

Downloaded via the EU tax law app / web

EUROOPA KOHTU OTSUS (neljas koda)

6. oktoober 2015(*)

Eelotsusetaotlus – ELTL artiklid 49, 54, 107 ja artikli 108 lõige 3 – Asutamisvabadus – Riigiabi – Kontsernide maksustamine – Osaluse omandamine tütarettevõtja kapitalis – Firmaväärtuse amortiseerimine – Kohaldamine üksnes residendist äriühingute osaluste suhtes

Kohtuasjas C-66/14,

mille ese on ELTL artikli 267 alusel Verwaltungsgerichtshof'i (Austria) 30. jaanuari 2014. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 10. veebruaril 2014, menetluses

Finanzamt Linz

versus

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

menetluses osalesid:

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH,

EUROOPA KOHUS (neljas koda),

koosseisus: koja president L. Bay Larsen, kohtunikud K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan ja A. Prechal (ettekandja),

kohtujurist: J. Kokott,

kohtusekretär: A. Calot Escobar,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades seisukohti, mille esitasid:

- IFN-Holding AG ja IFN Beteiligungs GmbH, esindajad: *Steuerberater* A. Damböck ja *Steuerberater* B. Stürzlinger,
- Austria valitsus, esindaja: J. Bauer,
- Euroopa Komisjon, esindajad: W. Roels ja R. Sauer,

olles 16. aprilli 2015. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus puudutab ELTL artiklite 49, 54, 107 ja artikli 108 lõike 3 tõlgendamist.

2 Taotlus on esitatud Finanzamt Linzi (maksuameti Linzi büroo, edaspidi „maksuhaldur”) ja Bundesfinanzgerichti, Außenstelle Linz, (endine Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz) (maksuvaidlusi lahendava kohtu Linzi kohtumaja) vahelises kohtuvaidluses, milles vaieldakse maksuhalduri otsuse üle keelata mitteresidendist tütarettevõtjas osaluse omandanud äriühingul tulumaksugrupi maksustamise raames firmaväärtuse amortiseerimine.

Austria õiguslik raamistik

3 Austria õiguses on 7. juuli 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse (Körperschaftsteuergesetz) (*Bundesgesetzblatt*, edaspidi „*BGBI.*”, 401/1988), mida on muudetud 2005. aasta maksureformiseadusega (Steuerreformgesetz 2005, *BGBI.* I, 57/2004, edaspidi „1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seadus”) § 9 ette nähtud tulumaksugrupi maksustamise kord. Selle korra raames saab äriühing koos oma tütarettevõtjatega ja teiste tema poolt kontrollitavate äriühingutega, milles talle kuulub vähemalt 50% protsendiline osalus, moodustada tulumaksugrupi. Sellisel juhul käsitatakse tulumaksugruppi kuuluvate äriühingute maksustamisel aluseks võetavaid tulemeid (kasumid ja kahjumid) emaettevõtja tulemina ning maksustatakse samuti sellisena.

4 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 9 lõikes 7 on ette nähtud:

„[...] Kui tulumaksugrupi liige või emaettevõtja või tulumaksugruppi kuuluda võib juriidiline isik omandab [...] osaluse [...] ettevõtte käitamisega tegelevas piiramatul maksukohustusega äriühingus [...], välja arvatud juhul, kui tegemist on kontserni kuuluvas ettevõtjas või valitsevat mõju omavas äriühingus osaluse otsese või kaudse omandamisega, tuleb alates selle juriidilise isiku, milles osalus omandati, kontserni kuulumise ajast selles vahetult osalust omaval tulumaksugrupi liikmel või emaettevõtjal 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 firmaväärtus amortiseeritakse võrdselt 15 aastale jaotatuna.

[...]

– Kui osaluse omandamisega tekib negatiivne firmaväärtus, tuleb kasumiaruande kasumi osas seda kajastada [...].

– Maksustamisel arvesse võetavad 15-ndik-summad suurendavad või vähendavad maksustamisel aluseks võetavat raamatupidamislikku väärtust.”

