisuguses olukorras võtab Euroopa Kohus arvesse kohtuasja faktilisi asjaolusid, et kindlaks teha, kas põhikohtuasjas vaidluse all olevale olukorrale tuleb kohaldada viidatud õigusnormidest ühtesid või teisi (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 94 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 29 Tuleb märkida, et põhikohtuasi puudutab dividendide maksustamist Saksamaal olukorras, kus dividende saavad Saksamaa residendist füüsilised isikud äriühingutest, mille asukoht asub teistes liikmesriikides või kolmandates riikides ja kus nende osalus jääb alla 10%. Selline osalus ei anna võimalust kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle.
- 30 Euroopa Kohus on samas leidnud, et siseriiklikke õigusnorme, mis puudutavad kolmandast riigist saadud dividendide maksustamist ja mida ei kohaldata ainult olukordades, kus ematettevõtja mõjutab otsustavalt dividende jaotavat äriühingut, tuleb hinnata ELTL artiklist 63 lähtudes (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 99).
- 31 Eeltoodust tuleneb, et sellist vaidlusalust õigusnormi tuleb käsitleda ainult ELTL artiklis 63 sätestatud kapitali vaba liikumist silmas pidades, millele eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus ka viitab.

### *Kapitali vaba liikumise piirang*

- 32 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt jääb liikmesriikidele õigus kindlaks määrata tulu ja vara maksustamise kriteeriumid, et vajaduse korral lepingute abiga vältida topeltemaksustamist, kui Euroopa Liidu tasandil puuduvad vastavad ühtlustamis- ja harmoneerimismeetmed. Selles kontekstis võivad liikmesriigid topeltemaksustamise vältimisele suunatud kahepoolsete lepingute raames vabalt kindlaks määrata maksupädevuse jaotuse pidepunktid (vt eelkõige 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999,

- lk I-6161, punkt 57; 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: de Groot, EKL 2002, lk I-11819, punkt 93; 19. jaanuari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-265/04: Bouanich, EKL 2006, lk I-923, punkt 49, ja 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-527/06: Renneberg, EKL 2008, lk I-7735, punkt 48).
- 33 Maksupädevuse jaotus ei luba liikmesriikidel siiski kohaldada meetmeid, mis on vastuolus ELL-is tagatud liikumisvabadustega (eespool viidatud kohtuotsus Renneberg, punkt 50).
- 34 Kahepoolsete topeltnmaksustamise vältimise lepingutega niiviisi jaotatud maksupädevuse teostamisel on liikmesriigid kohustatud järgima ühenduse eeskirju (eespool viidatud kohtuotsused de Groot, punkt 94, ja Renneberg, punkt 51).
- 35 Samuti kuuluvad väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ELTL artikli 63 lõikega 1 keelatud meetmete hulka sellised kapitali liikumise piirangud, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet liikmesriiki investeerida või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teistesse riikidesse (25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-370/05: Festersen, EKL 2007, lk I-1129, punkt 24; 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punkt 40; samuti eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 50).
- 36 Kõnealusel juhul tuleb märkida, et vaidlusaluse õigusnormiga sätestatud välisriigis kinnipeetud tulumaksu mahaarvamise ülempiiri arvestamise meetod ei võta täiel määral arvesse maksumaksja igapäevaeltu vajaduste ning isiklike ja perekondlike asjaoludega seotud kulusid.
- 37 Vaidlusaluse õigusnormi kohaselt määratletakse mahaarvamise ülempiir, kasutades valemit, kus maksuastmestikule vastav tulumaksukohustus, mida maksumaksjal oleks tulnud tasuda, kui ta oleks kogu oma tulu teeninud Saksamaalt, korrutatakse murruga, mille lugejas on välisriigist saadud tulu ning nimetajas kogu sissetulek.
- 38 Maksustatav tulu, mille alusel leitakse valemi esimeses pooles kasutatav maksuastmestikule vastav tulumaksukohustus, määratletakse nii, et kogu sissetulekust, hoolimata selle teenimise asukohast, lahutatakse kõik Saksamaa seaduste kohaselt lubatud mahaarvamised, eelkõige need, mis on seotud maksumaksja igapäevaeltu vajaduste ning isiklike ja perekondlike asjaoludega. Samas, neid mahaarvamisi ei tehta kogu sissetulekust, mis on valemi teises osas oleva murru nimetajas.
- 39 Sellega seoses tuleb esmalt märkida, et valemi teises osas murru nimetajas tulude kogusumma kasutamine maksustatava tulu asemel vähendab maksumaksjale rakendatavat mahaarvamise ülempiiri.
- 40 Nagu märgib kohtujurist oma ettepaneku punktides 34 ja 35, näib vaidlusaluses õigusnormis sätestatud valemi taga olev loogika olevat selline, et maksukohustuslane saab kasutada kõiki isiklikest ja perekondlikest asjaoludest tulenevaid mahaarvamisi, kui kogu tema tulu on saadud Saksamaal, kuid mitte siis, kui tulu on teenitud välisriigist.
- 41 Sarnaselt eespool viidatud kohtuasjas de Groot käsitletud õigusnormidega – kuigi liikmesriigi õigusnormid, nagu vaidlusalused õigusnormid, võtavad küll maksumaksja kogutulult teoreetilise maksukohustuse arvestamisel arvesse mahaarvamisi, mis vastavad erikuludele ja erakorralistele kuludele kui igapäevaeltu vajaduste ning isiklike ja perekondlike asjaoludega seotud kuludele –, viib see praktikas ikkagi tagajärjeni, et osa oma tulust välisriigist saavad residentid maksumaksjad saavad kasutada erikulude ja erakorraliste kuludega seonduvaid mahaarvamisi ainult oma asukohariigist teenitud tulude ulatuses.
- 42 Osa eelviidatud mahaarvamistest ei võeta seega selle liikmesriigi poolt arvesse nende maksumaksjate tulumaksukohustuse arvestamisel.

