

## EUROOPA KOHTU OTSUS

21. september 1999\*

Kohtuasjas C-307/97,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ asutamislepingu artikli 177 (nüüd EÜ asutamislepingu artikkel 234) alusel Finanzgericht Köln, Saksamaa, esitatud taotlus, millega soovitakse nimetatud kohtus pooleliolevas vaidluses järgmiste poolte vahel:

**Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland**

ja

**Finanzamt Aachen-Innenstadt,**

eelotsust EÜ asutamislepingu artiklite 52 (pärast muutmist EÜ asutamislepingu artikkel 43) ja 58 (nüüd EÜ asutamisleping 48) tõlgendamise kohta,

EUROOPA KOHUS,

koosseisus: president G. C. Rodríguez Iglesias, kodade esimehed P. J. G. Kapteyn ja G. Hirsch, kohtunikud J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, J. L. Murray, D. A. O. Edward, H. Ragnemalm, L. Sevón, M. Wathelet (ettekandja) ja R. Schintgen,

kohtujurist: J. Mischo,

kohtusekretär: ametnik L. Hewlett,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

- Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschland, esindajad: maksunõustaja A. J. Rädler, München, ja *Rechtsanwalt* M. Lausterer, München,
- Finanzamt Aachen-Innenstadt, esindaja: Finanzamt Aachen-Innenstadti peadirektor A. Jansen,
- Saksamaa valitsus, esindajad: liidu majandusministeeriumi ametnik Ernst Röder ja sama ministeeriumi vanemametnik C.-D. Quassowski,
- Portugali valitsus, esindajad: välisministeeriumi Euroopa ühenduse asjade osakonna õigustalituse juhataja L. Fernandes ning sama talituse jurist A. Cortesão Seiça Nevex,
- Rootsi valitsus, esindaja: välisministeeriumi väliskaubanduse osakonna välisasjade nõunik Erik Brattgård,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: õigustalituse ametnik H. Michard ja komisjoni õigustalituse juures tegutsev Saksamaa ametnik A. Buschmann,

---

\* Kohtumenetluse keel: saksa.

võttes arvesse kohtuistungil ettekannet,

olles kuulnud 19. jaanuaril 1999. aasta kohtuistungil ära Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschlandi, esindajad: A. J. Rädler ja M. Lausterer; Finanzamt Aachen-Innenstadti, esindaja: Finanzamt Aachen-Innenstadti peadirektor P. Martin; Saksamaa valitsuse, esindaja: liidu majandusministeeriumi vanemametnik C.-D. Quassowski; ja Euroopa Ühenduste Komisjoni, esindajad: E. Mennens, peaõiguspõhine, ning H. Michard ja A. Buschmann, suulised arvamused,

olles 2. märtsi 1999. aasta kohtuistungil ära kuulnud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

### **otsuse**

1. Oma 30. juuni 1997. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 2. septembril 1997, esitas Finanzgericht Köln (Kölni finantskohus) Euroopa Kohtule EÜ asutamislepingu artikli 177 (nüüd EÜ asutamislepingu artikkel 234) alusel kolm eelotsuse küsimust EÜ asutamislepingu artikli 52 (nüüd pärast muutmist EÜ asutamislepingu artikkel 43) ja artikli 58 (nüüd EÜ asutamislepingu artikkel 48) tõlgendamise kohta.

2. Need küsimused tõusetusid Compagnie de Saint-Gobain, Zweigniederlassung Deutschlandi (edaspidi „Saint-Gobain ZN“) ja Aachen-Innenstadti Finanzamti (maksuamet) (edaspidi „Finanzamt“) vahelises menetluses.

3. Saint-Gobain ZN on Prantsusmaa õiguse alusel asutatud ning Prantsusmaal asukohta ja juhatust omava äriühingu Compagnie de Saint-Gobain SA (edaspidi „Saint-Gobain SA“) Saksamaa filiaal.

4. Saksamaa maksuseaduse kohaselt käsitatakse Saksamaal äriregistrisse kantud äriühingut Saint-Gobain ZN äriühingu Saint-Gobain SA püüasukohaga allüksusena.

5. Saksamaal kohaldatakse ettevõtjale Saint-Gobain SA piiratud maksukohustust, kuna ei selle asukoht ega juhatust ei asu Saksamaal. Saint-Gobain SA piiratud maksukohustus puudutab vastavalt nii Körperschaftsteuergesetzi (ettevõtte tulumaksu seadus, edaspidi „KStG“) paragrahvi 2 lõikele 1 Saksamaal püüasukohaga allüksuse kaudu teenitud tulu kui ka Vermögensteuergesetzi (kapitalimaksu seadus, edaspidi „VStG“) paragrahvi 2 lõike 1 punktile 2 ja paragrahvi 2 lõikele 2 püüasukohaga allüksuses omatavaid varasid.

6. KStG paragrahvi 8 lõike 1 ja Einkommensteuergesetzi (tulumaksuseadus, edaspidi „EStG“) paragrahvi 49 lõike 1 punkti 2 alapunkti a sätted koostoimes näevad ette, et Saksamaa territooriumil asuva tööstus- või äriettevõtte tulu moodustab piiratud maksukohustuse tähenduses osa residendi tulust.

7. Lisaks sellele on Bewertungsgesetzi (hindamiseseadus, edaspidi „BewG“) paragrahvi 121 lõike 2 punkti 3 alusel sisemaine käibekapital osa maksumaksja sisemisest varast, millele kohaldatakse piiratud maksukohustust ja mis hõlmab

eelkõige maksumaksja poolt Saksamaa territooriumil tegutsevas ettevõttes kasutatavat kapitali.

8. Finanzamt keeldus tegemast ettevõtjale Saint-Gobain SA teatavaid maksusoodustusi seoses välismaa aktsiaseltsidest saadud dividendide maksustamisega, kuna need soodustused kehtivad üksnes nende ettevõtjate puhul, kellele kohaldatakse Saksamaal piiramatut maksukohustust.

