

KOHTUJURISTI ETTEPANEK

YVES BOT

esitatud 9. detsembril 2010¹

1. Kõnesoleva eelotsusetaotluse aluseks oleva kohtuasja ese on järjekordselt hinnata, kas ühenduse õigusele vastavad liikmesriigi maksuõigusnormid, millega antakse üksnes residentidest maksumaksjatele õigus teatud eelisest kasu saada.

mida maksumaksjal tuleb maksta oma elukohaliikmesriigis.

2. Kõne all on Saksa õigusnormid, mille kohaselt on üksnes residentidest maksumaksjatel õigus oma maksustatavast tulust maha arvata rent, mida tuleb maksta perekonnaliikmele pärast kinnisasja omandi üleminekut üleandmise teel või eelpärandina. Nende õigusnormide kohaselt ei ole mitteresidentist maksumaksjal, kes saab Saksamaal sellise kinnisasja eest üüri, õigust kõnealust renti oma Saksamaal maksustatavast üüritulust maha arvata, kui see tulu moodustab vaid väikese osa tema kogutulust.

4. Käesolevas ettepanekus märgin kõigepealt, et põhikohtuasja asjaoludel tuleb kõnealuste õigusnormide vastavust ühenduse õigusega hinnata kapitali vaba liikumise seisukohast. Seejärel esitan põhjendused, miks ma leian, et perekonnaliikmele pärast kinnisasja omandi üleandmist makstavat renti, kui selle kohustuse tekkimise alus on kõnealune omandi üleandmine, tuleb käsitada sellelt kinnisasjalt saadud üürituludega otseselt seotud kuluna, nii et mitteresidentidest maksumaksjad on selle rendi osas residentidest maksumaksjatega sarnases olukorras.

3. Saksamaa maksuhaldur leiab, et kõnealust renti tuleb käsitada mitte kui Saksamaal saadud üürituludega otseselt seotud kulu, vaid kui isiklikku kohustust, mida tuleb arvesse võtta nende maksude arvutamisel,

5. Järeldan sellest, et kõnealused õigusnormid on kaudselt diskrimineerivad, mistõttu need on õigustuse puudumisel vastuolus kapitali vaba liikumisega.

1 – Algkeel: prantsuse.

I. Õiguslik raamistik

6. EÜ artikli 56 lõike 1 kohaselt keelatakse kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel.

7. EÜ artikli 58 lõike 1 punkt a sätestab, et EÜ artikli 56 sätteid ei mõjuta liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuõigusnormide vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid nende elukoha põhjal.

8. Vastavalt EÜ artikli 58 lõikele 3 on aga oluline, et need õigusnormid ei kujutaks endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali vabale liikumisele EÜ artikli 56 tähenduses.

II. Põhikohtuasja faktilised asjaolud ja siseriiklik õigus

9. Kaebuse esitaja on Saksamaa kodanik, kes elab ja töötab Belgias. Selle töö eest sai ta 2002. aastal brutotöötasu 67 679,03 eurot.

10. Aastatel 1992 ja 2002 omandas kaebuse esitaja oma vanematelt või sai neilt eelpärandina erinevate kinnisasjade täieliku omandiõiguse või oma vennaga jagatava kaasomandi, mille järel tema ja ta vend pidid alates 1. detsembrist 2002 kumbki maksma igakuist renti summas 1000 eurot.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (Alam-Saksi liidumaa maksukohus, Saksamaa) kirjeldas neid tehinguid järgmiselt:

„Notariaalselt tõestatud lepingu alusel 27. aprillist 1992 omandas kaebuse esitaja oma vanematelt Hamelnis Wilhelmsplatz 7 asuva kinnisasja, mis oli vanemate kasuks koormatud isikliku kasutusvaldusega. 2. detsembril 2002 sõlmitud lepingu alusel andis ema kaebuse esitajale ja viimase vennale Hermannile eelpärandina üle teiste kinnistute omandi. Hamelnis Pymonte tänav 28 asuva maatüki omand anti kaebuse esitaja vennale. Kokku lepitati kohustus tasuda igakuist renti summas 1 000 eurot. Omandiõiguse ja kulude kandmise kohustuse üleminek toimus 1. novembril 2002. Kaebuse esitaja vend oli Pötzenis, Dorfes ja Höxter 1, 1 A asuvate kinnistute kaasomanik. Kaebuse esitaja omandas 1. novembril 2002 ka oma vennale kuuluva mõttelise osa. Kõik isiklikud kasutusõigused, mis emal olid selle hetkeni erinevatele kinnisasjadele, vormistati ümber rendiks, mille kohaselt pidi kaebuse esitaja, nagu ka tema vend, alates

1. detsembrist 2002 tasuma emale igal kuul summa 1 000 eurot.”

