EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

15. oktoober 2009 *

Kohtuasjas C-35/08,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Finanzgericht Baden-Württembergi (Saksamaa) 22. jaanuari 2008. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 31. jaanuaril 2008, menetluses

Grundstücksgemeinschaft Busley ja Cibrian Fernandez

versus

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees A. Rosas, kohtunikud A. Ó Caoimh, J. N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus (ettekandja) ja P. Lindh,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: E. Sharpston,
kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 26. märtsi 2009. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

– Grundstücksgemeinschaft Busley ja Cibrian Fernandez, esindaja: *Rechtsanwalt* R. Busley,

– Finanzamt Stuttgart-Körperschaften, esindaja: H. Henzler,

– Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja C. Blaschke,

– Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

– EFTA järelevalveamet, esindajad: P. Bjørgan ja L. Armati,

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

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artiklite 18 ja 56 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Busley ja Cibrian Fernandezi ning Finanzamt Stuttgart-Körperschafteni (Stuttgartis asuvate äriühingute suhtes pädev maksuhaldur, edaspidi „Finanzamt") vahelises kohtuvaidluses Hispaanias asuvalt nende isikute vanematelt päritud majalt saadud tulu maksustamise üle aastatel 1997–2003.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigusnormid

3 Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta [see artikkel on kehtetuks tunnistatud Amsterdami lepinguga] (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) artikli 1 lõikes 1 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks järgnevate sätete kohaldamist, peavad liikmesriigid kaotama liikmesriikide residentide vahelise kapitali liikumise piirangud. Käesoleva direktiivi kohaldamise hõlbustamiseks liigitatakse kapitali liikumine vastavalt I lisas esitatud nomenklatuurile."

4 Direktiivi 88/361 I lisas loetletud kapitali liikumiste hulgas on XI jaos mainitud ka isiklikku laadi kapitali liikumist, mille alla kuuluvad pärandid ja annakud.

Siseriiklikud õigusnormid

5 Einkommensteuergesetz'i (tulumaksuseadus) aastatel 1997–2003 kehtinud sõnastuses (edaspidi „EStG") § 2a lõikes 1 oli sätestatud, et teatud liiki välismaise päritoluga negatiivset tulemit võib tasaarvestada vaid samast riigist saadud sama liiki positiivse tulemiga. Kui negatiivset tulemit ei saa selliselt tasaarvestada, arvatakse see maha sama liiki positiivsest tulemist, mille maksumaksja saab samast riigist järgmistel maksustamisperioodidel. Vähendamine on lubatud vaid juhul, kui varasematel maksustamisperioodidel ei saanud negatiivset tulemit arvesse võtta. Sama lõike punkti 6 alapunkti a

esimeses lauses on selliste tulemiliikide hulgas mainitud negatiivne tulem, mis saadakse välisriigis asuva kinnisvara või kinnisasja üürile- ja rendileandmisest.

6 EStG § 7 lõike 4 esimene lause näeb ette amortisatsioonist tulenevad mahaarvamised kuni täieliku amortiseerumiseni ning sätestab punktis 1, et hoonete puhul, mis kuuluvad ettevõtte põhivahendite hulka, kui neid ei kasutata eluruumina ja kui ehitusloa taotlus on esitatud pärast 31. märtsi 1985, kohaldatakse amortisatsioonimäära 3% hoonete soetamis- või ehituskuludest aastas. Sama lause punkt 2 näeb ette, et hoonete puhul, mis ei vasta neile tingimustele ja mis on valminud pärast 31. detsembrit 1924, on amortisatsioonimäär 2% hoonete soetamis- või ehituskuludest aastas.

7 EStG § 7 lõike 5 esimese lause kohaselt võib erandina § 7 lõikes 4 sätestatust kohaldada degressiivset amortisatsioonimäära oma riigi territooriumil asuva hoone puhul, mille maksukohustuslane on ehitanud või mille ta on soetanud hiljemalt valmimisaasta lõpus. Selle lause punkti 3 alapunkti a kohaselt võib hoone puhul EStG § 7 lõike 4 esimese lause punkti 2 tähenduses, mille maksumaksja on ehitanud pärast 28. veebruari 1989 ja enne 1. jaanuari 1996 esitatud ehitusloa taotluse alusel või mis on omandatud pärast 28. veebruari 1989 ja enne 1. jaanuari 1996 jõustunud ning ettenähtud vormis sõlmitud siduva lepingu alusel, kui seda hoonet kasutatakse eluruumidena, teha mahaarvamisi, võttes aluseks järgmised amortisatsioonimäärad hoonete soetamis- või ehituskuludest:

