Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
JULIANE KOKOTT
esitatud 16. aprillil 2015[1]

Kohtuasi C-66/14

Finanzamt Linz
versus
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Verwaltungsgerichtshof (Austria))

Maksuõigusnormid — Liikmesriigi juriidilise isiku tulumaks — Asutamisvabadus vastavalt ELTL artiklile 49 ja EÜ artiklile 43 — Abimeetmete rakendamise keeld vastavalt ELTL artikli 108 lõike 3 kolmandale lausele ja EÜ artikli 87 lõike 3 kolmandale lausele — Kontserni maksustamine (Austria „tulumaksugrupi maksustamine") — Firmaväärtuse amortiseerimise piiramine osaluse omandamisega residentidest äriühingutes

1. Variatio delectat. Pärast seda, kui Euroopa Kohus on juba mitmest aspektist käsitlenud kontsernide maksustamist reguleerivaid Prantsuse[2], Madalmaade[3] ja Ühendkuningriigi[4] õigusnorme, rikastab käesolev menetlus meie kohtupraktikat kahtlemata veelgi ja lisab uusi aspekte.

2. Nimelt näeb kontserni maksustamise võimaluse ette ka Austria maksuõigus. Selle kohaselt võib kontserni kuuluvaid äriühinguid – mis on küll õiguslikult iseseisvad – käsitleda ühe maksukohustuslasena. Kui sellisele kontsernile lisandub uusi liikmeid, siis amortiseeritakse omandatud uue osaluse niinimetatud firmaväärtus. See tähendab üldjuhul kontserni tulu pidevat vähendamist 15 aasta jooksul, mis võib moodustada kuni 50% osaluse ostuhinnast. Kõnealuse korra kohaldamisalast on siiski välja arvatud osaluste omandamine mitteresidentidest äriühingutes ja osaluste omandamine maksukohustuslaste poolt, kes ei ole füüsiliste isikutena imperatiivselt või juriidiliste isikutena enda otsustusel allutatud kontserni maksustamise suhtes kehtivatele õigusnormidele.

3. Austria Vabariigi kõrgeim halduskohus seab nüüd kahtluse alla nende erinevate väljaarvamiste kooskõla liidu õigusega. Seejuures näeb kohus kahte liidu õigusest tulenevat küsimust. Esiteks võib firmaväärtuse amortiseerimise võimaluse andmine üksnes äriühingutele, kelle suhtes kohaldatakse kontserni maksustamist ja kes omandavad osalusi residendist äriühingus, kujutada endast riigiabi, mille andmine on ilma Euroopa Komisjoni nõusolekuta põhimõtteliselt keelatud. Teiseks peab eelotsusetaotluse esitanud kohus võimalikuks ka asutamisvabaduse rikkumist.

4. Euroopa Kohtul on käesolevas kohtuasjas erakordne võimalus selgitada põhivabaduste ja riigiabi suhtes tehtava kontrolli vahelist suhet, kuivõrd luubi alla võetakse liikmesriikide maksuõigusnormidest tulenev erinev kohtlemine.

1 — Algkeel: saksa.

2 — Kohtuotsus Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659); vt ka praegu menetluses olev kohtuasi Groupe Steria (C-386/14).

3 — Kohtuotsused X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) ja SCA Group Holding jt (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Kohtuotsused ICI (C-264/96, EU:C:1998:370), Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), Philips Electronics (C-18/11, EU:C:2012:532), Felixstowe Dock ja Railway Company jt (C-80/12, EU:C:2014:200) ja komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50).

I. **Õiguslik raamistik**

A. *Liidu õigus*

5. ELTL artikkel 49 sätestab asutamisvabaduse järgmiselt:

„Allpool esitatud sätete kohaselt keelatakse piirangud, mis kitsendavad liikmesriigi kodaniku asutamisvabadust teise liikmesriigi territooriumil. Niiviisi keelatakse ka piirangud, mis takistavad mis tahes liikmesriigi territooriumile asunud liikmesriigi kodanikel rajada esindusi, filiaale ja tütarettevõtjaid.

Kui kapitali käsitleva peatüki sätetest ei tulene teisiti, hõlmab asutamisvabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid, eriti äriühinguid artikli 54 teises lõigus määratletud tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle riigi õigus, kus niisugune asutamine toimub."

6. ELTL artikkel 54 sätestab asutamisvabaduse kohaldamisala kohta järgmist:

„Äriühingud, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on liidu piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, võrdsustatakse käesoleva peatüki sätete kohaldamise korral füüsiliste isikutega, kes on liikmesriikide kodanikud.

Äriühingutena mõistetakse tsiviil- või kaubandusõiguslikke äriühinguid, samuti ühistuid ja muid avalik-õiguslikke või eraõiguslikke juriidilisi isikuid, välja arvatud mittetulundusühingud."

7. ELTL artiklid 49 ja 54 vastavad EÜ artiklitele 43 ja 48, mis kehtisid kuni 30. novembrini 2009.

8. ELTL artikkel 107 sätestab riigiabi kohta:

„1. Kui aluslepingutes ei ole sätestatud teisiti, 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.

2. Siseturuga sobib kokku:

[…]

3. Siseturuga kokkusobivaks võib pidada:

[…]".

9. Selle kohta sätestab ELTL artikli 108 lõige 3 täiendavalt:

„3. Komisjoni informeeritakse kõikidest plaanidest abi määramise või muutmise kohta piisavalt aegsasti, et ta võiks avaldada oma arvamuse. Kui komisjon arvab, et mingi selline plaan ei sobi siseturuga kokku artikli 107 järgi, algatab ta viivitamata lõikes 2 ette nähtud menetluse. Asjassepuutuv liikmesriik ei tohi rakendada kavatsetud meetmeid enne, kui nimetatud menetluse järgi on tehtud lõplik otsus."

10. ELTL artiklid 107 ja 108 vastavad EÜ artiklitele 87 ja 88, mis kehtisid kuni 30. novembrini 2009.

B. *Siseriiklik õigus*

11. Austria Vabariik maksustab juriidiliste isikute tulu juriidilise isiku tulumaksuga. Seejuures annab kontserniks ühinenud juriidiliste isikute „tulumaksugrupi maksustamine" nendele juriidilistele isikutele võimaluse lasta end maksustada üheskoos. Tulumaksugrupi maksustamise raames tasaarvestatakse ja maksustatakse kõigi grupi liikmete maksustamisel aluseks võetavad tulemid kontserni emaettevõtja tasandil.

12. Sellise tulumaksugrupi liikmed võivad olla nii residendist kui ka mitteresidendist äriühingud. Mitteresidentidest äriühingute puhul ei tasaarvestata siiski kasumeid, vaid üksnes – teatud tingimustel – kahjumeid.

13. Tulumaksugrupisiseste osaluste hindamise kohta näeb Austria 1988. aasta Körperschaftsteuergesetz'i (1988. aasta juriidilise isiku tulumaksu seadus) § 9 lõige 7, mida on muudetud 2005. aasta Steuerreformgesetz'iga (maksureformiseadus), (edaspidi „KStG 1988") ette järgmist:

„(7) Maksustatava kasumi kindlaksmääramisel ei ole madalama bilansilise väärtuse amortisatsioon […] ja kahjumid seoses tulumaksugrupi liikmetes omatavate osaluste võõrandamisega mahaarvatavad. Kui tulumaksugrupi liige või esindusisik […] omandab osaluse ettevõtte käitamisega tegelevas piiramatu maksukohustusega äriühingus […], tuleb alates selle äriühingu, milles osalus omandati, kontserni kuulumise ajast selles vahetult osalust omaval tulumaksugrupi liikmel või esindusisikul firmaväärtuse amortisatsiooni arvestada järgmisel viisil:

— Firmaväärtus on osaluse suurusele vastav osa vahest, mis saadakse lahutades äriühingu, milles osalus omandati, äriõiguse alusel ette nähtud omakapitalist, millele lisatakse amortiseerimata põhivara varjatud reservid, maksuõiguslikult arvesse võetavad soetamiskulud, kuid mitte üle 50% soetamiskuludest. Mahaarvatav väärtus amortiseeritakse võrdselt 15 aastale jaotatuna.

  […]

  — […] Firmaväärtuse amortiseerimine on piiratud kontsernis osaleva äriühingu kontserni kuulumise kestusega […].

  […]

  — Maksustamisel arvesse võetavad 15-ndik-summad suurendavad või vähendavad raamatupidamislikku väärtust."

14. KStG 1988 § 10 sisaldab üldsätteid, mis reguleerivad mitteresidentidest äriühingutes omandatud osaluste neutraalset maksustamist, mis ei ole piiratud tulumaksugruppidega:

„(2) Juriidilise isiku tulumaksuga ei maksustata kasumiosa, mis saadakse rahvusvahelisest osalusest mitteresidendist kapitaliühingus. Sellise osalusega on tegemist juhul, kui on tõendatud, et maksukohustuslasele, kelle suhtes kohaldatakse § 7 lõiget 3 […], kuulub vähemalt üheaastase katkematu perioodi jooksul aktsiate või osade kujul vähemalt 10% osalusest:

a) residendist kapitaliühingu sarnases mitteresidendist äriühingus,

[…]

(3) Tulu arvutamisel ei võeta arvesse kasumit, kahjumit ja muud väärtuse muutust, mis tulenevad rahvusvahelisest osalusest lõike 2 tähenduses. […] Osaluse neutraalset maksustamist ei kohaldata järgmistel juhtudel:1. Maksukohustuslane avaldab rahvusvahelise osaluse omandamise […] aasta kohta esitatavas juriidilise isiku tuludeklaratsioonis, et kasum, kahjum ja vara väärtuse muud muutused mõjutavad tema maksukohustust (osaluse kaudu maksukohustuse mõjutamise valiku võimalus).

[…]".

II. **Põhikohtuasi**

15. Põhikohtuasi puudutab äriühingu CEE Holding GmbH ja selle õigusjärglase IFN-Holding AG juriidilise isiku tulumaksu aastate 2006–2010 eest.

