Kohtulahendite kogumik

EUROOPA KOHTU OTSUS (viies koda)

17. september 2015 *

Eelotsusetaotlus — Kapitali vaba liikumine — EÜ artikkel 56 — Liikmesriigi sihtasutuse kapitalitulu ja osaluste võõrandmisest tekkinud tulu esialgne maksustamine — Keeldumine õigusest arvata maksustatavast summast maha kinkena teostatud väljamaksed mitteresidendist soodustatud isikutele, kes ei pea topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksu maksma liikmesriigis, mille maksukohustuslane on sihtasutus

Kohtuasjas C-589/13,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Verwaltungsgerichtshof'i (Austria halduskohus) 23. oktoobri 2013. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 19. novembril 2013 menetluses, mille algatas

F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt,

menetluses osales

Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien,

EUROOPA KOHUS (viies koda),

koosseisus: koja president T. von Danwitz, kohtunikud C. Vajda, A. Rosas (ettekandja), E. Juhász ja D. Šváby,

kohtujurist: M. Wathelet,

kohtusekretär: ametnik M. Aleksejev,

arvestades kirjalikus menetluses ja 21. jaanuari 2015. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

— Austria valitsus, esindajad: C. Pesendorfer, J. Bauer ja M. Klamert,

— Euroopa Komisjon, esindajad: A. Cordewener, W. Roels ja M. Wasmeier,

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

on teinud järgmise

* Kohtumenetluse keel: saksa.

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ artikli 56 lõike 1 tõlgendamist.

2 See taotlus esitati menetluses, mille aluseks on F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt'i (edaspidi „eraõiguslik sihtasutus") kaebus Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien'i (sõltumatu maksukohus, Viini kohtumaja; edaspidi „UFS") otsuse peale, millega keelduti andmast talle õigust võtta 2001. ja 2002. aastat puudutanud maksustamisperioodidel eraõigusliku sihtasutuse suhtes kohaldatud maksu arvutamisel arvesse teiste liikmesriikide residentidest soodustatud isikutele kinkena teostatud väljamakseid.

Austria õigus

3 Põhikohtuasjas tähtsust omavad Austria õigusnormid käsitlevad eraõiguslike sihtasutuste maksustamist aastatel 2001 ja 2002.

Eraõiguslike sihtasutuste maksustamise kord enne aastat 2001

4 Eraõigusliku sihtasutuse (*Privatstiftungen*) instituudi kehtestas Austria seadusandja 1993. aastal Privatstiftungsgesetz'iga (sihtasutuste seadus, *BGBl*. nr 694/1993).

5 Eraõiguslikud sihtasutused on kohustatud tasuma ettevõtte tulumaksu. Kuni 2000. aasta lõpuni kehtinud õigusnormide kohaselt oli aga kapitalitulu ja osalustest saadud tulu eraõiguslike sihtasutuste puhul reeglina sihtasutuse tasandil ettevõtte tulumaksust vabastatud. Maksustamine toimus siis hetkel, mil sihtasutuse tulu kanti sihtasutuse poolt kinkena teostatud väljamaksega üle erinevatele soodustatud isikutele. 1988. aasta Einkommensteuergesetz'i (1988. aasta tulumaksuseadus, edaspidi „EStG") § 27 lõike 1 punkti 7 kohaselt käsitati kõnealuseid kinkena teostatud väljamakseid soodustatud isiku kapitalituluna, mille suhtes kehtis tulumaks määraga 25%.

Eraõiguslike sihtasutuste maksustamise kord aastatel 2001–2004

6 Eraõiguslike sihtasutuste maksustamise korda muudeti alates 2001. aastast 2001. aasta Budgetbegleitgesetz'iga (2001. aasta eelarvega kaasnev seadus, *BGBl* I, nr 142/2000), millega lisati mitu uut sätet 1988. aasta Körperschaftsteuergesetz'i (1988. aasta ettevõtte tulumaksu seadus, edaspidi „KStG 1988").

7 2001. aasta eelarvega kaasneva seaduse seletuskirja kohaselt oli nende sätete peamine eesmärk vähendada eraõiguslike sihtasutuste suhtes seni kohaldatud üldist maksuvabastust ettevõtte tulumaksust ja koguda otse eraõiguslikelt sihtasutustelt ajatatud maksu vähendatud määras, mis puudutab nende sihtasutuste teatud kapitalitulu ja osalustest saadud tulu. Kõnealust vähendatud määraga otsest maksu kutsuti „esialgseks maksuks" (*Zwischensteuer*, edaspidi „esialgne maks").

8 KStG 1988 § 13 lõige 3, mida muudeti 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega, sätestab:

„[Eraõigusliku] sihtasutuse puhul, millele ei laiene § 5 punktid 6 või 7 või § 7 lõige 3, ei kuulu maksustamisele tuluna, vaid on vastavalt § 22 lõikele 3 eraldi maksustatavad järgmised tululiigid:

1. Austrias ja välismaal saadud kapitalitulu

   — hoiustelt ja muudelt nõuetelt krediidiasutuste vastu ([EStG 1988] § 93 lõike 2 punkt 3),

— võlaväärtpaberid [EStG 1988] § 93 lõike 3 punktide 1–3 tähenduses, kui nende väljalase oli nii õiguslikult kui ka sisuliselt suunatud määratlemata isikute ringile,

— võlaväärtpaberid [EStG 1988] § 93 lõike 3 punktide 4 ja 5 tähenduses, kui neilt saadav kapitalitulu tuleb liigitada kapitalilt saadud tuluks [EStG 1988] § 27 tähenduses;

2. Osaluste võõrandamisest saadav tulu [EStG 1988] § 31 tähenduses, kui see ei kuulu lõike 4 kohaldamisalasse.

Kapitalitulu ja osaluste võõrandamisest saadavat tulu ei maksustata (§ 22 lõige 3), kui maksustamisperioodil tehti kinkena teostatud väljamakseid [EStG 1988] § 27 lõike 1 punkti 7 tähenduses ja neilt väljamaksetelt peeti kinni kapitalitulu maks ning kapitalitulult kinnipeetavast maksust vabastamist ei ole topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel ette nähtud.”

9 KStG 1988 § 22 lõike 3 kohaselt, mida muudeti 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega, oli KStG 1988 § 13 lõike 3 alusel maksustatavalt eraõigusliku sihtasutuse kapitalitulult ja muult tulult tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu määr 12,5%.