– valmimisaastal ja kolmel järgneval aastal – 7% aastas,

– kuuel sellele järgneval aastal – 5% aastas,

– kuuel sellele järgneval aastal – 2% aastas,

– 24 sellele järgneval aastal – 1,25% aastas.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

8 Põhikohtuasja kaebuse esitajad on õde ja vend, sünnist saati Saksamaal elanud Hispaania kodanikud. Aastatel 1997–2003 teenisid nad tulu palgaliste töötajatena ja kogu nende tulu oli maksustatud Saksamaal.

9 Põhikohtuasja kaebuse esitajate vanemad – samuti Hispaania kodanikud – alustasid 1990. aastal majaehitust Hispaanias ning maja valmis 1993. aastal. Kaebuse esitajate ema ja isa surid vastavalt 1995. ja 1996. aastal. Pärandi avanemisega novembris 1996 said põhikohtuasja kaebuse esitajad pärijate ringi (*Erbengemeinschaft*) kuuludes selle maja omanikeks, kuid nad ei ole seal kunagi elanud. Maja anti üürile alates 1. jaanuarist 2001 ja see on müüdud 2006. aastal.

10 Seoses selle majaga taotlesid kaebuse esitajad aastate 1997–2003 kohta Finanzamtile esitatud maksudeklaratsioonides esiteks degressiivse amortisatsiooni kohaldamist EStG § 7 lõike 5 alusel ja teiseks palusid mitte kohaldada EStG § 2a lõike 1 esimese lause punkti 6 alapunkti a alusel kahjumi piiratud tasaarvestamist. Finanzamt jättis need taotlused rahuldamata ja kohaldas viimati nimetatud sätet ning EStG § 7 lõikes 4 ette nähtud lineaarset amortisatsiooni põhjendusel, et maja ei asu oma riigi territooriumil.

11 Kuna Finanzamt rahuldamata jätmise otsuste peale tähtaegselt esitatud vaiete lahendamiseks otsust ei teinud, pöördusid põhikohtuasja kaebuse esitajad kaebusega eelotsusetaotluse esitanud kohtu poole, väites, et nende Hispaanias asuvalt majalt saadud tulu maksustamise tingimused on vastuolus EÜ artiklitega 39 ja 43.

12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et siseriikliku õiguse järgi ei saa põhikohtuasjas esitatud kaebust rahuldada, kuna asjaomane maja ei asu Saksamaal. Tal tekkis siiski kahtlus, kas EStG § 2a lõike 1 esimese lause punkti 6 alapunkt a ja § 7 lõige 5 on kooskõlas EÜ artikliga 56, ning ta täpsustab, et kui Euroopa Kohus tuvastab, et sellised siseriiklikud sätted nagu viimati nimetatud on EÜ asutamislepinguga vastuolus, tuleb kaebus rahuldada.

13 Neil asjaoludel otsustas Finanzgericht Baden-Württemberg menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. a) Kas EÜ artikliga 56 on vastuolus see, et Saksamaal [täieulatusliku] maksukohustusega füüsiline isik ei saa teises [Euroopa Liidu] liikmesriigis asuva kinnisasja üürile- ja rendileandmisest saadud kahjumit – erinevalt kodumaise kinnisasjaga seotud kahjumist – kahjumi tekkimise aastal maha arvata Saksamaal tulumaksuga maksustatava summa arvutamisel?

b) Kas seejuures omab tähtsust, kas füüsiline isik tegi kinnisvarainvesteeringu ise, või on ühenduse õigust rikutud ka juhul, kui füüsiline isik omandas teises liikmesriigis asuva kinnisasja pärimise teel?

2. Kas EÜ artikliga 56 on vastuolus see, et Saksamaal [täieulatusliku] maksukohustusega füüsiline isik saab teises [Euroopa Liidu] liikmesriigis asuva kinnisasja üüri- ja renditulu kindlaksmääramisel arvestada ainult harilikku amortisatsiooni, samas kui kodumaise kinnisasja puhul võib ta arvestada kõrgemat degressiivset amortisatsiooni?

