



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (suurkoda)

26. veebruar 2019*

Eelotsusetaotlus – Euroopa Ühenduse ja Šveitsi Konföderatsiooni vaheline kokkulepe isikute vaba liikumise kohta – Füüsilise isiku elukoha üleviimine liikmesriigist Šveitsi – Äriühingu osalusega seotud realiseerimata kapitalikasv maksustamine – Otsesed maksud – Füüsilisest isikust ettevõtjate vaba liikumine – Võrdne kohtlemine

Kohtuasjas C-581/17,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Baden-Württembergi (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa) 14. juuni 2017. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 4. oktoobril 2017, menetluses

Martin Wächtler

versus

Finanzamt Konstanz,

EUROOPA KOHUS (suurkoda),

koosseisus: president K. Lenaerts, asepresident R. Silva de Lapuerta, kodade presidendid J.-C. Bonichot, A. Prechal, M. Vilaras, K. Jürimäe ja C. Lycourgos, kohtunikud A. Rosas, M. Ilešič, J. Malenovský, M. Safjan, D. Šváby ja C. G. Fernlund (ettekandja),

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikku menetlust ja 2. juuli 2018. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- M. Wächtler, esindaja: *Rechtsanwalt* R. Bock,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja R. Kanitz,
- Hispaania valitsus, esindajad: S. Jiménez García, ja V. Ester Casas,
- Austria valitsus, esindaja: C. Pesendorfer,
- Euroopa Komisjon, esindajad: M. Wasmeier, B.-R. Killmann, M. Šimerdová ja N. Gossement,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

olles 27. septembri 2018. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,
on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vahel 21. juunil 1999 Luxembourgis sõlmitud kokkulepet isikute vaba liikumise kohta (EÜT 2002, L 114, lk 6; ELT eriväljaanne 11/41, lk 89) (edaspidi „EÜ-Šveitsi IVL kokkulepe“).
- 2 Taotlus on esitatud Martin Wächleri ja Finanzamt Konstanz (Konstanz maksuamet, Saksamaa) vahelises kohtuvaidluses seoses nimetatud ametiasutuse otsusega maksustada seetõttu, et M. Wächler viis oma elukoha Saksamaalt üle Šveitsi, temale Šveitsis asuvas äriühingus, mille juhataja ta muu hulgas on, kuuluva osalusega seotud realiseerimata kapitalikasu.

Õiguslik raamistik

EÜ-Šveitsi IVL kokkulepe

- 3 Euroopa Ühendus ja selle liikmesriigid ühelt poolt ning Šveitsi Konföderatsioon teiselt poolt allkirjastasid 21. juunil 1999 seitse kokkulepet, sealhulgas EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe. Need seitse kokkulepet kiideti Euroopa Ühenduse nimel heaks nõukogu ja komisjoni 4. aprilli 2002. aasta otsusega 2002/309/EÜ, Euratom teadus- ja tehnikakoostöö kokkuleppe suhtes Šveitsi Konföderatsiooniga seitsme kokkuleppe sõlmimise kohta (EÜT 2002, L 114, lk 1; ELT eriväljaanne 11/41, lk 89) ning need jõustusid 1. juunil 2002.
- 4 EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe preambuli kohaselt on kokkuleppeosalised otsustanud „oma territooriumide vahel sisse seada isikute vaba liikumise Euroopa Ühenduses kohaldatavate eeskirjade alusel“.
- 5 Selle kokkuleppe artikkel 1 sätestab:

„Käesoleva kokkuleppe eesmärk on:

a) anda Euroopa Ühenduse ja Šveitsi kodanikele õigus siseneda kokkuleppeosaliste territooriumidele, seal elada, saada palgatööd või tegutseda füüsilisest isikust ettevõtjana ning jääda kokkuleppeosaliste territooriumile;

[...]

c) anda Euroopa Ühenduse ja Šveitsi kodanikele, kellel puudub majandustegevus vastuvõtjariigis, õigus siseneda lepinguosaliste territooriumidele ja seal elada;

d) tagada Euroopa Ühenduse ja Šveitsi kodanikele samasugused elu- ja töötingimused kui lepinguosaliste oma kodanikel.“
- 6 Nimetatud kokkuleppe artikkel 2 „Diskrimineerimisest hoidumine“ sätestab:

„Käesoleva kokkuleppe I, II ja III lisa sätete kohaldamise tulemusena ja nende kohaselt ei diskrimineerita kokkuleppeosalise territooriumil seaduslikult elavaid teise kokkuleppeosalise kodanikke nende kodakondsuse alusel.“