12. Kaebuse esitaja sai 2002. aastal nendelt kinnisasjadelt üüritulu summas 2785 eurot ning 749,50 eurot. Selle üüritulu Saksamaal maksustamise raames ei arvatud maha kaebuse esitaja poolt tasutud rendisummat 1 000 eurot.

13. Vastavalt kohaldatavale Saksa õigusele on see rent erakorralise kuluna Einkommensteuergesetz'i (Saksa tulumaksuseadus)² § 10 lõike 1 punkti 1a alusel mahaarvatav. EStG § 50 lõike 1 neljanda lause kohaselt aga ei kohaldata seda mahaarvamist maksumaksjate suhtes, kellel on Saksamaa Liitvabariigi territooriumil piiratud maksukohustus, st mitteresidentidest maksumaksjate suhtes.

14. Eelotsusetaotluse esitanud kohus täpsustab:

„Kaebuse esitaja ainus elukoht on Belgias. Seega on tal [Saksamaal] maksukohustus üksnes oma Saksamaal saadud tulude osas. [Saksamaal] maksustatavate tulude hulka kuuluvad EStG § 49 lõike 1 punkti 6 kohaselt

üüritulu nii kaasomandist kui ka kaebuse esitajale kui ainuomanikule kuuluvalt kinnisasjalt asukohaga Wilhelmplatz 7. Erinevalt [Saksamaal] piiramatu maksukohustusega isikust ei saa kaebuse esitaja tulu EStG [...] § 50 lõike 1 neljanda lause kohaselt oma tulust maha arvata renti kui erakorralist kulu EStG [...] § 10 lõike 1 punkti 1a tähenduses.”

15. Saksamaa valitsus esitas järgmise täiendava teabe.

16. EStG § 50 lõike 1 esimeses ja neljandas lauses on sätestatud:

„Piiratud maksukohustusega maksumaksjad saavad tegevuskulusid (§ 4, lõiked 4–8) või ettevõtlusega seotud kulusid (§ 9) maha arvata üksnes juhul, kui nendel kuludel on majanduslik seos Saksa tuludega. [...] Paragrahvi 34 teised sätted ja §-d 9a, 10, 10a, 10c, § 16 lõige 4, § 20 lõige 4, §-d 24a ja 32, § 32a lõige 6, §-d 33, 33a, 33b ja 33c ei ole kohaldatavad.”

17. Tegevuskulud on EStG § 4 lõikes 4 määratletud kui „tegevusest tekkivad kulud”. Ettevõtlusega seotud kulud on EStG § 9 lõike 1

2 – BGBl. 2002 I, lk 4245, edaspidi „EStG”.

esimese lause kohaselt „seoses tulu saamise, tagamise ja säilitamisega kantud kulud”.

makse tuleb määrata kindlaks loovutaja ülalpidamisega seotud vajadusi arvestades.

18. Erakorralised kulud on EStG § 10 lõike 1 punktis 1a määratletud järgmiselt:

„erakorralised kulud on järgmised kohustused, kui need ei ole tegevuskulud ega ettevõtlusega seotud kulud:

21. Perekonnaliikmete vahelise üleandmise puhul määratakse korduvad hüvitised kuni vastupidise töendamiseni eeldatavalt kindlaks vara väärtusest sõltumatult, arvestades üksnes hüvitise saaja ülalpidamisega seotud vajadusi ja maksja üldist majanduslikku võimekust. Perekonnaliikmed on tüüpiline selles osas nõutava „solidaarse ülalpidamise” juhtum.

[...]

1a. konkreetsetest kohustustest tulenevad rendimaksud ja perioodilised kohustused, millel ei ole majanduslikku seost tuludega ja mis ei kuulu maksubaasi alla.”

22. Bundesfinanzhof (liitvabariigi maksukohus) iseloomustas elatisena makstava rendi teel toimuvat üleandmist järgmiselt:

19. Elatisena makstav rent (perioodilised rendimaksud või kohustused) on korduvad hüvitised, mis on seotud ühe või mitme kinnisasja üleminekuga eelpärandina (vara üleminek). Hüvitised ei kujuta endast mitte ülemineku eest tehtavat vastusooritust ega omandamiskulusid, vaid vajaduse korral tekkivaid erakorralisi kulusid EStG § 10 lõike 1 punkti 1a tähenduses.

