



## Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

31. mai 2018\*

Eelotsusetaotlus – Asutamisvabadus – Äriühingu tulumaks – Liikmesriigi õigusnormid – Äriühingu maksustatava tulu kindlaksmääramine – Residentist äriühingu poolt sellisele mitteresidentist äriühingule antud tasuta soodustus, kellega ta on seotud – Residentist äriühingu maksustatava tulu korrigeerimine – Maksustatava tulu korrigeerimata jätmise juhul, kui residentist äriühing annab samasugust soodustust teisele residentist äriühingule, kellega ta on seotud – Asutamisvabaduse piirang – Põhjendatus

Kohtuasjas C-382/16,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Rheinland-Pfalz maksukohus, Saksamaa) 28. juuni 2016. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 11. juulil 2016, menetluses

**Hornbach-Baumarkt AG**

*versus*

**Finanzamt Landau,**

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja president M. Ilešič, kohtunikud A. Rosas (ettekandja), C. Toader, A. Prechal ja E. Jarašiūnas,

kohtujurist: M. Bobek,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikku menetlust ja 27. septembri 2017. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- Hornbach-Baumarkt AG, esindajad: *Rechtsanwalt* J. Uterhark ja *Rechtsanwalt* J. Nagler,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Bergius ja L. Swedenborg,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja M. Wasmeier,

\* Kohtumenetluse keel: saksa.

olles 14. detsembri 2017. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,  
on teinud järgmise

### otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artikli 43 (hiljem ELTL artikkel 49) tõlgendamist koostoimes EÜ artikliga 48 (hiljem ELTL artikkel 54).
- 2 Taotlus on esitatud Hornbach-Baumarkt AG ja Finanzamt Landau (Landau maksuamet, Saksamaa, edaspidi „maksuamet“) vahelises kohtuvaidluses, mis käsitleb küsimust, kuidas tuleb viimati nimetatud asutusel arvutada nimetatud äriühingu poolt 2003. aastal tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu suurus ja milline on selle maksustatav väärtus.

### Õiguslik raamistik

- 3 Välisriike puudutavate tehingute maksustamise seaduse (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz), mida on muudetud 16. mai 2003. aasta maksusoodustuste ja erandite tühistamise seadusega (Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen) (BGBl I 2003, lk 660; edaspidi „AStG“), § 1 „Tulu korrigeerimine“ sätestab:

„(1) Kui tulu, mis on maksukohustuslasel tekkinud ärisuhetest temaga seotud isikuga, väheneb seeläbi, et maksukohustuslane on selliste välisriike puudutavate ärisuhete raames leppinud kokku tingimused, mis erinevad tingimustest, mida oleksid samasuguses või sarnases olukorras kokku leppinud kolmandad isikud, kes ei ole omavahel seotud, siis tuleb tema tulu, ilma et see piiraks muude õigusnormide kohaldamist, arvutada nii, nagu see oleks teenitud kolmandate isikute vahel, kes ei ole omavahel seotud, kokku lepitud tingimustel.

(2) Isik on maksukohustuslasega seotud muu hulgas siis, kui:

- 1) asjaomasel isikul on otseselt või kaudselt maksumaksja kapitalis vähemalt 25% osalus (oluline osalus) või tal on võimalik otseselt või kaudselt maksumaksjat otsustavalt mõjutada, või vastupidi, kui maksumaksjal on nimetatud isiku kapitalis oluline osalus või tal on võimalik otseselt või kaudselt teda otsustavalt mõjutada, või
- 2) kolmandal isikul on asjaomase isiku või nimetatud maksumaksja kapitalis oluline osalus, või tal on võimalik otseselt või kaudselt kumbagi otsustavalt mõjutada, või
- 3) sellel isikul või maksumaksjal on ärisuhete üle peetavatel läbirääkimistel võimalik teist poolt mõjutada viisil, mis põhineb ärisuhete välisel teguril, või kui ühel kahest on isiklik huvi tulu teenimise vastu teise poolt.

(3) Kui tekib vajadus vastavalt maksuseadustiku [Abgabenordnung] §-le 162 hinnata lõikes 1 viidatud tulu, on sellise hindamise võrdluspunkt mõne muu sobiva võrdluspunkti puudumisel ettevõttesse investeeritud kapitali tootlus või kasumimarginaal, mida kogemus ja tegevus lubavad tavatingimustel eeldada.

