EUROOPA KOHTU OTSUS (esimene koda)

23. veebruar 2006 *

Kohtuasjas C-471/04,

mille esemeks on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhof'i (Saksamaa) 14. juuli 2004. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 5. novembril 2004, menetluses

Finanzamt Offenbach am Main-Land

versus

Keller Holding GmbH,

EUROOPA KOHUS (esimene koda),

koosseisus: koja esimees P. Jann, kohtunikud N. Colneric, K. Lenaerts (ettekandja), E. Juhász ja E. Levits,

* Kohtumenetluse keel: saksa.

kohtujurist: M. Poiares Maduro,
kohtusekretär: ametnik B. Fülöp,

arvestades kirjalikus menetluses ja 1. detsembri 2005. aasta kohtuistungil esitatut,

arvestades märkusi, mille esitasid:

— Finanzamt Offenbach am Main-Land, esindaja: V. Hageböck,

— Keller Holding GmbH, esindajad: maksukonsultandid K. Friedrich ja H. Rehm ning *Rechtsanwalt* J. Nagler,

— Saksamaa valitsus, esindajad: N. Wunderlich ja U. Forsthoff,

— Ühendkuningriigi valitsus, esindaja: C. Jackson, keda abistasid *barrister* S. Moore ja *barrister* J. Stratford,

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

arvestades pärast kohtujuristi ärakuulamist tehtud otsust lahendada kohtuasi ilma kohtujuristi ettepanekuta,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab EÜ asutamislepingu artikli 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) ning EÜ asutamislepingu artiklite 58 ja 73b (nüüd EÜ artiklid 48 ja 56) tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt Offenbach am Main-Land'i ja Saksamaal täismaksukohustusega äriühingu Keller Holding GmbH (edaspidi „Keller Holding") vahelise kohtuvaidluse raames, mis puudutab talle Austrias asutatud kaudse tütarettevõtja poolt makstud dividendidega majanduslikult seotud finantseerimiskulutuste mahaarvamise õiguse puudumist maksustamisel.

Õiguslik raamistik

Euroopa Majanduspiirkonna leping

3 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3, edaspidi „EMP leping") artiklis 6 on sätestatud:

„Ilma et see piiraks kohtupraktika edasist arengut, käsitletakse käesoleva lepingu sätteid, niivõrd kui nende sisu langeb kokku Euroopa Majandusühenduse

asutamislepingu ja Euroopa Söe- ja Teraseühenduse asutamislepingu vastavate eeskirjadega ja nende kahe lepingu kohaldamiseks vastuvõetud õigusaktidega, lepingu rakendamisel ja kohaldamisel vastavalt Euroopa Ühenduste Kohtu asjakohastele otsustele, mis on tehtud enne käesoleva lepingu allakirjutamise kuupäeva."

4 EMP lepingu artikli 31 lõige 1 on sõnastatud järgmiselt:

„Käesoleva lepingu raames ei seata mingeid piiranguid EÜ liikmesriikide või EFTA [Euroopa Vabakaubandusühendus] riikide kodanike asutamisvabadusele mis tahes teise kõnealuse riigi territooriumil. See kehtib ka esinduste, filiaalide ja tütarettevõtjate asutamise suhtes, mis kuuluvad mis tahes EÜ liikmesriigi või EFTA riigi kodanikele, kes tegutsevad mis tahes kõnealuse riigi territooriumil.

Vastavalt 4. peatüki sätetele hõlmab asutamisvabadus õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtteid, eelkõige äriühinguid artikli 34 teise lõigu tähenduses, neil tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestavad selle riigi seadused, kus niisugune asutamine toimub."

5 EMP lepingu artikkel 34 sätestab:

„EÜ liikmesriikide või EFTA riikide seaduste kohaselt asutatud äriühinguid, mille registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht on lepinguosaliste territooriumil, käsitletakse käesolevas peatükis samamoodi, kui EÜ liikmesriikide või EFTA riikide kodanikest füüsilisi isikuid.