16. Mõlemad äriühingud olid kõnealustel aastatel tulumaksugrupi liikmed KStG 1988 § 9 tähenduses. 2005. aastal omandas CEE Holding 100-protsendilise osaluse Slovakkia äriühingus HSF s. r. o. Alates 2008. aastast oli IFN-Holding ühinemisest tulenevalt CEE Holdingu õigusjärglane.

17. Seoses osalusega HSF-is deklareerisid CEE Holding ja IFN-Holding KStG 1988 § 9 lõike 7 teise lause alusel igal aastal firmaväärtuse amortisatsiooni ligikaudu 183 000 euro ulatuses. Finanzamt Linz (esimese astme maksuhaldur) ei nõustunud siiski firmaväärtuse amortiseerimisega, kuna see on võimalik ainult osaluse puhul piiramatu maksukohustusega äriühingus. HSF-i asukoht on aga Slovakkias ning seetõttu ei ole see Austrias piiramatu maksukohustusega.

18. Nii IFN-Holding kui ka tema emaettevõtja IFN Beteiligungs GmbH vaidlustasid Finanzamt Linzi asjaomased otsused. Nende vaie rahuldati esimeses astmes, sest tuvastati, et KStG 1988 § 9 lõike 7 teine lause rikub asutamisvabadust. Selle peale esitas Finanzamt Linz kaebuse Verwaltungsgerichtshofile.

III. **Menetlus Euroopa Kohtus**

19. Verwaltungsgerichtshof esitas 11. veebruaril 2014 Euroopa Kohtule ELTL artikli 267 alusel järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artikliga 107 (endine EÜ artikkel 87) koostoimes ELTL artikli 108 lõikega 3 (endine EÜ artikli 88 lõige 3) on vastuolus siseriiklik meede, mis näeb tulumaksugrupi maksustamisel residendist äriühingus osaluse omandamise puhul ette maksustatavat väärtust ja seega ka maksukoormust vähendava firmaväärtuse amortiseerimise võimaluse, aga muudel osaluse omandamise juhtudel ei ole niisugune firmaväärtuse amortiseerimine tulumaksu ja juriidilise isiku tulumaksuga maksustamisel lubatav?

2. Kas ELTL artikliga 49 (endine EÜ artikkel 43) koostoimes ELTL artikliga 54 (endine EÜ artikkel 48) on vastuolus siseriiklikud õigusnormid, mille kohaselt on tulumaksugrupi maksustamisel residendist äriühingus osaluse omandamise puhul võimalik firmaväärtuse amortiseerimine, aga mitteresidendist juriidilises isikus (eelkõige siis, kui selle asukoht on mõnes muus Euroopa Liidu liikmesriigis) osaluse omandamise puhul ei ole see lubatud?"

20. Euroopa Kohtu menetluses esitasid 2014. aasta mais kirjalikud seisukohad menetlusosaline põhikohtuasjas IFN-Holding, Austria Vabariik ja komisjon.

IV. **Õiguslik hinnang**

21. Eelotsusetaotluse esitanud kohus seab Austrias firmaväärtuse amortiseerimist puudutavad õigusnormid kahtluse alla kahest vaatenurgast tulenevalt: esiteks seoses riigiabi rakendamise keeluga ja teiseks seoses asutamisvabadusega. Küsimustele vastamiseks tuleb tõlgendada nii EL toimimise lepingut kui ka EÜ asutamislepingut, sest põhikohtuasi hõlmab mõlema lepingu kehtivusaega. Parema loetavuse huvides viidatakse edaspidi põhimõtteliselt siiski üksnes EL toimimise lepingu sätetele.

22. Enne eelotsuse küsimustele vastamist tuleb siiski kontrollida nende vastuvõetavust.

A. *Vastuvõetavus*

23. IFN-Holdingu ja komisjoni arvates ei ole esimene eelotsuse küsimus riigiabi käsitlevate sätete mõju kohta vastuvõetav, sest sellele vastamine ei ole põhikohtuasja lahendamiseks vajalik.

24. ELTL artikli 267 teise lõigu alusel on põhimõtteliselt liikmesriigi kohtu ülesanne otsustada, kas liidu õiguse tõlgendamist puudutavale küsimusele vastamine on põhikohtuasjas otsuse tegemiseks vajalik. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt võib Euroopa Kohus siiski jätta eelotsuse küsimusele muu hulgas vastamata siis, kui on ilmselge, et liikmesriigi kohtu taotletud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja asjaolude või esemega.[5]

25. Komisjoni arvates ei saa IFN-Holding ja tema emaettevõtja tugineda põhikohtuasjas sellele, et Austria õigusnorm võib rikkuda ELTL artikli 108 lõike 3 kolmandas lauses sätestatud abimeetmete rakendamise keeldu, et omakorda kasutada firmaväärtuse amortiseerimise suhtes kehtivat korda. Selline õigus saab tuleneda ainult asutamisvabadust käsitlevate õigusnormide rikkumisest. Seetõttu ei ole põhikohtuasjas oluline, kas käesoleval juhul on tegemist riigiabiga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

26. Peab küll paika, et maksukohustuslane ei saa põhimõtteliselt tugineda ELTL artikli 108 lõike 3 kolmandas lauses sätestatud abimeetmete rakendamise keelule, et omalt poolt kasutada maksueelist, mis kujutab endast abi teiste maksukohustuslaste jaoks.[6] See ei tähenda siiski seda, et küsimus, kas Austria õigusnormid kujutavad endast käesoleval juhul riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, otsuse tegemist põhikohtuasjas ei mõjuta. Liidu õiguse tõlgendamise kohta esitatud küsimuse asjakohasus ei sõltu põhimõtteliselt sellest, kas see vastab põhikohtuasja teatava poole taotlusele, vaid sellest, kas see mõjutab kohtuasja lahendamist.

27. Kuigi eelotsusetaotluse esitanud kohus jättis esimese eelotsuse küsimuse asjakohasuse ise täpsemalt selgitamata, nagu seda põhimõtteliselt nõuab kodukorra artikli 94 punkt c, on selle küsimuse tähtsus põhikohtuasja seisukohast siiski ilmselge. Nimelt võiks eelotsusetaotluse esitanud kohus olla hoolimata võimalusest, et Austria õigusnormid rikuvad asutamisvabadust – mis on teise eelotsuse küsimuse ese –, sunnitud keelduma maksukohustuslasele tema poolt taotletud maksusoodustuse andmisest, et tagada vastavust ELTL artikli 108 lõike 3 kolmandas lauses sätestatud abimeetmete rakendamise keeluga. Nimelt, kui liikmesriigi abimeetmed seda rakendamiskeeldu rikuvad, siis on õiguslikuks tagajärjeks nende õigusvastasus[7], mis toob põhimõtteliselt kaasa nende tühisuse.[8]

5 — Vt eelkõige kohtuotsused Kachelmann (C-322/98, EU:C:2000:495, punkt 17), Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, punkt 44) ja FOA (C-354/13, EU:C:2014:2463, punkt 45).

6 — Vt selle kohta mh kohtuotsused Banks (C-390/98, EU:C:2001:456, punkt 80), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 43) ja Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 51).

7 — Kohtuotsused Distribution Casino France jt (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ja C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, punkt 30) ja Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punkt 28).

8 — Vt mh kohtuotsused Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ja Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punktid 16 ja 17), van Calster jt (C-261/01 ja C-262/01, EU:C:2003:571, punkt 63), Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 41) ja Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, punkt 40).

28. IFN-Holding on siiski seisukohal, et ka juhul, kui Austria õigusnormidega ette nähtud kord kujutab endast riigiabi, ei saa tal firmaväärtuse amortiseerimist keelata, kui asutamisvabadus peaks sellist amortiseerimist lubama. Riigiabi käsitlevate õigusnormide raames on liikmesriigi kohtute ülesanne üksnes kaitsta isiku õigusi seni, kuni komisjoni teeb otsuse. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus soovib oma esimese eelotsuse küsimusega, tuginedes abimeetmete rakendamise keelule, keelduda maksukohustuslasele asutamisvabadusest tuleneva õiguskaitse andmisest, siis ületab ta sellega oma pädevust.

29. Selline seisukoht tõlgendab siiski vääralt ELTL artikli 108 lõike 3 kolmandas lauses sätestatud abimeetmete rakendamise keelu normatiivset sisu. Siseriiklike kohtute pädevuses ei ole küll abimeetmete siseturuga kokkusobivuse hindamine ELTL artikli 107 lõigete 2 ja 3 alusel, kuna see jääb komisjoni ainupädevusse.[9] Teisiti on asi siiski just ELTL artikli 108 lõike 3 kolmandas lauses sätestatud rakendamiskeelu puhul. Nimelt on sellel sättel otsene õigusmõju.[10] Liikmesriigi kohus peab seetõttu näiteks kohustama abisaajaid ebaseaduslikult saadud abi tagasi maksma.[11] Rakendamiskeelust võivad isikule järelikult tuleneda negatiivsed tagajärjed, kuigi Euroopa Kohus on oma praktikas osaliselt rõhutanud, et liikmesriigi kohtud peavad rakendamiskeelu rikkumisega seotud järelduste tegemisel „kaitsma" isikute huve.[12]

30. Nagu aga tuleneb eelkõige hiljutisest kohtupraktikast, peavad liikmesriigi kohtud rakendamiskeeldu üldiselt ja ulatuslikult arvesse võtma[13] ning peavad seejuures täielikult arvestama ka liidu huve.[14] Seega peab liikmesriigi kohus – nagu kirjeldasin juba oma ettepanekus kohtuasjas Presidente del Consiglio dei Ministri – tagama mitte ainult isikute õiguste kaitse, vaid tegema kõik selleks, et kohaldada liikmesriigi õiguses ELTL artikli 108 lõike 3 kolmandas lauses sätestatud rakendamiskeeldu.[15] Rakendamiskeelu võib seetõttu tuua vastuväiteks sellise kaebuse puhul nagu käesolev kaebus, mis on suunatud sellise riigiabi laiendatud kasutamisele, millest ei ole teatatud, et seeläbi vältida ebaseadusliku abi saajate hulga suurenemist.[16]

31. Seega on esimene eelotsuse küsimus vastuvõetav.

32. Siiski on selgeks saanud, et esimene eelotsuse küsimus on põhikohtuasja seisukohast oluline vaid siis, kui Euroopa Kohus peaks tuvastama, et Austria õigusnormid rikuvad asutamisvabadust, mis on teise eelotsuse küsimuse ese. Üksnes sel juhul tekib põhikohtuasjas üldse küsimus, kas maksukohustuslasele tuleb firmaväärtuse amortiseerimine ELTL artikli 49 alusel lubada või ELTL artikli 108 lõike 3 kolmanda lause alusel siiski keelata. Seetõttu tuleb esimesena kontrollida teist eelotsuse küsimust.

