OTSUSED

KOMISJONI OTSUS (EL) 2020/450,

22. jaanuar 2020,

abikava SA.29150 – 2010/C (ex 2010/NN) kohta, mida Saksamaa rakendas kahjumi maksualase edasikandmise võimaldamiseks raskustes olevate äriühingute saneerimise korral (saneerimisklausel (*Sanierungsklausel*))

(teatavaks tehtud numbri C(2020) 254 all)

(Ainult saksakeelne tekst on autentne)

(EMPs kohaldatav tekst)

EUROOPA KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Liidu toimimise lepingut, eriti selle artikli 108 lõike 2 esimest lõiku,

võttes arvesse Euroopa Majanduspiirkonna lepingut, eriti selle artikli 62 lõike 1 punkti a,

Olles kutsunud huvitatud isikuid üles esitama märkusi eespool nimetatud sätete alusel ([1])

ning arvestades järgmist:

1. MENETLUS

(1) Komisjon saatis 5. augusti ja 30. septembri 2009. aasta kirjades Saksamaale teabenõuded äriühingu tulumaksu seaduse (*Körperschaftsteuergesetz*, edaspidi „KStG“) paragrahvi 8c kohta. Saksamaa ametiasutused vastasid neile 20. augusti ja 5. novembri 2009. aasta kirjadega. 24. veebruari 2010. aasta otsusega (edaspidi „algatamisotsus“) algatas komisjon KStG paragrahvi 8c lõike 1a (edaspidi „saneerimisklausel“ (*Sanierungsklausel*)) kohta Euroopa Liidu toimimise lepingu (edaspidi „ELi toimimise leping“) artikli 108 lõikes 2 sätestatud ametliku uurimismenetluse.

(2) Algatamisotsus avaldati *Euroopa Liidu Teatajas* ([2]). Komisjon kutsus Saksamaad ja kõiki huvitatud isikuid üles märkusi esitama.

(3) Saksamaa ametiasutused esitasid oma märkused 9. aprilli 2010. aasta kirjaga.

(4) 9. aprillil ja 3. juunil 2010 toimusid Brüsselis kohtumised Saksamaa ametiasutustega. Saksamaa ametiasutused esitasid lisateavet 2. juulil 2010. Komisjon ei saanud märkusi huvitatud isikutelt.

(5) 26. jaanuaril 2011 võttis komisjon vastu otsuse 2011/527/EL ([3]) (edaspidi „2011. aasta otsus“), milles ta leidis, et KStG paragrahvi 8c lõige 1a (saneerimisklausel) kujutab endast riigiabi, mida Saksamaa rakendas ebaseaduslikult, rikkudes ELi toimimise lepingu artikli 108 lõiget 3. Samuti järeldas komisjon, et KStG paragrahvi 8c lõike 1a alusel antud abi ei sobinud kokku siseturuga, eelkõige kuna seda ei saanud kokkusobivaks pidada vastavalt ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 3 punktile b, nagu seda on tõlgendatud ühenduse riigiabi meetmete ajutises raamistikus, ([4]) ([5]) ning otsustas, et kokkusobimatu abi tuleb tagasi nõuda.

([1]) ELT C 90, 8.4.2010, lk 8.

([2]) ELT C 90, 8.4.2010, lk 8.

([3]) Komisjoni 26. jaanuari 2011. aasta otsus 2011/527/EL, milles käsitletakse Saksamaa antud riigiabi C 7/10 (ex CP 250/09 ja NN 5/10) „Ettevõtte tulumaksu seadus, saneerimisklausel“ (ELT L 235, 10.9.2011, lk 26).

([4]) Komisjoni teatis – ühenduse riigiabi meetmete ajutine raamistik praeguses finants- ja majanduskriisis rahastamisele juurdepääsu toetamiseks (ELT C 83, 7.4.2009, lk 1).

([5]) Ühenduse riigiabi meetmete ajutises raamistikus peetakse abi kokkusobivaks, kui selle summa ei ületa 500 000 eurot, kui abisaaja ei olnud 1. juuli 2008. aasta seisuga raskustes olev äriühing ning täidetud on kõik muud ühenduse riigiabi meetmete ajutise raamistiku punktis 4.2.2 esitatud tingimused.

(6) Pärast 2011. aasta otsuse vastuvõtmist esitasid Saksamaa ja kolmandad isikud 2011. aasta otsuse peale tühistamishagid ([6]). 4. veebruaril 2016 lükkas Üldkohus hagejate väited tagasi ja jättis 2011. aasta otsuse jõusse ([7]).

(7) Saksamaa ja kaks võimalikku abisaajat (Heitkamp BauHolding GmbH ja GFKL Financial Services AG) kaebasid Üldkohtu otsused edasi. 28. juunil 2018 tühistas Euroopa Kohus Üldkohtu otsused ja 2011. aasta otsuse ([8]). Euroopa Kohus leidis, et komisjon tegi valikulisuse analüüsis vea, võttes võrdlusbaasiks üksnes reegli, mille kohaselt on keelatud kahjumi edasikandmine äriühingu osalusstruktuuri muutmise korral (KStG paragrahvi 8c lõige 1), ja välistades võrdlusbaasist kahjumi edasikandmise üldreegli.