9. 1988. aastal, mis on põhikohtuasjas asjakohane aasta, olid ettevõtjal Saint-Gobain SA oma Saksamaa filiaali Saint-Gobain ZN tegevuskapitali kaudu järgmised osalused:

- 10,2%-line osalus Ameerika Ühendriikides asutatud ettevõtjas Certain Teed Company;

- 98,63%-line aktsiakapital Saksamaal asutatud ettevõtjas Grünzweig & Hartmann AG (edaspidi „Grünzweig“);

- 99%-line aktsiakapital Saksamaal asutatud ettevõtjas Gevetex Textilglas GmbH (edaspidi „Gevetex“).

10. Saint-Gobain SA Saksamaal asutatud tütarettvõtjad – Grünzweig ja Gevetex – on seotud ettevõtjaga Saint-Gobain ZN kokkuleppe kaudu, mis käsitleb nende kohtlemist vastavalt KStG paragrahvile 18 maksustamise eesmärgil ühe üksusena (*Organvertrag*). Kontserni puhul, mida käsitatakse Saksamaa maksuseaduse kohaselt ühe üksusena (*Organschaft*), kinnitab kontserni emaettevõtja (*Organträger*), et ta on ainuvastutav kontserni koondtulemit maksude tasumise eest. Maksualaselt alamate äriühingute (*Organgesellschaften*) kasum ja kahjum liidetakse emaettevõtja kasumile ja kahjule ning vajaduse korral maksustatakse selliselt nagu viimase puhul ette nähtud, seda tingimusel, et madalama taseme Saksa äriühingud on finantsiliselt, majanduslikult ja organisatsiooniliselt lõimitud Saksamaa ettevõtjasse – või teatud tingimustel välismaa äriühingu Saksamaal asuvasse püsiasukohaga allüksusesse, nagu Saint-Gobain kontserni puhul – ning et madalama taseme äriühingute ja emaettevõtja vahel on vähemalt viieks aastaks sõlmitud kasumi ülekandmise kokkulepe (*Gewinnabführungsvertrag*) (KStG paragrahv 14).

11. Grünzweigi ja Gevetexi kasum, mis kanti sellise kasumi ülekandmise lepingu alusel 1988. aastal üle äriühingule Saint-Gobain ZN, hõlmas kontserni dividende, mis jaotati välismaal asuvate tütarettvõtjate poolt.

12. 1988. aastal sai Grünzweig dividende Šveitsis asutatud äriühingust Isover SA ja Austrias asutatud äriühingust Linzer Glasspinnerei Franz Haider AG, milles omas 1988. aastal vastavalt 33,34%-list ja 46,67%-list osalust.

13. Samal aastal sai Gevetex dividende Itaalia tütarettvõtjast Vitrofil SpA, milles omas 24,8%-list osalust.

14. Sisemaise kohtu toimikust ilmneb, et teised maksude liitmise tingimused olid täidetud – seega omistati need dividendid kooskõlas Saksamaa maksuseadusega

otseselt Saksamaa territooriumil asuvale püsiasiukohaga allüksusele (Saint-Gobain SA) ja seeläbi arvati emaettevõtja (Saint-Gobain SA) tulude hulka, millele kohaldatakse piiratud maksukohustust (KStG paragrahvid 14 ja 18).

15. Saint-Gobain ZN vaidlustab Finanzgerichtis selle, et maksuamet keeldus talle kolme sellise maksusoodustuse tegemisest, mille eesmärk on hoida ära Saksamaal selliste dividendide maksustamine, mille saajaks on Saksamaal välisosalusega ettevõtjad ja mida on juba välismaal maksustatud.

16. Kõigepealt keeldus Finanzamt tegemast erandit Saksamaal sisse nõutava ettevõtte tulumaksu tasumisest Saint-Gobain ZNi poolt Ameerika Ühendriikides ja Šveitsis saadud dividendide osas põhjendusel, et Saksamaa Liitvabariigi ja mõlema kolmanda riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise kokkulepped, milles selline erand ette nähakse, kehtivad vastavalt üksnes Saksamaa ettevõtjatele ja nendele ettevõtjatele, kellele kohaldatakse Saksamaal piiramatut maksukohustust. Asjaomase soodustuse puhul on tegemist rahvusvahelistele kontsernidele võimaldatava omalaadse ettevõtte tulumaksu tasumise vabastusega emaettevõtja ja tütarettevõtja vahel jaotatava kasumi osas (*internationales Schachtelprivileg*).

17. Saksamaa Liitvabariigi ja Ameerika Ühendriikide vahel 22. juulil 1954. aastal, muudetud 17. septembri 1965. aasta protokolliga (BGBl. 1954 II, lk 1118; 1966 II, lk 745), tulumaksu ja teatud muude maksude osas topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud vana konventsiooni artikkel XV, mis oli asjaomasel hetkel kehtiv, näeb ette järgmist:

„1) Lepitakse kokku, et topeltmaksustamist välditakse järgmisel moel:

a) ...

b) 1. Saksamaa Liitvabariigi maksud määratakse seal elava füüsilise isiku või seal tegutseva ettevõtja puhul kindlaks järgmiselt:

aa) ... Saksamaa Liitvabariigis maksustatavast maksubaasist arvatakse välja igasugune tulu, mis on saadud Ameerika Ühendriikides, ja igasugune Ameerika Ühendriikides asuv kapital, millele ei kohaldata käesoleva konventsiooni kohaselt Ameerika Ühendriikides maksuvabastust. ... Esimest lauset kohaldatakse dividendidelt saadud tulu puhul ainult selliste Ameerika Ühendriikide seaduste alusel maksustatavatele dividendidele, mida maksab Saksamaa äriühingutele (*Kapitalgesellschaft*) mõni Ameerika Ühendriikide kontsern, mille hääleõigusega aktsiatest on vähemalt 25% otseselt Saksamaa äriühingu omanduses ...“

18. Sama konventsiooni artikli II lõike 1 punkti f kohaselt on „Saksamaa ettevõtja“ juriidiline isik, mille juhatus või mille enda asukoht asub Saksamaal.

