



Határozatok Tára

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2014. január 23.*

„Adózás — Társasági adó — A személyegyesítő társaságban fennálló társasági részesedések tőkeegyesítő társaságnak való átruházása — Könyv szerinti érték — Becsült érték — Kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény — A rejtett tőkenyeresség azonnali megadóztatása — Eltérő bánásmód — A tőke szabad mozgásának korlátozása — Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása — Arányosság”

A C-164/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Hamburg (Németország) a Bírósághoz 2012. április 3-án érkezett 2012. január 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **DMC Beteiligungsgesellschaft mbH**

és

a **Finanzamt Hamburg-Mitte** között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, A. Borg Barthet, E. Levits (előadó), M. Berger és S. Rodin bírák,

főtanácsnok: N. Wahl,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. szeptember 19-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a DMC Beteiligungsgesellschaft mbH képviseletében O.-F. Graf Kerksenbrock és H. Bley Rechtsanwältin,
- a Finanzamt Hamburg-Mitte képviseletében M. Grote, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviseletében T. Henze, A. Wiedmann és J. Möller, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya az EUMSZ 49. cikk értelmezése.
- 2 A kérelmet az egyfelől az osztrák jog szerint bejegyzett, bécsi (Ausztria) székhelyű társaság, a DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, amely a Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH (a továbbiakban: S-GmbH) és a Klausnitzer Ges.mbH (a továbbiakban: K-GmbH) jogutódja, másfelől a Finanzamt Hamburg-Mitte (a továbbiakban: Finanzamt) között folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelynek tárgya az átruházásból származó nyereségnek egy német betéti társaságot terhelő, a 2000-es adóévre vonatkozó nyereségadó megállapítása során történt meghatározása.

Jogi háttér

A német jog

- 3 A jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) 6. §-a (1) bekezdésének 1. pontjában szereplő meghatározás szerint valamely gazdasági eszköz becsült értéke az az összeg, amelyet a vállalkozás egészét megszerző vevő az említett vállalkozás összértékén belül ezért a gazdasági eszközzért fizetne. A becsült értéket meg kell különböztetni a könyv szerinti értéktől, amely valamely eszköznek a vállalkozás mérlegében feltüntetett, többek között az értékcsökkenés összegével csökkentett értékének felel meg. A könyv szerinti értéket nem lehet a becsült értéknél magasabb értékben meghatározni.
- 4 A tőkeegyesítő társaságok átalakulásáról szóló 1995. október 11-i törvény (Umwandlungssteuergesetz) (BGB1 1995. I., 1250. o.) (a továbbiakban: 1995. évi UmwStG) 20. §-ának az alapügy tényállására alkalmazandó szövege a következő:

„(1) Ha a vállalkozást, a vállalkozás egy részét vagy a személyegyesítő társaság tagját megillető társasági részesedést egy teljes körű társaságiadó-kötelezettséggel rendelkező tőketársaságnak [a társasági adóról szóló törvény (Körperschaftsteuergesetz) 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja)] ruházzák át vagyoni hozzájárulásként, úgyhogy a vagyoni hozzájárulást szolgáltató tag ezért cserébe új társasági részesedéseket szerez (nem pénzbeli hozzájárulás) a vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott társasági vagyon, illetve az új társasági részesedések értékelésére a következő bekezdésekben foglaltakat kell alkalmazni [...]

(2) A tőketársaság a vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott eszközök értékét azok könyv szerinti értékén vagy magasabb értékben jelölheti meg [...].

(3) A tőketársaságnak a vagyoni hozzájárulásként teljesített eszközök értékét azok becsült értékén kell megjelölnie, ha a nem pénzbeli hozzájárulást szolgáltató tag által e hozzájárulás ellenértékéért szerzett társasági részesedés átruházásából származó nyereség tekintetében a hozzájárulás teljesítése időpontjában kizárt a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joghatósága.

(4) Az érték, amelyen a tőketársaság a vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott eszközöket megjelöli, a vagyoni hozzájárulást szolgáltató tag szempontjából a társasági részesedés eladási árának és bekerülési értékének tekintendő.

[...]

(6) A (3) bekezdésben foglalt esetben a fizetendő jövedelemadó vagy társasági adó kapcsán igénybe vehető fizetési halasztásra a 21. § (2) bekezdésének harmadik, negyedik, ötödik és hatodik mondatát megfelelően alkalmazni kell.”

- 5 Az 1995. évi UmwStG 21. §-a (2) bekezdésének harmadik, negyedik, ötödik és hatodik mondata az alábbiak szerint rendelkezik:

„Az első mondat 1., 2. és 4. pontjában foglalt esetben az átruházásból származó nyereség után fizetendő jövedelemadót vagy társasági adót éves részletekben, évente legalább az egyötöd rész teljesítésével lehet megfizetni, feltéve hogy a részletek megfizetésére biztosíték áll rendelkezésre. A fizetési halasztás kamatmentes. Ha a fizetési halasztás ideje alatt a részesedést átruházzák, a halasztáshoz való jog azonnali hatállyal megszűnik. Az ötödik mondatot megfelelően alkalmazni kell, ha a fizetési halasztás ideje alatt a tőketársaság megszűnik, vagy azt felszámolják, ha a társaság tőkéjét leszállítják, és ez alapján a tagoknak vagy részvényeseknek kifizetéseket teljesítenek, illetve ha a társaság a törvény második vagy negyedik részében foglaltak szerint átalakul.”

A kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény

- 6 A Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között a jövedelem- és vagyonadók, az ipari és kereskedelmi tevékenységekre kivetett adók, valamint a telekadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, 1954. október 4-i egyezmény (BGB1. 1955. II., 750. o., a továbbiakban: 1954. évi DBA) 1. cikkének (2) és (3) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezett:

„(2) A jelen egyezmény alkalmazásában a természetes személy akkor minősül abban a szerződő államban belföldi illetőségű személynek, amelyben lakóhellyel rendelkezik, ha megállapítható, hogy ezt a lakóhelyet fenntartja és használja. Ha egyik szerződő államban sem rendelkezik lakóhellyel, akkor a szokásos tartózkodási helye szerinti államban minősül belföldi illetőségűnek.

(3) Jogi személy esetében a jelen egyezmény alkalmazásában az illetőség helye az üzletvezetés helye. Ha egyik szerződő államban sincs ilyen hely, akkor úgy kell tekinteni, hogy a székhelye szerinti államban rendelkezik belföldi illetőséggel.”

- 7 Az 1954. évi DBA 4. cikke alapján:

„(1) Ha az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy vállalkozóként vagy társas vállalkozás tagjaként olyan kereskedelmi vagy ipari vállalkozásból származó jövedelmet szerez, amelynek tevékenysége kiterjed a másik állam területére, utóbbi csak olyan mértékben adóztathatja meg ezt a jövedelmet, amilyen mértékben az a vállalkozásnak az érintett állam területén lévő telephelyének tudható be.

(2) E célból azt a jövedelmet kell a telephelynek betudni, amelyet akkor szerezne, ha önálló vállalkozásként azonos vagy hasonló tevékenységet végezne azonos vagy hasonló feltételek mellett, és teljesen függetlenül attól a vállalkozástól, amelynek telephelye.

(3) A jelen egyezmény alkalmazásában a vállalkozás telephelye olyan állandó kereskedelmi vagy ipari létesítményt jelent, amelyen keresztül a vállalkozás tevékenységét egészben vagy részben kifejti.

(4) Az (1) bekezdést a kereskedelmi vagy ipari vállalkozás ügyvezetéséből és közvetlen használatából, bérbeadásából, rendelkezésre bocsátásából vagy hasznosításának bármely más formájából származó jövedelmekre, valamint a vállalkozás egészének, a vállalkozásban fennálló részesedésnek, a vállalkozás egy részének vagy az abban használt dolognak az eladásából származó jövedelmekre is alkalmazni kell.”

8 Az 1954. évi DBA 7. cikke a következőképpen rendelkezett:

„(1) Ha az egyik szerződő államban belföldi illetőségű személy olyan tőketársaságban fennálló részesedések jelentős részének átruházásból származó jövedelmet szerez, amely társaság üzletvezetésének helye a másik államban van, e jövedelmeket a székhely szerinti állam jogosult megadóztatni.

(2) Az (1) bekezdésben foglaltakat nem kell alkalmazni, ha az egyik államban belföldi illetőségű személy a másik államban telephellyel rendelkezik, amelynek tevékenységéből jövedelme származik. Ilyen esetben e jövedelmeket a másik államban lehet megadóztatni (4. cikk).”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

- 9 2001. augusztus 28-ig a DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (a továbbiakban: DMC KG) betéti társaságként működött, hamburgi (Németország) székhellyel. E személyegyesítő társaság kültagjai ebben az időszakban a K-GmbH és az S-GmbH, korábban Hubert Schillhuber (a továbbiakban: HS) voltak. Beltagja a német jog szerint bejegyzett DMC Design for Media and Communication GmbH (a továbbiakban: DMC GmbH) társaság volt. Ez utóbbi tőketársaság részesedéseivel 2000. november 28-ig felerészben a K-GmbH, felerészben a HS rendelkezett, az üzletrészek értéke egyenként 50 000 német márka (DEM) volt.
- 10 2000. november 28-án a HS átruházta a DMC GmbH-ban, valamint a DMC KG-ben fennálló részesedéseit az S-GmbH-nak.
- 11 2001. augusztus 28-án a DMC GmbH törzstőkéjét közjegyzői okiratban 100 000 DEM-mel megemelték, amelynek összege így 200 000 DEM-re változott.
- 12 Ezt a törzstőkeemelését úgy valósították meg, hogy a K-GmbH és az S-GmbH a DMC KG-ban fennálló részesedéseiket szolgáltatották nem pénzbeli hozzájárulásként. E részesedések átruházásáért cserébe a K-GmbH és az S-GmbH a vevő társaság, azaz a DMC GmbH törzstőkéjében részesedést szerzett. E két, vagyoni hozzájárulást szolgáltató társaság által megszerzett részesedések könyv szerinti értékét egyenként 50 000 DEM-ben állapították meg. A részesedések DMC GmbH-nak történő átruházására 2001. január 1-jén került sor az átruházás adózási értelemben vett időpontjára, azaz 2000. december 31-re visszamenőleges hatállyal.
- 13 Mivel a DMC KG valamennyi részesedése átszállt a DMC GmbH-ra, a betéti társaságot megszüntették. A K-GmbH és az S-GmbH által vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott eszközöket a DMC GmbH vagyonomlékában könyv szerinti értékükön tüntették fel.
- 14 A Finanzamt adóellenőrzés keretében megállapította a DMC KG adóalapját a 2000-es adóévre vonatkozóan.
- 15 Mivel megállapítást nyert, hogy a DMC KG kültagjai, amelyek a nyereségadó alanyainak minősülő társasági tagok, a DMC KG megszűnése folytán már nem rendelkeznek Németország területén telephellyel, a Finanzamt megállapította, hogy az 1954. évi DBA 7. cikke alapján a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joghatósága már nem terjed ki a K-GmbH és az S-GmbH nyereségére, amely az e társaságok által vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott, DMC KG-ban fennálló részesedésekért cserébe a DMC GmbH-ban szerzett részesedés átruházásából származna.
- 16 Ebből következően a Finanzamt a DMC GmbH részére a K-GmbH és az S-GmbH által vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott részesedések értékét nem azok könyv szerinti értékén, hanem becsült értéken állapította meg, ami a DMC KG-ban fennálló részesedésekhez kapcsolódó rejtett tőkenyereség megadóztatását vonta maga után.