2. **MEETME/ABI ÜKSIKASJALIK KIRJELDUS**

2.1. **Taustteave**

(8) Äriühinguid maksustatakse Saksamaal peamiselt tulumaksuseaduse (*Einkommensteuergesetz*, edaspidi „EStG“) ja KStG alusel. EStG paragrahvi 10d lõikes 2 on sätestatud maksustamissaasta kahjumi edasikandmise võimalus, mis tähendab, et eelmistel aastatel saadud kahjumi tasaarvestamise kaudu on võimalik kooskõlas maksevõime põhimõttega vähendada maksustatavat sissetulekut järgmistel maksustamisaastatel kogusummas kuni üks miljon eurot aastas. KStG paragrahvi 8 lõike 1 kohaselt kehtib kahjumi edasikandmise võimalus ka ettevõtjatele, kes peavad tasuma äriühingu tulumaksu.

(9) Saksamaa ametiasutuste sõnul kaasnes kahjumi edasikandmise võimalusega ühtlasi selliste ammu mis tahes äritegevuse lõpetanud äriühingute omandamine, kelle kahjumit oli siiski võimalik edasi kanda (nn riiulifirmad, ingl *empty-shell companies*).

(10) Selliste riiulifirmade omandamist silmas pidades piiras Saksamaa Liidupäev 1997. aastal kahjumi edasikandmise võimalust, kehtestades KStG paragrahvi 8 lõikes 4 nn riiulifirmade omandamise sätte (*Mantelkaufregelung*). Nimetatud sättega võimaldati kahjumit edasi kanda üksnes sellistel äriühingutel, kes olid kahjumiga äriühinguga õiguslikult ja majanduslikult identsed. See säte ei sisaldanud mõiste „majanduslikult identne“ määratlust, ent pakkus ühe negatiivse ja kaks positiivset näidet:

— majandusliku identsusega ei ole tegemist juhul, kui üle poole äriühingu osalusest kantakse üle ja äriühing jätkab või taasalustab oma äritegevust valdavalt uue käibekapitaliga;

— majandusliku identsusega on seevastu tegemist juhul, kui uus käibekapital on mõeldud üksnes kahjumliku äriühingu saneerimiseks ja kui tegevus, mis oli põhjustanud tasaarvestamata kahjumi edasikandmise, jätkub järgneva viie aasta kestel võrreldaval viisil;

— majandusliku identsusega on tegemist ka juhul, kui uue käibekapitali andmise asemel katab omandaja kahjumliku äriühingu kahjumi.

(11) Kaht viimast näidet nimetati ühiselt „saneerimisklausliks“ (*Sanierungsklausel*).

(12) KStG paragrahvi 8 lõige 4 tunnistati 1. jaanuaril 2008 kehtetuks 2008. aasta seadusega äriühingute maksustamise reformimise kohta (*Unternehmensteuerreformgesetz 2008*) ([9]).

([6]) Esitati 16 tühistamishagi: ühe esitas Saksamaa (T-205/11) ja 15 esitasid võimalikud abisaajad. Kui T-287/11 ja T-620/11 välja arvata, peatati kõigi hagide menetlemine.

([7]) Kohtuotsus, Üldkohus, 4. veebruar 2016, Heitkamp BauHolding *vs.* komisjon, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60; kohtuotsus, Üldkohus, 4. veebruar 2016, GFKL Financial Services *vs.* komisjon, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

([8]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus (teine koda), 28. juuni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; kohtuotsus, Euroopa Kohus (teine koda), 28. juuni 2018, Saksamaa *vs.* komisjon, C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; kohtuotsus, Euroopa Kohus (teine koda), 28. juuni 2018, Saksamaa *vs.* komisjon, C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507; kohtuotsus, Euroopa Kohus (teine koda), 28. juuni 2018, Lowell Financial Services *vs.* komisjon, C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

([9]) *Unternehmensteuerreformgesetz 2008*, 14. august 2007, Saksamaa ametlik väljaanne (*Bundesgesetzblatt* (BGBl)) 2007, I osa, nr 40, lk 1912.

(13) Sama seadusega kehtestati KStG paragrahvi 8c lõige 1, mis piiras kahjumi edasikandmise võimalust osaluse muutumise korral rohkem, kui KStG paragrahvi 8 lõige 4 oli seda teinud. Uue sättega nähakse ette järgmist:

— kasutamata kahjumit ei saa enam tervikuna maha arvata, kui omandajale kantakse üle rohkem kui 50 % märgitud kapitalist, liikmeõigustest, osalemisõigustest või hääleõigustest;

— kui viie aasta jooksul kantakse üle rohkem kui 25 %, maksimaalselt aga 50 % märgitud kapitalist, liikmeõigustest, osalemisõigustest või hääleõigustest äriühingus, siis kaob kasutamata kahjum proportsionaalselt aktsiaosaluse vahetumise protsendiga.

(14) Esialgu ei nähtud uue sättega ette erandit äriühingutele, kus toimusid samal ajal saneerimine ja märkimisväärsed omandistruktuuris.

(15) Seletuskirja kohaselt, mille Saksamaa Liidupäev võttis vastu koos äriühingu tulumaksu reformimist käsitleva seadusega (*Unternehmenssteuerreformgesetz 2008*), asendati KStG paragrahvi 8 lõige 4 uue paragrahvi 8c lõikega 1, et eeskirju lihtsustada (seletuskirja kohaselt tekitas KStG paragrahvi 8 lõike 4 rakendamine praktikas hulgaliselt keerulisi õiguslikke probleeme) ning et muuta kuritarvitamist takistav meede sihipärasemaks ([10]). Saksamaa Liidupäev oli teadlik asjaolust, et raskustes olevate äriühingute sellise saneerimise korral, millega kaasneb omandistruktuuri muutumine, ei oleks kahjumi edasikandmine pärast reformi enam võimalik. Liidupäev pidas seda vastuvõetavaks, kuna maksuhaldurid saaksid sellises olukorras ka ilma sõnaselge KStG sätteta loobuda maksunõuetest õigluse põhimõttel ([11]).