10 KStG 1988 § 24 lõige 5, mida muudeti 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega, sätestab:

„§ 13 lõigete 3 ja 4 alusel maksustatavalt kapitalitulult ja muult tulult tasumisele kuuluv ettevõtte tulumaks tuleb maksu määramise menetluses ümber arvutada järgmiste sätete kohaselt:

1. Maksudeklaratsiooni esitamisel on ettevõtte tulumaks maksu määramise menetluse tulemusel kindlaks määratud ja tasutud.

2. Sihtasutus teeb kinkena teostatud väljamakseid [EStG 1988] § 27 lõike 1 punkti 7 tähenduses ja puudub alus jätta need väljamaksed vastavalt § 13 lõike 3 viimasele lausele maksustamata.

3. Ümberarvutus tehakse summas, mis vastab 12,5%-le kapitalitulult kinnipeetava maksu arvutamisel aluseks võetavate kinkena teostatud väljamaksete summast.

4. Sihtasutus loob konto, millel kajastatakse iga-aastaselt makstud ettevõtte tulumaks, ümberarvutatud summad ja edaspidiseks ümberarvutuseks kõne alla tulev jääksumma.

5. Sihtasutuse lõpetamise korral tuleb lõpetamise kuupäeva seisuga teha ümberarvutus selleks kõne alla tuleva summa ulatuses tervikuna.”

Täpsustused seoses esialgse maksustamise korraga Austria õiguses

11 2001. aasta eelarvega kaasneva seaduse seletuskirjas, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus tsiteerib, on esialgse maksu osas märgitud järgmist:

„[…] alates aastast 2001 [maksustatakse] kapitali- ja võlaväärtpaberitelt saadav intressitulu teatavat liiki esialgse tulumaksuga, millel on eriti soodne maksumäär. Sel viisil maksustamine toimub kõigepealt intressitulu saamisel. Kui sihtasutus teeb (seejärel) kinkena teostatud väljamakseid, toimub täpsema korra alusel ümberarvutus. Tehtud väljamaksete ulatuses üldine maksukoormus seega ei muutu.

See kord kehtestatakse seadusandlike muudatuste tegemisega kahes valdkonnas. Esiteks kohandatakse KStG 1988 § 13 lõikes 2 sätestatud seniseid maksuvabastuse tingimusi. Seni maksust vabastatud tulu maksustatakse maksu määramise teel eri liiki tulu maksustamisel kehtiva vähendatud määraga 12,5% (vt KStG 1988 § 13 lõige 3). Kui intressitulu saamise aastal tegi sihtasutus kinkena teostatud väljamakseid, siis selles osas maksustamist ei toimu. Teiseks näeb KStG 1988 § 24 lõige 5 ette sellele

vähendatud määraga maksule vastava ümberarvutuse, mis toimub maksu määramise teel. Maksu ümberarvutus eeldab eelkõige, et vähendatud määraga maks on maksudeklaratsiooni esitamise ajaks juba tegelikult tasutud. Lisaks peavad esinema kinkena teostatud väljamaksed, millelt on kapitalitulumaks kinni peetud. Ümberarvutus tehakse 12,5% ulatuses kinkena teostatud väljamaksest, mis vastab vähendatud maksumäärale. Formaalselt on nõutav asjaomase konto loomine, millest peab nähtuma ümberarvutatavate summade kujunemine ja seis.

Näide: Sihtasutus saab 2001. aastal intressitulu summas kaks miljonit Austria šillingit. Samal aastal teeb sihtasutus kinkena teostatud väljamakseid summas 500 000 Austria šillingit. Esialgse tulumaksu summaks kujuneb 12,5% 1,5 miljonist Austria šillingist, see tähendab 187 500 Austria šillingit. 2002. aastal saadakse intressitulu summas 2,5 miljonit Austria šillingit. Sel aastal kinkena teostatud väljamakseid ei tehta. Esialgne tulumaks 2002. aasta eest on 312 500 Austria šillingit. 2003. aasta intressitulu on 2 miljonit Austria šillingit ja sel aastal tehakse väljamakseid summas 2,1 miljonit Austria šillingit. Kõnealusel aastal ei tule esialgset tulumaksu maksta. Aastate 2001 ja 2002 eest makstud esialgsest tulumaksust kantakse tulevikus kapitalitulult tasuda tuleva tulumaksu katteks 100 000 Austria šillingist 12,5%, see tähendab 12 500 Austria šillingit.”

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

12 Austria õiguse alusel asutatud eraõiguslik sihtasutus sai aastatel 2001 ja 2002 kapitalitulu ning tulu osaluste võõrandamisest, mille suhtes kuulus kohaldamisele KStG 1988 § 13 lõike 3 esimene lause, nagu seda on muudetud 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega. Samal ajal tegi eraõiguslik sihtasutus nende kahe aasta jooksul kinkena teostatud väljamakseid ühele Belgia residendist isikule ja teisele Saksamaa residendist isikule.

13 Mõlemal aastal pidas eraõiguslik sihtasutus nende kinkena teostatud väljamaksete saajatele makstud summadelt kinni tulumaksu määraga 25% ja kandis selle üle Austria maksuametile.

14 Seejärel palusid aga need kaks välisriigi soodustatud isikut Austria maksuametil kinkena teostatud väljamaksetelt kinni peetud tulumaksu neile tagastada, tuginedes Austria Vabariigi ja nende residentsusriigi vahel kehtivatele topeltmaksustamise vältimise lepingutele. Belgia residendist soodustatud isik esitas oma nõuded aastate 2001 ja 2002 kohta ning talle kinkena teostatud väljamaksetelt kinni peetud Austria kapitalitulumaks maksti tagasi terves ulatuses. Saksamaa residendist soodustatud isik esitas oma nõude üksnes 2001 aasta kohta ja ka temale maksti vastav kapitalitulumaks tagasi.

15 Maksudeklaratsioonides, mis puudutasid ettevõtte tulumaksu aastatel 2001 ja 2002 vähendas eraõiguslik sihtasutus oma kapitalitulu ja osaluste võõrandamisest saadud tulu, mille suhtes kohaldati põhimõtteliselt „esialgset maksustamist” vastavalt KStG 1988 § 13 lõike 3 esimesele lausele, nagu seda on muudetud 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega, arvates maksustatavast summast maha kõnealustele soodustatud isikutele neil aastail kinkena teostatud väljamaksed. Kuna need väljamaksed olid suuremad kui kapitalitulu ja osaluste võõrandamisest saadud tulu, deklareeris eraõiguslik sihtasutus maksubaasiks 0 eurot, mis omakorda vabastas ta üldse maksu tasumisest.

