

Kohtuasi C-397/09

Scheuten Solar Technology GmbH

versus

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Maksustamine – Direktiiv 2003/49/EÜ – Eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Ettevõtlusmaks – Maksubaasi kindlaksmääramine

Kohtuotsuse kokkuvõte

Õigusaktide ühtlustamine – Liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Direktiiv 2003/49 – Kohaldamisala

(Nõukogu direktiiv 2003/49, artikli 1 lõige 1)

Direktiivi 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 1 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt ühes liikmesriigis asuva ettevõtja poolt teises liikmesriigis asuvalle ettevõtjale makstud laenuintressid arvatakse esimese ettevõtja poolt tasumisele kuuluva ettevõtlusmaksuga maksustatava summa hulka.

Nimelt on eesmärk selle sätte eesmärk direktiivi põhjendustest 2 ja 4 lähtudes vältida piiriüleste intressimaksete õiguslikku topeltmaksustamist, keelates selle, et intressi tegelikul tulusaajal tuleb lähteriigis nendelt intressidelt maksu tasuda. See säte puudutab seega üksnes intressi saaja finantsolukorda. Sellised intressi maksja maksustatavat summat käsitlevad siseriiklikud õigusnormid nagu teatud kulude mahaarvatavuse ja tunnused kehtestavad eeskirjad järgivad õiguslikke erimeetmeid, mis jäävad iga liikmesriigi enda maksupoliitika reguleerimisalasse.

Seega ei saa intressi maksja maksustatava summa kindlaksmääramist käsitleva õigusnormi puudumisel laiendada direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 kohaldamisala väljapoole selles sättes kehtestatud maksuvabastuse ulatust.

(vt punktid 28, 33, 34, 36 ja resolutsioon)

EUROOPA KOHTU OTSUS (kolmas koda)

21. juuli 2011(*)

Maksustamine – Direktiiv 2003/49/EÜ – Eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatav ühine maksustamissüsteem – Ettevõtlusmaks – Maksubaasi kindlaksmääramine

Kohtuasjas C-397/09,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 27. mai 2009. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 14. oktoobril 2009, menetluses

Scheuten Solar Technology GmbH

versus

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd,

EUROOPA KOHUS (kolmas koda),

koosseisus: koja esimees K. Lenaerts, kohtunikud D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (ettekandja), E. Juhász ja T. von Danwitz,

kohtujurist: E. Sharpston,

kohtusekretär: ametnik K. Malacek,

arvestades kirjalikus menetluses ja 16. septembri 2010. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Scheuten Solar Technology GmbH, esindajad: *Rechtsanwalt* K. von Brocke ja *Steuerberaterin* A. Küntscher,
- Finanzamt Gelsenkirchen-Süd, esindaja: R. Rasche,
- Saksamaa valitsus, esindajad: J. Möller ja C. Blaschke,
- Belgia valitsus, esindajad: M. Jacobs ja J.-C. Halleux,
- Taani valitsus, esindajad: V. Pasternak Jørgensen ja C. Vang,
- Eesti valitsus, esindaja: M. Linntam,
- Itaalia valitsus, esindaja: G. Palmieri, keda abistas *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,
- Madalmaade valitsus, esindajad: C. Wissels ja J. Langer,
- Portugali valitsus, esindaja: L. Inez Fernandes,
- Rootsi valitsus, esindajad: A. Falk ja S. Johannesson,
- Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: L. Seeboruth,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

olles 12. mai 2011. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb seda, kuidas tõlgendada nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivi 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (ELT L 157, lk 49; ELT eriväljaanne 09/01, lk 380) artiklit 1.

2 Taotlus on esitatud Scheuten Solar Technology GmbH (edaspidi „SST”) ja Finanzamt Gelsenkirchen-Südi (edaspidi „Finanzamt”) vahelises kohtuvaidluses seoses ettevõtlusmaksuga maksustatava summa kindlaksmääramisega.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

3 Direktiivi 2003/49 artikkel 1 sätestab:

„1. Liikmesriigis tekkivad intressimaksed ja litsentsitasud on vabastatud kõigist kõnealuses riigis nende suhtes kehtestatud maksudest, olenemata sellest, kas neid kogutakse allikalt kinnipidamise teel või hinnangute põhjal, kui intresside või litsentsitasude tegelik tulusaaja on teise liikmesriigi äriühing või liikmesriigi äriühingu teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht.