20. Selle tehingu puhul peab omandaja vastavalt poolte tahte vähemalt osaliselt saama tasuta omandi (kinke). Rent või perioodiline

„Tsiiviilõiguses on üleandmisleping leping, millega perekonnaliikmed annavad tulevast pärandit arvestades oma vara, täpsemalt oma ettevõtte või isikliku kinnisasja ühele või mitmele pärijale, jättes endale [...] piisavad elatusvahendid. Üleandmislepingu eripära seisneb asjaolus, et see võimaldab järgmisel põlvkonnal saada enne pärandi avanemist kasu majandusüksusest, mis võimaldab tal vähemalt osaliselt katta oma majanduslikke vajadusi, tagades üleantud vara kaudu samas vähemalt osaliselt loovutaja ülalpidamise. Kuivõrd üleandmisleping on ühtlasi kink, on see erinev vastastikusest lepingust, millega võetakse kohustus pensioni maksta (BFHE

161, 317, 326f, *BStBl.* II 1990, 8472, punkt C. II. 1.a)."

Saksamaal asuvatelt kinnisasjadelt saadud tulused.

23. Lisaks tuleneb Bundesfinanzhofi kohtupraktikast, et üleandmisega objektiivselt seotud elatisena makstav rent liigitatakse erakorraliste kulude (EStG § 10 lõike 1 punkt 1a) ja korduva tasu alla (EStG § 22 lõige 1), kui loovutaja eraldab endale elatisena makstava rendi kujul tegelikult oma varast sissetuleku, mille tekitajaks peab edaspidi olema vara omandaja. Need hüvitised erinevad EStG § 12 lõikes 1 käsitletud tavalisest elatiserahast selle poolest, et neid käsitatakse kui varalt eraldatud sissetulekut. Kuna elatisena makstav rendisumma ei ole omandaja vastusooritus, ei tule seda kindlaks määrata üleantud vara väärtuse alusel (*BFHE* 161, 317, 328f., *BStBl.* II 1990, 8472, punkt C. II. 1.c).

25. Niedersächsisches Finanzgericht otsustas seega menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [EÜ] artikliga 56 või EÜ artikliga 12 on vastuolus, kui perekonnaliige, kellel on Saksamaa Liitvabariigi territooriumil piiratud maksukohustus, ei või oma kinnisasjadelt saadud üürituludest erakorraliste kuludena maha arvata tema poolt tasutud renti, samas kui piiramatu maksukohustusega maksu maksja saab seda teha?”

IV. Kohtujuristi analüüs

III. Eelotsusetaotlus

24. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas siseriiklikus õiguses ette nähtud residendist ja mitteresidendist maksumaksjate erinev kohtlemine on vastavuses ühenduse õigusega. Ta märgib, et rendi tasumise kohustuse puhul on tegemist kohustusega, mis puudutab kaebuse esitaja tuluseid samamoodi kui tema residendist maksumaksjast venna tuluseid, kuivõrd mõlemad on ühtemoodi kohustatud maksuõiguslikult deklareerima

A. Eelotsusetaotluse vastuvõetavus

26. Saksamaa valitsus väidab, et kõnesolev eelotsusetaotlus on vastuvõetamatu. Nimetatud valitsus väidab esiteks, et eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole piisavalt määratlenud faktilist raamistikku selles osas, mis puudutab kaebuse esitajale kinnisasjade üleandmise üksikasju, olemasolevate kasutusõiguste

tühistamist ja igakuise rendi maksmist. Teisaks väidab ta, et kaebuse esitaja ei olnud esitanud piisavat teavet nende erakorralisi kulusid käsitlevate siseriiklike õigusnormide sisu ja tõlgendamise kohta ning selle kohta, mis eristab neid kulusid tegevuskuludest ja ettevõtlusega seotud kuludest.

27. Ma ei nõustu Saksamaa valitsuse vastuväidetega.

28. Nagu see valitsus meenutas, tuleneb väljakujunenud kohtupraktikast tõepoolest, et vajadus anda niisugune ühenduse õiguse tõlgendus, mis on siseriiklikule kohtule kasulik, kohustab viimast määratlema faktilise ja õigusliku raamistiku, milles ta oma küsimused esitab, või vähemalt selgitama faktilisi asjaolusid, millel need küsimused põhinevad. Samuti on kindel, et eelotsusetaotlustes esitatud andmed peavad olema sellised, et need võimaldaksid mitte üksnes Euroopa Kohtul anda kasuliku vastuse, vaid ühtlasi annaksid liikmesriikide valitsustele ja teistele huvitatud pooltele võimaluse esitada märkusi kooskõlas Euroopa Liidu Kohtu põhikirja artikliga 23. Järelikult peab Euroopa Kohus tagama selle võimaluse kaitse, arvestades asjaolu, et selle

sätte alusel teatatakse huvitatud pooltele üksnes eelotsusetaotlustest.³

29. Samuti on tõsi, et eelotsusetaotluses ei ole esitatud väga üksikasjalikke andmeid kinnisasjade üleandmise toimumise ja kasutusõiguste igakuiseks rendiks ümber vormistamise tingimuste kohta. Selle kohtu esitatud siseriikliku õiguse kirjeldus on samuti vähem üksikasjalik kui see, mille esitas Saksamaa valitsus oma kirjlikes märkustes.

