EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

15. juuli 2004 *

Kohtuasjas C-315/02,

mille esemeks on Euroopa Kohtule EÜ artikli 234 alusel Verwaltungsgerichtshof'i (Austria) esitatud eelotsusetaotlus nimetatud kohtus pooleliolevas asjas järgmiste poolte vahel:

Anneliese Lenz

ja

Finanzlandesdirektion für Tirol,

EÜ asutamislepingu artiklite 73b ja 73d tõlgendamiseks (muudetuna EÜ artiklid 56 ja 58),

* Kohtumenetluse keel: saksa.

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseseisus: koja esimees P. Jann ja kohtunikud A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta ning K. Lenaerts (ettekandja),

kohtujurist: A. Tizzano,
kohtusekretär: vanemametnik M.-F. Contet,

arvestades kirjalikke märkusi, mille esitasid:

— A. Lenz, esindajad: *Wirtschaftsprüfer* ja *Steuerberater* C. Huber ja *Wirtschaftsprüfer* ja *Steuerberater* R. Leitner,

— Austria valitsus, esindaja: H. Dossi,

— Taani valitsus, esindaja: J. Molde,

— Prantsusmaa valitsus, esindajad: G. de Bergues ja P. Boussaroque,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindajad: K. Manji ja *barrister* M. Hoskins,

— Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: K. Gross ja R. Lyal,

arvestades kohtuistungi ettekannet,

olles 29. jaanuari 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud A. Lenz'i, keda esindasid R. Leitner ja *Steuerberater* G. Toifl, Austria valitsuse, keda esindas J. Bauer, Ühendkuningriigi valitsuse, keda esindas M. Hoskins, ja komisjoni, keda esindasid K. Gross ja R. Lyal, suulised märkused,

olles 25. märtsi 2004. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Verwaltungsgerichtshof esitas Euroopa Kohtule 27. augusti 2002. aasta määrusega, mis saabus Euroopa Kohtusse 6. septembril 2002, EÜ asutamislepingu artikli 234 alusel kolm eelotsuse küsimust EÜ asutamislepingu artiklite 73b ja 73d (muudetuna vastavalt EÜ artiklid 56 ja 58) tõlgendamise kohta.

2 Need küsimused esitas nimetatud kohtus pooleliolevas kohtuasjas Anneliese Lenz, kes väitis, et kapitalitulu maksustamist reguleeriv Austria maksuõigus ei ole kooskõlas ühenduse õigusega.

Õiguslik raamistik

3 Austria maksuõigus sätestab, et Austrias asutatud äriühingu tulu maksustamine toimub kahel tasandil: äriühingu tasandil maksustatakse kasum kindla maksumääraga 34% ja aktsionäri tasandil maksustatakse kapitalitulu ehk dividendid ning äriühingu poolt muu kasumi jaotamine.

4 Aktsionäride maksustamisel erineb kohaldatav kord vastavalt sellele, kas tulu on pärit Austriast või välisriigist.

Austria päritolu kapitalitulu maksustamine

5 Einkommensteuergesetz'i (1988. aasta tulumaksuseadus, BGBl 1988/400, edaspidi „EStG") artikli 93 lõige 2 sätestab, et „kapitalitulud on Austria päritolu, kui kapitalitulu maksma kohustuva isiku elukoht, juhtimine või asukoht on Austrias või kui maksva kohustuv isik on krediidiasutuse Austrias asuv filiaal [...]" (BGBl-s 1996/201 avaldatud redaktsioon).

6 EStG artikli 93 lõige 1 (BGBl-s 1996/201 avaldatud redaktsioon) sätestab, et „Austria päritolu kapitalitulu [...] maksustamisel peetakse tulumaks kapitalitulult kinni („Kapitalertragsteuer")", mis vastavalt EStG artikli 95 lõikele 1 on 25%.

7 EStG artikli 97 lõige 1 (BGBl-s 1996/797 avaldatud redaktsioon) sätestab, et kapitalitulu maksu „peetakse maksu kinnipidamisega lõplikuks maksuks". Kapitalitulu tulumaksuga seetõttu rohkem ei maksustata.