16 Pädev maksuhaldur (Finanzamt) leidis aga, et soodustatud isikutele kinkena teostatud väljamakseid ei tohtinud KStG 1988 § 13 lõike 3 esimese lause kohaselt, nagu seda on muudetud 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega, maksustatavatest summadest maha arvata, kuna asjaomased soodustatud isikud olid kapitalitulult makstava maksu tasumisest topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel vabastatud. Seetõttu kohaldas maksuhaldur aastatel 2001 ja 2002 kapitalitulule ja osaluste võõrandamisest saadud tulule esialgset maksu määraga 12,5% vastavalt KStG 1988 § 22 lõikele 3, nagu seda muudeti 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega.

17 Eraõiguslik sihtasutus esitas talle aastate 2001 ja 2002 osas teatavaks tehtud ettevõtte tulumaksu puudutavate maksuotsuste peale kaebuse UFS-le.

18 Teise võimalusena väitis eraõiguslik sihtasutus UFS-i ees, et talle oleks tulnud järgnenud aastate jooksul võimaldada maksu ümberarvutust vastavalt varem makstud esialgsele maksule, nagu on ette nähtud KStG 1988 § 24 lõikes 5, mida muudeti 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega.

19 UFS kinnitas 10. juuni 2010. aasta otsusega eraõigusliku sihtasutuse suhtes kohaldatud esialgse maksu põhjendatust sel ajal veel kehtinud määraga 12,5% maksustatavast summast, mida ei vähendatud nende kinkena teostatud väljamaksete võrra, mis olid tehtud 2001. aastal Belgia ja Saksamaa residentidest soodustatud isikutele ning 2002. aastal Belgia residendist soodustatud isikule.

20 Nõustudes maksuhalduri seisukohaga leidis UFS, et need kinkena teostatud väljamaksed vabastati kapitalitulult kinnipeetavast maksust vastavalt topeltmaksustamise vältimise lepingutele, mistõttu ei saanud neid esialgse maksuga maksustatavast summast enam maha arvata.

21 Samas rahuldas UFS osaliselt eraõigusliku sihtasutuse teise võimalusena esitatud nõude, mille ese oli maksu ümberarvutus *a posteriori* vastavalt KStG 1988 § 24 lõikele 5, mida muudeti 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega, 2001. aasta esialgse maksu osas seoses ettevõtte tulumaksuga, mis puudutas 2002. aasta maksustamisperioodi . Nimelt leidis UFS, et Belgia residendist soodustatud isikule 2002. aastal kinkena teostatud väljamaksed andsid eraõiguslikule sihtasutusele õiguse maksu selliseks osaliseks ümberarvutuseks.

22 Eraõiguslik sihtasutus esitas UFS-i otsuse peale kaebuse halduskohtule.

23 Eraõiguslik sihtasutus väidab eelotsusetaotluse esitanud kohtus, et EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali vaba liikumisega on vastuolus see, kui kinkena teostatud väljamakseid, mille soodustatud isikud vabastati kapitalitulult maksu maksmisest topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel, ei lubata esialgse maksu arvutamise aluseks võetavast summast maha arvata, olgugi et UFS möönab, et järgnevatel aastatel tehtud samalaadsed väljamaksed võivad anda õiguse maksu ümberarvutusele.

24 Eelotsusetaotluse esitanud kohus, kes on juba sedastanud, et sihtasutuste poolt tehtavad piiriülesed kinkena teostatud väljamaksed kujutavad endast kapitali liikumist EÜ artikli 56 tähenduses, peab väga võimalikuks, et sihtasutuse maksustamine välisriigi residendist soodustatud isikutele kinkena teostatud väljamaksete puhul, samas kui oma riigi residendist soodustatud isikutele kinkena teostatud väljamaksete osas sellist maksustamist ei toimu – nagu maksuhaldur ja UFS on otsustanud põhikohtuasjas teha – on kapitali vaba liikumise piirang, kuna see meede võib pärssida selliste piiriüleste struktuuride loomist, olgugi et kõnealuse vaba liikumise põhimõtte kohaselt on isegi väikese ulatuse ja vähese tähtsusega piirang põhimõtteliselt keelatud.

25 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib, et kapitali vaba liikumise piirangut, mis tuleneb KStG 1988 § 13 lõikest 3, mida on muudetud 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega, on õigustatuse aspektist veelgi raskem kontrollida seetõttu, et sellega taotletud eesmärki ei ole seadust ettevalmistavates materjalides kordagi nimetatud.

26 Kõnealune kohus tõdeb selles osas, et ajutise maksustamise korra eesmärk oli leevendada residendist eraõiguslike sihtasutuste maksustamise korraga seotud kahte probleemi. Esimene probleem oli seotud ettevõtte tulumaksu vaba akumuleerimisega seetõttu, et kuni 2000. aasta lõpuni sihtasutuste kapitalitulu ja osaluste võõrandamisest saadud tulu ei maksustatud. Teine probleem oli seotud asjaoluga, et Austrias ei maksustatud kinkena teostatud väljamakseid välisriigi residendist soodustatud isikule, kuna kinkena teostatud väljamaksete maksustamise õigus kuulub topeltmaksustamise vältimise lepingute kohaselt eranditult liikmesriigile, mille resident soodustatud isik on.

27 Käesolevas asjas märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et kui esialgset maksu tuleb maksta isegi siis, kui tehakse kinkena teostatud väljamakse, on esialgse maksustamise korra eesmärk leevendada kõnealuse maksustamiskorra teise probleemi, st Austrias maksustamata jätmise tagajärgi.

28 Eelotsusetaotluse esitanud kohus tõdeb selles osas, et KStG 1988 § 13 lõike 3 viimane lause, 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega muudetud redaktsioonis, üksnes leevendas probleemi ega kõrvaldanud seda täielikult, sest sihtasutuse tulu ei maksustata lõplikult, vaid sihtasutusele pannakse kohustus tasuda esialgset maksu, mis annab KStG 1988 § 24 lõike 5 muudetud redaktsiooni alusel õiguse maksu ümberarvutusele ja enam makstud maks tagastatakse täielikult hiljemalt sihtasutuse lõpetamisel. Kuni selle ümberarvutuse lubamiseni ei tohi asjaomane sihtasutus siiski oma maksubaasi nende kinkena teostatud väljamaksete osas vähendada, mille osas soodustatud isik on topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksukohustusest vabastatud.