(4) Ärisuhe lõigete 1 ja 2 tähenduses on lepinguõigusega reguleeritav ja tulul põhinev mis tahes suhe, mis ei ole kokku lepitud ühingulepingus ning on osa maksumaksja või temaga seotud isiku juures tegevusest, millele kohaldatakse tulumaksuseaduse [Einkommensteuergesetz] § 13, 15, 18 või 21 või mis mitteresidendist seotud isiku puhul on kohaldatavad siis, kui tegevus toimub Saksamaal.“

## Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 4 Hornbach-Baumarkt AG on Saksamaal asutatud aktsiaselts, mille tegevusala on ehitustarvete ja ehitusmaterjali kaupluste käitamine Saksamaal ja teistes liikmesriikides.
- 5 2003. aastal oli Hornbach-Baumarkt AG-l oma tütarettevõtja Hornbach International GmbH ja omakorda selle tütarettevõtja Hornbach Holding BV kaudu kaudselt 100% osalus Hornbach Real Estate Groningen BV-s ja Hornbach Real Estate Wateringen BV-s (edaspidi „kontserni kuuluvad välismaised äriühingud“).
- 6 Kontserni kuuluvate välismaiste äriühingute omakapital oli negatiivne ning need mõlemad vajasis äritegevuse jätkamiseks ning kavandatud ehitustarvete kaupluse ja aianduskeskuse ehitamiseks pangalaene summas 10 057 000 eurot (Hornbach Real Estate Groningen BV) ja 14 800 000 eurot (Hornbach Real Estate Wateringen BV).
- 7 Rahastav pank seadis laenuandmise tingimuseks garantiid pakkuvate kinnituskirjade esitamise Hornbach-Baumarkt AG poolt.
- 8 Hornbach-Baumarkt AG esitas 25. septembril 2002 kinnituskirjad selle eest tasu küsimata.
- 9 Hornbach-Baumarkt AG võttis rahastava panga ees kohustuse mitte võõrandada ega muuta oma osalust Hornbach Holding BV-s, lisaks kohustus ta tagama, et ka Hornbach Holding BV ei võõranda ega muuda oma osalust kontserni kuuluvates välismaistes äriühingutes ilma, et ta teataks sellest pangale kirjalikult vähemalt kolm nädalat enne osaluse võõrandamist või muutmist.
- 10 Hornbach-Baumarkt AG võttis lisaks kohustuse pöördumatult ja tingimusteta tagada, et kontserni kuuluvatele välismaistele äriühingutele jääks rahalisi vahendeid, et täita kõik oma kohustused. Selleks tuli tal anda nendele äriühingutele vajaduse korral rahalisi vahendeid, et viimastel oleks võimalik täita oma kohustusi rahastava panga ees. Hornbach-Baumarkt AG-l tuli muu hulgas tagada, et neid rahalisi vahendeid kasutatakse sama pangaga sõlmitud lepingulise laenu tagasimaksmiseks.
- 11 Kuna maksuamet leidis, et kolmandad isikud, kes ei ole omavahel seotud, oleksid samasugustel või sarnastel asjaoludel kokku leppinud selliselt antud tagatiste eest tasu maksmise, otsustas maksuamet, et Hornbach-Baumarkt AG tulu oli vaja suurendada vastavalt AStG § 1 lõigetele 1 ja 4 summa võrra, mis vastab antud tagatiste eest makstava hinnangulise tasu summale, ning muutis selle äriühingu poolt 2003. aastal tasumisele kuuluva äriühingu tulumaksu summat ja sellega maksustatavat väärtust. Hornbach Real Estate Groningen BV-le ja Hornbach Real Estate Wateringen BV-le antud tagatiste tõttu korrigeeris maksuamet Hornbach-Baumarkt AG maksustatava tulu suurust vastavalt 15 253 ja 22 447 euro võrra.
- 12 Kuna maksuamet jättis kaebaja vaided maksuameti otsuste peale, millega viimane tegi nimetatud korrektsioone, põhjendamata tõttu rahuldumata, esitas Hornbach-Baumarkt AG kaebuse Finanzgericht Rheinland-Pfalzile (Rheinland-Pfalzi maksukohus, Saksamaa).
- 13 Oma kaebuses väitis Hornbach-Baumarkt AG, et AStG § 1 tõttu käsitletakse piiriüleseid olukordi erinevalt, kuna puhtalt riigisisestes olukordades ei korrigeerita tulu selleks, et kajastada tütarettevõtjatele antavate tagatiste eest makstava tasu hinnangulist summat.
- 14 Ta väitis selle kohta muu hulgas, et 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsusest SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), mis käsitleb AStG §-ga 1 analoogset Belgia maksuõigusnormi, tuleneb, et viimati nimetatud sätet tuleb pidada asutamisevabaduse piiranguks, mis on ebaproportsionaalsuse tõttu põhjendamatu. Vastupidi sellest kohtuotsusest tulenevatele nõuetele ei sisalda AStG § 1 ühtki sätet, mis võimaldaks tugineda ärilistele põhjustele, et põhjendada tehingut, mis kolmandate isikute vahel oleks ebarahulik. Antud juhul leiab Hornbach-Baumarkt AG, et see, miks ei olnud põhikohtuasjas