30. Siiski olen seisukohal, et eelotsusetaotluses esitatud andmed põhikohtuasja õigusliku ja faktilise raamistiku kohta on piisavad nii selleks, et anda pooltele, kellel on õigus käesolevasse menetlusse astuda, võimalus esitada Euroopa Kohtule märkusi, ja ka selleks, et võimaldada Euroopa Kohtul anda taotluse esitanud kohtule vaidluse lahendamiseks kasulik vastus.

31. Nende andmete põhjal on näha, et kõnealused siseriiklikud õigusnormid annavad üksnes residentidest maksumaksjatele eelise, mis seisneb selles, et maksustatavast tulust saab maha arvata rendi, mida tuleb maksta perekonnaliikmele pärast kinnisasja üleminekut üleandmise teel või eelpärandina. Asjaolude kirjeldusest saab samuti järeldada, et vaidlusaluse rendi summa ei vasta üleantud või kingitud kinnisasja majanduslikule

3 – 21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-67/96: Albany (EKL 1999, lk I-5751, punktid 39 ja 40) ja 16. detsembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-293/03: My (EKL 2004, lk I-12013, punkt 17 ja seal viidatud kohtupraktika).

väärtusele. Lõpuks saab sellest järeldada, et eelotsusetaotluse esitanud kohus arutab vaidlust, mille lahendus sõltub küsimusest, kas niisugune residentidest ja mitteresidentidest maksumaksjate erinev kohtlemine on kooskõlas ühenduse õigusega.

pärast kinnisasjade omandi üleminekut renti, ei saa seda renti maha arvata nendelt kinnisasjadelt saadud üürituludest, samas kui selline võimalus on piiramatul maksukohustusega maksumaksjal.

32. Peale selle tuleb rõhutada, et lisaks kaebuse esitajale ja Saksamaa valitsusele esitasid Prantsuse valitsus ja Euroopa Komisjon kirjalikud märkused, mille sisu kinnitab, et kõnealustel menetlusel astujatel oli olnud võimalik mõista põhikohtuasja faktilist ja õiguslikku konteksti.

35. Kõigepealt märgin, et nende õigusnormide vastavust ühenduse õigusele tuleb hinnata üksnes kapitali vaba liikumist käsitlevaid EÜ asutamislepingu sätteid arvestades. Seejärel esitan põhjendused, miks ma leian, et sellised õigusnormid kujutavad endast piirangut, mis on vastuolus kõnealuse liikumisvabadusega.

33. Seega olen seisukohal, et kõnesolev eelotsusetaotlus tuleb selle ebatäpsusele vaatamata vastuvõetavaks tunnistada.

1. Kohaldatav liikumisvabadus

B. Sisulised küsimused

34. Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib, kas kõnealused õigusnormid on kooskõlas EÜ artiklitega 56 ja 12. Ta küsib seega sisuliselt, kas neid artikleid tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt laps, kellel on selle riigi territooriumil piiratud tulumaksumaksustamine ja kes maksab oma vanematele

36. Kõigepealt tuleb meenutada, et kuigi liikmesriikidele on siiani jäänud pädevus otsese maksustamise valdkonnas, tuleb neil vastavalt väljakujunenud kohtupraktikale seda pädevust teostades siiski arvestada Euroopa Ühenduse raames võetud kohustusi, eelkõige

asutamislepingus ette nähtud põhimõtteid ja liikumisvabadusi.⁴

37. Mis puudutab seda, et kohaldada käesolevas asjas EÜ artiklit 12, milles on üldise põhimõttena sätestatud keeld diskrimineerida kodakondsuse alusel, siis kohtupraktikast tuleneb, et seda artiklit kohaldatakse iseseisvalt üksnes nendel ühenduse õigusega reguleeritud juhtudel, mille suhtes asutamisleping ei ole ette näinud diskrimineerimist keelavat erisätet.⁵

38. EÜ artikkel 56, millele viitas ka eelotsusetaotluse esitanud kohus oma eelotsuse küsimuses ja mis keelab diskrimineerimise konkreetses kapitali liikumise valdkonnas, on põhikohtuasjas kohaldatav. Kohtupraktikast tuleneb nimelt, et liikmesriigi õigusnormid, mis käsitlevad mitteresidendist maksumaksja saadud üüri- ja renditulude maksustamist, kuuluvad kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse.⁶