5 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 10, mis puudutab rahvusvahelisi osalusi, lõigetes 2 ja 3 on sätestatud:

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

- a) residendist kapitaliühinguga sarnases mitteresidendist äriühingus,
- b) muus mitteresidendist juriidilises isikus, mis vastab [...] nõukogu 23. juuli 1990. aasta direktiivi 90/435/EMÜ [eri liikmesriikide ematettevõtjate ja tütarettevõtjate suhtes kohaldatava ühise maksustamissüsteemi kohta] (EÜT L 255, lk 6; ELT eriväljaanne 09/01, lk 147), kehtivas redaktsioonis, artikli 2 tingimustele. See üheaastane tähtaeg ei kehti osaluse puhul, mis omandati kapitali suurendamise teel, kui osaluse määr seeläbi ei suurenenud.

(3) Tulu arvutamisel ei võeta arvesse kasumit, kahjumit ja muud väärtuse muutust, mis tulenevad rahvusvahelisest osalusest lõike 2 tähenduses. Esimest lauset ei kohaldata tegelike ja lõplike varakaotuste puhul, mis on tingitud mitteresidendist äriühingu (juriidilise isiku) lõpetamisest (likvideerimine või pankrot). Kahjumit tuleb vähendada mis tahes liiki maksuvaba tulu võrra, mis on saadud viimase viie majandusaasta jooksul enne selle majandusaasta algust, millal algatati likvideerimine või kuulutati välja pankrot. Osaluse neutraalset maksustamist ei kohaldata järgmistel juhtudel:

1. Maksukohustuslane deklareerib rahvusvahelise osaluse omandamise või täiendavate osade või täiendavate aktsiate omandamise tulemusel rahvusvahelise osaluse tekkimise aasta kohta esitatavas juriidilise isiku tuludeklaratsioonis, et kasum, kahjum ja vara väärtuse muud muutused mõjutavad tema maksukohustust (osaluse kaudu maksukohustuse mõjutamise võimaluse valik).

[...].

Põhikohtuasja asjaolud ja eelotsuse küsimused

6 Eelotsusetaotlusest nähtub, et IFN Beteiligungs GmbH-le (edaspidi „IFN”) kuulub 99,71%protsendiline osalus IFN Holding AG (edaspidi „IFN-Holding”) aktsiakapitalis ja viimasele kuulub omakorda enamusosalus mitmes piiratud ja piiramatul maksukohustusega kapitaliühingus. 2006. ja 2007. aastal kuulus IFN-Holdingule 100%protsendiline osalus CEE Holding GmbH (edaspidi „CEE”) osakapitalis; CEE omandas 2005. aastal 100%protsendilise osaluse Slovakkia äriühingus HSF s.r.o. Slowakei (edaspidi „HSF”). CEE oli alates 2005. aastast ja HSF alates 2006. aastast tulumaksugrupi liige 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 9 tähenduses. 31. detsembril 2007 jõustunud IFN-Holdingu ja CEE ühinemise tulemusena võttis IFN Holding üle kõik CEE õigused ja kohustused, sealhulgas osaluse HSF-is.

7 Juriidilise isiku tuludeklaratsioonides aastate 2006–2010 kohta deklareeris algul CEE ja hiljem IFN-Holding 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 9 lõike 7 alusel selle osalusega seoses firmaväärtuse amortisatsiooni vastavalt igal aastal 15-ndik-summa suuruses osas poolest ostuhinnast (5,5 miljonit eurot). Tuludeklaratsiooni lisas märkisid nad, et firmaväärtuse amortiseerimise piiramine ainult osalusega residendist äriühingus rikub asutamisvabadust ja on seega liidu õigusega vastuolus.

8 Esimese instantsi maksuhaldur ei nõustunud maksuotsustes firmaväärtuse amortiseerimisega, põhjendades oma seisukohta sellega, et 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 9 lõike 7 kohaselt võib firmaväärtuse amortiseerida ainult osaluse puhul piiramatul maksukohustusega äriühingus.

9 Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz, tühistas maksuotsuste peale esitatud IFN-Holdingu ja IFN vaiete alusel 16. aprilli 2013. aasta otsusega maksuhalduri otsused. Ta leidis, et 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 9 lõikes 7 ette nähtud firmaväärtuse amortiseerimise piiramine ainult osalusega piiramatul maksukohustusega äriühingus rikub asutamisvabadust ja seda ei õigusta ülekaalukas üldine huvi. Tema sõnul tuleb liidu õigusega

kooskõla huvides laiendada firmaväärtuse amortiseerimise võimalust ka osalustele teiste liikmesriikide residendist äriühingutes.