- 43 Vastavalt eespool viidatud kohtuotsusele de Groot, punkt 90, on asukohariigil põhimõtteliselt kohustus tagada maksumaksjale tema isiklike ja perekondlike asjaoludega seonduvate mahaarvamiste arvessevõtmine, sest see riik on kõige paremas olukorras hindamaks maksumaksja maksevõimet, kuna seal asuvad isiku isiklikud ja finantsilised huvid.
- 44 Sellest kohtuotsusest ilmneb samuti, et liikmesriigil, kust tulu pärineb, on kohustus võtta isiklike ja perekondlike asjaolusid arvesse ainult siis, kui maksumaksja teenib peaaegu kogu või kogu oma maksustatava tulu sellest liikmesriigist ja tal ei ole oma asukohaliikmesriigis olulist tulu, mis võimaldaks viimasel anda talle isiklike ja perekondlike asjaolusid arvestavaid soodustusi (vt. selle kohta eespool viidatud kohtuotsus de Groot, punkt 89).
- 45 Selle kohtuotsusega sätestatud põhimõtted on täielikult ülekantavad käesolevale kohtuasjale, kuigi see kohtuotsus käsitles töötajate vaba liikumist ning vaidluse aluseks olevad faktilised asjaolud erinevad mõnevõrra käesolevas asjas kaebajate olukorrast.
- 46 On oluline märkida, nagu ka kohtujurist on märkinud oma ettepaneku punktis 44, et tõsiasi, et de Grooti kohtuotsuses käsitletavat õigusnormid nägid ette vabastusmeetodi, mitte tasaarvestusmeetodi, ei oma mingit tähtsust.
- 47 Andmed, millele Euroopa Kohus selles otsuses keskendus, kajastasid erinevatest töökohaliikmesriikidest saadud ja seal maksustatud tulule õigusnormides vabastusmeetodi rakendamiseks ettenähtud valemite ning valemi konkreetset mõju. Tulemuseks oli – nagu ka käesolevas põhikohtuasjas –, et maksumaksja sai isiklike ja perekondlike asjaoludega seotud mahaarvamisi teha ainult osaliselt, proportsionaalselt oma asukohariigist teenitud tuluga (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus de Groot, punkt 91).
- 48 Vajalik on märkida, et käesolevas kohtuotsuses käsitletavat topeltnmaksustamise vältimise õigusnormid paistavad moodustavat variatsiooni vabastusmeetodist, mis on koostatud viisil, et see vastab praktikas tasaarvestusmeetodile (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus de Groot, punktid 21–23).
- 49 Samuti ei saa õigeks pidada Saksamaa seisukohta, et vaidlustatud õigusnormid ei ole oma olemuselt vastuolus kapitali vaba liikumise põhimõttega, kuivõrd kõik isiklikud ja perekondlikud asjaolud on võetud arvesse mahaarvamisenähtu maksuastmestiku alusel maksustatava tulu arvestamisel, mis moodustab esimese osas välisriigis kinnipeetud tulumaksu mahaarvamise ülempiiri väljaarvutamist puudutavast valemist.
- 50 Tuleb märkida, et ka eespool mainitud de Groot kohtuasjas arutusel olevad õigusnormid nägid ette maksumaksja perekondlike ja isiklike asjaolude arvessevõtmist mahaarvamisenähtu teoreetilise maksukohustuse väljaarvutamisel tema kogutulult, mis moodustas esimese osa maksumaksjale nende õigusnormidega tagatud maksuvabastuse summa väljaarvutamise valemist. Sarnaselt vaidlusalusele õigusnormile tõi valemi teise poole murru rakendamine ikkagi kaasa selle, et maksumaksja sai oma perekondlike ja isiklike asjaoludega seonduvaid mahaarvamisi võtta arvesse ainult proportsionaalselt oma asukohariigis teenitud tuluga.
- 51 Kõigist eeltoodud kaalutlustest tuleneb, et põhikohtuasjas on liikmesriigi residentist maksumaksjad, kes saavad osa oma tulust välisriigist, ebasoodsamas olukorras võrrelduna sama liikmesriigi residentist maksumaksjatega, kes saavad koduriigist kogu oma tulu ja kes saavad seega teha kõik mahaarvamised, mis seonduvad erikulude ja erakorraliste kuludega kui igapäevaelu vajaduste ning isiklike ja perekondlike asjaoludega seonduvate kuludega.
- 52 Selline erinev kohtlemine võib pärssida liikmesriigis üldise maksukohustuse subjektiks olevatel isikutel investeerida oma kapitali äriühingutesse, mille asukoht on mõnes teises liikmesriigis või kolmandas riigis.