39. See kohtupraktika põhineb asjaolul, et kinnisvarainvesteeringud kuuluvad sellise kapitali liikumise hulka, mida on nimetatud nõukogu direktiivi 88/361/EMÜ⁷ I lisas asuvas nomenklatuuris, millele on jäänud soovituslik tähendus EÜ artikli 56 kohaldamisala kindlaksmääramiseks.⁸ Saksamaal asuvate kinnisasjade omandamine Belgias elava kaebuse esitaja poolt on seega kapitali liikumine.⁹

40. Sellest nomenklatuurist ja kohtupraktikast tuleneb ka, et kinnisasja omandi üleminek pärandi või kinke teel teises liikmesriigis elavale liidu kodanikule on samuti kapitali liikumine.¹⁰ Sellest kohtupraktikast saab loogiliselt järeldada, et kinnisasjade omandi üleminek eelpärandina kuulub EÜ artikli 56 kohaldamisalasse, kui seda üleminekut ise loomustab, nii nagu käesolevas asjas, välistamine element, mis on seotud sellega, et omandi saaja elab muus liikmesriigis kui kinnisasjade asukohariigis.

4 – 14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas C-279/93: Schumacker (EKL 1995, lk I-225, punkt 21) ja 18. detsembri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-101/05: A (EKL 2007, lk I-11531, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).

5 – 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-443/06: Hollmann (EKL 2007, lk I-8491, punkt 28 ja seal viidatud kohtupraktika).

6 – 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C-386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer (EKL 2006, lk I-8203, punkt 24).

7 – 24. juuni 1988. aasta direktiiv asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta [artikkel tunnistatud kehtetuks Amsterdami lepinguga] (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10).

8 – Vt 6. detsembri 2007. aasta otsus liidetud kohtuasjades C-463/04 ja C-464/04: Federconsumatori jt (EKL 2007, lk I-10419, punkt 20) ja 11. septembri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-11/07: Eckelkamp jt (EKL 2008, lk I-6845, punkt 38).

9 – 11. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-364/01: Barbier (EKL 2003, lk I-15013, punkt 58).

10 – Vt pärandi kohta 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C-513/03: van Hilten-van der Heijden (EKL 2006, lk I-1957, punkt 42) ja 17. jaanuari 2008. aasta otsus kohtuasjas C-256/06: Jäger (EKL 2008, lk I-123, punktid 25–27). Vt annetuse kohta 27. jaanuari 2009. aasta otsus kohtuasjas C-318/07: Persche (EKL 2009, lk I-359, punkt 27).

41. Järelikult on see artikkel käesolevas asjas kohaldatav, nagu nõustuvad kõik menetlusse astujad, ning ma teen Euroopa Kohtule ettepaneku piirduda esitatud küsimuse analüüsimisel selle artikli tõlgendamisega.

2. Põhjendamatu piirangu olemasolu

42. Käesoleva kohtuasja keskmes on küsimus, kas kaebuse esitaja makstavat renti tuleb käsitada kuluna, mis on otseselt seotud Saksamaalt saadava üürituluga, või tuleb seda renti analüüsida kui isiklikku kohustust.

43. See küsimus tekib seetõttu, et EÜ artiklid 56 ja 58 keelavad liikmesriigil kehtestada residendist ja mitteresidendist maksumaksjate erinevat kohtlemist, kui need kaks maksu- maksjate kategooriat on samas olukorras.

44. Nagu aga Prantsuse valitsus meenutab, on otsese maksustamise valdkonnas siiski lubatud, et residendist ja mitteresidendist maksumaksjad on põhimõtteliselt erinevates olukordades.¹¹ Mitteresidendist maksumaksja

saadud tulu moodustab enamasti üksnes osa tema elukohta koondunud kogutulust. Peale selle on liikmesriigil, kus maksumaksja elab, kõige paremad võimalused selleks, et teada selle maksumaksja isiklikku ja perekondlikku olukorda ning määrata kindlaks tema makse- võime. Põhimõtteliselt ei saa mitteresidendist maksumaksja seega liikmesriigile, kus ta saab üksnes väikese osa oma tuludest, põhjenda- tult ette heita seda, et see liikmesriik keeldub andmast talle maksueelist, mis sõltub tema isiklikust ja perekondlikust olukorrast, nagu tema poolt makstava elatise mahaarvami- sest, sest seda on kohustatud tegema tema elukohaliikmesriik.¹²

45. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt lasub liikmesriigil, kus saadakse sissetulekud, kohustus võtta arvesse mitteresidendist maksumaksja isiklikku ja perekondlikku olukorda üksnes juhul, kui see maksumaksja saab kogu või peaaegu kogu maksustatava tulu sellest liikmesriigist.¹³

46. Käesolevas kohtuasjas on selge, et üüritu- lu, mida kaebuse esitaja sai Saksamaal, moo- dustas üksnes väikese osa tema maksustata- vast tulust, sest vastavalt eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetele sai kaebuse esitaja enam kui 90% oma tulust Belgias, kus ta elab. Sellest nähtub, et kui vaidlusalust renti tuleb

11 – Eespool viidatud kohtuotsus Schumacker (punkt 31) ja 18. märtsi 2010. aasta otsus kohtuasjas C-440/08: Gielen (EKL 2010, lk I-2323, punkt 43).

12 – Eespool viidatud kohtuotsus Schumacker (punkt 32) ja 12. detsembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-385/00: de Groot (EKL 2002, lk I-11819, punktid 99–102).

13 – Eespool viidatud kohtuotsus Schumacker (punkt 36) ja 16. oktoobri 2008. aasta otsus kohtuasjas C-527/06: Renne- berg (EKL 2008, lk I-7735, punkt 61).

käsitada isikliku kohustusena, mis on samastatav elatisega, ei saa kaebuse esitaja Saksamaa maksuhaldurile ette heita, et viimane ei lubanud seda Saksamaal maksustatavatest üürituludest maha arvata.

47. Seevastu võib kaebuse esitaja niisugust mahaarvamist põhjendatult nõuda juhul, kui seda renti võib pidada nende üürituludega otseselt seotud kuluks. Kohtupraktikast nähtub nimelt, et selliste kulude osas on residendist ja mitteresidendist maksumaksjad sarnastes olukordades ning neid tuleb seega kohelda ühtemoodi.¹⁴

48. Saksamaa ja Prantsuse valitsus väidavad, et seda kohtupraktikat ei saa vaidlusaluse rendi suhtes kohaldada põhjustel, mille võib kokku võtta järgmiselt.

49. Saksamaa valitsus väidab, et tema sise-riiklik õigus rakendab otsese seose kriteeriumi. EStG § 50 lõike 1 esimese lause kohaselt on osalise maksukohustusega isikul õigus arvata maha tegevuskulud, st tegevuse tulemusena tekkivad kulud, ja ettevõtlusega seotud

kulud, st seoses tulu saamise, tagamise ja säilitamisega kantud kulud.

50. Tema väitel on käesolevas asjas aga kindel, et kõnealune rent ei ole mitte tegevuskulu, vaid erakorraline kulu EStG § 10 tähenduses. See rent ei ole kinnisasja omandamise vastusooritus. Selle summa määrati kindlaks sõltumatult nende kinnisasjade väärtusest, võttes aluseks rendisaaja ülalpidamisega seotud vajadused ja maksja üldise majandusliku võimekuse. See rent on perekonnaringis tehtud kokkuleppe tulemus. Tema väitel nähtub seega eelotsusetaotlusest, et kaebuse esitaja ema tahtis anda oma kinnisasjad üle, soovides samas tagada enda ülalpidamisega seotud vajaduste arvestamise.

51. Saksamaa valitsus järeldas sellest, et käesolevas asjas ei ole ühtegi otsest seost U. Schröderi saadud üüritulude ning rendi vahel, mida ta maksis oma emale, sest see rent ei ole nendest tuludest lahutamatu eespool viidatud kohtuotsuse Centro Equestre da Lezíria Grande punkti 25 tähenduses.

52. Saksamaa valitsus märgib samuti, et eespool viidatud kohtuotsuse Conijn punktis 22 otsustas Euroopa Kohus tööpooldest, et maksukonsultatsiooni kulud, mis samuti kvalifitseeriti erakorraliste kuludena EStG § 10 tähenduses, on otseselt seotud piiratud maksukohustuse alusel maksustatavate tulude saamisega. Selle kohtuotsuse aluseks olnud

¹⁴ – 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas C-234/01: Gerritse (EKL 2003, lk I-5933, punkt 27); 6. juuli 2006. aasta otsus kohtuasjas C-346/04: Conijn (EKL 2006, lk I-6137, punktid 20–24) ja 15. veebruari 2007. aasta otsus kohtuasjas C-345/04: Centro Equestre da Lezíria Grande (EKL 2007, lk I-1425, punktid 23–25).

kohtuasjas oli aga olemas niivõrd vajalik seos, et neid kulusid tuli oma tulude kättesaamiseks peaaegu vältimatult kanda ning need kuulusid pigem ettevõtluskulude kui erakorraliste kulude alla. Seevastu põhikohtuasjas kõne all olev rent ei ole Saksamaa valitsuse sõnul üüritulude saamise iseloomulik või õiguslik tagajärg, vaid põhineb U. Schröderi peresidemetel.

