



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2015. október 6.*

„Előzetes döntéshozatal — EUMSZ 49., EUMSZ 54., EUMSZ 107. cikk és EUMSZ 108. cikk,
(3) bekezdés — Letelepedés szabadsága — Állami támogatás — Cégcsoportok adóztatása —
Valamely leányvállalat tőkéjében való részesedésszerzés — A vállalati cégérték csökkenésének leírása —
A belföldi társaságokban fennálló részesedésekre történő korlátozás”

A C-66/14. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (Ausztria) a Bírósághoz 2014. február 10-én érkezett, 2014. január 30-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Linz**

és

a **Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz**

között,

az **IFN-Holding AG,**

az **IFN Beteiligungs GmbH**

részvételével

folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: L. Bay Larsen tanácselnök, K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan és A. Prechal (előadó) bírák,

főtanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az IFN-Holding AG és IFN Beteiligungs GmbH képviselőiben A. Damböck és B. Stürzlinger Steuerberater,

* Az eljárás nyelve: német.

- az osztrák kormány képviselőjében J. Bauer, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviselőjében W. Roels és R. Sauer, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2015. április 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,
meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 49. cikknek, az EUMSZ 54. cikknek, az EUMSZ 107. cikknek és az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 E kérelmet a Finanzamt Linz (linzi adóhatóság; a továbbiakban: Finanzamt) és a Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz (korábban Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz) között azon határozat tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő, amelyben a Finanzamt egy külföldi illetőségű társaságban részesedést szerző társaságtól megtagadta, hogy a cégérték-értékcsökkenést a cégcsoport adóztatásának alkalmával leírja az adóból.

Az osztrák jogi háttér

- 3 Az osztrák jogban az adóreformról szóló 2005. évi törvény (Steuerreformgesetz 2005, BGBl. 57/2004) által módosított, a társasági adóról szóló, 1988. július 7-i törvény (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988; a továbbiakban: a társasági adóról szóló 1988. évi törvény) a 9. cikkében megállapítja a cégcsoportok adóztatására vonatkozó szabályozást. E szabályozás keretében valamely társaság leányvállalataival és más ellenőrzött társaságokkal együtt cégcsoportot alkothat, amennyiben ezekben legalább 50%-os részesedéssel rendelkezik. Ebben az esetben az e csoporthoz tartozó társaságok adózási eredményeit (nyereségek és veszteségek) magának az anyavállalat adózási eredményeinek tekintik, és ez utóbbinál adóztatják.
- 4 Az társasági adóról szóló 1988. évi törvény 9. cikkének (7) bekezdése előírja:

„[...] Egy teljes körű adókötelezettséggel rendelkező, [...] tevékenységet folytató társaságban fennálló [...] részesedésnek egy csoporttag, illetve az anyavállalat vagy egy cégcsoport létrehozására képes társaság általi megvásárlása esetén – a cégcsoporthoz tartozó társaságtól vagy egy meghatározó befolyást gyakorló részvényestől történő közvetlen vagy közvetett részesedésszerzést kivéve – az említett társaság cégcsoporthoz tartozásának időpontjától a közvetlen részesedéssel rendelkező csoporttag, illetve az anyavállalat esetében cégérték-leírást kell elvégezni az alábbiak szerint:

- A cégérték azon társaságnak, amelyben a részesedés fennáll, a nem leírható befektetett eszközökben lévő rejtett tartalékokkal növelt kereskedelmi jogi sajátjókéje és az adózási szempontból irányadó beszerzési költségek közötti, a részesedés mértékének megfelelő különbözet, legfeljebb azonban e beszerzési költségek 50%-a. A levonható cégérték 15 évre egyenlő arányban elosztva veendő figyelembe.

[...]

- Ha a részesedésszerzés negatív cégértéket eredményez, ez utóbbit nyereségként kell feltüntetni az eredménykimutatásban; [...]
- Az adózási szempontból figyelembe vett egy tizenötödnyi összegek csökkentik vagy növelik az adózási szempontból irányadó könyv szerinti értéket.”