2.2. **Meede**

(16) 2009. aastal juunis muudeti KStG paragrahvi 8c, lisades sellele uue sätte (paragrahvi 8c lõige 1a), mille kohaselt on kahjumi edasikandmine jätkuvalt võimalik, kui raskustes olev äriühing omandatakse saneerimise eesmärgil. See muudatus oli ravikindlustust käsitleva maksuvähenduse seaduse (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*) ([12]) osa. Uut sätet nimetatakse üldjuhul samuti saneerimisklausliks (või uueks saneerimisklausliks (*neue Sanierungsklausel*), et eristada seda KStG paragrahvi 8 lõike 4 kohasest varasemast sättest).

(17) KStG paragrahvi 8c lõike 1a järgi tohib äriühing kahjumi edasi kanda ka KStG paragrahvi 8c lõike 1 kohase osaluse muutumise korral, kui täidetud on järgmised tingimused:

— osaluse omandamise eesmärk on äriühing saneerida ([13]);

— äriühing on omandamise ajal mittelikviidne või liigse võlakoormusega või teda ähvardab mittelikviidsus või liigne võlakoormus ([14]);

— äriühingu olulised äristruktuurid säilitatakse järgmiselt:

— äriühing järgib juhtkonna ja töönõukogu (*Betriebsvereinbarung*) vahelist lepingut töökohtade säilitamise kohta või

— esimesel viiel aastal pärast osaluse omandamist säilitatakse 80 % töökohtadest (arvestades üldist töötasu) või

— 12 kuu jooksul suurendatakse märkimisväärselt käibekapitali (*wesentliches Betriebsvermögen*) või kantakse maha võlgu, millel on endiselt majanduslik väärtus; olulisel määral käibekapitali suurendamisega on tegemist juhul, kui uus käibekapital moodustab vähemalt 25 % möödunud majandusaasta kapitalist; kapitaliühingust antavad soodustused, mis tehakse kolme aasta jooksul pärast uue käibekapitali lisamist, vähendavad antud käibekapitali väärtust;

([10]) Saksamaa Liidupäeva trükis (*Bundestagsdrucksache*) 16/4841, lk 74.

([11]) Saksamaa Liidupäeva trükis 16/4841, lk 76, viide Saksamaa rahandusministeeriumi 27. märtsi 2003. aasta ringkirjale (Saksamaa maksuteataja (*Bundessteuerblatt* – BStBl), 2003, I osa, lk 240).

([12]) *Gesetz zur verbesserten steuerlichen Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen* (*Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung*), 16. juuni 2009, BGBl. 2009, I osa, nr 43, lk 1959.

([13]) Saneerimise eesmärk on äriühingu restruktureerimine. Restruktureerimisega soovitakse hoida ära või kõrvaldada mittelikviidsus (*Zahlungsunfähigkeit*) või liigne võlakoormus (*Überschuldung*). Seetõttu puudutab see ainult neid äriühinguid, kes on osaluse muutumise ajal mittelikviidsed või liigse võlakoormusega või keda ähvardab mittelikviidsus või liigne võlakoormus.

([14]) Terminid „mittelikviidsus“, „ähvardav mittelikviidsus“ ja „liigne võlakoormus“ on määratletud Saksamaa maksejõuetusseaduses (*Insolvenzordnung* (InsO), 5. oktoober 1994, BGBl. 1994, I osa, nr 70, lk 2866): „Mittelikviidsus“ (InsO § 17) – võlgnik pole võimeline tasumisele kuuluvaid maksekohustusi täitma ja on oma maksed peatanud. „Ähvardav mittelikviidsus“ (InsO § 18) – võlgnik pole tõenäoliselt võimeline maksekohustusi tähtajaks täitma. „Liigne võlakoormus“ (InsO § 19) – võlgnikust äriühingu vara ei kata olemasolevaid rahalisi kohustusi; „liigset võlakoormust“ aga pole, kui võlgnikust äriühingu väljavaated püsimajäämiseks on head.

— äriühing ei vaheta viie aasta jooksul pärast osaluse omandamist sektorit;

— äriühing ei olnud osaluse omandamise ajal oma äritegevust lõpetanud.

(18) KStG paragrahvi 8c lõige 1a jõustus 10. juulil 2009 ja seda kohaldati tagasiulatuvalt alates 1. jaanuarist 2008.

(19) Alguses kehtestati KStG paragrahvi 8c lõige 1a ajutise meetmena, mis pidi kehtima 31. detsembrini 2009. 22. detsembril 2009 võttis Saksamaa Liidupäev aga osana 22. detsembri 2009. aasta seadusest majanduskasvu kiirendamise kohta (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*) vastu sätte, millega kustutati KStG-st asjaomane aegumisklausel ([15]).

(20) Tuleb märkida, et edasikantavat kahjumit saab tasaarvestada ainult saneerimisele kuuluva äriühingu kasumiga. Omandaja ei saa seda kahjumit tasaarvestada oma kasumiga. See kehtib isegi siis, kui omandaja konsolideerib oma maksukohustused kontserni tasandile, sest KStG paragrahvi 15 esimese lause punkt 1 keelab kahjumi edasikandmise, kui äriühing on konsolideerimisgrupi (*Organschaft*) osa ([16]). Saksamaa äriühingu tulumaksu õiguse järgi selline kahjum aga ei kao; tütarettevõtja (*Organgesellschaft*) tasandil see üksnes külmutatakse ja seda saab kasutada alles siis, kui äriühing ei kuulu enam konsolideerimisgruppi. Sellisel külmutatud kahjumil puudub tähtaeg kahjumi edasikandmiseks.