- 7 Sama kokkuleppe artikkel 4 „Elamis- ja majandustegevuses osalemise õigus“ on sõnastatud nii:
„Elamis- ja majandustegevuses osalemise õigus tagatakse vastavalt I lisa sätetele [...]“.
- 8 EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe artiklis 6 on sätestatud:
„Isikutele, kes ei osale majandustegevuses, tagatakse teise kokkuleppeosalise territooriumil elamise õigus vastavalt I lisa sätetele, mis käsitlevad mittetöötavaid isikuid.“
- 9 Kokkuleppe artikkel 7 „Muud õigused“ näeb ette:
„Kokkuleppeosalised näevad I lisa kohaselt isikute vaba liikumisega seoses ette järgmised õigused:
a) õigus oma kodanikega võrdsele kohtlemisele seoses elamis-, tööhõive- ja töötingimustega ning majandustegevuses osalemise võimaluse ja majandustegevuses osalemisega;
b) geograafilise ja tööalase liikuvuse õigus, mis võimaldab kokkuleppeosaliste kodanikel vastuvõtjariigi territooriumil vabalt liikuda ja töötada nende endi valitud erialal;
c) õigus viibida kokkuleppeosalise territooriumil pärast majandustegevuse lõppu;
[...]“.
- 10 Kõnealuse kokkuleppe artikli 15 kohaselt on kokkuleppe lisad ja protokollid selle lahutamatu osa.
- 11 Sama kokkuleppe artikkel 16 „Viide ühenduse õigusele“ sätestab:
„1. Käesoleva kokkuleppe eesmärkide saavutamiseks võtavad kokkuleppeosalised kõik meetmed, et tagada nendevahelistes suhetes samaväärsete õiguste ja kohustuste kohaldamine kui nendes Euroopa Ühenduse õigusaktides, millele viidatakse.
2. Niivõrd kui käesoleva kokkuleppe kohaldamine on seotud ühenduse õiguse põhimõtetega, tuleb arvestada asjaomast Euroopa Ühenduste Kohtu pretsedendiõigust enne käesoleva kokkuleppe allkirjastamist. Pärast seda kuupäeva kehtestatud pretsedendiõigusest antakse Šveitsile teada. Kokkuleppe nõuetekohase toimimise tagamiseks määrab ühiskomitee ühe kokkuleppeosalise taotlusel kindlaks kõnealuse pretsedendiõiguse mõjud.“
- 12 EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe artikkel 21 „Seos topeltmaksustamist käsitlevate kahepoolsete kokkulepetega“ täpsustab:
„1. Käesolev kokkulepe ei mõjuta topeltmaksustamist käsitlevate Šveitsi ja Euroopa Ühenduse liikmesriikide vaheliste kahepoolsete kokkulepete sätteid. Eelkõige ei mõjuta käesolev kokkulepe topeltmaksustamist käsitlevates kokkulepetes esitatud „piirialatöötaja“ mõistet.
2. Käesoleva kokkuleppe sätteid ei tohi tõlgendada nii, nagu takistaksid need kokkuleppeosalisi eristamast oma asjakohaste maksusätete kohaldamisel maksumaksjaid, kelle olukord ei ole võrreldav eeskätt elukoha poolest.
3. Ükski käesoleva kokkuleppe säte ei takista kokkuleppeosalisi vastu võtmast või kohaldamast meetmeid, mis tagavad maksude kehtestamise, tasumise ja tõhusa sissenõudmise või takistavad maksudest kõrvalhoidumist kokkuleppeosaliste riiklike maksuseaduste või Šveitsi ja ühe või mitme Euroopa Ühenduse liikmesriigi vahel topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud kokkulepete või mis tahes muude maksukokkulepete kohaselt.“

- 13 Kokkuleppe I lisa käsitleb isikute vaba liikumist. Selle lisa artikli 6 lõikes 1 on sätestatud:

„Palgatöötaja, kes on kokkuleppeosalise kodanik (edaspidi „töötaja“) ja kelle on tööle võtnud vastuvõtjariigi tööandja üheks aastaks või pikemaks ajaks, saab elamisloa, mis kehtib vähemalt viis aastat väljaandmise kuupäevast. [...]“.

- 14 Kõnealuse lisa artikli 7 lõikes 1 on sätestatud:

„Piirialatöötaja on kokkuleppeosalise kodanik, kelle elukoht on kokkuleppeosalise territooriumil ja kes töötab teise kokkuleppeosalise territooriumil, naastes oma elukohta üldjuhul iga päev või vähemalt kord nädalas.“

- 15 Sama lisa artikli 9 „Võrdne kohtlemine“ lõiked 1 ja 2 näevad ette:

„1. Töötajat, kes on kokkuleppeosalise kodanik, ei tohi teise kokkuleppeosalise territooriumil tema kodakondsuse tõttu kohelda tööhõive- ja töötingimuste suhtes teisiti kui vastuvõtjariigi kodanikest töötajaid, eelkõige seoses töötasu, vallandamise, töötuks jäämise puhul tööle ennistamise või uue töökoha leidmisega.

2. Töötajal ja tema [...] pereliikmetel on samad maksu- ja sotsiaalsoodustused kui vastuvõtjariigi kodanikest töötajatel ja nende pereliikmetel.“

- 16 EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe I lisa III peatükk, mis käsitleb füüsilisest isikust ettevõtjaid, sisaldab selle lisa artikleid 12–16. Artikli 12 „Riigis elamist käsitlevad eeskirjad“ lõige 1 sätestab:

„1. Kokkuleppeosalise kodanik, kes soovib siirduda teise kokkuleppeosalise territooriumile eesmärgiga alustada seal tegevust füüsilisest isikust ettevõtjana (edaspidi „füüsilisest isikust ettevõtja“), saab elamisloa, mis kehtib vähemalt viis aastat alates väljaandmise kuupäevast, tingimusel et ta esitab riigi pädevatele võimuorganitele tõendi selle kohta, et ta on tegevust alustanud või alustamas.“

- 17 Nimetatud lisa artikli 13 „Füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsevad piirialatöötajad“ lõikes 1 on sätestatud:

„Füüsilisest isikust ettevõtjana tegutsev piirialatöötaja on kokkuleppeosalise kodanik, kelle elukoht on kokkuleppeosalise territooriumil ja kes tegutseb teise kokkuleppeosalise territooriumil füüsilisest isikust ettevõtjana, naastes oma elukohta üldjuhul iga päev või vähemalt kord nädalas.“

- 18 Sama lisa artikkel 15 „Võrdne kohtlemine“ sätestab:

„1. Füüsilisest isikust ettevõtjaks saamise ja sellena tegutsemise puhul tuleb füüsilisest isikust ettevõtjale tagada vähemalt sama soodsad tingimused kui vastuvõtjariigi kodanikele.