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

Ühenduse õigusnormid

6 Nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ eri liikmesriikide emaettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta (EÜT L 225, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147-150) artikli 4 lõigete 1 ja 2 kohaselt:

„1. Kui emaettevõtja oma ühenduse tõttu tütarettevõtjaga saab sellelt kasumit, siis välja arvatud juhul, kui on tegemist tütarettevõtja likvideerimisega, emaettevõtja riik kas hoidub:

— sellise kasumi maksustamisest või

— maksustab sellise kasumi, kuid lubab emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata selle osa tütarettevõtja poolt makstud ettevõtte tulumaksust, mis on omistatav sellele kasumile [...].

2. Igale liikmesriigile jääb sellegipoolest võimalus mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata osalusega seotud kulutusi ega tütarettevõtja kasumi jaotamisest tulenevaid kahjumeid. [...]"

Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vaheline topeltmaksustamise vältimise kokkulepe

7 Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahel 4. oktoobril 1954 sõlmitud tulumaksu, kapitalimaksu, ettevõtlus- ja kinnisvaramaksudega topeltmaksustamise vältimise kokkuleppe (edaspidi „maksukokkulepe") artikkel 15 sätestab, et „[...] asukohariik vabastab maksudest tulu dividendidelt, mida selle riigi residendist äriühing on saanud teises riigis asutatud äriühingult, mille osakapitalist vähemalt 10% kuulub residendist äriühingule".

Siseriiklikud õigusnormid

8 Körperschaftsteuergesetz 1991 (ettevõtte tulumaksu seadus aastast 1991, edaspidi „KStG") § 8 b lõige 1, pealkirjaga „Osalus välismaistes äriühingutes", näeb ette, et täismaksukohustusega äriühingu dividende, mis on saadud täismaksukohustusega kapitaliühingult, ei võeta maksustatava tulu arvutamisel arvesse ulatuses, milles välismaisest maksuvabast tulust pärineva omakapitali osa „sel eesmärgil kasutamine on tuvastatud".

9 See säte võimaldab Saksamaal täismaksukohustusega äriühingul kontsernis, kuhu ta kuulub, ümber jaotada dividende, mis on saadud Austrias asutatud äriühingutelt, kes ise on Saksamaal maksust vabastatud maksukokkuleppe artikli 15 alusel, ilma et selliselt ümberjaotatud dividendid kuuluksid saaja äriühingu maksustatava tulu hulka.

10 Juhul, kui Saksamaal täismaksukohustusega äriühing puhtalt siseriiklikul tasandil maksab dividende teisele täismaksukohustusega äriühingule, kuuluvad need viimatinimetatud ettevõtja maksustatava tulu hulka. Jaotatud kasumi topeltmaksustamise vältimiseks näeb Einkommensteuergesetz 1990 (tulumaksuseadus aastast 1990, edaspidi „EStG") § 36 lõike 2 punkt 3 ette, et maks, mille täismaksukohustusega äriühing on tasunud oma jaotatud dividendidelt, arvatakse maha dividende saanud aktsionäri poolt tasumisele kuuluvast maksust. Seega on Saksamaal täismaksukohustusega äriühing vabastatud maksu tasumisest saadud dividendidelt, kuigi need kuuluvad tema maksustatava tulu hulka, kuna juba tasutud maksu mahaarvamine evib sellist toimet.

11 EStG § 3 c sätestab, et maksustatava tulu kindlaksmääramisel ei arvata kuludena maha maksuvaba kasumiga otseses majanduslikus seoses olevaid kulutusi.

12 Osundatud sätte alusel koosmõjus KStG § 8 b lõikega 1 ei kohaldata äriühingus osalusega seotud kulutuste mahaarvamise keeldu, kui puuduvad maksuvabas korras jaotatud dividendid. Seevastu juhul, kui dividendid on jaotatud selle korra kohaselt, siis osalusega seotud kulutusi ei arvata maha niivõrd, kuivõrd need on seotud selliste dividendidega.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

13 Keller Holding, mille asukoht ja juhatus on Saksamaa territooriumil, omas aastatel 1993–1995 ainsa sidusettevõtjana osalust teises Saksamaal asutatud ettevõttes Keller

Grundbau GmbH (edaspidi „Keller Grundbau"). Viimane omas omakorda osalust Austrias asutatud äriühingus Keller Grundbau GmbH Wien (edaspidi „Keller Wien").

14 Keller Wien maksis 1994. ja 1995. aasta dividende, mille saajaks vastavalt maksukokkuleppe sätetele maksuvabas korras oli Keller Grundbau, kes kandis need üle Keller Holdingule. KStG § 8 b lõike 1 alusel ei arvestatud selliselt ümberjaotatud dividende Keller Holdingu poolt tasumisele kuuluva ettevõtte tulumaksu arvutamisel maksustatava tulu hulka.

