



Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

23. jaanuar 2014*

Maksustamine — Ettevõtte tulumaks — Täisühingu osade üleandmine kapitaliühingule — Raamatupidamislik väärtus — Hinnanguline väärtus — Topeltnmaksustamise vältimise leping — Varjatud kapitalikasumi kohene maksustamine — Erinev kohtlemine — Kapitali vaba liikumise piirang — Liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse — Proportsionaalsus

Kohtuasjas C-164/12,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Finanzgericht Hamburgi (Saksamaa) 26. jaanuari 2012. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 3. aprillil 2012, menetluses

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

versus

Finanzamt Hamburg-Mitte,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja president A. Tizzano, kohtunikud A. Borg Barthet, E. Levits (ettekandja), M. Berger ja S. Rodin,

kohtujurist: N. Wahl,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 19. septembri 2013. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, esindajad: *Rechtsanwalt* O.-F. Graf Kerksenbrock ja *Rechtsanwalt* H. Bley,
- Finanzamt Hamburg-Mitte, esindaja: M. Grote,
- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze, A. Wiedmann ja J. Möller,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Mölls ja W. Roels,

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

* Kohtumenetluse keel: saksa.

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus käsitleb ELTL artikli 49 tõlgendamist.
- 2 Taotlus on esitatud äriühingute Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH (edaspidi „S-GmbH”) ja Klausnitzer Ges.mbH (edaspidi „K-GmbH”) õigusjärglase DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, mis on Austria õiguse alusel asutatud äriühing asukohaga Viinis (Austria), ja Finanzamt Hamburg-Mitte (edaspidi „Finanzamt”) vahelises kohtuvaidluses selle üle, kuidas määrata kindlaks osade üleandmisest saadav tulu Saksa õiguse alusel asutatud usaldusühingule 2000. aasta eest tulumaksu määramise raames.

Õiguslik raamistik

Saksa õigus

- 3 Einkommensteuergesetzi (Saksa tulumaksuseadus) § 6 lõike 1 punkti 1 kolmandas lauses antud määratluse kohaselt on majandusliku sihtotstarbega vara hinnanguliseks väärtuseks kogusumma, mille ettevõtte omandaja määrab eraldi võetuna majandusliku sihtotstarbega varale nimetatud ettevõtte koguväärtuse raames. Hinnangulist väärtust tuleb eristada raamatupidamislikust väärtusest, mis on vara väärtus sellisena, nagu see on kirjendatud ettevõtte bilansis, millest on muu hulgas maha arvatud amortisatsioon. Raamatupidamislik väärtus ei ole kunagi kõrgem kui hinnanguline väärtus.
- 4 11. oktoobri 1995. aasta Umwandlungssteuergesetzi (*BGBI.* 1995 I, lk 1250) (äriühingute ümberkorraldamise maksustamist käsitlev seadus; edaspidi „UmwStG 1995”) põhikohtuasja asjaoludele kohaldatava versiooni § 20 oli sõnastatud järgmiselt:

„(1) Kui ettevõtte, ettevõtte osa või ühissettevõtte osalus antakse üle sellise kapitaliühingu sissemaksuks, millel on piiramatu ettevõtte tulumaksu kohustus [Körperschaftsteuergesetzi (ettevõtte tulumaksu seadus) § 1 lõike 1 punkt 1] ja kui sissemakse tegija saab vastu selle äriühingu uusi osasid (mitterahaline sissemakse), hinnatakse sissemakstavat vara ja uusi osasid järgmiste lõigete kohaselt: [...]

(2) Kapitaliühing võib sissemaksena antud vara hinnata selle raamatupidamislikus väärtuses või kõrgemalt [...]

(3) Kapitaliühing peab sissemaksena antud vara hindama selle hinnangulises väärtuses, kui mittevaralise sissemakse ajal ei ole Saksamaa Liitvabariigil õigust maksustada sissemaksjale sissemakse vastu antud osade üleandmisel saadud kasumit.

(4) Väärtust, milles kapitaliühing sissemaksena antud varasid hindab, peetakse üleandva äriühingu puhul äriühingu osade või aktsiate müügihinnaks ja soetamiskuluks.

[...]

(6) Lõikes 3 viidatud juhtudel kohaldatakse analoogia alusel § 21 lõike 2 kolmandat kuni kuuendat lauset tasumisele kuuluva tulumaksu või ettevõtte tulumaksu tasumise ajatamiseks.”

- 5 UmwStG 1995 § 21 lõike 2 kolmandas kuni kuuendas lauses oli sätestatud:

„Esimese lause punktides 1, 2 ja 4 viidatud juhtudel võib üleandmiselt saadud kasumilt tulumaksu või ettevõtte tulumaksu tasumise jaotada mitme aasta peale vähemalt viiendiku suuruste osadena viie aasta jooksul, tingimusel et maksu tasumine osadena on tagatud. Tasumise ajatamisel intressi ei arvestata. Osade või aktsiate mis tahes üleandmine ajatamise kestel lõpetab selle viivitamatult. Viiendat lauset kohaldatakse analoogia alusel siis, kui ajatamise kestel kapitaliühing, mille osasid või aktsiaid hoitakse, lõpetatakse ja likvideeritakse või kui selle äriühingu kapitali vähendatakse ja makstakse aktsionäridele tagasi või kui äriühing korraldatakse käesoleva seaduse teise või neljanda osa mõttes ümber.”