2. Käesoleva lisa artiklit 9 kohaldatakse *mutatis mutandis* käesolevas peatükis nimetatud füüsilisest isikust ettevõtjate suhtes.“

Šveitsi Konföderatsiooni ja Saksamaa Liitvabariigi vaheline leping

- 19 Šveitsi Konföderatsiooni ja Saksamaa Liitvabariigi vahel 11. augustil 1971 sõlmitud leping tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimiseks (*BGBL.* 1972 II, lk 1022), mida on muudetud 27. oktoobri 2010. aasta protokolliga (*BGBL.* 2011 I, lk 1092) (edaspidi „Šveitsi Konföderatsiooni ja Saksamaa Liitvabariigi vaheline leping“), näeb artiklis 1 ette:

„Käesolevat lepingut kohaldatakse isikute suhtes, kes on ühe või mõlema lepinguosalise riigi residendid.“

- 20 Šveitsi Konföderatsiooni ja Saksamaa Liitvabariigi vahelise lepingu artikli 4 lõikes 1 on sätestatud:

„Käesolevas lepingus tähistab mõiste „lepinguosalise riigi resident“ isikut, kellel on selles riigis vastavalt kehtivatele õigusnormidele täieulatuslik maksukohustus.“

- 21 Selle lepingu artiklis 13 on sätestatud:

„1. Artikli 6 lõikes 2 määratletud kinnisasjade võõrandamisest saadud tulu maksustatakse selles lepinguosalisel riigis, kus need varad asuvad.

2. Vallasasja, mis kuulub lepinguosalise riigi ettevõtja teises lepinguosalisel riigis asuva püsiva tegevuskoha vara hulka, või vallasasja, mis kuulub kindla tegevuskoha juurde, mida ühe lepinguosalise riigi resident omab vaba elukutsega tegelemiseks teises lepinguosalisel riigis, võõrandamisest saadud tulu, sealhulgas tulu, mis on saadud kogu püsiva tegevuskoha (kas eraldi või koos ettevõttega tervikuna) või kindla tegevuskoha võõrandamisest, on selles teises riigis maksustatav. [...]

3. Tulu muu vara võõrandamisel, mida ei ole lõigetes 1 ja 2 nimetatud, maksustatakse ainult selles lepinguosalisel riigis, kus võõrandaja on resident.

[...]

5. Kui lepinguosaline riik maksustab riigi residendist füüsilise isiku lahkumisel kapitalikasut, mis tuleneb selle riigi residendist äriühingus omatavast olulisest osalusest, võtab teine riik osaluse hilisemast võõrandamisest saadud tulu maksustamisel kooskõlas artikliga 3 asjaomase kapitalikasut kindlaksmääramisel soetamiskuludena aluseks summa, mida esimene riik arvestas lahkumise hetkel tuluna.“

- 22 Kõnealuse lepingu artikli 27 lõikes 1 on sätestatud:

„Lepinguosaliste riikide pädevad asutused vahetavad käesoleva lepingu sätete rakendamiseks või haldamiseks või lepinguosaliste riikide või nende liidumaade, kantonite, piirkondade, ringkondade, valdade või valdade ühenduste nimel sissenõutavaid mis tahes olemuse või nimetusega makse käsitlevate riigisiseste õigusaktide rakendamiseks tõenäoliselt asjakohast teavet, tingimusel, et nendes sätestatud maksude kohaldamine ei ole lepinguga vastuolus. Artiklid 1 ja 2 teabe vahetamist ei piira.“

Saksa õigus

- 23 Tulumaksuseaduse (*Einkommensteuergesetz*) põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (*BGBL.* 2009 I, lk 3366, „*EStG*“) § 1 lõikes 1 on ette nähtud:

„Füüsilistel isikutel, kelle alaline või peamine elukoht on selles riigis, on täieulatuslik tulumaksukohustus. [...]“.

24 EStG § 17 lõigete 1 ja 2 kohaselt:

„1. Kutsealasest tegevusest saadavaks tuluks loetakse ka kapitaliühingu osaluse võõrandamisest saadud kasu, kui võõrandaja on viimase viie aasta jooksul aktsia- või osakapitalis kas otseselt või kaudselt omanud vähemalt 1% suurust osalust. [...]

2. Kasuks lõike 1 tähenduses loetakse müügihinna ja soetamismaksumuse vahet pärast võõrandamiskulude mahaarvamist. [...]“.

25 8. septembri 1972. aasta seaduse, mis käsitleb rahvusvahelist maksustamist (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, *BGBI.* 1972 I, lk 1713), põhikohtuasjas kohaldatava redaktsiooni (edaspidi „AStG“) §-s 6 on sätestatud:

„1. Sellise füüsilise isiku puhul, kellele rakendati [EStG] § 1 lõike 1 alusel täieulatuslikku maksukohustust kokku vähemalt kümme aastat ja kelle täieulatuslik maksukohustus lõppeb alalise või peamise elukoha üleviimisega, tuleb [EStG] § 17 lõike 1 esimeses lauses viidatud osaluse suhtes rakendada täieulatusliku maksukohustuse lõppemise hetkel [EStG] §-i 17, kaasa arvatud juhul, kui võõrandamist ei toimu, kui selle sätte osalust käsitlevad tingimused on sellel kuupäeval muus osas täidetud.

[...]

4. Kui lõike 1 kohaselt maksmisele kuuluva tulumaksu kohese sissenõudmisega kaasneksid maksumaksjale märkimisväärsed raskused ja kui lõikest 5 ei tulene teisiti, saab seda vastaval taotlusel ja tagatise esitamisel tasuta korrapäraste osamaksetena mitte kauem kui viis aastat alates esimesest osamaksest. Ajatamine tühistatakse, kui ajatamisperioodi jooksul osalus võõrandatakse või makstakse äriühingusse varjatult sisse [EStG] § 17 lõike 1 tähenduses või kui tekib üks [EStG] § 17 lõikes 4 kirjeldatud olukordadest. [...]