- 17 Az átruházásból a K-GmbH által szolgáltatott vagyoni hozzájárulás tekintetében 194 172,70 DEM nyereség, az S-GmbH által szolgáltatott vagyoni hozzájárulás tekintetében pedig 9 051,77 DEM nyereség származott. Ezen, az átruházásból származó nyereség után a 2000-es adóévben társasági nyereségadót kellett fizetni.
- 18 Az alapügy felperese a K-GmbH és az S-GmbH jogutódjaként keresetet nyújtott be a kérdést előterjesztő bírósághoz az őt kötelező, 2000. évre vonatkozó adómegállapítás ellen, és arra hivatkozott, hogy az 1995. évi UmwStG 20. §-ának (3) bekezdése összeegyeztethetetlen az uniós joggal.
- 19 A kérdést előterjesztő bíróság jelzi, hogy a Finanzamt helyesen alkalmazta a szóban forgó nemzeti jogot. Így a DMC GmbH-nak a K-GmbH és az S-GmbH által vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott eszközök értékét becsült értéken kellett megállapítania. Az 1954. évi DBA alapján ugyanis a vagyoni hozzájárulást szolgáltató társaságok telephelye szerinti államként az Osztrák Köztársaság adóztathatja meg a K-GmbH és az S-GmbH által a DMC KG-ban fennálló részesedéseikért cserébe szerzett üzletrészek átruházásából származó nyereséget.
- 20 Ez a bíróság ugyanakkor kétségeit fejezi ki a tekintetben, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal az 1995. évi UmwStG 20. §-ának (3) bekezdése szerinti eljárás, amely – mivel az a személy, aki az eszközökkel rendelkezik, az ezen eszközök utóbb történő átruházásából származó nyereség után fizetendő adó tekintetében már nem minősül Németországban adóalanynak – a Németország területén keletkezett rejtett tőkenyereség azonnali megadóztatásához vezet. Egyrészt ez az egyenlőtlen bánásmód képes visszatartani az Ausztriában letelepedett társaságokat attól, hogy Németországban letelepedett társaságokban részesedést szerezzenek. Másrészt ezt a korlátozást nem lehet az adóztatási joghatóságnak az érintett tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásához fűződő céllal igazolni, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joghatósága soha nem terjedt ki a K-GmbH-nak és az S-GmbH-nak a DMC GmbH-ban fennálló részesedéseire.
- 21 E körülmények között a Finanzgericht Hamburg felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:
- „1) Összeegyeztethető-e az EK 43. cikkel ([jelenleg az] EUMSZ 49. cikk) az, ha a nemzeti rendelkezés a személyegyesítő társaság [egyik] tagját illető társasági részesedések tőkeegyesítő társaságnak való átruházása esetében előírja, hogy a szolgáltatott vagyoni hozzájárulást kötelezően becsült értéken kell értékelni (és ezáltal a rejtett tartalékok feltárása révén az átruházás során a vagyoni hozzájárulást szolgáltatónál nyereség keletkezik), amennyiben a nem pénzbeli hozzájárulás időpontjában a Németországi Szövetségi Köztársaság nem rendelkezik adóztatási joghatósággal a vagyoni hozzájárulást szolgáltatónak a hozzájárulásért biztosított új társasági részesedések átruházásából származó nyereség tekintetében?
- 2) Az első kérdésre adandó nemleges válasz esetén: összeegyeztethető-e az EK 43. cikkel [...] a nemzeti szabályozás, ha a vagyoni hozzájárulást szolgáltató számára biztosítja azt a jogot, hogy a rejtett tartalékok feltárása révén keletkezett adó tekintetében kamatmentes fizetési halasztást kérjen abban az értelemben, hogy az átruházásból származó nyereségre kivetett adót éves részletekben, évente legalább az egyötöd rész befizetésével fizetheti meg, amennyiben biztosítékot nyújt a részletek megfizetésére?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

A kérdések elfogadhatóságáról

- 22 A Finanzamt írásbeli észrevételeiben előzetesen a kérdések elfogadhatatlanságára hivatkozik.