53. Prantsuse valitsus vaidlustab samuti otsese seose olemasolu kaebuse esitaja poolt makstud rendi ja tema üüritulude vahel.

54. Prantsuse valitsus väidab, et EStG § 10 lõike 1 punkti 1a eset ja sisu arvestades ei saa selle sätte alla kuuluvat renti pidada otseseks majanduslikuks vastusoorituseks selle eest, et kaebuse esitaja ema loobus renditud kinnisasjade kasutusvaldusest. Prantsuse valitsus rõhutab samuti, et rendisumma, mida kaebuse esitaja maksab, ei ole otseselt seotud tema üüritulude summadega. Nimetatud valitsuse väitel ei ole ühtegi otsest majanduslikku seost kaebuse esitaja makstud rendisumma ning saadud üüritulude vahel, sest nendelt kinnisasjadelt oleks võinud sellist tulu mitte saada või saada väga suure summa, ilma et see oleks seotud kõnealuse rendi summaga.

55. Ma ei nõustu nende valitsuste seisukohaga. Olen sarnaselt komisjoniga arvamusel, et renti, mida kaebuse esitaja maksis oma emale pärast mitme Saksamaal asuva kinnisasja omandi üleminekut, võib pidada otseselt seotuks nendelt kinnisasjadelt saadud üüri- ning seda järgmistel põhjendustel.

56. Poolte kirjalikes märkustes viidatud kohtuasjade analüüsist nähtub, et Euroopa Kohus tunnistas otsese seose olemasolu mitteresidendist maksumaksja tulude ja kulude vahel järgmistel asjaoludel.

57. Eespool viidatud kohtuasjas Gerritse oli tegemist ettevõtlusega seotud kuludega, mida oli kandnud Madalmaade kodanikust muusik seoses Saksamaa raadiojaamas osutatud teenusega, mida maksustati selles liikmesriigis. Euroopa Kohus leidis, et need ettevõtlusega seotud kulud „on otseselt seotud Saksamaal maksustatud tulude aluseks oleva tegevusega nii, et residendid ja mitteresidendid on selles osas sarnases olukorras”¹⁵.

58. Eespool viidatud kohtuotsuses Conijn laiendas Euroopa Kohus seda analüüsi

¹⁵ – Selle kohtuotsuse punkt 27.

maksukonsultatsiooni kuludele, mida mitteresident kandis Saksamaal seoses selles liikmesriigis saadud tulu deklareerimisega. Euroopa Kohus märkis, et maksudeklaratsiooni esitamise kohustus tuleneb asjaolust, et isik saab selles liikmesriigis tulu. Ta järeldas sellest, et need kulud on seega otseselt seotud Saksamaal maksustatavate tuludega, kuna need koormavad ühtviisi kõikide maksumaksjate – nii residentide kui mitteresidentide tulusid.¹⁶ Euroopa Kohus lisas, et nii residentidest kui mitteresidentidest maksumaksjad on riigi keeruka maksuõigusega kokku puutudes sarnases olukorras ning residentidest maksumaksjatele antud mahaarvamise õigus, mille eesmärk on maksukonsultatsiooni raames tekkinud kulude hüvitamine, peab kehtima ka mitteresidentidest maksumaksjatele, kes puutuvad kokku sama keeruka riikliku maksusüsteemiga.¹⁷

59. Viimaks, eespool viidatud kohtuotsuses Centro Equestre da Lezíria Grande täpsustas Euroopa Kohus, et mõiste „ettevõtlusega seotud kulud, millel on otsene seos tuludega, mis on saadud liikmesriigis, kus tegutseti” all tuleb mõista kulusid, millel on otsene majanduslik seos selles riigis maksustatud teenusega ning mis on seega nimetatud teenusest lahutamatud, näiteks reisi- ja majutuskulud, olenemata kulude tekkimise kohast ja ajast.¹⁸

16 – Selle kohtuotsuse punkt 22.

17 – *Ibidem* (punkt 23).

18 – Selle kohtuotsuse punkt 25.

60. Seda kohtupraktikat analüüsides leian, et otsustav kriteerium selle kindlaksmääramiseks, kas teatud kulu tuleb pidada isiklikuks kohustuseks või maksustatava tuluga otseselt seotud kuluks, on selle kulu tekkimise alus. Seda kulu tuleb pidada kõnealuste tuludega otseselt seotud kuluks siis, kui selle tekkimise alus on tegevus, mis võimaldas neid tulusid saada, mitte maksumaksja isiklik olukord.

