

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

19. juuli 2012(*)

Asutamisvabadus – Kapitali vaba liikumine – Otsene maksustamine – Pärandimaks – Maksu arvutamise meetodid – Pärimise teel ainuosaniku osaluse omandamine kapitaliühingus, mille asukoht on kolmandas riigis – Siseriiklikud õigusnormid, mis niisugustes äriühingutes osaluse korral välistavad maksusoodustuse saamise võimaluse

Kohtuasjas C-31/11,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 15. detsembri 2010. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 20. jaanuaril 2011, menetluses

Marianne Scheunemann

versus

Finanzamt Bremerhaven,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

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

kohtujurist: V. Trstenjak,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Saksamaa valitsus, esindajad: T. Henze ja K. Petersen,
- Euroopa Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

olles 20. märtsi 2012. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

- 1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artikli 63 lõike 1 ja artikli 65 tõlgendamist.
- 2 Taotlus esitati M. Scheunemanni ja Finanzamt Bremerhaveni (edaspidi „Finanzamt“) vahelises kohtuvaidluses seoses maksuotsusega, milles arvutati pärandilt, mille hulka kuulub muu hulgas osalus kolmandas riigis asuvas kapitaliühingus, makstav pärandimaks.

Õiguslik raamistik

Liidu õigus

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

„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 artiklis 1 nimetatud kapitali liikumisena on direktiivi I lisa XI rubriigis „Isiklikku laadi kapitali liikumine” muu hulgas loetletud pärandid ja annakud.

Saksa õigus

5 Pärandi- ja kinkemaksu seaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) 27. veebruaril 1997 avaldatud redaktsiooni (*Bundesgesetzblatt*, edaspidi „*BGBI.*”, 1997 I, lk 378), mida on viimati muudetud 10. oktoobri 2007. aasta seadusega (*BGBI.* 2007 I, lk 2332; edaspidi „ErbStG”), § 1 lõike 1 punkt 1 näeb ette, et „pärandimaksuga (kinkemaksuga) maksustatakse [...] omandamine surma korral”.

6 Vastavalt ErbStG § 2 lõike 1 punktile 1 maksustatakse surnud isiku puhul, kes oli surma hetkel Saksamaa resident, pärandimaksuga kogu üleminev vara. Kõnealuse vara hulka kuulub ka teises riigis asuv vara.

7 ErbStG § 13 a lõiked 1 ja 2 sätestavad:

„(1) Ettevõtlusega seotud varale, põllumajandus- ja metsamajanduslikule varale ning lõikes 4 nimetatud osalusele kapitaliühingutes, kui teises lauses ei ole sätestatud teisiti, kohaldatakse maksu mahaarvamist kokku kuni 225 000 [euro] ulatuses, kui maksustatakse

1. omandamine pärimise teel; [...]

(2) Lõikes 4 nimetatud vara maksustatav väärtus, millele on kohaldatud lõikes 1 nimetatud mahaarvamist, hinnatakse ümber 65%-le.”

8 ErbStG § 13a lõike 4 punkti 3 kohaselt „kohaldatakse maksuvabastust ja vähendatud lähteväärtust [...] vaid selliste kapitaliühingute osadele või aktsiatele, mille registrijärgne asukoht või juhatuse asukoht on maksukohustuse tekkimise ajal Saksamaa Liitvabariigis ja mille nimikapitalist moodustas pärandajale või kinkijale otseselt kuulunud osalus enam kui veerandi.”

9 ErbStG § 13a lõike 5 punkti 4 kohaselt kaotab omandaja tagasiulatuvalt õiguse nimetatud mahaarvamisele ja vähendatud lähteväärtusele, kui ta kapitaliühingu osad või aktsiad viie aasta jooksul pärast omandamist tervikuna või osaliselt võõrandab.

