

Kohtuasi C-436/06

Per Grønfeldt ja Tatiana Grønfeldt

versus

Finanzamt Hamburg – Am Tierpark

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Hamburg)

Kapitali vaba liikumine – Maksustamine – Tulumaks – Siseriiklikud õigusnormid, mis käsitlevad kapitaliühingute osaluse (aktsiate) müügist saadud kasumi maksustamist

Kohtuotsuse kokkuvõte

Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Maksuõigusnormid – Tulumaks

(EÜ artikkel 56)

EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt teise liikmesriigi kapitaliühingu aktsiate müügist saadud kasum on kindlal aastal viivitamatult maksustatav juhul, kui müüjal oli eelneva viie aasta jooksul kas otseselt või kaudselt vähemalt 1% osalus äriühingu kapitalis, kuigi muus osas võrreldavatel asjaoludel maksustati ettevõtte tulumaksuga täielikult maksustatavate kapitaliühingute, mis on asutatud selles esimeses liikmesriigis, aktsiate müügist saadud kasum sellel kindlal aastal üksnes siis, kui oluline osalus oli vähemalt 10%.

Nimelt pärsib selline investeerimiskoha alusel toimuv erinev kohtlemine aktsionäride tahet investeerida oma kapitali äriühingutesse, mille asukoht on mõnes teises liikmesriigis; sellel on ka piirav mõju teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele, sest see piirab ka viimati nimetatud äriühingutel oma kapitali suurendamist käsitletud liikmesriigis. Sellega seoses ei ole tähtsust asjaolul, et erinev kohtlemine esines üksnes piiratud ajal, sest see asjaolu ei takista seda, et erineval kohtlemisel oleksid olulised tagajärjed ja seega et kapitali vabale liikumisele on loodud tegelik piirang.

Sellist erinevat kohtlemist ei saa õigustada vajadusega tagada täielik maksustamine, mis seostub vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsus, kuna aktsionäri jaoks ei ole otsest seost asjaomase maksusoodustuse ja selle soodustuse teatud maksuga kompenseerimise vahel. Lisaks ei näi see erinev kohtlemine olevat õigustatud liikmesriikide manööverdamisruumiga üleminekukorra kehtestamisel, et pikaajaliselt luua ettevõtte tulumaksu käsitleva siseriikliku korra kooskõla ühenduse õigusega ja kaotada võimalik diskrimineerimine. Nimelt piiravad seda manööverdamisruumi alati põhivabadused ning eriti kapitali vaba liikumine. Isegi kui üleminekukorda võib residendist äriühingute aktsiate müügist saadud kasumi maksustamise olukorras mõista õiguspärase sooviga tagada katkestusteta üleminek varasemalt korralt uuele korrale, ei võimalda niisugune olukord iseenesest õigustada sellist erinevat kohtlemist, kahjustades mitteresidendist äriühingute aktsiate müügist saadud kasumi maksustamist.

(vt punktid 14 ja 15, 26 ja 27, 32 ja 33, 35 ning resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

18. detsember 2007(*)

Kapitali vaba liikumine – Maksustamine – Tulumaks – Siseriiklikud õigusnormid, mis käsitlevad kapitaliühingute osaluse (aktsiate) müügist saadud kasumi maksustamist

Kohtuasjas C-436/06,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Finanzgericht Hamburg'i (Saksamaa) 20. septembri 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 23. oktoobril 2006, menetluses

Per Grønfeldt,

Tatiana Grønfeldt

versus

Finanzamt Hamburg – Am Tierpark,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans (ettekandja), kohtunikud L. Bay Larsen, K. Schiemann, P. Kriš ja C. Toader,

kohtujurist: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kohtusekretär: vanemametnik M. Ferreira,

arvestades kirjalikus menetluses ja 27. septembri 2007. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- P. Grønfeldt ja T. Grønfeldt, esindaja: maksukonsultant A. Mutscher,
- Finanzamt Hamburg – Am Tierpark, esindaja: nõunik B. Fiedler,
- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,
- Kreeka valitsus, esindajad: K. Georgiadis, O. Patsopulu ja I. Puli,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja G. Wilms,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ artikli 56 tõlgendamist.