29 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei välista, et selline piirang, mis on siseriiklike maksuõiguse normidega kehtestatud, kahjustab EÜ artiklis 56 sätestatud kapitali liikumise vabadust, kuid leiab, et erinevused tema menetluses oleva keerulise maksustamiskorra ja nende maksustamiskordade vahel, mida Euroopa Kohtul on sarnastes kohtuasjades juba tulnud analüüsida, on liiga suured, et pidada sellist tõlgendust ilmselgeks.

30 Neil asjaoludel otsustas halduskohus menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas EÜ asutamislepingu artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus Austria sihtasutuse kapitalitulu ja osaluste võõrandamisest saadava tulu maksustamise kord, mis Austrias ühekordse maksustamise tagamise eesmärgil näeb ette sihtasutuse maksustamise „esialgse tulumaksuga" ainult juhul, kui topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on sihtasutuse kinkena teostatud väljamakse saaja vabastatud kohustusest tasuda sellelt väljamaksetelt üldjuhul kinnipeetavat maksu kapitalitulult?"

Eelotsuse küsimuse analüüs

Sissejuhatavad märkused

31 Eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimuse sõnastuse kohaselt puudutab see residendist eraõiguslike sihtasutuste maksustamist esialgse tulumaksuga siis, kui sellise sihtasutuse poolt kinkena teostatud väljamakse saaja on Austrias topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel maksukohustusest vabastatud, ja sellega soovitakse teada, kas EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus selline kord, nagu on kehtestatud sihtasutuste esialgse maksustamise raames alates aastast 2001 ja mis on käsitluse all põhikohtuasjas.

32 Nagu käesoleva kohtuotsuse punktidest 7, 11 ja 26–28 nähtub, sisaldab eelotsusetaotlus mitmeid selgitusi esialgse maksustamise korra aspektide kohta, mida põhikohtuasjas käsitletakse, ja tegemist on keerulise korraga, seoses millega halduskohus väidab oma küsimuse olevat esitanud ja mida tuleb seega arvesse võtta selleks, et seda küsimust mõista.

33 Nimetatud selgitusi arvestades tundub, et eelotsusetaotluse esitanud kohtu kahtlused puudutavad – esialgse maksustamise raames, mis puudutab residendist eraõigusliku sihtasutuse kapitalitulu ja osaluste võõrandamisest saadud tulu kindlaksmääratud maksustamisperioodil – sellise sihtasutuse õigust arvata oma maksustatavast summast maha samal maksustamisperioodil kinkena teostatud väljamaksete summa. Mahaarvamine on lubatud üksnes juhul, kui kinkena teostatud väljamakse saaja on Austrias maksukohustuslane. Samas ei lubata sihtasutusel sellist mahaarvamist teha, kui kinkena teostatud väljamakse saaja on muu liikmesriigi kui Austria Vabariigi resident ja kui ta tugineb topeltmaksustamise vältimise lepingule, et saada maksuvabastus Austria kapitalitulumaksust.

34 Seega küsib eelotsusetaotluse esitanud kohus oma küsimusega sisuliselt seda, kas EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõiguse normid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille alusel – esialgse maksustamise raames, mis puudutab residendist eraõigusliku sihtasutuse kapitalitulu ja osaluste võõrandamisest saadud tulu – on asjaomasel sihtasutusel õigus arvata kindlaksmääratud maksustamisperioodi maksubaasist maha üksnes samal maksustamisperioodil kinkena teostatud väljamaksed, mille pealt peavad nende väljamaksete saajad maksma maksu liikmesriigis, kus on maksustatud sihtasutus, samas kui kõnealused siseriiklikud maksuõiguse normid ei luba sellist mahaarvamist teha siis, kui soodustatud isik on teise liikmesriigi resident ja selles liikmesriigis, kus on maksustatud sihtasutus, on ta topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel vabastatud kohustusest maksta maksu, mida reeglina kinkena teostatud väljamaksetele kohaldatakse.

Kapitali vaba liikumise piirangu olemasolu

35 Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt keelab EÜ artikli 56 lõige 1 üldiselt kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel (kohtuotsused Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 23, ja Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 18).

36 Kuna EÜ asutamislepingus ei ole määratletud mõistet „kapitali liikumine” EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses, on Euroopa Kohus omistanud nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361 asutamislepingu artikli 67 [artikkel on Amsterdami lepinguga kehtetuks tunnistatud rakendamise kohta] (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) I lisas asuvale nomenklatuurile soovitusliku tähenduse – kuigi direktiiv on vastu võetud EMÜ asutamislepingu artikli 69 ja artikli 70 lõike 1 alusel (hiljem EÜ asutamislepingu artikkel 69 ja artikli 70 lõige 1; need artiklid on Amsterdami lepinguga kehtetuks tunnistatud) –, arvestades asjaolu, et vastavalt selle lisa sissejuhatusele ei ole selles sisalduv loend ammendav. Kingid ja annetused esinevad direktiivi I lisa rubriigis XI „Isiklikku laadi kapitali liikumine” (kohtuotsused Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 24; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 19, ja komisjon *vs*. Hispaania, C-127/12, EU:C:2014:2130, punkt 52).

37 Euroopa Kohus on juba otsustanud, et nii rahasummade, kinnisasjade kui vallasasjade kinke maksustamine kuulub kapitali liikumist käsitlevate aluslepingu sätete kohaldamisalasse, välja arvatud juhtumid, kui kinketehingu olulised elemendid jäävad üheainsa liikmesriigi piiresse (vt selle kohta kohtuotsused Persche, C-318/07, EU:C:2009:33, punkt 27; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 20, ja Q, C-133/13, EU:C:2014:2460, punkt 18).

38 Põhikohtuasi ei käsitle otseselt kinketehingute maksustamist selles mõttes, mis puudutab residendist soodustatud isikutele tehtud väljamaksete ja teise liikmesriigi residendist soodustatud isikutele tehtud väljamaksete erinevat käsitlemist. Kohtuasi puudutab residendist eraõiguslike sihtasutuste maksustamist, mis erineb vastavalt sellele, kas kinkena teostatud väljamaksetelt, mida sihtasutus teeb Austria residendist soodustatud isikutele või teise liikmesriigi residendist soodustatud isikutele, peavad asjaomased soodustatud isikud maksma maksu Austrias.

