

KOMISJONI OTSUS (EL) 2019/1252,**19. september 2018,****eelotsuste SA.38945 (2015/C) (ex 2015/NN) (ex 2014/CP) kohta, mille Luksemburg tegi äriühingu
McDonald's Europe suhtes***(teatavaks tehtud numbri C(2019) 6076 all)***(Ainult prantsuskeelne tekst on autentne)****(EMPs kohaldatav tekst)**

EUROOPA KOMISJON,

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

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

olles kutsunud huvitatud isikuid üles esitama märkusi vastavalt nimetatud sätetele ⁽¹⁾ ja võttes nende märkusi arvesse

ning arvestades järgmist:

1. MENETLUS

- (1) 19. juuni 2013. aasta kirjaga edastas komisjon Luksemburgi Suurhertsogiriigile nõude üksikasjaliku teabe esitamiseks liikmesriigi eelotsuste ⁽²⁾ kohta.
- (2) 24. juunil 2014 saatis komisjon Luksemburgi ametiasutustele täiendava teabenõude kontserni McDonald's kohta. Muu hulgas palus komisjon Luksemburgil esitada kõik eelotsused, mille maksuamet oli teinud kontserni McDonald's kasuks.
- (3) Luksemburgi ametiasutused vastasid komisjoni 24. juuni 2014. aasta teabenõudele 4. augustil 2014. Eeskätt esitasid nad kaks äriühingule McD Europe Franchising S.à.r.l. (edaspidi „McD Europe“) suunatud eelotsust, mis olid tehtud vastavalt 30. märtsil 2009 (edaspidi „esialgne eelotsus“) ja 17. septembril 2009 (edaspidi „läbivaadatud eelotsus“) (mõlemad koos edaspidi „vaidlustatud eelotsused“). Lisaks sellele edastasid Luksemburgi ametiasutused ka mitu muud eelotsust, mis Luksemburgi maksuamet oli teinud kontserni McDonald's kasuks ⁽³⁾.
- (4) 4. augusti 2014. aasta vastuses kirjeldavad Luksemburgi ametiasutused ühtlasi Luksemburgi tavasid eelotsuste valdkonnas ning selgitavad, miks nad olid seisukohal, et kontserni McDonald's suhtes tehtud eelotsuste näol ei ole tegemist riigiabiga Euroopa Liidu toimimise lepingu (edaspidi „ELi toimimise leping“) artikli 107 lõike 1 tähenduses.
- (5) 23. märtsi 2015. aasta kirjaga palus komisjon Luksemburgi ametiasutustel esitada märkused teabe kohta, mis saadi ametiühingute liidult ⁽⁴⁾ (edaspidi „liit“) seoses riigiabiga, mida Luksemburgi ametiasutused on väidetavalt andnud kontsernile McDonald's.
- (6) Luksemburgi ametiasutused vastasid komisjoni 23. märtsi 2015. aasta teabenõudele 23. aprillil 2015.
- (7) 18. mai 2015. aasta kirjaga palus komisjon Luksemburgi ametiasutustel muu hulgas edastada kõik McD Europe'i poolt alates esialgse eelotsuse tegemisest väljastatud dokumendid, mis võiksid põhjendada selles esialgses eelotsuses kontsernile pandud kohustust tõendada, et McD Europe Ameerika ja Šveitsi filiaalide tulu on deklareeritud ja maksustatud vastavalt Ameerika Ühendriikides ja Šveitsis.

⁽¹⁾ ELT C 258, 15.7.2016, lk 11.⁽²⁾ See kiri edastati viitega HT.4020 – eelotsuste tavad.⁽³⁾ Käesolev uurimine piirdub samas üksnes vaidlustatud eelotsustega, ilma et see mõjutaks Luksemburgi maksuameti poolt kontserni McDonald's ja selle tütarettevõtjate kohta tehtud teistele eelotsustele antavat hinnangut.⁽⁴⁾ Kõnealused ametiühingud on järgmised: European Public Service Union (EPSU), European Federation of Food, Agriculture and Tourism Trade Unions (EFFAT) ja Service Employees International Union (SEIU).

- (8) 9. juuni 2015. aasta kirjaga edastasid Luksemburgi ametiasutused vastuse sellele teabenõudele ja näitasid (esitades nõutud dokumendid), et 2014. aastal tegi Ameerika maksuamet (*Internal Revenue Service*, edaspidi „IRS“) äriühingu McD Europe Ameerika filiaali kohta 2009. ja 2010. majandusaastat käsitleva maksuauditi, millest ilmnes, et Ameerika Ühendriikides asuva McD Europe Ameerika filiaali esitatud maksudeklaratsioonidesse ei olnud vaja teha ühtegi muudatust.
- (9) 3. detsembril 2015 otsustas komisjon algatada vaidlustatud eelotsuste suhtes ELi toimimise lepingu artikli 108 lõikes 2 sätestatud ametliku uurimismenetluse, kuna nende eelotsuste näol võis olla tegemist riigiabiga ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, mis võib olla siseturuga kokkusobimatu (edaspidi „menetluse algatamise otsus“).
- (10) Luksemburgi ametiasutused esitasid oma märkused menetluse algatamise otsuse kohta 4. veebruari 2016. aasta kirjaga.
- (11) 15. juulil 2016 avaldati menetluse algatamise otsus *Euroopa Liidu Teatajas* ⁽⁵⁾. Komisjon palus huvitatud isikutel esitada kõnealuse meetme kohta oma märkused. Liit esitas oma märkused 5. augusti 2016. aasta kirjaga. Komisjon sai 9. augusti 2016. aasta kirjaga kontserni McDonald's märkused.
- (12) 30. septembri 2016. aasta kirjaga edastasid Luksemburgi ametiasutused oma märkused menetluse algatamise otsuse kohta esitatud kolmandate isikute märkuste kohta.
- (13) 23. novembri 2016. aasta kirjaga edastas komisjon Luksemburgi ametiasutustele täiendava teabenõude.
- (14) Luksemburgi ametiasutused vastasid sellele teabenõudele 14. detsembril 2016 ja 12. jaanuaril 2017.

2. ABIMEETME ÜSIKASJALIK KIRJELDUS

2.1. Abisaaja kirjeldus

- (15) McDonald's Corporation on aktsiaselts, mis on registreeritud Delaware'is ja mille peakorter asub Ameerika Ühendriikides Illinoisi osariigis Oak Brooke'is. Äriühing on noteeritud New Yorgi börsil. Äriühing on asutatud 21. detsembril 1964 ning see käitab kohalikul tasandil kohandatud toiduanete ja jookide valikut pakkuvaid McDonald'si restorane ning võimaldab neil kasutada oma kaubamärki ⁽⁶⁾.
- (16) Äriühingu tegevus hõlmab järgmisi piirkondi: Ameerika Ühendriigid, juhtivad rahvusvahelised turud (Saksamaa, Austraalia, Kanada, Prantsusmaa ja Ühendkuningriik), kasvavad turud (Hiina, Korea, Hispaania, Itaalia, Madalmaad, Poola, Venemaa ja Šveits); ning sektorit „*Foundational Markets and Corporate*“ ⁽⁷⁾. Enam kui 100 riigis avatud 37 241 restoranit käitatakse ligikaudu 34 108 restorani frantsiisilepingu alusel ja 3 133 restorani käitab vahetult kõnealune ettevõtja ⁽⁸⁾. Vaidlustatud eelotsuste tegemise ajal käitati maailmas olemasolevast 31 677 McDonald'si restoranist 21 183 restorani frantsiisilepingu alusel, 3 855 restorani käitasid sidusettevõtjad ja 6 639 restorani käitasid McDonald's Corporation ja tema tütarettevõtjad ⁽⁹⁾. Seega on kontserni McDonald's Corporation näol eelkõige tegemist frantsiisi andjaga, 80 % McDonald'si restoranidest tegutsevad ja neid käitatakse sõltumatute frantsiisilepingute alusel ⁽¹⁰⁾. 2017. aastal oli kontsernil McDonald's Corporation ligikaudu 400 tütarettevõtjat, kus töötas 235 000 töötajat.
- (17) 2017. aastal oli McDonald'si kogukäive 22,8 miljardit USA dollarit, millest 12,7 miljardit USA dollarit pärines vahetult ettevõtja käitatavates restoranides toimunud müügitehingutest ja 10,1 miljardit frantsiisitulust. Vaidlustatud eelotsuste tegemise ajal oli McDonald'si käive 26,216 miljardit USA dollarit ning ettevõtja käitas 32 478 restorani ⁽¹¹⁾.

⁽⁵⁾ ELT C 258, 15.7.2016, lk 11.

⁽⁶⁾ Kontserni McDonald's Corporation 2017. aasta aruanne („Form 10-K“) föderaalsetele börsitehingute komisjonile (US Securities and Exchange Commission), lk 1.

⁽⁷⁾ Kontserni McDonald's Corporation 18. septembri 2015. aasta aruanne („Form 8-K“) föderaalsetele börsitehingute komisjonile, lk 2.

⁽⁸⁾ Kontserni McDonald's Corporation 2017. aasta aruanne („Form 10-K“) föderaalsetele börsitehingute komisjonile, lk 13.

⁽⁹⁾ Esialgse eelotsuse taotlus, lk 1.

⁽¹⁰⁾ Tavapärase frantsiisilepingu puhul on kontsern McDonald's Corporation territooriumi ja hoone omanik või restorani ruumide pikaajalise rendilepingu tagatise andja ning frantsiisi saaja maksab sisseseade, reklaami, mööbli ja sisekujunduse eest.

⁽¹¹⁾ Kontserni McDonald's Corporation 2009. aasta aruanne („Form 10-K“) föderaalsetele börsitehingute komisjonile.

- (18) Ettevõtja vahetult käitatavates restoranides toimunud müügist pärines 3,260 miljardit USA dollarit Ameerika Ühendriikides toimunud müügist, 4,080 miljardit USA dollarit rahvusvahelistelt juhtivatelt turgudelt, ⁽¹²⁾ 4,592 miljardit USA dollarit kasvavatelt turgudelt ⁽¹³⁾ ja 0,787 miljardit USA dollarit sektorist „*Foundational Markets & Corporate*“ ⁽¹⁴⁾.
- (19) Väljaspool Ameerika Ühendriike jätavad McDonald's Corporation ja tema Ameerika tütarettevõtja McDonald's International Property Company (edaspidi „MIPCO“) McDonald'si restoranide arendamise ja käitamise õiguse vastaval turul kehtiva litsentsilepingu alusel ettevõtjatele, kelle näol enamiku suuremate turgude puhul on tegemist kontserni McDonald's Corporation otseste või kaudsete tütarettevõtjatega.
- (20) Luksemburgi ametiasutuste edastatud teabe kohaselt kontrollis McDonald'si kontsern 2013. aasta detsembris Luksemburgis viit äriühingut: i) McD Europe; ii) McD Europe Holdings S.à.r.l.; iii) Luxembourg McD Investments S.à.r.l.; iv) Lux MC Holdings S.à.r.l.; ja v) McD Luxembourg Holdings S.à.r.l.
- (21) Äriühingutel McD Europe Holding S.à.r.l., Luxembourg McD Investments S.à.r.l. et Lux MC Holdings S.à.r.l. olid osalused kontserni McDonald's teistes Euroopa ja Ameerika tütarettevõtjates ning äriühingu McD Luxembourg Holdings S.à.r.l. tegevus oli välispangaga sõlmitud lepingu alusel õiguslikult toetada likviidsuse koondamisega seotud tegevust. Äriühingul Luxembourg McD Investments S.à.r.l. oli samas ka osalus Delaware'is registreeritud Ameerika piiratud vastutusega äriühingus Golden Arches UK LLC.
- (22) Komisjoni uurimismenetlus ja käesolev otsus keskenduvad äriühingule McD Europe, kes vaidlustatud eelotsuste tegemise ajal oli Luksemburgi maksuresident ja kellel olid filiaalid Ameerikas ja Šveitsis. Nagu on selgitatud eelotsuste taotlustes, tasus McD Europe kontserni McDonald's Corporation ja MIPCO antavatele teatavatele (olemasolevatele ja tulevastele) frantsiisiõiguste juurdepääsuks vastava maksu. Sellega seoses omandas McD Europe frantsiisiõiguste näol teatavad immateriaalsed varad (edaspidi „frantsiisiõigused“) ⁽¹⁵⁾. Seejärel andis McD Europe frantsiisiõigused ning nendega seotud lepingulised kohustused edasi oma Ameerika filiaalile. Sellega seoses hakkas kõiki varasemalt kontserni McDonald's Corporation tasutud makseid edaspidi Illinoisi osariigis Oak Brookis asuva Ameerika filiaali kaudu tasuma McD Europe. Genfis tegutsev Šveitsi filiaal loovutas litsentsi alusel frantsiisiõigusi erinevate Euroopa riikide frantsiisivõtjatele ning osutas mitmesuguseid frantsiisiõigustega seotud teenuseid. Vastutasuks maksis Ameerika filiaal Šveitsi filiaalile teenuste eest komisjonitasu, mille suurus võrdus Šveitsi filiaali kantavate kuludega, millele lisandus teatav marginaal. Vaidlustatud eelotsuste tegemise ajal töötas Šveitsi filiaalis [0–10] töötajat, mis vastas [0–10] täistöökohale. Äriühingus McD Europe ja Ameerika filiaalis töötajad puudusid. 2014. aastal töötas äriühingus McD Europe [0–10] täiskohaga töötajat, Šveitsi filiaalis töötas [10–20] täiskohaga töötajat ja Ameerika filiaalis töötajad puudusid.
- (23) 2015. aastal teatas McDonald's oma tegevuse olulisest ümberkorraldamisest, mille käigus jaotati maailma riigid rühmadesse pigem asjaomaste turgude ühiste joonte kui geograafilise läheduse alusel. 2016. aasta detsembris teatas McDonald's otsusest luua uus integreeritud rahvusvaheline valdusstruktuur uue äristruktuuri kohandamiseks ja tegevuse toetamiseks.
- (24) Selle ümberstruktureerimise tulemusel rajati Ühendkuningriigis asuv uus ühtne struktuuriüksus, mille ülesanne oli loovutada litsentsilepingu alusel äriühingu intellektuaalomandiga seotud õigusi kogu maailmas, välja arvatud Ameerika Ühendriigid. See üksus hõlmas mitmesuguseid Ühendkuningriigis registreeritud Briti ettevõtjaid ja Ameerika äriühinguid, mis olid jätkuvalt registreeritud Ameerika Ühendriikides. Need Ameerika äriühingud olid ühtlasi Ühendkuningriigi maksuresidendid. See muudatus tõi kaasa Genfis tegutsenud äriühingu tegevuse lõppemise. Teine Šveitsi ettevõtja jätkas tegevust ning Luksemburgi filiaal jäi jätkuvalt vastutama Luksemburgis tegutsevate restoranide tegevuse eest ⁽¹⁶⁾.