(21) Omandaja saab KStG paragrahv 8c lõikest 1a kaudselt kasu, sest pärast saneerimisprotsessi edukat lõpuleviimist vähendab asjaomane säte saneeritud äriühingu maksukoormust. Lisaks sellele saab omandaja oma äritegevuse omandatud äriühingusse täielikult või osaliselt üle tuua ja sel viisil edasikantud kahjumit kasutada.

3. **ALGATAMISOTSUS**

(22) 24. veebruari 2010. aasta kirjas teatas komisjon Saksamaale oma otsusest algatada KStG paragrahvi 8c lõike 1a kohase eelkirjeldatud meetme suhtes ELi toimimise lepingu artikli 108 lõikes 2 sätestatud menetlus.

(23) Oma algatamisotsuses leidis komisjon, et KStG paragrahvi 8c lõike 1a järgi tehakse vahet elujõuliste kahjumiga äriühingute ja (võib-olla) mittelikviidsete või liigse võlakoormusega äriühingute vahel, sest säte tuleb kasuks ainult viimati nimetatutele. Komisjon leidis oma esialgses arvamuses, et meede on valikuline ja sisaldab riigiabi, kuna ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 muud tingimused paistsid samuti olevat täidetud. Lõpuks väljendas komisjon kahtlusi meetme kokkusobivuses ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 3 punktiga b, nagu seda on tõlgendatud ühenduse riigiabi meetmete ajutises raamistikus, ja ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 3 punktiga c, nagu seda on tõlgendatud (toona kohaldatavates) ühenduse päästmis- ja ümberkorraldamisabi suunistes ([17]) ning (toona kohaldatavates) regionaalabi suunistes ([18]).

(24) Pärast ametliku uurimismenetluse algatamist andis Saksamaa rahandusministeerium maksukogumise eest vastutavatele maksuhalduritele korralduse mitte rakendada KStG paragrahvi 8c lõiget 1a seni, kuni komisjon on võtnud asjas vastu lõpliku otsuse, ning teavitada asjaomaseid äriühinguid sellest, et komisjoni negatiivse lõpliku otsuse korral tuleb riigiabi tagasi maksta ([19]).

4. **SAKSAMAA AMETIASUTUSTE MÄRKUSED**

(25) Saksamaa ametiasutuste hinnangul ei kujuta KStG paragrahvi 8c lõige 1a endast riigiabi järgmisel kolmel põhjusel:

— see on kooskõlas erasektori võlausaldaja põhimõttega (vt punkt 4.1);

— see ei ole valikuline (vt punkt 4.2);

— see on õigustatud Saksamaa maksusüsteemi olemuse ja loogika alusel (vt punkt 4.3).

([15]) *Gesetz zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums* (*Wachstumsbeschleunigungsgesetz*), 22. detsember 2009, BGBl. 2009, I osa, nr 81, lk 3950, artikli 2 lõike 3 punkt b.

([16]) Kahjum enne konsolideerimist.

([17]) Komisjoni teatis „Ühenduse suunised raskustes olevate äriühingute päästmiseks ja ümberkorraldamiseks antava riigiabi kohta“ (ELT C 244, 1.10.2004, lk 2).

([18]) Regionaalabi suunised aastateks 2007–2013 (ELT C 54, 4.3.2006, lk 13).

([19]) Rahandusministeeriumi 30. aprilli 2010. aasta ringkiri maksukogumise eest vastutavatele liidumaade maksuhalduritele (*BMF v. 30.4.2010 IV C 2 -S 2745-a/08/10005:002*), BStBl. 2010, I osa, lk 488.

(26) Lisaks väidavad Saksamaa ametiasutused, et uus saneerimisklausel KStG paragrahvi 8c lõikes 1a on olulisel määral vastavuses varasema saneerimisklausliga KStG paragrahvi 8 lõikes 4, mille suhtes polevat komisjon kunagi kahtlusi väljendanud (vt punkt 4.4), ja et mitmes liikmesriigis kehtivad sarnased maksueeskirjad (vt punkt 4.5).

4.1. **Erasektori võlausaldaja kriteeriumi järgimine**

(27) 2. juuli 2010. aasta kirjas väidavad Saksamaa ametiasutused, et erasektori võlausaldaja põhimõttele saab tugineda seoses maksunõuetega või maksulaadsete lõivude nõuetega ([20]). Samuti leiavad nad, et Saksa riigi side oma maksumaksjatega on võrreldav erasektori võlausaldaja ja tema võlgniku vahelise kestvusvõlasuhtega (*Dauerschuldverhältnis*), mis põhineb näiteks üüri- või töölepingul. Saksamaa ametiasutuste arvates loobuks sellises kestvusvõlasuhtes erasektori võlausaldaja osast oma tulevatest nõuetest, kui seeläbi oleks muul äriühingul võimalik tema võlgnik omandada, mis omakorda tagaks kestvusvõlasuhte jätkumise.

4.2. **Valikulisuse puudumine**

(28) Saksamaa ametiasutused käsitavad KStG paragrahvi 8c punkti 1a üldise meetmena, sest see pole piiratud ühegi sektori, teatavas suuruses äriühingute ega ühegi piirkonnaga. Nad juhivad tähelepanu asjaolule, et iga äriühing võib endast olenemata põhjustel sattuda rahalistesse raskustesse ja kuuluda seega sätte kohaldamisalasse.