- 5 A társasági adóról szóló 1988. évi törvény nemzetközi részesedésekre vonatkozó 10. cikkének (2) és (3) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(2) A [...] nemzetközi részesedésekből származó bármely osztalék mentes a társasági adó alól. [...] nemzetközi részesedésről van szó, ha a 7. cikk (3) bekezdésének hatálya alá tartozó adóalanyok, vagy a korlátlan adókötelezettséggel rendelkező, a 7. cikk (3) bekezdésének hatálya alá tartozó belföldi adóalanyokhoz hasonló egyéb külföldi társaságok tőkerészesedés formájában, megszakítás nélkül legalább egy évig igazolhatóan legalább egytized részben részesedéssel rendelkeznek:

- a) valamely belföldi tőketársasággal összehasonlítható külföldi társaságban,
- b) valamely más, [a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló,] 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) mindenkor hatályos 2. cikke szerinti [...] feltételeknek megfelelő külföldi társaságban. A fent említett egyéves határidő nem alkalmazandó tőkeemelés miatt vásárolt részvényekre, ha e tőkeemelés nem vezetett a részesedés mértékének a növeléséhez.

(3) A jövedelem megállapításakor figyelmen kívül kell hagyni a (2) bekezdés értelmében vett [...] nemzetközi részesedésekből származó nyereségeket, veszteségeket és egyéb értékváltozásokat. Ez nem vonatkozik a tényleges és végleges, a külföldi társaság megszűnése (felszámolása vagy fizetéseképtelensége) által okozott vagyonvesztésekre. A veszteségeket csökkenteni kell azon részesedésekből származó bármely adómentes osztalékkal, amelyet a felszámolás kezdete vagy a fizetéseképtelenség beállta szerinti gazdasági évet megelőző utolsó öt gazdasági évben fizetnek ki. A részesedés adósemlegessége nem áll fenn az alábbi rendelkezések alapján:

1. Az adóalany a társaságiadó-bevallás benyújtásakor a [...] nemzetközi részesedés megvásárlásának vagy nemzetközi részesedés további részvények vásárlása útján történő létrejöttének éve tekintetében közli, hogy e tekintetben nyereségek, veszteségek és egyéb értékváltozások veendő figyelembe adózási szempontból (a részesedés adózási szempontú figyelembevételének lehetősége).

[...]”

Az alapügy tényállása és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 6 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az IFN Beteiligungs GmbH (a továbbiakban: IFN) az IFN-Holding AG (a továbbiakban: IFN-Holding) társasági tőkéjének 99,71%-ával rendelkezik, amely utóbbi társaság több, korlátozott vagy teljes körű adókötelezettséggel rendelkező részvénytársaságban rendelkezik többségi részesedéssel. 2006-ban és 2007-ben az IFN-Holding 100%-os tulajdonában állt a CEE Holding GmbH (a továbbiakban: CEE), amely 2005-ben 100%-os tulajdont szerzett a Szlovákiában letelepedett HSF s.r.o. Slowakei-ben (a továbbiakban: HSF). A CEE 2005-től, a HSF pedig 2006-tól a társasági adóról szóló 1988. évi törvény 9. cikke értelmében vett cégcsoport tagjai lettek. Az IFN-Holding és a CEE 2007. december 31-i hatállyal létrejött összeolvadását követően az első átvette a második jogainak és kötelezettségeinek összességét, beleértve a HSF-ben fennálló részesedését.
- 7 A 2006–2010. évi társaságiadó-bevallások keretében először a CEE, majd később az IFN-Holding a társasági adóról szóló 1988. évi törvény 9. cikkének (7) bekezdése alapján minden egyes alkalommal az említett részesedéssel kapcsolatban cégértékleírást végzett, amely a vételár (vagyis 5,5 millió euró) fele egy tizenötödének felelt meg. A CEE és az IFN-Holding a társaságiadó-bevallás egyik mellékletében rámutatott arra, hogy az e rendelkezésben a cégértékleírásnak a kizárólag a belföldi társaságokban fennálló részesedésekre való korlátozása sérti a letelepedés szabadságát, és ezért ellentétes az uniós joggal.