9 — Vt mh kohtuotsused Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ja national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punkt 14), Lornoy jt (C-17/91, EU:C:1992:514, punkt 30), van Calster jt (C-261/01 ja C-262/01, EU:C:2003:571, punkt 75) ja Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punkt 27).

10 — Vt mh kohtuotsused Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ja national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punktid 11 ja 13), Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 26) ja Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 41).

11 — Vt mh kohtuotsus Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punktid 33–36 ja seal viidatud kohtupraktika).

12 — Vt kohtuotsused Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ja Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon (C-354/90, EU:C:1991:440, punkt 12) ning Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 27).

13 — Vt kohtuotsused Centre d'exportation du livre français (C-199/06, EU:C:2008:79, punkt 41) ja Residex Capital IV (C-275/10, EU:C:2011:814, punkt 29).

14 — Kohtuotsus Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 48).

15 — Vt minu ettepanek, kohtuasi Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, punktid 119–122).

16 — Vt selle kohta kohtuotsus Transalpine Ölleitung in Österreich (C-368/04, EU:C:2006:644, punkt 49).

B. *Asutamisvabaduse rikkumine*

33. Niisiis tuleb kõigepealt kontrollida, kas sellised õigusnormid nagu käesolevas asjas, mis lubavad tulumaksugrupi maksustamisel firmaväärtuse amortiseerimist ainult seoses osalustega residendist äriühingus, rikuvad ELTL artiklit 49 koostoimes ELTL artikliga 54.

1. Asutamisvabaduse piirang

34. Vastavalt ELTL artikli 49 esimese lõigu teisele lausele ja ELTL artiklile 54 on põhimõtteliselt keelatud piirangud, mis takistavad liikmesriigi äriühingutel asutada teises liikmesriigis tütarettevõtjaid.

35. Väljakujunenud kohtupraktika kohaselt ei keela see mitte ainult vastuvõtval liikmesriigil, vaid ka päritoluriigil takistada äriühingu asutamist teises liikmesriigis.[17] Sellist takistamist võib eeldada juhul, kui mitteresidendist tütarettevõtjaga residendist emaettevõtja suhtes kohaldatakse erinevat kohtlemist, mis on ebasoodsam võrreldes sellega, kuidas koheldakse residendist emaettevõtjat, kelle tütarettevõtja on resident.[18]

36. Käesoleval juhul tuleneb KStG 1988 § 9 lõike 7 teisest lausest, et Austria äriühingul on tulumaksugrupi maksustamise raames teises äriühingus osaluse omandamise korral ainult siis firmaväärtuse amortiseerimises seisnev maksueelis, kui omandatud äriühing on Austrias piiramatu maksukohustusega ehk Austria resident. Selline amortiseerimine ei ole seevastu võimalik, kui omandatud äriühingu asukoht on mõnes muus liikmesriigis. Selline erinev kohtlemine takistab osaluste omandamist tütarettevõtjates, mille asukoht on mõnes muus liikmesriigis. Kuna sellise osaluse omandamine tuleb asutamisvabaduse raames võrdsustada tütarettevõtja asutamisega[19], takistavad asjaomased Austria õigusnormid seega äriühingute asutamist mõnes muus liikmesriigis.

37. Austria Vabariik ei saa firmaväärtuse amortiseerimises seisnevat maksueelist seada kahtluse alla väitega, et on olemas ka negatiivse firmaväärtuse võimalus, mis suurendab kasumit ning toob seega kaasa maksualaselt ebasoodsa olukorra. Selline võimalus ei muuda esiteks seda, et positiivse firmaväärtuse korral on maksueelis ikkagi olemas. Teiseks tuleneb firmaväärtuse määratlusest, mille kohaselt on firmaväärtus vastavalt KStG 1988 lõike 2 teise lause esimesele taandele vahe, mis saadakse, lahutades äriühingu omakapitalist, millele lisatakse amortiseerimata põhivara varjatud reservid, soetamiskulud, et negatiivne firmaväärtus tekib ainult siis, kui – lihtsustatult öeldes – ostuhind on väiksem kui äriühingu kohese likvideerimise korral oodatav summa. Negatiivne firmaväärtus viitab seetõttu sellele, et omandatud äriühingu suhtes on tuluootused negatiivsed. Sellise äriühingu omandamine peaks olema harva esinev erand.

38. Seega piiravad käesolevad õigusnormid selliste Austria äriühingute puhul, nagu on kõne all põhikohtuasjas, asutamisvabadust.

17 — Vt mh kohtuotsused Daily Mail ja General Trust (81/87, EU:C:1988:456, punkt 16), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 35) ja Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 18).

18 — Vt eelkõige kohtuotsused Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 19) ja komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 23).

19 — Vt selle kohta kohtuotsus Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punktid 25–31).

2. Olukordade objektiivne sarnasus

39. Euroopa Kohus lähtub oma praktikas osalt sellest, et mitteresidendist tütarettevõtjaga emaettevõtja ebasoodsam erinev kohtlemine võrreldes sellega, kuidas koheldakse residendist tütarettevõtjaga emaettevõtjat, on kooskõlas asutamisvabadusega, kui tegemist on objektiivselt erinevate olukordadega. [20]

40. Juba kohtuotsuses Rewe Zentralfinanz sedastas Euroopa Kohus, et emaettevõtjad on nende tütarettevõtjates esindatud osaluste väärtuse amortiseerimisest tuleneva kahju osas sarnases olukorras, sõltumata sellest, kas tegemist on osalusega residendist tütarettevõtjas või mitteresidendist tütarettevõtjas. [21] Euroopa Kohus tugines viidatud otsuses küll – muu hulgas – sellele, et kummalgi juhul ei maksustata tütarettevõtja kasumit emaettevõtja tasandil, mis on käesolevas asjas kõne all oleva tulumaksugrupi maksustamisel teisiti, sest tulumaksugrupi maksustamisel on residendist tütarettevõtjate maksustamine emaettevõtjate tasandil just ette nähtud. Komisjon viitas siiski õigustatult sellele, et käesoleval juhul toimub firmaväärtuse amortiseerimine täielikult sõltumata sellest, kas residendist tütarettevõtja üldse saab kasumit. Seetõttu ei ole tütarettevõtja kasumi arvamisel emaettevõtja tulude hulka vastamisel küsimusele, kas olukorrad, kus tegemist on osalustega residentidest ja mitteresidentidest äriühingutes, on objektiivselt sarnased, käesoleval juhul vaidlusaluste õigusnormide raames mingit tähtsust.

41. Kohtuotsuses *X Holding* piisas Euroopa Kohtule kontserni maksustamist käsitleva korra puhul olukordade objektiivse sarnasuse eeldamiseks samuti sellest, et emaettevõtja soovib kasutada maksustamiskorra eelist nii mitteresidendist kui ka residendist tütarettevõtjate puhul. [22] Kuigi näis, et Euroopa Kohus rakendas viimati kohtuotsuses Nordea Bank Danmark olukordade objektiivse sarnasuse hindamiseks rangemaid kriteeriume, kuna ta ei pidanud mõnes muus liikmesriigis asuvate püsivate tegevuskohtade olukorda ja residendist püsivate tegevuskohtade olukorda põhimõtteliselt sarnaseks [23], siis hiljutisest kohtuotsusest komisjon vs. Ühendkuningriik nähtub, et Euroopa Kohus ei soovi neid kriteeriume üle kanda tütarettevõtjatele. [24]

42. Austria Vabariik leiab aga, et need olukorrad ei ole objektiivselt sarnased, kuna KStG 1988 § 10 kohaselt käsitatakse osalusi mitteresidentidest äriühingutes vastupidi osalustele residentidest äriühingutes maksustamise seisukohalt põhimõtteliselt neutraalsena. Seda põhimõtet saab aga hinnata üksnes asutamisvabaduse käesoleva piirangu õigustava aluse kontrollimise raames. Residentidest ja mitteresidentidest tütarettevõtjate erinev kohtlemine liikmesriigi maksusüsteemi alusel saab lubatav olla üksnes tingimustel, mille kohtupraktika on õigustava alusena kehtestanud maksusüsteemi ühtsuse säilitamiseks.

43. Seega ei ole käesolev mitteresidentidest tütarettevõtjate omandamise ebasoodsam erinev kohtlemine asutamisvabadusega vastuolus mitte seetõttu, et see puudutab olukorda, mis ei ole objektiivselt sarnane riigisisese olukorraga.

20 — Vt mh kohtuotsused Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punktid 32–36), X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20) ja SCA Group Holding jt (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 28); vt teiselt poolt seevastu mh kohtuotsused ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punktid 23–30), Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, punktid 34 ja 35) ning komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50, punktid 23 ja 24), kus ei ole sellist võimalust nimetatud.

21 — Kohtuotsus Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 34).

22 — Vt kohtuotsus X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 24).

23 — Vt kohtuotsus Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 24).

24 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50), lähtudes minu ettepanekust selles kohtuasjas (EU:C:2014:2321, punktid 25 ja 26).