Topeltmaksustamise vältimise leping

- 6 Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel 4. oktoobril 1954 sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga, samuti ettevõtlus- ja maamaksuga topeltmaksustamise vältimise leping (*BGBI.* 1955 II, lk 750; edaspidi „DBA 1954”), artikli 1 lõiked 2 ja 3 olid sõnastatud järgmiselt:

„(2) Füüsilise isiku elukoht on käesoleva lepingu tähenduses lepinguosalise riigi territooriumil, kus asub tema eluruum tingimustel, mis võimaldavad järeldada, et see isik valdab ja kasutab seda eluruumi. Kui tal puudub lepinguosalises riigis elukoht, loetakse tema elukohaks tema alaline elukoht.

(3) Juriidilise isiku puhul loetakse tema asukohaks käesoleva lepingu mõttes koht, kus tema tegevust juhitakse. Kui see koht ei asu kummaski lepinguosalises riigis, loetakse selle asukohaks juhatuse asukoht.”

- 7 DBA 1954 artikkel 4 nägi ette:

„(1) Kui isik, kelle elu- või asukoht on lepinguosalises riigis, saab ettevõtja või kaasomanikuna tulu kaubandus- või tööstusettevõttelt, kelle tegevus laieneb teise riigi territooriumile, on viimasel õigus maksustada nimetatud tulu vaid siis, kui see on seotud tema territooriumil asuva ettevõtte tegevuskohaga.

(2) Selleks tuleb tegevuskohaga lugeda seotuks tulu, mille viimane on saanud sõltumatu ettevõtjana samasugusest või sarnasest tegevusest, samadel või sarnastel tingimustel ja ilma, et see tegevuskoht vähimalgi määral sõltuks ettevõtjast, kelle tegevuskoht see on.

(3) Käesoleva lepingu tähenduses loetakse tegevuskohaks kaubandus- või tööstusettevõtte iga püsivat üksust, mis täielikult või osaliselt gutseb selle ettevõtte huvides.

(4) Lõiget 1 kohaldatakse tulule, mis on saadud kaubandus- või tööstusettevõtte otsesest juhtimisest ja kasutamisest, tulule, mis on saadud selle rendileandmisest, kättesaadavaks tegemisest või mis tahes muul viisil kasutamisest ning tulule, mis on saadud kogu ettevõtte, selle ettevõtte osaluse, ettevõtte ühe osa või ettevõttes kasutatava eseme müügist.”

- 8 DBA 1954 artikkel 7 sätestas:

„(1) Kui isik, kelle elu- või asukoht on lepinguosalises riigis, saab sellise kapitaliühingu olulise osaluse üleandmisest tulu, mille juhatuse asukoht on teises riigis, on tulu maksustamise pädevus riigil, kus on tema registrijärgne asukoht.

(2) Lõiget 1 ei kohaldata juhul, kui ühes lepinguosalises riigis asuval isikul on teises riigis tegevuskoht ja kui ta saab viimasest tulu. Sellisel juhul on tulu maksustamise pädevus teisel riigil (artikkel 4).”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

