HATÁROZATOK

A BIZOTTSÁG (EU) 2020/450 HATÁROZATA

(2020. január 22.)

SA.29150 – 2010/C (korábbi 2010/NN) sz. állami támogatási program – Németország – Nehéz helyzetben lévő vállalkozások átszervezése esetén a veszteség adózási szempontú továbbvitele (szanálási rendelkezés)

(az értesítés a C(2020) 254. számú dokumentummal történt)

(Csak a német nyelvű szöveg hiteles)

(EGT-vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG,

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló szerződésre és különösen annak 108. cikke (2) bekezdésének első albekezdésére,

tekintettel az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásra és különösen annak 62. cikke (1) bekezdésének a) pontjára,

miután felkérte az érdekelt feleket, hogy nyújtsák be észrevételeiket a fent említett rendelkezéseknek megfelelően ([1]),

mivel:

1. AZ ELJÁRÁS

(1) 2009. augusztus 5-én és 2009. szeptember 30-án kelt levelében a Bizottság információkat kért Németországtól a társasági adóról szóló törvény (a továbbiakban: KStG) 8c. §-ára vonatkozóan. A szövetségi kormány 2009. augusztus 20-án és 2009. november 5-én kelt levelében válaszolt. A Bizottság 2010. február 24-i határozatával (a továbbiakban: az eljárás megindításáról szóló határozat) megindította az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 108. cikkének (2) bekezdése szerinti hivatalos vizsgálati eljárást a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése (szanálási rendelkezés) tekintetében.

(2) Az eljárás megindításáról szóló határozatot közzétették az *Európai Unió Hivatalos Lapjában* ([2]). A Bizottság felszólította Németországot és valamennyi érdekelt felet észrevételeik benyújtására.

(3) A szövetségi kormány ennek 2010. április 9-én kelt levelével eleget is tett.

(4) 2010. április 9-én és 2010. június 3-án Brüsszelben két találkozóra került sor Németország képviselőivel. 2010. július 2-án a szövetségi kormány további információkat nyújtott be. Más érdekelt felek észrevételei nem érkeztek a Bizottsághoz.

(5) A Bizottság 2011. január 26-án meghozta 2011/527/EU határozatát ([3]) (a továbbiakban: 2011. évi határozat), amelyben azt az álláspontot képviseli, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése (szanálási rendelkezés) egy, Németország által az EUMSZ 108. cikkének (3) bekezdésébe ütköző jogellenesen végrehajtott támogatási programot képez. A Bizottság azt is megállapította, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése alapján nyújtott támogatások összeegyeztethetetlenek a belső piaccal, különösen mivel az ideiglenes keret értelmezésekor az EUMSZ 107. cikke (3) bekezdésének b) pontja ([4]) ([5]) alapján nem tekintették összeegyeztethetőnek a belső piaccal, és elrendelte azok visszafizetését.

([1]) HL C 90., 2010.4.8., 8. o.

([2]) HL C 90., 2010.4.8., 8. o.

([3]) A Bizottság 2011/527/EU határozata (2011. január 26.) a Németország által nyújtott C 7/10 (korábbi CP 250/09 és NN 5/10) sz. Állami Támogatásról kstg (szanálási rendelkezés) (HL L 235., 2011.9.10., 26. o.).

([4]) A Bizottság közleménye – Ideiglenes közösségi keretrendszer a finanszírozási lehetőségek elérésének támogatására irányuló állami támogatási intézkedésekhez a jelenlegi pénzügyi és gazdasági válságban (HL C 83., 2009.4.7., 1. o.).

([5]) Az ideiglenes keretrendszer szerint a támogatást a belső piaccal összeegyeztethetőnek kell tekinteni, feltéve, hogy a támogatás összege nem haladja meg az 500 000 EUR-t, a kedvezményezett olyan vállalkozás, amely 2008. július 1-jén nem volt nehéz helyzetben, és az ideiglenes keretrendszer 4.2.2. szakaszában meghatározott valamennyi egyéb feltétel teljesül.

(6) A 2011. évi határozatot Németország és harmadik felek megtámadták ([6]). 2016. február 4-én a Törvényszék elutasította a felperesek érveit és helybenhagyta a 2011. évi határozatot ([7]).

(7) Németország és a támogatás két potenciális kedvezményezettje (a Heitkamp BauHolding GmbH és a GFKL Financial Services AG) fellebbezést nyújtott be a Törvényszék ítéleteivel szemben. 2018. június 28-án a Bíróság megsemmisítette a Törvényszék ítéleteit és a 2011. évi határozatot ([8]). A Bíróság megállapította, hogy a támogatás szelektivitásának vizsgálata során a Bizottság tévesen tekintette viszonyítási alapnak kizárólag a veszteségnek a vállalkozás részesedési szerkezetének megváltozása esetén történő továbbvitelét tiltó szabályt (a KStG 8c. §-ának (1) bekezdése), és nem a veszteségek továbbvitelére vonatkozó általános szabályt.