⁽¹²⁾ Turud, mis hõlmavad Saksamaad, Austraaliat, Kanadat, Prantsusmaad, Ühendkuningriiki, ja nendega seotud turud.

⁽¹³⁾ Turud, mille ettevõtja väitel on kasvupotentsiaal ning suutlikkus restoranide frantsiisi mahtu suurendada, nagu Hiina, Korea, Hispaania, Itaalia, Madalmaad, Poola, Venemaa, Šveits ja nendega seotud turud.

⁽¹⁴⁾ Tegemist on nimetusega, mida McDonald'si süsteemis kasutatakse muude turgude jaoks, millest enamik toimivad valdavalt frantsiisilepingut hõlmava mudeli alusel. Ka selle sektoriga seotud tegevust on kirjeldatud (vt kontserni McDonald's Corporation 2017. aasta aruanne („Form 10-K“) föderaalsetele börsitehingute komisjonile, lk 20).

⁽¹⁵⁾ Frantsiisiõigustega seotud immateriaalne vara hõlmab järgmisi komponente: kaubamärgi arendamine ja positsioneerimine, reklaam ja turundus, tootedisain ja restoranide tehnilised parameetrid, restoranide ümberkorraldused, toitute ja toiduvalikute arendus, varustusahel, tegevusplatvormid ja -süsteemid (sealhulgas asutamisega seotud immateriaalne vara), süsteemide töölerakendamine, frantsiiside haldus, tegevuse analüüs, kvaliteedikontroll, inimressursid, õiguslik tugi.

⁽¹⁶⁾ Allikas: McDonald'si kirjalik vastus Euroopa Parlamendi TAX3 komisjoni küsimustele, 18. juuni 2018.

2.2. Vaidlustatud eelotsused

- (25) Käesolevas otsuses käsitletakse kaht Luksemburgi maksuameti 2009. aastal McDonald'si kohta tehtud eelotsust, st esialgset eelotsust ja läbivaadatud eelotsust, kusjuures mõlemad otsused käsitlevad äriühingu McD Europe maksustaatus Luksemburgis.
- (26) Esialgse eelotsuse tegi Luksemburgi maksuamet 30. märtsil 2009, pärast McDonald'si 11. veebruaril 2009 esitatud eelotsuse taotlust, millele lisati muid dokumente 10. märtsil 2009. Vastuseks esialgsele eelotsusele esitas äriühingu McD Europe maksunõustaja (edaspidi „maksunõustaja“) 27. juulil 2009 Luksemburgi maksuametile läbivaadatud eelotsuse taotluse. Selle taotluse tulemusel tehti läbivaadatud eelotsus, mille Luksemburgi maksuamet võttis vastu 17. septembril 2009.

2.2.1. Esialgne eelotsus

2.2.1.1. McDonald'si organisatsiooniline struktuur vastavalt esialgsele eelotsuse taotlusele

- (27) McDonald'si 11. veebruari 2009. aasta esialgse eelotsuse taotluses kirjeldatakse McDonald'si kontserni struktuuri ja kontserni tegevuse laadi Luksemburgis. Selles kirjeldatakse samuti kontserni McDonald's Corporation frantsiiside ümberkorraldust ning McD Europe kahe filiaali tegevust, kes on registreeritud vastavalt Ameerika Ühendriikides ja Šveitsis. Lisaks sellele on esialgse eelotsuse taotluses kirjeldatud Luksemburgi maksualaste õigusaktide alusel toimunud ümberkorralduse ning Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise konventsiooni (edaspidi „Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsioon“) ⁽¹⁷⁾ maksualaste tagajärgi Luksemburgi jaoks.
- (28) Eelotsuse taotluses on eeskätt selgitatud, et Euroopa frantsiisideguste kontrollimise ja juhtimise koondamiseks äriühingusse McD Europe sõlmis see äriühing McDonald's Corporationi ja MIPCOga lepingud „Buy-in Agreement“ (leping, millega nähakse ette vastava maksu tasumine) ja „Qualified Cost Sharing Arrangement“ (leping, mille kohaselt jagatakse kulud eelnevalt kindlaksmääratud kriteeriumide alusel), edaspidi „QCS leping“). Lepingu Buy-in Agreement kohaselt tasub McD Europe maksu McDonald's Corporationi ja MIPCO antavatele teatavatele (olemasolevatele ja tulevastele) frantsiisidegustele juurdepääsuks ⁽¹⁸⁾. Sellega seoses sai McD Europe nendele õigustele tegeliku omandiõiguse. McD Europe ja tema Ameerika filiaali vahelise deklaratsiooni kohaselt andis McD Europe seejärel frantsiisidegused ning nendega seotud lepingulised kohustused edasi oma Ameerika filiaalile. Kõiki varasemalt kontserni McDonald's Corporation tasutud makseid hakkas edaspidi Ameerika filiaali kaudu tasuma McD Europe. Esialgse eelotsuse taotluse kohaselt tuli kõik vajalikud toimingud McDonald'si Euroopa piirkonna frantsiisideguste ümberkorraldamiseks teha hiljemalt 1. märtsiks 2009.
- (29) Esialgse eelotsuse taotluse kohaselt asub McD Europe Ameerika filiaali peakorter Ameerika Ühendriikides Illinoisi osariigis Oak Brookis. See filiaal kannab mitmeid frantsiisidegustega seotud majanduslikke riske, ühtlasi ka nendega seotud kulusid. Eelotsuse taotluse kohaselt osaleb Ameerika filiaal neid kulusid kandes realselt kontsernidega McDonald's Corporation ja MIPCO sõlmitud QCS lepingu elluviimises. Kontserni McDonald's Corporation (ja tema tütarettevõtjate) tegevust, mida rahastab Ameerika filiaal, juhivad ja viivad ellu kontserni McDonald's Corporation töötajad.
- (30) Ameerika filiaali tegevus toimub Ameerika Ühendriikides ja seda juhivad Ameerika Ühendriikides asuv filiaali haldur, ⁽¹⁹⁾ kes haldab teatavat frantsiisidegustega seotud tegevust ⁽²⁰⁾ ja kes on vastavalt teenuseosutamise lepingule, mille kohaselt osutatakse teenuseid kantud kuludele vastava tasu eest, millele on lisatud selles teenuseosutamise lepingus kindlaksmääratud korra alusel arvestatud lisatasu, delegeeritud osalise tööajaga kontserni McDonald's Corporation juurde. Ameerika filiaali osutatavad teenused hõlmavad filiaali jooksva haldusega seotud teenuseid, ⁽²¹⁾ mille eest Ameerika filiaal maksab igal aastal kontsernile McDonald's Corporation [10 000–20 000] USA dollarit.

⁽¹⁷⁾ Luxembourgis 3. aprillil 1996. aastal Luksemburgi Suurhertsogiriigi valitsuse ja Ameerika Ühendriikide valitsuse vahel sõlmitud konventsioon eesmärgiga vältida topeltmaksustamist ja ennetada varandusmaksudega seotud maksupettusi.

⁽¹⁸⁾ Lepinguga Buy-in Agreement ja QCS lepinguga hõlmavad territooriumid on järgmised: [...].

⁽¹⁹⁾ Teabe kohaselt, mille Luksemburgi ametiasutused esitasid komisjonile, ei kasuta Ameerika filiaal otseselt töötajaid.

⁽²⁰⁾ See tegevus hõlmab äriühingu McD Europe ja kontserni McDonald's Corporation vahel sõlmitud McDonald'si Euroopa piirkonna frantsiisidegusi käsitleva QCS lepingu koordineerimist ning filiaali krediidi- ja kulukontode toimimise tagamist ning nende kontode vastavuse tagamist Ameerika üldtunnustatud raamatupidamispõhimõtetele (US GAAP).

⁽²¹⁾ Esialgse eelotsuse taotluse 4. lisa.

- (31) Esialgse eelotsuse taotluse kohaselt asub McD Europe Šveitsi filiaali peakorter Šveitsis Genfi linnas. See filiaal võõrandab litsentsilepingu alusel frantsiisivõtjatele (22) (edaspidi „põhifrantsiisivõtjad“), saab tulu põhifrantsiisivõtjate makstavatest tasudest ja osutab teenuseid, mis on seotud haldamise, toetuse ja arendusega, ning teisi samalaadseid teenuseid või frantsiisivõtjatega seotud teenuseid (23). Vastutasuks maksab Ameerika filiaal Šveitsi filiaalile teenuste komisjonitasu, mille suurus võrdub Šveitsi filiaali kantavate kuludega, millele lisandub [0–10] protsendi suurune marginaal (24).
- (32) Peamised Šveitsi filiaali töövõtjad, delegeeritud isikud ja lepingulised töötajad kuuluvad „Key European Management“ süsteemi. Kuigi esialgse eelotsuse taotluse kohaselt kannab Šveitsi filiaal isikutega seotud kulud, eeskätt need, mis on seotud nende töötasu ja lisatasudega, on nende kulude lõplik kandja Ameerika filiaal; see toimub Šveitsi filiaali poolt Ameerika filiaalile makstavate tasude vähendamise teel.
- (33) Esialgse eelotsuse taotluse kohaselt osutab McD Europe, mille peakorter asub Luksemburgis, oma halduskoo-solekutel üld- ja haldusteenuseid, samuti ka tugiteenuseid ning töötab välja kaubandusstrateegiaid. Nende teenuste eest tasub Ameerika filiaal äriühingule McD Europe igal aastal komisjonitasu suuruses [400 000–500 000] eurot (25).

2.2.1.2. Esialgse eelotsuse taotluses kirjeldatud maksualased tagajärjed Luksemburgi jaoks

- (34) Maksunõustaja väitel tuleb äriühingut McD Europe käsitada Luksemburgi maksuresidendina vastavalt Luksemburgi tulumaksu käsitleva seaduse (26) (edaspidi „LIR“) artikli 159 lõikele 1. McD Europe suhtes kohaldatakse seega täies ulatuses Luksemburgi äriühingute tulumaksu. Samas, olles Luksemburgi residentist maksukohustuslane, kehtivad McD Europe suhtes ka kõik Luksemburgi sõlmitud topeltmaksustamist käsitlevate konventsioonide sätted.
- (35) Lisaks sellele väidab maksunõustaja, et Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 5 kohaselt käsitatakse Ameerika filiaali tegevust Ameerika Ühendriikides toimuva tegevusena. Sellega seoses on Ameerika filiaali teenitavat kasumit võimalik maksustada ainult Ameerika Ühendriikides ning see on Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artiklite 7 ja 25 kohaselt Luksemburgi äriühingute tulumaksust vabastatud.
- (36) Maksunõustaja väidab samamoodi, et Šveitsi filiaali tegevust, st alamlitsentside võõrandamist frantsiisitasu eest peamistele frantsiisivõtjatele käsitletakse Luksemburgi ja Šveitsi vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise konventsiooni (27) („Luksemburgi ja Šveitsi topeltmaksustamise vältimise konventsioon“) artikli 5 kohaselt Šveitsis toimuva tegevusena. Seega on Šveitsi filiaali teenitavat kasumit võimalik maksustada ainult Šveitsis ning see on Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artiklite 7 ja 25 kohaselt Luksemburgi äriühingute tulumaksust vabastatud.
- (37) Esialgse eelotsuse taotluse kokkuvõttes palutakse Luksemburgi maksuametil kinnitada, et ta jagab maksunõustaja seisukohta selles taotluses kirjeldatud tehingute Luksemburgis maksustamise maksualaste tagajärgede kohta.

2.2.1.3. Luksemburgi maksuameti kinnitus

- (38) 30. märtsi 2009. aasta kirjaga (esialgne eelotsus) kinnitas Luksemburgi maksuamet, et äriühingut McD Europe käsitatakse Luksemburgi residentist maksukohustuslasena ning sellega seoses kohaldatakse äriühingu suhtes

(22) [Eri Euroopa riikide frantsiisivõtjate loend].

(23) Eeskätt on ette nähtud, et teenused hõlmavad strateegilist abi ja finantstehingutega seotud haldustegevust, tegevusplatvormide haldamist, varustusahela kontseptsiooni, kinnisvarapargi arengut, restoranide kujundust, menüüde haldamist, kohaliku turu suundumuste analüüsi, inimressurssi, kvaliteedikontrolli ja turundust; kõik need teenused on seotud tegevusega Euroopas.

(24) Esialgse eelotsuse taotluse 8. lisa.

(25) Esialgse eelotsuse taotluse 6. lisa.

(26) 4. detsembri 1967. aasta muudetud seadus tulumaksu kohta.

(27) Bernis 21. jaanuaril 1993 Luksemburgi Suurhertsogiriigi ja Ameerika Ühendriikide vahel sõlmitud konventsioon eesmärgiga vältida topeltmaksustamist ja ennetada varandusmaksudega seotud maksupettusi.