10 Euroopa Kohtu menetluses oleva kohtuasja toimikust nähtub, et Saksamaa maksuhaldur otsustas 17. jaanuari 2008. aasta otsuse kohtuasjas C-256/06: Jäger (EKL 2008, lk I-123) põhjal kohaldada ErbStG § 13a lõigetes 1 ja 2 ette nähtud maksusoodustust ka selliste börsil noteerimata kapitaliühingute suhtes, mille asukoht on mõnes muus liikmesriigis kui Saksamaa Liitvabariik. Nimetatud maksusoodustused ei kehti jätkuvalt osaluste suhtes niisugustes äriühingutes, mis asuvad väljapoole Euroopa Liitu või Euroopa Majanduspiirkonda jäävates riikides.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

- 11 M. Scheunemann, kelle elukoht on Saksamaal, on oma 2007. aasta veebruaris surnud – samuti Saksamaa residendist – isa ainupärija. Pärand, mille koosseisu kuulus muu hulgas ainuosalus Kanadas asuvas kapitaliühingus, maksustati Saksamaal pärandimaksuga.
- 12 Finanzamt määras 24. novembri 2008. aasta otsusega M. Scheunemanni poolt tasumisele kuuluva pärandimaksu summaks 299 381,95 eurot, võttes arvesse, et pärandaja osaluse väärtus asjaomases kapitaliühingus oli 1 142 115 eurot. Kuna kõnealuse kapitaliühingu registrijärgne asukoht ega juhatuse asukoht ei olnud Saksamaal ega mõnes muus Euroopa Liidu liikmesriigis, siis ei kohaldata ErbStG § 13a lõikes 1 ette nähtud 225 000 euro suurust mahaarvamist ja sama paragrahvi lõike 2 kohaselt vähendatud lähteväärtust.
- 13 M. Scheunemann esitas Finanzamti otsuse peale vaide, sest ta leidis, et tal oli õigus nimetatud maksusoodustustele.
- 14 Pärast otsust, millega jäeti tema vaie rahuldamata, esitas M. Scheunemann kaebuse Finanzgericht Bremen'ile, kes aga kaebust ei rahuldanud. Nimetatud kohus leidis, et ErbStG § 13 a lõike 4 punktis 3 sätestatud maksusoodustusi ei tule hinnata mitte kapitali vaba liikumise seisukohast, vaid üksnes asutamisvabaduse seisukohast, sest selles sättes ette nähtud pärandaja minimaalne osalus, mis moodustab kapitaliühingu nimikapitalist enam kui veerandi, annab võimaluse seda äriühingut mõjutada. Samas ei ole asutamisvabadus kohaldatav osalusele kolmandas riigis asuvas äriühingus, nagu seda on põhikohtuasjas käsitletav äriühing.
- 15 Bundesfinanzhof, kellele M. Scheunemann esitas Finanzgericht Bremeni otsuse peale kassatsioonkaebuse, leiab, et ELT lepingu asutamisvabadust reguleerivad sätted ei ole kõnealusele olukorrale kohaldatavad. Sellega seoses märgib nimetatud kohus, et Euroopa Kohtu praktika kohaselt kuulub mis tahes pärandi maksuõiguslik käsitlemine kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätete alla. Seega on Bundesfinanzhofil tekkinud kahtlus, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid on vastuolus kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega.
- 16 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:
- „Kas [ELTL] artikli [63] lõiget 1 koosmõjus [ELTL] artikliga [65] tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis näevad pärandvaralt pärandimaksu arvutamisel ette, et pärandaja isikliku vara hulka kuuluv ainuosalus kapitaliühingus, mille registrijärgne asukoht ja juhatuse asukoht on Kanadas, kuulub maksustamisele täies ulatuses, ent juhul, kui omandatakse osalus sellises kapitaliühingus, mille registrijärgne asukoht või juhatuse asukoht on Saksamaal, kohaldatakse varapõhist maksu mahaarvamist ning vara ülejäänud väärtust võetakse arvesse üksnes 65% ulatuses?”

Eelotsuse küsimuse analüüs

- 17 Oma küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada sisuliselt seda, kas kapitali vaba liikumist käsitlevaid aluslepingu sätteid tuleb tõlgendada nii, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis pärandimaksu arvutamisel välistab teatavate maksusoodustuste kohaldamise niisuguse pärandvara suhtes, milleks on osalus kolmandas riigis asuvas kapitaliühingus, samas kui nendes õigusnormides on samad soodustused niisuguse osaluse pärimisel ette nähtud siis, kui äriühingu asukoht on mõnes liikmesriigis.

18 Kõigepealt tuleb märkida, et nii Saksamaa valitsus kui Euroopa Komisjon väidavad, et põhikohtuasjas käsitletavat siseriiklikud õigusnormid ei kuulu kapitali vaba liikumise, vaid asutamisvabaduse alla, kuna põhikohtuasjas käsitletav osalus võimaldab kindlalt mõjutada asjassepuutuva äriühingu otsuseid.