61. Nagu komisjon rõhutas, sai kaebuse esitaja käesolevas kohtuasjas üüritulusid üksnes tänu kõnealuste kinnisasjade omandi üleminekule ning see üleminek sai toimuda ainult üksi kõnealuse rendi maksmise vastusooritusena.

62. Tõsi küll, nagu toimiku andmetest nähtub, ei vasta see rendisumma üleantud kinnisasjade majanduslikule väärtusele. Nagu Saksamaa valitsus märgib, võidi see summa kindlaks määrata perekonnaringis poolte ühisel kokkuleppel, võttes korraga arvesse üleandja vajadusi ja vastuvõtja majanduslikku võimekust. Sellegipoolest ei vähenda see asjaolu mitte sugugi vältimatust, mis iseloomustab viimati nimetatud isiku kohustust maksta oma vanemate kinnisasjade omandi ja sellest tulenevalt nendelt kinnisasjadelt saadava üüritulu saamiseks kõnealust renti.

63. Teisisõnu, ilma rendita ei oleks kaebuse esitaja saanud endale üüritud kinnisasjade omandit ega järelikut ka nendelt kinnisasjadelt tekkivat üüritulu.

64. Minu arvates on käesolevas asjas määrav tegur seega asjaolu, et kõnealuse rendi tekkimise alus on Saksamaal maksustatavate üüritulude allikaks olevate kinnisasjade omandi üleminek, mitte üksnes laste kohustus oma vanemaid aidata. Kui vaidlusaluse rendi tekkimise alus on üüritud kinnisasjade omandi üleminek – mida tuleb kontrollida siseriiklikul kohtul –, siis olen seisukohal, et seda tuleb käsitada nendelt kinnisasjadelt saadud üürituluga otseselt seotud kuluna.

65. Minu arvates ei ole selle analüüsiga vastuolus asjaolu, et erinevalt eespool viidatud kohtuotsustes Gerritse ja Conijn käsitletud ettevõtlusega seotud kuludest ja maksukonsultatsiooni kuludest tuleb vaidlusalust renti maksta isegi siis, kui kaebuse esitaja ei oleks kinnisasju üürile andnud ega saa seega Saksamaal maksustatavat tulu.

66. Minu arvates on oluline see, et mitteresidentidest maksumaksjaid maksustatakse juhul, kui nad saavad üüritulu, samamoodi kui residentidest maksumaksjaid, ja et ilma kinnisasjade üleandjale rendi maksimise kohustusega ei oleks neil olnud võimalik

kõnealuseid kinnisasju omandada ega neid kinnisasju seega üürile anda.

67. Kui Euroopa Kohus selle analüüsiga nõustub, tuleneb eelnevast, et mitteresidentidest maksumaksjad, nagu kaebuse esitaja, on seoses sellise rendiga samas olukorras kui residentidest maksumaksjad. Seega näib, et siseriiklikud õigusnormid on vastuolus EÜ artikliga 56 osas, milles need annavad Saksamaal maksustatavatest tuludest selle rendi mahaarvamise võimaluse üksnes residentidest maksumaksjatele.

68. Ka ei esita Saksamaa valitsus mitte ühtegi põhjendust selliseks erinevaks kohtlemiseks.

69. Sellest tulenevalt teen ettepaneku vastata eelotsusetaotluse esitanud kohtu küsimusele, et EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada selliselt, et liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt laps, kellel on selle riigi territooriumil piiratud tulumaksukohustus ja kes pärast kinnisasjade omandi üleminekut üleandmise teel või eelpärandina maksab oma vanematele renti, ei saa erinevalt residentidest maksumaksjast seda renti maha arvata nendelt kinnisasjadelt saadud üürituludest, on selle artikliga vastuolus, kui selle rendi tekkimise alus on kõnealune omandi üleminek.

V. Ettepanek

70. Esitatud kaalutlustest lähtudes teen ettepaneku vastata Niedersächsisches Finanzgerichti esitatud küsimusele järgmiselt:

EÜ artiklit 56 tuleb tõlgendada selliselt, et liikmesriigi õigusnormid, mille kohaselt laps, kellel on selle riigi territooriumil piiratud tulumaksukohustus ja kes pärast kinnisasjade omandi üleminekut üleandmise teel või eelpärandina maksab oma vanematele renti, ei saa erinevalt residendist maksumaksjast seda renti maha arvata nendelt kinnisasjadelt saadud üürituludest, on selle artikliga vastuolus, kui selle rendi tekkimise alus on kõnealune omandi üleminek.