Luksemburgis kehtivaid topeltmaksustamise vältimise konventsioone. Lisaks sellele kinnitas Luksemburgi maksuamet, et esialgse eelotsuse taotluses toodud selgitusi silmas pidades tundub talle, et Šveitsi filiaali ja Ameerika filiaali näol on tegemist püsivate tegevuskohtadega. Seetõttu nõustub Luksemburgi maksuamet sellega, et äriühingu McD Europe kasumit, mis on seostatav nende kahe filiaaliga, maksustatakse vastavates riikides ning selle suhtes ei kohaldata Luksemburgi äriühingute maksu. Esialgses eelotsuses on seega järeldatud: „Selleks et maksuvabastusi oleks Luksemburgis võimalik kohaldada, peab äriühing [McD Europe] igal aastal tõendama, et tema tulu ja vara on deklareeritud ning kuulub maksustamisele vastavalt Šveitsis ja Ameerika Ühendriikides“⁽²⁸⁾.

2.2.2. Läbivaadatud eelotsus

2.2.2.1. Läbivaadatud eelotsuse taotlus

- (39) Vastuseks esialgsele eelotsusele esitas maksunõunik Luksemburgi maksuametile üksikasjaliku analüüsi, et määrata kindlaks, kas Ameerika filiaali tulu on maksustatav Ameerika Ühendriikides ning kas äriühingu näol on tegemist Ameerika mõistes püsiva tegevuskohaga.
- (40) Seoses küsimusega, kas Ameerika filiaali tulu on maksustatav Ameerika Ühendriikides, selgitas maksunõunik, et selleks, et välisriigi majandusüksus (st McD Europe) oleks Ameerika Ühendriikides maksustatav, peab ta tegelema Ameerika Ühendriikides tööstusliku või kaubandusliku tegevusega. Sellisel juhul käsitatakse välisriigi üksust sellise üksusena, kelle tulu on realselt seotud kaubandusliku või tööstusliku tegevusega, mis kuulub Ameerika Ühendriikides maksustamisele. Maksunõunik väidab järgmist: „... selleks, et välisriigi üksusel saaks olla äriühinguga realselt seotud ja Ameerika Ühendriikides maksustatavat tulu, peaks ta tegelema Ameerika Ühendriikides kaubandusliku või tööstusliku tegevusega ning tema tulu peaks olema realselt selle tegevusega seotud“. Maksunõunik kinnitab seejärel, et äriühingu tegevuse näol Ameerika Ühendriikides ei ole tegemist tööstusliku või kaubandusliku tegevusega Ameerika Ühendriikides: „kuigi filiaal a) omab kontserni Euroopa piirkonnaga seotud frantsiiside õigusi, b) kannab omandatud frantsiiside õiguste arengu ja haldamisega seotud erinevaid riske ja c) tegeleb teatava frantsiisioigustega seotud tegevusega, leiab McDonald’i kontsern tervikuna, et peamised kaubandustehingud tehakse kontserni teiste liikmete vahendusel, seetõttu ei leia kontsern, et filiaali tegevus on käsitatav tööstusliku või kaubandusliku tegevusena Ameerika Ühendriikides“⁽²⁹⁾.
- (41) Seoses küsimusega, kas Ameerika filiaali näol on tegemist Ameerika mõistes püsiva tegevuskohaga Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni tähenduses, märkis maksunõustaja: „selleks et määratlada, kas majandusüksuse näol on tegemist tegeliku püsiva tegevuskohaga [Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni] tähenduses, tuleb lähtuda Ameerika siseriiklikust õigusest“. Kuigi Ameerika filiaalil on olemas äriühingu püsivuse seade, mille abil filiaali juhataja teostab teatavaid toiminguid, selgitab majandusnõunik, et püsiva tegevuskoha puhul „[peaks] kaubandustegevus maksukohustuse tekkimise riigis olema piisavalt suure mahuga, et tagada äriühingu stabiilsus ja kindel maksubaas“. Ameerika siseriiklik õigus nõuab seetõttu, et Ameerika filiaali tegevus „ületaks teatud läviväärtuse“, mis maksunõustaja väitel ei ole vaadeldaval juhul ületatud.
- (42) Seoses analüüsiga, mille abil määratakse kindlaks, kas Ameerika filiaali näol on tegemist püsiva tegevuskohaga Luksemburgi maksueeskirjade seisukohalt, selgitab maksunõunik, et „analüüs, millega määratakse kindlaks, kas äriühingu McD Europe Ameerika filiaali näol on tegemist püsiva tegevuskohaga Luksemburgi maksueeskirjade kohaselt, sõltub lõppkokkuvõttes sellest, kas filiaali tegevuse puhul on tegemist „tegevusega“ Luksemburgi siseriikliku õiguse tähenduses“⁽³⁰⁾. Kuna mõiste „tegevus“ ei ole määratletud Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsioonis, on selle konventsiooni artikli 3 lõikes 2 sätestatud, et osutada tuleb tähendusele, mis on sellele mõistele antud topeltmaksustamise vältimise konventsiooni kohaldava lepinguosalisest riigi siseriiklikus õiguses, st Luksemburgi õiguses. McD Europe maksunõustaja selgitab samuti, et kui Ameerika filiaali tegevus oleks käsitatav „tegevusena“ või „püsiva tegevuskohana“ Luksemburgi õiguse tähenduses, „eldaks Luksemburg, et äriühingu tulu maksustataks Ameerika Ühendriikides, kuna filiaali on võimalik käsitada Luksemburgi maksueeskirjade kohaselt püsiva tegevuskohana. Samas ei kohusta ükski asjaolu teist lepinguosalisest riiki (Ameerika Ühendriigid) seda tulu tõhusalt maksustama. Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 25 lõike 2 punktis a on sätestatud, et Luksemburg kohaldab maksuvabastust tulu suhtes, mis „maksustatakse Ameerika Ühendriikides“. Maksunõuniku väitel „ei näita ükski asjaolu, et tõhus maksustamine on nõutav“⁽³¹⁾.

⁽²⁸⁾ Originaaltekst.

⁽²⁹⁾ Läbivaadatud eelotsuse taotluse punkt 3.

⁽³⁰⁾ Läbivaadatud eelotsuse taotluse punkt 3.

⁽³¹⁾ Läbivaadatud eelotsuse taotluse punkt 4.

- (43) Lisaks sellele osutab maksunõustaja oma väidete toetuseks Luksemburgi halduskohtu (Tribunal administratif du Luxembourg) otsusele kohtuasjas *La Coasta* (edaspidi „*La Coasta* kohtuotsus“, ⁽³²⁾ mis hõlmab Luksemburgi ja Prantsusmaa vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise kokkuleppe erinevaid tõlgendusi, ⁽³³⁾ mis tegelikult viivad mõlemapoolselt maksustamata jätmisele. Maksunõustaja väitel kinnitas halduskohus, et „püsiva tegevuskoha puudumine Prantsusmaa tähenduses ei ole asjakohane ning Luksemburg ei saa loobuda oma õigusest kohaldada tulu maksustamist üksnes seetõttu, et Prantsusmaa leiab, et tegemist ei ole maksustatava tuluga“.
- (44) McD Europe maksunõustaja esitab seejärel analüüsi, et määrata kindlaks, kas Ameerika filiaali tegevuse näol on tegemist „tegevusega“ Luksemburgi maksuõiguse tähenduses. Maksunõustaja järeldab kõnealusel juhul tuvastatud faktiliste asjaolude põhjal, et Ameerika filiaal on jätkusuutlikult tegelenud kaubandustegevusega püsisiseseadel abil ja selle näol on tegemist püsiva tegevuskohaga Luksemburgi õiguse kohaselt. Konkreetsemalt väidab maksunõustaja finantskohandamise seaduse (*Steueranpassungsgesetz* ehk „StAnpG“) artikli 16 alusel, et Ameerika filiaali tegevuse näol on tegemist väljakujunenud äritegevusega, mis toimub püsisiseseadel abil ⁽³⁴⁾. See tegevus on Ameerika filiaali „intellektuaalse omandiga seotud tegevus“, ehk konkreetsemalt: i) varade omanamine; ii) vastutuse võtmine seoses teatavate riskidega, sealhulgas majandusriskiga, mis on seotud frantsiisõiguste arengu ja hoidmisega, kusjuures äriühingu kannab sellega seotud kulud, osaledes sel viisil reaalselt McDonald's Corporationiga sõlmitud QCS lepingu täitmisel; iii) frantsiisõiguste haldamine, st QCS lepingu koordineerimine, järelevalve „*Key European Management*“ kantud kulude hüvitamise üle; iv) arvepidamisega seotud tegevus. Luksemburgi seisukohta esindava maksunõuniku väitel ning vastavalt Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni tõlgendusele „*tuleb järeldada, et [Ameerika filiaal] tegutses intellektuaalse omandiga seotud valdkonnas Ameerika Ühendriikide ja Luksemburgi topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 5 tähenduses Ameerika püsiva tegevuskoha vahendusel*“ ⁽³⁵⁾.
- (45) Maksunõustaja analüüsi kokkuvõttes palutakse Luksemburgi maksuametil kinnitada, et ta jagab maksunõustaja seisukohta. Analüüsi kokkuvõttes on järgmine lause: „[s]ee kiri asendaks Teie 30. märtsi 2009. aasta kinnituskirja. Sellega seoses loodame, et see kiri võib ühtlasi kinnitada Luksemburgi maksualaste tagajärgede tõlgendust, nagu seda on kirjeldatud meie 11. veebruari 2009. aasta kirjas“ ⁽³⁶⁾.

2.2.2.2. Luksemburgi maksuameti esitatud läbivaadatud eelotsus

- (46) 17. septembri 2009. aasta kirjaga kinnitas Luksemburgi maksuamet, et ta jagab maksunõustaja läbivaadatud eelotsuse taotluses esitatud Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni tõlgendust selles osas, et McD Europe Ameerika filiaali tulu Ameerika Ühendriikides tuleb maksustada Luksemburgi maksueeskirjade kohaselt.

3. KOHALDATAVA ÕIGUSRAAMISTIKU KIRJELDUS

- (47) Luksemburgi äriühingute tulumaksustamise tavaeeskirjad on sätestatud LIRis. LIRi artikli 159 lõikes 1 on märgitud: „*Äriühingute tulumaksuga maksustatakse kõik maksukohustuslase tulud*“. LIRi artiklis 160 on sätestatud: „*Artiklis 159 osutatud äriühinguid, kellel ei ole põhikirjalist asukohta ega keskuhtkonda suurhertsogiriigi territooriumil, maksustatakse äriühingute tulumaksuga kogu nende artikli 156 tähenduses teenitud tulu pealt*“.

⁽³²⁾ Luksemburgi Suurhertsogiriigi halduskohtu (Tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg) 3. detsembri 2001. aasta kohtuotsus nr 12831 ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi halduskohtu 23. aprilli 2002. aasta kohtuotsus nr 14442c.

⁽³³⁾ 1. aprillil 1958 Prantsusmaa ja Luksemburgi Suurhertsogiriigi vahel sõlmitud konventsioon, mille eesmärk on vältida topeltmaksustamist ja kehtestada vastastikuse haldusabi eeskirjad tulu- või kapitalimaksude valdkonnas.

⁽³⁴⁾ Lisaks tegevuse kirjeldusele osutab maksunõunik veel järgmistele kriteeriumidele, mis võimaldavad järeldada, et Ameerika filiaal tegeleb püsiva tegevusega kindla asukohaga filiaali kaudu: filiaal rendib kontoriruumi, mis võimaldavad tal kasutada püsisiseseadet; filiaalil on juurdepääs teenustele, tal on juhataja ja „teised palgatöötajad“; filiaalil on ametlikult õigus kasutada ruume; on ette nähtud, et kontoriruumid on filiaali kasutuses pikema perioodi vältel; filiaal maksab rendileandjale iga-aastast renditasu; filiaal on Ameerika Ühendriikides ametlikult registreeritud; filiaalil on oma arvelduskonto pangas ja McD Europe hoiab filiaali raamatupidamisarvestust eraldi; töötajad tegelevad oma põhitööga filiaali asukohas; filiaalil on oma kirjaväsi; filiaal maksab aastatuul halduri teenuste eest; kõik nimetatud kulud kajastuvad filiaali arvetel.

⁽³⁵⁾ Läbivaadatud eelotsuse taotluse punkt 8.

⁽³⁶⁾ Läbivaadatud eelotsuse taotluse punkt 8.

- (48) LIRi artiklis 163 on kirjas, et Luksemburgi äriühingu tulumaksu kohaldatakse maksukohustuslase konkreetsel aastal maksustatavale kasumile⁽³⁷⁾. Enne 2013. aastat maksustati kõigi Luksemburgi maksukohustuslastest äriühingute maksustatavat kasumit tavapärase maksumääraga 28,80 %⁽³⁸⁾. 2013. aastast on tavaline maksumäär 29,22 %.
- (49) Topeltmaksustamisega seotud konventsioonid võeti Luksemburgi õigusesse üle LIRi artiklite 134 ja 162 alusel koostoimes suurhertsogi 3. detsembri 1969. aasta määrusega.
- (50) LIRi artiklis 134 on sätestatud eraisikute kohta: „*kui residendist maksukohustuslasel on topeltmaksustamise vältimiseks sõlmitud rahvusvahelistes konventsioonides sätestatud progresseeruvuse klausli või mõne muu riikidevahelise lepingu alusel maksuvaba tulu, arvatakse see tulu sellest hoolimata fiktiivse maksubaasi hulka, mille alusel arvutatakse üldine maksumäär, mida kohaldatakse artikli 126 kohaselt kohandatud maksustatava tulu suhtes.*“
- (51) LIRi artikkel 162⁽³⁹⁾ ja suurhertsogi 3. detsembri 1969. aasta määrus⁽⁴⁰⁾ võimaldavad ühtlasi kohaldada LIRi artiklit 134 ettevõtetele, kelle suhtes kohaldatakse Luksemburgi äriühingute tulumaksu (IRC).
- (52) Seaduse StAnpG paragrahvis 16 on määratletud „püsiva tegevuskoha“ mõiste Luksemburgi maksuõiguse kohaselt ning selles viidatakse igasugusele püsivarustusele või -sisseseadele, mida kasutatakse jätkusuutliku „tööstusliku“ või „kaubandusliku“ tegevuse jaoks⁽⁴¹⁾.
- (53) 3. aprillil 1996 sõlmisid Luksemburg ja Ameerika Ühendriigid topeltmaksustamise vältimise konventsiooni ehk Luksemburgi Suurhertsogiriigi valitsuse ja Ameerika Ühendriikide valitsuse konventsiooni eesmärgiga vältida topeltmaksustamist ja ennetada varandusmaksudega seotud maksupettusi⁽⁴²⁾. See võeti üle Luksemburgi siseriiklikusse õigusesse 5. märtsi 1999. aasta seadusega⁽⁴³⁾ ja jõustus kahes lepinguosalises riigis 20. detsembril 2000 ning seda kohaldatakse alates 1. jaanuarist 2001.