19 Järelikult tuleb esmalt kindlaks teha, kas nimetatud õigusnormidele on kohaldatav asutamisvabadust käsitlev ELTL artikkel 49 või kapitali vaba liikumist käsitlev ELTL artikkel 63.

20 Selles küsimuses tuleneb praeguseks välja kujunenud kohtupraktikast, et selle kindlakstegemisel, kas siseriiklikud õigusnormid kuuluvad ühe või teise liikumisvabaduse kohaldamisalasse, tuleb arvesse võtta nende õigusnormide eset (vt selle kohta 10. veebruari 2011. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-436/08 ja C-437/08: Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, EKL 2011, lk I-305, punkt 33, ja 15. septembri 2011. aasta otsus kohtuasjas C-132/10: Halley jt, EKL 2011, lk I-8353, punkt 17).

21 Vaidlusaluse meetme ese põhikohtuasjas on reguleerida niisuguste pärandite käsitamist maksustamisel, mille koostisse kuuluvad muu hulgas osalused kapitaliühingutes.

22 Euroopa Kohtu praktikast tuleneb samuti, et pärandi käsitsemine maksustamisel kuulub põhimõtteliselt kapitali vaba liikumist käsitleva ELTL artikli 63 kohaldamisalasse. Pärimine, mis tähendab surnud isikust järelejäänud vara üleminekut ühele või mitmele isikule ja mis kuulub direktiivi 88/361 I lisa XI rubriigi „Isiklikku laadi kapitali liikumine” kohaldamisalasse, kujutab endast kapitali liikumist ELTL artikli 63 tähenduses (vt eelkõige 11. septembri 2008. aasta otsused kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt, EKL 2008, lk I-6845, punkt 39, ja kohtuasjas C-43/07: Arens-Sikken, EKL 2008, lk I-6887, punkt 30; 15. oktoobri 2009. aasta otsus kohtuasjas C-35/08: Busley ja Cibrian Fernandez, EKL 2009, lk I-9807, punkt 18, ja 10. veebruari 2011. aasta otsus kohtuasjas C-25/10: Missionswerk Werner Heukelbach, EKL 2011, lk I-497, punkt 16).

23 Siiski tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad aluslepingu asutamisvabadust käsitlevate sätete kohaldamisalasse siseriiklikud õigusnormid, mida kohaldatakse ainult niisuguse osaluse suhtes, mis võimaldab kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ning otsustada äriühingu tegevuse üle. Seevastu siseriiklike õigusnorme, mis kuuluvad kohaldamisele osalustele, mis on tehtud ainsa kavatsusega teha finantspaigutus, soovimata mõjutada ettevõtja juhtimist ja kontrolli, tuleb hinnata üksnes lähtuvalt kapitali vabast liikumisest (eespool viidatud kohtuotsus Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, punkt 35 ja seal viidatud kohtupraktika).

24 Eeltoodust järeldub, et selgitamiseks välja, millise vabaduse kohaldamisalasse põhikohtuasjas käsitletavat õigusnormid kuuluvad, tuleb kontrollida, kas nimetatud õigusnormides silmas peetud osalus on piisav selleks, et selle omanik saaks kindlalt mõjutada äriühingu otsuseid ja otsustada selle tegevuse üle.

25 Käesolevas asjas tuleneb ErbStG § 13a lõigete 1 ja 2 ning sama artikli lõike 4 punkti 3 koosmõjust, et kõnealuste maksusoodustuste saamine sõltub tingimusest, kas otsene osalus äriühingu kapitalis on suurem kui 25%.

26 Saksamaa valitsus väidab, et Saksa õiguse kohaselt võimaldab niisugune osalus äriühingu kapitalis mõjutada kindlalt selle äriühingu otsuseid ja otsustada selle tegevuse üle. Nimelt annab niisugune osalus aktsionärile blokeeriva vähemuse ettevõtte tegevuse jätkamist puudutavate oluliste otsuste puhul.

27 Põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike õigusnormidega ette nähtud maksusoodustuste

eesmärk seisneb Saksamaa valitsuse arvates eelkõige selles, et soodustada äriühingus olulise osaluse pärinud pärija kaasamist äriühingu juhtimisse, selleks et tagada lõpptulemusena ettevõtte püsijäämine ja töökohtade säilimine.