2. **AZ INTÉZKEDÉS/TÁMOGATÁS RÉSZLETES LEÍRÁSA**

2.1. **Háttér-információk**

(8) A vállalatokat Németországban elsősorban a jövedelemadóról szóló törvény (továbbiakban: EStG) és a KStG alapján adóztatják. Az EStG 10d. §-ának (2) bekezdése szerint az adóévben elszámolt veszteségeket át lehet vinni; ez azt jelenti, hogy az adóképesség elvével összhangban a jövőbeli adóévek adóköteles jövedelme csökkenthető az évi legfeljebb 1 millió eurós korábbi veszteség ellensúlyozásával. A KStG 8. §-ának (1) bekezdése szerint a veszteségek továbbvitele a társasági adó hatálya alá tartozó vállalkozások számára lehetséges.

(9) Németország szerint azonban a veszteségek továbbvitelének lehetősége úgynevezett „üres cégek”, azaz olyan vállalatok megszerzését is ösztönözte, amelyek már régóta beszüntették a működést, de még mindig elhatárolták a veszteségeket.

(10) Az ilyen jellegű felvásárlások megakadályozása érdekében a német Bundestag 1997-ben szűkítette a veszteségek továbbvitelének lehetőségét azáltal, hogy a KStG 8. §-ának (4) bekezdésében életbe léptette az úgynevezett „ürescég-felvásárlási szabályt”. E szabály a veszteségek továbbvitelének lehetőségét azokra a vállalkozásokra korlátozta, amelyek jogilag és gazdaságilag azonosak voltak azzal a vállalkozással, amelynél a veszteség felmerült. Bár a szabály nem tartalmazza a „gazdasági azonosság” fogalmának definícióját, azonban megemlít egy negatív és két pozitív példát:

– Gazdasági azonosság nem áll fenn akkor, ha egy vállalatban való részesedések több mint felét átruházzák, és a vállalat a tevékenységét túlnyomó részben új vállalati vagyonnal folytatja, illetve kezdi meg újra.

– Ezzel szemben gazdasági azonosságról beszélünk akkor, ha az új vállalati vagyon egyedül a fennmaradó veszteséglevonást előidéző tevékenység szanálására szolgál, és a társaság a tevékenységet az elkövetkező öt évben a korábbi gazdasági viszonyokkal összehasonlítható mértékben folytatja.

– Gazdasági azonosság akkor is fennáll, ha az új jogosult új vállalati vagyon hozzáadása helyett kiegyenlíti azokat a veszteségeket, amelyek a veszteséget jegyző vállalkozásnál merültek fel.

(11) A két utóbbi példát nevezik általában „szanálási rendelkezésnek”.

(12) A KStG 8. §-ának (4) bekezdését a vállalkozási adó reformjáról szóló 2008. évi törvénnyel ([9]) 2008. január 1-jével hatályon kívül helyezték.

([6]) 16 megsemmisítés iránti keresetet nyújtottak be, egyet Németország (T-205/11) és 15-öt a potenciális kedvezményezettek. A T-287/11 és a T-620/11 ügyek kivételével az összes keresetet mint elfogadhatatlant elutasították.

([7]) A Törvényszék 2016. február 4-i ítélete, Heitkamp BauHolding kontra Bizottság, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60; a Törvényszék 2016. február 4-i ítélete, GFKL Financial Services kontra Bizottság, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

([8]) A Bíróság (második tanács) 2018. június 28-i ítélete, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; a Bíróság (második tanács) 2018. június 28-i ítélete, Németország kontra Bizottság, C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; A Bíróság (második tanács) 2018. június 28-i ítélete, Németország kontra Bizottság, C-209/16 P, ECLI:EU:C:2018:507; a Bíróság (második tanács) 2018. június 28-i ítélete, Lowell Financial Services kontra Bizottság, C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

([9]) A vállalkozási adó reformjáról szóló 2008. évi törvény, 2007. augusztus 14., Szövetségi közlöny (a továbbiakban: BGBl.) 2007. I. rész, 40. szám, 1912. o.

(13) Ez a törvény bevezette az új KStG 8c. § (1) bekezdést is, amely a korábbi KStG 8. § (4) bekezdéshez képest korlátozza a veszteségek továbbvitelének lehetőségét a társaság részesedési szerkezetének megváltozása esetén. Az új előírás alapján:

– A fel nem használt veszteségek egyáltalán nem vonhatóak le akkor, ha egy társaság jegyzett tőkéjének, a benne lévő tagsági jogoknak, részesedési jogoknak vagy szavazati jogoknak több mint 50 %-át egy új jogosultra ruházzák át;

– A fel nem használt veszteségek arányosan már nem vonhatók le, ha a jegyzett tőke, a tagsági, részvételi vagy szavazati jogok több mint 25 %-át, de legfeljebb 50 %-át átruházzák öt éven belül.