- 53 Järelikult kujutab liikmesriigi vaidlusalune õigusnorm kapitali vaba liikumise piirangut ELTL artikli 63 tähenduses.

*Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendatus*

- 54 Põhjendamaks kapitali vaba liikumise piirangut, tugineb Saksamaa valitsus teise võimalusena liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitsest tulenevatele kaalutlustele.
- 55 Seoses välisriigis kinnipeetud tulumaksu mahaarvamisega nõuab see põhimõte, et maha võib arvata ainult need tasud või kulud, mis on otseselt seotud maksustatava tuluga, mille osas on liikmesriigile tagatud maksustamisõigus topeltmaksustamise vältimise lepingutes sätestatud liikmesriikidevahelise pädevuse jaotuse järgi. Asukohariik ei ole seetõttu kohustatud hüvitama ebasoodsamat tulemust, mis tuleneb sellest, et maksumaksjaga seotud isiklike asjaolusid ei ole võetud arvesse välistulu maksustamisel tulu päritoluriigis.
- 56 Kuigi liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse puhul on tegemist üldisest huvist tuleneva ülekaaluka põhjusega, mis võib õigustada liidusisese liikumisvabaduse teostamise piirangut, tuleb pidada silmas, et eespool viidatud kohtuotsuses de Groot, mis puudutas vaidlusaluse õigusnormiga sarnaseid õigusnorme, on Euroopa Kohus sellise põhjenduse tagasi lükanud. Nagu kohtujurist on oma ettepaneku punktis 51 tõstatanud, ilmneb vastava kohtuotsuse punktides 98–101, et seda põhjendust ei saa kasutada maksumaksja asukohariik selleks, et vältida oma kohustust tagada maksumaksja isiklike ja perekondlike asjaolude arvessevõtmine, välja arvatud siis, kui tulu päritoluriigid vabatahtlikult või välislepingute alusel ei anna neid mahaarvamisi.
- 57 Igal juhul võib vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus olla põhjendusena vastuvõetav eeskätt siis, kui asjassepuutuva regulatsiooni eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil teostatava tegevuse suhtes (vt selle kohta 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 42; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 54, ja 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-311/08: SGI, EKL 2010, lk I-487, punkt 60).
- 58 Tõsiasi, et käesoleval juhul tagab Saksamaa Liitvabariik põhikohtuasjas olevatele kaebajatele isiklikku ja perekondlikku laadi mahaarvamised täielikult, ei vähenda seda õigust. See liikmesriik ei loobuks osast oma maksustamisõigusest teiste liikmesriikide kasuks. Põhikohtuasjas olevate kaebajate Saksamaalt saadud tulu maksustatakse vähem ainult siis, kui see oleks nende ainus tulu ja nad ei saaks välistulu.
- 59 Saksamaa valitsus leiab põhimõtteliselt, et kuivõrd isiklikku ja perekondlikku laadi soodustused ei oma mingit seost konkreetse tuluga, koormavad need kogutulu ning tuleb seetõttu omistada ühetaoliselt maksumaksja kogu kodu- ja välisriigist saadud sissetulekule, mistõttu nende andmine võib olla piiratud proportsionaalselt selle osaga kogu sissetulekust, mida saadakse Saksamaalt.