- 23 Arra hivatkozik, hogy a német eljárásjogi szabályok alapján a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott kereset elfogadhatatlan, és ezért az előterjesztett kérdések hipotetikusak.
- 24 E tekintetben elegendő emlékeztetni arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a nemzeti bíróság által saját felelősségére meghatározott jogszabályi és ténybeli háttér alapján – amelynek helytállóságát a Bíróság nem vizsgálhatja – az uniós jog értelmezésére vonatkozóan előterjesztett kérdések releváns voltát vélelmezni kell. A nemzeti bíróságok által előterjesztett előzetes döntéshozatal iránti kérelem Bíróság általi elutasítása csak abban az esetben lehetséges, amennyiben nyilvánvaló, hogy az uniós jog értelmezése, amelyet a nemzeti bíróság kért, nem függ össze az alapeljárás tényállásával vagy tárgyával, illetve ha a szóban forgó probléma hipotetikus jellegű, vagy a Bíróság nem rendelkezik azon ténybeli és jogi elemek ismeretével, amelyek szükségesek ahhoz, hogy a feltett kérdésekre hasznos választ adjon (a C-78/08-C-80/08. sz., Paint Graphos és társai egyesített ügyekben 2011. szeptember 8-án hozott ítélet [EBHT 2011., I-7611. o.] 31. pontja, és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 25 Ellentétben azzal, amire a Finanzamt hivatkozik, a jelen előzetes döntéshozatalra utaló határozat kapcsán nem tűnik úgy, hogy az alapügyben előterjesztett kereset állítólagos elfogadhatatlansága folytán az alapügyben felmerülő probléma hipotetikus jellegű lenne. A Finanzgericht Hamburg ugyanis külön kitért arra az előzetes döntéshozatalra utaló határozatában, hogy abban az esetben, ha az 1995. évi UmwStG 20. §-ának (3) és (4) bekezdése összeegyeztethetetlen az uniós joggal, a kereset automatikusan elfogadhatóvá válik.
- 26 A fentiekből következik, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elfogadhatók.

Az első kérdésről

- 27 A kérdést előterjesztő bíróság első kérdésével lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 49. cikket, hogy azzal ellentétes az a tagállami szabályozás, amely alapján a személyegyesítő társaságnak az e tagállam területén székhellyel rendelkező tőketársaság tőkéjéhez való vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott eszközei értékét becsült értéken kell megállapítani, aminek következtében az ezekhez az eszközökhöz kapcsolódó, ezen állam területén keletkezett rejtett tőkenyeresség annak tényleges realizálása előtt adókötelessé válik, amennyiben az említett állam ezen tőkenyeresség tekintetében nem képes a tényleges realizálás időpontjában gyakorolni adóztatási joghatóságát.

Az alapügyben érintett szabadságról

- 28 Bár a Bírósághoz észrevételeket benyújtó minden más érdekelt fél és a kérdést előterjesztő bíróság is egyetért abban, hogy az alapügy tényállása a letelepedés szabadságával kapcsolatos, az Európai Bizottság úgy véli, hogy az 1995. évi UmwStG 20. §-ának (3) és (4) bekezdése a tőke szabad mozgásának hatálya alá tartozik.
- 29 Annak a kérdésnek az eldöntéséhez, hogy a nemzeti szabályozás egyik vagy másik szabadság körébe tartozik-e, az állandó ítélkezési gyakorlat alapján az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (lásd a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-4051. o.] 22. pontját és a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-8591. o.] 36. pontját).
- 30 Az ítélkezési gyakorlatból szintén következik, hogy a Bíróság a vitatott rendelkezést főszabály szerint e két alapvető szabadság egyikére tekintettel vizsgálja meg, ha kiderül, hogy az alapügyben szereplő körülmények között ahhoz képest a másik szabadság teljesen másodlagos, és az adott rendelkezés ahhoz kapcsolódhat (a C-452/04. sz. Fidium Finanz ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9521. o.] 34. pontja és a fent hivatkozott Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet 37. pontja).