(14) Az új előírás kezdetben nem tett kivételt azokkal a vállalkozásokkal, amelyeknél egyidejűleg került sor szanálásra és a tulajdonosi szerkezet jelentős változására.

(15) A német Bundestag által a vállalkozási adó reformjáról szóló 2008. évi törvénnyel együtt elfogadott indokolás szerint a KStG 8. §-ának (4) bekezdését a KStG új 8c. §-ának (1) bekezdése váltotta fel a rendelkezés egyszerűsítése érdekében (az indokolás azt mutatja, hogy a KStG 8. §-ának (4) bekezdése gyakorlati alkalmazása számos nehéz jogi kérdést vetett fel), és a visszaélések hatékonyabb kezelése érdekében ([10]). A német Bundestag tudatában volt annak, hogy a reform eredményeként, a nehéz helyzetben lévő vállalkozás szerkezetátalakítása esetén, amely a tulajdonosi szerkezet változtatásával jár, már nem lehetséges a veszteségek továbbvitele. Ezt azonban elfogadhatónak tekintették, mivel ilyen helyzetekben az adóhatóság a KStG-ben foglalt kifejezett rendelkezés nélkül, méltányossági okokból is lemondhatott az adókövetelésekről ([11]).

2.2. **Az intézkedés**

(16) 2009 júniusában a KStG 8c. §-ába (a KStG 8c. § (1a) bekezdése) új rendelkezést illesztettek be a nehéz helyzetben lévő vállalkozások szerkezetátalakítás céljából történő felvásárlása esetén a veszteségek továbbvitelének fenntartására vonatkozóan. Ez a módosítás részét alkotta az egészségbiztosítás vonatkozásában az állampolgárok tehermentesítéséről szóló törvénynek (Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung) ([12]). Az új rendelkezés elnevezése szintén „szanálási rendelkezés”, illetve „*új* szanálási” rendelkezés, az előző (a KStG 8.§-ának (4) bekezdésében foglalt) rendelkezéstől való megkülönböztetés céljából.

(17) A KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése alapján az alábbi feltételek teljesülése esetén jogosult egy társaság a veszteségek továbbvitelére akkor is, ha a KStG 8c. §-ának (1) bekezdése alá tartozó részesedésszerzésre kerül sor:

– a részesedésszerzés a társaság szanálásának ([13]) céljából megy végbe,

– a vállalkozás a szerzés időpontjában fizetésképtelen vagy eladósodott, illetve fizetésképtelenség vagy eladósodás fenyegeti ([14]),

– a lényeges működési struktúrákat megőrzik, ami feltételezi, hogy

  – a társaság egy, a munkahelyekre is vonatkozó szabályozást tartalmazó működtetési megállapodás alapján működik, vagy

  – a munkahelyek 80 %-át (a bérköltségek éves átlagához mérten) a részesedésszerzést követő első öt évben megtartják, vagy

  – tizenkét hónapon belül jelentős mértékű vállalati vagyonkiegészítésre vagy továbbra is értékkel bíró kötelezettségek elengedésére kerül sor; jelentős mértékű vállalati vagyonkiegészítésről van szó akkor, ha az új vállalati vagyon megfelel a megelőző gazdasági év eszközállománya legalább 25 %-ának; a tőketársaság által az új vállalati vagyon hozzáadását követő három éven belül elért eredmény csökkenti a hozzáadott vállalati vagyon értékét,

---

([10]) Bundestagsdrucksache 16/4841., 74. o.

([11]) Bundestagsdrucksache 16/4841., 76. o., hivatkozás a szövetségi pénzügyminiszter 2003. március 27-én kelt levelére (BStBl. 2003 I. rész, 240. o.).

([12]) Az előtakarékossági kiadások adóügyi megítélésének javításáról szóló törvény (az egészségbiztosítás vonatkozásában az állampolgárok tehermentesítéséről szóló törvény), 2009. június 16, BGBl. 2009. I. rész, 43. szám, 1959. o.

([13]) A szanálás célja egy társaság átszervezése. A szanálás olyan intézkedés, amely a fizetésképtelenség vagy az eladósodás megakadályozására, illetve megszüntetésére irányul. Következésképpen csak azokra a társaságokra vonatkozik, amelyek a részesedésszerzés időpontjában fizetésképtelenek vagy eladósodtak, illetve fizetésképtelenség vagy eladósodás fenyegeti őket.