39 Põhikohtuasjas tegi eraõiguslik sihtasutus aastatel 2001 ja 2002 kinkena teostatud väljamakseid eelkõige kahele soodustatud isikule, kellest üks oli muu liikmesriigi kui Austria Vabariigi resident. Tegemist oli rahaliste ülekannetega, mille saaja mingit vastusooritust tegema ei pidanud. Nagu Euroopa Komisjon õigesti märgib, kuuluvad „kapitali liikumise” mõiste alla EÜ artikli 56 lõike 1 tähenduses mitte üksnes sihtasutuse asutaja poolt sihtasutuse asutamisel tehtud sissemakse selle algkapitali, vaid ka hiljem sihtasutuse varast soodustatud isikutele tehtud maksed.

40 Sellest järeldub, et selline olukord nagu on kõne all põhikohtuasjas, kus Austrias asutatud eraõiguslik sihtasutus teeb kinkena teostatud väljamakseid kahele soodustatud isikule, kellest üks on Belgia ja teine Saksamaa resident, kuulub nii 2001. kui ka 2002. aasta osas kapitali liikumise alla, mille mis tahes piiramist kaitseb EÜ artikli 56 lõige 1.

41 Seega tuleb kõigepealt kontrollida, kas sellised siseriiklikud normid nagu põhikohtuasjas käsitletavad, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut, nagu seda väidavad eraõiguslik sihtasutus põhikohtuasja menetluses ning Euroopa Komisjon oma Euroopa Kohtule esitatud kirjalikes seisukohtades.

42 KStG 1988 § 13 lõikes 3, mida muudeti 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega, sätestatud kord kehtestab residendist eraõiguslike sihtasutuste esialgse maksu kohese mahaarvamise õiguse suhtes erineva kohtlemise vastavalt sellele, kas kinkena teostatud väljamaksetelt, mida need sihtasutused teevad konkreetsel maksustamisperioodil, peavad asjaomased soodustatud isikud maksma kapitalitulumaksu Austrias.

43 Kuigi, nagu seda väidab Austria valitsus, kinkena teostatud väljamaksed, mille suhtes selline kohene mahaarvamise või hüvitamise õigus on välistatud, võivad hõlmata ka Austria residendist soodustatud isikutele tehtud kinkena teostatud väljamakseid, kui need on kapitalitulumaksust vabastatud, hõlmavad nad eelkõige mitteresidendist soodustatud isikutele tehtud kinkena teostatud väljamakseid, kuna vastavalt Majandusliku Koostöö ja Arengu Organisatsiooni (OECD) poolt koostatud topeltmaksustamise vältimise näidislepingule käsitatakse kinkena teostatud väljamakseid tuluna näidislepingu artikli 21 lõike 1 tähenduses ja neid Austrias ei maksustata, sest ainuõigus neid maksustada kuulub soodustatud isiku residentsusriigile.

44 Nagu komisjon märgib, piirab neid kapitali liikumisi õigusnorm, mis on sätestatud KStG 1988 § 13 lõike 3 viimases lauses 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega muudetud redaktsioonis, mis on põhikohtuasjas kohaldatav.

45 Kuna residendist eraõigusliku sihtasutuse poolt siseriiklikele soodustatud isikutele tehtud kinkena teostatud väljamaksed annavad õiguse vähendada esialgset maksu või saada selle maksmisest isegi vabastus, kuna seda liiki väljamakseid saab selle maksu arvutamise aluseks olevast summast maha arvata, on asjaomasel sihtasutusel muudel võrdsetel tingimustel kestvalt suuremad finantsvahendid, mida ta võib kasutada kas kohe residendist soodustatud isikutele kinkena teostatud väljamaksete tegemiseks või selleks, et saada täiendavat tulu, mis omakorda võimaldab tal seejärel teha neile samadele soodustatud isikutele suuremaid kinkena teostatud väljamakseid.

46 Pealegi, KStG 1988 § 13 lõike 3 viimasest lausest 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega muudetud redaktsioonis tulenev ebasoodne maksualane kohtlemine juhtudel, kus kinkena teostatud väljamakse saajad on Austrias kapitalitulumaksust vabastatud vastavalt nende residentsusliikmesriigi ja Austria Vabariigi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingule, võib kaasa tuua piirangu ka sihtasutuse enda tasandil.

47 Nimelt sihtasutus, millel on soodustatud isikuid, kellest ühed on residendid samas liikmesriigis ja teised muus liikmesriigis, ei soovi viimati nimetatuile kinkena teostatud väljamakseid teha, kuna maksu vähendamise või hüvitamise õiguse puudumise tõttu seoses kinkena tehtud väljamaksetega vähendab sellelt tulult võetav esialgne maks tema käsutuses olevaid finantsvahendeid nii selleks, et tekitada tulu, kui selleks, et teha residendist soodustatud isikutele kinkena teostatud väljamakseid. Sihtasutuse tasandil toob see kaasa moonutuse valiku tegemisel maksualaselt ebasoodsate rahvusvaheliste väljamaksete ja maksualaselt soodsamate, puhtalt siseriiklike väljamaksete vahel.

48 Lisaks selle, kuna teise liikmesriigi residendist soodustatud isikutele kinkena teostatud väljamaksed toovad kaasa sihtasutuse tulu esialgse maksustamise määraga 12,5%, on teise liikmesriigi residendist soodustatud isikutega eraõigusliku sihtasutuse asutamine asutaja jaoks juba alguses vähem huvipakkuv kui samasuguse sihtasutuse asutamine, mille soodustatud isikud on üksnes Austria residendid.

49 Selles kontekstis on oluline rõhutada, et maksukohustus ei pea olema raske või lõplik selleks, et maksuõigusnorme saaks pidada põhivabaduse keelatud piiranguks.

50 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt on isegi väikese ulatuse ja vähese tähtsusega piirang põhivabadusele asutamislepinguga keelatud (vt selle kohta seoses kapitali vaba liikumisega kohtuotsus Dijkman ja Dijkman-Lavaleije, C-233/09, EU:C:2010:397, punkt 42; seoses asutamisvabadusega kohtuotsused komisjon *vs*. Prantsusmaa, C-34/98, EU:C:2000:84, punkt 49, ja de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, punkt 43).

51 Ebasoodne olukord likviidsuses, mis tekib piiriüleses olukorras, võib osutuda põhivabaduste piiranguks, kui samasugune ebasoodne olukord ei teki puhtalt riigisiseses olukorras (vt selle kohta kohtuotsused Metallgesellschaft jt, C-397/98 ja C-410/98, EU:C:2001:134, punktid 44, 54 ja 76; X ja Y, C-436/00, EU:C:2002:704, punktid 36 ja 37; Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punktid 26–30; National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punktid 36 ja 37; DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punktid 40–43, ning komisjon *vs*. Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punktid 55–61).