2 See taotlus esitati ühelt poolt P. Grønfeldti ja T. Grønfeldti ja teiselt poolt Finanzamt Hamburg – Am Tierparki (edaspidi „Finanzamt”) vahelises vaidluses, mis puudutas Taani õiguse alusel asutatud kapitaliühingute aktsiate müügist saadud kapitalitulu maksustamist Saksamaal.

Siseriiklik õiguslik raamistik

3 Nagu ilmneb eelotsusetaotlusest, luges tulumaksuseaduse (Einkommensteuergesetz) § 17 24. märtsi 1999. aasta seadusest tulenevas versioonis (*BGBI.* 1999 I, lk 402) kutsealasest tegevusest saadud tulu hulka eeskätt kapitaliühingute aktsiate müügist saadud kapitalitulu, kui eelneva viie aasta jooksul oli müüjal otseselt või kaudselt aktsiakapitalis oluline osalus, st vähemalt 10%.

4 Tulumaksuseaduse, muudetud 23. oktoobri 2000. aasta maksude vähendamist puudutava seadusega 2001/2002 (Steuersenkungsgesetz 2001/2002, *BGBI.* 2000 I, lk 1433, edaspidi „EStG uus versioon”), § 17 kohaselt loetakse samuti kutsealasest tegevusest saadud tuluks kapitaliühingu aktsiate müügist saadud kapitalitulu, kui eelneva viie aasta jooksul oli müüja osalus aktsiakapitalis otseselt või kaudselt vähemalt 1%.

5 EStG uue versiooni § 17 rakendusnormidest, nimelt EStG uue versiooni § 52 lõikest 1 ja tulumaksuseaduse, muudetud 19. detsembri 2000. aasta seadusega maksude euroga ühtlustamise kohta (Steuer-Euroglättungsgesetz) (*BGBI.* 2000 I, lk 1790), § 52 lõigust 34a ilmneb, et nende äriühingute, mis ei ole täielikult ettevõtte tulumaksule allutatud, aktsiate müümisel ja eeskätt välismaise kapitaliühingu aktsiate müümisel kohaldati EStG uue versiooni § 17 alates 2001. maksustamisaastast, sõltumata kõigist muudest tingimustest. Mis puudutab täielikult ettevõtte tulumaksule allutatud äriühingute – mis on Saksa õiguse alusel asutatud äriühingute puhul reeglits – aktsiate müüki, siis hakati EStG uue versiooni § 17 kohaldama alates 2002. maksustamisaastast ning seega oli 2001. aasta jooksul aktsiate müügist saadud kasum maksustatav üksnes siis, kui müüjal oli aktsiakapitalis vähemalt 10% osalus.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

6 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et P. Grønfeldtil oli aktsionärina osalus kahe Taani õiguse alusel asutatud äriühingu – Navision Software A/S ja WISEhouse Denmark A/S – aktsiakapitalis vastavalt 2,1% ja 2,5% ulatuses.

7 2001. aastal müüs ta suure osa nendest aktsiatest. Nii sai ta kapitalitulu äriühingu Navision Software A/S aktsiate müügist ning mõõduka kahjumi äriühingu WISEhouse Denmark A/S aktsiate müügist.

8 Olles 10. aprilli 2003. aasta tulumaksu teates vastavalt EStG uue versiooni §-le 17 nimetatud müügist tekkinud kapitalitulu ja kahjumi kokku arvestanud, võttis Finanzamt aluseks müügist saadud kapitalitulu summas 2 021 287 Saksa marka. Abielupaar Grønfeldt esitas sellise maksustamise peale halduskaebuse, mis jäeti rahuldamata.

9 Seejärel vaidlustas abielupaar Grønfeldt nimetatud maksustamise eelotsusetaotluse esitanud kohtus.

10 Nende sõnul kujutab välismaise kapitaliühingu aktsiate müügist saadud kasumi maksustamine, kui see osalus on vähemalt 1%, ja Saksa kapitaliühingu aktsiate müügist saadud kasumi maksustamine siis, kui see osalus on vähemalt 10%, endast erinevat kohtlemist, mis rikub eeskätt EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali vaba liikumise põhimõtet.