19. 11. augustil 1971. aastal tulu- ja kapitalimaksu osas topeltmaksustamise vältimiseks Saksamaa Liitvabariigi ja Šveitsi Konföderatsiooni vahel sõlmitud konventsiooni, muudetud 30. novembri 1978. aasta protokolliga (BGBl. 1972 II, lk

1022; 1980 II, lk 750), artikkel 24 näeb enne 1990ndat aastat kogutud maksudele kehtinud versioonis ette järgmist:

„1) Saksamaa Liitvabariigis asutatud isikute puhul välditakse topeltmaksustamist järgmisel moel:

1) Saksamaa seaduste kohase maksustamise aluseks olevast maksubaasist arvatakse välja järgmised Šveitsis saadud tulud, mis kuuluvad eelmiste artiklite alusel maksustamisele Šveitsis:

a) ...

b) Artiklis 10 määratletud tähenduses dividendid, mida Šveitsis asutatud äriühingud jagavad Saksamaa Liitvabariigis piiramatu maksukohustuse subjektiks olevale äriühingule juhul, kui Saksamaa maksuseaduste kohaselt võib edasimüüva ettevõtja kasumilt sissenõutava Šveitsi maksu maha arvestada ka Saksamaa äriühingule kohaldatavast Saksamaa ettevõtja tulumaksust.“

20. Teiseks, olgugi et Finanzamt andis ettevõtjale Saint-Gobain SA KStG paragrahvi 26 lõikes 1 sätestatud otsekrediiti ja arvestas seetõttu selle ettevõtja poolt välismaal juba makstud ja tema edasimüüvate ettevõtjate asutamisjärgsetes riikides kinni peetud maksu maha ettevõtja Saint-Gobain SA poolt ettevõtja Saint-Gobain ZN kaudu saadud dividendidelt makstavast Saksamaa ettevõtte tulumaksust, keeldus ta andmast krediiti välismaal makstava ettevõtte tulumaksu osas, millega maksustatakse ettevõtja Saint-Gobain SA välismaal asuvate tütarettevõtjate ja nende tütarettevõtjate jaotatud kasumit, mida maksustatakse asutamisjärgses riigis („kaudne krediit“, samuti tuntud kui „kaudne maksukrediit“, mis on ette nähtud KStG paragrahvi 26 lõikes 2), kuna seadus näeb selle soodustuse ette üksnes nendele ettevõtjatele, kellele kohaldatakse Saksamaal piiramatut maksukohustust.

21. KStG paragrahvi 26 lõikes 2 on sätestatud kaudse krediidi andmise kord:

„2) Kui vähemalt 12 kuud enne bilansikuupäeva ... on ettevõtja ... (emaettevõtja), millele kohaldatakse piiramatut maksukohustust ... omanud otseselt ja katkematult vähemalt 10% väljaspool käesoleva seaduse territoriaalset ulatust juhatus omava ja seal asutatud äriühingu (tütarettevõtja) põhikirjajärgsest aktsiakapitalist, ... võib emaettevõtjal lubada vastava taotluse korral arvata tütarettevõtja poolt talle jaotatud dividendidelt makstavast tulumaksust maha ka tütarettevõtja kasumilt tasutud maks. Maha võib arvata Saksamaal kohaldatavale ettevõtte tulumaksule analoogse osa maksust, mille tütarettevõtja tasus sellel majandusaastal, mille osas kasumit jaotati.“

22. Kolmandaks, Finanzamt arvas osaluse Ameerika tütarettevõtja aktsiakapitalis püüasid kohaga allüksuse sisemaise vara hulka, mida maksustatakse ettevõtte tulumaksuga, ega näinud seega ettevõtjale Saint-Gobain SA ette rahvusvahelistele kontsernidele mõeldud ettevõtte tulumaksu soodustust, mis on ette nähtud BewG paragrahvi 102 lõikes 2, tuues põhjenduseks selle, et seadus näeb selle soodustuse ette omamaistele aktsiaseltsidele.

23. BewG paragrahvi 102 lõige 2 näeb ette järgmist:

„2) Kui Saksamaa äriühingul ... on vähemalt 10%-line otsene osalus väljaspool käesoleva seaduse reguleerimisala asukohta ja juhatust omavas äriühingus (tütarettevõtja), arvatakse see osalus taotluse korral välja äriühingu põhivahenditest tingimisel, et see osalus on olnud katkematu vähemalt 12 kuud enne vastavat bilansikuupäeva ...“

24. Saint-Gobain SA on seisukohal, et ülalkirjeldatud maksusoodustuste (kaudne krediit ja ettevõtte tulumaksu vabastus, ning rahvusvahelistele kontsernidele ette nähtud ettevõtte tulumaksu vabastus) mittekohaldamine Prantsusmaal asutatud aktsiaseltsi Saksamaal asuvale püsiasukohaga allüksusele on vastuolus asutamislepingu artiklite 52 ja 58 kombineeritud sätetega.

25. Finanzgericht Köln leidis, et aastal 1988 oli toona kehtinud Saksamaa õiguse kohaselt õige keelduda nende soodustuste kohaldamisest välismaa äriühingu Saksamaal asuvale püsiasukohaga allüksusele. Finanzgericht Köln leidis aga, et võttes eelkõige arvesse otsust kohtuasjas 270/83 komisjon vs. Prantsusmaa (EKL 1986, lk 273, punkt 18), võib soodustuse tegemisest keeldumise näol olla tegemist asutamislepingu artikliga 52 vastuolus oleva diskrimineerimisega.

26. Tuleb selgitada, et sisemaine õiguslik raamistik muutus alates 1994. maksustamisaastast 13. septembril 1993 vastu võetud Standortssicherungsgesetziga (seadus, millega püütakse säilitada ja süvendada Saksamaa Liitvabariigi atraktiivsust äritegevuse läbiviimise kohana), millega lisati KStG-sse paragrahvi 8b lõige 4 ja paragrahvi 26 lõige 7.