10 Eelotsusetaotluse esitanud kohtul, kellele esitas selle otsuse peale kaebuse maksuhaldur, tekkis esiteks küsimus selle kohta, kas 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 9 lõikes 7 ette nähtud firmaväärtuse amortiseerimine on kooskõlas ELTL artikliga 107 ja artikli 108 lõikega 3. Ta leiab, et see amortiseerimine annab asjaomasele isikule eelise, kuid ta tõstatab küsimuse, kas see eelis soodustab teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist.

11 Teiseks tekkis eelotsusetaotluse esitanud kohtul küsimus selle kohta, kas 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 9 lõikes 7 ette nähtud firmaväärtuse amortiseerimine on kooskõlas ELTL artiklitega 49 ja 54. Ta soovib teada, kas see meede, mis tema arvates piirab asutamisevabadust, võib siiski olla õigustatud seetõttu, et see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased, või seetõttu, et esineb ülekaalukas üldine huvi.

12 Maksuhalduri argumendi kohta, et tulumaksugrupi residendist ja mitteresidendist liikmete olukord ei ole sarnane, sest residendist liikmete puhul võetakse nende tulemeid (kasumid ja kahjumid) täies ulatuses emaettevõtja maksustamisel arvesse, mitteresidendist liikmete puhul võetakse arvesse aga ainult kahjumeid, ja sedagi ainult osaluse osakaalule vastavas osas, tõstatab eelotsusetaotluse esitanud kohus küsimuse, kas firmaväärtuse amortiseerimise lubamine või keelamine on seotud ühte tulumaksugruppi kuuluvate kahe kategooria äriühingute olukordade erinevusega. Ühes tulumaksugrupis on firmaväärtuse amortiseerimine nimelt lubatud olenemata sellest, kas tütarettevõtja teenib kasumit või kahjumit, nagu ka olenemata sellest, kas osaluse väärtus muutus või mitte.

13 Eelotsusetaotluse esitanud kohus märgib ühtlasi, et firmaväärtuse amortiseerimisega kaasneb maksustamise seisukohast osaluse bilansilise väärtuse vähenemine ja nii on hiljem osaluse võimaliku võõrandamise korral võimalus saada suuremat maksustamisele kuuluvat tulu. Strateegilised osalused omandatakse aga üldjuhul pikaks ajaks ja ka osaluse edasimüümise korral parandab emaettevõtja firmaväärtuse amortiseerimise kaudu igal juhul oma rahakäivet, mistõttu on tema olukord osaluse omandamisel residendist tütarettevõtjas soodsam kui osaluse omandamisel teises liikmesriigis asuvas tütarettevõtjas.

14 Mis puudutab maksuhalduri argumenti, et asutamisevabadust ei piirata selliste rahvusvaheliste osaluste puhul, mille osas ei ole kasutatud 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 10 lõikes 3 ette nähtud osaluse kaudu maksukohustuse mõjutamise võimalust, siis selle kohta märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, et selline valik, mida on võimalik teha vaid üks kord, võimaldab valida osaluse võõrandamisest saadud kasumi ja kahjumi maksustamise seisukohast neutraalse käsitlemise või maksukohustuse mõjutamise vahel. Ta viitab aga ka sellele, et isegi maksukohustuse mõjutamise valiku langetamise korral ei ole firmaväärtuse amortiseerimine lubatud osaluse puhul mitteresidendist äriühingus.

15 Neil asjaoludel otsustas Verwaltungsgerichtshof (halduskohus) menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmised eelotsuse küsimused:

„1. Kas ELTL artikliga 107 [...] koostoimes ELTL artikli 108 lõikega 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 [...] koostoimes ELTL artikliga 54 [...] on vastuolus liikmesriigi 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 [...] liikmesriigis) osaluse omandamise puhul ei ole see lubatud?”

Eelotsuse küsimuste analüüs

Esimese küsimuse vastuvõetavus

16 IFN-Holding ja Euroopa Komisjon leiavad, et esimene küsimus ei ole vastuvõetav, sest põhjused, miks eelotsusetaotluse esitanud kohtul on tema menetluses oleva kohtuasja lahendamiseks tarvis vastust sellele küsimusele, ei ole selged.

17 Kohtuotsusele P (C?6/12, EU:C:2013:525, punkt 39) viidates väidab IFN?Holding eelkõige, et riigiabi puudutavates kohtuasjades on siseriiklike kohtute ainus ülesanne kaitsta isikute õigusi kuni komisjoni poolt ELTL artikli 108 lõike 3 alusel lõpliku otsuse vastuvõtmiseni. Sellise olukorraga ei ole aga käesolevas asjas tegemist, sest kumbki põhikohtuasja pooltest ei ole esitanud nõudeid ELTL artikli 107 ja sellele järgnevatel artiklite alusel.