kõnesolevate kinnituskirjade eest tasu ette nähtud, on seletatav äriliste põhjustega. Tegemist on toetusmeetmetega, mis on mõeldud kontserni kuuluvate välismaiste äriühingute omavahendite suurendamise asendamiseks.

- 15 Maksuhaldur väitis vastu, et isegi kui AStG § 1 ei sisalda ühtki eraldi sätet, mis käsitleks tõendite esitamist tehingu võimalike äriliste põhjuste kohta, on maksumaksjal siiski võimalus esitada tehtud tehingu kohta asjakohaseid tõendeid.
- 16 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul leidis maksuamet põhjendatult, et Hornbach-Baumarkt AG ja kontserni kuuluvate välismaiste äriühingute vahel kokku lepitud tingimused kaldusid kõrvale nendest tingimustest, milles samasugustel või sarnastel asjaoludel oleks kokku leppinud kolmandad isikud, kes ei ole omavahel seotud. Nimelt lepiksid üksteisest sõltumatud äripartnerid kokku kinnituskirja eest tasu maksmise, kuna sellega kaasneb garandi jaoks vastutuse risk. Seetõttu olid AStG § 1 lõikes 1 ette nähtud sisulised tingimused koostoimes § 1 lõike 2 punktis 1 viidatud kolmanda eeldusega Hornbach-Baumarkt AG tulu korrigeerimiseks täidetud.
- 17 Sellegipoolest soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustada, kas põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid on asutamisevabadusega kooskõlas.
- 18 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib selle kohta, et AStG § 1 lõike 1 kohaselt korrigeeritakse asjaomase liikmesriigi residendist maksumaksja tulu, mida on vähendatud seetõttu, et ta on kokku leppinud tingimustes, mis kolmandate isikute vahel on ebaharilikud, üksnes siis, kui seotud isik asub teises liikmesriigis. Kui aga seotud isiku puhul on tegemist maksumaksjaga samas riigis asuva tütarettevõtjaga, ei korrigeerita tulu AStG § 1 lõike 1 ega ühegi teise riigisisese õigusnormi alusel.
- 19 Selle tõttu koheldakse juhul, kui asjaomase liikmesriigi residendist maksumaksjal on teises liikmesriigis asuvas tütarettevõtjas oluline osalus, seda maksumaksjat ebasoodsamalt kui siis, kui tal oleks selline osalus residendist äriühingus. Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab seetõttu, et AStG § 1 lõige 1 toob kaasa residendist maksukohustuslase asutamisevabaduse piirangu, mis on EÜ artikliga 43 (hiljem ELTL artikkel 49) keelatud.
- 20 Selle kohta tuleneb 21. jaanuari 2010. aasta kohtotsusest SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), et liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette residendist äriühingute erineva maksualase kohtlemise selle põhjal, kas äriühingud, kellele on antud ebatavalisi ja teenimatuid soodustusi ja kellega nad on omavahel seotud, on asutatud selles liikmesriigis või mitte, kujutavad endast üldjuhul asutamisevabaduse piirangut, kuid need järgivad liikmesriikidevahelise maksustamisepädevuse tasakaalustatud jaotuse tagamise ja maksudest kõrvalehoidumise ärahoidmisega seotud õiguspäraseid eesmärke.
- 21 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub siiski selgitada, kas selline õigusnorm nagu AStG § 1 lõige 1 on proportsionaalsuse põhimõttega kooskõlas.
- 22 Samas märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et vastavalt 21. jaanuari 2010. aasta kohtotsuse SGI (C-311/08, EU:C:2010:26) punktile 71 nõuab proportsionaalsuse põhimõte, et kui esineb kahtlus, et tehing ei vasta neile tingimustele, millistel see oleks tehtud turutingimustel, on maksumaksjal võimalus esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks selline tehing tehti, ilma et maksukohustuslasele pandaks seejuures ülemääraseid halduskohustusi.
- 23 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas ärilisi põhjusi, millele võib tugineda, et põhjendada tehingu tegemist tingimustel, mis ei ole kolmandate isikute puhul tavapärased, saab seostada Hornbach-Baumarkt AG osalusega kontserni kuuluvates välismaistes tütarettevõtjates, eelkõige juhtudel, kus tütarettevõtja laenab pangast kapitali suurendamiseks vahendeid. Emaettevõtjal on nimelt isiklik majanduslik huvi oma tütarettevõtja äriedu suhtes ning ta vastutab vajaduse korral viimase rahaliste kohustuste eest.