3. Õigustatus

44. Asutamisvabaduse piirangut saab siiski õigustada ülekaaluka üldise huviga.[25]

45. Euroopa Kohus märgib väljakujunenud kohtupraktikas, et vajadus säilitada maksusüsteemi ühtsus võib õigustada põhivabaduste kasutamise piiramist.[26]

46. Selleks peab olema tõendatud otsene seos maksusoodustuse ja konkreetse soodustust tasakaalustava maksu vahel[27], ja põhimõtteliselt nimelt ühe ja sama maksukohustuslase korral ning ühe ja sama maksu raames.[28] Sellises olukorras võib keelduda põhivabaduse kasutamiseks õigustatud isikule maksusoodustuse andmisest, kui tema suhtes ei kohaldata ka maksu, mis on liikmesriigi maksusüsteemis taotletava maksusoodustusega lahutamatult seotud. Sellega välditakse „õigusvastase" maksusoodustuse saamist.[29]

47. Otsest seost maksusoodustuse ja maksu vahel tuleb hinnata maksuõigusnormidega taotletavat eesmärki silmas pidades.[30] Seejuures eeldab otsene seos vähemalt seda, et maksusoodustus on tingitud maksust. Maksusoodustust ei tohi seega liikmesriigi maksusüsteemi kohaselt saada ilma maksukoormuseta.[31]

48. Samal viisil nõuab Euroopa Kohus ka käibemaksuõiguses otsest seost järelduse tegemiseks, et kaubatarne tehakse või teenus osutatakse „tasu eest"[32], järelikult toimub see vastutasu eest ning seega tuleb see maksustada.[33] Kohtujurist Mengozzi rääkis seetõttu õigesti „otsesest kompensatoorsest seosest", mis tuleb maksusüsteemi ühtsuse säilitamise õigustamise raames tuvastada maksusoodustuse ja maksu vahelises suhtes.[34] Maksusoodustus peab liikmesriigi maksusüsteemis olema seega riigi „vastutasu" konkreetse maksu eest.

49. Käesolevas menetluses nimetatakse rida Austria maksusüsteemi makse, mille suhtes võib firmaväärtuse amortiseerimises seisnev maksusoodustus kujutada endast „vastutasu".

25 — Vt mh kohtuotsused Lankhorst-Hohorst (C-324/00, EU:C:2002:749, punkt 33), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 33) ja Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23).

26 — Vt mh kohtuotsused Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, punkt 28), Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 42), Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 68), Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punkt 43), SCA Group Holding jt (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, punkt 33) ja Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 48).

27 — Vt eelkõige kohtuotsused Svensson ja Gustavsson (C-484/93, EU:C:1995:379, punkt 18), ICI (C-264/96, EU:C:1998:370, punkt 29), Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 62), Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, punkt 58) ja komisjon *vs.* Saksamaa (C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 36).

28 — Vt mh kohtuotsused Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, punkt 57), Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, punkt 30), DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle (C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 47) ja Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 49); erandite kohta sellest põhimõttest vt mh kohtuotsused Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punktid 45 ja 46) ja Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punktid 47–49); vt lisaks minu ettepanek, kohtuasi Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164, punktid 50–65).

29 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Ungari (C-253/09, EU:C:2011:795, punkt 75).

30 — Vt eelkõige kohtuotsused Deutsche Shell (C-293/06, EU:C:2008:129, punkt 39), Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punkt 47) ja Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 92); vt samamoodi juba kohtuotsus Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, punkt 43).

31 — Vt selle kohta kohtuotsused Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, punkt 73), komisjon *vs.* Portugal (C-493/09, EU:C:2011:635, punkt 39), komisjon *vs.* Saksamaa (C-284/09, EU:C:2011:670, punkt 87), Santander Asset Management SGIIC jt (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, punkt 52), Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, punkt 93) ja Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 51).

32 — Vt nõukogu 28. novembri 2006. aasta direktiivi 2006/112/EÜ, mis käsitleb ühist käibemaksusüsteemi (ELT L 347, lk 1), artikli 2 lõike 1 punktid a ja c, ning ka eelnevalt kehtinud nõukogu 17. mai 1977. aasta kuuenda direktiivi 77/388/EMÜ kumuleeruvate käibemaksudega seotud liikmesriikide õigusaktide ühtlustamise kohta – ühine käibemaksusüsteem: ühtne maksubaas (EÜT L 145, lk 1; ELT eriväljaanne 09/01, lk 23) artikli 2 punkt 1.

33 — Vt mh kohtuotsused Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, punktid 13–20) ja Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, punktid 12–17); vt ka kohtujuristi ettepanek, Stix-Hackl, kohtuasi Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, punkt 32).

34 — Kohtujuristi ettepanek, Mengozzi, kohtuasi Beker ja Beker (C-168/11, EU:C:2012:452, punkt 56).

a) Tütarettevõtja kasumi arvessevõtmine

50. Austria Vabariik näeb esiteks otsest seost firmaväärtuse amortiseerimise ja tütarettevõtja tulemi emaettevõtja tasandil arvessevõtmise vahel. Tulemi selline arvessevõtmine on nimelt erinev olenevalt sellest, kas tegemist on residendist või mitteresidendist tütarettevõtjaga. Esiteks võetakse tulumaksugrupi maksustamisel emaettevõtja tasandil arvesse ainult residentidest tütarettevõtjate kasumit, mitte aga mitteresidentidest tütarettevõtjate kasumit. Teiseks võetakse residentidest tütarettevõtjate kahjumeid emaettevõtja tasandil arvesse alati, mitteresidentidest tütarettevõtjate kahjumeid seevastu aga vaid ajutiselt.

51. Maksusüsteemi ühtsuse hindamiseks on oluline üksnes konkreetne maks. Tulemi arvessevõtmisel võib kompenseerivat maksu seetõttu näha ainult tütarettevõtja kasumi maksustamises emaettevõtja tasandil, kuna kahjumi arvessevõtmine emaettevõtja tasandil kujutab endast maksusoodustust.

52. Kasumi arvessevõtmisest tulenev koormus tekib küll ühe ja sama maksukohustuslase juures, nimelt emaettevõtja tasandil, ning ühe ja sama maksu raames, nimelt Austria juriidilise isiku tulumaksu raames. Firmaväärtuse amortiseerimine seoses osalusega tütarettevõtjas vastavalt Austria juriidilise isiku tulumaksu reguleerivatele õigusnormidele ei ole siiski tingitud sellest, et tütarettevõtja saab kasumit, mida võetakse arvesse emaettevõtja tasandil.

53. Olen küll seisukohal, et ka pelgalt kasumi maksustamise võimalus võib maksusüsteemi ühtsuse raames kujutada endast maksu.[35] Aga ka selles osas ei saa tuvastada firmaväärtuse amortiseerimise otsest seost. Nimelt võetakse tütarettevõtja kasumit arvesse ka juhul, kui emaettevõtja on tütarettevõtja liikmesriigis ise asutanud, mitte omandanud. Sellisel juhul ei tule aga firmaväärtuse amortiseerimine osaluse omandamise puudumise tõttu kõne alla. Seega toimub tütarettevõtja kasumi arvessevõtmine olenemata osaluse firmaväärtuse amortiseerimisest. Selles mõttes puudub nende vahel otsene seos kohtupraktika tähenduses.

54. See saab veelgi selgemaks, kui pidada silmas, et tütarettevõtja kasumi arvessevõtmisel on otsene seos muu maksueelisega kui firmaväärtuse amortiseerimine. Kohtupraktika kohaselt on nimelt olemas kasumite ja kahjumite arvessevõtmise „sümmeetriline loogika".[36] Seepärast on tütarettevõtja kasumi emaettevõtja tasandil arvessevõtmisel otsene seos ka selle tütarettevõtja kahjumi arvessevõtmisega. Õigustus selleks, et Austria tulumaksugrupi maksustamisel võetakse mitteresidentidest tütarettevõtjate kahjumeid emaettevõtja tasandil arvesse ainult teatavatel tingimustel, võib seega tuleneda ainult residendist tütarettevõtjate kasumi arvessevõtmisest.[37]

55. Seega ei ole tütarettevõtja kasumi arvessevõtmine otseses seoses tütarettevõtjas osaluse firmaväärtuse amortiseerimisega. Asjaolu, et mitteresidentidest tütarettevõtjate kasumeid ei võeta tulumaksugrupi maksustamisel arvesse, ei saa seega käesolevat piirangut õigustada.

b) Mitteresidendist tütarettevõtjas omandatud osaluse neutraalne maksustamine

56. Järgmise põhjusena, mis võiks maksusüsteemi ühtsuse säilitamiseks nõuda käesolevat piirangut, märgib Austria Vabariik, et osalusi välisriigi äriühingutes käsitletakse tulumaksugrupi maksustamisel maksustamise seisukohast neutraalselt. Vastavalt KStG 1988 § 10 lõigetele 2 ja 3, mis käsitlevad rahvusvahelist osalust, ei arvestata maksustamisel osalusest mitteresidendist tütarettevõtjas saadud tulu, asjaomase osaluse võõrandamisega seotud tulemit ega osaluse väärtuse muutust.

35 — Vt selle kohta minu ettepanek, kohtuasi X (C-686/13, EU:C:2015:31, punktid 49–55 ja seal viidatud kohtupraktika).

36 — Vt kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punktid 65–69).

37 — Vt selle kohta mh kohtuotsused Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763) ja komisjon *vs.* Ühendkuningriik (C-172/13, EU:C:2015:50).

57. Sellise maksustamise seisukohast neutraalse käsitlemise tagajärg on see, et mitteresidendist tütarettevõtjas omandatud osaluse võõrandamisel saadud kasumit ei maksustata. Võõrandamisel saadud kasumi maksustamine, mis toimub siis, kui tegemist on osalustega residendist tütarettevõtjates, on siiski vajalik, et korvata eelnevalt aset leidnud firmaväärtuse amortiseerimist.