3. Kas juhul, kui vastus esimesele ja teisele küsimusele on eitav, on vaidlusalused siseriiklikud õigusnormid vastuolus EÜ artiklis 18 sätestatud vaba liikumise põhimõttega?"

14 Põhikohtuasja hagejad teatasid kohtuistungil Euroopa Kohtule, et Finanzamt saatis neile teate, et ta rahuldas taotluse selles osas, mis puudutab nende Hispaanias asuva maja üürileandmisest saadud kahjumi arvessevõtmist, kusjuures see taotlus on esimese eelotsuse küsimuse esemeks. Kuna eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole Euroopa Kohtule siiski teatanud, et ta võtab oma küsimuse tagasi, tuleb sellele vastata.

Eelotsuse küsimused

Esimene ja teine küsimus

15 Esimese ja teise küsimusega, mida tuleb käsitleda koos, palub eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt selgitust, kas EÜ artikliga 56 on vastuolus tulumaksu käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, millega nii täieulatusliku maksukohustusega residendist füüsiliste isikute õigus arvata kinnisasja üürile- ja rendileandmisest saadud kahjum kahjumi tekkimise aastal maksustatavast summast maha kui ka

degressiivse amortisatsioonimäära kohaldamine selliselt kinnisasjalt saadud tulu kindlaksmääramisel on seatud sõltuvusse tingimusest, et kinnisasi asuks selle liikmesriigi territooriumil.

16 Eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib ühtlasi teada, kas EÜ artikkel 56 on kohaldatav sellises olukorras nagu põhikohtuasjas, kus huvitatud isikud on saanud asjassepuutuva kinnisasja omanikeks pärimise teel.

17 Selles osas on välja kujunenud kohtupraktika, et kuna asutamislepingus ei ole määratletud mõistet „kapitali liikumine" EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses, on direktiivi 88/361 I lisas toodud nomenklatuuril näitlik tähendus, kuigi see direktiiv võeti vastu EMÜ asutamislepingu artikli 69 ja artikli 70 lõike 1 alusel (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 69 ja artikli 70 lõige 1, tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga), arvestades, et selle lisa sissejuhatava osa kolmanda põhjenduse kohaselt ei ole nomenklatuur kapitali liikumiseks peetavate tehingute ammendav loend (vt eelkõige 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EKL 2006, lk I-8203, punkt 22 ja seal viidatud kohtupraktika, samuti 12. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-67/08: Block, EKL 2009, lk I-883, punkt 19).

18 Euroopa Kohus meenutab sellega seoses, et pärimine, mis tähendab surnud isikust järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule, kuulub direktiivi 88/361 I lisa XI jao „Isiklikku laadi kapitali liikumine" kohaldamisalasse, ja ta on juba otsustanud, et ka siis, kui pärandvaraks on kinnisasi, kujutab pärimine endast kapitali liikumist EÜ artikli 56 tähenduses, välja arvatud juhul, kui kogu pärandvara asub ühes liikmesriigis (vt eelkõige 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden, EKL 2006, lk I-1957, punktid 40–42; 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-43/07: Arens-Sikken, EKL 2008, lk I-6887, punkt 30; 27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-318/07: Persche, EKL 2009, lk I-359, punktid 26 ja 27, samuti eespool viidatud kohtuotsus Block, punkt 20).

19 Olukord, kus Saksamaal elavad füüsilised isikud, kellel on selles liikmesriigis täieulatuslik maksukohustus, pärivad Hispaanias asuva maja, kuulub järelikult

EÜ artikli 56 kohaldamisalasse. Seega ei ole vaja kontrollida, kas kohaldamisele kuuluvad ka EÜ artiklid 39 ja 43, millele tuginevad põhikohtuasja kaebuse esitajad.

20 Seoses kapitali liikumise piirangute esinemisega EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses olgu meenutatud, et selle sättega keelatud meetmed on sellised, et nende tõttu võivad mitteresidendid hoiduda investeeringute tegemisest mõnes liikmesriigis või liikmesriigi residendid hoiduda investeeringute tegemisest teistes liikmesriikides (vt 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-370/05: Festersen, EKL 2007, lk I-1129, punkt 24; 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A, EKL 2007, lk I-11531, punkt 40, ja 22. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-377/07: STEKO Industriemontage, EKL 2009, lk I-299, punkt 23).