- 24 See kohus märgib, et kuigi Saksa õiguse kohaselt on maksumaksjal võimalus esitada põhjendusi, miks vastavad välismaise äriühinguga kokku lepitud tingimused tingimustele, mis oleks samasugustel või sarnasel asjaoludel kokku leppinud isikud, kes ei ole omavahel seotud, ei näe AStG § 1 lõige 1 siiski maksumaksjale ette võimalust tugineda ärilistele põhjustele selleks, et põhjendada tehingu sõlmimist tingimustel, mis kolmandate isikute vahel ei ole tavapärased, kui need põhjused seisnevad asjaomaste isikute vastastikusel seotusel.
- 25 Seetõttu leiab eelotsusetaotluse esitanud kohus, et selgust on vaja küsimuses, kas selline säte nagu AStG § 1 lõige 1 koostoimes § 1 lõike 2 punkti 1 kolmanda eeldusega vastab liidu õiguse nõuetele seoses võimalusega tugineda ärilistele põhjustele, mille puhul omavahel seotud isikud on teinud tehingu sellistel tingimustel, mis kolmandate isikute vahel ei ole tavapärane.
- 26 Neil põhjustel otsustas Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Rheinland-Pfalzi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas ELTL artikliga 49 koosmõjus artikliga 43 (varem EÜ artikkel 43 koosmõjus EÜ artikliga 48) on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt tuleb residendist maksukohustuslase tulu, mis on saadud ärisuhetest teise liikmesriigi residendist äriühinguga, milles äriühingul on otseselt või kaudselt vähemalt 25% osalus ja kellega ta on kokku leppinud tingimused, mis erinevad tingimustest, mille oleksid samasuguses või sarnases olukorras kokku leppinud üksteisest sõltumatud kolmandad isikud, kindlaks määrata nii, nagu see tulu oleks saadud sõltumatute kolmandate isikute vahel kokku lepitud tingimustel, samal ajal kui selliselt ei korrigeerita tulu, mis on saadud ärisuhetest residendist äriühinguga, ja asjaomased õigusnormid ei anna residendist maksumaksjale võimalust tõendada, et tingimused lepiti kokku ärilistel põhjustel, mis põhinevad tema staatusel teise liikmesriigi residendist äriühingu osanikuna?“

### Eelotsuse küsimuse analüüs

- 27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub selgitada sisuliselt, kas EÜ artiklit 43 (hiljem ELTL artikkel 49) koostoimes EÜ artikliga 48 (hiljem ELTL artikkel 54) tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus sellised riigisisised õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt selle liikmesriigi residendist äriühingu tulu, kes on andnud teises liikmesriigis asuvale temaga seotud äriühingule soodustusi niisugustel tingimustel, mis kalduvad kõrvale tingimustest, milles oleks samasugustel või sarnastel asjaoludel kokku leppinud kolmandad isikud, kes ei ole omavahel seotud, tuleb arvutada nii, nagu seda oleks tehtud juhul, kui tingimused, mille oleksid kokku leppinud kolmandad isikud, oleksid olnud kohaldatavad ja kuulunud korrigeerimisele, samas kui maksustatava tulu sellist korrigeerimist ei tehta, kui neid samu soodustusi annab residendist äriühing teisele residendist äriühingule, kellega ta on seotud, ning kui need õigusnormid ei anna residendist maksumaksjale võimalust tõendada, et tingimused lepiti kokku ärilistel põhjustel, mis tulenevad tema staatusest mitteresidendist äriühingu osanikuna.
- 28 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt kuuluvad ELTL artikli 49 asutamisevabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse liikmesriigi õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle (13. novembri 2012. aasta kohtotsus *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 91; 5. veebruari 2014. aasta kohtuotsus *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, punkt 22, ja 10. juuni 2015. aasta kohtuotsus *X*, C-686/13, EU:C:2015:375, punkt 18).
- 29 AStG § 1 lõike 2 punktis 1 sätestatud kolmas eeldus käsitleb olukordi, kus residendist maksumaksjal on vähemalt 25% osalus teises liikmesriigis asuvas äriühingus, s.o osalus, mis võimaldab maksumaksjal seda äriühingut kindlalt mõjutada.