2. Liikmesriigi äriühingu või teises liikmesriigis asuva püsiva tegevuskoha tehtud makse loetakse tekkinuks selles liikmesriigis, edaspidi „lähteriik”.

[...]

4. Liikmesriigi äriühingut peetakse intresside või litsentsitasude tegelikuks tulusaajaks ainult juhul, kui ta saab neid makseid enda kasuks, mitte vahendajana, näiteks mõne teise isiku esindaja, usaldusisiku või volitatud allakirjutajana.

[...]

7. Käesolevat artiklit kohaldatakse ainult juhul, kui äriühing, kes on intressi või litsentsitasu maksja või kelle püsivat tegevuskohta selleks peetakse, on sidusühing sellise äriühingu suhtes, kes on kõnealuse intressi või litsentsitasude tegelik tulusaaja või kelle püsivat tegevuskohta peetakse nende tegelikuks tulusaajaks.

[...]

10. Liikmesriigil on võimalus mitte kohaldada käesoleva direktiivi sätteid teise liikmesriigi äriühingu või teise liikmesriigi äriühingu püsiva tegevuskoha suhtes, kui artikli 3 punktis b sätestatud tingimustest ei ole katkematult vähemalt kahe aasta jooksul kinni peetud.

[...]

4 Selle direktiivi artikkel 2 sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

a) intress – tulu igat liiki võlakohustustest olenemata sellest, kas need on tagatud hüpoteegiga või kas nendega kaasneb õigus saada osa võlgniku kasumist, ja eelkõige tulu väärtpaberitest ja

võlakirjadest, kaasa arvatud selliste väärtpaberite ja võlakirjadega seotud ülekursid ja lisatasud; maksmisega viivitamisel määratavaid trahvimakseid ei loeta intressiks;

[...]"

5 Nimetatud direktiivi artikli 3 punkt b sätestab:

„Käesolevas direktiivis kasutatakse järgmisi mõisteid:

[...]

b) äriühing on teise äriühingu „sidusühing”, kui

i) esimesena nimetatud äriühingu otsene osalus teise äriühingu kapitalis on vähemalt 25 % või

ii) teise äriühingu otsene osalus esimese äriühingu kapitalis on vähemalt 25 % või

iii) kolmanda äriühingu otsene osalus nii esimesena nimetatud äriühingu kapitalis kui ka teise äriühingu kapitalis on vähemalt 25 %.

Osalustega peavad olema seotud ainult sellised äriühingud, mille asukoht on ühenduse territooriumil.

[...]"

6 Direktiivi 2003/49 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Lähteriik ei ole kohustatud tagama käesolevas direktiivist tulenevaid soodustusi järgmistel juhtudel:

a) maksed, mida lähteriigi õigusnormide kohaselt peetakse kasumi jaotamiseks või kapitali tagasimaksmiseks;

[...]

2. Kui tulenevalt erisuhtest intresside või litsentsitasude maksja ja tegeliku tulusaaja või neist ühe ja mõne muu isiku vahel on intresside või litsentsitasude summa suurem kui summa, milles maksja ja tegelik tulusaaja oleksid kokku leppinud erisuhte puudumise korral, kohaldatakse käesoleva direktiivi sätteid ainult võimalike viimasena nimetatud summade suhtes.”

Siseriiklik õigus

7 2002. aasta ettevõtlusmaksuseaduse (Gewerbsteuergesetz 2002, *BGBI.* 2002 I, lk 4167), põhikohtuasja asjaoludele kohaldatavas versioonis („edaspidi ettevõtlusmaksuseadus”), § 2 kohaselt on igasugune tööstuslik ja kaubanduslik tegevus lisaks tulumaksule või ettevõtte tulumaksule maksustatav ka ettevõtlusmaksuga ulatuses, milles see tegevus toimub riigi territooriumil.

8 Selle paragrahvi lõiked 1 ja 2 on sõnastatud järgmiselt:

„1. Igasugusele tööstuslikul ja kaubanduslikule tegevusele, mida teostatakse Saksamaal, kohaldub ettevõtlusmaks. Tööstuslik ja kaubanduslik tegevus on tööstuslik ja kaubanduslik ettevõtlus tulumaksuseaduse tähenduses. Tööstuslik ja kaubanduslik tegevus toimub Saksamaal, kui selleks on Saksamaa territooriumil või Saksamaa laevaregisstris registreeritud kaubalaeval

sisse seatud ruumid.