⁽³⁷⁾ LIRi artikli 163 lõige 1: „Äriühingute tulumaksuga maksustatakse maksustatav tulu, mille maksukohustuslane sai kalendriaasta jooksul“

⁽³⁸⁾ Luksemburgi äriühingu tulumaks koosneb kasumilt arvestatavast äriühingute tulumaksust („impôt sur le revenu des collectivités“ ehk „IRC“), mille maksumäär on 21 %, ja Luxembourgis linnas asutatud äriühingute kasumilt arvestatavast kohalikust ettevõtlusmaksust („impôt commercial“), mille määr on 6,75 %. Peale selle lisandub IRC 21 %-le sellelt arvutatav 5 % lisamaks, mis läheb tööhõivefondile. 2012. aastal suurendati solidaarset lisamaksu 5 %-lt 7 %-le, see muudatus jõustus alates 2013. majandusaastast. 2013. majandusaasta maksumuudatuste tõttu suurenes kogu tulumaks Luxembourgis linna äriühingute jaoks 28,80 %-lt 29,22 %ni. Sellele lisaks kohaldatakse Luksemburgi äriühingutele igal aastal netovaramaksu, milleks on 0,5 % ettevõtte üleilmsest netoväärtusest 1. jaanuaril.

⁽³⁹⁾ LIRi artiklis 162 on sätestatud: „1. Käesoleva seaduse I jao sätteid kohaldatakse maksustatava tulu ja seda moodustava netotulu ning võõrandamisest või likvideerimisest saadava tulu kindlaksmääramiseks ja maksu deklareerimiseks, määramiseks ja sissenõudmiseks, kui järgnevatel sätetel ei ole sätestatud teisiti või kui nende sätete kohaldamine ei ole põhjendatud asjaomaste ühisettevõtete erilist laadi silmas pidades. 2. Eelneva lõigu sätete kohaldamiseks määratakse suurhertsogi määrusega kindlaks säted, mida kohaldatakse ühisettevõtete suhtes.“

⁽⁴⁰⁾ 3. detsembri 1969. aasta suurhertsogi määruse artiklis 162 on sätestatud: „4. detsembri 1967. aasta seaduse I jao sätteid, mis hõlmavad tulumaksu ja mida kohaldatakse sama seaduse artikli 162 alusel seaduse II jaos osutatud ühisettevõtete maksustamiseks, on määratletud käesoleva määruse lahutamatu osana käsitatavas lisas toodud nimekirjas.“

⁽⁴¹⁾ Steueranpassungsgesetz vom 16. Oktober 1934, Rgesetzbl. I S. 925). Originaalversioonis (saksa keeles) on paragrahvis 16 sätestatud: „Betriebsstätte im Sinn der Steuergesetze ist jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die der Ausübung des Betriebs eines stehenden Gewerbes dient.“

⁽⁴²⁾ Luxembourgis 3. aprillil 1996. aastal Luksemburgi Suurhertsogiriigi valitsuse ja Ameerika Ühendriikide valitsuse vahel sõlmitud konventsioon eesmärgiga vältida topeltmaksustamist ja ennetada tulu- ja omandimaksudega seotud maksupettusi.

⁽⁴³⁾ 5. märtsi 1999. aasta seadus, millega kiidetakse heaks Luxembourgis 3. aprillil 1996. aastal Luksemburgi Suurhertsogiriigi valitsuse ja Ameerika Ühendriikide valitsuse vahel sõlmitud konventsioon eesmärgiga vältida topeltmaksustamist ja ennetada tulu- ja omandimaksudega seotud maksupettusi, mida muudeti kahe riigi valitsuste vahel 28. augustil 1996 saadetud kirjadega, Journal Officiel du Grand-Duché du Luxembourg, 16. märts 1999, A – nr 25. Seadust muudeti 2010. aastal 31. märtsi 2010. aasta seadusega maksukonventsioonide heakskiitmise kohta ja teabevahetustootlustele kohaldatava menetluse kohta, Journal Officiel du Grand-Duché du Luxembourg, A – nr 51, 6. aprill 2010.

- (54) Topeltmaksustamise vältimise konventsioonide näol on tegemist kahe suveräänse riigi vahel sõlmitud rahvusvaheliste lepingutega ⁽⁴⁴⁾. Suurem osa topeltmaksustamise vältimise konventsioonidest on kahepoolsed, samas on olemas ka mitmepoolseid maksundust hõlmavaid konventsioone, nagu maksuasjades vastastikuse haldusabi mitmepoolne konventsioon ⁽⁴⁵⁾.
- (55) Topeltmaksustamise vältimise konventsioonide eesmärk on parandada piiriülest kaubavahetust ja soodustada rahvusvahelisi investeringuid, kõrvaldades kahe lepinguosalise riigi vahelise kaubavahetuse või nendesse riikidesse investeerimisega tegelevate ettevõtete ja füüsiliste isikute jaoks maksubarjäärid või vähendades neid. Kui piiriüleste tehingutest saadav tulu oleks maksustatav mõlemas riigis, võiks see kahjustada kaubavahetuse arengut või heidutada kahe asjaomase riigi investoreid. Topeltmaksustamise vältimise konventsiooni kõige olulisem eesmärk on seega vältida topeltmaksustamist või kõrvaldada see, kui seda peaks esinema ⁽⁴⁶⁾.
- (56) Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni reguleerimisala on määratletud artikli 1 lõikes 1, kus on sätestatud: „Kui käesolevas konventsioonis ei ole sätestatud teisti, kohaldatakse seda ainult isikute suhtes, kes on ühe lepinguosalise riigi või mõlema lepinguosalise riigi residendid“.
- (57) Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 3 lõikes 2 on sätestatud: „Konventsiooni kohaldamisel lepinguosalises riigis tuleb kõiki mõisteid, mida konventsioonis ei ole määratletud, tõlgendada sellises tähenduses, mis neil on selle riigi õiguses seoses konventsiooniga hõlmatud maksudega, välja arvatud juhul, kui kontekst nõuab teistsugust tõlgendamist või kui pädevad ametisutused lepivad artikli 27 (vastastikuse kokkuleppe menetlus) sätete alusel kokku ühises tõlgenduses“.
- (58) Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 5 lõikes 1 on määratletud püsiva tegevuskoha mõiste: „Käesolevas konventsioonis tähendab väljend „püsiv tegevuskoht“ püsivalt paigaldatud sisseseade asukohta, kus toimub ettevõtja kogu tegevus või osa sellest“.
- (59) Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 7 lõikes 1 on märgitud ettevõtete kasumi maksustamise kohta: „Lepinguosalise riigi ettevõtja kasumit maksustatakse üksnes selles liikmesriigis, välja arvatud juhul, kui ettevõtja teostab teises lepinguosalises liikmesriigis majandustegevust seal asutatud püsiva tegevuskoha kaudu. Kui ettevõtja teostab oma majandustegevust sellisel viisil, kuulub tema kasum maksustamisele teises liikmesriigis, kuid üksnes osas, milles selle kasumi puhul on tegemist nimetatud püsiva tegevuskoha kasumiga“.
- (60) Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artiklis 25, mille pealkiri on „Topeltmaksustamise kõrvaldamine“, on artiklis 2 kirjeldatud järgmist menetlust: „Luksemburgis toimub topeltmaksustamise kõrvaldamine järgmiselt: „a) kui Luksemburgi resident saab tulu või omab varasid, mis käesoleva konventsiooni alusel kuuluvad maksustamisele Ameerika Ühendriikides, vabastab Luksemburg selle tulu või need varad maksust, võttes arvesse järgmiseid punkte b ja c, kuid võib selleks, et arvutada maksusummat residentide ülejäänud tulult või varadelt, kohaldada samu maksumäärasid, mida oleks kohaldatud juhul, kui tulu või vara osade suhtes ei oleks maksuvabastust kohaldatud“.

⁽⁴⁴⁾ Sageli nimetatakse neid ka „maksukonventsioonideks“ või „topeltmaksustamise vältimise konventsioonideks“.

⁽⁴⁵⁾ OECD, Euroopa Nõukogu, maksuasjades vastastikuse haldusabi mitmepoolne konventsioon, 2011.

⁽⁴⁶⁾ On kaks peamist maksukonventsioonide liiki, mis võimaldavad lepinguosalistel riikidel läbi rääkida topeltmaksustamise vältimise konventsioonides kasutatavate mõistete ja sätete üle: ÜRO maksukonventsiooni mudel ja OECD maksukonventsiooni mudel (edaspidi „OECD maksukonventsioon“). Esimene OECD maksukonventsioon avaldati 1958. aastal ja seda on sellest ajast saadik regulaarselt läbi vaadatud ja ajakohastatud. OECD maksukonventsiooni täiendavad maksukonventsiooni artiklite regulaarselt ajakohastatavad ja läbivaadatavad kommentaarid, mis selgitavad ja tõlgendavad OECD maksukonventsiooni sätteid. OECD kommentaarid pakuvad samuti teatavate riikide märkusi topeltmaksustamise vältimise konventsioonide teatavate konkreetsete aspektide kohta ning selle kohta, kuidas need riigid tõlgendavad topeltmaksustamise vältimise konventsiooni mõningaid artikleid oma siseriiklikus õiguses.

4. MENETLUSE ALGATAMISE PÕHJUSED

- (61) Komisjon otsustas algatada ametliku uurimismenetluse, kuna ta leidis esialgsel vaatlusel, et vaidlustatud eelotsuste näol oli tegemist äriühingule McD Europe antava riigiabiga ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, ning väljendas kahtlusi vaidlustatud maksundusmeetmete siseturuga kokkusobivuse üle.
- (62) Komisjoni kahtlused hõlmasid ennekõike Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 25 lõike 2 ebaõiget kohaldamist vaidlustatud eelotsuse abil, millega anti äriühingule McD Europe valikuline eelis.
- (63) Komisjon kohaldas kolmeetapilist kontrollitoimingut, et määrata kindlaks, kas läbivaadatud eelotsus võib olla esmapilgul käsitatav valikulisena. Esiteks leidis komisjon, et võrdlussüsteem on Luksemburgi äriühingute maksustamise üldine süsteem, mille eesmärk on kõikide Luksemburgi maksukohustuslastest ettevõtete kasumi maksustamine. Komisjon leidis samuti, et Luksemburgi äriühingute tulumaksusüsteem hõlmab topeltmaksustamise vältimise konventsioone, mille lepinguosaline Luksemburg on.
- (64) Teiseks vaatles komisjon küsimust, kas läbivaadatud eelotsuse näol on tegemist võrdlussüsteemist tehtava erandiga, mis toob kaasa äriühingu McD Europe eeliskohtlemise võrreldes teiste ettevõtjatega, kes on samasuguses faktilises ja õiguslikus olukorras. Komisjon leidis, et põhimõtteliselt kohaldatakse äriühingu McD Europe suhtes Luksemburgi äriühingu tulumaksu seoses ülemaailmse tuluga, välja arvatud juhul, kui kohaldatakse topeltmaksustamise vältimise konventsiooni ja vabastatakse välismaiste filiaalide tulu Luksemburgi äriühingu tulumaksust. Komisjon väljendas kahtlusi selle kohta, kas läbivaadatud eelotsus järgib Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise välistamise konventsiooni artiklite 7 ja 25 sätteid ning Luksemburgi õiguse sätteid, millega see konventsioon võeti üle siseriiklikusse õigusesse, mille kohaselt üldpõhimõttena maksustatakse kogu ülemaailmselt teenitud tulu.
- (65) Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artiklis 25 on sätestatud, et kui Luksemburgi resident saab välisriigis tulu, mis „*käesoleva konventsiooni alusel kuulub maksustamisele Ameerika Ühendriikides*“, vabastab Luksemburg selle tulu maksustamisest. Selleks et määrata kindlaks, kas tulu „*kuulub maksustamisele Ameerika Ühendriikides*“, tuleb vaadelda Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artiklit 7.
- (66) Komisjon märkis, et Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 7 kohaselt „*saavad*“ Ameerika Ühendriigid (lähtriik) seda tulu (st äriühingu McD Europe Ameerika filiaali frantsiisõigustest tulenevat tulu) maksustada üksnes juhul, kui on olemas püsiv tegevuskoht, millega see tulu on seotud. Vastasel juhul saab seda tulu maksustada ainult Luksemburg. Komisjon märkis samuti, et Ameerika filiaali tulu ei ole võimalik maksustada Ameerika Ühendriikides, kuna selle filiaali näol ei ole tegemist püsiva tegevuskohaga Ameerika maksuõiguse tähenduses. Teisisõnu ei ole võimalik, et see tulu „*kuuluku maksustamisele*“ Ameerika Ühendriikides Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 25 lõike 2 tähenduses. Võttes arvesse asjaolu, et Luksemburgi maksuamet oli täiesti teadlik, et selline maksustamine ei ole võimalik, kinnitab komisjon, et maksuamet ei oleks pidanud nõustuma Ameerika filiaali tulu vabastamisega Luksemburgi äriühingute tulumaksust.
- (67) Sellega seoses leiab komisjon, et vältimaks valikulise eelise andmist, oleks Luksemburgi maksuamet pidanud nõustuma selle tulu vabastamisega äriühingu tulumaksust üksnes sedavõrd, kui võrd see tulu kuulub Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni alusel maksustamisele Ameerika Ühendriikides. Komisjoni menetluse algatamise otsuses väljendatud seisukoha järgi tähendab asjaolu, et Luksemburgi maksuamet oli läbivaadatud eelotsuse tegemise hetkel täiesti teadlik sellest, et Ameerika filiaali näol ei olnud tegemist püsiva tegevuskohaga Ameerika maksuõiguse tähenduses, et ta pidi samuti kindlalt teadma, et filiaali tegevusega seotud tulu ei ole võimalik Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni alusel Ameerika Ühendriikides maksustada ning et seetõttu tuleb Luksemburgi maksuameti nõusolekut vabastada kõnealune tulu Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 25 lõike 2 punkti a alusel Luksemburgi äriühingu tulumaksust käsitada selle sätte ebaõige kohaldamisena.
- (68) Võttes arvesse läbivaadatud eelotsusest tulenevat ettevõtte McD valikulise kohtlemise põhjenduse puudumist ning seda, et kõik muud ELi toimimise lepingu artikli 107 lõikes 1 sätestatud riigiabi olemasolu tingimused on täidetud, jõudis komisjon esialgsel järeldusele, et Luksemburgi maksuameti väljastatud läbivaadatud eelotsuse näol, mis on kasulik äriühingule McD Europe, on tegemist riigiabiga ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses. Lisaks sellele, kuna see abi vastab tegevusabi tingimustele, väljendab komisjon kahtlusi seoses vaidlustatud meetmete siseturuga kokkusobivusega ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 2 või lõike 3 alusel.