- 31 Ezzel összefüggésben a Bíróság már megállapította, hogy az a nemzeti szabályozás, amely célja szerint nem kizárólag a társaság döntéseinek meghatározó befolyását és tevékenységének meghatározását lehetővé tévő részesedésekre alkalmazandó, hanem amely a részvényesnek a társaságban fennálló részesedése mértékétől függetlenül alkalmazandó, éppúgy tartozhat az EUMSZ 49. cikk, mint az EUMSZ 63. cikk hatálya alá (a C-543/08. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2010. november 11-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-11241. o.] 43. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 32 Az 1995. évi UmwStG alapügyben alkalmazandó rendelkezéseinek célját illetően az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy e rendelkezések a Németországi Szövetségi Köztársaságnak a területén keletkezett tőkenyereséggel kapcsolatos költségvetési érdekei védelmére irányulnak, amennyiben az adóztatási joghatóság nemzetközi megosztása sérthetné ezeket az érdekeket.
- 33 Ezek a rendelkezések különösen az olyan befektetők által vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott eszközökhöz kapcsolódó tőkenyereségre vonatkoznak, akiknek ezen eszközök betéti társaság és tőketársaság közötti átruházása folytán Németország területén már nem áll fenn nyereségadó-kötelezettsége.
- 34 Ebből először is az következik, hogy az alapügyben szereplő szabályozásnak az egyedi ügyekben történő alkalmazása nem függ attól, hogy mekkora részesedése van a befektetőnek abban a betéti társaságban, amelynek részesedéseit a tőketársasági részesedések ellenértékeként vagyoni hozzájárulásként szolgáltatták. Ez a rendelkezés tehát nem követeli meg, hogy a befektető a betéti társaság, vagy akár a tőketársaság döntéseinek meghatározó befolyását biztosító részesedéssel rendelkezzen.
- 35 Az alapügyben szereplő rendelkezés alkalmazásának azokra az esetekre történő korlátozása, ahol a betéti társaság átruházott részesedéseivel olyan befektető rendelkezik, akinek e társaság döntései fölött meghatározó befolyása van, *de facto* nem egyeztethető össze a Németországi Szövetségi Köztársaság költségvetési érdekeinek védelmére irányuló céllal.
- 36 Másodszor meg kell állapítani, hogy az alapügyben a tőketársaságot terhelő azon kötelezettség, hogy a társasági részesedések ellenében vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott részesedések értékét azok becsült értékén állapítsa meg, igazolható azzal, hogy a vagyoni hozzájárulást szolgáltató társaságok Németország területén már nem rendelkeznek teljes körű adókötelezettséggel az ott szerzett nyereség tekintetében, mivel megszűnt az a társaság, amelyben kültagok voltak.
- 37 Következésképpen az alapügyben szereplő szabályozás nem annyira a letelepedés folyamatára van hatással, mint inkább arra, hogy miként kerül sor az eszközök átruházására egy betéti társaság és egy tőketársaság között.
- 38 Ennélfogva mindezekből a megfontolásokból az következik, hogy az alapügyben szereplő szabályozást kizárólag a tőke szabad mozgása szempontjából kell vizsgálni, ahogyan azt az EUMSZ 63. cikk biztosítja.

A tőke szabad mozgását érintő korlátozás fennállásáról

- 39 Az alapügyben szereplő szabályozás értelmében abból következően, hogy egy németországi székhellyel nem rendelkező társaság betéti társaságban fennálló részesedéseit elcserélték egy németországi székhellyel rendelkező tőketársaság részesedéseire azok ellenértékeként, az e részesedésekhez kapcsolódó, e tagállam területén keletkezett rejtett tőkenyereséget ott már nem lehet megadóztatni, ezért az említett tőkenyereséget be kell vallani, továbbá a társasági részesedések csere jogcímen történő átruházásából származó nyereség után fizetendő adó mértékét a betéti társaságban fennálló részesedések átruházásakor kell meghatározni, és az adót az 1995. évi UmwStG 20. §-ának (6) bekezdésében, valamint 21. §-a (2) bekezdésének harmadik, negyedik, ötödik és hatodik

mondatában foglaltak szerint kell beszélni. Ha azonban a vagyoni hozzájárulást szolgáltató társaság Németország területén továbbra is adóköteles, a betéti társaság tulajdonában álló, és a megszerzett társasági részesedésekben ismét megjelenő eszközökhöz kapcsolódó rejtett tőkenyereség után fizetendő adó mértékét a tőkenyereség tényleges realizálásának időpontjában kell meghatározni, és az adót is ekkor, azaz főszabály szerint az érintett társasági részesedések átruházásakor kell beszélni.