(29) Saksamaa ametiasutused märgivad, et komisjon oli äriühingute otsest maksustamist käsitlevas 1998. aasta teatises avaldanud oma seisukoha, et ainult tehnilist laadi maksumeetmed, nagu kahjumi edasikandmise eeskirjad, ei ole valikulised, „kui neid kohaldatakse eranditult kõigi äriühingute ja kõigi kaupade tootmise suhtes“, ning et „asjaolu, et mõned äriühingud või mõned sektorid saavad kõnealustest maksumeetmetest rohkem kasu kui teised, ei pruugi tähendada, et nad kuuluvad riigiabi käsitlevate konkurentsieeskirjade rakendusalasse“ ([21]).

(30) Saksamaa ametiasutused on seisukohal, et need kaalutlused on eriti olulised teadus- ja arendustegevuse, aga ka keskkonnakaitse, koolituse ja tööhõive valdkonna soodsate maksustamislahenduste seisukohast. Saksamaa ametiasutuste hinnangul ei ole valikulised need maksueeskirjad, mis tulevad kasuks äriühingutele, kes nendes valdkondades erilisi jõupingutusi teevad, sest kõigil äriühingutel olevat neile juurdepääs, isegi kui teatud valdkondades tegutsevad äriühingud neist tegelikult teistega võrreldes suuremat kasu saavad. Saksamaa ametiasutuste arvates peaks sama kehtima ka maksueeskirjade suhtes, mis tulevad kasuks raskustes olevatele saneerimise eesmärgil omandatud äriühingutele.

(31) Saksamaa ametiasutused väidavad, et Euroopa Kohus ja Üldkohus olid aktsepteerinud seda, et üksnes raskustes olevatele äriühingutele kasulik meede võiks põhimõtteliselt olla üldine meede, mis ei ole valikuline. Sellega seoses viitavad nad kõigepealt kohtuasjale DM Transport, ([22]) milles Euroopa Kohus märkis seoses raskustes olevatele äriühingutele mõeldud Belgia maksusoodustusega järgmist:

> „Prantsusmaa valitsus toob esile, et maksusoodustused sotsiaalmaksetele ei kujuta endast riigiabi, kui need on antud samadel tingimustel kõigile äriühingutele, kes on makseraskustes. See näib kehtivat Belgia õiguses kehtestatud korra puhul. Komisjon seevastu väidab, et ONSSil on maksusoodustuste andmisel kaalutlusõigus.
>
> Aluslepingu artikli 92 lõikest 1 tulenevalt ei hõlma see säte üldist liiki meetmed, millega ei soodustata üksnes teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist. Kui seevastu asutusel, kes annab rahalisi eeliseid, on kaalutlusõigus, mis võimaldab tal määrata abisaajad või tingimused, millistel meedet rakendatakse, ei saa seda meedet vaadata kui üldist liiki meedet (vt selle kohta kohtuotsus, Prantsusmaa *vs.* komisjon, C-241/94, EKL 1996, lk I-4551, punktid 23 ja 24).
>
> Liikmesriigi kohtu ülesanne on põhikohtuasjas hinnata, kas ONSSil on maksusoodustuste andmiseks kaalutlusõigus, ja kui ei ole, siis kas ONSSi antud maksusoodustused on üldist liiki või abistavad need ainult teatud ettevõtjaid.“

([20]) Saksamaa viitab Euroopa Kohtu (teine korda) 14. septembri 2004. aasta otsusele kohtuasjas Hispaania *vs.* komisjon (C-276/02, ECLI:EU:C:2004:521, punktid 15 ja 26) ning Euroopa Kohtu (kuues koda) 29. juuni 1999. aasta otsusele kohtuasjas DM Transport (C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, punktid 22 ja 25).

([21]) Komisjoni teatis riigiabi eeskirjade kohaldamise kohta äriühingute otsese maksustamisega seotud meetmete suhtes (EÜT C 384, 10.12.1998, lk 3, punktid 13 ja 14).

([22]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus (kuues koda), 29. juuni 1999, DM Transport, C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, punktid 26–28.

(32) Peale selle viitasid Saksamaa ametiasutused kohtuotsusele HAMSA kohtuasjas, ([23]) milles Hispaania ametiasutused väitsid, et meede ei ole valikuline, kuna see kehtib kõigile raskustes olevatele äriühingutele. Esimese Astme Kohus märkis selle kohta järgmist:

> „Käesoleval juhul tuleb tagasi lükata hageja ja Hispaania Kuningriigi argument, et 26. juuli 1922. aasta Hispaania seadusega maksete peatamise kohta luuakse üldise iseloomuga menetlus, mis kehtib kõikidele raskustes olevatele äriühingutele. On küll tõsi, et seda seadust ei peaks rakendama valikuliselt teatud äriühingute rühmade või teatud tootmisharude kasuks, kuid komisjoni esile toodud võlakergendus ei tulene automaatselt selle seaduse rakendamisest, vaid asjaomaste asutuste diskretsiooniotsustest. Ühtlasi on väljakujunenud kohtupraktika, et kui asutusel, kes annab rahalisi eeliseid, on kaalutlusõigus, mis võimaldab tal määrata abisaajad või tingimused, millistel meedet rakendatakse, ei saa seda meedet vaadata kui üldist liiki meedet (otsus kohtuasjas C-256/97, DM Transport, EKL 1999, I-3913, punkt 27).“

(33) Saksamaa ametiasutused väidavad, et vastupidi kohtuasjades DM Transport ja HAMSA käsitletud meetmetele ei nähta KStG paragrahvi 8c lõikes 1a ette ametiasutuste kaalutlusõigust; meetme rakendamine tulenevat automaatselt seadusest. Seega jõutakse vastupidise järelduseni, et KStG paragrahvi 8c lõige 1a ei olevat valikuline.