58. Austria Vabariigi väitega peetakse silmas sümmeetriat kasumite maksustamise ja kahjumite arvessevõtmise vahel, nagu seda on korduvalt oluliseks peetud ka kohtupraktikas.[38] Eeskätt kohtuotsuses K tunnistas Euroopa Kohus, et kapitaliinvesteeringust saadud kahjumi arvessevõtmise ja nimetatud investeeringust saadud kasumi maksustamise vahel on otsene seos maksusüsteemi ühtsuse mõttes.[39]

59. Seega võib maksusüsteemi ühtsuse säilitamiseks olla põhimõtteliselt õigustatud, et keeldutakse maksusoodustuse andmisest, milleks on kahjumi arvessevõtmine – nagu käesoleval juhul firmaväärtuse amortiseerimine osaluse omandamisel –, juhul kui asjaomase maksukohustuslase suhtes ei kohaldata ka vastava kasumi – nagu käesoleval juhul võõrandamisel saadud kasum – maksustamist. Ka maksukohustuslane IFN-Holdig tunnistab, et juhul kui tema osaluse puhul mitteresidendist äriühingus lubatakse firmaväärtus amortiseerida, tuleks maksustada ka võimalik võõrandamisest saadud kasum.

60. Sellest hoolimata on käesoleval juhul selline õigustus välistatud.

61. Seda seetõttu, et Austria juriidilise isiku tulumaksu puudutavates õigusnormides ei ole üldse ette nähtud tingimust, et firmaväärtuse amortiseerimise kujul antakse maksusoodustust ja võõrandamisest saadud kasumi maksustamise kujul pannakse peale maksukoormus. Firmaväärtuse amortiseerimist ei saa nimelt kasutada ka siis, kui maksukohustuslane kasutab vastavalt KStG 1988 § 10 lõike 3 punktile 1 oma valikuõigust mitteresidendist äriühingutes omandatud osalusega seotud maksukohustuse mõjutamiseks ning sellise osaluse võõrandamine seega maksustatakse. Kui Austria õigusnormide kohaselt keeldutakse seega mitteresidendist äriühingutes omandatud osaluse korral firmaväärtuse amortiseerimisest sõltumata sellest, kas seda osalust käsitletakse maksustamisel neutraalselt, ei taotleta käesolevate normidega ilmselgelt eesmärki luua seost firmaväärtuse amortiseerimisest keeldumise ja osaluse neutraalse maksustamise vahel.

62. Isegi kui vastavalt Austria Vabariigi väitele eeldada, et selline eesmärk on olemas, tuleks arvestada väljakujunenud kohtupraktikat, mille järgi on siseriiklikud õigusnormid taotletava eesmärgi saavutamiseks sobivad üksnes juhul, kui need vastavad tegelikult huvile saavutada see eesmärk ühtselt ja süstemaatiliselt[40], seega kui need on loogilised. Vähemasti see nõue ei ole KStG 1988 § 10 lõike 3 punktis 1 sätestatud valikuõigusest tulenevalt siiski täidetud. Õigusnormide eeldatavast eesmärgist lähtudes ei oleks tagatud ühtsus, kui maksukohustuse mõjutamise valiku võimaluse kasutamisel firmaväärtuse amortiseerimine ka edaspidi välistada.

63. Järelikult ei saa ka Austria õiguse kohaselt põhimõtteliselt eksisteeriv mitteresidendist tütarettevõtjas omandatud osaluse neutraalne maksustamine õigustada firmaväärtuse amortiseerimise keeldu selliste osaluste puhul.

38 — Vt mh kohtuotsused Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 45), National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 58) ja Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, punktid 32 ja 33).

39 — Kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 69).

40 — Vt mh kohtuotsused Hartlauer (C-169/07, EU:C:2009:141, punkt 55), komisjon *vs*. Itaalia (C-531/06, EU:C:2009:315, punkt 66), Blanco Pérez ja Chao Gómez (C-570/07 ja C-571/07, EU:C:2010:300, punkt 94), Petersen (C-341/08, EU:C:2010:4, punkt 53) ja Blanco (C-344/13 ja C-367/13, EU:C:2014:2311, punkt 39).

c) Püsivate tegevuskohtade ja tütarettevõtjate omandamise võrdsustamine

64. Lõpuks tuleb maksusüsteemi ühtsuse säilitamises seisnevat õigustust hinnata veel seoses eesmärgiga, millega Austria valitsus sidus oma seaduseelnõu firmaväärtuse amortiseerimise kohta residentidest tütarettevõtjate puhul.

65. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel on eelnõu eesmärk õiguslikult iseseisvas tütarettevõtjas osaluse omandamise võrdsustamine õiguslikult mitteiseseisva püsiva tegevuskoha omandamisega. Nimelt, kui Austria õiguse kohaselt on püsiva tegevuskoha omandamise korral firmaväärtuse amortiseerimine üldiselt võimalik, siis käesolevate vaidlustatud õigusnormidega luuakse see võimalus tütarettevõtja omandamise korral ka tulumaksugrupi maksustamise raames.

66. Seda eesmärki arvestades väidab Austria Vabariik, et mitteresidentidest äriühingutes omandatud osaluste korral keeldutakse firmaväärtuse amortiseerimisest õigustatult seetõttu, et ka välisriigis asuva püsiva tegevuskoha omandamisel ei ole firmaväärtuse amortiseerimine võimalik. See on nii vähemasti siis, kui asjaomases topeltmaksustamise vältimise lepingus on kokku lepitud äriühingu välisriigis asuva püsiva tegevuskoha tulu vabastamine maksust ning Austria maksuõigusnormid ei ole selle suhtes järelikult kohaldatavad.

67. Sõltumata sellest, kas residendist või mitteresidendist tütarettevõtjate ning püsivate tegevuskohtade omandamise võrdsustamise eesmärk suudab üldse täita maksusüsteemi ühtsuse säilitamises seisneva õigustuse tingimust, ei ole see eesmärk igatahes saavutatud ühtselt ja süstemaatiliselt, nagu seda nõuab kohtupraktika.[41] Nimelt, nagu rõhutas õigesti IFN-Holding, ei toimu võrdsustamist eelkõige siis, kui välisriigis asuva püsiva tegevuskoha tulud maksustatakse vastavalt asjaomasele topeltmaksustamise vältimise lepingule mahaarvamise meetodil Austrias. Sellisel juhul võetakse ka välisriigis asuva püsiva tegevuskoha puhul arvesse firmaväärtuse amortiseerimine, kuna selle tegevuskoha tulud – arvates maha välisriigi maksu – maksustatakse Austrias. Käesolevad õigusnormid ei sea firmaväärtuse amortiseerimise välistamist mitteresidentidest tütarettevõtjates omandatud osaluste puhul aga sõltuvusse sellest, kas tütarettevõtja asjaomase asukohariigiga on püsiva tegevuskoha tulu osas kokku lepitud maksuvabastus- või mahaarvamismeetod.

68. Seega ei saa liikmesriigi maksusüsteemi ühtsuse säilitamises seisnevat õigustust kohaldada ka seoses eesmärgiga võrdsustada õiguslikult iseseisvas tütarettevõtjas osaluse omandamine õiguslikult mitteiseseisva püsiva tegevuskoha omandamisega.

d) Vahekokkuvõte

69. Kuna muud õigustavad alused teadaolevalt puuduvad, ei ole käesolev asutamisvabaduse piirang kokkuvõttes õigustatud ülekaaluka üldise huviga.

4. Vastus teisele eelotsuse küsimusele

70. Seega tuleb teisele eelotsuse küsimusele vastata nii, et sellised õigusnormid nagu käesolevad, mis lubavad tulumaksugrupi maksustamisel firmaväärtust amortiseerida ainult residentidest äriühingutes omandatud osaluste puhul, on vastuolus ELTL artikliga 49 koostoimes ELTL artikliga 54 ja/või EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48.

41 — Vt eespool punkt 62.

C. Abimeetmete rakendamise keelu rikkumine

71. Esimese eelotsuse küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus lisaks teada, kas selline õigusnorm, nagu on sätestatud KStG 1988 § 9 lõike 7 teises lauses firmaväärtuse amortiseerimise kohta tulumaksugrupi maksustamisel, on vastuolus abi rakendamise keeluga vastavalt ELTL artikli 108 lõike 3 kolmandale lausele koostoimes ELTL artikli 107 lõikega 1. Kuna seoses teise eelotsuse küsimusega tuvastati, et Austria õigusnorm rikub asutamisvabadust, tuleb vastata ka esimesele eelotsuse küsimusele, et selgitada välja, kas liidu õigus annab maksukohustuslasele nagu IFN-Holding lõppkokkuvõttes firmaväärtuse amortiseerimise õiguse.[42]

72. ELTL artikli 108 lõike 3 kolmas lause näeb ette, et liikmesriik ei tohi rakendada kavandatud meetmeid enne, kui komisjon on teinud lõpliku otsuse. See sisaldab rakendamiskeeldu ka abi suhtes, mille liikmesriik on kehtestanud uuesti pärast liiduga ühinemist, kuid millest ta ei ole teatanud. Kaks viimati nimetatud tingimust on KStG 1988 § 9 lõike 7 teises lauses sätestatud õigusnormi puhul täidetud, kuna see avaldati eelotsusetaotluse esitanud kohtu andmetel 2004. aastal Austria ametlikus väljaandes ja sellest ei olnud kuni eelotsusetaotluse esitamise kuupäevani komisjonile ka teatatud.

73. Kõnealused õigusnormid firmaväärtuse amortiseerimise kohta oleksid vastuolus ELTL artikli 108 lõike 3 kolmanda lause kohase rakendamiskeeluga, kui need kujutavad endast riigiabi vastavalt ELTL artikli 107 lõikes 1 sätestatud määratlusele. Selleks peab tegemist olema liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest antava abiga[43], mis kahjustab või võib kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, ja kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust.