- 40 Az a körülmény tehát, hogy a rejtett tőkenyereség az olyan befektetőt megillető részesedésekhez kapcsolódik, aki az ezekből az eszközökből származó jövedelme tekintetében Németország területén már nem adóköteles, a befektetőnek pénzügyi hátrányt okoz az olyan befektetőkhöz képest, akiknek az adókötelezettsége Németországban továbbra is fennáll, mivel a betéti társaság részesedéseinek tőketársasági részesedéssé való átalakítása az első esetben az érintett részesedésekhez kapcsolódó tőkenyereség azonnali megadóztatását vonja maga után, míg a második esetben az ilyen tőkenyereség megadóztatására csupán annak tényleges realizálása időpontjában kerül sor. A tőkenyereség megadóztatásával kapcsolatos ezen eltérő bánásmód olyan jellegű, hogy visszatarthatja a Németországban adóügyi illetőséggel nem rendelkező befektetőket attól, hogy egy német jog szerint bejegyzett betéti társaságba tőkét adjanak, mivel az ilyen társaság részesedéseinek tőketársasági részesedéssé való átalakítása a fenti adóhátránnyal járna (lásd ebben az értelemben a C-371/10. sz. National Grid Indus ügyben 2011. november 29-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-12273. o.] 37. pontját).
- 41 Ebből következően az alapügyben szereplő szabályozás visszatarthatja a szóban forgó befektetőket attól, hogy a német jog szerint bejegyzett betéti társaságban részesedést szerezzenek, azért, mert ha ezeket utóbb tőketársasági részesedéssé alakítják át, a Németországban keletkezett rejtett tőkenyereség után azonnal meg kell fizetniük a nyereségadókat, mivel a befektetők részesedéseik átalakítása folytán ebben az államban a jövőben már nem nyereségadó-kötelesek.
- 42 A Finanzamt Hamburg és a német kormány állításával szemben az így megállapított eltérő bánásmód nem magyarázható a helyzetek közötti objektív különbséggel. Ugyanis a tagállam területén keletkezett tőkenyereség megadóztatására irányuló szabályozás vonatkozásában az olyan befektető helyzete, aki az ezen állam területén székhellyel rendelkező betéti társaságban fennálló részesedéseit egy szintén ebben az államban székhellyel rendelkező tőketársaság részesedéseikért csere jogcímén átruházza, és akinek ebből következően e részesedések eladásából származó nyeresége tekintetében már nem áll fenn adókötelezettsége, hasonló annak a befektetőnek a helyzetéhez, aki ugyanilyen ügyletet végez, azonban a megszerzett nyereség tekintetében fennmarad az adókötelezettsége a betéti társaságban fennálló részesedésekhez kapcsolódó, és e részesedések cseréjét megelőzően e tagállam területén keletkezett rejtett tőkenyereség adóztatását illetően (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 38. pontját).
- 43 Ebből következően az alapügyben szereplő szabályozás körében megvalósuló eltérő bánásmód, amelynek keretében eltérően kezelik azokat a befektetőket, akiknek a betéti társaságban fennálló részesedéseiket tőketársasági részesedéssé átalakították át, és ebből kifolyólag Németországban megszűnt az adókötelezettsége az e tagállamban keletkezett jövedelmek tekintetében, illetve azokat a befektetőket, akiknek ezen adókötelezettsége ugyanilyen körülmények között fennmaradt, a tőke szabad mozgásával kapcsolatos olyan korlátozásnak minősül, amelyet az EUM-Szerződés rendelkezései főszabály szerint tiltanak.

A tőke szabad mozgását érintő korlátozás igazolásáról

- 44 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a tőke szabad mozgását érintő korlátozás kizárólag akkor fogadható el, ha azt közérdeken alapuló nyomós indok igazolja (a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 35. pontja; a C-196/04. sz. Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7995. o.] 47. pontja; a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap

Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-2107. o.] 64. pontja, valamint a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5145. o.] 57. pontja).

- 45 A kérdést előterjesztő bíróság szerint az alapügyben szereplő szabályozás célja, hogy biztosítsa az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztását a területiség elvének megfelelően. A Németországi Szövetségi Köztársaság tehát az őt megillető adóztatási joghatóságot gyakorolta a területén keletkezett azon tőkenyereség tekintetében, amely – a hozzá kapcsolódó eszközök átalakításának és a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény alkalmazásának az együttes hatása miatt – tényleges realizálása időpontjában nem adóztatható meg e tagállamban.
- 46 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy egyfelől az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának védelme a Bíróság által elfogadott jogos cél (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 45. pontját; a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-7409. o.] 42. pontját; a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 51. pontját, valamint a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-3601. o.] 31. pontját).
- 47 Másfelől az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy az uniós jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a C-540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10983. o.] 29. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat, valamint a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 45. pontja).
- 48 Ebben az összefüggésben egy betéti társaság részesedéseinek tőketársasági részesedéssé történő átalakítása nem jelenti azt, hogy az e társaságok székhelye szerinti tagállamnak le kell mondania a területén keletkezett, és az említett átalakítást megelőzően a saját adóztatási joghatósága alá tartozó tőkenyereség megadóztatásához való jogáról azzal az indokkal, hogy ezt a tőkenyereséget ténylegesen még nem realizálták.
- 49 Ennek megfelelően a Bíróság egy tagállam társasága tényleges ügyvezetési központjának más tagállamba történő áthelyezése körében úgy ítélte meg, hogy az első tagállam időbeli körülménnyel kiegészített területi adóztatás elve, vagyis az alapján, hogy az adóalany hol minősült belföldi adóilletőségűnek a rejtett tőkenyereség megjelenésének időszakában, jogosult az említett tőkenyereség megadóztatására, amikor az adóalany elhagyja a tagállam területét (lásd a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 46. pontját). Az ilyen intézkedés ugyanis az olyan helyzetek megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a származási tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását, és igazolható tehát az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos indokokkal (lásd a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 46. pontját, a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 54. pontját; a C-311/08. sz. SGI-ügyben 2010. január 21-én hozott ítélet [EBHT 2010., I-487. o.] 60. pontját, valamint a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 46. pontját).
- 50 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy a K-GmbH és az S-GmbH nem rendelkeztek Németország területén az 1954. évi DBA 4. cikkének (3) bekezdése és 7. cikkének (2) bekezdése szerinti állandó telephellyel azt követően, hogy a DMC KG-ben fennálló valamennyi részesedésüket vagyoni hozzájárulásként szolgáltatták a DMC GmbH-nak. Ebből következően, mivel a K-GmbH-t és az S-GmbH-t Németországban már nem terhelte adókötelezettség azon nyereség tekintetében, amely a DMC GmbH tőkéjében az általuk szolgáltatott vagyoni hozzájárulásért cserébe szerzett részesedéseik jövőbeni átruházásából származik, az 1954. évi DBA 7. cikkének (1) bekezdése értelmében a vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott részesedések értékét az 1995. évi UmwStG 20. §-ának (3) és (4) bekezdése alapján becsült értékükön állapították meg, és a hozzájuk kapcsolódó tőkenyereséget megadóztatták. Az alapügyben szereplő szabályozás tehát a Németországot a területén