11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus nõustub Bundesfinanzhof'i kahtlustega, mille viimane esitas 14. veebruari 2006. aasta määruses VIII B 107/04, EStG uue versiooni artikli 17 kooskõla osas kapitali vaba liikumise põhimõttega.

12 Kuna Finanzgericht Hamburg leidis, et tema menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks on vaja ühenduse õiguse tõlgendamist, otsustas see kohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ artikliga 56, mis käsitleb kapitali vaba liikumist, on kooskõlas see, kui 2001. aastal välismaise kapitaliühingu aktsiate müügist saadud kasum maksustatakse viivitamatult juhul, kui müüjal oli eelneva viie aasta jooksul kas otseselt või kaudselt vähemalt 1% osalus äriühingu kapitalis, kuigi muus osas võrreldavatel asjaoludel maksustati 2001. aastal ettevõtte tulumaksuga täielikult maksustatava (Saksa) kapitaliühingu 2001. aastal aktsiate müügist saadud kasum üksnes siis, kui oluline osalus oli vähemalt 10%?“

Eelotsuseküsimus

13 Eelotsusetaotlusest ilmneb, et 2001. aastal oli välismaiste kapitaliühingute aktsiate müügist saadud kasum maksustatav alates 1% suurusest osalusest aktsiakapitalis. Seevastu oli samal aastal ja lisaks identsetel tingimustel siseriikliku õiguse alusel asutatud kapitaliühingute aktsiate müügist saadud kasum maksustatav üksnes alates 10% suurusest osalusest.

14 Selline investeerimiskoha alusel toimuv erinev kohtlemine pärsib aktsionäride tahet investeerida oma kapitali äriühingutesse, mille asukoht on mõnes teises liikmesriigis; sellel on ka piirav mõju teistes liikmesriikides asuvatele äriühingutele, sest see piirab ka viimati nimetatud äriühingutel oma kapitali suurendamist Saksamaal (vt selle kohta 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punkt 166).

15 Sellega seoses ei ole tähtsust asjaolul, et erinev kohtlemine esines üksnes piiratud ajal. Tegelikult see asjaolu ei takista seda, et erineval kohtlemisel oleksid olulised tagajärjed, nagu tõendavad ka põhikohtuasja asjaolud, ja seega et kapitali vabale liikumisele on loodud tegelik piirang.

16 Ebavõrdne kohtlemine on EÜ asutamislepingu kapitali vaba liikumise sätetega kooskõlas juhul, kui tegemist on objektiivselt võrreldamatute olukordadega või kui see on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu (eespool viidatud kohtuotsus Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 167).

17 Finanzamt ja Saksamaa valitsus leiavad, et põhikohtuasjas esinev erinev kohtlemine on osa üleminekukorrast, mille elluviimiseks peaks liikmesriigile andma manööverdamisruumi ja mille eesmärk on pikaajaliselt luua Saksa ettevõtte tulumaksu käsitleva korra kooskõla ühenduse õigusega ja kaotada võimalik diskrimineerimine. Nimelt, et Saksamaal ja välismaal teostatud investeeringutel oleks identne maksukoormus, asendati ettevõtte tulumaksu käsitlevas korras täieliku mahaarvamise menetlus tuludest 50% mahaarvamise menetlusega.

18 Mis puudutab täieliku mahaarvamise menetlust, siis maksustati kapitaliühing 40% määraga.

Aksionäridele väljamakstud kasum maksustati aga üksnes 30% määraga. Ka aksionär pidi tulumaksu tasuma väljamakstud kasumilt lähtuvalt tema individuaalsest tulumaksumäärast. Ta võis siiski sellest individuaalsest tulumaksumäärast maha arvata Saksamaal kapitaliühingu makstud ettevõtte tulumaksu. Niiviisi välditakse kasumi topeltmaksustamist.