- 9 DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (edaspidi „DMC KG”) oli kuni 28. augustini 2001 usaldusühing asukohaga Hamburgis (Saksamaa). Isikuühinguna olid selle usaldusosanikeks tol ajal K-GmbH ja S-GmbH, varem Hubert Schillhuber (edaspidi „HS”). Täisosanikuks oli Saksa õiguse alusel asutatud äriühing DMC Design for Media and Communication GmbH (edaspidi „DMC GmbH”). Viimati nimetatud kapitaliühingu osadest kuulus kuni 28. novembrini 2000 nii K-GmbH-le kui ka HS-ile mõlemale 50%, kummalegi 50 000 Saksa marka (DEM).
- 10 HS andis 28. novembril 2000 talle DMC GmbH-s ja DMC KG-s kuulunud osad üle S-GmbH-le.
- 11 28. augusti 2001. aasta notariaalaktiga suurendati DMC GmbH kapitali 100 000 Saksa marga võrra, mille tulemusel tõusis kapital 200 000 Saksa margani.
- 12 Kapitali suurendamine toimus K-GmbH-le ja S-GmbH-le DMC KG-s kuuluvate osade mitterahalise sissemakse tegemise teel. Nende osade üleandmise vastu said K-GmbH ja S-GmbH kui ülevõtavad äriühingud osaluse DMC GmbH-s. Mõlema üleandva äriühingu raamatupidamislikuks väärtuseks oli määratud 50 000 Saksa marka. DMC GmbH osade üleandmine toimus tagasiulatavalt 1. jaanuaril 2001, s.o maksuarvestuslikul kuupäeval 31. detsember 2000.
- 13 Kuna kõik DMC KG osad läksid üle DMC GmbH-le, siis usaldusühing lõpetati. K-GmbH ja S-GmbH poolt sisse makstud käibevara kirjendati DMC GmbH ülevõtmise bilansis tema raamatupidamislikuks väärtuses.
- 14 Maksukontrolli käigus tuli Finanzamtil kindlaks määrata DMC KG maksustatav väärtus 2000. aastal.
- 15 Leides, et kuna DMC KG usaldusosanikel kui tulumaksukohustusega osanikel ei olnud pärast DMC KG lõpetamist enam Saksa territooriumil tegevuskohta, asus Finanzamt järeldusele, et Saksamaa Liitvabariigil ei olnud DBA 1954 artikli 7 alusel enam õigust maksustada tulu, mille K-GmbH ja S-GmbH said DMC GmbH nende osade üleandmisest, mis saadi vastu osade sissemakse eest, mis nendel äriühingutel oli DMC KG-s.
- 16 Seega määras Finanzamt UmwStG 1995 § 20 lõike 3 alusel K-GmbH ja S-GmbH poolt DMC GmbH-sse sisse makstud osade väärtuseks nende hinnangulise väärtuse ja mitte raamatupidamisliku väärtuse, mis tõi kaasa DMC KG osadega seotud varjatud kapitalikasumi maksustamise.
- 17 Selle tulemusena tekkis tänu K-GmbH sissemaksele summas 194 172,70 Saksa marka ja S-GmbH sissemaksele summas 9 051,77 Saksa marka üleandmisest saadud tulu. Selline tulu kuulus 2000. aastal ettevõtte tulumaksuga maksustamisele.
- 18 Põhikohtuasja hageja esitas K-GmbH ja S-GmbH õigusjärglasena eelotsusetaotluse esitanud kohtule kaebuse talle 2000. aasta kohta saadetud maksuteate peale, leides, et UmwStG 1995 § 20 lõige 3 on EL õigusega vastuolus.
- 19 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et Finanzamt on antud juhtumi puhul siseriiklikku õigust kohaldanud õigesti. Nimelt, DMC GmbH oli kohustatud määrama K-GmbH ja S-GmbH sisse makstud käibevara selle hinnangulises väärtuses. Austria Vabariigil kui üleandvate äriühingute asutamise riigil oli DBA 1954 alusel sellise tulu maksustamise pädevus, mis on saadud K-GmbH-le ja S-GmbH-le osade üleandmisest vastutasuks DMC KG osade eest.

- 20 Samas on nimetatud kohtul kahtlus, kas EL õigusega on kooskõlas UmwStG 1995 § 20 lõikes 3 ette nähtud mehhanism, mis viib Saksa territooriumil saadud varjatud kapitalikasumi kohese maksustamiseni, kui vara valdajal ei ole enam Saksamaal kohustust tasuda maksu tulult, mille ta sai vara hilisemast üleandmisest. Esiteks, selline ebavõrdne kohtlemine võib vähendada Austrias asuvate äriühingute huvi omandada osalusi Saksamaal asuvates äriühingutes. Teiseks, selline piirang ei ole põhjendatav ka asjaomaste liikmesriikide vahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotusega, kuna Saksamaa Liitvabariigil ei ole kunagi olnud õigust maksustada K-GmbH ja S-GmbH osalusi DMC GmbH-s.
- 21 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Hamburg menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:
- „1. Kas EÜ artikliga 43 ([nüüd] ELTL artikkel 49) on kooskõlas see, kui siseriiklikud õigusnormid näevad ette, et kaasomanike osade või aktsiate üleandmisel kapitaliühingule tuleb üleantud käibevara hindamisel lähtuda tingimata selle hinnangulisest väärtusest (mille tulemusel tekib üleandval äriühingul varjatud reserve avalikustamisest kapitalikasum), tingimusel, et mittevaralise sissemakse ajal ei ole Saksamaa Liitvabariigil õigust maksustada sissemaksjale sissemakse vastu antud uute osade üleandmisel saadud kasumit?
2. Juhul kui esimesele küsimusele tuleb vastata eitavalt: kas EÜ artikliga 43 [...] on kooskõlas see, kui siseriiklikud õigusnormid annavad üleandvale äriühingule õiguse taotleda varjatud reserve avalikustamise tagajärjel sissenõutava maksu intressivaba ajatamist, mis tähendab, et kapitalikasumilt sissenõutavat maksu võib tasuda vähemalt ühe viiendiku suuruste osadena viie aasta jooksul, tingimusel et maksu tasumine osadena on tagatud?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Eelotsuse küsimuste vastuvõetavus