18 Komisjon on omakorda seisukohal, et IFN-Holding ja IFN ei saa mingil juhul tugineda siseriiklikus kohtus 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 9 lõikes 7 sätestatud normi õigusvastasusele riigiabi käsitleva õiguse alusel.

19 Tuleb meenutada, et liikmesriigi kohtu esitatud eelotsusetaotluse võib tunnistada vastuvõetamatuks vaid siis, kui on ilmselge, et taotletud liidu õiguse tõlgendusel ei ole mingit seost põhikohtuasja faktiliste asjaolude või esemega, kui probleem on hüpoteetiline või kui Euroopa Kohtule ei ole teada esitatud küsimustele tarviliku vastuse andmiseks vajalikud faktilised ja õiguslikud asjaolud (vt eelkõige kohtuotsus Belvedere Costruzioni, C?500/10, EU:C:2012:186, punkt 16 ja seal viidatud kohtupraktika).

20 Esimene küsimus puudutab seda, kas ELTL artikliga 107 ja artikli 108 lõikega 3 on kooskõlas selline maksumeede nagu põhikohtuasjas, mis võimaldab teataval tingimustel teostada äriühingul residendist äriühingus osaluse omandamise korral firmaväärtuse amortiseerimist.

21 Tuleb aga märkida, et maksukohustuslast ei saa vabastada maksu tasumise kohustusest väide, et teiste ettevõtjate suhtes kohaldatav maksumeede kujutab endast riigiabi (vt selle kohta kohtuotsus Air Liquide Industries Belgium, C?393/04 ja C?41/05, EU:C:2006:403, punkt 43).

22 Lisaks ei sisalda eelotsusetaotlus ühtegi pidepunkti, millest nähtuks, et kuigi ELTL artikli 107 ja artikli 108 lõike 3 võimaliku rikkumisega ei kaasne IFN-ile ja IFN?Holdingule mingisugust kasu, vajab eelotsusetaotluse esitanud kohus vastust esimesele küsimusele tema menetluses olevate kohtuasjade lahendamiseks.

23 Sellises olukorras tuleb tõdeda, et esimesel küsimusel puudub ilmselgelt igasugune seos põhikohtuasja esemega.

24 Järelikult ei ole esimene küsimus vastuvõetav.

Teine küsimus

25 Teise küsimusega soovib eelotsusetaotluse esitanud kohus sisuliselt teada, kas ELTL artikliga 49 on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm, nagu sellega on tegemist põhikohtuasjas, mis võimaldab tulumaksugrupi maksustamise raames emaettevõtjal sellises residendist äriühingus osaluse omandamisel, millest saab maksugrupi liige, amortiseerida firmaväärtust osaluse

omandamise kuludest kuni 50% ulatuses, aga mitteresidendist äriühingus osaluse omandamise puhul on see keelatud.

26 Isegi kui EL toimimise lepingus sisalduvate asutamisvabadust käsitlevate sätete eesmärk on tagada vastuvõtvast liikmesriigis välismaiste kodanike ja ettevõtjate võrdne kohtlemine selle riigi kodanike ja ettevõtjatega, keelavad nad samas päritoluliikmesriigil takistada vastavalt selle liikmesriigi õigusnormidele asutatud äriühingute teise liikmesriiki asumist, eeskätt tütarettevõtja kaudu. Eelkõige takistatakse asutamisvabadust juhul, kui liikmesriigi õigusnormi kohaselt sellise residendist äriühingu suhtes, kellel on tütarettevõtja teises liikmesriigis või 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3) osalisriigis, kohaldatakse erinevat kohtlemist, mis on ebasoodsam võrreldes sellega, kuidas koheldakse residendist äriühingut, kellel on tütarettevõtja esimeses liikmesriigis (vt selle kohta kohtuotsus *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punktid 18 ja 19).

27 Tuleb märkida, et selline õigusnorm nagu põhikohtuasjas annab maksueelise residendist äriühingus osaluse omandanud emaettevõtjale, kui esimese firmaväärtus on positiivne. Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, vähendatakse firmaväärtuse amortiseerimise võimaluse kaudu 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 9 lõike 7 tähenduses emaettevõtja maksustatavat väärtust ja järelikult ka tema maksusummat.