19 Mis puudutab seevastu 50% mahaarvamise menetlust, siis maksustatakse Saksamaa valitsuse sõnul kapitaliühingu kasum pärast 31. detsembrit 2000 alanud majandusaastate eest üksnes ühtse 25% määraga, sõltumata sellest, kas ta maksis kasumit oma aksionäridele või mitte. Dividende saav aksionär ei saa enam ettevõtte tulumaksu maha arvata. Siiski peab ta deklareerima kapitalituluna üksnes poole dividendidest, teine pool on maksust vabastatud. See kord mõjutab paralleelselt nii dividendide kui ka müügist saadud kasumi maksustamist.

20 Selle valitsuse väitel on tulust 50% mahaarvamise menetluse raames kapitaliühingu kasumi täielik maksustamine võimalik – vastupidi täieliku mahaarvamise menetlusele, milles täielik maksustamine toimus äriühingu tasandil – üksnes siis, kui ühendatakse äriühingu tasandil kasumi maksustamine ja aksionäri tasandil dividendidest poole maksustamine.

21 See kombinatsioon, mis Saksamaa valitsuse sõnul tagab täieliku maksustamise, on häiritud, kui aktsiate müümise maksustamist kaasa toov osalusprotsent aktsiakapitalis jääks muutumatult 10%-le. Sellises olukorras võiks väiksema kui 10% osalusega aksionär selle müüa maksuvabalt olenevalt olukorrast pärast seda, kui äriühing kogus mitme aasta vältel väljamaksmata kasumit.

22 Finanzamt ja Saksamaa valitsus täpsustavad veel, et põhimõtteliselt jõustus uus kord, mis on seotud tulust 50% mahaarvamise menetlusega, kasumit jaotavale äriühingule alates 2001. aastast. Siiski oli aksionäri tasandil täieliku mahaarvamise menetlus veel kohaldatav 2001. aastal, kui dividenditulu pärines residendist äriühingu kasumi tavapärasest jaotusest 2000. aasta eest. Seevastu välisriigist saadud dividenditulule kohaldati ilma üleminekuperioodita tulust 50% mahaarvamise menetlust, kuna neile ei kohaldatud eelnevalt kehtiva korra alusel täieliku mahaarvamise menetlust.

23 Mis puudutab sellega seoses küsimust, kas niisugune erinev kohtlemine, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, puudutab objektiivselt võrreldavaid olukordi, siis tuleb võrrelda mitteresidendist äriühingus 2001. aastal osalust omava aksionäri olukorda residendist äriühingus samal aastal osalust omava aksionäri olukorraga. Vastupidi Saksamaa valitsuse pakutule ei ole seega asjakohane võrrelda enne 2001. aastat mitteresidendist äriühingus osalust omava aksionäri olukorda selle sama aksionäri väidetavalt soodsama olukorraga pärast seda aastat.

24 Kuna tulust 50% mahaarvamise menetlus kehtestati Saksamaa valitsuse enda sõnul nimelt selleks, et kaotada võimalik diskrimineerimine residendist äriühingutesse tehtud investeeringute ja mitteresidendist äriühingutesse tehtud investeeringute vahel, siis ei näi olevat vaieldav, et nende kahe kategooria äriühingute aksionärid on põhikohtuasjas käsitletud situatsiooni kohaldamise tõttu objektiivselt võrreldavas olukorras.

25 Seega tuleb uurida, kas ülekaalukas üldine huvi õigustas sellist erinevat kohtlemist, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas.

26 Mis puudutab esiteks argumenti, mis käsitleb vajadust tagada täielikku maksustamist, siis tuleb sedastada, et see seostub argumendiga maksusüsteemi ühtsuse kohta.

27 Nagu märgib ka Bundesfinanzhof määruses VIII B 107/04, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab, ei näi põhikohtuasjas käsitletud erinevat kohtlemist õigustavat vajadus tagada maksusüsteemi ühtsust, kuna sellise aksionäri nagu P. Grønfeldt jaoks ei ole otsest seost asjaomase maksusoodustuse ja selle soodustuse teatud maksuga kompenseerimise vahel (vt

selle kohta 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/00: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 42, ja 6. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-292/04: Meilicke jt, EKL 2007, lk I-1835, punkt 26).