1. Maksusoodustus

74. Ka maksusoodustus, mis ei too küll kaasa riiklike ressursside üleandmist, kuid asetab soodustuse saajad soodsamasse majanduslikku olukorda kui ülejäänud maksukohustuslased, on riigiabi ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.[44]

75. Seega hõlmab ELTL artikli 107 lõige 1 põhimõtteliselt kõnealuseid õigusnorme, mis näevad ette firmaväärtuse amortiseerimise, sest need toovad teatavate maksukohustuslaste puhul 15 aasta pikkuse perioodi jooksul kaasa Austria juriidilise isiku tulumaksu arvutamisel aluseks võetava maksustatava väärtuse vähenemise ja seega maksukoormuse vähenemise mitmel maksustamisperioodil.

76. IFN-Holding ja Austria Vabariik peavad siiski küsitavaks, kas maksustamiskorrast lõppkokkuvõttes eelist üldse tuleneb. KStG 1988 § 9 lõike 7 teise lause kohaselt on tulumaksugrupi maksustamise raames firmaväärtuse amortiseerimine küll võimalik. Ühtlasi on siis aga selle sätte esimese lause kohaselt välistatud osaluse amortiseerimine väärtuse muu tagantjärele vähenemise alusel.

77. See väide ei saa aga siiski ümber lükata seda, et firmaväärtuse amortiseerimine kui selline kujutab endast maksusoodustust. Seda soodustust ei kõrvalda osaluse puhul muude mahaarvamiste välistamine tulumaksugrupi maksustamise raames. Kui firmaväärtuse amortiseerimine toimuks igasuguse osaluse omandamise korral, on muud tagasiulatuvad väärtuse vähendamised võimalikud vaid üksikjuhtudel. Välistamine kehtib tulumaksugrupi maksustamisel kõikide osaluste suhtes ja mitte ainult nende osaluste suhtes, mis annavad õiguse firmaväärtuse amortiseerimiseks. Seega kaldutakse firmaväärtuse amortiseerimisel teatud juhtudel sellest üldreeglist kõrvale.

42 — Vt eespool punkt 32.

43 — Vt mh kohtuotsused Hispaania *vs.* komisjon (C-342/96, EU:C:1999:210, punkt 41), Altmark Trans ja Regierungspräsidium Magdeburg (C-280/00, EU:C:2003:415, punkt 84) ja Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 21).

44 — Vt mh kohtuotsused Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14), komisjon *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 72) ja Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23).

78. Järelikult annab Austria õigusnorm soodustuse ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

2. Soodustuse valikulisus

79. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb õigustatult eelkõige selles, kas firmaväärtuse amortiseerimist ette nägevate õigusnormidega on seotud „teatud ettevõtjate või teatud kaupade" tootmise soodustamine ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, nii et see annab „valikulise" eelise kohtupraktika tähenduses.

a) Valikulisus maksuõiguses

80. Valikulisuse kontrollimine valmistab liikmesriikide maksunormide puhul teatavaid raskusi.

81. Kohtupraktikas lähtutakse pidevalt sellest, et maksuõigusnorm ei ole valikuline siis, kui seda saab vahet tegemata kohaldada kõikidele ettevõtjatele.[45] Üksnes asjaolu alusel, et maksuõigusnorm annab soodustuse ainult neile ettevõtjatele, kes vastavad sellele tingimustele, ei saa kohtupraktika kohaselt veel tuvastada õigusnormi valikulist olemust.[46] Teisest küljest ei saa valikulisust ilmselgelt alati eitada ka põhjendusega, et vahet tegemata kõik ettevõtjad saavad kasutada maksuõigusnormi eelist, kui nad vastavad normi tingimustele. Sellisel juhul tuleks maksuõigusnormi valikulisust alati eitada.

82. Seepärast on kohtupraktika seadnud maksusoodustuste valikulisuse tuvastamiseks konkreetsed tingimused. Vastavalt sellele on lõpuks otsustav, kas maksusoodustuse tingimused on liikmesriigi maksusüsteemi kriteeriumide kohaselt kohaldatavad ilma diskrimineerimiseta.[47] Selleks tuleb esiteks kindlaks teha asjaomases liikmesriigis kehtivad üldised ehk „tavapärased" maksuõigusnormid. Teiseks tuleb selle üldkohaldatava või „tavapärase" maksustamiskorra alusel hinnata ja tuvastada, kas kõnealuse maksumeetmega antav soodustus on valikuline, tõendades, et see meede kujutab endast erandit üldkohaldatavast korrast, kuna see eristab ettevõtjaid, kes asjassepuutuva liikmesriigi maksusüsteemiga taotletavat eesmärki arvestades on faktiliselt ja õiguslikult sarnases olukorras.[48] Isegi kui need tingimused on täidetud, võib soodustus olla aga põhjendatud selle süsteemi olemuse või üldise ülesehitusega, millesse see kuulub, eelkõige kui maksuõigusnorm tuleneb otseselt selle liikmesriigi maksusüsteemi aluspõhimõtetest või suunistest.[49]

83. Selline võrdsuse kontrollimine on maksuõigusnormide puhul vajalik nende valikulisuse tuvastamiseks, kuna maksusoodustusi – erinevalt rahaliste toetuste kujul antavatest subsiidiumidest kitsas tähenduses – antakse maksustamiskorra raames, mis on ettevõtjate suhtes kohaldatav pidevalt ja imperatiivselt. Maksusüsteemid annavad aga mitmel viisil eeliseid, mille eesmärk on sageli ainult maksu täpse eesmärgi saavutamine. Kohtupraktika kohaselt võib soodustusi, mis ei ole subsiidiumid,

45 — Vt eelkõige kohtuotsused Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 35), komisjon *vs*. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 73), 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39) ja Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 23).

46 — Vt selle kohta eelkõige kohtuotsus 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42).

47 — Vt selle kohta kohtuotsus Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 53).

48 — Vt kohtuotsused Paint Graphos jt (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49), P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19) ja Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 35).

49 — Vt kohtuotsused Paint Graphos jt (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punktid 65 ja 69) ning P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22); vt selle kohta mh ka kohtuotsused Itaalia *vs*. komisjon (173/73, EU:C:1974:71, punkt 33), Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkt 42), komisjon *vs*. Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 145) ja Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punktid 42 ja 43).

klassifitseerida abiks ainult siis, kui need on subsiidiumidega kitsas tähenduses võrreldes samalaadsed ja samasuguse mõjuga.[50] Seega vaid siis, kui liikmesriik kasutab oma olemasolevat maksusüsteemi ka vahendina, et jaotada rahalisi toetusi eesmärkidel, mis asuvad väljaspool maksusüsteemi, on piisavalt põhjust maksusoodustuste võrdsustamiseks subsiidiumidega kitsas tähenduses.[51]

84. Sellest arusaamast tuleneb aga ka järeldus, et erinev kohtlemine, mida ei saa liikmesriigi maksusüsteemi raames õigustada, ei ole piisav, et tuvastada maksusoodustuse valikulisust ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses. Nimelt tuleneb sellest järeldusest üksnes see, et maksunorm tuleb laadi ja toime poolest võrdsustada subsiidiumiga kitsas tähenduses.

85. Peale selle peab aga vastavalt ELTL artikli 107 lõikele 1 olema soodustuse saajate puhul tegemist kas „teatud ettevõtjate" või „teatud kaupade" tootmisega. Seetõttu sedastas Euroopa Kohus eelkõige kohtuotsuses Gibraltar, et maksuõigusnorm peab iseloomustama soodustusi saavaid ettevõtjaid neile omaste tunnuste põhjal eelisõigustatud kategooriana.[52] Seega tuleb samalaadsuse kontrollimise järel lisaks välja selgitada, kas maksukohustuslaste kategooria, kellele maksuõigusnorm annab soodustuse, hõlmab piisavalt määratletud ettevõtjaid või piisavalt määratletud kaupade tootmist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

b) Erineva kohtlemise valikuline olemus konkreetsel erineva kohtlemise juhul

86. Käesoleval juhul tuleb seega kõigepealt kontrollida, kas firmaväärtuse amortiseerimist käsitlevad õigusnormid kujutavad endast erinevat kohtlemist, millele ei leidu Austria maksusüsteemis alust, vaid selle eesmärk jääb väljapoole maksusüsteemi. Seejärel tuleb vajaduse korral veel selgitada, kas sellega soodustatud maksukohustuslased kujutavad endast „teatud" ettevõtjaid või „teatud" kaupade tootmist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

87. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab kõnealuste õigusnormidega kaasnevat valikulist soodustamist võimalikuks mitmest aspektist, nimelt tulenevalt juriidiliste isikute erinevast kohtlemisest võrreldes füüsiliste isikutega (selle kohta allpool punkt i), tulenevalt juriidilise isiku tulumaksu tasumiseks kohustatud isikute erinevast kohtlemisest tulumaksugrupi maksustamise raames võrreldes selliste maksukohustuslaste maksustamisega väljaspool tulumaksugruppi (selle kohta allpool punkt ii) ning tulenevalt tulumaksugrupi raames residentidest äriühingutes osalust omavate maksukohustuslaste erinevast kohtlemisest võrreldes mitteresidentidest äriühingutes osalust omavate maksukohustuslastega (selle kohta allpool punkt iii).

88. Eelotsusetaotluse esitanud kohus võttis sellega ühekorraga aluseks kolm „tavapärast" maksunormi. Nimelt, kui eelotsusetaotluse esitanud kohus eeldab firmaväärtuse amortiseerimise valikulisust, kuna selleks on õigus ainult juriidilistel isikutel, mitte aga füüsilistel isikutel, siis valib ta võrdlusaluseks kõik tulumaksuga maksustamist reguleerivad Austria õigusnormid. Kui eelotsusetaotluse esitanud kohus käsitleb seevastu nende ettevõtjate eelistamist juriidilise isiku tulumaksu raames, kelle suhtes kohaldatakse tulumaksugrupi maksustamist, siis tugineb eelotsusetaotluse esitanud kohus juriidilise isiku tulumaksu käsitlevate õigusnormide süsteemile. Kui aga lõpuks ilmneb, et tulumaksugrupi maksustamisel eelistatakse neid ettevõtjaid, kellel on osalused residentidest äriühingutes, võrreldes ettevõtjatega, kellel on osalused mitteresidentidest äriühingutes, siis tuleb aluseks võtta

50 — Vt mh kohtuotsused De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg *vs.* Ülemamet (30/59, EU:C:1961:2, lk 43), Air Liquide Industries Belgium (C-393/04 ja C-41/05, EU:C:2006:403, punkt 29), Bouygues ja Bouygues Télécom *vs.* komisjon (C-399/10 P ja C-401/10 P, EU:C:2013:175, punkt 101) ja Ministerio de Defensa ja Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 22).