28 Kui samas olukorras ei anta samasugust maksueelist mitteresidendist äriühingus osaluse omandanud emaettevõtjale, kohtleb see õigusnorm maksustamisel erinevalt emaettevõtjaid ja nimelt selliste emaettevõtjate kahjuks, kes omandavad osaluse mitteresidendist äriühingus.

29 Selline erinev kohtlemine võib takistada emaettevõtjal, kes omandab osaluse mitteresidendist äriühingus, ELTL artiklis 49 toodud asutamisvabaduse teostamist, kuna see võib kallutada teda mitte omandama või asutama tütarettevõtjaid teistes liikmesriikides (vt selle kohta kohtuotsus komisjon vs. Ühendkuningriik, C-172/13, EU:C:2015:50, punkt 23 ja seal viidatud kohtupraktika).

30 Selline erinev kohtlemine on lubatud vaid juhul, kui tegemist on erinevate olukordadega, mis ei ole objektiivselt sarnased või kui seda õigustab ülekaalukas üldine huvi (vt eelkõige kohtuotsus *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 23).

31 Mis puudutab küsimust, kas asjaomased olukorrad on objektiivselt sarnased, siis selles osas tuleb meelde tuletada, et piiriülese olukorra sarnasust siseriikliku olukorraga tuleb hinnata asjaomaste siseriiklike sätete eesmärgist lähtudes (kohtuotsus komisjon vs. Soome, C-342/10, EU:C:2012:688, punkt 36 ja seal viidatud kohtupraktika).

32 Nagu Verwaltungsgerichtshof oma eelotsusetaotluses selgitab, soovis Austria seadusandja 2005. aasta maksureformiseaduse vastuvõtmisega innustada maksueeliselega kontsernide loomist, tagades selleks, et võrdselt koheldakse vara ostmist (*asset deal*) ja osaluse ostmist äriühingus, millele see vara kuulub (*share deal*).

33 Kuna aga sellise õigusnormi alusel, nagu sellega on tegemist põhikohtuasjas, võib tulumaksugrupp koosneda nii residendist kui ka mitteresidendist äriühingutest, on sellise emaettevõtja olukord, mis soovib moodustada maksugrupi residendist tütarettevõtjaga, ja sellise residendist emaettevõtja olukord, mis soovib moodustada maksugrupi mitteresidendist tütarettevõtjaga, põhikohtuasjas kohaldatava maksusüsteemi eesmärki arvestades objektiivselt sarnased, kuna mõlemad emaettevõtjad soovivad kasutada sellest süsteemist tulenevaid eeliseid (vt selle kohta kohtuotsus *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 24).

34 Seda järeldust ei sea kahtluse alla ka asjaolu, et – nagu viitab Austria Vabariik –

tulumaksugrupi maksustamisel võetakse emaettevõtja tulu arvutamisel erinevalt arvesse ühelt poolt residendist tütarettvõtjate kasumit ja kahjumit ning teiselt poolt mitteresidendist tütarettvõtjate kasumit ja kahjumit.

35 Nagu märgib eelotsusetaotluse esitanud kohus, lubab selline õigusnorm nagu põhikohtuasjas emaettevõtjal teostada firmaväärtuse amortiseerimist sõltumata sellest, kas äriühing, milles osalus omandatakse, teenib kasumit või toodab kahjumit.

36 Nagu seda märkis ka kohtujurist enda ettepaneku punktis 40, ei saa sellises olukorras äriühingu, milles osalus omandati, kasumi või kahjumi arvamist või mitteamist emaettevõtja tulu hulka pidada põhikohtuasjas vaidlusaluse õigusnormi eesmärki arvestades määravaks kriteeriumiks nende mõlema asjaomase emaettevõtja kategooriate olukorra võrdlemisel.

37 Käesoleva kohtuasja punktis 33 tehtud järeldust ei sea kahtluse alla ka Austria Vabariigi argument, et sellise õigusnormi nagu põhikohtuasjas eesmärk on kohelda *share deal*?i samamoodi kui *asset deal*?i. Kuna emaettevõtjal on *share deal*?i puhul mitteresidendist äriühingus, millest saab tulumaksugrupi liige, osaluse omandamisel lubatud teostada firmaväärtuse amortiseerimist, on see piiriülese olukorra puhul liikmesriigi sõnul paremas olukorras kui *asset deal*.