- 22 Esiteks, Finanzamt palus oma kirjalikes seisukohtades tunnistada eelotsuse küsimused vastuvõetamatuks.
- 23 Ta väitis, et Saksa menetlusõiguse kohaselt on eelotsusetaotluse esitanud kohtule esitatud kaebus vastuvõetamatu, kuna esitatud küsimused on hüpoteetilised.
- 24 Sellega seoses tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt eeldatakse, et liidu õiguse tõlgendamist puudutavad küsimused, mis siseriiklik kohus on esitanud õiguslikus ja faktilises raamistikus, mille ta on määratlenud omal vastutusel ja mille täpsuse kontrollimine ei ole Euroopa Kohtu ülesanne, on asjakohased. Siseriikliku kohtu esitatud eelotsusetaotluse saab Euroopa Kohus lükata tagasi vaid siis, kui on ilmne, et taotletud liidu õiguse tõlgendamine ei ole mingil viisil 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 (8. septembri 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-78/08-C-80/08: Paint Graphos jt, EKL 2011, lk I-7611, punkt 31 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 25 Erinevalt sellest, mida väidab Finanzamt, ei tundu käesoleva eelotsusetaotluse puhul, et põhikohtuasjas tõstatatud probleem on hüpoteetiline seetõttu, et põhikohtuasja esitatud kaebus on väidetavalt vastuvõetamatu. Finanzgericht Hamburg on oma eelotsusetaotluses konkreetselt märkinud seda, et kui UmwStG 1995 § 20 lõiked 3 ja 4 peaksid olema EL õigusega vastuolus, on asjaomane kaebus automaatselt vastuvõetav.
- 26 Eespool esitatust järeldub, et eelotsuse küsimused on vastuvõetavad.

Esimene küsimus

27 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib esimese küsimusega sisuliselt seda, kas ELTL artiklit 49 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis kohustavad määrama kapitaliühingusse, mille registrijärgne asukoht on nimetatud liikmesriigi territooriumil, täisühingu poolt sisse makstud vara väärtuseks selle hinnangulise väärtuse, mistõttu muutub nimetatud territooriumil saadud varjatud kapitalikasum, mis on selle varaga seotud, maksustatavaks enne sellise kapitalikasumi tegelikku realiseerimist, kuna nimetatud riigil osutub võimatuks teostada nimetatud kapitalikasumi osas oma maksustamispädevust selle tegeliku realiseerimise ajal.

Põhikohtuasjas kõnealune vabadus

28 Olgugi et kõik teised Euroopa Kohtule seisukohti esitanud asjaomased isikud on sarnaselt eelotsusetaotluse esitanud kohtule üksmeelselt nõus sellega, et põhikohtuasja asjaolud on seotud asutamisvabadusega, leiab Euroopa Komisjon, et UmwStG 1995 § 20 lõiked 3 ja 4 kuuluvad kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse.

29 Mis puudutab küsimust, kas siseriiklikud õigusnormid kuuluvad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, siis väljakujunenud kohtupraktika kohaselt tuleb arvesse võtta nende õigusnormide eesmärki (24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck, EKL 2007, lk I-4051, punkt 22, ja 17. septembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-182/08: Glaxo Wellcome, EKL 2009, lk I-8591, punkt 36).

30 Väljakujunenud kohtupraktikast tuleneb ka, et Euroopa Kohus hindab kõnealust meedet põhimõtteliselt üksnes seoses ühega neist kahest vabadusest, kui ilmneb, et konkreetse asja asjaolusid arvesse võttes on üks neist vabadustest teise suhtes täiesti teisejärgulise tähendusega ja neid on võimalik käsitleda koos (3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-452/04: Fidium Finanz, EKL 2006, lk I-9521, punkt 34, ja eespool viidatud kohtuotsus Glaxo Wellcome, punkt 37).

31 Euroopa Kohus on oma otsuses leidnud, et siseriiklikud õigusnormid, mis kuuluvad kohaldamisele mitte ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle, vaid mis on kohaldatavad sõltumata aktsionäri osaluse suurusest äriühingus, võivad kuuluda sama hästi nii ELTL artikli 49 kui ka ELTL artikli 63 kohaldamisalasse (11. novembri 2010. aasta otsus kohtuasjas C-543/08: komisjon vs. Portugal, EKL 2010, lk I-11241, punkt 43 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Põhikohtuasjas kõnealuste UmwStG 1995 sätete eesmärgiga seoses nähtub eelotsusetaotlusest, et nende eesmärk on säilitada Saksamaa Liitvabariigi maksualased huvid juhtudel, mil kapitalikasum on saadud Saksa territooriumil, kui maksustamispädevuse rahvusvaheline jaotus võib neid huve kahjustada.

33 Eelkõige on mõeldud kapitalikasumit, mis on seotud nende investorite sisse makstud varaga, kes ei ole pärast usaldusühingu vara üleandmist kapitaliühingule enam Saksa territooriumil tulumaksukohustuslased.