51 — Vt selle kohta ka kohtuotsus P (C-6/12, EU:C:2013:525, punktid 22–27).

52 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).

tulumaksugrupi maksustamist käsitlevad õigusnormid. Olenevalt konkreetsel juhul käsitletavast erineva kohtlemise juhtumist puudutab see erinevat võrdlussüsteemi. Sellest nähtub – nagu tuvastas Euroopa Kohus ka juba kohtuotsuses Gibraltar[53] –, et „tavapärase" maksustamise kindlakstegemine ei saa olla otsustav. Otsustava tähtsusega on üksnes asjaomase erineva kohtlemise kontrollimine.

i) Juriidiliste isikute soodustamine

89. Esimene erineva kohtlemise juhtum, mida eelotsusetaotluse esitanud kohus kritiseerib, seisneb selles, et firmaväärtuse amortiseerimine saab kasuks tulla ainult juriidilistele isikutele, kelle suhtes kohaldatakse KStG 1988 sätteid, mitte aga füüsilistele isikutele, keda maksustatakse Austria tulumaksuseaduse alusel.

90. Selleks peaksid juriidilised ja füüsilised isikud olema sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras.

91. Kõigepealt tuleb selgitada, et kriteeriumid, mida tuleb kohaldada ühelt poolt sarnase faktilise ja õigusliku olukorra kontrollimisel ELTL artikli 107 lõike 1 raames ja teiselt poolt põhivabaduse raames, on erinevad. Kui põhivabaduste puhul tuleb kohtupraktika kohaselt üldjuhul nõustuda sellega, et olukorrad peavad olema objektiivselt sarnased eelkõige maksuõiguses[54], siis ei saa sama kehtida maksustamiskorra eeliste valikulisuse kohta. Erinevalt põhivabaduse piirangust puudutab valikulisus tavaliselt sama riigi ettevõtjate erinevat kohtlemist ning mitte erinevat kohtlemist residentidest ettevõtjate ning mitteresidentidest ettevõtjate vahelises suhtes.[55] Ainult piiriüleste asjaolude ebasoodsamasse olukorda seadmisel võrreldes riigisiseste asjaoludega pööravad aluslepingud selle kindlakstegemisele erilist tähelepanu.

92. Viidatud kriteeriumi põhjal hinnates ei ole juriidilised ja füüsilised isikud Austria maksusüsteemi kohaselt sarnases olukorras. Austria õiguses on juriidiliste ja füüsiliste isikute jaoks eraldi maksuseadused, mis sisaldavad seoses maksustatava väärtusega ilmselgelt mitmesuguseid erinevaid sätteid. Lisaks seisneb oluline faktiline erinevus kahe rühma vahel selles, et ainult juriidilistel isikutel, kelle suhtes kohaldatakse juriidilise isiku tulumaksu, on osanikud, kes saavad osa äriühingu tulust ning kelle tulu maksustatakse omakorda tulumaksuga.

93. Seega ei kujuta asjaolu, et firmaväärtuse amortiseerimist saavad kasutada ainult juriidilised isikud, mitte aga ka füüsilised isikud, endast juriidiliste isikute valikulist soodustamist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

ii) Maksugruppide soodustamine

94. Järgmisena kerkib küsimus, kas firmaväärtuse amortiseerimine soodustab valikuliselt äriühinguid, kelle suhtes kohaldatakse tulumaksugrupi maksustamist, võrreldes äriühingutega, keda maksustatakse väljaspool tulumaksugruppi.

95. Austria Vabariik peab kahte ettevõtjate rühma selles mõttes erinevaks, et tütarettevõtja tulemi arvessevõtmine toimub ainult tulumaksugrupi maksustamise raames.

53 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punktid 90 ja 91 ning punkt 131).

54 — Vt minu ettepanek, kohtuasi Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

55 — Vt kohtuotsus Hispaania *vs.* komisjon (C-73/03, EU:C:2004:711, punkt 28).

96. Tulumaksugrupi maksustamise mõtte ja eesmärgi kohaselt käsitletakse kontserni emaettevõtjat koos selle osalustega ühe ja sama maksukohustuslasena. Selleks liidetakse õiguslikult iseseisvate tütarettevõtjate tulemid emaettevõtja tulemile. Neil asjaoludel tunnistas Euroopa Kohus põhimõtteliselt juba kohtuotsuses Papillon – seoses asutamisvabaduse piiramisega –, et kontserni maksustamisel võib osutuda vajalikuks reguleerida osaluste hindamist teisiti kui väljaspool kontserni maksustamist, et vältida kahjumi kahekordset arvessevõtmist.[56] Seda enam peab see kehtima valikulisuse hindamisel.[57]

97. Lisaks märkis eelotsusetaotluse esitanud kohus, et firmaväärtuse amortiseerimist käsitlevate Austria õigusnormide üks eesmärk on püsiva tegevuskoha omandamise võrdsustamine tütarettevõtja omandamisega.[58] Kui esimesel juhul, milleks on püsiva tegevuskoha vara omandamine, võib firmaväärtuse amortiseerimine põhimõtteliselt kõne alla tulla, siis ei ole see põhimõtteliselt võimalik osaluse omandamise korral õiguslikult iseseisvas äriühingus. Omandatud äriühingu tulemit võetakse arvesse emaettevõtja tasandil, mistõttu omandatud äriühingu õiguslik iseseisvus tulumaksugrupi maksustamisel maksuõiguse seisukohast osaliselt kaob, ning see tähendab osaluse omandamise käsitamist sarnaselt püsiva tegevuskoha omandamisega. Selles mõttes on osalused tulumaksugrupi maksustamise raames õigusnormi eesmärki silmas pidades teistsuguses õiguslikus olukorras kui osalused väljaspool tulumaksugrupi maksustamist.

98. Sellele lisandub asjaolu, et IFN-Holdingu väite kohaselt – mida peab vajaduse korral kontrollima eelotsusetaotluse esitanud kohus – saab iga äriühing, kes omandab osaluse, valida, kas ta moodustab omandatud äriühinguga tulumaksugrupi ja kasutab sellega firmaväärtuse amortiseerimise eelist. Kui äriühing otsustab seda arvestades siiski tulumaksugrupi moodustamata jätta, siis ei ole ta juba selle otsuse tõttu sarnases olukorras.

99. Seega ei tule kõnealuseid õigusnorme firmaväärtuse amortiseerimise kohta liigitada valikuliseks ka sellel põhjusel, et seda maksueelist saavad kasutada ainult äriühingud, mille suhtes kohaldatakse tulumaksugrupi maksustamist.

iii) Residentidest äriühingutes osalusi omavate ettevõtjate soodustamine

100. Lõpuks võib firmaväärtuse amortiseerimise piiramine osaluste omandamisega residentidest äriühingutes, mis – nagu juba näidatud – toob kaasa asutamisvabaduse rikkumise[59], kujutada endast lisaks veel valikulist soodustust võrreldes ettevõtjatega, kes omandavad osalusi mitteresidentidest äriühingutes.

101. Selleks peavad ettevõtjad, kes omandavad osalusi residentidest ja mitteresidentidest äriühingutes, olema kõigepealt sarnases olukorras ning soodustus ei tohi olla õigustatud süsteemi olemuse või üldiste eesmärkidega.

102. Näib, et sellele küsimusele on juba vastatud, kuivõrd see puudutab osalusi teistes liikmesriikides asuvates tütarettevõtjates. Nii tuvastati asutamisvabaduse rikkumise kontrollimise raames esiteks, et emaettevõtjad, kes omandavad osaluse residendist äriühingus, on sarnases olukorras nagu emaettevõtjad, kes omandavad osaluse teises liikmesriigis asuvas äriühingus.[60] Teiseks ei saanud emaettevõtjate erinevat kohtlemist õigustada ka Austria maksusüsteemi ühtsuse säilitamise eesmärgiga.[61]

56 — Vt kohtuotsus Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, punktid 45–47).

57 — Vt eespool punkt 91.

58 — Vt eespool punkt 65.

59 — Vt eespool punktid 33–70.

60 — Vt eespool punktid 39–43.

61 — Vt eespool punktid 44–69.

103. Juba kohtuasjas Presidente del Consiglio dei Ministri juhtisin tähelepanu sellele, et kriteeriumide alusel, mida kohtupraktika rakendas valikulisuse kontrollimiseks, kerkivad riigiabi käsitlevate õigusnormide puhul lõpuks samad küsimused nagu põhivabaduste rikkumise kontrollimise raames. Seejuures tegin ettepaneku, et hinnangutega seotud vastuolude vältimiseks tuleb mõlemal juhul kohaldada samu kriteeriume.[62] Seejuures on siiski eranditult tegemist juhtumitega, mille puhul võib abi valikulisus põhineda siseriiklike asjaolude soodustamisel võrreldes välisriigi asjaoludega. Sellises olukorras ei oleks nimelt arusaadav tõdeda ühelt poolt põhivabaduse rikkumist, teiselt poolt aga tuvastada seoses abimeetmete rakendamise keeluga, et siseriikliku maksusüsteemi raames toimub erinev kohtlemine põhjendatult. Selles osas on tegemist erandiga põhimõttest, et valikulisuse kontrollimisel tuleb olukordade sarnasuse kindlakstegemisele esitada kõrgemaid nõudeid.[63]

104. Järelikult kujutab käesolev firmaväärtuse amortiseerimine endast nende ettevõtjate soodustamist, kes omandavad osalused residentidest äriühingutes, võrreldes ettevõtjatega, kes omandavad osalused mitteresidentidest äriühingutes ja kes on seejuures sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Sellist erinevat kohtlemist ei õigusta Austria maksusüsteemi aluspõhimõtted ega suunised. Seetõttu tuleb Austria õigusnormid, mis sätestavad firmaväärtuse amortiseerimise, võrdsustada subsiidiumiga kitsas tähenduses.