5. Kui lõike 1 esimeses lauses osutatud olukorras olev maksumaksja on Euroopa Liidu liikmesriigi või sellise muu riigi kodanik, mille suhtes kohaldatakse [2. mai 1992. aasta] Euroopa Majanduspiirkonna lepingut [(EÜT 1994, L 1, lk 3, ELT eriväljaanne 11/52, lk 3, edaspidi „EMP leping“)], ja kui talle kohaldatakse pärast täieulatusliku maksukohustuse lõppemist ühes neist riikidest (vastuvõtjariik) Saksamaa tulumaksukohustusega sarnast maksukohustust, ajatatakse lõike 1 kohaselt maksmisele kuuluvad maksud ilma intressi ja tagatise esitamise kohustusega. Selle meetme eeltingimus on, et Saksamaa Liitvabariigi ja selle riigi vahel on tagatud maksude sissenõudmise alane haldusabi ja vastastikune abi. [...]

Ajatamine tühistatakse järgmistel juhtudel:

- 1) kui maksumaksja või tema õigusjärglane kolmanda lause punkti 1 tähenduses võõrandab osaluse või maksab selle äriühingusse varjatult sisse [EStG] § 17 lõike 1 esimese lause tähenduses või kui tekib üks [EStG] § 17 lõikes 4 viidatud olukordadest;
- 2) kui osalus antakse üle isikule, kelle suhtes ei kohaldata täieulatuslikku maksukohustust ja kelle suhtes ei kohaldata Saksamaa üldise tulumaksukohustusega sarnast maksukohustust [...] liikmesriigis või EMP lepingu osalisriigis;
- 3) kui osalus viiakse varakogumist välja või sellega tehakse muu tehing, mis vastavalt riigisisesele õigusele toob kaasa osalise väärtuse või turuväärtuse arvesse võtmise;
- 4) kui maksumaksjale või tema järglasele kolmanda lause punkti 1 tähenduses ei kohaldata enam maksukohustust esimese lause tähenduses seetõttu, et ta on oma alalise või peamise elukoha mujale üle viinud.“

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 26 Saksa kodanik M. Wächter on alates 1. veebruarist 2008 Šveitsi õiguse alusel asutatud äriühingu juhataja, tegeledes seal IT-alase nõustamisega ja omades selles 50% osalust.
- 27 M. Wächter viis 1. märtsil 2011 oma elukoha Saksamaalt üle Šveitsi. Selle üleviimise järel maksustas Konstanzi maksuamet AStG § 6 ja EStG § 17 alusel kõnealuse äriühingu osalusega seotud realiseerimata kapitalikasu tulumaksuga.
- 28 Leides, et selline maksustamine üksnes tema elukoha Šveitsi üleviimise tõttu on vastuolus EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppega, täpsemalt selles kokkuleppes sätestatud asutamisõigusega, esitas M. Wächter kaebuse Finanzgericht Baden-Württembergile (Baden-Württembergi maksukohus, Saksamaa).
- 29 Nimetatud kohus kahtleb, kas EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe preambuli ning artiklitega 1, 2, 4, 6, 7, 16 ja 21 ning selle kokkuleppe I lisa artikliga 9 on kooskõlas kõnealune maksustamiskord, mille kohaselt kuulub äriühingu osalusega seotud realiseerimata kapitalikasu maksustamisele ilma tasumisele kuuluva maksu ajatamiseta juhul, kui asjaomase liikmesriigi kodanik viib oma elukoha üle Šveitsi, samas kui juhul, kui see kodanik viib oma elukoha üle muusse liikmesriiki kui Saksamaa Liitvabariik või kolmandasse riiki, mis on EMP lepingu osalisriik, lubab kõnealune maksustamiskord ilma intressi maksmise ja tagatise esitamise kohustusega ajatada selle maksu maksmise kuni asjaomase osaluse tegeliku võõrandamiseni, tingimusel esiteks, et vastuvõtjariik osutab Saksamaa Liitvabariigile maksu sissenõudmisel abi ja tuge, ning teiseks, et maksumaksja suhtes kohaldatakse vastuvõtjariigis Saksamaa tulumaksuga sarnast maksu.
- 30 Nimetatud kohus täpsustab, et riigisisene seadusandja lisa ajatamise viimati mainitud tingimustel elukoha üleviimise puhul AStG § 6 lõikesse 5 seetõttu, et kui kõnealuse maksu maksmist ei saaks ajatada, oleks asjaomane maksustamiskord vastuolus asutamisevabadusega, mida tagab liidu õigus, kuna Saksamaa kodanik, kes säilitab oma elukoha oma riigi territooriumil, peab maksu maksuma alles siis, kui asjaomase osalusega seotud kapitalikasu tekib. Sellesse sättesse, mis käsitleb sissenõudmise ajatamist, tehtud muudatuse kooskõla liidu õigusega on pealegi kinnitatud 11. märtsi 2004. aasta kohtuotsuses de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138).
- 31 Juhul, kui kõnealune maksustamiskord kujutab endast asutamisõiguse piirangut EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe tähenduses, küsib see kohus, kas see piirang võib olla õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, mis on seotud maksustamispädevuse jaotuse säilitamisega asjaomaste lepinguosaliste riikide vahel, maksukontrollide tõhususega ja vajadusega tagada maksude tõhus kogumine eesmärgiga ennetada maksutulu kaotamist, ning juhul, kui vastus sellele küsimusele on jaatav, kas see piirang on kavandatud eesmärgi saavutamiseks sobiv ega lähe kaugemale kui selle eesmärgi saavutamiseks vajalik.
- 32 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Baden-Württemberg (Baden-Württembergi maksukohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe] sätteid, eelkõige selle preambulit, artikleid 1, 2, 4, 6, 7, 16 ja 21 ning I lisa artiklit 9 tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt maksustatakse (ilma ajatamiseta) selleks, et maksuobjekt ei kaoks, äriühingu osalusega seotud realiseerimata kapitalikasu juhul, kui selle liikmesriigi kodanik, kellel oli kõigepealt selles riigis täieulatuslik maksukohustus, viib oma elukoha sellest riigist üle Šveitsi, ja mitte Euroopa Liidu liikmesriiki või riiki, mille suhtes kohaldatakse EMP lepingut?“