38 Isegi kui see on nii, koheldakse sellise õigusnormiga nagu põhikohtuasjas erinevalt ühelt poolt emaettevõtjat, kes omandab osaluse residendist äriühingus, ja teiselt poolt emaettevõtjat, kes omandab osaluse mitteresidendist äriühingus, kuigi mõlemad äriühingute kategooriad on eespool käesoleva kohtuotsuse punktis 32 toodud õigusnormi eesmärki – innustada maksueelisega kontsernide moodustamist – arvestades sarnases olukorras.

39 Sellise erineva kohtlemise nagu põhikohtuasjas õigustamisel võib seega arvesse võtta üksnes üldisest huvist tulenevaid ülekaalukaid põhjuseid. Veel peab erinev kohtlemine niisugusel juhul olema ka sellega taotletava eesmärgi elluviimise tagamiseks sobiv ega või minna kaugemale sellest, mis on taotletava eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 25 ja seal viidatud kohtupraktika).

40 Austria Vabariik on seisukohal, et sellise õigusnormiga nagu põhikohtuasjas loodud erinevat kohtlemist õigustab liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse põhimõte, kuna tema pädevusse ei kuulu tulumaksugrupi liikmeteks olevate mitteresidendist äriühingute kasumite maksustamine.

41 Selles osas tuleb meenutada, et Euroopa Liidu tasandil ühtlustamis- või harmoneerimismeetmete puudumisel jääb liikmesriikidele õigus määratleda lepinguliselt või ühepoolset maksustamisalase pädevuse jaotuse pidepunktid, pidades eelkõige silmas topeltmaksustamise kaotamist, ja et liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotuse kaitse on õiguspärane eesmärk, mida Euroopa Kohus on tunnustanud (vt kohtuotsus Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, punkt 27 ja seal viidatud kohtupraktika).

42 Siiski, nagu on meenutatud juba käesoleva kohtuotsuse punktis 35, lubab selline õigusnorm nagu põhikohtuasjas emaettevõtjal teostada firmaväärtuse amortiseerimist sõltumata sellest, kas äriühing, milles osalus omandatakse, teenib kasumit või toodab kahjumit. Sellise maksueelise andmisel ei puuduta see õigusnorm seega äriühingu, milles osalus omandatakse, kasumi ja kahjumi maksustamise pädevust ja seega ka liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse jaotust.

43 Austria Vabariik väidab samuti, et sellisest õigusnormist nagu põhikohtuasjas tulenevat erinevat kohtlemist õigustab maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus.

44 Euroopa Kohus on küll juba nõustunud sellega, et maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus võib õigustada aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste kasutamise piiramist. Kuid selleks, et niisugusele õigustusele tugineva argumendiga saaks nõustuda, nõuab Euroopa Kohus siiski otsese seose olemasolu maksueelise ja seda eelist tasakaalustava konkreetse maksu vahel, kusjuures otsesest seost hinnates tuleb lähtuda asjaomaste õigusnormide eesmärgist (kohtuotsus Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, punkt 48 ja seal viidatud kohtupraktika).

45 Austria Vabariik väidab esiteks, et sellise õigusnormi nagu põhikohtuasjas raames esineb otsene seos maksueelise, mis seisneb firmaväärtuse amortiseerimise võimaluses, ja residendist äriühingu majandustulemi arvessevõtmise vahel emaettevõtja maksustamisel.

46 Selle argumendiga ei saa siiski nõustuda. Nimelt ei saa juba eespool käesoleva kohtuotsuse punktides 35 ja 42 esitatud põhjustel asuda seisukohale, et sellise maksueelise ja maksukoormise vahel, mis seisneb äriühingu, milles omandati osalus, kasumi arvestamises emaettevõtja tulu hulka, esineb otsene seos; see ei ole nii ka juhul, kui emaettevõtja teenib ainult kasumit ega tooda kahjumit.

47 Teiseks väidab Austria Vabariik, et esineb otsene seos eespool käesoleva kohtuotsuse punktis 44 toodud kohtupraktika tähenduses ühelt poolt asjaomase maksueelise ja teiselt poolt residendist äriühingus osaluse võõrandamisel saadud tulu emaettevõtja tasandil maksustamise vahel. Sellist maksustamist ei toimu, kui emaettevõtjale mitteresidendist äriühingus kuuluva osaluse suhtes kohaldub neutraalne maksustamine, mistõttu on õigustatud mitte anda otseselt selle maksustamisega seotud maksueelist.