15 Keller Holding arvas kuludena maha intressi Keller Grundbaus osaluse omandamiseks laenatud kapitalilt ja sellega seotud juhtimiskulutused. Finanzamt Offenbach-Stadt, kelle pädevuses olid tol ajal Keller Holdingu ettevõtte tulumaksu küsimused, keeldus kõnealuste kulutuste mahaarvamisest KStG § 8 b lõike 1 ja EStG § 3 c alusel nende koosmõjus, selles osas, milles need kulutused olid seotud maksuvabade dividendidega, mis pärinesid Keller Wien'ilt.

16 Keller Holding esitas kaebuse Hessische Finanzgericht'ile, kes selle rahuldas 1994. ja 1995. aastat käsitlevate maksuteadete osas. Nimetatud kohus leidis, et asjassepuutuvad siseriiklikud õigusnormid on vastuolus asutamislepingu artiklitega 52, 58 ja 73b.

17 Seejärel läks Keller Holdingu maksuküsimuste lahendamine Finanzamt Offenbach am Main-Land'i pädevusse. Niisiis esitas ta Bundesfinanzhof'ile kassatsioonkaebuse Hessische Finanzgericht'i otsuse peale, millega selle äriühingu nõue oli rahuldatud.

18 Bundesfinanzhof tuvastas, et kuna Saksamaal täismaksukohustusega emaettevõtjale tema Austrias asuva kaudse tütarettevõtja poolt makstud dividendid vastavalt KStG § 8 b lõikele 1 ja EStG §-le 3 c emaettevõtja maksustatava tulu hulka ei kuulu, ei arvata nende osalustega seotud kulutusi maha selles osas, milles need on seotud maksuvabade dividendidega. Seevastu dividendid, mis Saksamaal täismaksukohustusega äriühing saab Saksamaa territooriumil asutatud kaudselt tütarettevõtjalt, kuuluvad saaja äriühingu maksustatava tulu hulka ja tema osalustega seotud kulutused saab maha arvata isegi juhul, kui seoses dividende maksva äriühingu poolt tasutud maksu mahaarvamisega dividende saava aktsionäri poolt tasumisele kuuluvast maksust on Saksamaal täismaksukohustusega äriühing tegelikult vabastatud maksu tasumisest teiste Saksamaal asutatud äriühingute poolt talle makstud dividendidelt.

19 Neil asjaoludel otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ning esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas [...] asutamislepingu artikliga 52 koosmõjus artikliga 58 ja artikliga 73b on kooskõlas, kui äriühingu finantseerimiskulutusi, mis on majanduslikult otseselt seotud siseriiklikult maksuvaba kasumiga, mis on saadud osalusest teises liikmesriigis asutatud kapitaliühingus, arvatakse kuludena maha vaid ulatuses, milles kõnealusest osalusest saadud kasumit ei ole jaotatud maksuvabalt?"

Eelotsuse küsimus

20 Eelotsusetaotluse esitanud kohus küsib sisuliselt seda, kas EÜ asutamislepingu asutamisvabadust ja kapitali vaba liikumist käsitlevate sätetega on vastuolus

liikmesriigi õigusnormid, mis maksustamisel välistavad selles riigis täismaksukohustusega emaettevõtja kasuks selliste finantseerimiskulutuste mahaarvamise, mis on seotud dividendidega, mis on maksust vabastatud põhjusel, et need on saadud teises liikmesriigis asutatud kaudselt tütarettevõtjalt.

Esialgsed märkused

21 Eelotsusetaotlusest nähtub, et Keller Holdingu poolt Keller Grundbau aktsiakapitalis osalemiseks tehtud finantseerimiskulutuste mahaarvamisest keelduti 1994. ja 1995. aasta arvestuses selles ulatuses, milles need olid seotud Austrias asutatud kaudse tütarettevõtja poolt Saksamaa tütarettevõtjale makstud dividendidega, mille viimane kandis omakorda üle emaettevõtjale.