34 Sellest tuleneb esiteks, et põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide kohaldamine konkreetsel juhul ei sõltu investori osaluse suurusest usaldusühingus, mille osad on kapitaliühingusse sisse makstud viimase osade vastu. Seega ei ole siseriiklike õigusnormide kohaselt nõutav, et investorile kuuluks osalus, mis tagab talle usaldusühingu või isegi kapitaliühingu otsuste üle teatava mõju.

35 Nimelt, kui piirata põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide kohaldamist juhtudega, kus usaldusühingu üleantud osad jäävad investorile, kellel on selle äriühingu otsuste üle kindel mõju, ei oleks see kooskõlas eesmärgiga, milleks on Saksamaa Liitvabariigi maksualaste huvide kaitse.

- 36 Teiseks tuleb nentida, et põhikohtuasjas põhineb kapitaliühingu kohustus määrata kindlaks osaluse vastu sisse makstud osade väärtuseks nende hinnanguline väärtus asjaolul, et üleandvad äriühingud ei ole enam Saksa territooriumil täieulatusliku maksukohustusega isikud selles riigis saadava tulu osas, kuna äriühing, mille usaldusosanikud nad olid, on lõpetatud.
- 37 Põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid käsitlevad niisiis mitte niivõrd asutamisprotsessi, kuivõrd usaldusühingu ja kapitaliühingu vahelist vara üleandmist.
- 38 Seega tuleneb kõigist neist kaalutlustest, et põhikohtuasjas kõnealuseid õigusnorme tuleb analüüsida üksnes kapitali vaba liikumise seisukohalt, mis on ette nähtud ELTL artiklis 63.

Kapitali vaba liikumise piirang

- 39 Kuna põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide kohaselt – asjaolu tõttu, et usaldusühingu osad, mis kuulusid äriühingule, kelle maksustamise riik ei ole Saksamaa, asendati Saksamaal asuva kapitaliühingu osadega – ei saa nende osadega seotud varjatud kapitalikasumit, mis on saadud selle liikmesriigi territooriumil, viimane enam maksustada, tuleb selline kapitalikasum avalikustada ja asendatud osade üleandmise korral saadud kasumilt tasumisele kuuluv maksusumma määrata kindlaks usaldusühingu osade sisse makse ajal ning sisse nõuda vastavalt UmwStG 1995 § 20 lõikes 6 ja § 21 lõike 2 kolmandas kuni kuuendas lauses sätestatud eeskirjadele. Samas, kui üleandev äriühing jääb Saksa territooriumil maksustatavaks, määratakse usaldusühingu varaga seotud varjatud kapitalikasumilt tasumisele kuuluva maksu summa kindlaks ning nõutakse sisse sellise kapitalikasumi tegeliku realiseerimise ajal, ehk peamiselt asjaomaste osade üleandmise ajal.
- 40 Asjaolu, et varjatud kapitalikasum, mis on seotud sellisele investorile kuuluvate osadega, keda enam Saksa territooriumil ei maksustata tulu osas, mille ta sellisest varast saab, mõjub ebasoodsalt tema likviidsusele võrreldes investoriga, kes jääb selles riigis maksustatavaks, kuna usaldusühingu osade ümberkujundamine toob esimesel juhul kaasa asjaomaste osadega seotud kapitalikasumi kohese maksustamise, sellal kui teisel juhul maksustatakse selline kapitalikasum alles selle tegeliku realiseerimisel. Sellise kapitalikasumi erinev kohtlemine maksustamisel võib heidutada investoreid, kelle maksustamise riik ei ole Saksamaa, tegemast kapitali sisse makseid Saksa õiguse alusel asutatud äriühingusse, kuna selle äriühingu osade ümberkujundamine kapitaliühingu osadeks toob kaasa eespool viidatud ebasoodsa maksualase mõju (vt selle kohta 29. novembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-371/10: National Grid Indus, EKL 2011, lk I-12273, punkt 37).
- 41 Järelikult võivad põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid heidutada neid investoreid hoidmast osalust Saksa õiguse alusel asutatud usaldusühingus, kuna investoritel tuleb oma osaluse hilisema ümberkujundamise korral kapitaliühingu osadeks tasuda Saksa territooriumil saadud varjatud kapitalikasumilt kohe tulumaksu, kuna need investorid ei ole oma osaluse ümberkujundamise tõttu tulevikus enam nimetatud territooriumil tulumaksukohustuslased.
- 42 Erinevalt sellest, mida väidavad Finanzamt ja Saksamaa valitsus, ei põhjenda tuvastatud erinevat kohtlemist asjaolu, et olukord on objektiivselt erinev. Nimelt, sellise liikmesriigi õigusnormide osas, kes kavatseb maksustada tema territooriumil saadud kapitalikasumit, on investori olukord, kes annab selle liikmesriigi õigusnormide alusel asutatud usaldusühingu osad üle samas liikmesriigis asuva kapitaliühingu osade vastu ja keda seetõttu enam ei maksustata kasumi osas, mis ta võib saada nende osade müügist, sarnane selle investori olukorrale, kes teeb samasuguse tehingu, kuid kelle tulu selle realiseerimisel endiselt maksustatakse, kui kõne all on selle liikmesriigi territooriumil usaldusühingu osadega enne nende asendamist seotud kapitalikasumi maksustamine (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 38).