- 30 Nagu märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, on põhikohtuasjas arutusel olukord, kus Hornbach-Baumarkt AG-l on kaudne osalus kontserni kuuluvas välismaises äriühingus ja ta saab seetõttu mõjutada viimase otsuseid ja tegevust.
- 31 Põhikohtuasjas kõnealuseid õigusnorme tuleb seega analüüsida EÜ asutamislepingu asutamisevabadust käsitlevate sätete pinnalt.
- 32 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on asutamislepingu asutamisevabadust käsitlevate sätetega vastuolus, kui päritoluliikmesriik takistab oma õigusnormidega kooskõlas asutatud äriühingul teises liikmesriigis asutamisevabadust kasutada eelkõige oma tütaretevõtja kaudu. Asutamisevabadust takistatakse juhul, kui liikmesriigi maksusüsteemi alusel saab residentist äriühingule, kellel on tütaretevõtja teises liikmesriigis, osaks erinev maksualane käsitlemine, mis on ebasoodsam võrreldes sellega, kuidas käsitletakse residentist äriühingut, kelle tütaretevõtja asub esimeses liikmesriigis (vt selle kohta 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Masco Denmark ja Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, punktid 24 ja 25).
- 33 Antud juhul tuleb täheldada, et AStG § 1 lõike 1 kohaselt korrigeeritakse maksumaksja tulu üksnes juhul, kui viimasel on välisriigi äriühinguga ärialased sidemed. Seega korrigeeritakse residentist maksumaksja tulu, mida on vähendatud seetõttu, et ta on seotud isikuga kokku leppinud tingimustes, mis kolmandate isikute vahel oleksid ebatavalised, vaid siis, kui see isik asub väljaspool riigi territooriumi. Kui aga seotud isiku puhul on tegemist maksukohustuslase samas riigis asuva tütaretevõtjaga, ei korrigeerita tulu AStG § 1 lõike 1 ega ühegi teise riigisisese õigusnormi alusel.
- 34 Sellest tuleneb, et asjaomase liikmesriigi residentist emattevõtjat, kellel on osalus teises liikmesriigis asuvas äriühingus, käsitletakse ebasoodsamalt võrreldes olukorraga, kui tal oleks osalus residentist äriühingus.
- 35 Euroopa Kohtu praktika kohaselt võib selline residentist äriühingute erinev maksuõiguslik kohtlemine selle põhjal, kus asub nende äriühingute asukoht, kellega on kokku lepitud tingimustes, mis kolmandate isikute vahel oleks ebaharilikud, kujutada endast asutamisevabaduse piirangut EÜ artikli 43 tähenduses. Äriühing võib seetõttu loobuda tütaretevõtja omandamisest, asutamisest või hoidmisest mõnes teises liikmesriigis peale oma asukohaliikmesriigi, või teises liikmesriigis asuva äriühingu olulise osaluse omandamisest või säilitamisest, kuna piire ületavas olukorras tekib tal maksude maksmise kohustus seoses tehingu tegemisega tingimustel, mis ei vasta neile tingimustele, millistel see tehing oleks tehtud sõltumatute kolmandate isikute vahel (vt selle kohta 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 44).
- 36 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt võib selline maksumeede, mis võib riivata EÜ artikliga 43 tagatud asutamisevabadust, olla lubatud vaid juhul, kui tegemist on olukordadega, mis ei ole objektiivselt sarnased, või kui see on ülekaaluka üldise huvi tõttu põhjendatud. Lisaks peab piirang olema kõnealuse eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale kui taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 42; 17. detsembri 2015. aasta kohtuotsus Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, punktid 26 ja 29; 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Masco Denmark ja Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, punkt 28, ja 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus A, C-292/16, EU:C:2017:888, punkt 28).
- 37 Põhikohtuasjas arutusel olevate liikmesriigi õigusnormide kohaselt võib residentist äriühingu suhtes, kui viimane teeb mitteresidentist äriühingule, kellega ta on seotud, soodustusi tingimustel, mis ei ole turutingimused, maksu kohaldada nii, et seetõttu võib residentist äriühingu maksustatavat tulu asjaomases liikmesriigis vähendada.