22 Alustuseks ei saa nõustuda Finanzamt Offenbach am Main-Land'i argumentide ega Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsuste seisukohtadega selles, et põhikohtuasi puudutab olukorda liikmesriigis puhtalt siseriiklikul tasandil, nii et puudub vajadus asutamisvabadust või kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete tõlgendamiseks.

23 Kuigi põhikohtuasi puudutab kahtlemata emaettevõtjat, kelle asukoht on Saksamaal, ja kes vaidlustab Saksamaa maksuhalduri otsuse, millega keeldutakse andmast talle õigust maha arvata sealsamas Saksamaal asutatud tütarettevõtjas osalemiseks tehtud kulutusi, tugineb see otsus tegelikult siiski siseriiklikele õigusnormidele, mis välistavad kõnealuste kulutuste mahaarvamise põhjusel, et eksisteerib otsene majanduslik seos nende kulutuste ja dividendide vahel, mis on makstud Austrias asutatud kaudse tütarettevõtja poolt ning mis sellistena on Saksamaal ettevõtte tulumaksust vabastatud maksukokkuleppe artikli 15 alusel.

24 Kuna põhikohtuasjas vaadeldavaid õigusnorme kohaldatakse olukorras, millel on seos ühendusesisese kaubandusega, võib selles vaidluses kerkinud küsimus puudutada põhivabadusi käsitlevad asutamislepingu sätted (vt selle kohta 15. detsembri 1982. aasta otsus kohtuasjas 286/81: Oosthoek's Uitgeversmaatschappij, EKL 1982, lk 4575, punkt 9, ja 15. mai 2003. aasta otsus kohtuasjas C-300/01: Salzmann, EKL 2003, lk I-4899. punkt 32).

25 Lisaks tuleb meenutada, et Austria Vabariik ühines Euroopa Liiduga alles 1. jaanuaril 1995. Sellest tulenevalt ei olnud asutamisleping nimetatud riigis kohaldatav põhikohtuasjas käsitletavatele faktilistele asjaoludele, mis leidsid aset aastal 1994.

26 Siiski on Euroopa Kohtu ülesanne esitada siseriiklikule kohtule kõik ühenduse õiguse tõlgendamise juhtnöörid, mida saab kasutada siseriikliku kohtu menetluses oleva kohtuasja lahendamisel, olenemata sellest, kas siseriiklik kohus neile oma küsimustes viitas või mitte (vt eelkõige 4. märtsi 1999. aasta otsus kohtuasjas C-87/97: Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, EKL 1999, lk I-1301, punkt 16, ja 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-456/02: Trojani, EKL 2004, lk I-7573, punkt 38).

27 Selles osas, milles eelotsusetaotlus puudutab 1994. aasta faktilisi asjaolusid, tuleb seega arvestada, nagu märgivad Keller Holding ja Euroopa Ühenduste Komisjon, et asutamisvabadust ja kapitali vaba liikumist käsitlevad EMP lepingu sätted laienesid Saksamaa Liitvabariigi ja Austria Vabariigi vahelistele suhetele alates 1. jaanuarist 1994 kuni Austria ühinemiseni Euroopa Liiduga.

Asutamisvabadust käsitlevate sätete tõlgendamine

28 Esiteks tuleb meenutada, et kuigi väljakujunenud kohtupraktika kohaselt kuuluvad otsesed maksud liikmesriigi pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega (29. aprilli 1999. aasta otsus kohtuasjas C-311/97: Royal Bank of Scotland, EKL 1999, lk I-2651, punkt 19, ja 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C-319/02: Manninen, EKL 2004, lk I-7477, punkt 19).

29 Asutamislepingu artiklis 52 ühenduse kodanikele kehtestatud asutamisvabadus hõlmab nende õigust alustada ja jätkata tegutsemist füüsilisest isikust ettevõtjana ning asutada ja juhtida ettevõtjaid, samadel tingimustel, mida oma kodanike jaoks sätestab selle liikmesriigi õigus, kus niisugune asutamine toimub, ning hõlmab asutamislepingu artikli 58 alusel äriühingute, mis on asutatud vastavalt liikmesriigi seadusele ja millel on ühenduse piires registrijärgne asukoht, juhatuse asukoht või peamine tegevuskoht, õigust tegutseda vastavas liikmesriigis tütarettevõtja, filiaali, või esinduse kaudu (21. septembri 1999. aasta otsus kohtuasjas C–307/97: Saint-Gobain ZN, EKL 1999, lk I-6161, punkt 35).