(34) Lisaks on Saksamaa ametiasutused seisukohal, et KStG paragrahvi 8c lõige 1a on Saksamaa maksejõuetusõiguse norm. Täpsemalt tuginevat äriühingute abikõlblikkus nende mittelikviidsusele, ähvardavale mittelikviidsusele ja liigsele võlakoormusele, mis on määratletud maksejõuetusseaduses (*Insolvenzordnung*) ja mille korral võidakse algatada äriühingu suhtes maksejõuetusmenetlus.

(35) Saksamaa ametiasutused järeldavad valikulisuse küsimuses, et komisjoni seisukohast tuleneb, et iga maksuvähendus – isegi kui see on üldkohaldatav – on riigiabi, ning et selline seisukoht on vastuolus ELi toimimise lepinguga.

4.3. **Põhjendatus maksusüsteemi olemuse või üldise korraldusega**

(36) Saksamaa ametiasutuste arvates on KStG paragrahvi 8c lõikega 1a loodud erand Saksa äriühingute maksustamise süsteemi olemuse ja üldise korralduse alusel õigustatud. Nad väidavad, et raskustes olevate saneerimist vajavate äriühingute ning muude äriühingute vahel on objektiivne erinevus ja et see objektiivne erinevus õigustab saneerimise eesmärgil omandatavate raskuses olevate äriühingute teistsugust kohtlemist. Saksamaa ametiasutuste argument tugineb kolmele kaalutlusele.

(37) Esiteks väidavad nad, et vastupidi rahaliselt elujõulistele äriühingutele, kes saavad valida kapitaliturgude kaudu rahastamise ja omandaja leidmise vahel, on raskuses olevatel äriühingutel ainult viimane võimalus ehk omandaja leidmine, sest nad ei saa kasutada kapitaliturul võõrkapitali ega võtta pangalaenu. Seetõttu kaob raskustes olevatel äriühingutel süsteemselt kahjumi edasikandmise võimalus, samas kui elujõulised äriühingud saavad alati valida võõrkapitali hankimise ja omandaja leidmise vahel.

(38) Teiseks väidavad nad, et KStG paragrahvi 8c lõike 1 mõte ja eesmärk (milleks on takistada kogunenud kahjumiga riiulifirmade omandamist) ei nõua kahjumi edasikandmise võimaluse välistamist neil juhtudel, kui omandatakse saneerimise, mitte üksnes maksualase optimeerimise eesmärgil. Kui KStG paragrahvi 8c lõige 1a ei piirduks raskustes olevate äriühingute omandamisega saneerimise eesmärgil, st kui kaasatud oleks muud omandamisjuhud, ei oleks nimetatud eesmärki enam võimalik saavutada.

(39) Kolmandaks väidavad nad, et KStG paragrahvi 8c lõike 1 eesmärk on tagada, et äriühingu osaluste müügihind põhineb ainult äriühingu majanduslikul väärtusel ja kogunenud kahjumi väärtust maksude optimeerimiseks müügihinda ei arvata. Saksamaa ametiasutuste arvates ei ole kogunenud kahjumi võimalikul väärtusel olulist tähtsust, kui raskustes olev äriühing omandatakse saneerimise eesmärgil. Selle kinnitamiseks märgivad nad, et raamatupidajad ei omista maksualaselt konsolideeritud äriühingu raamatupidamises raskustes oleva äriühingu võimalikule edasikantud kahjumile mingit tähtsust.

(40) Neil kolmel kumulatiivsel põhjusel leiavad Saksamaa ametiasutused, et isegi kui KStG paragrahvi 8c lõige 1a oleks *prima facie* valikuline, on see Saksamaa äriühingute maksustamise süsteemi olemuse ja üldise korralduse alusel igal juhul õigustatud.

([23]) Kohtuotsus, Esimese Astme Kohus (viies, laiendatud koda), 11. juuli 2002, HAMSA *vs.* komisjon, T-152/99, ECLI:EU:T:2002:188, punkt 157.

4.4. **Seos uue ja vana saneerimisklausli vahel**

(41) Saksamaa ametiasutused märgivad, et KStG paragrahv 8c asendas alates 1. jaanuarist 2008 sarnase sätte, nimelt KStG paragrahvi 8 lõike 4. Nad täheldavad, et mõlemal sättel on sama eesmärk – takistada kogunenud kahjumiga riiulifirmade omandamist.

(42) Saksamaa ametiasutused märgivad, et komisjon polnud osutanud võimalikele probleemidele KStG paragrahvi 8 lõike 4 puhul ja seetõttu ei tohiks see säte endast riigiabi kujutada.

(43) Seega leiavad nad, et komisjoni seisukoht pole selles küsimuses järjekindel.

4.5. **Sarnased eeskirjad muudes maksusüsteemides**

(44) Saksamaa ametiasutused on märkinud, et paljudes muudes liikmesriikides kehtivad eeskirjad, mis on KStG paragrahvi 8c lõikega 1a võrreldavad. Näitena nimetavad nad Austriat, Belgiat, Soomet, Itaaliat, Luksemburgi ja Madalmaid. Nad märgivad, et kuigi asjaomased süsteemid on väga sarnased, pole komisjon võtnud seoses nende liikmesriikidega meetmeid, mis on kooskõlas komisjoni pädevusega riigiabi valdkonnas.

(45) Seoses algatamisotsuse punktiga 34, milles selgitati komisjoni meetmed seoses Prantsusmaa maksusüsteemiga, rõhutavad Saksamaa ametiasutused ühtlasi, et Saksa süsteem erineb Prantsuse süsteemist, mis piirdub teatud majandusharudega ja milles on nähtud ette täielik vabastus äriühingu tulumaksust.