2. Kapitaliosalusel põhinevate äriühingute (aktsiaselts, täisühing, osaühing) tegevus on igal juhul ja täielikult tööstuslik ja kaubanduslik tegevus [...]"

9 Seaduse § 6 kohaselt on ettevõtlusmaksuga maksustatav summa maksukohustuslase müügitulu ja ärikasum.

10 Müügitulu ja ärikasum on määratletud seaduse § 7 esimeses lauses järgmiselt:

„Müügitulu ja ärikasum on tööstuslikust või kaubanduslikust tegevusest saadud kasum, mis arvutatakse tulumaksuseaduse ja ettevõtte tulumaksu seaduse sätete alusel [...], millele arvatakse juurde ja millest arvatakse maha §?des 8 ja 9 nimetatud summad.”

11 Ettevõtlusmaksuseaduse § 8 „Tagasimaksed” sätestab:

„Tööstuslikust ja kaubanduslikust tegevusest saadud kasumi (§ 7) hulka arvatakse tagasi järgmised summad, kui need on kasumi arvutamisel maha arvatud:

1) pool ettevõtte või ettevõtte osa asutamise või omandamisega (osaline tegevus) või ettevõtte laiendamise või parendamisega majanduslikult seotud võlakohustustega seotud tulust või käibevahendeid pidevalt suurendavate võlakohustustega seotud tulust [...]"

12 Seaduse § 10a sätestab, et ettevõtlusmaksuga maksustatava summa saamiseks tuleb kahjum maha arvata vastavalt ettevõtlusmaksuseaduse §?le 8 arvutatud kasumist.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 SST on Saksa õiguse alusel Gelsenkirchenis asutatud osaühing. Selle osad kuuluvad 100% ulatuses Scheuten Solar Systems BV?le, mis on Venlos asuv Madalmaade osaühing.

14 Ajavahemikus 27. august 2003 ja 1. detsember 2004 sai SST mitme järjestikuse lepingu alusel oma emaettevõtjalt laenu kogusummas 5 180 000 eurot. Nendelt laenudelt tasus SST 2004. aastal oma emaettevõtjale 154 584 eurot intresse. SST arvas selle summa oma tulust tegevuskuluna maha.

15 Siiski leidis Finanzamt 2004. aastal ettevõtlusmaksuga maksustatava summa kindlaksmääramise otsuses, mis tehti ettevõtlusmaksuseaduse artikli 8 punkti 1 alusel, et SST?l on õigus arvata ettevõtlustulust maha üksnes 50% nimetatud intressist, nii et pool 154 584 euro suurusest summast lisati SST tööstuslikust ja kaubanduslikust tegevusest tulenevale tulule.

16 Viimane esitas Finanzamti otsuse peale kaebuse, väites, et kõnealustest intressidest poole lisamine kujutab endast direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikega 1 vastuolus olevat maksustamist.

17 Finanzgericht Münster jättis selle kaebuse 22. veebruari 2008. aasta otsusega rahuldamata.

18 SST kaebas selle kohtuotsuse edasi Bundesfinanzhofile.

19 Bundesfinanzhof, kellel tekkis küsimus, kas asjaomased siseriiklikud õigusnormid on kooskõlas direktiiviga 2003/49, otsustas menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas [...] direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikega 1 on vastuolus õigusnorm, mille kohaselt arvatakse laenuintressid, mille on ühe liikmesriigi äriühing maksnud teises liikmesriigis asuval sidusühingule, esimesena nimetatud äriühingu puhul ettevõtlusmaksuga maksustatava summa

hulka?

2. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas [...] direktiivi 2003/49 artikli 1 lõiget 10 tuleb tõlgendada nii, et liikmesriikidel on võimalus jätta direktiiv kohaldamata ka siis, kui sama direktiivi artikli 3 punktis b sätestatud sidusühingu kriteeriume ei ole intressimaksete tegemise ajal veel vähemalt kaks aastat katkematult täidetud?

Kas sellisel juhul võivad liikmesriigid maksva äriühingu puhul tugineda vahetult direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikele 10?”