- 38 Saksamaa valitsuse hinnangul on residendist emaaettevõtja maksualane olukord erinev olenevalt sellest, kas tal on ärisuhted mitteresidendist või residendist tütarettevõtjaga, võttes arvesse, et Saksamaa Liitvabariigil ei ole pädevust maksustada teistes liikmesriikides asuvate tütarettevõtjate tulu.
- 39 Nimetatud valitsus väidab, et puhtalt riigisiseses olukorras põhjendab emaaettevõtja ärisuhetest saadud tulu korrigeerimata jätmist asjaolu, et selle emaaettevõtja poolt tasuta antud soodustus suurendab tema tütarettevõtja tulu ning Saksamaa Liitvabariik maksustab nii emaaettevõtja tulu kui ka tema territooriumil asuva tütarettevõtja kasumi. Teisiti on olukord Hornbach-Baumarkt AG Madalmaades asuvate tütarettevõtjate puhul, kuna Saksamaa Liitvabariik ei saa viimaste kasumit maksustada.
- 40 Tuleb tõdeda, et need argumendid ei ole seotud olukordade sarnasuse küsimusega, vaid territoriaalsuse põhimõttest tulenevate põhjendustega, mille kohaselt on liikmesriikidel õigus maksustada nende territooriumil saadud tulu, või põhjendustega, mis on seotud vajadusega säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse jaotus, mis on Euroopa Kohtu poolt tunnustatud õiguspärane eesmärk (vt selle kohta 17. juuli 2014. aasta kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 27, ja 23. novembri 2017. aasta kohtuotsus A, C-292/16, EU:C:2017:888, punkt 30).
- 41 Selle kohta tuleb märkida, et nii Saksamaa kui ka Rootsi valitsus väidavad, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid on põhjendatavad ülekaalukast üldisest huvist tuleneva vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, ning viitavad sellega seoses 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsusele SGI (C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 69).
- 42 Rootsi valitsus toob muu hulgas välja, et Saksa õigusnormid, millega rakendatakse reaalturuväärtuse põhimõtet, on territoriaalsuse põhimõtte loomulik tagajärg ja need on vajalikud nii viimati nimetatud põhimõtte järgimiseks kui ka maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse säilitamiseks.
- 43 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib vajadus säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus põhjendada erinevat kohtemist siis, kui asjasse puutuva regulatsiooni eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes (29. märtsi 2007. aasta kohtuotsus Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 42; 18. juuli 2007. aasta kohtuotsus Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 54; 21. veebruari 2013. aasta kohtuotsus A, C-123/11, EU:C:2013:84, punkt 41, ja 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Masco Denmark ja Damixa, C-593/14, EU:C:2016:984, punkt 35).
- 44 Euroopa Kohus leidis, et liikmesriigi residendist äriühingute võimalus kanda oma kasum ebatavaliste või tasuta soodustustena üle nendega seotud äriühingutele, mis asuvad teistes liikmesriikides, võib ohustada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust liikmesriikide vahel ning et liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette residendist äriühingu maksustamise selliste soodustuste osas, kui ta on neid andnud teises liikmesriigis asuvale äriühingule, võimaldavad esimesena nimetatud liikmesriigil teostada maksustamispädevust tema territooriumil läbi viidud tegevuse suhtes. Euroopa Kohus lisas, et niisugused liikmesriigi õigusnormid järgivad ülekaalukast üldisest huvist tulenevaid asutamislepinguga kooskõlas olevaid õiguspäraseid eesmärke ja need on selliste eesmärkide saavutamise tagamiseks sobivad (vt selle kohta 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punktid 63, 64 ja 69).
- 45 Sama kehtib põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide puhul, kuna asjaolu, et residendist äriühingu poolt teises liikmesriigis asuvale temaga seotud äriühingule soodustuste andmine tagatise sisaldava kinnituskirja esitamise teel sellistel tingimustel, mis ei ole turutingimused, võimaldab residendist äriühingul soodustuste andmise kaudu kasumit üle kanda oma mitteresidendist tütarettevõtjale, võib ohustada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotust.