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 33 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktis 30 on esile toodud, lisa riigisisene seadusandja võimaluse ajatada äriühingu osalusega seotud realiseerimata kapitalikasu suhtes kohaldatava maksu maksmist elukoha üleviimise puhul muusse liikmesriiki kui Saksamaa Liitvabariik või kolmandasse riiki, mis on EMP lepingu osalisriik, selleks, et viia Saksamaa maksustamiskord vastavusse isikute vaba liikumist käsitleva liidu õigusega, kuna Saksamaa kodanik, kes säilitab oma elukoha oma riigi territooriumil, peab äriühingu osalusega seotud kapitalikasu suhtes kohaldatavat maksu maksma alles siis, kui see kapitalikasu tekib.
- 34 Seega tuleb järeldada, et eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma küsimusega sisuliselt teada, kas EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksustamiskord, mis näeb ette, et kui Šveitsi Konföderatsiooni territooriumil majandustegevusega tegelev liikmesriigi füüsilisest isikust kodanik viib oma elukoha liikmesriigist, mille maksustamiskord on arutusel, üle Šveitsi, tuleb tasuda maksu asjaomasele kodanikule kuuluva osalusega seotud realiseerimata kapitalikasult elukoha üleviimise ajal, samas kui elukoha säilitamisel samas liikmesriigis nõutakse maks sisse alles ajal, kui kapitalikasu tekib, ehk siis, kui see osalus võõrandatakse.
- 35 Kõigepealt, kuna EÜ-Šveitsi IVL kokkulepe on rahvusvaheline leping, tuleb seda tõlgendada 23. mai 1969. aasta Rahvusvaheliste lepingute õiguse Viini konventsiooni (*United Nations Treaty Series*, 1155. kd, lk 331) artikli 31 kohaselt heas usus, andes lepingus kasutatud mõistetele konteksti arvestades tavatähenduse ning lähtudes lepingu objektist ja eesmärgist (2. märtsi 1999. aasta kohtuotsus Eddline El-Yassini, C-416/96, EU:C:1999:107, punkt 47, ja 24. novembri 2016. aasta kohtuotsus SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, punkt 94 ja seal viidatud kohtupraktika). Lisaks nähtub sellest sättest, et eritähendus antakse terminile sel juhul, kui on kindlaks tehtud, et osalisriikidel oli selline kavatsus (vt selle kohta 27. veebruari 2018. aasta kohtuotsus Western Sahara Campaign UK, C-266/16, EU:C:2018:118, punkt 70).
- 36 Selles kontekstis tuleb esiteks täpsustada, et EÜ-Šveitsi IVL kokkulepe on osa üldisemast Euroopa Liidu ja Šveitsi Konföderatsiooni suhteid reguleerivast raamistikust. Kuigi viimati nimetatut ei osale Euroopa Majanduspiirkonnas ega liidu siseturul, on ta sellega siiski seotud mitme lepingu alusel, mis käsitlevad ulatuslikke valdkondi ja näevad ette konkreetseid õigusi ja kohustusi, mis on teatud määral analoogsed aluslepingus sätestatud õiguste ja kohustustega. Nende lepingute, sealhulgas EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe üldine eesmärk on tugevdada liidu ja Šveitsi Konföderatsiooni vahelisi majandussidemeid (6. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Graf ja Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punkt 33).
- 37 Kuna aga Šveitsi Konföderatsioon ei ole liitunud liidu siseturuga, siis ei saa siseturgu puudutavatele liidu õigusnormidele antud tõlgendust automaatselt EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe tõlgendamisele üle kanda, välja arvatud juhul, kui kokkuleppe enda sätted seda sõnaselgelt ette näevad (15. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punkt 29).
- 38 Teiseks, mis puudutab EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe eesmärki ja mõistete tõlgendamist, siis nimetatud kokkuleppe preambulist, artiklist 1 ja artikli 16 lõikest 2 nähtub, et selle eesmärk on saavutada liidu ja Šveitsi Konföderatsiooni füüsilisest isikutest kodanike vaba liikumine kokkuleppeosaliste territooriumil, tuginedes liidus kohaldatavatele õigusnormidele, mille mõistete tõlgendamisel tuleb arvesse võtta Euroopa Kohtu asjaomast praktikat, mis eksisteeris enne kokkuleppe sõlmimise kuupäeva.
- 39 Pärast seda kuupäeva jõustunud kohtupraktikaga seoses tuleb märkida, et EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe artikli 16 lõikes 2 on sätestatud esiteks, et nimetatud kohtupraktikast antakse Šveitsi Konföderatsioonile teada, ja teiseks, et kokkuleppe nõuetekohase toimimise tagamiseks määrab kokkuleppe artiklis 14 nimetatud ühiskomitee ühe kokkuleppeosalise taotlusel kindlaks kõnealuse kohtupraktika mõjud. Samas, isegi kui see komitee ei ole otsust teinud, tuleb, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 71

ja 72 on märkinud, kõnealust kohtupraktikat samuti arvesse võtta, kui see üksnes täpsustab või kinnitab põhimõtteid, mis tulenevad EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe sõlmimise kuupäeval eksisteerinud kohtupraktikast, mis käsitleb liidu õiguse mõisteid, millest see kokkulepe juhindub.