5. LUKSEMBURGI AMETIASUTUSTE MÄRKUSED MENETLUSE ALGATAMISE OTSUSE KOHTA

- (69) Luksemburgi ametiasutused esitasid oma märkused menetluse algatamise otsuse kohta 4. veebruari 2016. aasta kirjaga. Luksemburgi ametiasutused kinnitavad esmalt, et komisjon ei ole nõuetekohaselt määratlenud õiguslikku raamistikku; samuti kinnitavad nad, et komisjoni arutluskäik menetluse algatamise otsuses põhineb vigastel eeldustel; ning ühtlasi märgivad nad, et komisjon ei ole tõendanud valikulise eelise olemasolu.

5.1. Luksemburgi ametiasutuste märkused õigusliku raamistiku kohta

- (70) Luksemburgi ametiasutused kirjeldavad esmalt topeltmaksustamise vältimise konventsiooni eesmärki ja sisu, mille kohaselt tuleb kasutada maksustamisõigust selleks, et ennetada (tegelikke või võimalikke) topeltmaksustamise olukordi, ja mitte selleks, et tagada ühe või teise lepinguosalise riigi või kolmanda riigi maksukohustuslase tõhus maksustamine. Topeltmaksustamise vältimise konventsiooni alusel ei saa kohaldada maksustamist, kui see ei ole ette nähtud siseriikliku õigusega. Maksude kohaldamise õigus on lepinguosalise riigi ainupädevuses ja konventsiooniga ettenähtud maksustamisõigus saab sellest vaid tuleneda. Võttes arvesse asjaolu, et konventsioonis puudub asendamisklausel (*switch-over-clause*)⁽⁴⁷⁾ ning ei ole kindlaks määratud, mahaarvamise meetod,⁽⁴⁸⁾ ei saa lepinguosaline riik ühepoolset lahendada maksustamata jätmise küsimust, kui teine lepinguosaline riik ei rakenda oma maksustamisõigust. Luksemburgi ametiasutuste väitel on ainuke võimalus maksustamata jätmisega seotud olukordade lahendamiseks muuta topeltmaksustamise vältimise konventsiooni.
- (71) Luksemburgi ametiasutused selgitavad samuti, et topeltmaksustamise vältimise konventsiooni tõlgendatakse mõlemas lepinguosalises riigis autonoomselt. Seega ei saa nõuda, et Luksemburg kohaldaks Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni, viidates Ameerika õigusele.
- (72) Seoses Luksemburgi õiguse ja kohtupraktikaga selgitavad Luksemburgi ametiasutused, et ei Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsioonis, õigusaktis, millega see konventsioon võetakse üle Luksemburgi õigusesse, ega üheski teises Luksemburgi õigussüsteemi kuuluvas õigusaktis ei ole sätestatud tõhusa maksustamise põhimõtet. Seejuures osutavad nad *Coasta* kohtuotsusele,⁽⁴⁹⁾ milles sedastati, et mõlemapoolne maksustamata jätmise võib toimuda vaatamata sellele, et topeltmaksustamise vältimise konventsiooni on nõuetekohaselt kohaldatud, kuna mõlemad lepinguosalised riigid on topeltmaksustamise vältimise konventsiooni tõlgendamisel teineteisest sõltumatud.
- (73) Käesoleval juhul selgitavad Luksemburgi ametiasutused, et Ameerika filiaali suhtes maksu kohaldamata jätmise Ameerika Ühendriikides tuleneb Ameerika õiguse kohaldamisest ning „tegelikult seotud tulu“ põhimõttest. Maksu kohaldamata jätmise Ameerika Ühendriikides tuleneb asjaolust, et Ameerika Ühendriigid ei kasuta maksustamisõigust, mis tuleneb Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsioonist ning Luksemburgil ei ole võimalik seda vaidlustada. Lisaks sellele väidab Luksemburg, et komisjon ei ole pädev (uuesti) tõlgendama rahvusvahelist konventsiooni ja rikub Euroopa Liidu lepingu artiklite 4 ja 5 sätteid, kui ta teeb otsuse liikmesriigi ja kolmanda riigi vahel sõlmitud kahepoolse rahvusvahelise konventsiooni „õige“ tõlgendamise kohta.

5.2. Luksemburgi ametiasutuste märkused komisjoni arutluskäigu kohta

- (74) Luksemburgi ametiasutused kinnitavad, et komisjoni arutluskäik põhineb kahel vigasel eeldusel. Esimene neist eeldustest puudutab komisjoni väidet, mille kohaselt eelotsuse tegemise ajal Luksemburgi maksuamet teadis või oleks pidanud teadma, et Ameerika filiaali suhtes ei ole võimalik Ameerika õiguse alusel maksu kohaldada. Teine neist eeldustest on seotud sellega, et komisjon leiab, et kui Luksemburgi maksuamet oleks teadnud, et Ameerika filiaali suhtes ei ole Ameerika maksuõiguse kohaselt võimalik maksu kohaldada, oleks tal tekkinud kohustus äriühing *McD Europe* maksustada.

⁽⁴⁷⁾ „*Switch-over clause*“ võimaldab ühel lepinguosalisel riigil muuta ühepoolset topeltmaksustamise vältimise meetodit, kui teine lepinguosaline riik on kohaldanud konventsiooni või oma riigi maksuõigust selleks, et vabastada maksust teatud tulu või kapital, või pidanud vähendatud maksimumäära alusel maksu kinni dividendidelt, intressidelt või võlgnevustelt.

⁽⁴⁸⁾ Mahaarvamise meetodi põhireegli kohaselt, sõltumata sellest, kas seda kohaldatakse ühepoolset või kahepoolset maksukonventsiooni alusel, käsitab residentriik tema residentide välisriigis saadud tulu eest välisriigile makstud tulumaksu teatavate õigusaktidega määratud piires residentriigile endale makstud tulumaksuna. Kui välisriigi maksimumäär on madalam kui residentriigi maksimumäär, kuulub residentriigis maksmisele ainult riikliku maksu erinevus võrreldes välisriigi maksuga. Kui välisriigi maksimumäär on kõrgem, ei kohaldata residentriigis maksu. Tegelik üldine maksukoormus võrdub kõrgemaga kahest maksust: residentriigis kohaldatav maks või välisriigis kohaldatav maks.

⁽⁴⁹⁾ Vt põhjendus 43. Esiteks tuleb märkida, et Prantsusmaa Riiginõukogu (Conseil d'État) 18. märtsi 1994. aasta otsusega loobuti maksustamast Luksemburgi äriühingu saadud kapitalikasumit Prantsusmaal asuva kinnisvara võõrandamise eest, põhjendusega, et üksnes kinnisvara omamine ei ole käsitatav püsiva tegevuskoha omamisena Prantsusmaal, kaubandustegevusest saadav tulu on Prantsusmaal maksustatav aga üksnes juhul, kui see on omistatav Prantsusmaal asuvale püsivale tegevuskohale. Pärast selle otsuse tegemist püüdis Luksemburg maksustada Luksemburgis riigi äriühingute Prantsusmaal asuva kinnisvaraga seotud tulu ja kapitalikasumit. Kuid *La Coasta* kohtuotsuses Luksemburgi halduskohus sellega ei nõustunud, otsustades, et Prantsusmaa ja Luksemburgi maksunduskonventsiooniga antakse kinnisvarast tuleneva tulu maksustamise õigus sellele riigile, kus kinnisvara asub, vaadeldaval juhul Prantsusmaale.

- (75) Komisjoni esimese eelduse kohta väidavad Luksemburgi ametiasutused, et maksuametil ei ole pädevust hinnata ja tõlgendada välisriigi maksuõigust. Lisaks sellele ei ole Luksemburgi maksuametil võimalik teada, kas Ameerika maksuamet tegelikult maksustab või ei maksusta Ameerika filiaali, kuna esiteks ei ole Ameerika maksuamet neile edastanud ühtegi dokumenti või muud teavet koos eelotsuse taotlusega ja teiseks ei saa eraõigusliku maksunõuniku subjektiivset seisukohta samastada Ameerika maksuameti ametliku seisukohaga.
- (76) Seoses komisjoni esitatud teise eeldusega kinnitavad Luksemburgi ametiasutused, et kui Luksemburgi õiguse kohaselt ei ole ettevõtte McD Europe maksustatav, ei ole oluline, kas maksukohustuslane on Ameerika õiguse kohaselt maksustatav või mitte, kuna Luksemburg ei kasuta oma õigust maksustada. Maksustamise õiguse selline jagunemine on tingimusteta ja lõplik.

5.3. Luksemburgi ametiasutuste märkused ELi toimimise lepingu artikli 107 alusel tehtud analüüsi kohta

- (77) Luksemburgi ametiasutused ei nõustu komisjoni õigusliku analüüsiga, milles tuvastati valikulise eelise olemasolu. Seoses võrdlussüsteemi kindlaksmääramisega märgivad nad, et see hõlmas üksnes topeltmaksustamise vältimise konventsiooni ja Luksemburgi eeskirju ning tavasid topeltmaksustamise vältimise konventsioonide kohta üldiselt, vastavalt Luksemburgi kohtute tõlgendustele.
- (78) Lisaks sellele märgivad Luksemburgi ametiasutused, et menetluse algatamise otsuses osutab komisjon üksnes LIRi artiklile 159, samas kui nõuetekohane osutamine ettevõtte tulumaksukohustuslastest ettevõtete maksustamisele ülemaailmsel tasandil peaks sisaldama ka LIRi artikli 160 kohaldamist. Lisaks sellele põhineb topeltmaksustamise vältimise konventsioonide Luksemburgi õigusesse ülevõtmine LIRi artiklil 134, võttes arvesse LIRi artiklit 162 koostöötava suurhertsogi 3. detsembri 1969. aasta määrusega. Kuid menetluse algatamise otsuses komisjon sellele ei viita. Luksemburgi ametiasutuste väitel on selline ebaselgus vastuolus ELi toimimise lepingu artikli 107 lõikega 1.
- (79) Luksemburgi ametiasutuste väitel ei ole komisjon samuti piisavalt tõendanud, et tegemist on teatava erandiga topeltmaksustamise vältimise konventsiooni ja/või Luksemburgi kohtuasutuste tõlgendatud õiguse ja menetluspraktika kohaldamisest.
- (80) Samuti ei nõustu Luksemburgi ametiasutused komisjoni õigusliku analüüsiga, milles komisjon tuvastas valikulise eelise olemasolu. Esiteks leiavad nad, et eelise olemasolu küsimust tuleks käsitleda sõltumatult Ameerika ametiasutuste otsusest ettevõtte maksustamise või maksustamisest loobumise kohta. Teiseks, isegi kui nõustuda seisukohaga, mille kohaselt Luksemburgil on kohustus kohaldada maksu, et ennetada topeltmaksuvabastuse olukorda, on eelisega tegemist üksnes juhul, kui asjaolu, et Ameerika ametiasutused ei kohaldanud maksu Ameerika filiaali suhtes, on Luksemburgi maksuametile läbivaadatud eelotsuse tegemise ajal kindlalt teada. Kuid Ameerika maksuamet tegi otsuse Ameerika filiaali maksustamise kohta Ameerika Ühendriikides alles IRSi 2014. aastal tehtud auditeerimise käigus, seega peaaegu 5 aastat pärast eelotsuse tegemist. Luksemburgi maksuamet ei saanud seda teada vaidlustatud eelotsuste tegemise ajal. Kolmandaks väidavad Luksemburgi ametiasutused, et komisjon ei oleks vaidlustanud eelotsuste põhjendatust, kui IRS oleks oma auditeerimise käigus jõudnud järeldusele, et Ameerika filiaal kuulub maksustamisele Ameerika Ühendriikides. Kuna Ameerika Ühendriikides kasutatakse ülemaailmset maksustamissüsteemi, kuulub McD Europe tulu maksustamisele siis, kui see Ameerika Ühendriikidesse jõuab. Seega tuleneb sellest vaid maksustamise edasilükkamine. Kokkuvõttes seisneb komisjoni arvates äriühingule McD Europe antud eelis selles, et Ameerika maksuamet ei maksusta Ameerika filiaali tulu pärast vaidlustatud eelotsuste tegemist.