28 Nimetatud eesmärgi tagamiseks näeb ErbStG § 13a lõige 5 Saksamaa valitsuse arvamusel kohaselt ette kõnealuste maksusoodustuste tagasiulatuva kaotamise juhul, kui pärija võõrandab viie aasta jooksul alates äriühingus osaluse omandamisest kogu osaluse või osa sellest.

29 Seega tuleb märkida, et Saksa seadusandja määras põhikohtuasjas käsitletavate maksusoodustuste saamiseks kindlaks niisuguse osaluse künnise, mis võimaldab kapitaliühingu osade või aktsiate omanikul mõjutada äriühingu juhtimist ja kontrolli, ning nägi ette tingimused, mis tagavad, et nimetatud omanik ei tegutseks üksnes pelgalt finantspaigutuse tegemise eesmärgil.

30 Järelikult tuleb asuda seisukohale, et põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid mõjutavad peamiselt asutamisvabadust ja kuuluvad vastavalt Euroopa Kohtu praktikale üksnes seda vabadust käsitlevate aluslepingu sätete kohaldamisalasse. Isegi kui eeldada, et niisugune siseriiklik meede piirab kapitali vaba liikumist, on selline mõju asutamisvabaduse võimaliku piirangu vältimatu tagajärg ega õigusta selle meetme kontrollimist aluslepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete alusel (vt selle kohta 25. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-464/05: Geurts ja Vogten, EKL 2007, lk I-9325, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

31 Igal juhul on põhikohtuasja asjaolude osas kindlalt teada, et pärandajal oli kõnealuse äriühingu kapitalis 100% osalus, mistõttu ei ole kahtlust selles, et ta sai kindlalt mõjutada selle äriühingu otsuseid ja otsustada selle tegevuse üle.

32 Järelikult puudub vajadus kontrollida põhikohtuasjas käsitletavat siseriiklikku meedet aluslepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete alusel.

33 Mis puudutab aluslepingu asutamisvabadust käsitlevat peatükki, siis ei leidu selles ühtki sätet, mis laiendaks selle peatüki sätete kohaldamisala olukordadele, kus tegemist on osalusega äriühingus, mille asukoht on kolmandas riigis (vt selle kohta 10. mai 2007. aasta määrus kohtuasjas C-102/05: A ja B, EKL 2007, lk I-3871, punkt 29, ja 24. mai 2007. aasta otsus kohtuasjas C-157/05: Holböck, EKL 2007, lk I-4051, punkt 28). Samas käsitletakse põhikohtuasjas osalust äriühingus, mille asukoht on Kanadas.

34 Seetõttu ei ole ELTL artikkel 49 ja sellele järgnevad artiklid kohaldatavad niisugusele olukorrale, nagu käsitletakse põhikohtuasjas.

35 Kõiki eeltoodud kaalutlusi arvesse võttes tuleb esitatud küsimusele vastata, et sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, mis pärandimaksu arvutamisel välistavad teatavate maksusoodustuste kohaldamise pärandi suhtes, milleks on osalus kolmandas riigis asuvas kapitaliühingus, samas kui nendes õigusnormides on samad soodustused sellise osaluse pärimisel ette nähtud siis, kui äriühingu asukoht on mõnes liikmesriigis, mõjutavad peamiselt asutamisvabaduse kasutamist ELTL artikli 49 ja sellele järgnevate artiklite tähenduses, kuna see osalus võimaldab selle omanikul kindlalt mõjutada kõnealuse äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle. Viimati nimetatud artiklid ei ole kohaldatavad olukorras, kus tegemist on osalusega äriühingus, mille asukoht on kolmandas riigis.

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:

Sellised liikmesriigi õigusnormid, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, mis pärandimaksu arvutamisel välistavad teatavate maksusoodustuste kohaldamise pärandi suhtes, milleks on osalus kolmandas riigis asuvas kapitaliühingus, samas kui nendes õigusnormides on samad soodustused sellise osaluse pärimisel ette nähtud siis, kui äriühingu asukoht on mõnes liikmesriigis, mõjutavad peamiselt asutamisvabaduse kasutamist ELTL artikli 49 ja sellele järgnevate artiklite tähenduses, kuna see osalus võimaldab omanikul kindlalt mõjutada kõnealuse äriühingu otsuseid ja otsustada äriühingu tegevuse üle. Viimati nimetatud artiklid ei ole kohaldatavad olukorras, kus tegemist on osalusega äriühingus, mille asukoht on kolmandas riigis.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.