- 40 Neist kaalutlustest lähtuvalt tulebki EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe kohaldamisala ja sätteid analüüsida.
- 41 EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe preambuli ja artikli 1 punktide a ja c kohaselt kohaldatakse kokkulepet nii selliste füüsiliste isikute suhtes, kes tegelevad majandustegevusega, kui ka nende suhtes, kes sellega ei tegele.
- 42 Euroopa Kohtu toimikust nähtub, et M. Wächler tegeleb majandustegevusega, mis seisneb IT-alases nõustamises Šveitsis asutatud äriühingus, mille juhataja ta on.
- 43 Konkreetselt sellise isiku kohta on kõnealuse kokkuleppe artikli 1 punktis a sätestatud, et kokkuleppe eesmärk on anda talle õigus siseneda kokkuleppeosaliste territooriumidele, seal elada, saada palgatööd või tegutseda füüsilisest isikust ettevõtjana ning jääda kokkuleppeosaliste territooriumile. Selleks näeb kokkuleppe artikkel 4 ette, et elamis- ja majandustegevuses osalemise õigus tagatakse vastavalt I lisa sätetele.
- 44 Mis puudutab küsimust, millises vormis asjaomase majandustegevusega tegeletakse, siis tuleneb EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe I lisa artiklite 6 ja 7 ning selle lisa artiklite 12 ja 13 vahelisest võrdlusest, et palgatöötaja ja füüsilisest isikust ettevõtja eristamine põhineb sellel, kas kõnealust majandustegevust tuleb käsitada „tegevusena, mille eest makstakse töötasu“ või „tegevusena, mille eest ei maksta töötasu“.
- 45 Selles kontekstis tuleb meeles pidada, et mõiste „palgatöötaja“ on liidu õiguse mõiste (19. märtsi 1964. aasta kohtuotsus Unger, 75/63, EU:C:1964:19, lk 363), mis oli kõnealuse kokkuleppe sõlmimise kuupäeval juba olemas. Töösuhte peamine tunnus on, et isik teeb kindla aja jooksul teise isiku jaoks ja tema juhiste alusel tööd, mille eest ta saab töötasu. „Tegevusena, mille eest ei maksta töötasu“ tuleb aga käsitada tegevust, mida teostatakse alluvussuhteta (vt analoogia alusel 27. juuni 1996. aasta kohtuotsus Asscher, C-107/94, EU:C:1996:251, punktid 25 ja 26, ja 20. novembri 2001. aasta kohtuotsus Jany jt, C-268/99, EU:C:2001:616, punkt 34).
- 46 Kuivõrd M. Wächler tegeleb IT-alase nõustamisega äriühingus, mille juhataja ta on ja mille osakapitalis ta omab 50% osalust, ei esine antud juhul alluvussuhet, mis iseloomustab töösuhet, nagu on märkinud kohtujurist oma ettepaneku punktides 38 ja 39. Järelikult tegeleb M. Wächler majandustegevusega, mille eest ei maksta töötasu, füüsilisest isikust ettevõtjana EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe tähenduses.
- 47 Mis puudutab mõiste „füüsilisest isikust ettevõtja“ EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe tähenduses isikulist kohaldamisala, siis on Euroopa Kohus juba täpsustanud, et see on määratletud kõnealuse kokkuleppe I lisa artiklites 12 ja 13 (15. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punkt 18).
- 48 Selle lisa artikli 12 lõikest 1 nähtub, et seda sätet kohaldatakse kokkuleppeosalise füüsilisest isikust kodaniku suhtes, kes siirdub teise kokkuleppeosalise territooriumile ja tegutseb seal füüsilisest isikust ettevõtjana (vt selle kohta 15. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punktid 22 ja 23).
- 49 M. Wächler on aga EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe ühe osalise ehk Saksamaa Liitvabariigi kodanik, kes siirdus teise kokkuleppeosalise ehk Šveitsi Konföderatsiooni territooriumile, et tegutseda seal äriühingu heaks füüsilisest isikust ettevõtjana. Seega kuulub see olukord EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe I lisa artikli 12 kohaldamisalasse.