Eelotsuse küsimused

Esimene küsimus

20 Selle küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas direktiivi 2003/49 artikli 1 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus siseriiklik maksuõigusnorm, mille kohaselt ühes liikmesriigis asuva ettevõtja poolt teises liikmesriigis asuvale ettevõtjale makstud laenuintressid arvatakse esimese ettevõtja poolt tasumisele kuuluva ettevõtlusmaksuga maksustatava summa hulka.

21 Esiteks tuleb märkida, et põhikohtuasjas maksustati ettevõtlusmaksuga SST tööstusliku ja kaubandusliku tegevusega seotud tulu. Selle maksuga maksustatava summa kindlaksmääramisel arvas Finanzamt põhikohtuasjas kohaldatavate siseriiklike õigusnormide alusel SST tulu hulka poole selle äriühingu poolt Madalmaades asuvale emaettevõtjale makstud intressist.

22 SST arvates kujutab selline maksubaasi arvutamise endast maksustamist, mistõttu asjaomased siseriiklikud õigusnormid toovad endaga kaasa intressi topeltmaksustamise, mis on vastuolus direktiivi 2003/49 artikli 1 lõikega 1. Seevastu leiavad kõik teised Euroopa Kohtule märkusi esitanud huvitatud isikud, et kõnealused õigusnormid ei kuulu nimetatud sätte kohaldamisalasse ja et esitatud küsimusele tuleb vastata eitavalt.

23 Neil asjaoludel tuleb Euroopa Kohtul määrata kindlaks selle sätte kohaldamisala.

24 Tuleb märkida, et direktiivi 2003/49 põhjendustest 2 ja 4 tuleneb, et selle eesmärk on kõrvaldada selliste intressimaksete ja litsentsitasude topeltmaksustamine, mis on tehtud eri liikmesriikide sidusühingute vahel, ja see, et selliseid makseid maksustataks vaid üks kord ühes liikmesriigis. Nende põhjenduste kohaselt on kõnealuste maksete maksustamise kaotamine nende tekkimise liikmesriigis kõige otstarbekam viis siseriiklike ja piiriüleste tehingute võrdse maksustamisviisi tagamiseks.

25 Direktiivi 2003/49 kohaldamisala, nagu see on sätestatud artikli 1 lõikes 1, hõlmab seega intressimaksete ja litsentsitasude maksuvabastust nende tekkimise liikmesriigis, kui intresside või litsentsitasude tegelik tulusaaja on teise liikmesriigi äriühing või liikmesriigi äriühingu teises liikmesriigis asuv püsiv tegevuskoht.

26 Selles sättes kehtestatud eeskirja eesmärk on tagada, et selliste intressimaksete ja litsentsitasude saaja, mis tekkisid muus liikmesriigis kui tema asukohaliikmesriik, oleks nende maksete tekkimise liikmesriigis maksust vabastatud. Direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 sõnastus loob sidesõna „kui” kasutamisega tegelikult seose nende intressimaksete ja litsentsitasude ühes liikmesriigis tasumise ja selle vahel, et need maksed saab teises liikmesriigis asuv tulusaaja.

27 Sellega seoses on need intressimaksed direktiivi 2003/49 artikli 2 punktis a määratletud kui „tulu igat liiki võlakohustustest”. Ent üksnes tegelik tulusaaja võib saada intressimakseid, mis kujutavad endast nendest võlakohustustest saadud tulu.

28 Eeltoodust tuleneb, et direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 eesmärk selle direktiivi põhjendustest 2 ja 4 lähtudes on vältida piiriüleste intressimaksede õiguslikku topeltmaksustamist, keelates selle, et intressi tegelikul tulusaajal tuleb lähteriigis nendelt intressidelt maksu tasuda. Eespool nimetatud sätted puudutavad seega üksnes intressi saaja finantsolukorda.

29 Olgu ka lisatud, et direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 niisugust tõlgendamist toetab selle artikli lõige 10, mis lubab liikmesriikidel teatud tingimustel selle artikli lõikes 1 kehtestatud maksuvabastust mitte kohaldada. Isikud, kellele direktiivi artikli 1 lõiget 10 võib kohaldada, on määratletud kui „teise liikmesriigi äriühing[...] või teise liikmesriigi äriühingu püsiv[...] tegevuskoh[t]”. Selles sättes ei ole ühtegi viidet intresside maksjale. Niisiis tuleneb nimetatud sättes kehtestatud erandist, et sellega on silmas peetud teises liikmesriigis asuvat intressimaksude ja litsentsitasude tulusaajat, mitte intressimaksude ja litsentsitasude maksjat.