- 60 Käesoleva kohtuotsuse punktis 44 viidatud kohtupraktikast on ilmne, et mahaarvamised tuleb põhimõtteliselt võtta täielikult arvesse asukohariigil. Sellest põhimõttest tuleneb, nagu ka kohtujurist on viidanud oma ettepaneku punktis 54, et need tuleb täiel määral arvata maha maksumaksja antud riigist saadud tulust.
- 61 Lõpetuseks tuleb veel märkida, et Saksamaa õigusnormid näevad ette võimaluse valida välisriigis kinnipeetud tulumaksu Saksamaal tasumisele kuuluvast maksust mahaarvamise asemel ka teise süsteemi, nimelt välisriigi tulumaksu mahaarvamise maksubaasist.
- 62 Isegi kui oletada, et see süsteem on liidu õigusega kooskõlas, nähtub kohtupraktikast ikkagi, et asjaolu, et liikumisvabadust piirava liikmesriigi korra kohaldamine on vabatahtlik, ei tähenda, et see ei ole liidu õigusega vastuolus (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants

in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 162, ja 18. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-440/08: Gielen, EKL 2010, lk I-2323, punkt 53). Võimalus teha valik, mis tõenäoliselt muudaks olukorra Euroopa Liidu õigusega kooskõlas olevaks, ei kõrvalda iseenesest süsteemi ebaseaduslikku olemust, nagu vaidlusaluse õigusnormi korral, mis sisaldab liidu õigusega vastuolus olevat maksustamismehhanismi. Tuleb lisada, et see kehtib seda enam olukorras, kus liidu õigusega vastuolus olevat mehhanismi rakendatakse automaatselt, kui maksumaksja ise valikut ei tee.

- 63 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel topeltmaksustamise vähendamise meetodi raames – täieulatusliku maksukohustusega isikute puhul, kes saavad tulu välisriigis ja kellelt peab tulu päritoluriik kinni tulumaksule vastava maksu – arvatakse välisriigis tasutud maks selles liikmesriigis tasumisele kuuluvast tulumaksust maha, korrutades liikmesriigis maksustatavalt tulult, sealhulgas välisriigist saadud tulult tasumisele kuuluva maksusumma välistulu suhtega tulude kogusummasse, jättes viimase puhul arvesse võtmata erikulud ja erakorralised kulud kui igapäeva elu vajaduste ning isiklike ja perekondlike asjaoludega seotud kulud.

### Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille alusel topeltmaksustamise vähendamise meetodi raames – täieulatusliku maksukohustusega isikute puhul, kes saavad tulu välisriigis ja kellelt peab tulu päritoluriik kinni tulumaksule vastava maksu – arvatakse välisriigis tasutud maks selles liikmesriigis tasumisele kuuluvast tulumaksust maha, korrutades liikmesriigis maksustatavalt tulult, sealhulgas välisriigist saadud tulult tasumisele kuuluva maksusumma välistulu suhtega tulude kogusummasse, jättes viimase puhul arvesse võtmata erikulud ja erakorralised kulud kui igapäeva elu vajaduste ning isiklike ja perekondlike asjaoludega seotud kulud.**

Allkirjad