- 46 Põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid – kuivõrd need näevad ette asjaomase liikmesriigi residendist äriühingu maksustamise teises liikmesriigis asuvale temaga seotud äriühingule tasuta antud soodustuse hinnangulise tasu suuruse põhjal, et saaks arvesse võtta summat, mida emattevõtja oleks pidanud deklareerima kasumina, kui tehing oleks tehtud turutingimustel – võimaldavad esimesena nimetatud liikmesriigil teostada riigi territooriumil tehtud tehingute suhtes oma maksustamispädevust.
- 47 Seega tuleb asuda seisukohale, et sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mille eesmärk on takistada asjaomase liikmesriigi territooriumil teenitud kasumi ülekandmist väljapoole selle riigi maksujurisdiktsiooni tehingute kaudu, mis ei ole kooskõlas turutingimustega, ilma et seda kasumit maksustataks, on sobivad tagamaks liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotus.
- 48 Lõpuks tuleb analüüsida küsimust, ega sellised liikmesriigi õigusnormid ei lähe kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik.
- 49 Euroopa Kohus on sellega seoses leidnud, et liikmesriigi õigusnorme, mis tuginevad objektiivsete ja kontrollitavate asjaolude uurimisele, et teha kindlaks, kas tehing kujutab endast maksualase eesmärgiga fiktiivset skeemi, tuleb käsitada nii, et need ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik selleks, et säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel ja ennetada maksude vältimist, kui esiteks antakse maksukohustuslasele iga kord, kui esineb kahtlus, et asjasse puutuvate äriühingute vaheline tehing ei vasta neile tingimustele, millistel see tehing oleks tehtud vaba konkurentsi korral, võimalus esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, miks selline tehing tehti, ilma et maksukohustuslasele pandaks seejuures ülemääraseid halduskohustusi. Teiseks peab korrigeeriv maksumeede piirduma selle osaga, mille võrra tehingu tingimused erinevad tingimustest, mis oleks kokku lepitud juhul, kui äriühingud ei oleks omavahel seotud (21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsus SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punktid 71 ja 72).
- 50 Kõigepealt, mis puudutab asjaomase maksumaksja tulu korrigeeritava summa arvutamist, siis tuleb märkida, et selle üle ei ole Hornbach-Baumarkt AG ja maksuamet Euroopa Kohtus vaieldud. Tuleb siiski sedastada, et Saksamaa valitsus väitis, ilma et talle oleks selles küsimuses vastu vaieldud, et Saksa maksuameti tehtavad korrigeerimised sellistel juhtudel, nagu on arutusel põhikohtuasjas, peavad piirduma selle osaga, mille võrra tehingu tingimused erinevad tingimustest, mis oleks kokku lepitud juhul, kui äriühingud ei oleks omavahel seotud.
- 51 Seejärel, seoses maksumaksja võimalusega esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, millega põhjendada tehingute tegemist tingimustel, mis kolmandate isikute vahel oleksid ebaharilikud, puudutab eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimus eelkõige seda, kas need ärilised põhjused võivad hõlmata ka majanduslikke põhjuseid, mis tulenevad asjaomase liikmesriigi emattevõtja ja tema teises liikmesriigis asuvate tütarettvõtjate vahelisest seotusest.
- 52 Saksamaa valitsuse sõnul tuleb „äriliste põhjuste“ mõistet 21. jaanuari 2010. aasta kohtuotsuse SGI (C-311/08, EU:C:2010:26) punkti 71 tähenduses tõlgendada konkurentsivabaduse põhimõttest lähtudes, mis välistab olemuslikult osaniku staatusest tulenevad majanduslikud põhjused. Et hinnata kõnealuste õigusnormide proportsionaalsust, tuleb muu hulgas teha vahet esiteks võimalusel tugineda põhjustele, miks samasse kontserni kuuluvad äriühingud tegid üksteisele tasuta soodustusi, ja teiseks nende soodustuste põhjendatuse analüüsil. Hornbach-Baumarkt AG-l oli võimalus oma otsust põhjendada, kuid ta ei suutnud tõendada, et need on seotud majanduslike põhjustega.
- 53 Ent käesolevas kohtuasjas nähtub eelotsusetaotlusest, et kontserni kuuluvate välismaiste äriühingute omakapital oli negatiivne ning et rahastav pank andis nende äriühingute tegevuse jätkamiseks ja laiendamiseks laenu tingimusel, et Hornbach-Baumarkt AG esitab kinnituskirja.
- 54 Kui tütarettvõtja tegevuse laiendamine sõltub täiendavast kapitali sissemaksest põhjusel, et tema omakapital ei ole piisav, võivad ärilised põhjused põhjendada emattevõtja vahendite kaasamist tingimustel, mis kolmandate isikute vahel oleksid ebaharilikud.