30 Lisaks, isegi kui asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärgiks on nende sõnastuse kohaselt tagada vastuvõtvas liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad need samas päritoluriigil takistada oma kodanike või vastavalt selle liikmesriigi seadusele asutatud äriühingu teise liikmesriiki asumist (16. juuli 1998. aasta otsus kohtuasjas C-264/96: ICI, EKL 1998, lk I-4695, punkt 21).

31 Põhikohtuasjas käsitletavate õigusnormide kohaselt kuuluvad kaudse tütarettevõtja poolt makstud dividendid, mille tütarettevõtja on omakorda üle kandnud oma

emaettevõtjale, selle emaettevõtja maksustatavate tulude hulka, kui kõik asjassepuutuvad ettevõtjad on Saksamaal täismaksukohustuslased. Siiski on need dividendid tegelikult maksudest vabastatud tänu juba tasutud maksu mahaarvamisele.

32 Seevastu dividendid, mis samadel tingimustel on makstud Austrias asutatud kaudse tütarettevõtja poolt, on maksukokkuleppe artikli 15 alusel otseselt maksudest vabastatud ega kuulu seega Saksamaal täismaksukohustusega emaettevõtja maksustatava tulu hulka.

33 Kuna EStG § 3 c kohaselt ei arvata kuludena maha maksuvaba kasumiga otseses majanduslikus seoses olevaid kulutusi, siis ei kuulu mahaarvamisele Saksamaal täismaksukohustusega emaettevõtja, kes omab kaudselt osalust Austrias asutatud tütarettevõtjas, finantseerimiskulutused ulatuses, milles need on seotud viimase poolt makstud dividendidega, mis on maksuvabas korras üle kantud emaettevõtjale. Seevastu juhul, kui kõik asjassepuutuvad ettevõtjad on maksukohustuslased Saksamaal, saab kõik sedalaadi kulutused maha arvata. Sel juhul arvatakse jaotatud dividendid tulu hulka, millelt aktsionärist äriühing on kohustatud makse tasuma, isegi siis, kui need on tegelikult samuti maksuvabad.

34 Eelnevast järeldub, et Austrias kaudses tütarettevõtjas osalust omava äriühingu, nagu seda on põhikohtuasja hageja, maksuolukord on ebasoodsam, kui see oleks olnud juhul, kui kaudne tütarettevõtja oleks asutatud Saksamaal. Tõsi on see, et mõlemal juhul on võimalik dividende kontsernisiseselt üle anda maksuvabalt, vastavalt kas Austrias asutatud tütarettevõtja poolt makstud dividendide maksuvabastusega maksukokkuleppe alusel või siis juhul, kui tütarettevõtja on asutatud Saksamaal, dividende maksnud äriühingu poolt tasutud maksu mahaarvamisega dividende saanud äriühingu tasumisele kuuluvast maksust. Siiski üksnes juhul, kui

kaudne tütarettevõtja on asutatud Saksamaal, arvatakse täies ulatuses maha finantseerimiskulutused, mis on majanduslikult seotud viimase poolt makstud dividendidega.

35 Niisugune erinev kohtlemine võib emaettevõtjat kallutada mitte arendama oma tegevust teistes liikmesriikides asutatud tütarettevõtjate või kaudsete tütarettevõtjate vahendusel (vt selle kohta 18. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-168/01: Bosal, EKL 2003, lk I-9409, punkt 27).

36 Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsused märgivad siiski, et esiteks ei kujuta niisugune erinev kohtlemine endast asutamisvabaduse piirangut, kuna emaettevõtja olukord, kui ta on asutatud samas liikmesriigis, kus on tema kaudse tütarettevõtja asukoht, ei ole võrreldav sellise emaettevõtja olukorraga, kelle kaudne tütarettevõtja on asutatud teises liikmesriigis. Nad rõhutavad, et kui siseriikliku kaudse tütarettevõtja poolt makstud dividendid arvatakse emaettevõtja maksustatava tulu hulka, siis Austria kaudse tütarettevõtja poolt makstud dividendid on maksuvabad. Finantseerimiskulutuste mahaarvamise piiramine tuleneb otseselt välismaalt pärinevate dividendide maksuvabastusest. Fakt, et Keller Holding ei oma õigust maksu mahaarvamisele, on tingitud asjaolust, et Keller Wien on asutatud Austrias ja on järelikult kohustatud tasuma Austria ettevõtte tulumaksu. Erinevalt Saksamaal asutatud kaudsest tütarettevõtjast tasub Keller Wien ettevõtte tulumaksu seega Austria, mitte Saksamaa ametiasutustele.