([14]) A „fizetésképtelenség”, „fizetésképtelenség veszélye” és „eladósodás” kifejezések megtalálhatók az 1994. október 5-i német csődtörvényben (InsO), BGBl. 1994. I. rész, 70. szám, 2866. o. „Fizetésképtelenség” (InsO 17. §): Az adós fizetésképtelen, ha nem képes az esedékes fizetési kötelezettségek teljesítésére és felfüggesztette a kifizetéseit. „Fizetésképtelenség veszélye” (InsO 18. §): Az adóst fizetésképtelenség veszélye fenyegeti, ha előreláthatóan nincs abban a helyzetben, hogy fennálló fizetési kötelezettségeinek az esedékesség időpontjában eleget tegyen. „Eladósodás” (InsO 19. §): Az adós eladósodott, ha vagyona már nem fedezi a fennálló tartozásait, kivéve, ha a vállalkozás a feltételek között valószínűleg nagy részben tovább tud működni.

– a részesedésszerzést követő öt éven belül nem kerül sor ágazatváltásra,

– a részesedésszerzés időpontjában a vállalkozás működött.

(18) A KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése 2009. július 10-én lépett hatályba, és visszamenőleges hatállyal 2008. január 1-jétől alkalmazandó.

(19) A KStG 8c. § (1a) bekezdését eredetileg ideiglenes intézkedésként vezették be, amelyet 2009. december 31-ig kell alkalmazni. 2009. december 22-én azonban a német Bundestag a gazdasági növekedés gyorsításáról szóló 2009. december 22-i törvény keretében olyan rendelkezést fogadott el, amely törölte a KStG-ből a szóban forgó, hatályvesztésre vonatkozó rendelkezést ([15]).

(20) Ezzel összefüggésben utalás történt arra, hogy az adózási szempontból továbbvihető veszteségek csak a szanálandó vállalkozás nyereségével számolhatóak el. A szerző fél nem számolhatja el ezeket a veszteségeket a saját nyereségével. Ez akkor is érvényes, ha a szerző fél az adókötelezettségeit a konszern szintjén összevonja, mivel a KStG 15. § első pontjának első mondata megtiltja a veszteségek továbbvitelét, ha egy társaság egy vállalkozáscsoport (Organschaft) része ([16]). A német társasági adójog szerint az ilyen veszteségek nem vesznek el, a leányvállalat szintjén csupán „befagyasztásra" kerülnek, és csak akkor használhatóak fel, amikor a vállalkozást már nem összevontan kezelik. Az ilyen „befagyasztott" veszteségek esetében a veszteségek továbbvitelére nincs megszabott határidő.

(21) A KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése révén a szerző fél közvetett módon kedvezményben részesül, mivel ez a rendelkezés csökkenti a szanált társaság adóterhét a szanálás sikeres befejezése után. Ezenkívül a szerző fél a tevékenységét részben vagy egészben a felvásárolt társaságba is beviheti, és ily módon felhasználhatja a továbbvitt veszteséget.

3. AZ ELJÁRÁST MEGINDÍTÓ HATÁROZAT

(22) 2010. február 24-én kelt levelében a Bizottság tájékoztatta Németországot arra vonatkozó határozatáról, hogy a fent leírt intézkedéssel (a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése) kapcsolatban megindítja az EUMSZ 108. cikkének (2) bekezdése szerinti eljárást.

(23) Az eljárás megindításáról szóló határozatában a Bizottság úgy ítélte meg, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése különbséget tesz a pénzügyileg stabil, veszteséget termelő egészséges vállalkozások és az (esetlegesen) fizetésképtelen vagy eladósodott vállalkozások között annyiban, hogy csak az utóbbiaknak kedvez. A Bizottság előzetes véleménye szerint az intézkedés szelektív volt és állami támogatást tartalmazott, mivel úgy tűnt, hogy az EUMSZ 107. cikke (1) bekezdésében foglalt többi feltétel teljesült. Végül a Bizottság kifejtette, kétségei vannak afelől, hogy az intézkedés összeegyeztethető az EUMSZ-nek az ideiglenes közösségi keretrendszerrel összhangban értelmezett 107. cikke (3) bekezdésének b) pontjával, valamint az EUMSZ-nek az (akkor hatályos) megmentési és szerkezetátalakítási iránymutatással ([17]) és az (akkor hatályos) regionális támogatásokról szóló iránymutatással ([18]) összhangban értelmezett 107. cikke (3) bekezdésének c) pontjával.

(24) A hivatalos vizsgálati eljárás megindítását követően a Szövetségi Pénzügyminisztérium utasította az adóbeszedésért felelős hatóságokat, hogy a Bizottság végső döntéséig ne alkalmazzák a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdését, valamint hogy értesítsék az érintett vállalkozásokat arról, hogy a Bizottság negatív döntése esetén az állami támogatásokat vissza kell fizetniük ([19]).

4. NÉMETORSZÁG ÁLLÁSFOGLALÁSA

(25) Németország úgy ítéli meg, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése az alábbi három okból nem minősül állami támogatásnak:

– A rendelkezés figyelembe veszi a magánhitelezői elvet (vö. a 4.1. szakasszal).