105. Selline soodustamine on valikuline siiski vaid siis, kui soodustatud ettevõtjad, nimelt need, kes omandavad tulumaksugrupi maksustamisel osalused residentidest äriühingutes, on „teatud ettevõtjad või teatud kaupade tootjad" ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

106. Kohtuotsuses Presidente del Consiglio dei Ministri eeldas Euroopa Kohus sellise maksuõigusnormi valikulisust, millega vastuvõttev liikmesriik rikkus ühtlasi põhivabadust, kuna maksustas üksnes õhusõidukite ja lõbusõidulaevade mitteresidentidest käitajad.[64] Sellega tunnistas Euroopa Kohus, et teatava sektori residentidest ettevõtjad on „teatud ettevõtjad või teatud kaupade tootjad" ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

107. Käesoleval juhul on aga siiski tegemist põhivabaduse piiramisega päritoluriigi poolt. Austria õigusnormid, mis sätestavad firmaväärtuse amortiseerimise, ei soodusta teatava sektori residentidest ettevõtjaid võrreldes mitteresidentidest ettevõtjatega. Soodustus seisneb pigem selles, et olenemata igasugusest sektorisse kuulumisest subsideeritakse kõigile residentidest ettevõtjatele osaluse omandamist residentidest äriühingutes.

108. Hinnates komisjoni kahte riigiabi käsitlevat otsust, mis tehti vastupidise olukorra kohta, milles Hispaania maksuõigus piiras firmaväärtuse amortiseerimist osaluste omandamisega *mitteresidentidest* äriühingutes, eitas Üldkohus hiljuti selliste õigusnormide valikulisust. Üldkohus märkis põhjenduseks, et meede on põhimõtteliselt kõigile ettevõtjatele kättesaadav ja ei välista ühtki ettevõtjate rühma.[65] Euroopa Kohus peab apellatsioonkaebuste raames, mille komisjon esitas Üldkohtu otsuste peale[66], vajadusel tegema otsuse selle lahendi õiguspärasuse kohta.

109. Olenemata sellest, kas Üldkohtu põhjendus on igas punktis veenev, on siiski õigustatud selle lähtealus, et asjaomane maksustamiskord – nagu märkis Euroopa Kohus kohtuotsuses Gibraltar[67] – kehtib ettevõtjate suhtes, kes on neile omaste tunnuste põhjal eelisõigustatud kategooria.

110. Käesoleval juhul seda aga ei esine.

62 — Vt minu ettepanek, kohtuasi Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:420, punkt 134).

63 — Vt eespool punkt 91.

64 — Kohtuotsus Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709).

65 — Vt kohtuotsused Banco Santander ja Santusa *vs.* komisjon (T-399/11, EU:T:2014:938, punktid 56–66) ja Autogrill España *vs.* komisjon (T-219/10, EU:T:2014:939, punktid 52–62).

66 — Kohtuasjad C-20/15 P (komisjon *vs.* Autogrill España) ja C-21/15 P (komisjon *vs.* Banco Santander ja Santusa).

67 — Vt kohtuotsus komisjon *vs.* Government of Gibraltar ja Ühendkuningriik (C-106/09 P ja C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 104).

111. Esiteks ei ole ilmne, et Austria õigusnormid firmaväärtuse amortiseerimise kohta soodustavad teatud kaupade tootmist. Nimelt ei ole osaluse omandamine residentidest äriühingutes piiratud teatud sektoritega, vaid võib põhimõtteliselt esineda igas sektoris. Teiseks ei ole ka näha, et kõnealusest korrast võivad kasu saada üksnes teatud ettevõtjad. Selleks peaks tegemist olema konkreetsete, selgelt identifitseeritavate ettevõtjatega. Mulle näib, et võimalus omandada osalust residendist äriühingus on siiski igal äriühingul, nii et Austria õigusnormist kasu saavate konkreetsete ettevõtjate identifitseerimine on algusest peale välistatud.

112. Tean, et mõnel juhul on Euroopa Kohtu arusaam neile omaste tunnuste põhjal eelisõigustatud ettevõtjate kategooriast olnud üsna lai. Nii näiteks on Euroopa Kohus selliseks tunnistanud ettevõtjate kategooria, kelle põhitegevus on materiaalsete kaupade tootmine [68], ja ettevõtjate kategooria, kes tegelevad ekspordiga ja teevad vaidlustatud meetmetes osutatud teatud liiki investeeringuid. [69]

113. Liikmesriigi õigusnormide valikulisuse liiga kaugele ulatuv käsitus kätkeb endas siiski ohtu, et kahjustatakse ELTL artiklites 2–6 sätestatud pädevuse jaotust liikmesriikide ja liidu vahel ning sisepädevuse jaotust ühelt poolt Euroopa Parlamendi ja nõukogu vahel vastavalt ELTL artiklile 14 ning teiselt poolt komisjoni vahel vastavalt ELTL artiklile 17. Kui tegemist on riigiabiga ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses, siis on komisjonil vastavalt ELTL artikli 107 lõikele 3 üldjuhul ulatuslik kaalutlusõigus otsustada, kas ja millistel asjaoludel ta toetab või ei toeta liikmesriikides tehtud poliitilisi otsuseid, ilma et tal oleks aluslepingute alusel asjaomastes poliitikavaldkondades iseseisvat õigusloomeõigust.

114. Õigusnormi valikulisus on aga otsustav kriteerium eelkõige maksuõiguses, kuna ELTL artikli 107 lõike 1 ülejäänud tingimused on peaaegu alati täidetud. Väljakujunenud praktika kohaselt ei tule siseriikliku meetme lugemiseks riigiabiks tõendada, et abi tegelikult konkurentsi kahjustas ja liikmesriikidevahelist kaubandust mõjutas, vaid tuleb üksnes uurida, kas abi võib kahjustada konkurentsi ja mõjutada kaubandust. [70] Abi saavad ettevõtjad ei pea ise osalema liikmesriikidevahelises kaubanduses, kuna piisab sellest, et nad võivad seda teha tulevikus või et nende välismaised konkurendid võivad püüda laieneda siseriiklikule turule. [71]

115. Seetõttu tuleb siseriikliku õigusnormi valikulisuse kriteeriumi käsitleda ettevaatlikult. Kui õigusnorm ei puuduta üht ega mitut konkreetselt identifitseeritavat sektorit, mida saab piiritleda nende majandustegevuse alusel, ega konkreetselt identifitseeritavaid ettevõtjaid, nagu näeb ette ELTL artikli 107 lõike 1 sõnastus, siis ei saa põhimõtteliselt lähtuda õigusnormi valikulisusest.

116. Seetõttu ei kujuta käesoleval juhul ka firmaväärtuse amortiseerimise piiramine osaluse omandamisega residentidest äriühingutes endast „teatud ettevõtjate või teatud kaupade tootmise" soodustamist ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

iv) Vahekokkuvõte

117. Sellist õigusnormi, nagu on sätestatud KStG 1988 § 9 lõike 7 teises lauses firmaväärtuse amortiseerimise kohta tulumaksugrupi maksustamisel, ei saa seega – valikulise olemuse puudumise tõttu – liigitada riigiabiks ELTL artikli 107 lõike 1 tähenduses.

68 — Kohtuotsus Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598).

69 — Kohtuotsus Hispaania *vs.* komisjon (C-501/00, EU:C:2004:438, punktid 120–128).

70 — Vt mh kohtuotsused Itaalia *vs.* komisjon (C-372/97, EU:C:2004:234, punkt 44), Paint Graphos jt (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 78) ja Eventech (C-518/13, EU:C:2015:9, punkt 65).

71 — Vt kohtuotsused Cassa di Risparmio di Firenze jt (C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 143) ja Paint Graphos jt (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 80).

3. Vastus esimesele eelotsuse küsimusele

118. Esimesele eelotsuse küsimusele tuleb järelikult vastata nii, et selline õigusnorm nagu käesolev, mis näeb firmaväärtuse amortiseerimise võimaluse ette üksnes juriidiliste isikute poolt residendist äriühingus osaluse omandamise puhul ja tulumaksugrupi maksustamisel, ei ole vastuolus ELTL artikli 108 lõike 3 kolmanda lausega koostoimes ELTL artikli 107 lõikega 1 ja/või EÜ artikli 88 lõike 3 kolmanda lausega koostoimes EÜ artikli 87 lõikega 1.

V. **Ettepanek**

119. Eespool toodud kaalutlustest lähtudes teen ettepaneku vastata Verwaltungsgerichtshofi eelotsuse küsimustele järgmiselt:

1. ELTL artikli 108 lõike 3 kolmanda lausega koostoimes ELTL artikli 107 lõikega 1 ja EÜ artikli 88 lõike 3 kolmanda lausega koostoimes EÜ artikli 87 lõikega 1 ei ole vastuolus selline siseriiklik meede nagu põhikohtuasjas, mis näeb tulumaksugrupi maksustamisel residendist äriühingus osaluse omandamise puhul ette maksustatavat väärtust ja seega ka maksukoormust vähendava firmaväärtuse amortiseerimise võimaluse, aga muudel osaluse omandamise juhtudel ei ole niisugune firmaväärtuse amortiseerimine tulumaksu ja juriidilise isiku tulumaksuga maksustamisel lubatav.

2. ELTL artikliga 49 koostoimes ELTL artikliga 54 ja EÜ artikliga 43 koostoimes EÜ artikliga 48 on vastuolus sellised siseriiklikud õigusnormid nagu põhikohtuasjas, mille kohaselt on tulumaksugrupi maksustamisel residendist äriühingus osaluse omandamise puhul võimalik firmaväärtuse amortiseerimine, aga mitteresidendist juriidilises isikus osaluse omandamise puhul ei ole see lubatud.