28 Lisaks võimaldab ühtse maksustamise argument tõepoolest mõista, miks tulust 50% mahaarvamise menetlusega seotud uus kord kehtestati residendist äriühingus osalust omavatele aktsionäridele alles 2002. aastal. Kuna seda tüüpi äriühingule kohaldati tulumaksu veel 2000. aastal täieliku mahaarvamise menetluse raames, toimus Saksamaa valitsuse kirjeldatud „täielik maksustamine” seetõttu 2001. aastal jaotatud dividendide suhtes. Siiski ei saa sama argumenti lugeda asjakohaseks, et selgitada seda, kuidas mitteresidendist äriühingus osalust omavat aktsionäri 2001. aastal koheldi. Niisuguses olukorras ei saa mingil juhul saavutada Saksamaa valitsuse kirjeldatud „täielikku maksustamist”, kuna mitteresidendist äriühingu kasum maksustati teises liikmesriigis.

29 Seda tõlgendust ei mõjuta Saksamaa valitsuse viidatud asjaolu, mille kohaselt võib aktsionär müüa oma aktsiad pärast seda, kui äriühing on kogunud mitme aasta vältel väljamaksmata kasumit. Vaatamata sellele, kas kasumit koguti või mitte, on sellise aktsionäri nagu P. Grønfeldt puhul võimatu saavutada Saksamaa valitsuse kirjeldatud „täielikku maksustamist”.

30 Seega ei ilmne Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et otsus võtta 2001. aastal aktsionäri saadud kasumi maksuvaba tulu miinimumi kehtestamise aluseks 1% osalus mitteresidendist äriühingu kapitalist, mitte aga 10% osalus, oli vajalik „täieliku maksustamise” tagamiseks.

31 Eelnevast tuleneb, et sellist erinevat kohtlemist, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, ei saa lugeda õigustatuks vajadusega tagada maksusüsteemi ühtsust.

32 Mis puudutab teiseks argumenti, mille kohaselt liikmesriigil, kes soovib pikaajaliselt luua ettevõtte tulumaksu käsitleva siseriikliku korra kooskõla ühenduse õigusega ja kaotada võimaliku diskrimineerimise, peab olema manööverdamisruum üleminekukorra kehtestamisel, siis tuleb meenutada, et seda manööverdamisruumi piiravad alati põhivabadused ning põhikohtuasjas eriti kapitali vaba liikumine.

33 Isegi kui üleminekukorda, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, võib residendist äriühingute aktsiate müügist saadud kasumi maksustamise olukorras mõista õiguspärase sooviga tagada katkestusteta üleminek varasemalt korralt uuele korrale, ei võimalda niisugune olukord iseenesest õigustada sellist erinevat kohtlemist, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, kahjustades mitteresidendist äriühingute aktsiate müügist saadud kasumi maksustamist.

34 Seega ilmneb Euroopa Kohtule esitatud dokumentidest, et selline erinev kohtlemine, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, ei paista olevat õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu.

35 Järelikult tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu on käsitlusel põhikohtuasjas, mille kohaselt teise liikmesriigi kapitaliühingu aktsiate müügist saadud kasum on 2001. aastal viivitamatult maksustatav juhul, kui müüjal oli eelneva viie aasta jooksul kas otseselt või kaudselt vähemalt 1% osalus äriühingu kapitalis, kuigi muus osas võrreldavatel asjaoludel maksustati ettevõtte tulumaksuga täielikult maksustatavate kapitaliühingute, mis on asutatud selles esimeses liikmesriigis, aktsiate müügist saadud kasum 2001. aastal üksnes siis, kui oluline osalus oli vähemalt 10%.

Kohtukulud

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

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, nagu on käsitluseel põhikohtuasjas, mille kohaselt teise liikmesriigi kapitaliühingu aktsiate müügist saadud kasum on 2001. aastal viivitamatult maksustatav juhul, kui müüjal oli eelneva viie aasta jooksul kas otseselt või kaudselt vähemalt 1% osalus äriühingu kapitalis, kuigi muus osas võrreldavatel asjaoludel maksustati ettevõtte tulumaksuga täielikult maksustatavate kapitaliühingute, mis on asutatud selles esimeses liikmesriigis, aktsiate müügist saadud kasum 2001. aastal üksnes siis, kui oluline osalus oli vähemalt 10%.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.