8 Juhul kui lõpliku maksuga ei saa maksustada allikalt (see tähendab äriühingute tasandil) kinnipidamise teel, sätestatakse EStG artikli 97 lõikega 2, et maksustamine toimub „tulu väljamaksjale kapitalitulu maksule vastava summa vabatahtliku maksmisega" (BGBl-s 1996/797 avaldatud redaktsioon).

9 Kui maksumaksja otsustab Austria päritolu kapitalitulu suhtes lõplikku maksumäära 25% mitte valida, kohaldatakse maksumaksja suhtes vastavalt EStG artikli 37 lõigetele 1 ja 4 (BGBl-s 1996/797 avaldatud redaktsioon) „poole ulatuses vähendatud määra" („Halbsatzverfahren").

10 Sellisel juhul võetakse kapitalitulu arvesse maksustatava kogutulu kindlaksmääramisel, mille tulemusel võidakse kohaldada kõrgemat maksumäära. Nimetatud maksumäära suurendamise kompenseerimiseks kohaldatakse sellise kapitalitulu suhtes poole ulatuses vähendatud kogutulule kehtestatud keskmist maksumäära.

Välismaa päritolu kapitalitulu maksustamine

11 Austrias elavale maksumaksjale makstava välismaa päritolu kapitalitulu suhtes kohaldatakse tavalist tulumaksu. Seetõttu arvestatakse seda maksustatava kogutulu kindlaksmääramisel ja selle suhtes kohaldatakse tavalist tulumaksu, mille määr on maksimaalselt 50%.

12 Austria õigus on muutunud 1. aprillil 2002 jõustunud seadusega. Nimetatud seadus on vastu võetud pärast põhikohtuasja sündmusi, mistõttu seda ei kohaldata käesoleva kohtuasja suhtes.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimused

13 A. Lenz, kes on Saksa kodanik ja kes on Austrias täielik maksukohustuslane, deklareeris oma 1996. aasta kapitalitulud Saksamaal asutatud aktsiaseltsi poolt makstud dividendidena. Austria maksuamet kohaldas tulude suhtes tavalist tulumaksu. EStG artiklis 37 sätestatud poole ulatuses vähendatud maksumäära ja EStG artiklis 97 koosmõjus artikliga 93 ettenähtud lõplikku maksumäära (edaspidi „asjaomased maksusoodustused") kohaldatakse üksnes Austria päritolu kapitalitulu suhtes.

14 A. Lenz esitas Finanzlandesdirektion für Tirol'ile kaebuse, milles ta väitis, et tavalise astmelise tulumaksu kohaldamine Saksamaa päritolu kapitalitulude suhtes on vastuolus EÜ asutamislepingu artikli 73b lõikes 1 ettenähtud kapitali vaba

liikumisega. Nimetatud kaebus jäeti rahuldamata 16. aprilli 1999. aasta otsusega, mille peale A. Lenz esitas Verwaltungsgerichtshof'ile hagi.

15 Sellises olukorras otsustas Verwaltungsgerichtshof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas EÜ asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 koosmõjus artikli 73d lõike 1 punktidega a ja b ning lõikega 3 (muudetuna EÜ artikli 56 lõige 1 ning EÜ artikli 58 lõike 1 punktid a ja b ning lõige 3) on vastuolus sellised sätted nagu EStG artikli 97 lõige 1 ja lõige 4 koosmõjus artikli 37 lõikega 1 ja lõikega 4, mille kohaselt maksumaksja võib siseriiklike aktsiadividendide saamisel valida, kas nende suhtes kohaldatakse lõplikku kindlaksmääratud tulumaksumäära 25% või kohaldatakse kogutulu suhtes kohaldatavast keskmisest maksumäärast poole ulatuses vähendatud maksumäära, samal ajal kui välismaa aktsiate eest saadud dividendid maksustatakse alati tavalise tulumaksumääraga?

2. Kas esimesele küsimusele vastamisel on tähtsust sellel, kui kõrge on tulumaks sellise kapitaliühingu puhul, kelle asukoht ja juhatus asub teises liikmesriigis või kolmandas riigis ja milles asjaomane maksukohustuslane omab osalust?

3. Kui vastus esimesele küsimusele on jaatav, siis kas EÜ asutamislepingu artikli 73b lõike 1 kohase lõpptulemuse võib saavutada selliselt, et dividende saava isiku Austrias makstavat tulumaksu vähendatakse proportsionaalselt ettevõtte tulumaksuga, mida on maksnud oma riikides aktsiaseltsid, kelle asukoht ja juhatus asuvad muus liikmesriigis või kolmandas riigis?"