– Nem szelektív (vö. a 4.2. szakasszal).

– A rendelkezést a német adórendszer jellege és belső szerkezete indokolja (vö. a 4.3. szakasszal).

([15]) A gazdasági növekedés gyorsításáról szóló törvény (Wachstumsbeschleunigungsgesetz) 2. §-a (3) bekezdésének b) pontja, 2009. december 22., BGBl. 2009. I. rész, 81. szám, 3950. o.

([16]) Úgynevezett „adózási szempontú egyesítést megelőzően keletkezett veszteségek" (vororganschaftliche Verluste).

([17]) A Bizottság közleménye – A Közösség iránymutatása a nehéz helyzetben lévő vállalkozások megmentéséhez és szerkezetátalakításához nyújtott állami támogatásokról (HL C 244., 2004.10.1., 2. o.).

([18]) Iránymutatás a 2007–2013 közötti időszakra vonatkozó nemzeti regionális támogatásokról, HL C 54., 2006.3.4., 13. o.

([19]) A Szövetségi Pénzügyminisztérium 2010. április 30-i levele a tartományok (adóbeszedéséért felelős) adóhatóságainak (BMF, 2010. április 30. - IV C 2 – S 2745-a/08/10005: 002), BStBl. 2010 I. rész, 488. o.

(26) Németország ezenkívül kijelenti, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdésében foglalt új szanálási rendelkezés lényegében megegyezik a KStG 8. §-ának (4) bekezdésében foglalt régi szanálási rendelkezéssel, amellyel kapcsolatban a Bizottságnak soha nem voltak fenntartásai (vö. a 4.4. szakasszal), továbbá több más tagállamban is létezik hasonló adószabály (vö. a 4.5. szakasszal).

4.1. **Összeegyeztethetőség a magánhitelezői elvvel**

(27) Németország 2010. július 2-i levelében azzal érvel, hogy a magánhitelező elve alkalmazható az adó- vagy adójellegű követelések behajtására is ([20]). A német állam és az adófizetők közötti kapcsolat ugyanis egy olyan kötelmi viszonyhoz hasonlítható, amely egy magánhitelező és egy adós között jön létre, és például egy bérleti vagy egy munkaszerződésen alapul. Németország véleménye szerint egy kötelmi viszony magánhitelezője lemondana jövőbeli követeléseinek egy részéről, ha ezáltal lehetőség nyílna arra, hogy adósát egy másik vállalkozás felvásárolja, és a kötelmi viszony így továbbra is fennmarad.

4.2. **A szelektivitás hiánya**

(28) Németország véleménye szerint a KStG 8c. § (1a) bekezdése általános intézkedés, mivel nem korlátozódik egy gazdasági ágazatra, egy meghatározott méretű társaságra vagy egy régióra. Bármely társaság pénzügyi nehézségekbe kerülhet önhibáján kívül, és szóba jöhet a program alkalmazása szempontjából.

(29) Németország utal arra, hogy a Bizottság a vállalkozások adóztatásáról szóló 1998. évi közleményében maga is úgy ítélte meg, hogy az olyan teljesen technikai jellegű adóintézkedések, mint a veszteségek adózási szempontú továbbvitelére vonatkozó előírások nem minősülnek szelektívnek, „feltéve, hogy különbség nélkül mindegyik vállalkozásra és mindegyik áru termelésére alkalmazni kell azokat", és „az, hogy néhány vállalkozás vagy ágazat több előnyhöz jut ezeken az adóintézkedéseken keresztül, mint mások, nem feltétlenül jelenti azt, hogy az állami támogatást szabályozó versenyszabályok vonatkoznak rájuk." ([21])

(30) Németország úgy véli, hogy ezek a megfontolások különösen fontosak a kutatás és fejlesztés, továbbá a környezetvédelem, a képzés és a foglalkoztatás kedvező adóügyi megítéléséhez. Szerinte nem tekinthetőek szelektívnek az olyan adószabályok, amelyek a fenti területeken jelentős erőfeszítéseket kifejtő vállalkozásoknak kedveznek, hiszen ezek a kedvezmények valamennyi vállalkozás számára nyitva állnak, akkor is, ha meghatározott területeken tevékenykedő vállalkozások de facto jobban profitálnának belőle, mint más vállalkozások. Ennek a meglátásnak az olyan adószabályok esetében is érvényesülnie kell, amelyek a szanálás céljából felvásárolt nehéz helyzetben lévő vállalkozásoknak kedveznek.