5. **MUUTUSED PÄRAST 2011. AASTA OTSUSE VASTUVÕTMIST JA TÜHISTAMIST**

(46) Pärast 2011. aasta otsuse vastuvõtmist peatas Saksamaa meetme kohaldamise kuni Üldkohtu või Euroopa Kohtu lõpliku otsuse saamiseni ([24]).

(47) 29. märtsil 2017 leidis Saksamaa Liitvabariigi konstitutsioonikohus (*Bundesverfassungsgericht*), et KStG paragrahvi 8c lõike 1 kohane kahjumi proportsionaalne kaotamine juhul, kui kantakse üle 25–50 % märgitud kapitalist, liikmeõigustest, osalemisõigustest või hääleõigustest, on põhiseadusevastane, ja nõudis, et Saksamaa Liidupäev muudaks seda sätet 31. detsembriks 2018 ([25]). Saksamaa Liidupäev jättis seejärel sättest välja (tagasiulatuva mõjuga alates 21. detsembrist 2007) kahjumi proportsionaalse kaotamise juhul, kui üle kantakse 25–50 % märgitud kapitalist, liikmeõigustest, osalemisõigustest või hääleõigustest, ning jättis alles üksnes kahjumi täieliku kaotamise juhul, kui enam kui 50 % nimetatud kapitalist või õigustest muule äriühingule üle kantakse ([26]).

(48) Pärast Euroopa Kohtu 2011. aasta otsuse tühistamist kehtestas Saksamaa 11. detsembril 2018 KStG-s taas saneerimisklausli (paragrahvi 8c lõige 1a) (tagasiulatuva jõuga alates 2008. aastast) ([27]).

6. **MEETME HINDAMINE**

(49) ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 kohaselt „on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav abi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, siseturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust“.

(50) Et meede liigituks abiks selle sätte tähenduses, peavad seega olema täidetud järgmised tingimused: i) meede peab olema seostatav riigiga ja rahastatud riigi ressurssidest; ii) meede peab andma ettevõtjale eelise; iii) see eelis peab olema valikuline ning iv) meede peab kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi ning liikmesriikidevahelist kaubandust.

(51) Selleks, et meede liigituks riigiabiks ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, peavad olema täidetud kõik neli kumulatiivset tingimust. Komisjon analüüsib kõigepealt valikulise eelise andmist puudutavat tingimust.

([24]) Seaduse, millega võetakse üle direktiiv maksude, maksete ja teiste meetmetega seotud nõuete sissenõudmise kohta ja muudetakse maksuseadusi (*Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften*), artikli 4 lõike 2 punkt a (KStG paragrahvi 34 lõike 7c muudatus), 7. detsember 2011, BGBl. 2011, I osa, nr 64, lk 2592.

([25]) Saksamaa Liitvabariigi konstitutsioonikohtu (*Bundesverfassungsgericht*) 29. märtsi 2017. aasta otsus, 2 BvL 6/11 https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/ls20170329_2bvl000611.html.

([26]) Internetimüügi käibelt arvestatava maksu alalaekumise vältimise ja maksuseaduste muutmise seaduse (*Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften*) artikli 6 lõige 2 (KStG paragrahvi 8c lõike 1 muudatus), 11. detsember 2018, BGBl. 2018, I osa, nr 45, lk 2338.

([27]) Internetimüügi käibelt arvestatava maksu alalaekumise vältimise ja maksuseaduste muutmise seaduse artikli 6 lõike 6 punkt b (KStG paragrahvi 34 lõike 6 muudatus).

(52) Et hinnata eelise olemasolu, tuleks üldjuhul võrrelda ettevõtja finantsseisundit pärast meetme võtmist olukorraga, milles ettevõtja oleks olnud, kui meedet ei oleks võetud ([28]).

(53) Kui maksumeetmete puhul uuritakse võimaliku maksusoodustuse olemasolu, tuleb eelkõige hinnata, kas ettevõtja maksualane kohtlemine annab talle eelise võrreldes üldise või tavapärase maksustamiskorraga ([29]). Eelise olemasolu hindamine on seega tihedalt seotud valikulisuse kriteeriumi hindamisega (mille puhul hinnatakse maksualase erikohtlemise olemasolu samuti võrreldes üldiste maksueeskirjadega).

(54) Väljakujunenud kohtupraktika ([30]) kohaselt koosneb maksumeetme sisulise valikulisuse hindamine kolmest etapist. Esiteks tuleb kindlaks teha, milline on asjaomases liikmesriigis üldkohaldatav või tavapärane maksustamiskord (nn võrdlussüsteem), ja seda uurida. Teiseks tuleb selle üldkohaldatava või tavapärase maksustamiskorra alusel hinnata ja kindlaks teha, kas kõnealuse maksumeetmega antav soodustus võib olla valikuline. Selleks tuleb tõestada, et meede kaldub tavakorrast kõrvale, kuna sellega tehakse vahet ettevõtjate vahel, kes on korra eesmärki arvestades võrreldavas faktilises ja juriidilises olukorras. Kolmandaks, kui selline kõrvalekalle esineb, on vaja uurida, kas see tuleneb maksusüsteemi, mille osa see on, olemusest või üldisest korraldusest ja on seega põhjendatav süsteemi olemuse või loogikaga. Seda silmas pidades on liikmesriigi ülesanne tõendada, et erinev maksustamislahendus tuleneb otseselt selle süsteemi alus- või juhtpõhimõtetest.