43 Sellest nähtub, et erinev kohtlemine, mis langeb põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormidega osaks investoritele, kellele kuuluvad usaldusühingu osad, mis on ümber kujundatud kapitaliühingu osadeks ja kes seetõttu ei ole enam Saksamaal maksukohustuslased tulu osas, mille nad realiseerivad selles liikmesriigis, võrreldes investoritega, kes samadel asjaoludel jäävad tulumaksukohustuslasteks, kujutavad endast põhimõttelist piirangut, mis on ELT lepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete kohaselt keelatud.

Kapitali vaba liikumise piirangu põhjendatus

44 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib kapitali vaba liikumise piirang olla lubatud ainult siis, kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi (13. detsembri 2005. aasta otsus kohtuasjas C-446/03: Marks & Spencer, EKL 2005, lk I-10837, punkt 35; 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-196/04: Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, EKL 2006, lk I-7995, punkt 47; 13. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-524/04: Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, EKL 2007, lk I-2107, punkt 64, ning 18. juuni 2009. aasta otsus kohtuasjas C-303/07: Aberdeen Property Fininvest Alpha, EKL 2009, lk I-5145, punkt 57).

45 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul on põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide eesmärk tagada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus vastavalt territoriaalsuse põhimõttele. Saksamaa Liitvabariik teostab seega oma maksustamispädevust tema territooriumil saadud kapitalikasumi üle, mida sellega seotud vara ümberkujundamise ja topeltmaksustamise vältimise kahepoolse lepingu koostoime mõjul ei saaks nimetatud liikmesriigis selle vara realiseerimisel maksustada.

46 Ühest küljest tuleb meenutada, et maksustamisalase pädevuse jaotuse kaitse liikmesriikide vahel on legitiimne eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Marks & Spencer, punkt 45; 7. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-470/04: N, EKL 2006, lk I-7409, punkt 42; 18. juuli 2007. aasta otsus kohtuasjas C-231/05: Oy AA, EKL 2007, lk I-6373, punkt 51, ning 15. mai 2008. aasta otsus kohtuasjas C-414/06: Lidl Belgium, EKL 2008, lk I-3601, punkt 31).

47 Teiseks tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast, et liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahe- või ühepoolsete lepingute raames maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (19. novembri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-540/07: komisjon vs. Itaalia, EKL 2009, lk I-10983, punkt 29 ja seal viidatud kohtupraktika, ning eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 45).

48 Selles kontekstis ei tähenda usaldusühingu osade ümberkujundamine kapitaliühingu osadeks, et liikmesriik, kus asub nende äriühingute tegevuskoht, peab loobuma õigusest maksustada enne nimetatud ümberkujundamist tema territooriumil saadud kapitalikasum, mis kuulub tema maksustamispädevusse, põhjusel, et seda kasumit ei ole tegelikult realiseeritud.

49 Seoses äriühingu juhtimise tegeliku keskuse üleviimisega ühest liikmesriigist teise on Euroopa Kohus leidnud, et esimene liikmesriik on kooskõlas territoriaalse maksustamise põhimõttega, millele lisandub ajaline aspekt, nimelt maksumaksja asumine riigi territooriumile ajavahemikul, mille jooksul varjatud kapitalitulu tekkis, õigustatud maksustama nimetatud kapitalitulu riigist lahkumise hetkel (vt eespool viidatud kohtuotsus N, punkt 46). Niisuguse meetme eesmärk on vältida olukordi, mis võivad ohustada päritoluliikmesriigi õigust teostada oma maksustamispädevust tema territooriumil läbiviidud tegevuse suhtes ja see on järelikult põhjendatav liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitsmisega (vt eespool viidatud kohtuotsused Marks & Spencer, punkt 46; Oy AA, punkt 54; 21. jaanuari 2010. aasta otsus kohtuasjas C-311/08: SGI, EKL 2010, lk I-487, punkt 60, ning eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 46).