- 8 A Finanzamt, mint elsőfokú hatóság, az adómegállapító határozataiban azzal az indokkal nem ismerte el e cégértékleírásokat, hogy a társasági adóról szóló 1988. évi törvény 9. cikkének (7) bekezdése értelmében a cégérték csak a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaságokban fennálló részesedések esetében írható le.
- 9 Az IFN-Holding és az IFN által e határozatokkal szemben benyújtott fellebbezések következtében az Unabhangiger Finanzsenat, Auenstelle Linz a 2013. prilis 16-i határozatával hatályon kvul helyezte a Finanzamt határozatait. Az Unabhangiger Finanzsenat, Auenstelle Linz megállapította, hogy a cégérték leírásának a csak a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaságokban fennálló részesedésekre történő, a társasági adóról szóló 1988. évi törvény 9. cikkének (7) bekezdésében elirt korlátozása ellentétes a letelepedés szabadságával, és nem igazolható közérdeken alapuló nyomós okokkal. Véleménye szerint az uniós joggal való összhang megteremtése érdekében a cégérték-leírást ki kell terjeszteni a más tagállamokban letelepedett társaságokban fennálló részesedésekre.
- 10 A Finanzamtnak az e határozattal szemben benyújtott keresete tárgyában eljáró kérdést előterjesztő bíróság felveti először is azt a kérdést, hogy a társasági adóról szóló 1988. évi törvény 9. cikkének (7) bekezdésében elirt cégérték-leírás összeegyeztethető-e az EUMSZ 107. cikkel és az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésével. E bíróság azon a véleményen van, hogy az említett leírás előnyt nyújt a kedvezményezettnek, azonban felveti azt a kérdést, hogy ezen előnyt úgy kell-e tekinteni, mint amely bizonyos vállalkozásokat vagy bizonyos termelési ágazatokat részesít előnyben.
- 11 Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság a társasági adóról szóló 1988. évi törvény 9. cikkének (7) bekezdésében elirt cégérték-leírásnak az EUMSZ 49. és EUMSZ 54. cikkel való összeegyeztethetőségére kérdez rá. E bíróság azt kívánja megtudni, hogy ezen intézkedés, amelyet a letelepedés szabadsága korlátozásának tart, mindazonáltal igazolható-e azzal, hogy az objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik, vagy pedig közérdeken alapuló kényszerítő okkal.
- 12 A Finanzamt azon érvével kapcsolatban, miszerint valamely cégcsoport belföldi és külföldi csoporttagjainak a helyzete nem hasonlítható össze egymással, mivel az előbbiek esetében az eredményt (a nyereségeket és a veszteségeket) teljes mértékben az anyavállalatnak tudják be, míg az utóbbiak esetében csak a veszteségek beszámítására kerül sor, ráadásul az is csak a részesedés arányában, a kérdést előterjesztő bíróságban felmerül a kérdés, hogy a cégérték-leírásnak az elismerése vagy elismerésének az elutasítása összefügg-e a cégcsoport tagjait alkotó társaságok említett két kategóriájának a helyzete közötti e különbséggel. Ugyanis valamely cégcsoportban a cégérték-leírás attól függetlenül megengedett, hogy a leányvállalat nyereséget vagy veszteséget termel-e, és hogy a részesedés értéke változott-e, vagy sem.
- 13 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja továbbá, hogy a cégérték-leírás a részesedés adózási szempontból irányadó könyv szerinti értékének csökkenését eredményezi, és e részesedés későbbi átruházása esetén ezért magasabb adóztatandó tkejvedelemhez vezet. Azonban általában a stratégiai részesedéseket tartósan megtartják, és az anyavállalat még a részesedés továbbértékesítése esetén is likviditási előnyhöz jut a cégérték-leírás révén, így a helyzete egy belföldi társaságban fennálló részesedés megvásárlása esetén kedvezőbb, mint egy más tagállambeli leányvállalatban fennálló részesedés megvásárlása esetén.
- 14 A Finanzamt azon érvével kapcsolatban, miszerint nem áll fenn a letelepedés szabadságának a korlátozása azon nemzetközi részesedéseket illetően, amelyek esetében e részesedések adózási szempontból való figyelembevételének a társasági adóról szóló 1988. évi törvény 10. cikkének (3) bekezdésében elirt lehetőségét nem vették igénybe, a kérdést előterjesztő bíróság előadja, hogy az adóalany e lehetőséggel egyszer élve választhat aközött, hogy a részesedés átruházásából származó nyereségeket és veszteségeket adózási szempontból egyrészt semlegesként vagy másrészt figyelembe veendkként kezeli-e. E bíróság azonban megjegyzi, hogy a cégérték-leírás még az adózási szempontból való figyelembevétel lehetőségének az igénybevétele esetén sem engedélyezett a külföldi társaságokban fennálló részesedés esetén.