52 Erinevus esialgse maksu arvutamisel võib kaasa tuua likviidsuse seisukohast ebasoodsama olukorra residendist eraõigusliku sihtasutuse jaoks, kes soovib teha kinkena teostatud väljamakse teise liikmesriigi residendist soodustatud isikuile, ja võib seega kujutada endast põhivabaduste piirangut, kui asjaomasel sihtasutusel sellist ebasoodsat olukorda puhtalt riigisisesel juhul ei teki. Põhikohtuasja asjaomane sihtasutus aga just seda liiki likviidsuse seisukohast ebasoodsasse olukorda sattus, kuna ta tegi aastatel 2001 ja 2002 kinkena teostatud väljamakseid Belgia ja Saksamaa residendist soodustatud isikuile ja seda ebasoodsat olukorda ei kõrvaldanud maksu ümberarvutus, millega UFS nõustus ja millega kanti üks osa 2001. aasta eest tasumisele kuulunud esialgsest maksust üle 2002. aasta eest tasumisele kuulunud esialgseks maksuks.

53 KStG 1988 § 13 lõike 3 viimane lause 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega muudetud redaktsioonis tekitab seega kapitali vabale liikumisele piirangu, mis on EÜ artikliga 56 põhimõtteliselt keelatud.

54 Siiski tuleb analüüsida, kas niisugust kapitali vaba liikumise piirangut saab aluslepingu sätete kohaselt objektiivselt õigustada.

55 Selles osas on oluline meenutada, et EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a kohaselt EÜ artikli 56 sätted „ei mõjuta liikmesriikide õigust […] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha või nende kapitali investeerimise koha põhjal”.

56 Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei saa seda tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksukohustuslasi nende residentsuse põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt aluslepinguga kooskõlas (kohtuotsused Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 32, ja FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 21).

57 EÜ artikli 58 lõike 1 punktis a ette nähtud erand on ise piiratud sama artikli lõikega 3, mis sätestab, et selle artikli lõikes 1 märgitud siseriiklikud sätted „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 56 tähenduses” (kohtuotsused Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 33, ja FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 22).

58 Seega tuleb vahet teha EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a alusel lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ja sama artikli lõike 3 kohaselt keelatud diskrimineerimisel. Euroopa Kohtu praktikast tuleneb aga, et selliseid siseriiklikke maksuõigusnorme, nagu on käsitletud põhikohtuasjas, saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või erinev kohtlemine on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu. Pealegi selleks, et nende kahe kinketehingu kategooria selline erinev kohtlemine oleks õigustatud, ei tohi see minna

kaugemale, kui on vajalik asjaomaste õigusnormidega taotletava eesmärgi saavutamiseks (vt selle kohta kohtuotsused Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 29; Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 34, ja FIM Santander Top 25 Euro Fi, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 23).

Olukordade sarnasus

59 Austria valitsus väidab, et põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid ei kujuta endast kapitali vaba liikumise piirangut, sest sellise eraõigusliku sihtasutuse olukord, kes teeb kinkena teostatud väljamakseid soodustatud isikuile, kes on residendid liikmesriigis, kellega Austria Vabariik on sõlminud OECD näidislepingu alusel topeltmaksustamise vältimise lepingu, ei ole objektiivselt sarnane sellise eraõigusliku sihtasutuse olukorraga, kes teeb kinkena teostatud väljamakseid residendist soodustatud isikuile.

60 Austria valitsus on seisukohal, et kui kinkena teostatud väljamakseid tehakse mitteresidendist soodustatud isikuile, on residendist eraõigusliku sihtasutuse, kes kuulub esimese võimalusena Austria riigi maksustamispädevuse alla, olukord parimal juhul sarnane sellise sihtasutuse olukorraga residendist soodustatud isikuile tehtud kinkena teostatud väljamaksete puhul, kui see liikmesriik saab esimese võimalusena teostada oma maksustamispädevust nende väljamaksete mitteresidendist saajate suhtes.

61 Samas ei ole tegemist üldreegliga, kuna OECD näidislepingu alusel koostatud topeltmaksustamise vältimise lepingutest tuleneb, et Austria Vabariigil puudub maksustamispädevus mitteresidendist soodustatud isikuile kinkena teostatud väljamaksete suhtes. Seega, kuna olukorrad ei ole objektiivselt sarnased, ei tule sellistel juhtudel kohaldada sihtasutuse tasandil esialgse maksu ümberarvutuse mehhanismi, mida võimaldatakse kinkena teostatud väljamaksete korral residendist soodustatud isikuile selleks, et vältida majanduslikku topeltmaksustamist ja tagada riigi territooriumil üks süstemaatiline maksustamine.

62 Siinkohal tuleb tõdeda, et vastupidi Austria valitsuse väidetule ei selgita seda erinevat kohtlemist sihtasutuste olukorra objektiivne erinevus.

63 Nimelt nagu komisjon rõhutab, võttes arvesse EÜ artikli 58 lõike 1 punkti a, on kinkena teostatud väljamaksete tegemine Austria eraõiguslike sihtasutuste poolt residendist soodustatud isikuile olukord, mis on objektiivselt sarnane olukorraga, kus need samad sihtasutused teevad kinkena teostatud väljamakseid teise liikmesriigi residendist soodustatud isikuile. Neil kahel juhul on tegemist kinkena teostatud väljamaksetega eraõigusliku sihtasutuse varast või tänu selle vara kasutamisele saavutatud vara kasvuga.

64 Lisaks tuleb märkida, et topeltmaksustamise vältimise lepingute raames, mille Austria Vabariik on sõlminud esiteks Belgia Kuningriigi ja teiseks Saksamaa Liitvabariigiga ja mis vastavalt OECD näidislepingule annavad igale lepingupooleks olevale riigile ainuõiguse nõuda maksu oma riigi residendist soodustatud isikutelt, kes on saanud kinkena teostatud väljamakseid, loobus Austria Vabariik oma maksustamispädevuse teostamisest nende kahe teise liikmesriigi residendist soodustatud isikutele kinkena teostatud väljamaksete suhtes. Seega ei saa ta tugineda objektiivselt erinevale olukorrale residendist eraõiguslike sihtasutuse vahel sõltuvalt sellest, kas kinkena teostatud väljamaksete saajad on Austria residendid ja seal ka maksukohustuslased või on nad residendid ühes neist kahest teisest liikmesriigist ja ei kuulu tema maksustamispädevuse alla, selleks et kohaldada sihtasutuste suhtes, kes teevad viimati mainitud isikuile kinkena teostatud väljamakseid, spetsiifilist maksu põhjendusega, et need soodustatud isikud ei kuulu tema maksustamisõiguse alla.