- 50 Eelotsusetaotlusest nähtub, et pärast seda, kui K-GmbH ja S-GmbH olid kogu DMC KG-s neile kuulunud osaluse sisse maksnud DMC GmbH-sse, ei olnud neil Saksa territooriumil enam püsivat tegevuskohta DBA 1954 artikli 4 lõike 3 ja artikli 7 lõike 2 mõttes. Kuna DBA 1954 artikli 7 lõike 1 alusel ei olnud K-GmbH ja S-GmbH enam Saksamaal maksustatavad tulu osas, mille nad said DMC GmbH kapitalis oleva nende sissemakse asendamisel saadud osaluse hilisemast üleandmisest, hinnati sissemakseid vastavalt UmwStG 1995 § 20 lõigetele 3 ja 4 nende hinnangulises väärtuses ja nendega seotud kapitalikasum kuulus maksustamisele. Seega, et kaitsta Saksamaa Liitvabariigi maksustamispädevust tema territooriumil saadud kasumi osas, tuleb põhikohtuasjas kõnealuste õigusnormide kohaselt usaldusühingu osadega seotud varjatud kapitalikasum avalikustada juhul, kui need osad kujundatakse ümber kapitaliühingu osadeks.
- 51 Antud juhul ei saa esmalt asjaolu, et põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid toovad kaasa realiseerimata kapitalikasumi maksustamise, iseenesest seada kahtluse alla asjaomaste liikmesriikide vahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärgi õiguspärasust.
- 52 Nimelt, Euroopa Kohus on esiteks leidnud, et liikmesriigil on õigus maksustada tema territooriumil saadud varjatud kapitalikasumi majanduslik väärtus, isegi kui asjaomast kapitalikasumit ei ole seal veel tegelikult realiseeritud (eespool viidatud kohtuotsus *National Grid Indus*, punkt 49).
- 53 Teiseks, liikmesriikidel, kellel on õigus maksustada tekkinud kapitalikasum, kui kõnealune vara asus nende territooriumil, on maksustamisel õigus ette näha muu teokoosseis kui nimetatud kapitalikasumi tegelik realiseerimine, et tagada selle vara maksustamine (vt selle kohta 18. juuli 2013. aasta otsus kohtuasjas C-261/11: komisjon *vs.* Taani, punkt 37).
- 54 Teiseks, liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise seisukohast ei ole määrav see, kas UmwStG 1995 § 20 lõigete 3 ja 4 alusel maksustatav kapitalikasum on seotud pärast asjaomaste osade ümberkujundamist teist liiki varaga, nagu esmalt osalusega usaldusühingus ja seejärel osalusega kapitaliühingus. Nimelt, usaldusühingu osadega seotud kapitalikasum on tingimata hõlmatud kapitaliühingu osades, mis on saadud esimesena nimetatud ühingu sissemaksena.
- 55 Järelikult, pelgalt asjaolust, et usaldusühingu osade kapitaliühingu osadeks ümberkujundamise tulemusel läheb tulu üle selle liikmesriigi maksustamispädevusse, kelle territooriumil nimetatud tulu tekkis, piisab, et põhjendada põhikohtuasjas kõnealust sätet osas, milles see näeb ette sellelt tulult võetava maksu summa määramise nimetatud ümberkujundamise ajal.
- 56 Sellegipoolest saab liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärgiga põhjendada põhikohtuasjas kõnealuseid õigusnorme üksnes sel määral, milles liikmesriigil, kelle territooriumil tulu tekkis, on nimetatud tulu osas oma maksustamispädevuse teostamine takistatud.
- 57 Antud juhtumi puhul ei selgu põhikohtuasja asjaoludest päris ühemõtteliselt, kas Saksamaa Liitvabariik ka tegelikult kaotab igasuguse õiguse maksustada isikuühingu osadega seotud varjatud kapitalikasumit, kui need on asendatud kapitaliühingu osadega. Ei näi olevat välistatud, et kapitaliühingu käibevarasse sisse makstud osadega seotud kapitalikasumit saab arvesse võtta selle ettevõtte tulumaksu määramisel, mida Saksamaal tuleb maksta ülevõtval kapitaliühingul, antud juhul DMC GmbH-l, viimati nimetatud asjaolu tuleb tuvastada siseriiklikul kohtul.
- 58 Neid asjaolusid arvesse võttes tuleb esimesele küsimusele vastata, et ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärgiga võib põhjendada liikmesriigi õigusnorme, mis kohustavad määrama kapitaliühingusse, mille registrijärgne asukoht on vastava liikmesriigi territooriumil, täisühingu poolt sisse makstud vara väärtuseks selle hinnangulise väärtuse, mistõttu muutub nimetatud territooriumil saadud varjatud kapitalikasum, mis

on selle varaga seotud, maksustatavaks enne sellise kapitalikasumi tegelikku realiseerimist, kui nimetatud riigil osutub võimatuks teostada nimetatud kapitalikasumi osas oma maksustamispädevust selle tegeliku realiseerimise ajal, viimati nimetatud asjaolu tuleb välja selgitada siseriiklikul kohtul.