15 Ilyen körülmények között a Verwaltungsgericht (közigazgatási bíróság) úgy határozott, hogy eljárást felfüggeszti, és a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

- „1) Ellentétes-e az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésével [...] összefüggésben értelmezett EUMSZ 107. cikkel [...] az olyan nemzeti intézkedés, amely alapján egy belföldi részesedés megvásárlása esetén – az adóalapot és ezáltal az adóterhet csökkentő – cégértékleírást kell elvégezni a csoportos adózás keretében, miközben a jövedelem- és társasági adózás más eseteiben nem végezhető el ilyen cégértékleírás egy részesedés megvásárlása esetén?
- 2) Ellentétesek-e az EUMSZ 54. cikkel [...] összefüggésben értelmezett EUMSZ 49. cikkel [...] az olyan tagállami jogszabályok, amelyek alapján egy belföldi részesedés megvásárlása esetén cégértékleírást kell elvégezni a csoportos adózás keretében, miközben egy nem belföldi illetőségű (különösen a más [...] tagállamban székhellyel rendelkező) társaságban fennálló részesedés megvásárlása esetén nem végezhető el ilyen cégértékleírás?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdés elfogadhatóságáról

- 16 Az IFN-Holding és az Európai Bizottság úgy vélik, hogy az első kérdés elfogadhatatlan, mivel abból nem tűnnek ki világosan azok az okok, amelyek miatt a kérdést előterjesztő bíróságnak az előtte folyamatban lévő jogvita megoldása érdekében az e kérdésre adandó válasza szükséges van.
- 17 A P-ítéletre (C-6/12, EU:C:2013:525, 39. pont) hivatkozva az IFN-Holding különösen azzal érvel, hogy az állami támogatásokra vonatkozó ügyekben a nemzeti bíróságok kizárólagos feladata az, hogy a Bizottság EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése szerinti végleges határozatának a meghozataláig védjék a jogalanyok jogait. Márpedig az a jelen ügyben nem áll fenn ilyen helyzet, mivel az alapeljárás egyetlen fele sem érvényesített igényt az EUMSZ 107. cikk és az azt követő cikkek alapján.
- 18 A Bizottság a maga részéről úgy véli, hogy az IFN-Holding és az IFN a nemzeti bíróság előtt mindenesetre nem hivatkozhattak a társasági adóról szóló 1988. évi törvény 9. cikkének (7) bekezdésében kimondott szabálynak az állami támogatások területére vonatkozó jogra tekintettel fennálló jogellenességére.
- 19 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság csak akkor nyilváníthatja elfogadhatatlannak a nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelmet, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli vagy jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd különösen: Belvedere Costruzioni ítélet, C-500/10, EU:C:2012:186, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 20 Az első kérdés az olyan adóintézkedésnek az EUMSZ 107. cikkel és az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésével való összeegyeztethetőségére vonatkozik, mint amelyről az alapügyben szó van, amely bizonyos feltételek mellett lehetővé teszi valamely társaságnak, hogy belföldi társaságban történő részesedésszerzés esetén leírja a cégértéket.
- 21 Meg kell azonban jegyezni, hogy az adó fizetésére kötelezett személy nem hivatkozhat arra, hogy állami támogatásnak minősül az olyan adóintézkedés, amelyben más vállalkozások részesülnek, annak érdekében, hogy kivonja magát az említett adó megfizetése alól (lásd ebben az értelemben: Air Liquide Industries Belgium ítélet, C-393/04 és C-41/05, EU:C:2006:403, 43. pont).

- 22 Ezenkívül az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem tartalmaz olyan megállapítást, amelyből arra lehetne következtetni, hogy a kérdést előterjesztő bíróságnak az előtte folyamatban lévő jogvita megoldásához annak ellenére szüksége van az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adandó válaszra, hogy az IFN-nek és az IFN-Holdingsnak nem származhat előnye az EUMSZ 107. cikk és az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdése esetleges megsértéséből.
- 23 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy nyilvánvalónak tűnik, hogy az első kérdés semmiféle összefüggésben sincs az alapügy tárgyával.
- 24 Ebből következően az első kérdés elfogadhatatlan.