(55) Kõnealusel juhul tuleneb Euroopa Kohtu otsustest, ([31]) et võrdlussüsteemiks on äriühingu tulumaksu eeskirjad, mida kohaldatakse Saksamaal üldjuhul kõigi äriühingute suhtes, ja et need hõlmavad KStG paragrahvi 8 lõike 1 kohast kahjumi edasikandmise üldreeglit. Nende eeskirjade eesmärk on äriühingute tulu maksustamine, et tuua eelarvesse tulu kooskõlas maksevõime põhimõttega.

(56) KStG paragrahvi 8 lõikes 1 on sätestatud (viidates EStG paragrahvile 10d), et ettevõtjad, kes on kohustatud maksma äriühingu tulumaksu, võivad maksualastel eesmärkidel kanda maksustamisaastal tekkinud kahjumi edasi järgmistesse maksustamisaastatesse (kuni 1 miljon eurot aastas).

(57) Euroopa Kohus leidis kohtuasjas Andres tehtud otsuse ([32]) punktis 102, et kahjumi kaotamise reegel kujutas endast erandit kahjumi edasikandmise reeglist ning et asjaomaste sätete sisu analüüs oleks pidanud võimaldama sedastada, et saneerimisklausli tagajärg oli, et olukord määratletakse kahjumi edasikandmise üldreegli alla kuuluvaks.

(58) Seega pole juhtumi konkreetseid asjaolusid arvestades vaja kindlaks teha, kas kuritarvituste vältimise eeskirjad on osa võrdlussüsteemist, kuna paistab, et Euroopa Kohtu analüüs välistab võimaluse, et saneerimisklausel on nende reeglite eesmärgiga ([33]) vastuolus ja kaldub neist kõrvale ([34]).

(59) Et hinnata, kas KStG paragrahvi 8c lõike 1a kohane saneerimisklausel kujutab endast valikulist eelist, peab komisjon tegema kindlaks, kas asjaomase maksumeetmega kaldutakse kõrvale tavapärasest süsteemist, koheldes erinevalt ettevõtjaid, kes on tavapärase maksusüsteemi eesmärki arvestades võrreldavas faktilises ja juriidilises olukorras.

([28]) Vt kohtuotsus, Euroopa Kohus, 2. juuli 1974, Itaalia *vs.* komisjon, C-173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punkt 17.

([29]) Vt näiteks kohtuotsus, Euroopa Kohus (teine koda) 15. detsember 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774, punktid 50–52; kohtuotsus, Euroopa Kohus (kolmas koda), 8. detsember 2011, France Télécom *vs.* komisjon, C-81/10 P, ECLI:EU:C:2011:811, punkt 24.

([30]) Vaata nt kohtuotsus, Euroopa Kohus, 8. september 2011, Paint Graphos jt, C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, punktid 49 ja 71; kohtuotsus, Euroopa Kohus (suurkoda), 21. detsember 2016, komisjon *vs.* World Duty Free Group ning komisjon *vs.* Banco Santander ja Santusa, C-20/15 P ja C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, punktid 57 ja 58.

([31]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus (teine koda), 28. juuni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; kohtuotsus, Euroopa Kohus (teine koda), 28. juuni 2018, Saksamaa *vs.* komisjon, C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; kohtuotsus, Euroopa Kohus (teine koda), 28. juuni 2018, Saksamaa *vs.* komisjon, C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507; kohtuotsus, Euroopa Kohus (teine koda), 28. juuni 2018, Lowell Financial Services *vs.* komisjon, C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

([32]) Kohtuotsus, Euroopa Kohus (teine koda), 28. juuni 2018, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) *vs.* komisjon, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505.

([33]) Eesmärk oleks hoida ära olukord, kus äriühingud vähendavad alusetult oma maksubaasi, kasutades kahjumi edasikandmist riiulifirmadest.

([34]) Samuti võib väita, et saneerimisklausliga kehtestatud nõue, et olulised äristruktuurid ja tegevus tuleb säilitada, välistab kuritarvitamise.

(60) Kuna KStG paragrahvi 8c lõige 1a võimaldab mittelikviidsetel või liigse võlakoormusega äriühingutel (või ähvardava mittelikviidsuse või liigse võlakoormusega äriühingutel), keda saneeritakse, kahjumit edasi kanda, ei kaldu meede kõrvale KStG paragrahvi 8 lõike 1 kohasest kahjumi edasikandmise üldreeglist.

(61) Sellest lähtuvalt teeb komisjon järelduse, et KStG paragrahvi 8c lõikega 1a ei anta selle kohaldamisalas olevatele äriühingutele valikulist eelist.

(62) Eeltoodud järeldust arvesse võttes pole vaja hinnata Saksamaa ametiasutuste muid väiteid valikulise eelise puudumise kohta. Samuti pole vaja hinnata teisi meetme abiks liigitamise tingimusi, sest selleks, et meede liigituks riigiabiks, peavad olema täidetud kõik neli kumulatiivset tingimust ELi toimimise lepingu artikli 107 lõikes 1.

7. **JÄRELDUS**

(63) Eespool kirjeldatu alusel leiab komisjon, et KStG artikli 8c lõige 1a (saneerimisklausel) ei ole riigiabi ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA OTSUSE:

Artikkel 1

Abikava, millega tehti KStG paragrahvi 8c lõike 1a (saneerimisklausel) alusel võimalikuks kahjumi maksualane edasikandmine raskustes olevate äriühingute saneerimise korral, ei ole Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses riigiabi.

Artikkel 2

Käesolev otsus on adresseeritud Saksamaa Liitvabariigile.

Brüssel, 22. jaanuar 2020

Komisjoni nimel
juhtiv asepresident
Margrethe VESTAGER