21 Sellisteks piiranguteks võib pidada mitte ainult neid siseriiklikke meetmeid, mis võivad takistada või piirata teises liikmesriigis asuva kinnisasja omandamist, vaid ka meetmeid, mis võivad pärssida tahet sellist kinnisasja säilitada (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus STEKO Industriemontage, punkt 24 ja seal viidatud kohtupraktika).

22 Eelotsusetaotlusest nähtub esiteks, et Saksamaa maksumaksja tulumaksuga maksustatava summa kindlaksmääramisel võib Saksamaal asuva kinnisasja üürileandmisest saadud tuluga seonduva kahjumi selle tekkimise aastal täies ulatuses arvesse võtta. Seevastu EStG § 2a lõike 1 esimese lause punkti 6 alapunkti a kohaselt saab väljaspool oma riigi territooriumi asuva kinnisasja üürileandmiselt saadud kahjumit maha arvata ainult selle kinnisasja üürileandmiselt hiljem saadud positiivsest tulemist.

23 Teiseks võib maksumaksja Saksamaal EStG § 7 lõike 5 alusel selles sättes näidatud tingimustel kohaldada oma riigi territooriumil asuva kinnisasja puhul degressiivset amortisatsiooni. Selle amortisatsiooni summa võib esimestel aastatel olla puhtalt palju suurem üürikahjumist ja järelikult võib selle maksumaksja maksukoormus osutuda

selgelt väiksemaks kui see, mis tuleneb EStG §7 lõike 4 esimese lause punktis 2 sätestatud lineaarsest amortisatsioonist, mida ainsana võib kohaldada selles sättes osutatud kinnisvara puhul, kui see asub väljaspool Saksamaa territooriumi.

24 Kahtlemata võib Saksamaa residendist maksumaksja teises liikmesriigis üürileantud kinnisasjalt saadud negatiivse tulemi lõpuks arvesse võtta Saksamaal selles ulatuses, milles sellelt kinnisasjalt tekib hiljem positiivne tulem. Nagu selgitab Finanzamt, seisneb degressiivse amortisatsiooni kohaldamise tagajärg vaid selles, et lühema tähtajaga amortisatsioon lükkab maksu tasumise edasi.

25 Sellegipoolest ei saa nimetatud maksumaksja, isegi kui eeldada, et ta omab sellist kinnisasja piisavalt kaua, et kahjum täies ulatuses hilisemast positiivsest tulemist maha arvata ja arvata amortisatsiooni kõik selle kinnisasja soetamis- või ehituskulud, erinevalt Saksamaa residendist maksumaksjast, kes on teinud investeeringu selles liikmesriigis asuvasse kinnisasja, ikkagi võtta seda kahjumit kohe arvesse ega rakendada esialgset kõrgemat amortisatsioonimäära, ja seega, nagu rõhutab Euroopa Ühenduste Komisjon, jääb ta ilma rahavoo soodustusest (vt analoogia alusel 12. detsembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-446/04: Test Claimants in the FII Group Litigation, EKL 2006, lk I-11753, punktid 84 ja 153, ning 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C-347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I-2647, punkt 29).

26 Sellest järeldub, et Saksamaa residendist füüsiline isik, kellel on seal täieulatuslik maksukohustus ja kellele kuulub nagu põhikohtuasja kaebuse esitajatelegi kinnisasi teises liikmesriigis, on maksustamisel ebasoodsamas olukorras kui ta oleks juhul, kui see kinnisasi asuks Saksamaal.

27 See ebasoodsam maksustamine võib pärssida nii isiku tahet teha investeeringuid teises liikmesriigis asuvasse kinnisasja kui ka säilitada omandiõigust sellisele kinnisasjale.

Sellest tulenevalt on sellised siseriiklikud meetmed, nagu on arutusel põhikohtuasjas, kapitali vaba liikumise piirangud, mis on EÜ artikliga 56 põhimõtteliselt keelatud.

28 Siiski tuleb kontrollida, kas need piirangud on õigustatud, nagu väidavad Finanzamt ja Saksamaa valitsus, nii et neid võib pidada lubatuks tingimusel, et need on taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad ega lähe kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-451/05: ELISA, EKL 2007, lk I-8251, punkt 79; 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-152/05: komisjon *vs*. Saksamaa, EKL 2008, lk I-39, punkt 26, ja 10. veebruari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-110/05: komisjon *vs*. Itaalia, EKL 2009, lk I-519, punkt 59).