6. HUVITATUD ISIKUTE MÄRKUSED MENETLUSE ALGATAMISE OTSUSE KOHTA

6.1. Äriühingu McD Europe märkused

- (81) McD Europe esitas oma märkused 9. augustil 2016. Esiteks ei nõustu McD Europe lugema komisjoni pädevaks rahvusvaheliste ja riiklike maksueeskirjade tõlgendamisel; teiseks toob äriühing välja mitmed lüngad komisjonipoolses Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni tõlgendamises; ja kolmandaks kinnitab ta, et komisjon ei ole tõendanud äriühingule McD Europe antava valikulise eelise olemasolu.

6.1.1. *Äriühingu McD Europe märkused komisjoni pädevuse kohta rahvusvaheliste ja riiklike maksueeskirjade tõlgendamiseks*

- (82) McD Europe kinnitab, et ELi toimimise lepingu artiklite 113, 114 ja 115 kohaselt on üksnes liikmesriigid pädevad kindlaks määrama oma äriühingute maksustamise korda ja sõlmima rahvusvahelisi konventsioone. Sellest tulenevalt on komisjoni katse kehtestada sellise konventsiooni, nagu Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsioon, oma tõlgendus, käsitatav Luksemburgi maksusuve-räänsuse rikkumisena. Ennekõike väidab McD Europe, et komisjon eirab Luksemburgi maksuameti esitatud topeltmaksustamise vältimise konventsiooni (asjakohast) tõlgendust, leides et i) konventsioonis ettenähtud püsiva tegevuskoha olemasolu tingimusi tuleks hinnata Ameerika õigusest lähtuvalt ja ii) et Luksemburgi maksuamet oleks pidanud vaatlema Ameerika filiaali tulu maksustamist Ameerika Ühendriikides, enne kui otsustada, et seda tulu ei ole vaja Luksemburgis maksustada.

6.1.2. *Äriühingu McD Europe märkused Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni komisjonipoolse tõlgendamise kohta*

- (83) McD Europe kinnitab, et komisjoni tõlgendus Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vastase konventsiooni kohta on ekslik, kuna i) selle tõlgenduse puhul põlgab komisjon ELi toimimise lepingu sätteid rikkudes ära viisi, mille kohaselt topeltmaksustamise vältimise konventsioone tavapäraselt tõlgendatakse ja kohaldatakse, ii) komisjon lisab konventsiooni nõude, et Ameerika filiaali tulu tuleb maksustada Ameerika Ühendriikides; iii) komisjon osutab OECD maksukonventsiooni mudelis esitatud sätetele,⁽⁵⁰⁾ mis ei ole kohaldatavad Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vastase konventsiooni puhul ja/või ei ole käesoleval juhul asjakohased.
- (84) Esimese punkti osas kinnitab McD Europe, et topeltmaksustamise vältimise konventsiooniga ei looda iseenesest uut maksustamisõigust, kui siseriiklikus õiguses ei ole antud õigust maksu kohaldamiseks. Ühtlasi on iga lepinguosaline riik topeltmaksustamise vältimise konventsiooni tõlgendamisel teisest riigist sõltumatu. Seega ei ole Ameerika õiguses rakendatav teatav põhimõte Luksemburgi jaoks siduv, isegi kui lepinguosaliste riikide antavad erinevad tõlgendused võivad tuua kaasa mõlemapoolse maksu kohaldamisest loobumise. McD Europe väitel on ainuke võimalus sellise mõlemapoolse maksustamata jätmise olukorra lahendamiseks muuta topeltmaksustamise vältimise konventsiooni.
- (85) Seoses püsiva tegevuskoha põhimõtte tõlgendamisega märgib McD Europe, et Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni, ennekõike selle artikli 3 sõnastuse kohaselt on konventsiooni kohaldava lepinguosalise riigi ülesanne tõlgendada seda põhimõtet oma õigussüsteemi alusel. Seega peab käesoleval juhul Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni tõlgendama lähtuvalt oma siseriiklikust õigusest Luksemburgi maksuamet, kes saab teha otsuse, et Ameerika filiaali näol on tegemist püsiva tegevuskohaga selle konventsiooni tähenduses. IRSi 2014. aastal tehtud auditeerimise järeldused ei ole asjakohased, kuna Luksemburgi maksuamet ei saanud 2009. aastal, kui tehti vaidlustatud eelotsused, olla sellest teadlik, ning kuna see seisukoht ei saanud tagasiulatuvalt mõjutada tehtud eelotsuseid.
- (86) Teiseks ei ole Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 7 lõikes 2 ja artikli 25 lõike 2 punktis a nõutud, et püsiva tegevuskohaga seotud tulu tuleb maksustada Ameerika Ühendriikides. Äriühingu McD Europe väitel tuleb selle konventsiooni nõuetekohase tõlgendamise korral järeldada, et asjaolu, et lepinguosaline riik (vaadeldaval juhul Ameerika Ühendriigid), kellel topeltmaksustamise vältimise konventsiooni kohaselt on maksustamise õigus, leiab hiljem lähtuvalt oma siseriiklikust õigusest, et teatud tulu ei kuulu maksustamisele, ei ole siduv teise lepinguosalise riigi (Luksemburgi) jaoks, kes kaotab õiguse tulu maksustamiseks konventsiooni alusel.
- (87) Kolmandaks ei saa komisjoni esitatud viidet OECD 2000. aastal esitatud märkusele, milles kajastus OECD seisukoht, et kui võrd Ameerika filiaali tulu ei kuulu maksustamisele Ameerika Ühendriikides, oleksid selle tulu pidanud maksustama Luksemburgi maksuamet, pidada asjakohaseks, kuna kõnealust sätet ei olnud 1996. aastal, kui sõlmiti topeltmaksustamise vältimise konventsioon, vastu võetud. OECD kommentaaride uut tõlgendust, mis muudab OECD maksukonventsiooni mudeli artikli 23A tähendust, sai ratifitseeritud konventsioonide suhtes kohaldada alles pärast OECD maksukonventsiooni mudeli vastavat läbivaatamist 2000. aastal. McD Europe rõhutab ühtlasi, et OECD maksukonventsiooni mudeli näol ei ole tegemist õiguslikult siduva dokumendiga, vaid see on käsitatav ennekõike soovitusena.

⁽⁵⁰⁾ OECD maksukonventsiooni mudel on mudel riikide jaoks, kes sõlmivad kahepoolseid maksukonventsioone, ja sellel on oluline roll maksubarjääride kaotamisel piiriülese kaubanduse ja investeringute puhul. See mudel on aluseks riikidevaheliste kahepoolsete maksukonventsioonide läbirääkimiste ja rakendamise puhul ning selle eesmärk on ettevõtjate abistamine ning maksude vältimise ja maksupettuste ennetamine. OECD maksukonventsiooni mudel on ühtlasi vahend lahendamaks ühtsel alusel rahvusvahelise topeltmaksustamise valdkonnas sagedamini esinevaid probleeme.

6.1.3. Äriühingu McD Europe märkused analüüsi kohta, mille komisjon tegi ELi toimimise lepingu artikli 107 alusel

- (88) Äriühingu McD Europe väitel põhineb komisjoni arutluskäik ekslikul eeldusel, et eelotsus hõlmab riigi ressursside kasutamist. Teiseks väidab McD Europe, et ta ei ole saanud mingit eelist, kuna Luksemburgi maksuamet ei saanud maksustada Ameerika filiaaliga seostatud tulu. Kolmandaks ei ole komisjon tõendanud, et MCD Europe oli ainus ettevõtte, kes sai topeltmaksustamise vältimise konventsioonist kasu, või et ettevõtte oleks kuulunud valikulise ettevõtete rühma hulka.
- (89) Seoses esimese punktiga kinnitab McD Europe, et eelotsuste näol ei ole tegemist riigiabiga, kui need kujutavad endast lihtsalt üldiste maksueeskirjade tõlgendusi ja praktilist rakendamist konkreetsetes olukordades. Eelotsused kujutavad endast riigiabi üksnes juhul, kui need kalduvad kõrvale üldistest eeskirjadest seoses haldusliku kaalutusõiguse rakendamisega. Vaadeldaval juhul oli eelotsuste eesmärk kinnitada, et Ameerika filiaaliga seotud tulu Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vastase konventsiooni alusel Luksemburgis ei maksustata. Eelotsusega ei vähendatud äriühingu McD Europe maksukoormust, kuna selle eelotsuse puudumisel oleks äriühingul McD Europe olnud Luksemburgis samaväärne maksukoormus. Eelotsuse tõttu äriühingu McD Europe maksuolukord ei muutunud ega paranenud.
- (90) Teiseks väidab McD Europe, et komisjon on ekslikult järeldanud, et Luksemburgi maksuamet on valesti kohaldanud Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni ja sellega seoses väitnud, et äriühingule McD Europe anti eelis. Lisaks sellele ei saa asjaolu, et Ameerika Ühendriigid otsustasid lõpuks mitte maksustada litsentsitasudega seotud tulu Ameerika maksueeskirjade alusel, seostada riigiabiga liidu õiguse alusel. Luksemburg ei rakendanud õigust maksustada Ameerika filiaali tulu üksnes seetõttu, et sama tulu ei olnud maksustatav Ameerika õiguse kohaselt. Samalaadset Luksemburgi ametiasutustega osutab McD Europe *La Coasta* kohtuotsusele, et toetada põhimõtet, mille kohaselt Luksemburgi maksuamet ei saa arvesse võtta teise lepinguosalise riigi tehtud tõlgendusi. Samas, isegi kui nõustuda komisjoni arutluskäiguga, oleks äriühingule McD Europe Luksemburgi maksuameti antud väidetav eelis tulenenud tegelikult IRSi 2014. aastal tehtud otsusest mitte maksustada Ameerika filiaali tulu. Kuid võimaliku eelise olemasolu ei saa sõltuda kolmanda riigi suhtumisest.
- (91) Seoses valikulisusega ja ennekõike seoses küsimusega võimaliku erandi tegemise kohta väidab McD Europe, et LuxLeaksi käigus avalikustatud teabest ⁽³¹⁾ selgub, et mitmele äriühingule sai osaks äriühinguga McD Europe samaväärne kohtlemine. Seda ei saa pidada üllatavaks, võttes arvesse, et Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsioonile eelotsuses antud tõlgendus on täielikus vastavuses Luksemburgi õiguse kohaldamisega. Teistest LuxLeaksi käigus avalikustatud eelotsustest ilmneb, et Luksemburgi ametiasutused tõlgendasid topeltmaksustamise vältimise konventsiooni sidusalt, seda kohaldati kõikide maksukohustuslaste suhtes, kes olid võrreldavas olukorras sama võrdlussüsteemi suhtes. Mitte ühegi puhul neist eelotsustest ei esitatud maksustamishoüet püsiva tegevuskohaga seostatava tulu kohta.
- (92) McD Europe väidab täiendavalt, et valikulise eelise olemasolu võib olla põhjendatud vajadusega vältida topeltmaksustamist ning et seetõttu ei saa meedet käsitada riigiabina.

6.2. Muude huvitatud isikute märkused

- (93) 5. augustil 2016 esitas oma märkused liit, väljendades toetust uurimismenetlusele.
- (94) Liit kinnitab, et võttes arvesse kontserni McDonald's domineerivat seisundit Euroopas, võib igasugune äriühingule McD Europe antav abi kahjustada konkurentsi ja Euroopa Liidu sisest kaubavahetust. Liidu väitel olid äriühingus McDonald's 2008. aasta lõpul ja 2009. aasta alguses, enne eelotsuste tegemist toimunud struktuurilised ümberkorraldused tingitud maksunduslikest põhjustest ja nende eesmärk oli saavutada Luksemburgis ja Ameerika Ühendriikides mõlemapoolne maksustamata jätmine, mis andis talle konkurentsieelise võrreldes tema konkurentidega.
- (95) Liidu väitel ei tuleks topeltmaksustamist käsitlevate konventsioonide tõlgendusi, millega tekitatakse mõlemapoolse maksustamisest loobumise olukord, käsitada kooskõlas olevatena nende konventsioonide sõnastuse ja mõttega.

⁽³¹⁾ 2014. aasta sügisel lekkis enam kui 500 peamiselt PwC vahendusel tehtud eelotsust, mis avaldati internetis (LuxLeaksi afaär).

- (96) Liit kutsub samuti üles liikmesriike, kes kohaldavad kuritarvituste vastaseid eeskirju, uurima McDonald'si kontserni tegevust ettevõtte struktuuri optimeerimisel eesmärgiga vältida maksude maksmist. Liidu väitel näitab McDonald'si juhtum, et maksuametid peaksid vahetama teavet hargmaiste ettevõtete maksukohtlemise kohta ning kehtestama nõude esitada avalikud deklaratsioonid riikide lõikes.