- 55 Lisaks tuleb märkida, et käesolevas asjas ei ole esitatud ühtki väidet maksustamise vältimise kohta. Saksamaa valitsus ei ole tuvastanud puhtalt kunstliku skeemi olemasolu Euroopa Kohtu praktika tähenduses ega põhikohtuasja kaebaja kavatsust vähendada oma Saksamaal maksustatavat kasumit.
- 56 Neil asjaoludel võib möönda, et esinevad ärilised põhjused, mis on seotud Hornbach-Baumarkt AG staatusega kontserni välismaiste äriühingute osanikuna, mis põhjendab põhikohtuasjas käsitletava tehingu tegemist tingimustel, mis kalduvad kõrvale kolmandate isikute vahel harilikult kokku lepitud tingimustest. Kuivõrd nimetatud välismaiste äriühingute tegevuse jätkamine või laiendamine sõltub ebapiisava omakapitali korral täiendavast kapitalist, võib tasuta tagatiste andmine kinnituskirja teel – olgugi et äriühingud, kes ei ole omavahel seotud, oleksid selliste tagatiste eest kokku leppinud tasu maksmise – selgitada Hornbach-Baumarkt AG enda majandushuvi kontserni kuuluvate välismaiste äriühingute äriedu suhtes, milles ta osaleb kasumi jaotamise teel, samuti põhikohtuasja kaebaja teatav vastutus osanikuna nende äriühingute rahastamisel.
- 57 Antud juhul tuleb eelotsusetaotluse esitanud kohtul kontrollida, kas Hornbach-Baumarkt AG-l oli võimalik – ilma, et talle pandaks ülemääraseid halduskohustusi – esitada tõendeid võimalike äriliste põhjuste kohta, millistel tehti põhikohtuasjas kõnealused tehingud, välistamata võimalust, et antud asjaolu puhul võiks arvesse võtta ka majanduslikke põhjuseid, mis tulenesid tema staatusest mitteresidendist äriühingu osanikuna.
- 58 Seega tuleb asuda seisukohale, et sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalikud nendega taotletavate eesmärkide saavutamiseks, kui nende õigusnormide kohaldamise eest vastutav ametiasutus annab residendist maksumaksjale võimaluse tõendada, et tingimused lepiti kokku ärilistel põhjustel, mis võivad tuleneda tema staatusest mitteresidendist äriühingu osanikuna, viimati nimetatud asjaolu tuleb aga hinnata eelotsusetaotluse esitanud kohtul.
- 59 Eelnevaid kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artiklit 43 koostoimes EÜ artikliga 48 tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole üldjuhul vastuolus sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt selle liikmesriigi residendist äriühingu tulu, kes on andnud teises liikmesriigis asuvale temaga seotud äriühingule soodustusi niisugustel tingimustel, mis kalduvad kõrvale tingimustest, milles oleks samasugustel või sarnastel asjaoludel kokku leppinud kolmandad isikud, kes ei ole omavahel seotud, tuleb arutada nii, nagu seda oleks tehtud juhul, kui tingimused, mille oleksid kokku leppinud kolmandad isikud, oleksid olnud kohaldatavad ja tulu oleks kuulunud korrigeerimisele, samas kui maksustatava tulu sellist korrigeerimist ei tehta, kui neidsamu soodustusi annab residendist äriühing teisele residendist äriühingule, kellega ta on seotud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb siiski kontrollida, kas põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid annavad maksumaksjale võimaluse tõendada, et tingimused lepiti kokku ärilistel põhjustel, mis tulenevad tema staatusest mitteresidendist äriühingu osanikuna.

## Kohtukulud

- 60 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse liikmesriigi kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamiseks seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

**EÜ artiklit 43 (hiljem ELTL artikkel 49) koostoimes EÜ artikliga 48 (hiljem ELTL artikkel 54) tuleb tõlgendada nii, et nendega ei ole üldjuhul vastuolus sellised õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt selle liikmesriigi residendist äriühingu tulu, kes on andnud teises liikmesriigis asuvale temaga seotud äriühingule soodustusi niisugustel tingimustel, mis kalduvad kõrvale tingimustest, milles oleks samasugustel või sarnastel asjaoludel kokku leppinud**

kolmandad isikud, kes ei ole omavahel seotud, tuleb arvutada nii, nagu seda oleks tehtud juhul, kui tingimused, mille oleksid kokku leppinud kolmandad isikud, oleksid olnud kohaldatavad ja tulu oleks kuulunud korrigeerimisele, samas kui maksustatava tulu sellist korrigeerimist ei tehta, kui neidsamu soodustusi annab residendist äriühing teisele residendist äriühingule, kellega ta on seotud. Eelotsusetaotluse esitanud kohtul tuleb siiski kontrollida, kas põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid annavad maksumaksjale võimaluse tõendada, et tingimused lepiti kokku ärilistel põhjustel, mis tulenevad tema staatusest mitteresidendist äriühingu osanikuna.

Allkirjad