29 Finanzamt väidab EStG § 2a lõike 1 esimese lause punkti 6 alapunkti a kohta, et see säte on kooskõlas territoriaalsuse põhimõttega, mida Euroopa Kohus on tunnustanud 15. mai 1997. aasta otsuse kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer punktis 22 (EKL 1997, lk I-2471).

30 Ent selle põhimõttega, mille ülesanne on juhtida ühenduse õiguse kohaldamisel tähelepanu vajadusele arvestada liikmesriikide maksustamispädevust, ei lähe vastuollu see, et isik, kellel on liikmesriigis täieulatuslik maksukohustus, võtab arvesse teises liikmesriigis asuvalt kinnisasjalt saadud negatiivse tulemi (vt analoogia alusel eespool viidatud kohtuotsus Rewe Zentralfinanz, punkt 69). Järelikult ei saa seda sätet, mille alusel põhikohtuasja kaebuse esitajad, kellel on Saksamaal täieulatuslik maksukohustus, ei saa arvesse võtta oma Hispaanias asuvalt majalt saadud kahjumit, pidada territoriaalsuse põhimõtte rakenduseks.

31 EStG § 7 lõike 5 kohta väidavad Finanzamt ja Saksamaa valitsus, et selle lõike esimese lause punkti 3 alapunkti a eesmärk on edendada elamuehitust, et rahuldada Saksa elanikkonna vajadust üürileantavate eluruumide järele. Nende sõnul on see sotsiaalpoliitiline eesmärk, milles avaldub ülekaalukas üldine huvi. Nimetatud valitsus on kohtuistungil Euroopa Kohtu esitatud küsimustele vastates veel täpsustanud, et ainult üürileantavate eluruumide puhul võib rakendada selles sättes ette nähtud

degressiivset amortisatsiooni, mis on kehtestatud selleks, et leevendada seda liiki eluruumide üldist vajakajäämist Saksamaal.

32 Isegi kui eeldada, et selle eesmärgiga saab õigustada kapitali vaba liikumise piirangut, ei ilmne, et siseriiklik meede, mis teeb selget vahet selle järgi, kas üürileantavad eluruumid asuvad oma riigi territooriumil või mujal, on selle eesmärgi saavutamiseks sobiv. Selle asemel, et võtta sihikule kohad, kus selliste eluruumide puudumine on eriti silmatorkav, teeb EStG § 7 lõike 5 esimese lause punkti 3 alapunkt a üldistuse Saksamaa ühe või teise piirkonna erinevate vajaduste pinnalt, nagu märkisid kohtuistungil põhikohtuasja kaebuse esitajad ja komisjon. Pealegi on degressiivne amortisatsioon lubatud igat liiki üürileantavate eluruumide puhul alates kõige lihtsamast kuni kõige luksuslikumani välja. Neil asjaoludel ei saa eeldada, et erainvestorid, kes juhinduvad eelkõige majanduslikest kaalutlustest, vastaksid selle sätte väidetavalt sotsiaalpoliitilisele eesmärgile.

33 Seega tuleb esimesele ja teisele küsimusele vastata, et EÜ artikliga 56 on vastuolus tulumaksu käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, millega nii täieulatusliku maksukohustusega residendist füüsiliste isikute õigus arvata kinnisasja üürile- ja rendileandmisest saadud kahjum kahjumi tekkimise aastal maksustatavast summast maha kui ka degressiivse amortisatsioonimäära kohaldamine selliselt kinnisasjalt saadud tulu kindlaksmääramisel on seatud sõltuvusse tingimusest, et kinnisasi asuks selle liikmesriigi territooriumil.

Kolmas küsimus

34 Võttes arvesse esimesele ja teisele küsimusele antud vastust, ei ole kolmandale küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

35 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva 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 (kolmas koda) otsustab:

EÜ artikliga 56 on vastuolus tulumaksu käsitlevad liikmesriigi õigusnormid, millega nii täieulatusliku maksukohustusega residendist füüsiliste isikute õigus arvata kinnisasja üürile- ja rendileandmisest saadud kahjum kahjumi tekkimise aastal maksustatavast summast maha kui ka degressiivse amortisatsioonimäära kohaldamine selliselt kinnisasjalt saadud tulu kindlaksmääramisel on seatud sõltuvusse tingimusest, et kinnisasi asuks selle liikmesriigi territooriumil.

Allkirjad