(31) Németország szerint a Bíróság és a Törvényszék elfogadta, hogy egy olyan intézkedés, amely kizárólag a nehéz helyzetben lévő vállalkozásoknak kedvez, alapvetően általános intézkedésnek minősülhet, ami nem szelektív jellegű. Ebben az összefüggésben Németország először is a *DM Transport ügyben* ([22]) hozott ítéletre hivatkozik, amelyben a Bíróság az alábbiakat állapította meg egy olyan belga fizetési mechanizmussal kapcsolatban, amelyet a nehéz helyzetben lévő vállalkozások vehetnek igénybe:

> „A francia kormány előadja, hogy a társadalombiztosítási járulékokhoz nyújtott fizetési könnyítések nem minősülnek állami támogatásnak, ha ugyanazon feltételek alapján minden olyan vállalkozás számára biztosítottak, amely pénzügyileg nehéz helyzetbe kerül. Vélhetően a belga jogi szabályozás kapcsán ez az eset áll fenn. Ezzel szemben a Bizottság szerint a fizetési könnyítések engedélyezése során az ONSS-t mérlegelési jog illeti meg.
>
> Ahogyan a Szerződés 92. cikkének (1) bekezdéséből következik, nem tartoznak ez alá a rendelkezés alá az olyan általános jellegű intézkedések, amelyek nem csak meghatározott vállalkozásoknak vagy termelési ágaknak kedveznek. Nem tekinthető ezzel szemben általános jellegűnek az intézkedés akkor, ha a pénzügyi előnyöket biztosító intézkedés olyan mérlegeléstől függ, amely lehetővé teszi a kedvezményezettek vagy az intézkedés alkalmazási feltételeinek meghatározását (lásd értelemszerűen: a Bíróság 1996. szeptember 26-i ítélete, Franciaország kontra Bizottság, C- 241/94 (EBHT 1996., I-4551., 23. és 24. pont).
>
> A nemzeti bíróság feladata az alapügyben annak megállapítása, hogy az ONSS számára megengedett-e a mérlegelés a fizetési könnyítések engedélyezése esetén, illetve ha ez az eset nem áll fenn, akkor az ONSS által nyújtott fizetési könnyítések általános jellegűek-e, vagy pedig meghatározott vállalkozásokat részesítenek előnyben."

([20]) Németország itt a következő ítéletekre utal: a Bíróság (második tanács) 2004. szeptember 14-i ítélete, Spanyolország kontra Bizottság, C-276/02, ECLI:EU:C:2004:521, 15. és 26. pont; a Bíróság (hatodik tanács) 1999. június 29-i ítélete, DM Transport, C-256/97, ECLI:EU:C:1999:332, 22. és 25. pont.

([21]) A Bizottság közleménye az állami támogatási szabályoknak a vállalkozások közvetlen adóztatásával kapcsolatos intézkedésekre történő alkalmazásáról (HL C 384., 1998.12.10., 3. o.) 13. és 14. pont.

([22]) A Bíróság (hatodik tanács) 1999. június 29-i ítélete, DM Transport, C-256/97,ECLI:EU:C:1999:332, 26–28. pont.

(32) Továbbá a *HAMSA-ítéletből* ([23]) is idézett Németország, amelyben Spanyolország azzal érvelt, hogy egy intézkedés nem szelektív, mivel minden nehéz helyzetben lévő vállalkozásra alkalmazandó. Ezzel kapcsolatban az elsőfokú bíróság a következőképpen határozott:

> „A jelen ügyben el kell utasítani a felperes és a Spanyol Királyság azon érvét, hogy a kifizetések felfüggesztéséről szóló 1922. július 26-i spanyol törvény olyan általános jellegű eljárást hoz létre, amely valamennyi nehéz helyzetben lévő vállalkozásra alkalmazandó. Bár igaz, hogy ezt a törvényt nem szabad szelektíven alkalmazni egyes vállalatok csoportjaira vagy bizonyos termelési ágazatokra, a Bizottság által kifogásolt adósságelengedés nem automatikusan következik e törvény alkalmazásából, hanem a szóban forgó állami szervek által hozott diszkrecionális döntésekből. Az ítélkezési gyakorlat szerint nem tekinthető ezzel szemben általános jellegűnek az intézkedés akkor, ha a pénzügyi előnyöket biztosító szervezet olyan mérlegelési jogkörrel rendelkezik, amely lehetővé teszi a kedvezményezettek vagy az intézkedés alkalmazási feltételeinek meghatározását (lásd: a Bíróság 1999. június 29-i ítélete, DM Transport, C-256/97 [EBHT 1999., I-3913. o.] 27. pont).”

(33) Németország állítása szerint a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése – a *DM Transport* és a *HAMSA* ügyekben vitatott intézkedésektől eltérően – nem irányoz elő mérlegelési jogot a közigazgatási hatóságok számára; az intézkedés alkalmazása automatikusan a törvényből következik. Ebből kifolyólag Németország azt az „a contrario” érvet hozza fel, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése nem tekinthető szelektívnek.