A második kérdéstről

- 25 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EUMSZ 49. cikkel ellentétes-e az olyan tagállami jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a cégcsoportok adóztatása keretében lehetővé teszi az anyavállalatnak, hogy az ilyen csoport tagjává váló belföldi társaságban történő részesedésszerzés esetén a részesedés vételárának 50%-áig leírja a cégértéket, holott ezt tiltja a külföldi társaságban történő részesedésszerzés esetén.
- 26 Bár az EUM-Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban – különösen állandó telephely útján – letelepedjen. A letelepedés szabadsága különösen akadályoztatva van, ha valamely tagállam jogszabálya alapján egy másik tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.) részes államában leányvállalattal rendelkező belföldi társaság hátrányos adójogi bánásmódban részesül az első tagállamban leányvállalattal rendelkező belföldi társasághoz képest (lásd ebben az értelemben: *Nordea Bank Danmark* ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 18. és 19. pont).
- 27 Meg kell jegyezni, hogy az olyan jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, adókedvezményt teremthet a belföldi társaságban részesedést szerző anyavállalat számára, ha e belföldi társaság cégértéke pozitív. Ugyanis, amint a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, a cégérték leírásának a társasági adóról szóló 1988. évi törvény 9. cikkének (7) bekezdése értelmében vett lehetősége csökkenti az anyavállalat adóalapját és következésképpen az adójának összegét.
- 28 E jogszabály, azáltal hogy ezen adókedvezményt ugyanezen körülmények között nem biztosítja a külföldi társaságban részesedést szerző anyavállalat számára, eltérő adójogi bánásmódot teremt az anyavállalatok között azok hátrányára, amelyek külföldi társaságban szereznek részesedést.
- 29 Ezen eltérő bánásmód akadályozhatja a külföldi társaságban részesedést szerző anyavállalatot az EUMSZ 49. cikk szerinti letelepedési szabadságának gyakorlásában, visszatartva őt attól, hogy más tagállamokban leányvállalatokat vásároljon vagy alapítson (lásd ebben az értelemben: *Bizottság kontra Egyesült Királyság* ítélet, C-172/13, EU:C:2015:50, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 30 Az ilyen eltérő bánásmód csak akkor fogadható el, ha olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy ha azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja (lásd többek között: *Nordea Bank Danmark* ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. pont).