Kaks esimest eelotsuse küsimust

16 Kahe esimese küsimusega, mida tuleb uurida koos, soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 ja artikli 73d lõigetega 1 ja 3 on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, millega kohaldatakse lõplikku kindlaksmääratud tulumaksumäära 25% või poole ulatuses vähendatud maksumäära nimetatud liikmesriigis asutatud äriühingu poolt makstud kapitalitulu suhtes ja välistab selle teises liikmesriigis asutatud äriühingu suhtes, ja kui see on nii, siis kas selliste õigusnormide nimetatud sätetega vastavuse hindamine sõltub äriühingu kasumi maksustamise tasemest liikmesriigis, kus nad on asutatud.

17 Kuna põhikohtuasi puudutab liikmesriigi maksuameti keeldumist anda asjaomast maksusoodustust isikule, kes on selles liikmesriigis täielik maksukohustuslane ja kes on saanud teises liikmesriigis asutatud äriühingult dividende, tuleb esitatud küsimusele vastata vaid liikmesriikidevahelise kapitali liikumise osas.

18 Seega on vaja uurida, kas selline maksuõigus, nagu käsitletakse põhikohtuasjas, piirab asutamislepingu artikli 73b lõikes 1 sätestatud kapitali vaba liikumist, nagu väidavad A. Lenz ja Euroopa Ühenduste Komisjon.

19 Tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktikaga on sedastatud, et kuigi otsene maksustamine jääb liikmesriikide pädevusse, peavad viimased järgima siiski ühenduse õigust (11. augusti 1995. aasta otsus kohtuasjas C-80/94: Wielockx, EKL

1995, lk I-2493, punkt 16; 6. juuni 2000. aasta otsus kohtuasjas C-35/98: Verkooijen, EKL 2000, lk I-4071, punkt 32, ja 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon *v.* Prantsusmaa, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 21).

20 Sel juhul tuleb sedastada, et maksualased õigusnormid mõjutavad Austrias elavaid liikmesriigi maksumaksjaid selliselt, et nad ei taha investeerida kapitali äriühingutesse, mille asukoht on teises liikmesriigis. Nimetatud õigusnormid lubavad Austrias elaval maksumaksjal valida Austria päritolu kapitalitulu maksustamisel kindlaksmääratud lõpliku 25% määra ja poole ulatuses vähendatud tavalise tulumaksumäära vahel, samal ajal kui teisest liikmesriigist pärit kapitalitulu suhtes kohaldatakse tavalist maksu, mille määr võib ulatuda 50%-ni.

21 Nimetatud õigusnormidel on ka piirav mõju teises liikmesriigis asutatud äriühingutele, sest see takistab Austrias kapitali suurendamist. Kui teise liikmesriigi äriühingute makstavat kapitalitulu reguleeritakse vähem soodsalt kui Austria päritolu kapitalitulu, on teistes liikmesriikides asutatud äriühingute aktsiate omandamine Austrias elavatele investoritele vähem atraktiivne kui selles liikmesriigis asutatud äriühingute aktsiate omandamine (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 35, ja eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Prantsusmaa, punkt 24).

22 Eeltoodust tuleneb, et sellised õigusnormid, mida käsitletaks põhikohtuasjas, kujutavad endast asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 põhimõtteliselt keelatud kapitali vaba liikumise piirangut.

23 Tuleb siiski uurida, kas kapitali vaba liikumise piirangut on võimalik õigustada asutamislepingu sätete alusel.

24 Selles osas tuleb märkida, et asutamislepingu artikli 73d lõike 1 alusel „artikli 73b sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid [...] nende kapitali investeerimise koha põhjal" ega nende õigust „võtta kõiki vajalikke meetmeid, et takistada siseriiklike õigusnormide rikkumist".

25 Austria, Taani, Prantsusmaa ja Ühendkuningriigi valitsuste arvates nähtub sellest sättest selgelt, et liikmesriikidel on õigus kohaldada maksusoodustusi üksnes nende territooriumidel asutatud äriühingute poolt makstud kapitalitulu suhtes.