30 Ent selliste nagu põhikohtuasjas arutusel olevate õigusnormide kohaldamine ei too endaga kaasa tulusaaja tulu vähendamist. Nende õigusnormide kohaselt ei tule intressi saajal neilt maksu tasuda. Need õigusnormid puudutavad üksnes ettevõtlusmaksu – mida käesoleval juhul tuleb tasuda intressi maksjal – maksubaasi kindlaksmääramist.

31 Selles küsimuses on oluline rõhutada, et intressi maksja maksustatava summa arvutamise meetod ja tegurid, mida selle juures arvesse tuleb võtta, nagu maksubaasi arutamisel arvesse võetavad teatud kulud, ei kuulu direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 kohaldamisalasse.

32 Põhikohtuasjas arutusel olevate siseriiklike õigusnormidega seoses tuleb märkida, et kõnesoleva ettevõtlusmaksu eriomane tunnus on esiteks see, et kõigepealt määratakse tulumaksuseaduse ja ettevõtte tulumaksu seaduse alusel kindlaks müügitulu ja ärikasum ning seejärel lisatakse sellele või arvatakse sellest maksuvähendusena maha teatud summad. Lisada võib üksnes summasid, mis arvati maha arvutuse esimeses osas.

33 Sellised intressi maksja maksustatavat summat käsitlevad siseriiklikud õigusnormid nagu teatud kulude mahaarvatavuse ja tunnused kehtestavad eeskirjad järgivad õiguslikke erimeetmeid, mis jäävad iga liikmesriigi enda maksupoliitika reguleerimisalasse.

34 Seega ei saa intressi maksja maksustatava summa kindlaksmääramist käsitleva õigusnormi puudumisel laiendada direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 kohaldamisala väljapoole selles sättes kehtestatud maksuvabastuse ulatust.

35 Lõpuks, mis puudutab nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147) käsitlevat Euroopa Kohtu praktikat, siis piisab sellest, kui nentida – nagu märkis kohtujurist oma ettepaneku punktides 45–49 –, et ei 4. oktoobri 2001. aasta otsuses kohtuasjas C-294/99: Athinaïki Zythopoiia (EKL 2001, lk I-6797) ega 26. juuni 2008. aasta otsuses kohtuasjas C-284/06: Burda (EKL 2008, lk I-4571) ei ole ühtegi tegurit, mida võiks pidada tarvilikuks direktiivi 2003/49 artikli 1 lõike 1 tõlgendamisel seoses selliste siseriiklike õigusnormidega, nagu on arutusel põhikohtuasjas. Nende otsuste aluseks olnud kohtuasjades tekkis maksustatav teokoosseis tütarettevõtja poolt emaettevõtjale kasumi jagamisel. Seevastu ei teki põhikohtuasjas intresside maksmisel maksustatavat teokoosseisu. Kõnealused siseriiklikud õigusnormid käsitlevad üksnes selliste maksete mahaarvatavust kuludena ettevõtlusmaksu maksubaasi arvutamisel.

36 Kõigist eeltoodud kaalutlustest lähtudes tuleb esimesele küsimusele vastata, et direktiivi 2003/49 artikli 1 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt ühes liikmesriigis asuva ettevõtja poolt teises liikmesriigis asuvale ettevõtjale makstud laenuintressid arvatakse esimese ettevõtja poolt tasumisele kuuluva ettevõtlusmaksuga maksustatava summa hulka.

Teine küsimus

37 Esimesele eelotsuse küsimusele antud vastust arvestades ei ole teisele küsimusele vaja vastata.

Kohtukulud

38 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:

Nõukogu 3. juuni 2003. aasta direktiivi 2003/49/EÜ eri liikmesriikide sidusühingute vaheliste intressimaksete ja litsentsitasude suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta artikli 1 lõiget 1 tuleb tõlgendada nii, et sellega ei ole vastuolus siseriiklik õigusnorm, mille kohaselt ühes liikmesriigis asuva ettevõtja poolt teises liikmesriigis asuvale ettevõtjale makstud laenuintressid arvatakse esimese ettevõtja poolt tasumisele kuuluva ettevõtlusmaksuga maksustatava summa hulka.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.