- 31 Azon kérdést illetően, hogy a szóban forgó helyzetek objektíve összehasonlíthatók-e, emlékeztetni kell arra, hogy a határon átnyúló helyzetek belső helyzetekkel való összehasonlíthatóságának a vizsgálata során figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját (Bizottság kontra Finnország ítélet, C-342/10, EU:C:2012:688, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 Amint a Verwaltungsgerichtshof az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban kifejti, az adóreformról szóló 2005. évi törvény elfogadásával az osztrák jogalkotó adóösztönzést kívánt teremteni a cégcsoportok alapításához, melynek során biztosította az üzem megvásárlása („asset-deal”) és az üzemet birtokló társaságban fennálló részesedés megvásárlása („share-deal”) közötti egyenlő bánásmódot.
- 33 Márpedig, mivel az olyan jogszabály alapján, mint amelyről az alapügyben szó van, egy cégcsoport mind belföldi, mind külföldi társaságokból állhat, az olyan anyavállalat helyzete, amely belföldi leányvállalattal kíván ilyen csoportot alkotni, valamint az olyan belföldi anyavállalat helyzete, amely külföldi leányvállalattal kíván cégcsoportot alkotni, azon adójogi szabályozás céljára tekintettel, mint amelyről az alapügyben szó van, objektíve összehasonlítható, mivel mindkét anyavállalat részesülni kíván az említett szabályozás által kínált előnyökben (lásd ebben az értelemben: X Holding ítélet, C-337/08, EU:C:2010:89, 24. pont).
- 34 E megállapítást nem kérdőjelezi meg az Osztrák Köztársaság által hivatkozott azon különbség, amely a cégcsoport adóztatása keretében egyrészt a belföldi leányvállalat, másrészt a külföldi leányvállalat nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat jövedelmébe történő beszámításában áll fenn.
- 35 Amint ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, az olyan jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, attól függetlenül engedélyezi az anyavállalatnak a cégérték leírását, hogy nyereséget vagy veszteséget termel-e azon társaság, amelyben részesedést szereztek.
- 36 Ilyen körülmények között, amint a főtanácsnok az indítványának 40. pontjában megjegyezte, azon társaság nyereségeinek és veszteségeinek az anyavállalat jövedelmébe való beszámítása vagy a beszámítás hiánya, amelyben részesedést szereztek, az olyan jogszabály által elérni kívánt célra tekintettel, mint amelyről az alapügyben szó van, nem tekinthető releváns kritériumnak az érintett anyavállalatok két típusa helyzetének az összehasonlítása céljából.
- 37 A jelen ítélet 33. pontjában tett megállapítást nem kérdőjelezi meg az Osztrák Köztársaság azon érvelése sem, miszerint az alapügyben szóban forgóhoz hasonló jogszabály célkitűzése az, hogy a „share deal”-nek ugyanolyan elbánást nyújtson, mint az „asset deal”-nek. E tagállam szerint annak lehetővé tétele, hogy az anyavállalat a cégcsoport tagjává váló külföldi társaságban történő részesedésszerzés esetén leírhassa a cégértéket, egy határon átnyúló helyzetben a „share deal”-t kedvezőbb helyzetbe hozza az „asset deal”-lel szemben.
- 38 Ugyanis, még csak feltételezve is azt, hogy ilyen helyzet áll fenn, az olyan jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, ekkor is eltérő bánásmódot teremt egyrészt a belföldi társaságban részesedést szerző anyavállalat, másrészt pedig a külföldi társaságban részesedést szerző anyavállalat között, jóllehet a társaságok e két kategóriája hasonló helyzetben van arra tekintettel, ami – amint a jelen ítélet 32. pontjából kitűnik – e jogszabálynak a célkitűzése, vagyis adóösztönzésnek a cégcsoportok létrehozásához történő megteremtése.
- 39 Azon eltérő bánásmódot, mint amelyről az alapügyben szó van, ezért csak közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolhatja. Ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy ezen eltérő bánásmódot alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd: Nordea Bank Danmark ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 25. pont, valamint az hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 40 Az Osztrák Köztársaság úgy véli, hogy az olyan jogszabály által bevezetett eltérő bánásmódot, mint amelyről az alapügyben szó van, igazolja az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának elve, mivel nincs joghatósága azon külföldi társaságok nyereségeit megadóztatni, amelyek a csoport tagjai.
- 41 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az Európai Unió által elfogadott egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében, és hogy e joghatóság megosztásának a védelme a Bíróság által elfogadott jogos cél (lásd: *Nordea Bank Danmark* ítélet, C-48/13, EU:C:2014:2087, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 42 Azonban, amint a jelen ítélet 35. pontjában már szerepel, az olyan jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, attól függetlenül engedélyezi az anyavállalatnak a cégérték leírását, hogy nyereséget vagy veszteséget termel-e azon társaság, amelyben részesedést szereztek. Ami az említett adókedvezmény nyújtását illeti, e jogszabály tehát nem vonatkozik sem az adóztatási joghatóság azon társaság nyereségei és veszteségei tekintetében történő gyakorlására, amelyben részesedést szereztek, sem pedig következésképpen az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztására.
- 43 Az Osztrák Köztársaság továbbá azzal érvel, hogy az olyan jogszabályból eredő eltérő bánásmódot, mint amelyről az alapügyben szó van, igazolja az adórendszer koherenciája biztosításának a szükségessége.
- 44 A Bíróság valóban elismerte, hogy az adórendszer koherenciájának megőrzése igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását. Az ilyen igazolásra alapított érvek helytállóságához a Bíróság megköveteli azonban, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (*Grünewald*-ítélet, C-559/13, EU:C:2015:109, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat)..
- 45 Az Osztrák Köztársaság először is azzal érvel, hogy az olyan jogszabály keretében, mint amelyről az alapügyben szó van, ilyen közvetlen kapcsolat áll fenn egyrészt a cégértékleírásból álló adóelőny, másrészt pedig aközött, hogy a belföldi társaság eredményét adózási szempontból az anyavállalatnak tudják be.
- 46 Ezen érvelésnek azonban nem lehet helyt adni. Ugyanis ugyanazon okból, mint amely a jelen ítélet 35. és 42. pontjában már megemlítsékre kerültek, nem lehet úgy tekinteni, hogy közvetlen kapcsolat áll fenn az adóelőny és az abból álló adóteher között, hogy adózási szempontból az anyavállalatnak tudják be az azon társaság által termelt nyereséget, amelyben részesedést szereztek, még csak feltételezve is azt, hogy e társaság minden körülmény között nyereségre és nem veszteségre tett szert.
- 47 Másodszor az Osztrák Köztársaság azzal érvel, hogy a jelen ítélet 44. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen kapcsolat áll fenn egyrészt az adott adóelőny, másrészt pedig a belföldi társaságban fennálló részesedés átruházása esetén a tőkenyereség anyavállalatnál történő adóztatása között. Az anyavállalat külföldi társaságban fennálló részesedésének adósemlegessége esetén ezen adóztatásra nem kerülne sor, és így indokolt az ugyanezen adóztatáshoz közvetlenül kapcsolódó adóelőny nyújtásának elmaradása.
- 48 Azonban először is meg kell jegyezni, hogy a cégértékleírásból álló adóelőny azonnali hatást gyakorol az anyavállalat esetében, míg a belföldi társaságban fennálló részesedés átruházása esetén a tőkenyereség adóztatása távoli és esetleges jellegű, mivel a kérdést előterjesztő bíróság e tekintetben egyébiránt megjegyzi, hogy a stratégiai részesedéseket általában tartósan megtartják. Ilyen körülmények között az a tény, hogy a részesedés átruházása esetén adóztatni lehet a tőkenyereséget, nem tekinthető olyan, az adóztatás koherenciáján alapuló megfontolásnak, amely igazolhatja az említett adóelőny megtagadását