- 50 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et M. Wächtlertele kuulub 50% osalus äriühingus, mille heaks ta füüsilisest isikust ettevõtjana tegutseb. Nimelt, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 43–56 on sisuliselt märkinud, hõlmab füüsilisest isikust ettevõtjana asutamise õigus EÜ-Sveitsi IVL kokkuleppe tähenduses „palgatöötaja“ mõiste alla mittekuuluva füüsilise isiku kogu majandus- või tulutoova tegevuse, mis erineb teenuste osutamisest. Lisaks eeldab selle õiguse tegelik teostamine vabadust valida selleks sobiv õiguslik vorm.
- 51 Mis puudutab ühe kokkuleppeosalise kodaniku võimalust tugineda EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppest tulenevatele õigustele suhtes enda päritoluriigiga, siis tuleb märkida, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt, mis oli olemas juba selle kokkuleppe sõlmimise kuupäeval, ei näe asutamisõigus liidu õiguse tähenduses mitte üksnes ette kohustust tagada vastuvõtvas liikmesriigis selle riigi kodanikega samaväärne kohtlemine, vaid takistab ka piiranguid, mis on kehtestatud asjaomase kodaniku päritolujärgses liikmesriigis (vt selle kohta 27. septembri 1988. aasta kohtuotsus Daily Mail and General Trust, 81/87, EU:C:1988:456, punkt 16).
- 52 Seega ei või EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe ühe osalise kodanik teatud asjaoludel ja vastavalt kohaldatavatele sätetele tugineda EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppest tulenevatele õigustele mitte üksnes suhtes riigiga, kuhu ta liikumisvabadust kasutades siirdub, vaid ka suhtes oma päritoluriigiga (15. märtsi 2018. aasta kohtuotsus Picart, C-355/16, EU:C:2018:184, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 53 Nimelt riivaks EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppega tagatud isikute vaba liikumist see, kui ühe kokkuleppeosalise kodanik satuks oma päritoluriigis halvemasse olukorda üksnes põhjusel, et ta on kasutanud oma õigust liikumisvabadusele (15. detsembri 2011. aasta kohtuotsus Bergström, C-257/10, EU:C:2011:839, punkt 28).
- 54 Sellest järeldub, et kõnealuse kokkuleppe kohaldamisalasse kuuluv füüsilisest isikust ettevõtja võib EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe I lisa artikli 15 lõikes 2, koosmõjus selle lisa artikliga 9, ette nähtud võrdse kohtlemise põhimõttele tugineda ka suhtes enda päritoluriigiga.
- 55 Kuivõrd võrdse kohtlemise põhimõte on liidu õiguse mõiste (vt selle kohta 19. oktoobri 1977. aasta kohtuotsus Ruckdeschel jt, 117/76 ja 16/77, EU:C:1977:160, punkt 7, ning 6. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Graf ja Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punkt 26 ja seal viidatud kohtupraktika), mis oli EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe sõlmimise kuupäeval olemas, siis tuleb, nagu nähtub käesoleva kohtuotsuse punktides 38 ja 39, arvesse võtta võrdset kohtlemist käsitlevas Euroopa Kohtu praktikas tunnustatud põhimõtteid, et teha kindlaks, kas võib esineda EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppega keelatud ebavõrdne kohtlemine (vt selle kohta 6. oktoobri 2011. aasta kohtuotsus Graf ja Engel, C-506/10, EU:C:2011:643, punkt 26, ja 21. septembri 2016. aasta kohtuotsus Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punkt 47).
- 56 Käsitletavas asjas tuleb tõdeda, et Saksamaa kodanik, kes nagu M. Wächtlertele on teostanud EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe alusel oma asutamisõigust füüsilisest isikust ettevõtjana, on maksualaselt ebasoodsamas olukorras kui Saksamaa kodanikud, kes sarnaselt temale tegutsevad füüsilisest isikust ettevõtjana äriühingu heaks, mille aktsia- või osakapitalis nad omavad osalust, kuid kes erinevalt temast säilitavad elukoha Saksamaal. Nimelt peavad viimati nimetatud maksma asjaomase osalusega seotud kapitalikasult maksu alles siis, kui nimetatud kapitalikasut tekib, ehk siis, kui asjaomane osalus võõrandatakse, samas kui selline kodanik nagu M. Wächtlertele peab niisuguse osalusega seotud realiseerimata kapitalikasult kõnealuse maksu maksma hetkel, mil ta viib oma elukoha üle Šveitsi, omamata õigust ajatada seda maksmist kuni osaluse võõrandamiseni.
- 57 Niisugune erinev kohtlemine, mis kujutab endast sellise Saksamaa kodaniku jaoks nagu M. Wächtlertele rahaliselt ebasoodsat olukorda, võib pärssida tema soovi kasutada EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppest tulenevat asutamisõigust. Järelikult võib põhikohtuasjas käsitletav maksustamiskord piirata nimetatud kokkuleppes tagatud füüsilisest isikust ettevõtjana asutamise õigust.

- 58 Tuleb siiski märkida, et EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe artikli 21 lõige 2 lubab maksustamisel kohelda erinevalt maksukohustuslasi, kelle olukord ei ole sarnane eeskätt elukoha poolest (21. septembri 2016. aasta kohtuotsus Radgen, C-478/15, EU:C:2016:705, punkt 45).
- 59 Sellega seoses tuleb märkida, et AStG § 6 kohaselt on Saksamaa Liitvabariik otsustanud teostada oma maksustamispädevust kapitalikasu suhtes, mis on seotud Saksamaa kodanikule kuuluva osalusega ja mis tekib ajal, mil kõnealusel maksukohustuslasel on Saksamaa maksuresidendina selle riigi maksuga maksustamisel täieulatuslik maksukohustus sõltumata territooriumist, kus asjaomane kapitalikasu tekib.
- 60 Mis puudutab nimetatud õigusnormi eesmärki, milleks on maksustada osalusest tulenev kapitalikasu, mis tekib Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevuse kohaldamisalas, siis on liikmesriigi kodanik, kes viib oma elukoha Saksamaalt üle Šveitsi, sarnases olukorras sellise liikmesriigi kodaniku olukorraga, kes säilitab oma elukoha Saksamaal. Nimelt kuulub mõlemal juhul kapitalikasu maksustamise pädevus Saksamaa Liitvabariigile, kuna see pädevus on riigisiseste õigusnormide kohaselt seotud asjaomase kodaniku maksuresidentsusega selle riigi territooriumil ajal, mil kõnealune kapitalikasu tekib, sõltumata sellest, kus see juhtub.
- 61 Seega tõusetub küsimus, kas käesoleva kohtuotsuse punktides 56 ja 57 mainitud erinev kohtlemine võib olla õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab ja mis on välja toodud käesoleva kohtuotsuse punktis 31, see tähendab huvi tõttu, mis puudutab maksustamispädevuse jaotuse säilitamist EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe osaliste vahel, maksukontrollide tõhusust ja vajadust tagada maksude tõhus kogumine eesmärgiga ennetada maksutulude kaotamist.
- 62 Sellega seoses näeb EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe artikli 21 lõige 3 ette, et ükski selle kokkuleppe säte ei takista kokkuleppeosalisi vastu võtmast meetmeid, mis tagavad maksude kehtestamise, tasumise ja tõhusa sissenõudmise või takistavad maksudest kõrvalehoidumist kokkuleppeosaliste riigisiseste maksuseaduste või Šveitsi Konföderatsiooni ja ühe või mitme liikmesriigi vahel topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud kokkulepete või mis tahes muude maksukokkulepete kohaselt.
- 63 Samas peavad sellised meetmed, mis vastavad Euroopa Kohtu liidusisest isikute vaba liikumist käsitleva praktika kohaselt ülekaalukale üldisele huvi (vt muu hulgas 15. mai 1997. aasta kohtuotsus Futura Participations ja Singer, C-250/95, EU:C:1997:239, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika; 3. oktoobri 2006. aasta kohtuotsus FKP Scorpio Konzertproduktionen, C-290/04, EU:C:2006:630, punkt 36, ja 11. detsembri 2014. aasta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C-678/11, EU:C:2014:2434, punktid 45 ja 46), järgima igal juhul proportsionaalsuse põhimõtet, see tähendab, et need peavad olema eesmärkide saavutamiseks sobivad ega tohi minna kaugemale kui nende eesmärkide saavutamiseks vajalik.
- 64 Käesoleval juhul tuleb täpsustada, et kuigi asjaomase maksusumma kindlaksmääramine elukoha Šveitsi üleviimise hetkel on sobiv meede, et saavutada eesmärki, milleks on maksustamispädevuse jaotuse säilitamine nimetatud riigi ja Saksamaa Liitvabariigi vahel, ei saa selle eesmärgiga aga õigustada seda, et puudub võimalus asjaomase maksu maksmist ajatada. Nimelt ei tähenda selline ajatamine, et Saksamaa Liitvabariik loobuks Šveitsi Konföderatsiooni kasuks oma pädevusest maksustada kapitalikasu, mis on tekkinud ajal, mil asjaomase osaluse omanikul oli Saksamaa maksu suhtes täieulatuslik maksukohustus.
- 65 Mis puudutab maksukontrollide tõhususega seotud eesmärki, siis näeb Šveitsi Konföderatsiooni ja Saksamaa Liitvabariigi vaheline leping ette võimaluse maksualase teabe vahetamiseks lepinguosaliste vahel, nii et Saksamaa Liitvabariik saaks Šveitsi pädevatelt ametiasutustelt vajalikku teavet selle kohta, kui kodanik, kes on eelnevalt oma elukoha Šveitsi üle viinud, võõrandab osaluse, millega seoses on tekkinud kõnealune realiseerimata kapitalikasu. Järelikult kujutab põhikohtuasjas käsitletava maksu maksmise ajatamise võimaluse puudumine endast meedet, mis igal juhul läheb kaugemale nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalikust.