7. LUKSEMBURGI AMETIASUTUSTE MÄRKUSED KOLMANDATE ISIKUTE MÄRKUSTE KOHTA

- (97) Luksemburgi ametiasutused edastasid oma märkused märkuste kohta, mille olid esitanud äriühing McD Europe ja liit menetluse algatamise otsuse kohta 30. septembri 2016. aasta kirjaga.
- (98) Luksemburgi ametiasutused kinnitasid, et äriühingu McD Europe tehtud analüüs langes suures osas kokku nende enda tehtud analüüsiga.
- (99) Nad leiavad, et liidu edastatud märkused ei ole seotud küsimusega, kas äriühingule McD Europe anti riigiabi, vaid hõlmavad peamiselt kontserni McDonald's tegevuspraktikat ülemaailmsel tasandil ja kritiseerivad kontserni maksu-, sotsiaal- ja töötasupoliitikat.
- (100) Luksemburgi ametiasutused märgivad, et vastupidiselt sellele, mida väidab liit, on topeltmaksustamise vältimise konventsiooni eesmärk kõrvaldada topeltmaksustamise olukorrad, mitte tagada tõhusat maksustamist. Topeltmaksustamise vältimise konventsioonist tulenev maksustamise õiguse jagunemine kahe lepinguosalisest riigi vahel on lõplik ja mittetingimuslik. Sellega seoses, kui Luksemburgi maksuamet loobub lepingulisel alusel maksustamise õigusest, ei rakenda nad seda õigust üksnes seetõttu, et teine lepinguosaline riik ei maksusta tõhusalt asjaomast tulu.
- (101) Seoses liidu esitatud üleskutsega tõhustada maksude vältimise vastu võitlemise meetmeid, kinnitavad Luksemburgi ametiasutused, et nad toetavad täielikult seda eesmärki ning leiavad, et kõiki läbipaistvuse ja liikmesriikide teabevahetusega seotud meetmeid tuleb kaaluda ja vastu võtta asjakohases vormis ning kohaldatavate menetluste abil.

8. HINNANG

- (102) Pärast süvendatud uurimismenetlust ning menetluse algatamise otsuse kohta esitatud märkuste põhjalikku analüüsi leiab komisjon, et selles otsuses väljendatud kahtlused ei anna alust järeldada, et vaidlustatud eelotsuste tegemisega on antud riigiabi.

8.1. Abi olemasolu

- (103) ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 sätete kohaselt on igasugune liikmesriigi poolt või riigi ressurssidest ükskõik missugusel kujul antav riigiabi, mis kahjustab või ähvardab kahjustada konkurentsi, soodustades teatud ettevõtjaid või teatud kaupade tootmist, ühisturuga kokkusobimatu niivõrd, kuivõrd see kahjustab liikmesriikidevahelist kaubandust. Seega on kindlaks määratud, et käsitamiseks meedet riigiabina, peab olema tegemist riigi sekkumisega või riigi ressursside kasutamisega; teiseks peab see sekkumine kahjustama liikmesriikidevahelist kaubandust. kolmandaks peab see andma valikulise eelise ühele ettevõtjale; neljandaks peab see kahjustama või ähvardama kahjustada konkurentsi ⁽⁵²⁾.
- (104) Et käsitada meedet riigiabina ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses, peavad olema täidetud kõik sättes esitatud tingimused ⁽⁵³⁾. Järgnevalt keskendab komisjon oma tähelepanu küsimusele, kas vaidlustatud eelotsustega anti riigiühingule McD Europe valikuline eelis. Valikulise eelise puudumise korral ei pea komisjon hindama seda, kas ülejäänud tingimused on täidetud, kuna tegemist ei ole riigiabiga ELi toimimise lepingu artikli 107 tähenduses.

⁽⁵²⁾ Vt kohtuotsus komisjon vs. Deutsche Post, C-399/08 P: ECLI:EU:C:2010:481, punkt 39 ja seal viidatud kohtupraktika.

⁽⁵³⁾ Vt kohtuotsus C-399/08 P: komisjon vs. Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, punkt 38 ja seal viidatud kohtupraktika.

8.2. Äriühingule McD Europe antava valikulise eelise olemasolu

- (105) Kui riigi rakendatud meede parandab ettevõtja finantsseisundit, on see ELi toimimise lepingu artikli 107 lõikes 1 kirjeldatud eelis (⁵⁴). Eelise olemasolu kindlaksmääramisel tuleb osutada meetme enda mõjule (⁵⁵). Maksumeetmete puhul võidakse eelis anda ettevõtja maksukoormuse eri moel vähendamiste kaudu, eelkõige maksustatava tulu või tasumisele kuuluva maksusumma vähendamisega (⁵⁶).
- (106) Valikulisuse analüüsi jaoks on Euroopa Kohus koostanud kolmeosalise kontrollimenetluse, mille abil on võimalik kindlaks määrata, kas teatud maksumeede on valikuline (⁵⁷). Selle kontrollimenetluse raames tuleb esimeses etapis kindlaks määrata liikmesriigis kohaldatav üldine või tavapärase maksusüsteem, mille näol on tegemist „võrdlussüsteemiga“. Teiseks tuleb kindlaks määrata, kas vaadeldav maksumeede kujutab endast erandit sellest süsteemist, eristades ettevõtjaid, kes on süsteemi olemuslikke eesmärke arvestades sarnases faktilises ja õiguslikus olukorras. Kui meede kujutab endast erandit võrdlussüsteemist, tuleb kolmandas etapis kindlaks määrata, kas meede on põhjendatud võrdlussüsteemi olemuse ja üldise ülesehitusega. Maksumeede, mis kujutab endast erandit võrdlussüsteemi kohaldamisest, võib olla põhjendatud, kui asjaomane liikmesriik suudab tõendada, et meede tuleneb otseselt selle maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetest (⁵⁸). Sellisel juhul ei ole maksumeede valikuline. Selle kolmanda etapi puhul lasub tõendamiskohustus liikmesriigil.
- (107) Tuleb rõhutada, et menetluse algatamise otsuses väljendatud kahtlused põhinesid esialgsel määratlusel, mille kohaselt võrdlussüsteemi moodustas Luksemburgi üldine ettevõtte tulumaksu süsteem, mis hõlmas topeltmaksustamise vältimise konventsiooni, milles Luksemburg osaleb. Komisjon oli seisukohal, et äriühingule McD Europe antud valikuline eelis osutus võimalikuks Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vastase konventsiooni ebaõige kohaldamise tõttu. Konkreetsemalt leidis komisjon, et Luksemburgi maksuameti nõusolek mitte kohaldada Luksemburgi äriühingu tulumaksu Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 5, artikli 7 ja artikli 25 lõike 2 punkti a alusel äriühingu McD Europe Ameerika filiaali tegevusega seotud tulu suhtes, võis tuleneda kõnealuste sätete ebaõigest kohaldamisest. Menetluse algatamise otsuses ei vaadeldud ühtegi muud diskrimineerimise liiki või ebaõiget kohaldamist.
- (108) Analüüs hõlmab ennekõike menetluse algatamise otsuses väljendatud kahtlusi, võttes arvesse asjaolu, et Luksemburgi ja teiste huvitatud isikute märkused ja muu menetluse käigus kogutud teave ei andnud komisjonile alust ametlikku uurimismenetlust vaadeldaval juhul laiendada, seega piirdub menetlus äriühingule McD Europe esitatud eelotsustega ning Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 5, artikli 7 lõike 1 ja artikli 25 lõike 2 punkti a võimaliku ebaõige kohaldamisega. Samuti tuleb silmas pidada asjaolu, et kohustus tõendada valikulise eelise olemasolu lasub komisjonil (välja arvatud meetme põhjenduse puhul, mis on seotud maksusüsteemi alus- või juhtpõhimõtetega).
- (109) Ei ole tõendatud, et vaidlustatud eelotsused kujutavad endast erandit Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsioonis sätestatud eeskirjadest. Sellise erandiga oleks tegemist juhul, kui vaidlustatud eelotsuste abil oleks ebaõigesti kohaldatud topeltmaksustamise vältimise konventsiooni mõnda sätet (st oleks tähendatud lahknevust neist sätetest), mille tulemusel oleks vähenenud äriühingu McD Europe tasutav maksusumma ning oleks tekkinud diskrimineerimine äriühingu McD Europe ja teiste samaväärses faktilises ja õiguslikus olukorras olevate ettevõtete vahel.
- (110) McD Europe on Luksemburgi maksuresident. LIRi artiklite 159 ja 160 kohaselt tuleb äriühingu McD Europe ülemaailmne tulu põhimõtteliselt maksustada Luksemburgi äriühingute tulumaksuga. Samas tuleb Ameerika filiaali tulu puhul kohaldada Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vastase konventsiooni sätteid, mis võeti Luksemburgi õigusesse üle LIRi artiklite 134 ja 162 alusel koostoimes suurhertsogi 3. detsembri 1969. aasta määrusega. Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsioon piirab Luksemburgi õigust maksu kohaldada selles mõttes, et teatud tulu, mis on seotud Ameerika Ühendriikides asuva püsiva tegevuskohaga kõnealuse konventsiooni tähenduses, maksustatakse Ameerika Ühendriikides ja mitte Luksemburgis.

⁽⁵⁴⁾ Vt komisjoni teatis riigiabi mõiste kohta ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses (edaspidi „riigiabi mõiste teatis“) (ELT C 262, 19.7.2016, lk 1), punkt 67 ja seal viidatud kohtupraktika.

⁽⁵⁵⁾ Kohtuotsus Itaalia vs. komisjon, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, punkt 13.

⁽⁵⁶⁾ Vt kohtuotsus Itaalia vs. komisjon, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, punkt 78; kohtuotsus Cassa di Risparmio di Firenze SpA jt, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, punkt 132); ja kohtuotsus Ministerio de Defensa et Navantia, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, punktid 21–31.

⁽⁵⁷⁾ Vt otsus liidetud kohtuasjades C-78/08 – C-80/08: Paint Graphos jt, ECLI:EU:C:2011:550.

⁽⁵⁸⁾ Vt otsus liidetud kohtuasjades C-78/08 – C-80/08: Paint Graphos jt, ECLI:EU:C:2011:550, punkt 65.

- (111) Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 25 lõike 2 alusel vabastatakse maksust „tulu, [...] mis käesoleva konventsiooni alusel kuulub maksustamisele Ameerika Ühendriikides“. Selleks et määrata kindlaks tulu, mis „kuulub maksustamisele Ameerika Ühendriikides“, on Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 7 lõikes 1 sätestatud, et ettevõtte tulu, mis saadakse ühes lepinguosalistest riikidest, maksustatakse selles riigis, välja arvatud juhul, kui see tulu on saadud teises lepinguosalises riigis asuvas püsivas tegevuskohas või on sellega seostatav. Sellisel juhul võib esimene lepinguosaline riik eeldada, et kõnealuse püsiva tegevuskohaga seostatav tulu on maksustatav teises lepinguosalises riigis ning vabastada sellega seoses kõnealuse tulu maksustamisest, et vältida võimalikku topeltmaksustamist.
- (112) Seega on Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise kokkuleppe puhul määravaks asjaolu, kas äriühingu McD Europe Ameerika filiaali puhul on tegemist püsiva tegevuskohaga Ameerika Ühendriikides, kes saab tulu, mille suhtes Luksemburgis maksu ei kohalda. Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vastase konventsiooni artikli 5 lõikes 1 on püsiv tegevuskoht määratletud kui „püsivalt paigaldatud sisseseade asukohas, kus toimub ettevõtja kogu tegevus või osa sellest.“ Seega on Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vastases konventsioonis püsiva tegevuskoha mõiste määratletud, kuid määratlemata on mõiste „tegevus“. Samuti sisaldab Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 7 lõige 1 mõistet „ettevõtete kasum“, mis ei ole määratletud.
- (113) Sellises olukorras on Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 3 lõikes 2 sätestatud, et kõiki mõisteid, mida konventsioonis ei ole määratletud, tuleb mõista tähenduses, mis vastab selle mõiste tähendusele konventsiooni kohaldava lepinguosalise riigi, st vaadeldaval juhul Luksemburgi õiguses. Nagu on täpsemalt selgitatud põhjendustes 119–121 ja vastupidiselt sellele, mida komisjon väitis menetluse algatamise otsuses, ei piisa tõlgenduste erinevuse korral topeltmaksustamise vältimise konventsiooni kohaldamiseks Luksemburgi poolt asjaolust, et Ameerika filiaali näol on tegemist püsiva tegevuskohaga Ameerika siseriikliku õiguse kohaselt, ⁽⁵⁹⁾ samuti ei piisa sellest, et Luksemburgi maksuamet on teadlik Ameerika filiaali suhtes maksu kohaldamisest loobumisest ⁽⁶⁰⁾. Kuna Ameerika filiaali näol on Luksemburgi riigi maksuõiguse kohaselt tegemist Ameerika Ühendriikides tegutseva püsiva tegevuskohaga, mis saab oma tegevusest tulu, siis seda tulu Luksemburgi maksuõiguse kohaselt Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 25 lõike 2 punkti a alusel ei maksustata.
- (114) Tuleb märkida, et Luksemburgi maksuõiguses on seaduse StAnpG paragrahvis 16 määratletud „püsiva tegevuskoha“ mõiste ning selles viidatakse igasugusele püsivarustusele või -sisseseadele, mida kasutatakse jätkusuutliku „tööstusliku“ või „kaubandusliku“ tegevuse jaoks. Eelotsuse taotluses kohaldab maksunõuniku seaduse StAnpG paragrahvis 16 sätestatud kriteeriume Ameerika filiaali tegevuse eripäradele ⁽⁶¹⁾ ning jõuab järeldusele, et see tegevus vastab neile kriteeriumidele. Sellest tulenevalt on Luksemburgi maksualane seisukoht selline, et „tuleb järeldada, et [Ameerika filiaal] tegutseb intellektuaalse omandi valdkonnas Ameerika Ühendriikide ja Luksemburgi topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 5 tähenduses Ameerika püsiva tegevuskoha vahendusel“ ⁽⁶²⁾.
- (115) Vastavalt märkustele, mille esitasid Luksemburgi ametiasutused ja äriühing McD Europe menetluse algatamise otsuse kohta, ⁽⁶³⁾ ei näe komisjon ühtegi põhjust mitte nõustuda maksunõuniku hinnanguga, mille kohaselt Ameerika filiaali näol on tegemist püsiva tegevuskohaga seaduse StAnpG paragrahvi 16 tähenduses. Luksemburgi õiguse seisukohal on Ameerika Ühendriikides olemas püsiv tegevuskoht ning ei ole leidnud tõendamist, et Luksemburgi maksuamet oleks topeltmaksustamise vältimise konventsiooni valesti kohaldanud, leides, et Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 7 lõike 1 ja artikli 25 lõike 2 punkti a kohaselt Ameerika filiaali tulu „kuulub maksustamisele“ Ameerika Ühendriikides.
- (116) Seoses Luksemburgi kohtupraktikaga osutavad nii maksunõunik kui ka Luksemburg ja McDonald's menetluse algatamise otsuse kohta esitatud märkustes ⁽⁶⁴⁾ *La Coasta* kohtuotsusele, milles käsitletakse Luksemburgi ja Prantsusmaa topeltmaksustamise vältimise konventsiooni eri tõlgenduste lahknevusi. Selles kohtuotsuses sedastas Luksemburgi halduskohus, et mõlemapoolne maksustamata jätmine võib toimuda vaatamata sellele, et topeltmaksustamise vältimise konventsiooni on nõuetekohaselt kohaldatud, kuna mõlemad lepinguosalised riigid on topeltmaksustamise vältimise konventsiooni tõlgendamisel teineteisest sõltumatud. Topeltmaksustamise vältimise konventsiooni põhieesmärk on kõrvaldada tegeliku ja potentsiaalse topeltmaksustamise võimalikud olukorrad. Selline konventsioon ei võimalda alati tagada tegelikku maksustamist ⁽⁶⁵⁾.