27. KStG paragrahvi 8b lõige 4 (osalus välisriigi äriühingutes) sätestab järgmist:

„4) Neid kasumiosasid, mida välismaa äriühing jagab osaluse eest piiratud maksukohustusega äriühingu Saksamaal asuva püsiasukohaga allüksuses, ei võeta Saksamaal asuva püsiasukohaga allüksuse tulude arvestamisel arvesse juhul, kui nad oleksid topeltmaksustamise vältimise lepingu alusel ... vabastatud siis, kui piiratud maksukohustusega äriühingule kohaldataks piiramatut maksukohustust. ... Kui maksuvabastuse või -soodustuse tegemine sõltub osaluse omamisest miinimumperioodi jooksul, peab osalus sellel ajavahemikul olema samuti kuulunud Saksamaal püsiasukohta omava äriühingu põhitegevusega seotud varade hulka.“

28. 1994. aasta maksustamisperioodist kehtiva KStG versiooni paragrahvi 26 lõige 7, mis laiendab KStG paragrahvi 26 lõikes 2 ette nähtud kaudse krediidi andmise võimalust Saksamaa filiaalidele, näeb ette:

„Lõikeid 2 ja 3 kohaldatakse analoogselt nendele kasumiosadele, mida Saksamaa filiaal, millele kohaldatakse piiratud maksukoormust, saab välismaal asuvast filiaalist juhul, kui paragrahvi 8b lõike 4 esimeses ja kolmandas lauses sätestatud tingimused on täidetud.“

29. Finanzgerichti esitatud teabe põhjal põhjendas seadusandja muudatuse põhjust järgmiselt:

„Piiratud maksukohustusega äriühingu Saksamaal asuv filiaal võrdsustatakse Saksamaa äriühinguga. Välisriigi ettevõtja püsiasukohaga allüksuse ja piiramatu maksukohustusega äriühingu võrdse kohtlemise puhul võetakse arvesse EMÜ asutamislepingu artikli 52 sätestatud asutamismisvabadust ja välistatakse nende sätetega keelatud diskrimineerimine.“ (Bundesrats Drucksache 1/93, lk 40 ja 41)

30. Sisemaistesse õigusaktidesse tehtud muudatused jõustusid aga alles pärast 1994. aasta maksustamisperioodi (KStG paragrahvi 54 lõige 1, 13. septembri 1993. aasta seaduse alusel kohaldatav versioon) ja seetõttu ei saa seda põhikohtuasjas arvesse võtta.

31. Samuti tuleks osutada sellele, et 13. septembri 1993. aasta Standortsicherungsgesetz ei ole muutnud BewG paragrahvi 102 kontsernidevahelise ettevõtte tulumaksu vabastuse kohta. Seevastu komisjoni hinnangul, mida kohtuistungil selle punkti osas ei vaidlustatud, ei ole ettevõtte tulumaksu alates 1. jaanuarist 1997 sisse nõutud seetõttu, et see on osaliselt põhiseadusega vastuolus, nagu leidis ka Bundesverfassungsgericht (Liitvabariigi põhiseaduskohus) oma 22. juuni 1995. aasta otsuses (2 BvL 37/91 BVerfGE 90, 121). BewG paragrahv 102 asendati 29. oktoobri 1997. aasta Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreformi (äriühingu tulumaksureform) paragrahvi 6 lõigetega 14 ja 15 (BGB1. I, lk 2590).

32. Nendel asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1) Kas see, kui mõnes teises liikmesriigis asukohta omava Saksamaa äriühingu filiaali puhul ei kohaldata dividendide jaotamisel kolmanda riigiga sõlmitud topeltmaksustamise kokkuleppe alusel Schachtelprivilegi (teatud laadi maksuvabastus emaettevõtja ja tütarettevõtja vahel jaotatavale kasumile) samadel tingimustel kui Saksamaal asukohta omava äriühingu puhul, on kooskõlas ühenduse õigusega, eriti EÜ asutamislepingu artiklitega 52 ja 58 nende artiklite koostoimes?

2) Kas see, kui mõnes teises riigis asukohta omava äriühingu Saksamaal tegutseva filiaali kolmandas riigis tegutseva filiaali poolt teenitud kasumilt sisse nõutavat maksu ei arvata maha selle Saksamaal asuvale filiaalile Saksamaal kohaldatavast ettevõtte tulumaksust samadel tingimustel kui Saksamaal asukohta omavad äriühingu puhul, on kooskõlas ühenduse õigusega, eriti EÜ asutamislepingu artiklitega 52 ja 58 nende artiklite koostoimes?

3) Kas see, kui mõnes teises liikmesriigis asukohta omava äriühingu Saksamaal asuvale filiaalile ei kohaldata Schachtelprivilegi kapitalimaksu osas samadel tingimustel kui Saksamaal asukohta omavale äriühingule, on kooskõlas ühenduse õigusega, eriti EÜ asutamislepingu artiklitega 52 ja 58 nende artiklite koostoimes?“

33. Oma kolme küsimusega, mida on sobiv käsitleda koos, küsib Finanzgericht põhimõtteliselt seda, kas asutamislepingu artiklid 52 ja 58 välistavad selle, et mõnes teises liikmesriigis asukohta omava äriühingu (edaspidi „mitteresidendist äriühing“) Saksamaal asuva püasiasukohaga allüksuse puhul ei kohaldata maksusoodustusi samadel tingimustel kui Saksamaal asukohta omavate aktsiaseltside puhul, mida tehakse järgmisel kujul:

- kolmandates riikides asutatud äriühingutest saadud dividendide puhul erandi tegemine ettevõtte tulumaksu maksmisest (ettevõtte tulumaksu vabastus rahvusvaheliste kontsernide puhul), mis on ette nähtud kolmanda riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise kokkuleppega;

- mõnes teises riigis kui Saksamaa Liitvabariik asutatud tütarettevõtja kasumilt sisse nõutud ettevõtte tulumaksu maha arvamine Saksamaal kohaldatavast ettevõtte tulumaksust, mis on ette nähtud Saksamaa õigusaktidega, ja

- vabastus ettevõtte tulumaksu maksmisest osaluse eest äriühingutes, mis on asutatud kolmandates riikides (kapitalimaksu vabastus rahvusvaheliste kontsernide puhul), mis on samuti Saksamaa õigusaktides ette nähtud.

34. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt on asutamislepingu artikkel 52 tõesti põhiõigus, mis on olnud liikmesriikides otsekohaldatav alates üleminekuajaperioodi lõpust (vt eelkõige otsused kohtuasjades 71/76: Thieffry, EKL 1977, lk 765, komisjon vs. Prantsusmaa, viidatud eespool, punkt 13, ja kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland, EKL1999, lk I-2651, punkt 22).

35. Artikliga 52 ühenduse liikmesriikide kodanikele antav asutamisevabadus, mis hõlmab õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid neil tingimustel, mis on oma kodanike jaoks sätestatud selle liikmesriigi õigusaktidega, kus niisugune asutamine toimub, hõlmab vastavalt EMÜ asutamislepingu artiklile 58 ka nende kooskõlas liikmesriigi õigusaktidega asutatud äriühingute, mille registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht jääb Euroopa Ühenduse piiresse, õigust jätkata tegevust asjaomases liikmesriigis filiaali või esinduse kaudu (vt kohtuasja C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 20, ja selles viidatud kohtupraktikat). Need kaks sätet tagavad ühenduse liikmesriikide kodanikele, kes on teostanud oma asutamisevabadust, ja äriühingutele, keda nendega samastatakse, samasuguse kohtlemise vastuvõtvas liikmesriigis kui selle liikmesriigi residentidest kodanikele.

36. Äriühingute puhul määrab nende asukoht ülalkirjeldatud tähenduses kindlaks nende seose liikmesriigi õiguskorraga (vt ICI, viidatud eespool, punkt 20 ja selles viidatud kohtupraktika) nii nagu kodakondsus määrab selle seose kindlaks füüsiliste isikute puhul.

37. Põhikohtuasjas käsitletav tegevuspraktika tõi kaasa selle, et mitteresidendist äriühingule, mis omab Saksamaal filiaali, mille kaudu see äriühing omab aktsiaid väljaspool Saksamaa Liitvabariiki asutatud ettevõtjates ning saab oma osaluselt



dividende, keelduti kohaldamast teatud nende osaluste või nende dividendidega seotud maksusoodustusi, mis on ette nähtud riiklike maksualaste õigusaktide või kolmandate riikidega sõlmitud kahepoolsete topeltnmaksustamise vältimiseks sõlmitud kokkulepete alusel üksnes nendele äriühingutele, millele rakendatakse Saksamaal piiramatut maksukohustust.

38. Siinkohal tuleks selgitada, et äriühinguid, millele kohaldatakse Saksamaal piiramatut maksukohustust, käsitatakse Saksamaa õiguse alusel kui residente, s.t nagu äriühinguid, mille asukoht või juhatus on Saksamaal (KStG paragrahv 1). Seetõttu mõjutab kõnealune maksusoodustuste tegemisest keeldumine põhimõtteliselt Saksamaa mitteresidentidest äriühinguid ja tugineb mujal kui Saksamaa Liitvabariigis asutatud aktsiaseltsides omatava osaluse ja sellisest osalusest tulenevate dividendide puhul kohaldatavate maksueeskirjade kindlaksmääramisel äriühingu asukohale.

39. Seda, et rahvusvahelistele kontsernidele ettevõtte tulumaksu vabastuse ja kaudse krediidi kujul tehtavad maksusoodustused tagavad äriühingutele, millele neid kohaldatakse, väiksema maksukoormuse ja seetõttu panevad mõnes teises liikmesriigis asukohta omavate äriühingute püsiasukohaga allüksused, mis ei vasta nende soodustuste kohaldamise tingimustele, ebasoodsamasse olukorda kui residentidest äriühingud, sh mitteresidentidest äriühingute Saksamaal asuvad tütarettevõtjad.

40. Ettevõtte tulumaksu osas väidab Saksamaa valitsus siiski, et sellise mitteresidentist äriühingu püsiasukohaga allüksuse olukord, mille puhul keeldutakse rahvusvaheliste kontsernide puhul kohaldatavast soodustusest, ei ole ebasoodsam kui sellisel mitteresidentist äriühingu residentist tütarettevõtjal, kellele ei kohaldata maksusoodustust, kuna mitteresidentist äriühingu (emaettevõtja) maksukoormus on sama, olenemata sellest, kas ta omab osalust püsiasukohaga allüksuse või tütarettevõtja kaudu. Ettevõtte tulumaksu puhul kuulub osalus välismaa tütarettevõtja tütarettevõtjas püsiasukohaga allüksuse varade hulka ja seetõttu maksustatakse seda emaettevõtja varana. Teiseks, kui osalus välismaa tütarettevõtja tütarettevõtjas arvatakse välja tütarettevõtja varadest rahvusvahelise kontserni soodustusena, hõlmavad mitteresidentist emaettevõtja varad selle osalust Saksamaa tütarettevõtjas, mille hindamisel võetakse vastavalt BewG paragrahvi 121 lõike 2 punktile 4, nii nagu see tol ajal kehtis, arvesse tütarettevõtja tütarettevõtjas omatud aktsiate väärtust. Saksamaa tütarettevõtja osalust välismaa tütarettevõtja tütarettevõtjas maksustatakse seetõttu Saksamaal mitteresidentiks oleva tütarettevõtja varadena.

41. Istungil selgitas aga Saint-Gobain ZN, ilma et seda selgitust oleks ümber lükatud, et tema puhul jäeti BewG paragrahvi 121 lõike 2 punkt 4 kohaldamata, tuginedes Saksamaa Liitvabariigi ja Prantsusmaa Vabariigi vahel 21. juulil 1959 (*Journal Officiel de la République Française*, 8. november 1961. aasta, lk 10 230, muudetud 9. juunil 1969) topeltnmaksustamise vältimiseks sõlmitud lepingu artiklile

19, mille eesmärk on välistada seda, et Saksamaa tütarettevõtja osalust välismaa tütarettevõtja tütarettevõtjas maksustatakse Saksamaal mitteresidendiks oleva emaettevõtja varadena. Saint-Gobain ZN on seisukohal, et Saksamaa eeskirjad, mis reguleerivad rahvusvaheliste kontsernide vabastamist ettevõtte tulumaksust, tingivad välismaa äriühingu püsiasukohaga allüksuse jaoks maksukoormuse, mis erineb välismaa äriühingu tütarettevõtja omast.