48 Siiski tuleb esiteks märkida, et firmaväärtuse amortiseerimise võimaluses seisnev maksueelis mõjutab emaettevõtjat kohe, samas kui residendist äriühingus osaluse võõrandamisel saadud tulu maksustamine on kaudsem ning ebakindlam; eelotsusetaotluse esitanud kohus viitab siinkohal ka sellele, et strateegilised osalused on reeglina mõeldud pikaajaliseks omamiseks. Sellises olukorras ei ole asjaolu, et tulu saab maksustada osaluse võõrandamise korral, käsitatav maksusüsteemi ühtsuse põhjendusena, millega saaks õigustada maksueelise kasutamise keelamist juhul, kui emaettevõtja omandab osaluse mitteresidendist tütarettevõtjas, millest saab tulumaksugrupi liige (vt selle kohta kohtuotsused Rewe Zentralfinanz, C-347/04, EU:C:2007:194, punkt 67, ja DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 49).

49 Teiseks, nagu märkis kohtujurist enda ettepaneku punktis 61, ei võimalda siseriiklik õigus teostada firmaväärtuse amortiseerimist ka siis, kui maksukohustuslane valib vastavalt 1988. aasta juriidiliste isikute tulumaksu seaduse § 10 lõike 3 punktile 1 mitteresidendist äriühingu osaluse kaudu maksukohustuse mõjutamise võimaluse ja sellise osaluse võõrandamine seega maksustatakse.

50 Eeltoodust nähtub, et sellise õigusnormi nagu põhikohtuasjas alusel ei teki iseenesest otsesest seost ühelt poolt firmaväärtuse amortiseerimise võimaluses seisneva maksueelise ja teiselt poolt residendist äriühingu osaluse võõrandamisel saadud tulu emaettevõtja tasandil maksustamise vahel, mistõttu ei õigusta sellist erinevat kohtlemist nagu põhikohtuasjas asjaomase liikmesriigi maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadus (vt selle kohta kohtuotsus komisjon vs. Hispaania, C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 87).

51 Kolmandaks on Austria Vabariigi sõnul õigustatud Austria maksusüsteemi, mis keelab maksuvaba tuluga seotud kulude mahaarvamise, ühtsuse säilitamiseks keelatud kasutada maksustamise seisukohast neutraalselt käsitletavate mitteresidendist äriühingute osaluste puhul eespool nimetatud amortiseerimist. Vastasel juhul kohaldataks nende osaluste suhtes kahekordset soodustust, mis oleks süsteemiga vastuolus.

52 See argument, mis rajaneb mitteresidendist äriühingute kasumi maksustamise pädevuse puudumisel, ei puuduta aga otsese seose olemasolu maksueelise ja maksukoormise vahel, vaid on pigem seotud käesoleva kohtuotsuse punktis 40 mainitud liikmesriikidevahelise maksustamispädevuse tasakaalustatud jaotuse põhimõttega. Järelikult tuleb see tagasi lükata eespool käesoleva kohtuotsuse punktis 42 toodud põhjendustel.

53 Kuna Euroopa Kohtule saadetud toimikust ei nähtu, et erinevat kohtlemist, millega on tegemist põhikohtuasjas, õigustaks ülekaalukas üldine huvi, tuleb asuda seisukohale, et see on asutamisevabadusega vastuolus.

54 Järelikult tuleb teisele küsimusele vastata, et ELTL artikliga 49 on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm, nagu sellega on tegemist põhikohtuasjas, mis võimaldab tulumaksugrupi maksustamise raames emaettevõtjal sellises residendist äriühingus osaluse omandamisel, millest saab maksugrupi liige, amortiseerida firmaväärtust osaluse omandamise kuludest kuni 50% ulatuses, aga mitteresidendist äriühingus osaluse omandamise puhul on see keelatud.

Kohtukulud

55 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus pooleli oleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule seisukohtade esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (neljas koda) otsustab:

ELTL artikliga 49 on vastuolus selline liikmesriigi õigusnorm, nagu sellega on tegemist põhikohtuasjas, mis võimaldab tulumaksugrupi maksustamise raames emaettevõtjal sellises residendist äriühingus osaluse omandamisel, millest saab maksugrupi liige, amortiseerida firmaväärtust osaluse omandamise kuludest kuni 50% ulatuses, aga mitteresidendist äriühingus osaluse omandamise puhul on see keelatud.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.