65 Pealegi, isegi kui tuleks arvesse võtta ka nende sihtasutuste poolt kinkena teostatud väljamaksete saajaid, tuleb rõhutada, et eelotsusetaotlusest nähtub, et esialgse maksustamise korra eesmärk oli eraõiguslike sihtasutuste maksu akumuleerimise tendentsi vastu võitlemiseks kehtestada eraõigusliku

sihtasutuse tasandil „ajatatud” liiki maks, omistades samas kogutavale esialgsele maksule ajutise iseloomu. Vastavalt selle maksu „esialgsele” laadile kuulus maks täielikult tagastamisele hiljemalt eraõigusliku sihtasutuse lõpetamisel, sest see andis sihtasutusele õiguse maksu ümberarvutuseks summade osas, mida ta maksis esialgse maksuna. Kinkena teostatud väljamakse saaja residentsus ei omanud selles osas tähtsust.

Ülekaaluka üldise huvi olemasolu

66 Samuti tuleb välja selgitada, kas kapitali vaba liikumise piirang, mis tuleneb sellistest õigusnormidest nagu põhikohtuasjas käsitletavad, võib olla objektiivselt õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu.

67 Esmalt tuleb kontrollida, kas põhikohtuasjas käsitletav erinev kohtlemine võib olla põhjendatud vajadusega säilitada maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus liikmesriikide vahel, nagu väidab Austria valitsus.

68 Selle kohta tuleb meenutada esiteks, et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse on Euroopa Kohtu tunnustatud legitiimne eesmärk. Teiseks tuleneb Euroopa Kohtu väljakujunenud praktikast, et Euroopa Liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda kahepoolsete lepingutega või ühepoolselt maksustamispädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist (kohtuotsused DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punktid 46 ja 47; komisjon *vs.* Saksamaa, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 64, ning Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 40).

69 Kuid põhikohtuasjas esinevatel asjaoludel sellisele põhjendusele tugineda ei saa.

70 Õigustus, mis tugineb vajaduse korrale säilitada liikmesriikidevaheline maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotus, võib olla aktsepteeritav eelkõige siis, kui asjassepuutuva süsteemi eesmärk on vältida käitumist, mis ohustab liikmesriigi õigust teostada oma maksupädevust tema territooriumil läbiviidava tegevuse suhtes (vt selle kohta kohtuotsused Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 42; Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 54, ja Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 66).

71 Antud juhul, nagu on juba märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 64, on Austria Vabariigi ja esiteks Belgia Kuningriigi ning teiseks Saksamaa Liitvabariigi vaheline maksustamispädevuse jaotamise küsimus reguleeritud nende liikmesriikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingutega, mis vastavalt OECD näidislepingule annavad igale lepingupooleks olevale riigile ainuõiguse nõuda maksu oma riigi residendist soodustatud isikutelt, kes on saanud kinkena teostatud väljamakseid. Teisisõnu, kuna Austria Vabariik loobus oma maksustamispädevuse teostamisest nende kahe teise liikmesriigi residendist soodustatud isikutele kinkena teostatud väljamaksete suhtes, ei saa ta tugineda maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotamisele, selleks et kohaldada sihtasutuste suhtes, kes teevad mainitud isikuile kinkena teostatud väljamakse, spetsiifilist maksu põhjendusega, et need isikud ei kuulu tema maksustamisõiguse alla. Seega on asjaomane liikmesriik vabatahtlikult nõustunud sellise maksustamispädevuse jaotusega nagu tuleneb vastavalt Belgia Kuningriigiga ja Saksamaa Liitvabariigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise lepingute endi sätetest.

72 Sellises olukorras nagu põhikohtuasjas käsitletav on maksukoormus pandud eraõigusliku sihtasutuse tasandile ilma et oleks võimalik kinkena teostatud väljamakse maha arvata või see tagasi saada, kui topeltmaksustamise lepingu alusel ei ole väljamakse saaja kohustatud Austrias kapitalitulult võetavat maksu maksma. Austria valitsus väidab, et KStG 1988 § 13 lõike 3 viimase lause 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega muudetud redaktsioonis piiravat mõju saab õigustada asjaoluga, et selle eesmärk on tagada Austrias eraõigusliku sihtasutuse teatud kapitalitulu ja osade võõrandamisest saadud tulu ühekordne maksustamine.

73 Siinkohal tuleb märkida, et mitmes kohtuasjas, mis puudutavad olukordi, milles liikmesriik on üritanud kompenseerida asjaolu, et tal puudub võimalus isikule maksukohustust kehtestada, pannes selle kohustuse teisele isikule – eelkõige kohtuasjades, milles tehti kohtuotsused Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749) ja Glaxo Wellcome (C-182/08, EU:C:2009:559) –, on Euroopa Kohus analüüsinud põhjendusi, mis olid esitatud selleks, et õigustada asjaomaste siseriiklike õigusnormidega kehtestatud piirangut, eelkõige argumenti, mille kohaselt olevat kõnealuste õigusnormide eesmärk olnud tagada liikmesriigis teatud tulu ühekordne maksustamine. Üheski neist kohtuasjadest ei ole Euroopa Kohus aga tunnustanud ühekordse maksustamise põhimõtet kui eraldiseisvat õigustust.

74 Kohtuotsuse Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447) aluseks olnud kohtuasjas, mis käsitles maksualast kohtlemist seoses äriühingute maksustamise ja kahjumi arvesse võtmisega, leidis Euroopa Kohus selle kohtuotsuse punktis 51, et asjaolu, et topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel on ühes liikmesriigis asuvale püsivale tegevuskohale omistatav kasum maksustatav üksnes selles liikmesriigis ning et seetõttu ei saa teine lepingu pooleks olev liikmesriik teostada oma maksustamispädevust nimetatud püsivale tegevuskohale omistatava kasumi osas, ei saa õigustada süstemaatilist keeldumist anda soodustust viimasena nimetatud liikmesriigi territooriumil asuvale äriühingule, kellele kuulub nimetatud püsiv tegevuskoht.