26 Selles osas tuleb märkida, et asutamislepingu artikli 73d lõiget 1, mis on erand kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest, tuleb tõlgendada kitsendavalt ja seda ei või tõlgendada selliselt, et mis tahes maksuõigus, mis eristab maksumaksjaid investeerimiskoha alusel, on asutamislepinguga automaatselt kooskõlas. Asutamislepingu artikli 73d lõikes 1 sisalduvat erandit piirab asutamislepingu artikli 73d lõige 3, mis näeb ette, et selle artikli lõikes 1 sätestatud siseriiklikud õigusnormid „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 73b tähenduses".

27 Seetõttu tuleb teha vahet asutamislepingu artikli 73d lõikes 1 lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ja asutamislepingu artikli 73d lõikega 3 keelatud suvalisel diskrimineerimisel. Kohtupraktikast nähtub, et sellist siseriiklikku maksuõigust, nagu käesolevas asjas käsitletakse, mis eristab asjaomase liikmesriigi territooriumil asutatud äriühingute poolt makstavaid kapitalitulusid teistest liikmesriikidest pärit kapitalituludest, võib pidada asutamislepingu kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega kooskõlas olevaks, erinev kohtlemine peab puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või olema õigustatud ülekaaluka avaliku huviga, nt nagu

vajadusega säilitada maksusüsteemi ühtsus, maksudest kõrvalehoidumise vastase võitlusega või maksukontrolli tõhususega (eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 43; 21. novembri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-436/00: X ja Y, EKL 2002, lk I-10829, punktid 49 ja 72, ning eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Prantsusmaa, punkt 27). Selleks, et veelgi õigustada erinevat kohtlemist kapitalitulu erinevate liikide vahel, ei tohi see ületada seda, mis on vajalik asjaomase maksuõiguse eesmärgi saavutamiseks.

28 Valitsused, kes on käesolevas kohtuasjas märkusi esitanud, väidavad esiteks seda, et Austria maksuamet maksustab Austrias asutatud äriühingu poolt aktsionäridele jaotatavat kasumit osaliselt äriühingu tasemel ja osaliselt aktsionäride tasemel. Väljaspool Austriat asutatud äriühingute puhul ei saaks Austria maksuamet ettevõtte tulumaksuga samal viisil maksustada. Asjaomane maksuõigus oleks seega õigustatud taolise objektiivselt erineva olukorraga, mis põhjendaks maksukohtlemise erinevust vastavalt asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktile a (14. veebruari 1995. aasta otsus kohtuasjas Schumacker, punktid 30–34 ja 37, ning eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 43).

29 Seetõttu tuleb uurida, kas kohtlemise erinevus Austria täieliku maksukohustuslase puhul, mis sõltub sellest, kas ta saab kapitalitulu selles liikmesriigis asutatud äriühingutelt või muudes liikmesriikides asutatud äriühingutelt, tuleneb objektiivselt mittevõrreldavatest olukordadest vastavalt asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktile a.

30 Kohtutoimikust nähtub, et Austria maksuõiguse eesmärk on leevendada äriühingute kasumite topeltmaksustamise majanduslikke mõjusid, mis tekivad äriühingu kasumi maksustamisest ettevõtte tulumaksuga ja sama kasumi dividendidena maksmisel aktsionäri kui maksumaksja maksustamisest tulumaksuga.

31 Nii Austria päritolu kui ka teisest liikmesriigist pärit kapitalitulu võib osutuda topeltmaksustamise objektiks. Mõlemal juhul on tulud põhimõtteliselt maksustatavad kõigepealt ettevõtte tulumaksuga, seejärel — siis, kui need makstakse dividendidena välja — tulumaksuga.

32 Maksusätte alusel, mille eesmärk on leevendada topeltmaksustamise mõjusid kasumi jaotamisel äriühingute poolt, millesse investeering tehti, on aktsionärid, kes on Austrias täielikud maksukohustuslased ja saavad muus liikmesriigis asutatud äriühingult kapitalitulu, seega võrreldavas olukorras aktsionäridega, kes on Austrias samuti täielikud maksukohustuslased, kuid saavad kapitalitulu viimati nimetatud liikmesriigis asutatud äriühingult.