37 Seoses sellega tuleb märkida, et saadud dividendide maksustamise osas on Saksamaal täismaksukohustusega emaettevõtjad sarnases olukorras, saagu nad dividende siis selles liikmesriigis asutatud kaudselt tütarettevõtjalt või kaudselt tütarettevõtjalt, kelle asukoht on Austrias. Mõlemal juhul on emaettevõtja saadud dividendid tegelikult maksuvabad. Seega emaettevõtja puhul finantseerimiskulutuste

mahaarvamise piirang — dividendide maksuvabastuse otsese tagajärjena — mõjutades üksnes välismaalt pärinevaid dividende, ei peegelda emaettevõtjate olukorra erinevusi sõltuvalt sellest, kas nende kaudse tütarettevõtja asukoht on Saksamaal või mõnes teises liikmesriigis.

38 Fakt, et Austrias asutatud kaudsed tütarettevõtjad ei ole Saksamaal ettevõtte tulumaksuga maksustatud, ei ole selles suhtes asjakohane. Põhikohtuasjas on arutusel emaettevõtjate erinev kohtlemine sõltuvalt sellest, kas neil on või ei ole Saksamaal kaudseid tütarettevõtjaid, isegi kui kõik need emaettevõtjad on asutatud selles liikmesriigis. Emaettevõtjate olukorra kohta oma kaudsetelt tütarettevõtjatelt saadud dividendide maksustamise osas tuleb sedastada, et need dividendid ei anna alust emaettevõtjatelt maksu sisse nõuda, olgu need pärit Saksamaal või Austrias maksustatud kaudsetelt tütarettevõtjatelt.

39 Teisalt leiavad Saksamaa ja Ühendkuningriigi valitsused, tuginedes 28. jaanuari 1992. aasta otsustele kohtuasjades C-204/90: Bachmann (EKL 1992, lk I-249) ja C-300/90: komisjon *vs.* Belgia (EKL 1992, lk I-305), et põhikohtuasjas käsitletavad maksuõigusnormid on objektiivselt põhjendatud siseriikliku maksusüsteemi terviklikkuse säilitamise vajadusega. Konkreetse maksustamisjuhtumi raames eksisteerib otsene seos maksusoodustuse — nimelt äriühingu poolt teises äriühingus omandatud osalusega seotud finantseerimiskulutuste mahaarvamise õiguse — andmise ja selle soodustuse maksumeetmega tasakaalustamise vahel, antud juhul makstud dividendide maksustamisega. Seevastu ebasoodus maksuolukord, millesse satub selline emaettevõtja nagu põhikohtuasjas, mis nimelt seisneb kõnealuste kulutuste mahaarvamise õiguse puudumises, kompenseeritakse sellele vastava soodustusega, antud juhul dividendide maksuvaba saamisega.

40 Selles osas tuleb meenutada, et eespool viidatud Bachmanni kohtuotsuse punktis 28 ja kohtuotsuse komisjon *vs.* Belgia punktis 21 möönis Euroopa Kohus, et maksusüsteemi terviklikkuse säilitamise vajadus võib õigustada asutamislepinguga tagatud põhivabaduste teostamise piirangut. Selleks, et niisugusel õigustusel põhinev argument leiaks toetust, peab igal juhul olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja selle soodustuse teatud maksuga tasakaalustamise vahel (vt selle kohta 14. novembri 1995. aasta otsus kohtuasjas C-484/93: Svensson ja Gustavsson, EKL 1995, lk I-3955, punkt 18, eespool viidatud ICI kohtuotsus, punkt 29, ja Mannineni kohtuotsus, punkt 42).