(34) Továbbá Németország azt az álláspontot képviseli, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése a német csődtörvény egyik rendelkezése. A vállalkozások támogatásra való jogosultsága olyan fogalmakon alapul, mint a „fizetésképtelenség”, a „fizetésképtelenség veszélye” és az „eladósodás”, amely fogalmakat a csődtörvény definiál, és amelyek csődeljárás megindítása iránti kérelem benyújtására szolgáltathatnak okot.

(35) Németország a szelektivitás kérdésében arra a következtetésre jutott, hogy a Bizottság álláspontja szerint minden adócsökkentés állami támogatásnak minősül, még ha általánosan alkalmazható is, és hogy ez az értelmezés ellentétes az EUMSZ-szel.

4.3. **Indoklás az adórendszer jellege vagy felépítése alapján**

(36) Németország megítélése szerint a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdésében megfogalmazott kivételes rendelkezést a német társasági adórendszer jellege és belső szerkezete indokolja. Objektív különbség tapasztalható a szanálásra szoruló, nehéz helyzetben lévő vállalkozások és a többi vállalkozás között, amely objektív különbség indokolttá teszi a szanálás céljából felvásárolt, nehéz helyzetben lévő vállalkozások eltérő módon történő kezelését. Németország ezen érvelését három szempontra alapozza.

(37) Először is a pénzügyileg egészséges olyan vállalkozásoktól eltérően, amelyek választhatnak a tőkepiac által kínált finanszírozási lehetőségek és felvásárlók keresése között, a nehéz helyzetben lévő vállalkozások számára csak az a lehetőség áll nyitva, hogy felvásárlót találjanak, hiszen sem idegen tőkét nem tudnának felvenni a tőkepiacon, sem pedig bankkölcsönt nem kapnának. Következésképpen a nehéz helyzetben lévő vállalkozások a rendszerből adódóan nem élhetnének a veszteségek továbbvitelének lehetőségével, míg az egészséges vállalkozások mindig választhatnának aközött, hogy idegen tőkét szereznek, vagy pedig vásárlót keresnek.

(38) Németország második érve szerint a KStG 8c. §-a (1) bekezdésének azon szándéka és célja, hogy megakadályozza az üres cégek felvásárlását, nem zárja ki a veszteségek továbbvitelének lehetőségét azokban az esetekben, amikor a felvásárlás szanálás céljából történik, és nem pusztán az adóoptimalizálás indokolja. Ha a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése nem csak a pénzügyileg nehéz helyzetben lévő vállalkozások szanálás céljából történő felvásárlására korlátozódna, azaz egyéb szerzési eseteket is a hatálya alá vonna, úgy a norma célja nem lenne megvalósítható.

(39) Németország harmadik érve úgy szól, hogy a KStG 8c. §-ának (1) bekezdése biztosítja azt, hogy a vállalkozásokban való részesedések vételára pusztán a vállalkozás gazdasági értékén alapul, és az adóoptimalizálás érdekében a felhalmozódott veszteségek értéke a vételárat nem befolyásolja. Ezzel szemben a nehéz helyzetben lévő, szanálás céljából felvásárolt vállalkozások esetében a felhalmozódott veszteségek lehetséges értéke nem játszik különösebb szerepet. Ennek bizonyítékaként Németország rámutat arra, hogy egy adókonszolidált társaság könyveiben a könyvelők nem értékelik azokat a veszteségeket, amelyeket egy rosszul teljesítő társaság továbbvihet.

(40) E három ok együttesére tekintettel Németország azon a véleményen van, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdését mindenképpen indokolttá teszi a német társasági adórendszer jellege és belső szerkezete, még akkor is, ha prima facie szelektívnek is tűnik.

([23]) Az Elsőfokú Bíróság (kibővített ötödik tanács) 2002. július 11-i ítélete, HAMSA kontra Bizottság, T-152/99, ECLI:EU:T:2002:188, 157. pont.

4.4. **Az új és a régi szanálási rendelkezés közötti kapcsolat**

(41) Németország megjegyzi, hogy a KStG 8c. §-a 2008. január 1-jei hatállyal egy hasonló szabály – a KStG 8. §-ának (4) bekezdését – váltott fel. Mindkét szabály ugyanazt a célt, mégpedig az üres cégek felvásárlásának megakadályozását szolgálta.

(42) Németország rámutat arra, hogy a Bizottság soha nem vetett fel lehetséges problémákat a KStG 8. §-ának (4) bekezdésével kapcsolatban, és hogy ez a rendelkezés nem minősül támogatásnak.

(43) Ebből az okból kifolyólag Németország szerint a Bizottság vonatkozó álláspontja inkoherens.