- 66 Seoses eesmärgiga, milleks on vajadus tagada maksude tõhus kogumine ennetamaks maksutulu kaotamist, tuleb tõdeda, et kõnealuse maksu kohest sissenõudmist hetkel, mil maksukohustuslane viib oma elukoha mujale üle, võib põhimõtteliselt õigustada vajadus tagada maksuvõlgade tõhus sissenõudmine. Samas, nagu kohtujurist oma ettepaneku punktides 103–105 on märkinud, läheb kõnealune meede kaugemale, kui nimetatud eesmärgi saavutamiseks vajalik ja seega on see ebasproportsionaalne. Nimelt juhul, kui esineb oht, et tasumisele kuuluvat maksu ei õnnestu koguda eelkõige seetõttu, et puudub maksunõuete sissenõudmist puudutav vastastikuse abistamise mehhanism, võib maksu sissenõudmise ajatamise eelduseks kehtestada tagatise esitamise kohustuse (vt analoogia alusel 29. novembri 2011. aasta kohtuotsus *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punktid 73 ja 74, ja 23. jaanuari 2014. aasta kohtuotsus *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, punktid 65–67).
- 67 Neil asjaoludel tuleb järeldada, et põhikohtuasjas käsitletav maksustamiskord kujutab endast EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppes ette nähtud asutamisoiguse põhjendamatut piirangut.
- 68 Seda järeldust ei sea kahtluse alla asjaolu, et asjaomane maksustamiskord näeb ette võimaluse tasuda maks osade kaupa, kui tasumisele kuuluva maksu kohese sissenõudmisega kaasneksid maksumaksjale raskesti talutavad tagajärjed. Nimelt lisaks sellele, et kõnealust osamaksetena tasumise meedet saab kohaldada vaid erijuhul, ei kaota see sellisel juhul ebasoodsat rahalist olukorda, mis tuleneb maksumaksja kohustusest maksta oma elukoha Šveitsi üleviimise ajal osa maksust, mis kuulub tasumisele kõnealuse osalusega seotud realiseerimata kapitalikasult. Peale selle on see meede maksumaksja jaoks kallim kui meede, mis näeb ette tasumisele kuuluva maksu maksmise ajatamise kuni osaluse võõrandamiseni.
- 69 Eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ-Šveitsi IVL kokkuleppe sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksustamiskord, mis näeb ette, et kui Šveitsi Konföderatsiooni territooriumil majandustegevusega tegelev liikmesriigi füüsilisest isikust kodanik viib oma elukoha liikmesriigist, mille maksustamiskord on arutusel, üle Šveitsi, tuleb tasuda maksu asjaomasele kodanikule kuuluva osalusega seotud realiseerimata kapitalikasult elukoha üleviimise ajal, samas kui elukoha säilitamisel samas liikmesriigis nõutakse maks sisse alles ajal, mil kapitalikasut tekib, ehk siis, kui see osalus võõrandatakse.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (suurkoda) otsustab:

Euroopa Ühenduse ja selle liikmesriikide ning Šveitsi Konföderatsiooni vahel 21. juunil 1999 Luxembourgis sõlmitud kokkuleppe isikute vaba liikumise kohta sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi maksustamiskord, mis näeb ette, et kui Šveitsi Konföderatsiooni territooriumil majandustegevusega tegelev liikmesriigi füüsilisest isikust kodanik viib oma elukoha liikmesriigist, mille maksustamiskord on arutusel, üle Šveitsi, tuleb tasuda maksu asjaomasele kodanikule kuuluva osalusega seotud realiseerimata kapitalikasult elukoha üleviimise ajal, samas kui elukoha säilitamisel samas liikmesriigis nõutakse maks sisse alles ajal, mil kapitalikasut tekib, ehk siis, kui see osalus võõrandatakse.

Allkirjad