33 Sellest järeldub, et Austria maksuõigus, millega kehtestatakse kapitalitulule lõplik kindlaksmääratud maksumäär 25% või poole ulatuses vähendatud maksumäär tingimusel, et nimetatud tulud peavad olema Austria päritolu, ei ole seotud asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punkti a tähenduses Austria päritolu kapitalitulu ja teise liikmesriigi päritolu kapitalitulu vahelise olukorra erinevusega (vt selle kohta 27. juuni 1996. aasta otsus kohtuasjas C-107/94: Asscher, EKL 1996, lk I-3089, punktid 41–49, ja 12. juuni 2003. aasta otsus kohtuasjas Gerritse, punktid 47–54).

34 Teiseks väidavad kohtule märkusi esitanud valitsused, et taolist maksuõigust nagu Austria maksuõigus õigustab objektiivselt vajadus tagada siseriikliku maksuõiguse ühtsus (28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-204/90: Bachmann, EKL 1992, lk I-249, ja 28. jaanuari 1992. aasta otsus kohtuasjas C-300/90: komisjon *v.* Belgia, EKL 1992, lk I-305). Nad väidavad selles osas, et asjaomaste maksusoodustuste eesmärk on äriühingute kasumi topeltmaksustamise mõjude vähendamine. Äriühingu kasumi maksustamise ja maksusoodustuste vahel on otsene majanduslik seos.

Järelikult, kuna üksnes Austrias asutatud äriühinguid maksustatakse ettevõtte tulumaksuga selles liikmesriigis, on nimetatud maksusoodustuste andmine õigustatud üksnes Austria päritolu kapitalitulu saajatele.

35 Tuleb meenutada, et eespool viidatud kohtuotsuste Bachmann ja komisjon *v.* Belgia vastavates punktides 28 ja 21, milles Euroopa Kohus on sedastanud, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut, on ühelt poolt olemas seos vanaduspensioni- ning elukindlustuslepingute alusel makstavate kindlustusmaksete mahaarvamisõiguse ja teiselt poolt kindlustusandjate poolt nimetatud lepingute alusel makstavate summade maksustamise vahel ning selle seose säilimine on vajalik asjaomase maksusüsteemi ühtsuse tagamiseks (vt eriti 28. oktoobri 1999. aasta otsus kohtuasjas C-55/98: Vestergaard, EKL 1999, lk I-7641, punkt 24, ja eespool viidatud kohtuotsus X ja Y, punkt 52).

36 Põhikohtuasjas tuleb peale asjaolu, et füüsiliste isikute maksustamine ja ettevõtte tulumaks on kaks eraldi maksu, millega maksustatakse eri maksumaksjaid (vt 13. aprilli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-251/98: Baars, EKL 2000, lk I-2787, punkt 40; eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punktid 57 ja 58, ja 18. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-168/01: Bosal, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 30) sedastada, et Austria maksuõigus ei sea asjaomase maksusoodustuse saamist Austrias elavate maksumaksjate poolt nende Austria päritolu kapitalitulu puhul sõltuvusse äriühingute kasumi maksustamisest ettevõtte tulumaksuga.

37 Samuti tuleb meenutada, et argumenti maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajaduse kohta tuleb kontrollida asjaomase maksuõigusega taotletud eesmärgi osas (vt 11. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-9/02: De Lasteyrie du Saillant, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 67).

38 Austria maksuõigusega taotletud eesmärki, mis on topeltmaksustamise vähendamine, ei mõjutaks mitte mingil viisil asjaolu, kui Austria maksuõigusega antaks soodustusi ka muudest liikmesriikidest pärit kapitalitulude saajatele. Vastupidi, kindlaksmääratud lõpliku maksumäära 25% ja poole ulatuses vähendatud maksumäära andmine üksnes Austriast kapitalitulu saajatele suurendab erinevust Austria äriühingute kasumi kogu maksukohustuse ja teises liikmesriigis asutatud äriühingute kasumi maksukohustuse vahel.

39 Austria maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajaduse argumenti ei saa pidada seega vastuvõetavaks.

40 Tuleb tõesti märkida, et asjaomase maksusoodustuse andmine ka teisest liikmesriigist pärit kapitalitulu saajatele tooks asjaomase liikmesriigi jaoks kaasa maksudest laekuvate tulude vähenemise. Väljakujunenud kohtupraktikast siiski nähtub, et maksudest laekuva tulu vähenemist ei saa pidada ülekaalukaks avalikuks huviks, millele võiks tugineda põhivabadusega põhimõtteliselt vastuolus oleva meetme õigustamiseks (eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 59; 3. oktoobri 2002. aasta otsus kohtuasjas C-136/00: Danner, EKL 2002, lk I-8147, punkt 56, ja eespool viidatud kohtuotsus X ja Y, punkt 50).