41 Asjassepuutuvate siseriiklike õigusnormide analüüsist nähtub, et Saksamaal kasutavad täismaksukohustusega äriühingud, kelle kontrolli all on samas liikmesriigis asutatud tütarettevõtja või kaudne tütarettevõtja, samaaegselt oma osalusega seotud finantseerimiskulutuste mahaarvamise õigust ja dividendide maksuvabastust maksust mahaarvamise teel. Kuigi dividendid, mis Saksamaal täismaksukohustusega emaettevõtjad on saanud Austrias asutatud tütarettevõtjalt või kaudselt tütarettevõtjalt, on samuti maksuvabad, on nende osalustega seotud finantseerimiskulutuste mahaarvamine seevastu alati välistatud.

42 Maksusüsteemi terviklikkuse säilitamise vajadus ei anna alust toetada argumenti, mille kohaselt Saksa emaettevõtja jaoks, kes on saanud Austrias asutatud kaudse tütarettevõtja poolt jaotatud dividende, tasakaalustab finantseerimiskulutuste mahaarvamise õiguse puudumine maksusoodustuse, mis seisneb nimetatud dividendide maksuvabastuses, kuna juhul, kui emaettevõtja saab dividende Saksamaal asutatud kaudselt tütarettevõtjalt, ei vasta antud asjaoludel maksusoodustus, mis seisneb tütarettevõtjates osalemisega seotud finantseerimiskulutuste mahaarvamise õiguses, ühelegi selle emaettevõtja kasuks makstud dividendidelt võetavale maksule. Viimasel juhul, nagu märgib ka Saksamaa valitsus, kompenseeritakse jaotatud dividendide ettevõtte tulumaksuga maksustamine dividende maksva äriühingu poolt tasutud maksu mahaarvamisega, et vältida jaotatud kasumi majanduslikku topeltmaksustamist.

43 Maksusüsteemi terviklikkuse kaitse vajaduse tõendamiseks ei saa Saksamaa valitsus kasutada ka argumenti, mis tugineb asjaolule, et välismaise kaudse tütarettevõtja saadud kasum — vastupidiselt Saksamaal asutatud kaudse tütarettevõtja omale — ei ole selles liikmesriigis maksustatud. Põhikohtuasjas käsitletavad õigusnormid tegelikult ei seosta omavahel emaettevõtja osalustega seotud finantseerimiskulutuste mahaarvamise õigust ja kaudse tütarettevõtja kasumi maksustamist. Pealegi on kõnealuse kaudse tütarettevõtja saadud kasum, mis võimaldas tal maksta dividende, maksustatud ettevõtte tulumaksuga Austrias, nii nagu Saksamaal on maksustatud selles liikmesriigis asuva kaudse tütarettevõtja kasum, ja emaettevõtja asukoht ei oma selles suhtes tähtsust.

44 Samadel põhjustel ei saa põhikohtuasjas käsitletavaid siseriiklikke õigusnorme õigustada territoriaalsuse põhimõttega, mida Euroopa Kohus on tunnustanud 15. mai 1997. aasta otsuse kohtuasjas C-250/95: Futura Participations ja Singer, EKL 1997, lk I-2471, punktis 22. Neid õigusnorme ei saa pidada kõnealuse põhimõtte rakendamiseks niivõrd, kuivõrd need välistavad Saksamaal täismaksukohustusega emaettevõtja, kes saab Austrias asutatud kaudselt tütarettevõtjalt dividende, tehtud finantseerimiskulutuste mahaarvamise õiguse põhjusel, et need dividendid on Saksamaal maksuvabad, samas kui samale emaettevõtjale Saksamaal täismaksukohustusega ja samas liikmesriigis paikneva asukohaga kaudse tütarettevõtja poolt makstud dividendidele laieneb samasugune maksuvabastus dividende jaotava äriühingu poolt tasutud maksu mahaarvamise kaudu.

45 Põhikohtuasjas käsitletavate siseriiklike õigusnormide põhjendamiseks ei saa Saksamaa valitsus tugineda ka asjaolule, et need piirduvad maksualase pädevuse rakendamisega direktiivi 90/435 artikli 4 lõike 2 kohaselt, mis — kui emaettevõtja saab osa teises liikmesriigis asutatud tütarettevõtja kasumist, mille maksustamisest esimene liikmesriik on hoidunud või on lubanud emaettevõtjal tasumisele kuuluvast maksusummast maha arvata kõnealuse kasumiga seotud tütarettevõtja maksuosa —

näeb ette iga liikmesriigi võimaluse mitte lubada emaettevõtja maksustatavast kasumist maha arvata selle osalusega seotud kulutusi. Sõltumata sellest, kas osundatud direktiiv on käesolevas asjas kohaldatav, saab sellist võimalust kasutada vaid järgides asutamislepingu alussätteid, antud juhul selle artiklit 52.