42. Selles küsimuses peab Finanzgericht poolleiolevas kohtuasjas otsustama, kas keeldumine kohaldada Prantsusmaa äriühingute püsiasukohaga allüksuse puhul rahvusvahelistele kontsernidele mõeldud ettevõtte tulumaksu vabastust paneb esimesed ebasoodsamasse olukorda kui Prantsusmaa äriühingute Saksamaal tegutsevad tütarettevõtjad.

43. Nendel asjaoludel muudab keeldumine kõnealuste maksusoodustuste andmisest mitteresidentidest äriühingute Saksamaal asuvatele püsiasukohaga allüksustele viimaste jaoks vähem atraktiivseks osaluste omamise Saksa filiaalides, kuna Saksamaa õigusaktide ja topeltmaksustamise lepingute alusel saavad kõnealuseid soodustusi kasutada vaid Saksa tütarettevõtjad, millele kohaldatakse juriidiliste isikutena piiramatut maksukohustust, ning see omakorda piirab asutamislepingu artikli 52 esimese lõigu teise lausega ettevõtjatele selgesõnaliselt antud vabadust valida teises liikmesriigis tegutsemiseks sobiv õiguslik vorm.

44. Mitteresidentidest äriühingute filiaalide erinevat kohtlemist võrreldes residentidest äriühingutega ning alluva üksuse õigusliku vormi valiku vabaduse piiramist tuleb vaadelda kui ühte ja sama asutamislepingu artiklite 52 ja 58 rikkumist.

45. Seetõttu tuleb kaaluda seda, kas erinev kohtlemine võib asutamislepingu asutamisvabadust puuudutavate sätete valguses olla põhjendatud.

46. Saksamaa valitsus väidab, et otsemaksustamise osas ei ole residentidest ja mitteresidentidest äriühingute olukord üldjuhul võrreldav.

47. Saksamaa valitsus väidab ka, et mitteresidentidest äriühingute Saksamaal asuvad püsiasukohaga allüksused on olukorras, mis on objektiivsetel põhjustel erinev Saksamaa residentidest äriühingute omast. Saksamaal asuvate filiaalide kaudu saadud tulu ja nende filiaalide varade tõttu kohaldatakse mitteresidentidest äriühingutele Saksamaal piiratud maksukohustust, samas kui residentidest äriühingutele kohaldatakse Saksamaal piiramatut maksukohustust.

48. Vastuseks sellele väitele tuleb öelda, et mis puutub Saksamaal välismaa tütarettevõtjates ja tütarettevõtjate tütarettevõtjates osaluse omamisest saadud dividendidelt maksude tasumise kohustusse, siis on Saksamaa mitteresidentidest äriühingud, kellel on seal püsiasukohaga allüksused, ja Saksamaa residentidest äriühingud objektiivselt võrreldavas olukorras. Esiteks tuleb Saksamaal dividendide saamiselt makse tasuda, olenemata sellest, kas dividendide saaja on residentist äriühing või mitteresidentist äriühing, kuna viimane saab dividende Saksamaal asuva püsiasukohaga allüksuse kaudu. Teiseks, Saksamaal on osalus välismaa

tütarettevõtjates ja tütarettevõtjate tütarettevõtjates maksustatav olenemata sellest, kas osaluse omanik on residentist äriühing või mitteresidentist äriühing, kuna viimasel on selline osalus Saksamaal asuvas püsiasiukohaga allüksuses.

49. Nii residentidest kui ka mitteresidentidest äriühingute olukorra muudab veelgi võrreldavamaks see, et neid koheldakse erinevalt üksnes kõnealuste maksusoodustuste kohaldamisel, mis võimaldab residentidest äriühingutel arvata ettevõtte tulumaksust maha välismaa äriühingutes omataval osaluselt saadud dividendidelt välismaal sisse nõutud maksu või arvata need dividendid või selline osalus maha oma tulust ja ülemaailmsetest varadest, mis kuuluvad maksustamisele Saksamaal. Nende eeliste andmisest keeldumine Saksamaal püsiasiukohaga allüksust omavate mitteresidentidest äriühingute puhul toob kaasa selle, et nende maksukohustus, mis teoreetiliselt piirdub n-ö riikliku tulu ja varadega, koosneb tegelikkuses välismaistest allikatest saadud dividendide ja osalusega välismaistes aktsiaseltsides. Kõnealuses küsimuses ei ole erinevus piiratud maksukohustuse ja piiramatu maksukohustuse vahel asjakohane sedavõrd, kuivõrd ülemaailmsed tulud ja varad ei hõlma kõnealuste maksusoodustuste tegemise tõttu, millele piiratud maksukohustusega maksumaksjatel ei ole õigust, välismaa äriühingutest saadud dividende või osalust välismaa äriühingutes.

50. Saksamaa valitsus väidab samuti, et keeldumine teatavate residentidest äriühingutele võimaldatavate maksusoodustuste andmisest mitteresidentidest äriühingute Saksamaal asuvatele püsiasiukohaga allüksustele on põhjendatud vajadusega hoida ära maksutulude vähenemine, võttes arvesse seda, et Saksamaa maksuasutused ei saa kõnealuste maksusoodustuste tegemisest tulenevat tulu vähenemist kompenseerida mitteresidentidest aktsiaseltside Saksamaal asuvatele püsiasiukohaga allüksustele jagatud dividendide maksustamisega. Saksamaa valitsus selgitab, et olgugi, et kõnealuse maksusoodustuse tegemise tulemusena liikmesriigi tulude vähenemist kompenseerib osaliselt emaettevõtja poolt jagatud dividendide maksustamine (*Kapitalertragsteuer*, mis peetakse kinni lähtekohas äriühingu vallasvaralt saadud tulult, ja *Aktionsteuer*, osanikele kohaldatav maks), ei toimi selline kompenseerimismehhanism selle riigi puhul, mis neid maksusoodustusi välismaa äriühingu püsiasiukohaga allüksustele teeb, kuna see riik ei osale välismaa äriühingu kasumi maksustamises.