75 Nimelt õigustaks selline keeldumine erinevat kohtlemist pelgalt seetõttu, et ühes liikmesriigis asuv äriühing on arendanud riigi piire ületavat majandustegevust, mis ei tekita sellele liikmesriigile maksutulu (vt selle kohta kohtuotsus Argenta Spaarbank, C-350/11, EU:C:2013:447, punkt 52 ja seal viidatud kohtupraktika).

76 Sama moodi on Euroopa Kohus otsustanud, et see, et emaettevõtja asukohariigist erinevas liikmesriigis asutatud tütarettevõtja suhtes kehtib madalast maksumäärast tulenev soodustus, ei anna emaettevõtja asukohariigile iseenesest õigust kohaldada emaettevõtja suhtes sellisele soodustusele vastukaaluks vähem soodsat maksumäära. Vajadust ennetada maksutulu vähenemist ei ole nimetatud ei EÜ artikli 46 lõikes 1 toodud eesmärkide ega selliste ülekaalukast avalikust huvist tulenevate põhjuste hulgas, mis võivad õigustada piirangut aluslepinguga kehtestatud asutamisvabadusele (vt selle kohta kohtuotsus Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 49).

77 Sellised kaalutlused on asjakohased ka käesoleva põhikohtuasja raames, mis puudutab sihtasutuste erinevat maksualast kohtlemist vastavalt sellele, kas kinkena teostatud väljamaksete saajad peavad Austrias maksu maksma või mitte.

78 Igal juhul tuleb välismaistele soodustatud isikutele kinkena teostatud väljamaksete osas, mis on sätestatud KStG 1988 § 13 lõike 3 viimases lauses 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega muudetud redaktsioonis, tõdeda, et liikmesriigi eraõigusliku sihtasutuse suhtes kohaldatav esialgne maks ei taga selle sätte esimeses lauses nimetatud tulu ühekordset maksustamist.

79 Nimelt, nagu on märgitud käesoleva kohtuotsuse punktis 28, tuleneb eelotsusetaotlusest, et eraõiguslikul sihtasutusel lasuv maksukohustus ei ole lõplik. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul põhikohtuasjas käsitletav ja sihtasutuse tasandil kohaldatav esialgse maksustamise kord üksnes leevendab topeltmaksustamise vältimise lepinguga tekitatud probleemi soodustatud isiku tasandil ega kõrvalda seda täielikult, sest sihtasutuse tulu ei maksustata lõplikult, vaid talle pannakse kohustus tasuda maksu, mille ulatuses on KStG 1988 § 24 lõike 5 alusel, mida on muudetud 2001. aasta eelarvega kaasneva seadusega, õigus teha ümberarvutus hiljemalt sihtasutuse lõpetamisel.

80 Teiseks ei õigusta põhikohtuasjas käsitletavat erinevat kohtlemist ka vajadus tagada liikmesriigi maksusüsteemi ühtsus.

81 Nimelt selleks, et niisugusele õigustusele tuginevat argumenti saaks pidada põhjendatuks, peab Euroopa Kohtu sõnul olema igal juhul tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja kindla soodustust tasakaalustava maksu vahel ning seda otsest seost tuleb hinnata lähtudes asjaomaste õigusnormide

eesmärgist (vt selle kohta kohtuotsused Papillon, C-418/07, EU:C:2008:659, punktid 43 ja 44; komisjon *vs*. Saksamaa, C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 55, ning Grünewald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 47).

82 Sellist otsest seost käesolevas asjas mitmel põhjusel ei esine.

83 Esiteks ei esine seda otsest seost siis, kui tegemist on muu hulgas erinevate maksudega või erinevate maksukohustuslaste maksustamisega (vt selle kohta kohtuotsused DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 47, ning Grünewald, EU:C:2015:109, punkt 49). Selline on olukord ka käesolevas asjas, sest esialgset maksu tasuma kohustatud eraõigusliku sihtasutuse poolt kinkena teostatud väljamaksetele vastava summa mahaarvamine ja nende väljamaksete pealt maksu tasumine soodustatud isikute poolt puudutavad tingimata erinevaid maksukohustuslasi.

84 Lisaks, nagu märkis ka komisjon, kuigi teise liikmesriigi residendist soodustatud isiku maksusoodustus seisneb Austria kapitalitulumaksu kestvas vabastuses, mille ulatus sõltub muu hulgas igast topeltmaksustamise vältimise lepingust, kannatab eraõiguslik sihtasutus esialgse maksu tõttu üksnes ajutist maksualast ebasoodsat olukorda.

85 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvestades tuleb esitatud küsimusele vastata, et EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõiguse normid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille alusel – esialgse maksustamise raames, mis puudutab residendist eraõigusliku sihtasutuse kapitalitulu ja osaluste võõrandamisest saadud tulu – on asjaomasel sihtasutusel õigus arvata kindlaksmääratud maksustamisperioodi maksubaasist maha üksnes samal maksustamisperioodil kinkena teostatud väljamaksed, mille pealt peavad nende väljamaksete saajad maksma maksu liikmesriigis, kus on maksustatud sihtasutus, samas kui kõnealused siseriiklikud maksuõiguse normid ei luba sellist mahaarvamist teha siis, kui soodustatud isik on teise liikmesriigi resident ja selles liikmesriigis, kus on maksustatud sihtasutus, on ta topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel vabastatud kohustusest maksta maksu, mida reeglina kinkena teostatud väljamaksetele kohaldataks.

Kohtukulud

86 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva 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 (viies koda) otsustab:

EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus sellised liikmesriigi maksuõiguse normid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, mille alusel – esialgse maksustamise raames, mis puudutab residendist eraõigusliku sihtasutuse kapitalitulu ja osaluste võõrandamisest saadud tulu – on asjaomasel sihtasutusel õigus arvata kindlaksmääratud maksustamisperioodi maksubaasist maha üksnes samal maksustamisperioodil kinkena teostatud väljamaksed, mille pealt peavad nende väljamaksete saajad maksma maksu liikmesriigis, kus on maksustatud sihtasutus, samas kui kõnealused siseriiklikud maksuõiguse normid ei luba sellist mahaarvamist teha siis, kui soodustatud isik on teise liikmesriigi resident ja selles liikmesriigis, kus on maksustatud sihtasutus, on ta topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel vabastatud kohustusest maksta maksu, mida reeglina kinkena teostatud väljamaksetele kohaldataks.

Allkirjad