keletkezett jövedelmek tekintetében megillető adóztatási joghatóság védelme érdekében a betéti társaság részesedéseivel kapcsolódó rejtett tőkenyereség feltárását írja elő, amennyiben ezeket a részesedéseket tőketársasági részesedéssé alakították át.

- 51 Ebben az összefüggésben először is önmagában nem teheti kétségessé az adóztatási joghatóságnak az érintett tagállamok közötti megosztása fenntartásával kapcsolatos cél jogszerűségét az a körülmény, hogy az alapügyben szereplő szabályozás alapján a még nem realizált tőkenyereség megadóztatására kerül sor.
- 52 Egyrészt ugyanis a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok akkor is jogosultak a rejtett tőkenyereség által a területükön létrehozott gazdasági érték megadóztatására, ha az érintett tőkenyereség ténylegesen még nem realizálódott (a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 49. pontja).
- 53 Másrészt mivel a tagállamoknak jogában áll megadóztatni azt a tőkenyereséget, amely akkor keletkezett, amikor a szóban forgó eszközök a területén voltak, a nyereség adóztatásának biztosítása céljából annak tényleges realizálásán kívül más olyan körülményt is meghatározhatnak, amely ilyen adókötelezettséget keletkeztet (lásd ebben az értelemben a C-261/11. sz., Bizottság kontra Dánia ügyben 2013. július 18-án hozott ítélet 37. pontját).
- 54 Másodsor az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása szempontjából nincs meghatározó jelentősége annak, hogy az 1995. évi UmwStG 20. §-ának (3) és (4) bekezdése alapján megadóztatott tőkenyereség az érintett részesedések átalakítása folytán más jellegű eszközökhöz kapcsolódik, azaz először betéti társaságban, majd ezt követően tőketársaságban fennálló részesedéshez. A betéti társaság betétjeihez kapcsolódó tőkenyereség ugyanis szükségképpen újra megjelenik a vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott betétek ellenértékeként szerzett tőketársasági részesedésekben.
- 55 Ebből következően az a körülmény, hogy a betéti társaság részesedéseinek tőketársasági részesedésekké történő átalakítása azzal a hatással jár, hogy kivonja a jövedelmet annak a tagállamnak az adóztatási joghatósága alól, ahol a jövedelem keletkezett, önmagában elegendő az alapügyben szereplőhöz hasonló rendelkezés igazolásához, amelynek értelmében az e jövedelmet terhelő adó összegét az említett átalakulás időpontjában kell megállapítani.
- 56 Mindazonáltal az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos cél csak akkor igazolhatja az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozást, ha a jövedelem keletkezésének helye szerinti tagállam ténylegesen képtelen az említett jövedelem tekintetében adóztatási joghatóságát gyakorolni.
- 57 Márpedig a jelen ügyben az alapügy tényállásából nem következik kétséget kizáróan, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság ténylegesen elveszítené adóztatási jogát a személyegyesítő társaság részesedéseivel kapcsolódó rejtett tőkenyereség tekintetében azért, mert ezeket a részesedéseket tőketársasági részesedésekre cserélték. Úgy tűnik ugyanis, hogy nincs kizárva, hogy a tőketársaság tőkéjéhez való vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott részesedésekhez kapcsolódó említett rejtett tőkenyereséget figyelembe vegyék az átvevő tőketársaság, vagyis a jelen ügyben a DMC GmbH által Németországban fizetendő társasági adó megállapítása során, aminek vizsgálata a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik.
- 58 Mindezekre tekintettel az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos cél igazolhatja azt a tagállami szabályozást, amely alapján a személyegyesítő társaságnak az e tagállam területén székhellyel rendelkező tőketársaság tőkéjéhez való vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott eszközei értékét becsült értéken kell megállapítani, aminek következtében az ezekhez az eszközökhöz kapcsolódó, ezen állam területén keletkezett rejtett tőkenyereség a tényleges realizálás előtt

adókötelessé válik, amennyiben az említett állam ténylegesen nem képes adóztatási joghatóságát gyakorolni ezen tőkenyeresség tekintetében annak tényleges realizálása időpontjában, aminek a megállapítása a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik.