⁽⁵⁹⁾ Vt menetluse algatamise otsuse põhjendus 84.

⁽⁶⁰⁾ Vt menetluse algatamise otsuse põhjendus 91.

⁽⁶¹⁾ Vt põhjendus 44.

⁽⁶²⁾ Läbivaadatud eelotsuse taotluse punkt 8.

⁽⁶³⁾ Vt põhjendused 70, 71, 76 ja 92.

⁽⁶⁴⁾ Vt põhjendus 92.

⁽⁶⁵⁾ Vt põhjendus 72.

- (117) Maksu kohaldamata jätmise Ameerika Ühendriikides tuleneb vaadeldaval juhul asjaolust, et Ameerika Ühendriigid ei kasuta maksustamisõigust, mis tuleneb Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsioonist seoses mõiste „tegevus“ tõlgendamisega Ameerika õiguses. Menetluse algatamise otsuses väljendas komisjon kahtlusi, et äriühingu McD Europe frantsiisitulu mõlemapoolne maksustamata jätmine on tingitud Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide poolt Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni raames antud tõlgenduste erinevustest või kvalifitseerimiskonfliktist. Eeskätt tundub Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 25 lõike 2 punkti a sõnastus („Luksemburgis toimub topeltmaksustamise välistamine järgmiselt:“) andvat tunnistust sellest, et Luksemburg on kohustatud vabastama tulu maksustamisest üksnes topeltmaksustamise välistamiseks ⁽⁶⁶⁾.
- (118) Esialgse vaatluse käigus tekkis vajadus uurida, kas võimaliku potentsiaalse topeltmaksustamise olukorra puudumise korral ⁽⁶⁷⁾ oleks mõlemapoolne maksustamisest loobumine olnud tingitud kvalifitseerimiskonfliktist ja kas Luksemburg oleks võinud sellise konflikti esinemisel kasutada oma maksustamisõigust. Menetluse algatamise otsuses esitatud viidet OECD maksukonventsiooni mudeli, eeskätt selle lõike 32 punkti 6 ⁽⁶⁸⁾ kohta esitatud kommentaaridele seoses kvalifitseerimiskonfliktiga tuleb seega mõista nimelt selles tähenduses.
- (119) Kvalifitseerimiskonflikt tähistab olukorda, mille puhul üks lepinguosalistest riikidest kohaldab topeltmaksustamise vältimise konventsiooni eri artikleid lähtuvalt oma siseriikliku õiguse ja konventsiooni sätete koosmõjust ⁽⁶⁹⁾. OECD kommentaaride kohaselt peab residentriik (Luksemburg) kvalifitseerimiskonflikti korral arvestama lähteriigi (Ameerika Ühendriigid) tehtud kvalifitseerimisega ⁽⁷⁰⁾. Teisisõnu, kui lähteriik on seisukohal, et tal ei ole topeltmaksustamise vältimise konventsiooni kohaselt õigust maksustada teatud tulu osa, ei ole residentriigil kohustust seda tulu maksust vabastada ⁽⁷¹⁾.
- (120) Vastupidi, tõlgendamise või faktiliste asjaolude hindamise erinevused osutavad sellele, kuidas lepinguosalistes riigid konventsiooni tõlgendavad või selle sätteid teatud asjaolude kogumi suhtes kohaldavad, ilma et see oleks seotud siseriikliku õigusega. Erinevate tõlgendustega seotud olukorrad tingisid artikli 23a lõike 4 lisamise OECD maksukonventsiooni mudelisse, selle sätte eesmärk on võimaldada lahendada selliseid mõlemapoolse maksustamata jätmise juhtumeid ⁽⁷²⁾.
- (121) Nagu on selgitatud põhjendustes 112–117, ei leidnud komisjon ametliku uurimismenetluse käigus elemente, mis võiksid toetada kahtlusi, et vaadeldaval juhul on tegemist kvalifitseerimiskonfliktiga. Mõiste „tegevus“ erinevad tõlgendused Luksemburgi maksuõiguses ja Ameerika maksuõiguses ei viinud Luksemburgi ja Ameerika Ühendriike kohaldama topeltmaksustamise vältimise konventsiooni erinevaid sätteid, vaid tõid kaasa sama sätte, st Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni artikli 5 erineva tõlgendamise. Tõlgenduste erinevuse korral täpsustatakse 1999. aasta aruandes, et residentriik (Luksemburg) ei

⁽⁶⁶⁾ Vt OECD, *OECD maksukonventsiooni mudeli kohaldamine partnerluste suhtes (L'application du Modèle de Convention fiscale de l'OCDE aux sociétés de personnes)*, Questions de fiscalité internationale, nr 6 (1999) (edaspidi „1999. aasta aruanne“), lõige 116.

⁽⁶⁷⁾ Võimalik topeltmaksustamise oht tekib olukordades, kus lähteriigil on ilmselgelt õigus maksustada osa tulust vastavalt topeltmaksustamise vältimise konventsioonile, kuid riik otsustab seda õigust oma siseriikliku maksuõiguse kohaselt mitte kasutada.

⁽⁶⁸⁾ OECD maksukonventsiooni mudeli kommentaaride (2000) lõike 32 punktis 6 on täpsustatud, et „lauseosa „mis käesoleva konventsiooni alusel kuulub maksustamisele“ tuleb samuti tõlgendada seoses võimalike topeltmaksustamise juhtudega, mis võivad tuleneda artikli 23 kohaldamisest. Kui lähteriik leiab, et konventsiooni nõuded ei võimalda tal kohaldada maksu tulu või vara osa suhtes, milleks tal tavaolukorras oleks õigus, peab residentriik artikli 23A lõike 1 kohaldamiseks eeldama, et see osa tulust ei ole lähteriigis konventsiooni sätete kohaselt maksustatav isegi juhul, kui residentriik oleks konventsiooni kohaldanud erinevalt, kui tal lähteriigina oleks olnud õigus selle tulu maksustamiseks. Residentriigil ei ole seega lõike 1 alusel kohustust vabastada tulu osa maksust ning see on kooskõlas artikli 23 põhiülesandega, milleks on topeltmaksustamise kõrvaldamine.“

⁽⁶⁹⁾ 1999. aasta aruande lõige 94.

⁽⁷⁰⁾ 1999. aasta aruande lõige 105.

⁽⁷¹⁾ 1999. aasta aruande lõige 109, mis on sõnastatud järgmiselt: „[k]ui lähteriik leiab, et konventsiooni sätteid ei võimalda tal kohaldada maksu tulu või vara osa suhtes, milleks tal tavaolukorras oleks õigus, ei ole residentriik [...] kohustatud [artikli 23A] lõike 1 alusel selle tulu suhtes maksuvabastust kohaldama.“

⁽⁷²⁾ OECD maksukonventsiooni mudeli artikli 23A lõikes 4 on sätestatud: „Lõike 1 nõudeid ei kohaldata lepinguosalise riigi residentide saadud tulu või omatava vara suhtes, kui teine lepinguosaline riik kohaldab konventsiooni sätteid selleks, et see tulu või vara maksust vabastada või kohaldab selle tulu suhtes artiklit 10 või artikli 11 lõiget 2.“

ole kohustatud nõustuma lähteriigi (Ameerika Ühendriigid) tõlgendusega ⁽⁷³⁾. Seetõttu on erinevate tõlgenduste korral ja juhul kui topeltmaksustamise vältimise konventsioonis puudub säte, mis vastab OECD maksukonventsiooni mudeli artikli 23A lõikele 4 (nagu Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni puhul), võib esineda mõlemapoolse maksustamata jätmise olukord. Sellist topeltmaksustamise vältimise konventsiooni tõlgenduste erinevusest tulenevat mõlemapoolse maksustamata jätmise olukorda on võimalik lahendada konventsiooni lisalepingu sõlmimisega ⁽⁷⁴⁾ või kasutades selle konventsiooni artiklis 27 ette nähtud vastastikuse kokkuleppe menetlust.

- (122) Lisaks sellele märgib komisjon, et Ameerika filiaali tulu maksustamata jätmise olukorda on samuti võimalik lahendada, muutes seaduse StAnpG paragrahvi 16, milles praegu ei nähta ette olukordi, kus ettevõtte tegevust käsitatakse seotuna püsiva tegevuskohaga Luksemburgi õiguse tähenduses, kuid see tegevus ei vasta tingimustele, mis on vajalikud selleks, et äriühingut saaks käsitada püsiva tegevuskohana lähtuvalt Ameerika õigusest (vt põhjendus 41).
- (123) Nagu on väitnud McDonald's oma märkustes menetluse algatamise otsuse kohta, ⁽⁷⁵⁾ nähtub Luxleaksi afääri käigus avalikustatud Luksemburgi tehtud teistest eelotsustest, ⁽⁷⁶⁾ et vaidlustatud eelotsused ei erinenud teiste maksukohustuslaste kohta tehtud eelotsustest, mis lähtusid topeltmaksustamise vältimise konventsiooni sellisest tõlgendusest ja sellisest kohaldamisest Luksemburgi poolt. 25 teise eelotsuse analüüsist ⁽⁷⁷⁾ ilmneb, et Luksemburgi ametiasutused tõlgendasid topeltmaksustamise vältimise konventsiooni sidusalt, seda kohaldati kõikide maksukohustuslaste suhtes, kes olid võrreldavas olukorras. Topeltmaksustamise vältimise konventsioon ei hõlma ühtegi tõhusa maksustamise tingimust ning eelotsused ei eelda sellise tingimuse olemasolu sedavõrd, kui võrd kohaldatav konventsioon ei hõlma konkreetselt sellist tingimust.

8.2.1. Kokkuvõte

- (124) Selle analüüsi põhjal järeldab komisjon, et vaadeldaval juhul ei ole leidnud tõendamist, et Luksemburgi maksuamet on valesti kohaldanud Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni. Sellest tulenevalt, võttes arvesse menetluse algatamise otsuses tõstatatud kahtlusi ja selles määratletud võrdlussüsteemi, ei saa komisjon tõendada, et vaidlustatud eelotsustega anti äriühingule McD Europe valikuline eelis seoses Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni ebaõige kohaldamisega.
- (125) Kuna kriteeriumid, mis võimaldavad järeldada riigiabi olemasolu ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 alusel, on kumuleeruvad, ei ole vajadust vaadelda vastavust ülejäänud kriteeriumidele.

9. JÄRELDUS RIIGIABI OLEMASOLU KOHTA

- (126) Eelnevat silmas pidades järeldab komisjon, et Luksemburgi maksuameti poolt äriühingule McD Europe Franchising, S.à.r.l. väljastatud vaidlustatud eelotsuste näol ei ole tegemist riigiabiga ELi toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA OTSUSE:

Artikkel 1

Luksemburg ei ole Luksemburgi maksuameti poolt 30. märtsil 2009 ja 17. septembril 2009 äriühingule McD Europe Franchising, S.à.r.l. väljastatud vaidlustatud eelotsustes valesti tõlgendanud Luksemburgi ja Ameerika Ühendriikide topeltmaksustamise vältimise konventsiooni ning nende eelotsuste näol ei ole tegemist riigiabiga Euroopa Liidu toimimise lepingu artikli 107 lõike 1 tähenduses.

⁽⁷³⁾ 1999. aasta aruande lõige 108.

⁽⁷⁴⁾ Vt põhjendus 70.

⁽⁷⁵⁾ Vt põhjendus 91.

⁽⁷⁶⁾ 2014. aasta sügisel lekkis enam kui 500 peamiselt PwC vahendusel tehtud eelotsust, mis avaldati internetis.

⁽⁷⁷⁾ McDonald's vaatas ülevahtlikult läbi selle afääri käigus avalikustatud eelotsused ja esitas komisjonile 25 juhtumit, kus Luksemburgi maksuamet on nõustunud sellega, et püsiva tegevuskohaga seotud tulu kohaldatava topeltmaksustamise vältimise konventsiooni alusel Luksemburgis ei maksustatud. Püsivad tegevuskohad asusid järgmistes riikides: Ameerika Ühendriigid, Hongkong, Iirimaa, Island, Jaapan, Madalmaad, Prantsusmaa, Saksamaa, Šveits, Vietnam ja Ühendkuningriik. Mitte ühegi puhul neist eelotsustest ei esitatud maksustamisnõuet püsiva tegevuskohaga ettevõttega seostatava tulu kohta.

Artikkel 2

Käesolev otsus on adresseeritud Luksemburgi Suurhertsogiriigile.

Brüssel, 19. september 2018

Komisjoni nimel
komisjoni liige
Margrethe VESTAGER