51. Vastuseks sellele väitele tuleb märkida, et tulu vähenemine, mille põhjuseks oli see, et Saksamaal püsiasiukohaga allüksust omavatele välismaa äriühingutele tehtud kõnealustest erinevatest maksusoodustustest tingitud maksutulude vähendamist ei olnud võimalik osaliselt kompenseerida, ei kuulu asutamislepingu artiklis 56 (nüüd pärast muutmist EÜ asutamislepingu artikkel 46) loetletud põhjuste hulka ja seda ei saa käsitada kui ülekaalukast avalikust huvist tulenevat põhjust, millele tugineda selleks, et põhjendada ebavõrdset kohtlemist, mis on põhimõtteliselt vastuolus asutamislepingu artikliga 52 (selle kohta vt kohtuasja ICI, viidatud eespool, punkt 28).

52. Saksamaa valitsuse arvates on keeldumine põhjendatud ka eelisega, mida püüasukohaga filiaalid omavad võrreldes residentidest tütarettevõtjatega seoses kasumi ülekandmisega mitteresidendist emaettevõtjale.

53. Saksamaa valitsus väidab, et omamata iseseisva juriidilise isiku staatust, ei saa püüasukohaga allüksused oma kasumit emaettevõtjale dividendidena välja maksta nii nagu seda teevad sõltumatud tütarettevõtjad. Nende kasum on otseselt seotud mitteresidendist kontrolliva ettevõtjaga, millele kohaldatakse selle kasumi osas Saksamaal vaid piiratud maksukohustust. Nagu märkis ka Portugali valitsus, ei too püüasukohaga allüksuse kasumi repatrieerimine kaasa maksu kinnipidamist kohapeal Saksamaal, nii nagu juhtub siis, kui tütarettevõtja jaotab kasumi oma emaettevõtjale. Püüasukohaga allüksuse poolset kasumi ülekandmist emaettevõtjale ei maksustata seega emaettevõtjale ülekandmisel. Samuti ei maksustata neid siis, kui mitteresidendist emaettevõtja jagab need edasi, samas kui residentidest äriühingute puhul kuulub kasum dividendide jaotamisel osanikele ikkagi hiljem maksustamisele.

54. Selles osas tuleb täheldada, et residentidest äriühingute ja filiaalide erinevat maksukohtlemist ei saa siiski põhjendada teiste eelistega, mida filiaalidele kohaldatakse residentidest äriühingutega võrreldes ning mis Saksamaa valitsuse sõnul kompenseerivad kõnealuste maksusoodustuste mittekohaldamisest tulenevat ebasoodsamat olukorda. Isegi kui sellised eelised on olemas, ei saa nendega põhjendada seda, et rikutakse asutamislepingu artiklis 52 sätestatud kohustust, mis näeb ette samasuguse riigisisese kohtlemise kõnealuste maksusoodustuste osas (selle kohta vt komisjon vs. Prantsusmaa, viidatud eespool, punkt 21).

55. Lõpetuseks väidab Saksamaa valitsus kõnealuste maksusoodustuste andmisest keeldumise põhjendusena, et kolmandate riikidega kahepoolsete lepingute sõlmimine ei kuulu ühenduse pädevusse. Tulu ja kasumi maksustamine kuulub liikmesriikide pädevusse ning seega on liikmesriikidel õigus sõlmida kolmandate riikidega kahepoolseid topeltmaksustamise vältimise lepinguid. Kui õigusnorme ei ole ühenduse tasandil ühtlustatud, ei kuulu küsimus sellest, kas dividendide puhul tuleks rahvusvaheliste kontsernide puhul ette nähtud maksuvabastust kohaldada kolmandate riikidega sõlmitud maksulepingute alusel püüasukohaga allüksustele, ühenduse õiguse reguleerimisalasse. Kolmandate riikidega sõlmitud lepingutes ette nähtud maksueeliste laiendamine teistele olukordadele ei oleks kooskõlas ühenduse õiguse kohase pädevuse jaotamisega.

56. Rootsi valitsus märgib, et topeltmaksustamise vältimise lepingud tuginevad vastastikuse kasu põhimõttele ja et sellistes lepingutes sisalduvat tasakaalu häiriks see, kui nende lepingute sätetes sisalduvaid eeliseid laiendatakse äriühingutele, mis on asutatud selliste lepingute poolteks mitte olevatele liikmesriikidele.

57. Sellega seoses tuleb kõigepealt täheldada, et ühenduse tasandil ühtlustavate meetmete puudumise korral, eriti EÜ asutamislepingu artikli 220 teise taande (nüüd EÜ asutamislepingu artikli 293 teine taane) alusel, on liikmesriigid pädevad määrama

kindlaks tulu ja vara maksustamise kriteeriumid selleks, et välistada topeltmaksustamine muu hulgas rahvusvaheliste lepingute abil. Selles kontekstis võivad liikmesriigid topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud kahepoolsete lepingute raames määrata kindlaks pidepunktid omavaheliste maksustamisvolituste jaotuse jaoks (vt selle kohta otsust kohtuasjas C-336/96: Gilly, EKL 1998, lk I-2793, punktid 24 ja 30).

58. Mis puutub selliselt jagatud maksustamisvolituste teostamise, siis ei tohi liikmesriigid sellegipoolest jätta ühenduse norme tähelepanuta. Olgugi et otsemaksustamine kuulub liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid Euroopa Kohtu väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ikkagi teostama oma maksustamisvolitusi kooskõlas ühenduse õigusega (vt ICI, viidatud eespool, punkt 19, ja selles viidatud kohtupraktika).

59. Liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud lepingu puhul näeb võrdse kohtlemise põhimõtte ette, et sellise rahvusvahelise lepingu pooleks olev liikmesriik on kohustatud võimaldama teiste liikmesriikide residentidest äriühingute püsiasukohaga allüksustele samadel tingimustel samu soodustusi, mida lepingu alusel võimaldatakse lepinguosaliseks oleva liikmesriigi residentidest äriühingutele.

60. Nagu kohtujurist oma arvamuse punktis 81 kinnitas, ei mõjuta ühenduse õigusega Saksamaa Liitvabariigile pandud kohustused mitte mingil moel kohustusi, mis tulenevad Saksamaa Liitvabariigi kokkulepetest Ameerika Ühendriikide ja Šveitsi Konföderatsiooniga. Saksamaa Liitvabariigi poolt nende riikidega sõlmitud kokkulepete tasakaalu ja nendes kehtivat vastastikuse kasu põhimõtet ei sea ohtu see, kui Saksamaa Liitvabariik laiendab ühepoolset Saksamaal nende lepingutega ette nähtud maksusoodustuse, milleks on antud juhul ettevõtte tulumaksu vabastus rahvusvaheliste kontsernide puhul, saajate sihtrühma, kuna selline laiendamine ei mõjuta mingil moel lepingupoolteks olevate kolmandate riikide õigusi ega kehtestaks neile uusi kohustusi.

61. Lisaks sellele ei ole Saksamaa seadusandja kunagi olnud seisukohal, et kolmandate riikidega topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud lepingute sätted välistavad Saksamaa Liitvabariigi poolse ühepoolse loobumise välismaa äriühingutes omatavast osalusest tulenevate dividendide maksustamisest, kuna Standortsicherungsgesetzi vastuvõtmisega 13. septembril 1993. aastal laiendas Saksamaa Liitvabariik ühepoolset ettevõtte tulumaksu puudutavate soodustuste tegemise mitteresidentidest äriühingute püsiasukohaga allüksustele ja lõpetas seega Saksamaal asukohta või juhatust omavate äriühingute erineva maksukohtlemise.

62. Rootsi valitsus väitis oma kirjalikes märkustes, et teatud äärmuslikes olukordades ei pruugi kahepoolsete topeltmaksustamise vältimise lepingute reguleerimisala laiendamine tuua kaasa mitte mingisugust maksutulu tekkimist.

63. Nagu kohtujurist oma arvamuse punktis 88 märgib, ei ole selline väide viidatud kohtuasja puhul asjakohane, kuna ohtu, et tulu mitte üheski riigis ei maksustataks, ei ole ära märgitud.

64. Seega tuleb Finanzgerichtile vastata, et asutamislepingu artiklid 52 ja 58 välistavad selle, et mõnes teises liikmesriigis asukohta omava äriühingu Saksamaal asuvale püüasukohaga allüksusele ei kohaldata maksusoodustusi samadel tingimustel kui Saksamaal asukohta omavatele aktsiaseltsidele, mida tehakse järgmisel kujul:

- kolmandates riikides asutatud äriühingutest saadud dividendide puhul erandi tegemine ettevõtte tulumaksu maksmisest (ettevõtte tulumaksu vabastus rahvusvaheliste kontsernide puhul), mis on ette nähtud kolmanda riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise kokkuleppega;

- mõnes teises riigis kui Saksamaa Liitvabariik asutatud tütarettevõtja kasumilt sisse nõutud ettevõtte tulumaksu maha arvamine Saksamaal kohaldatavast ettevõtte tulumaksust, mis on ette nähtud Saksamaa õigusaktidega, ja

- vabastus ettevõtte tulumaksu maksmisest osaluse eest äriühingutes, mis on asutatud kolmandates riikides (kapitalimaksu vabastus rahvusvaheliste kontsernide puhul), mis on samuti Saksamaa õigusaktides ette nähtud.

### **Kohtukulud**

65. Euroopa Kohtule märkusi esitanud Saksamaa, Portugali ja Rootsi valitsuste ja Euroopa Ühenduste Komisjoni kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus sisemaises kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse nimetatud kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes,

### **EUROOPA KOHUS,**

vastates Finanzgericht Kölni poolt 30. aprilli 1997. aasta otsusega esitatud küsimustele, otsustab:

**asutamislepingu artikkel 52 (nüüd pärast muutmist EÜ asutamislepingu artikkel 43) ja 58 (nüüd EÜ asutamislepinguga artikkel 48) välistavad selle, et mõnes teises liikmesriigis asukohta omava äriühingu Saksamaal asuvale püüasukohaga allüksusele ei kohaldata maksusoodustusi samadel tingimustel kui Saksamaal asukohta omavatele aktsiaseltsidele, mida tehakse järgmisel kujul:**

**- kolmandates riikides asutatud äriühingutest saadud dividendide puhul erandi tegemine ettevõtte tulumaksu maksmisest (ettevõtte tulumaksu vabastus rahvusvaheliste kontsernide puhul), mis on ette nähtud kolmanda riigiga sõlmitud topeltmaksustamise vältimise kokkuleppega;**

- mõnes teises riigis kui Saksamaa Liitvabariik asutatud tütaretevõtja kasumilt sisse nõutud ettevõtte tulumaksu maha arvamine Saksamaal kohaldatavast ettevõtte tulumaksust, mis on ette nähtud Saksamaa õigusaktidega, ja

- vabastus ettevõtte tulumaksu maksmisest osaluse eest äriühingutes, mis on asutatud kolmandates riikides (kapitalimaksu vabastus rahvusvaheliste kontsernide puhul), mis on samuti Saksamaa õigusaktides ette nähtud.

Rodríguez Iglesias

Kapteyn

Hirsch

*Moitinho de Almeida*

*Gulmann*

*Murray*

*Edward*

*Ragnemalm*

*Sevón*

*Wathelet*

*Schintgen*

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 21. septembril 1999 Luxembourgis.

*R. Grass*

*G. C. Rodríguez Iglesias*

kohtusekretär

president