A második kérdésről

- 59 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az alapügyben szereplő szabályozás és az abból fakadó korlátozás nem haladja-e meg az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos cél eléréséhez szükséges mértéket, különös tekintettel a jövedelemadó beszedésére vonatkozó, az 1995. évi UmwStG 20. §-ának (6) bekezdése és 21. §-a (2) bekezdésének harmadik, negyedik, ötödik és hatodik mondata szerinti részletszabályokra.
- 60 Mindjárt az elején emlékeztetni kell arra, hogy arányos, hogy a tagállam az adóztatási joghatósága gyakorlásának védelme érdekében megállapítsa a területén akkor – a jelen esetben a befektetőnek a betéti társaságban fennálló részesedéseinek tőketársasági részesedéssé történő átalakításakor – keletkezett rejtett tőkenyeresség után esedékes adót, amikor az érintett befektetőre vonatkozó adóztatási joghatósága megszűnik (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 52. pontját).
- 61 A rejtett tőkenyeresség után fizetendő adó beszedésével kapcsolatban a Bíróság megállapította, hogy az adóalany számára választási lehetőséget kell biztosítani egyrészt az őt megillető részesedésekhez kapcsolódó rejtett tőkenyeresség után fizetendő adó összegének azonnali megfizetése, másrészt pedig az említett adónak adott esetben az alkalmazandó nemzeti szabályozásnak megfelelően kamatokkal növelt halasztott megfizetése között (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 73. pontját és a C-38/10. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2012. szeptember 6-án hozott ítélet 31. és 32. pontját).
- 62 Ebben az összefüggésben, tekintettel arra, hogy az idő előrehaladtával egyre nő a kockázata annak, hogy sikertelen lesz az adó beszedése, a rejtett tőkenyerességet terhelő, annak tényleges realizálása előtt fizetendő adó megfizetésének öt éves részletre való elosztása az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos cél megvalósítása szempontjából megfelelő és arányos intézkedésnek minősül.
- 63 A jelen ügyben az 1995. évi UmwStG 20. §-ának (6) bekezdésében és 21. §-a (2) bekezdésének harmadik, negyedik, ötödik és hatodik mondatában foglalt rendelkezések együttes alkalmazásával az adóalanynak lehetősége van arra, hogy kamatfizetési kötelezettség nélkül öt éves részletben fizesse meg a társasági részesedései átruházásából származó nyereség után fizetendő adót.
- 64 Az alapügyben szereplő szabályozás tehát azáltal, hogy választási lehetőséget biztosít az adóalany számára az adó azonnali, illetve öt éves részletben történő beszedése között, nem haladja meg az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos cél eléréséhez szükséges mértéket.
- 65 Végül a bankgarancia nyújtásának kötelezettségét illetően a Bíróság megállapította, hogy a tagállam az adótartozások halasztott megfizetésére alkalmazandó nemzeti szabályozásban figyelembe veheti az adó sikertelen beszedésének kockázatát (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott National Grid Indus ügyben hozott ítélet 74. pontját).
- 66 Az ilyen garanciák azonban önmagukban is korlátozó hatásúak, mivel megfosztják az adózót a biztosítékként felajánlott vagyonnal való rendelkezéstől (a C-9/02. sz. de Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2409. o.] 47. pontja és a fent hivatkozott N-ügyben hozott ítélet 36. pontja).

- 67 Következésképpen főszabály szerint nem lehet ilyen követelményt támasztani anélkül, hogy előzetesen felmérnék, hogy mekkora a kockázata az adóbeszedés sikertelenségének.
- 68 Az alapügyben különösen indokolt felmérni ezt a kockázatot, többek között abból a szempontból, hogy egyrészt a vitatott adó tárgyát képező rejtett tőkenyereség kizárólag az eszközök egy formájához, nevezetesen olyan társasági részesedésekhez kapcsolódik, amelyekkel kizárólag két, ausztriai székhelyű társaság rendelkezik, illetve másrészt hogy ezek a részesedések olyan tőketársaságban állnak fenn, amelynek székhelye Németország területén található.
- 69 Következésképpen a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem haladja meg az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos cél eléréséhez szükséges mértéket az a tagállami szabályozás, amely alapján a területén keletkezett rejtett tőkenyereség azonnali megadóztatására kerül sor, amennyiben az adózó fizetési halasztás választása esetén csak akkor köteles bankgaranciát nyújtani, ha az adóbeszedés sikertelenségével kapcsolatban tényleges kockázat merül fel.

A költségekről

- 70 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

- 1) Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos cél igazolhatja azt a tagállami szabályozást, amely alapján a személyegyesítő társaságnak az e tagállam területén székhellyel rendelkező tőketársaság tőkéséhez való vagyoni hozzájárulásként szolgáltatott eszközei értékét becsült értéken kell megállapítani, aminek következtében az ezekhez az eszközökhöz kapcsolódó, ezen állam területén keletkezett rejtett tőkenyereség a tényleges realizálás előtt adókötelessé válik, amennyiben az említett állam ténylegesen nem képes adóztatási joghatóságát gyakorolni ezen tőkenyereség tekintetében annak tényleges realizálása időpontjában, aminek a megállapítása a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik.**
- 2) Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy nem haladja meg az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartásával kapcsolatos cél eléréséhez szükséges mértéket az a tagállami szabályozás, amely alapján a területén keletkezett rejtett tőkenyereség azonnali megadóztatására kerül sor, amennyiben az adózó a halasztott fizetés lehetőségének választása esetén csak akkor köteles bankgaranciát nyújtani, ha az adóbeszedés sikertelenségével kapcsolatban tényleges kockázat merül fel.**

Aláírások