41 Peale selle, vastupidi Austria ja Taani valitsuste väidetele, ei oma teises liikmesriigis asutatud äriühingute maksustamise tase Austria maksuõiguse suhtes tähtsust selleks, et hinnata, kas siseriiklik õigus on asutamislepingu artiklite 73b ja 73d lõigetega 1 ja 3 kooskõlas.

42 Selles osas tuleb meenutada, et asjaomane maksuõigus ei kehtesta Austria päritolu kapitalitulude osas mitte mingisugust otsest seost äriühingu kasumi ettevõtte tulumaksuga maksustamise ja Austrias elavatele maksumaksjatele antavate tulumaksusoodustuste vahel. Sellises olukorras ei saa väljaspool Austriat asutatud äriühingute maksustamistasemega õigustada nimetatud äriühingute makstavate kapitalitulude saajatele samade maksusoodustuste andmisest keeldumist.

43 Tõepoolest ei saa välistada, et asjaomase maksuõiguse laienemine teisest liikmesriikidest pärit kapitalitulule võiks osutuda soodsaks Austrias elavatele investoritele teises liikmesriigis asutatud äriühingute aktsiate ostmisel, kus maksustamistase on madalam kui Austrias. Siiski ei saa sellise võimalusega mitte kuidagi õigustada selliseid õigusnorme, nagu käsitletakse põhikohtuasjas. Seoses argumendiga võimalikust maksusoodustusest maksumaksjatele, kes saavad oma elukohariigis teises liikmesriigis asutatud äriühingult kapitalitulu, piisab, kui märkida, et väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et põhivabadusega vastuolus olevat ebasoodsat maksukohtlemist ei saa õigustada teiste maksusoodustustega isegi siis, kui eeldada, et sellised soodustused on olemas (eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 61, ja viidatud kohtupraktika).

44 Prantsusmaa valitsus väidab, et Austria maksuõigust õigustab vajadus tagada maksukontrolli tõhusus.

45 Selles osas tuleb meenutada, et eriti asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktist b nähtub, et maksukontrolli tõhususele võib tugineda, et õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piiranguid (vt 8. juuli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-254/97: Baxter jt, EKL 1999, lk I-4809, punkt 18, ja 26. septembri 2000. aasta otsus kohtuasjas C-478/98: komisjon *v.* Belgia, EKL 2000, lk I-7587, punkt 39).

46 Esiteks pole Austria päritolu kapitalitulu suhtes vähendatud maksumäärast tekkivate maksusoodustuste puhul kuidagi tõendatud, et erinevate maksumäärade kohaldamine sõltuvalt kapitalitulu päritolust võib maksukontrolli muuta tõhusamaks.

47 Teiseks tuleb meenutada, et lõpliku kindlaksmääratud maksumäära 25% peavad Austrias asutatud äriühingud kinni otse allikalt. Siiski, nagu seda märkis kohtujurist oma ettepanku punktides 33 ja 34, ei eelda lõplik maks ilmtingimata allikalt maksustamist. EStG artikli 97 lõige 2 sätestab, et juhtudel, kui maksu ei saa allikalt kinni pidada, võidakse lõplik maks maksta selliselt, et „tulu väljamaksjale makstakse kapitalitulu maksule vastav summa vabatahtlikult". Teistes liikmesriikides asutatud äriühingutelt saadava tulu jaoks võidakse seega sätestada sarnane maksuametile „vabatahtliku maksmise" viis.

48 Tõepoolest on Austrias asutatud äriühingute poolt otse allikalt sooritatav kinnipidamine maksuameti jaoks lihtsam kui „vabatahtlik maksmine". Siiski ei õigusta pelgad haldusalased ebamugavused asutamislepinguga ettenähtud põhivabaduse nagu kapitali vaba liikumine takistamist (eespool viidatud kohtuotsus komisjon *v.* Prantsusmaa, punktid 29 ja 30).