az anyavállalat által a cégcsoport tagjává váló külföldi társaságokban történő részesedésszerzés esetén (lásd ebben az értelemben: Rewe Zentralfinanz ítélet, C-347/04, EU:C:2007:194, 67. pont; DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. ítélet, C-380/11, EU:C:2012:552, 49. pont).

- 49 Másrészt, amint a főtanácsnok az indítványának 61. pontjában megjegyezte, a nemzeti jog akkor sem teszi lehetővé az anyavállalatnak, hogy a cégértékleírást igénybe vegye, ha az anyavállalat a társasági adóról szóló 1988. évi törvény 10. cikke (3) bekezdésének 1. pontja értelmében él a külföldi társaságban való részesedés adózási szempontú figyelembevételének lehetőségével, és így az ilyen részesedés átruházását megadóztatják.
- 50 Ebből következik, hogy az olyan jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, önmagában nem teremt közvetlen kapcsolatot egyrészt a cégértékleírásból álló adóelőny, másrészt pedig az anyavállalat leányvállalatában fennálló részesedés átruházása esetén a tőkenyeresség előbbinél történő adóztatásából álló teher között, és így nem tekinthető úgy, hogy az olyan eltérő bánásmódot, mint amelyről az alapügyben szó van, igazolja az érintett tagállam adórendszere koherenciája biztosításának a szükségessége (lásd ebben az értelemben: Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-269/09, EU:C:2012:439, 87. pont).
- 51 Harmadszor az Osztrák Köztársaság szerint a nem adóztatható bevételekhez kapcsolódó terhek levonását tiltó osztrák adórendszer koherenciájának a megőrzése érdekében igazolt, hogy a külföldi társaságokban fennálló adósemleges részesedések esetében megtagadják a fent bemutatott cégértékleírás igénybevételét. Ellenkező esetben ugyanis e részesedések kettős előnyből részesülnének, ami összeegyeztethetetlen az említett rendszerrel.
- 52 Azonban az adóztatási joghatóságnak a külföldi társaságok nyereségei tekintetében fennálló hiányára alapított ezen érvelés nem az adóelőny és az adóteher közötti közvetlen kapcsolat fennállására vonatkozik, hanem valójában megegyezik az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának a jelen ítélet 40. pontjában említett elvére alapított érveléssel. Azt tehát a jelen ítélet 42. pontjában hivatkozott indokkal megegyező indokkal el kell utasítani.
- 53 Mivel a Bírósághoz benyújtott iratokból nem tűnik ki, hogy az olyan eltérő bánásmódot, mint amelyről az alapügyben szó van, igazolja közérdeken alapuló nyomós ok, meg kell állapítani, hogy az összeegyeztethetetlen a letelepedés szabadságával.
- 54 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 49. cikkel ellentétes az olyan tagállami jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a cégcsoportok adóztatása keretében lehetővé teszi az anyavállalatnak, hogy az ilyen csoport tagjává váló belföldi társaságban történő részesedésszerzés esetén a részesedés vételárának 50%-áig leírja a cégértéket, holott ezt tiltja a külföldi társaságban történő részesedésszerzés esetén.

A költségekről

- 55 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 49. cikkel ellentétes az olyan tagállami jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a cégcsoportok adóztatása keretében lehetővé teszi az anyavállalatnak, hogy az ilyen csoport tagjává váló belföldi társaságban történő részesedésszerzés esetén a részesedés vételárának 50%-áig leírja a cégértéket, holott ezt tiltja a külföldi társaságban történő részesedésszerzés esetén.

Aláírások