46 Kuna ei leidnud tõendamist, et ülekaalukas avalik huvi õigustab põhikohtuasjas käsitletavaid siseriiklikke õigusnorme, tuleb järeldada, et need õigusnormid on vastuolus asutamislepingu artikliga 52.

47 Kuivõrd need õigusnormid on kohaldatavad 1994. aastal aset leidnud faktilistele asjaoludele, tuleb tugineda asutamisvabadust käsitlevatele sätetele, mis sisalduvad EMP lepingus.

48 Nagu EMP lepingu artiklis 6 on täpsustatud, käsitletakse selle lepingu sätteid, niivõrd kui nende sisu langeb kokku asutamislepingu eeskirjadega ja selle kohaldamiseks vastuvõetud õigusaktidega, lepingu rakendamisel ja kohaldamisel vastavalt Euroopa Kohtu asjakohastele otsustele, mis on tehtud enne kõnealuse lepingu allakirjutamise kuupäeva. Nii Euroopa Kohus kui ka EFTA Kohus tunnustavad vajadust jälgida, et EMP lepingu sätteid, mille sisu langeb kokku asutamislepingu sätetega, tõlgendataks ühetaoliselt (Euroopa Kohtu 23. septembri 2003. aasta otsus kohtuasjas C-452/01: Ospelt ja Schlössle Weissenberg, EKL 2003, lk I-9743, punkt 29, ja 1. aprilli 2004. aasta otsus kohtuasjas C-286/02: Bellio F.lli, EKL 2004, lk I-3465, punkt 34; vt ka EFTA Kohtu 12. detsembri 2003. aasta otsus kohtuasjas E-1/03: EFTA järelevalveasutus *vs.* Island, EFTA Court Report, lk 143, punkt 27).

49 Tuleb märkida, et EMP lepingu artiklis 31 sisalduvad asutamisvabadusele piirangute seadmist keelavad normid on identsed asutamislepingu artikli 52 sätetega.

50 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimusele vastata, et asutamislepingu artiklit 52 ja EMP lepingu artiklit 31 tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis maksustamisel välistavad selles riigis täismaksukohustusega emaettevõtja poolt tütarettevõttes osalemiseks tehtud finantseerimiskulutuste mahaarvamise, kui need kulutused on seotud dividendidega, mis on maksust vabastatud põhjusel, et need on saadud teises liikmesriigis või nimetatud lepingus osalevas riigis asutatud kaudselt tütarettevõtjalt, samas kui selliste kulutuste mahaarvamine on lubatud, kui need on seotud emaettevõtjaga samas liikmesriigis asutatud kaudse tütarettevõtja poolt makstud dividendidega, mis tegelikult on samuti maksuvabad.

Kapitali vaba liikumist käsitlevate sätete tõlgendamine

51 Kuna sellised õigusnormid, nagu põhikohtuasjas arutusel, on vastuolus asutamisvabadust käsitlevate asutamislepingu ja EMP lepingu sätetega, ei ole vaja analüüsida, kas need õigusnormid on vastuolus ka kapitali vaba liikumist puudutavate asutamislepingu sätetega.

Kohtukulud

52 Et põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, v.a poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (esimene koda) otsustab:

EÜ asutamislepingu artiklit 52 (muudetuna EÜ artikkel 43) ja 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklit 31 tuleb tõlgendada selliselt, et nendega on vastuolus liikmesriigi õigusnormid, mis maksustamisel välistavad selles riigis täismaksukohustusega emaettevõtja poolt tütarettevõttes osalemiseks tehtud finantseerimiskulutuste mahaarvamise, kui need kulutused on seotud dividendidega, mis on maksust vabastatud põhjusel, et need on saadud teises liikmesriigis või nimetatud lepingus osalevas riigis asutatud kaudselt tütarettevõtjalt, samas kui selliste kulutuste mahaarvamine on lubatud, kui need on seotud emaettevõtjaga samas liikmesriigis asutatud kaudse tütarettevõtja poolt makstud dividendidega, mis tegelikult on samuti maksuvabad.

Allkirjad