49 Eeltoodut arvestades tuleb kahele esimesele küsimusele vastata, et asutamislepingu artikliga 73b ja artikli 73d lõigetega 1 ja 3 on vastuolus õigusnormid, mis lubavad üksnes siseriikliku kapitalitulu saajatel valida lõpliku tulumaksumäära 25% ja poole ulatuses vähendatud määraga tavalise tulumaksu vahel, kuid milles samal ajal sätestatakse, et teisest liikmesriigist pärit kapitalitulu tuleb maksustada tavalise tulumaksuga ilma selle määra vähendamata. Austriast kapitalitulu saajatele antava maksusoodustusega samasuguse maksusoodustuse andmisest keeldumist teisest liikmesriigist kapitalitulu saajatele ei saa õigustada teises liikmesriigis asutatud äriühingute tulude madalama maksustamisega selles riigis.

Kolmas eelotsuse küsimus

50 Kolmanda küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus teada, kas asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 on vastuolus maksuõigus, mis lubab Austrias elava maksumaksja, kes saab teisest liikmesriigist kapitalitulu, tulumaksu proportsionaalselt vähendada ettevõtte tulumaksuga, mille on maksnud äriühingud, milles tal on osalus.

51 A. Lenz ja komisjon kahtlevad nimetatud küsimuse vastuvõetavuses. Nad väidavad, et sellel puudub põhikohtuasja vaidluse lahendamisel tähtsus, sest see puudutab maksuõigust, mis Austrias ei kehti.

52 Selles osas tuleb meenutada, et väljakujunenud kohtupraktikast nähtub, et Euroopa Kohus ei saa teha otsust siseriikliku kohtu esitatud eelotsuse küsimuse kohta, kui on ilmselge, et siseriikliku kohtu taotletud ühenduse õiguse tõlgendamisel puudub igasugune seos põhikohtuasja asjaoludega või esemega, või kui küsimus on üldine või hüpoteetiline (16. juuli 1992. aasta otsus kohtuasjas C-83/91: Meilicke, EKL 1992, lk I-4871, punkt 25; 13. juuli 2000. aasta otsus kohtuasjas C-36/99: Idéal tourisme, EKL 2000, lk I-6049, punkt 20, ja 5. veebruari 2004. aasta otsus kohtuasjas C-380/01: Schneider, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 22).

53 Eelotsusetaotluses viidatud sätted ei näe ette võimalust Austrias maha arvata teises liikmesriigis makstud ettevõtte tulumaksu. Vastates Euroopa Kohtu palvele esitada selle kohta täpsustusi, kinnitas Austria valitsus, et põhikohtuasja sündmuste ajal jõus olevas maksuõiguses puudub mahaarvamine, millele eelotsusetaotluse esitanud kohus on viidanud, ja seda isegi juhul, kui tõlgendada seadust laiendavalt.

54 Sellises olukorras puudub vajadus vastata kolmandale küsimusele.

Kohtukulud

55 Märkusi esitanud Austria, Taani, Prantsusmaa ja Ühendkuningriigi valitsuste ja komisjoni kulusid ei hüvitata. Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus.

Esitatud põhjendustest lähtudes

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

vastusena Verwaltungsgerichtshof'i poolt 27. augusti 2002. aasta määrusega esitatud küsimustele otsustab:

1. **EÜ asutamislepingu artikliga 73b ja artikli 73d lõigetega 1 ja 3 (muudetuna vastavalt EÜ artikkel 56 ja artikli 58 lõiked 1 ja 3) on vastuolus õigusnormid, mis lubavad üksnes Austriast kapitalitulu saajatel valida lõpliku tulumaksu 25% ja poole ulatuses vähendatud määraga tavalise tulumaksu vahel, samas kui sätestatakse, et teisest liikmesriigist saadav kapitalitulu tuleb maksustada tavalise tulumaksuga ilma selle määra vähendamata.**

2. **Austriast kapitalitulu saajatele antava maksusoodustusega samasuguse maksusoodustuse andmisest keeldumist teisest liikmesriigist kapitalitulu saajatele ei saa õigustada teises liikmesriigis asutatud äriühingute tulude madalama maksustamisega selles riigis.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Kuulutatud avalikul kohtuistungil 15. juulil 2004 Luxembourgis.

Kohtusekretär

R. Grass

Esimese koja esimees

P. Jann