Teine küsimus

- 59 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib teise küsimusega sisuliselt seda, kas põhikohtuasjas kõnealused õigusnormid ja nendes sisalduv piirang ei lähe mitte kaugemale sellest, mis on vajalik liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärgi saavutamiseks, võttes eelkõige arvesse tulumaksu sissenõudmise eeskirju, nagu need on sätestatud UmwStG 1995 § 20 lõike 6 ja § 21 lõike 2 kolmandas kuni kuuendas lauses.
- 60 Kõigepealt tuleb meenutada, et on proportsionaalne, kui päritoluliikmesriik määrab oma maksustamispädevuse teostamise kaitseks kindlaks varjatud kapitalikasumilt tasumisele kuuluva maksu, mis on saadud tema territooriumil, hetkel, mil tema maksustamispädevus asjaomase investori suhtes lakkab olemast, antud juhul hetkel, mil see investor kujundab talle usaldusühingus kuuluva osaluse ümber kapitaliühingu osadeks (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 52).
- 61 Varjatud kapitalikasumilt tasumisele kuuluva maksu sissenõudmise kohta on Euroopa Kohus leidnud, et maksukohustuslasele tuleks anda võimalus valida kahte moodi maksu tasumise vahel, millest esimene on talle kuuluva varaga seotud varjatud kapitalikasumilt maksusumma kohene tasumine, ja teine on nimetatud maksusumma ajatatud tasumine, millele vastavalt kohaldatavatele siseriiklikele õigusnormidele lisandub teatud juhtudel intress (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 73, ja 6. septembri 2012. aasta otsus kohtuasjas C-38/10: komisjon vs. Portugal, punktid 31 ja 32).
- 62 Võttes arvesse, et sissenõudmata jätmise risk aja möödudes suureneb, kujutab enne varjatud kapitalikasumi tegelikku realiseerimist tasumisele kuuluva maksu tasumine hajutatult viie aasta peale endast sobivat ja proportsionaalset meetet, et saavutada liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärk.
- 63 Antud juhul võimaldavad UmwStG 1995 § 20 lõike 6 sätted koostoimes sama seaduse § 21 lõike 2 kolmanda kuni kuuenda lause sätetega jaotada maksumaksjal talle kuuluva osaluse üleandmisest saadud tulult tasumisele kuuluva maksu tasumise viie aasta peale, ilma et sellega kaasneks intressi tasumise kohustus.
- 64 Seega, jättes maksumaksjale valikuvõimaluse kohese tasumise ja hajutatult viie aasta jooksul tasumise vahel, ei lähe põhikohtuasjas kõnealused siseriiklikud õigusnormid kaugemale sellest, mis on vajalik liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärgi saavutamiseks.
- 65 Lõpuks, pangagarantii esitamise kohustuse kohta on Euroopa Kohus oma otsuses leidnud, et liikmesriik võib maksuvõlgade ajatatud tasumisele kohaldatavates õigusnormides sissenõudmata jätmise ohtu arvesse võtta (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus National Grid Indus, punkt 74).
- 66 Sellegipoolest avaldavad sellised garantiid piiravat mõju, kuna nad piiravad maksumaksja õigust tagatiseks antud vara kasutada (11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: Lasteyrie du Saillant, EKL 2004, lk I-2409, punkt 47, ja eespool viidatud kohtuotsus N, punkt 36).
- 67 Järelikult ei ole selline eeldus põhimõtteliselt nõutav, kui ei ole eelnevalt hinnatud sissenõudmata jätmise ohtu.

- 68 Just põhikohtuasjas tuleb seda riski hinnata, arvestades eelkõige asjaolu, et esiteks on varjatud kapitalikasum, mille maksustamist vaidlustatakse, seotud üksnes ühte liiki varaga, nimelt osalusega, mis kuulub vaid kahele äriühingule, mille tegevuskoht on Austrias, ja teiseks, et selline osalus kuulub neile kapitaliühingus, mille tegevuskoht asub Saksa territooriumil.
- 69 Seega tuleb teisele küsimusele vastata, et liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette tema territooriumil saadud varjatud kapitalikasumi kohese maksustamise, ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärgi saavutamiseks, tingimusel, et kui maksumaksja otsustab valida tasumise ajatamise, nähakse pangagarantii ette, lähtudes maksu sissenõudmata jätmise tegelikust ohust.

Kohtukulud

- 70 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (esimene koda) otsustab:

1. **ELTL artiklit 63 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärgiga võib põhjendada liikmesriigi õigusnorme, mis kohustavad määrama kapitaliühingusse, mille registrijärgne asukoht on vastava liikmesriigi territooriumil, täisühingu poolt sisse makstud vara väärtuseks selle hinnangulise väärtuse, mistõttu muutub nimetatud territooriumil saadud varjatud kapitalikasum, mis on selle varaga seotud, maksustatavaks enne sellise kapitalikasumi tegelikku realiseerimist, kui sellel riigil osutub võimatuks teostada nimetatud kapitalikasumi osas oma maksustamispädevust selle tegeliku realiseerimise ajal, viimati nimetatud asjaolu tuleb välja selgitada siseriiklikul kohtul.**
2. **Liikmesriigi õigusnormid, mis näevad ette tema territooriumil saadud varjatud kapitalikasumi kohese maksustamise, ei lähe kaugemale sellest, mis on vajalik liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse kaitsmise eesmärgi saavutamiseks, tingimusel, et kui maksumaksja otsustab valida tasumise ajatamise, nähakse pangagarantii ette, lähtudes maksu sissenõudmata jätmise tegelikust ohust.**

Allkirjad