4.5. **Más adórendszerek hasonló szabályai**

(44) Németország szerint több más tagállamban is létezik a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdéséhez hasonló szabályozás. Példaként Ausztriát, Belgiumot, Finnországot, Hollandiát, Luxemburgot és Olaszországot említette. A rendszerek igen nagymértékű hasonlósága ellenére a Bizottság ezen tagállamokkal szemben nem alkalmazta azokat az intézkedéseket, amelyek az állami támogatások terén való hatásköre alapján a rendelkezésére állnak.

(45) Az eljárás megindításáról szóló határozat 34. pontja kapcsán, amely a Bizottságnak a francia adórendszerrel kapcsolatos intézkedéseit mutatja be, Németország rámutat, hogy a német rendszer különbözik a francia rendszertől. A francia rendszer ugyanis meghatározott gazdasági ágakra korlátozódik, és a társasági adó alóli teljes mentességet irányozza elő.

5. **A 2011. ÉVI HATÁROZAT ELFOGADÁSÁT ÉS MEGSEMMISÍTÉSÉT KÖVETŐ FEJLEMÉNYEK**

(46) A 2011. évi határozat elfogadását követően Németország az intézkedés alkalmazását a Törvényszék vagy a Bíróság végleges ítéletéig felfüggesztette ([24]).

(47) 2017. március 29-én a Szövetségi Alkotmánybíróság alkotmányellenesnek nyilvánította a veszteségek arányos elvesztését a jegyzett tőke, tagsági jogok, részvételi jogok vagy szavazati jogok 25–50 %-ának átruházása esetén a KStG 8c. §-ának (1) bekezdése alapján, és felszólította a német Bundestagot a rendelet 2018. december 31-ig történő módosítására ([25]). A német Bundestag (2007. december 21-től visszamenőlegesen) megszüntette a veszteségek arányos elvesztését a jegyzett tőke, tagsági jogok, részvételi jogok vagy szavazati jogok 25–50 %-ára történő átruházása esetén, és csak a teljes veszteségvesztést megtartotta abban az esetben, ha e tőke vagy ezek a jogok több mint 50 %-át átruházzák egy másik társaságra ([26]).

(48) A 2011. évi határozat Bíróság általi megsemmisítése után Németország ismét bevezette 2018. december 11-én a szanálási rendelkezést (KStG 8c. § (1a) bekezdése) (visszamenőleg 2008-tól) ([27]).

6. **AZ INTÉZKEDÉS ÉRTÉKELÉSE**

(49) Az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése szerint „a belső piaccal összeegyeztethetetlen a tagállamok által vagy állami forrásból bármilyen formában nyújtott olyan támogatás, amely bizonyos vállalkozásoknak vagy bizonyos áruk termelésének előnyben részesítése által torzítja a versenyt, vagy azzal fenyeget, amennyiben ez érinti a tagállamok közötti kereskedelmet.”

(50) Ahhoz, hogy egy intézkedést e rendelkezés értelmében támogatásnak lehessen tekinteni, a következő követelményeknek kell teljesülni: i) az intézkedés az államnak tudható be, és állami forrásokból finanszírozzák, ii) előnyt nyújt a vállalkozásnak, iii) ez az előny szelektív, és iv) az intézkedés torzítja vagy fenyegetheti a versenyt, és befolyásolja a tagállamok közötti kereskedelmet.

(51) Egy intézkedés állami támogatásnak minősítése az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében megköveteli, hogy mind a négy feltétel együttesen teljesüljön. A Bizottság először azt vizsgálja, hogy biztosított-e a szelektív előny.

([24]) A behajtási irányelv átültetéséről és az adórendelkezések módosításáról szóló 2011. december 7-i törvény 4. cikke (2) bekezdésének a) pontja (a KStG 34. § (7c) bekezdésének módosítása), BGBl. 2011. I. rész, 64. szám, 2592. o.

([25]) A Szövetségi Alkotmánybíróság 2017. március 29-i 2 BvL 6/11 határozata – https://www.bundesverfassungsgericht.de/e/ls20170329_2bvl000611.html.

([26]) Az áruk internetes kereskedelme során a HÉA-veszteségek elkerüléséről és az egyéb adószabályok módosításáról szóló, 2018. december 11-i törvény 6. §-ának 2. pontja (a KStG 8c. §-a (1) bekezdésének módosítása), BGBl. 2018. I. rész, 45. szám, 2338. o.

([27]) Az áruk internetes kereskedelme során a HÉA-veszteségek elkerüléséről és az egyéb adószabályok módosításáról szóló törvény 6. §-a 6. pontjának b) alpontja (a KStG 34. §-a (6) bekezdésének módosítása).

(52) Ennek felmérése érdekében a vállalkozásnak az intézkedést követő pénzügyi helyzetét elvben össze kell vetni azzal, hogy az intézkedés elmaradása esetén milyen pénzügyi helyzetben lett volna ([28]).

(53) Adóintézkedések esetében az esetleges adóelőny megállapításához különösen azt kell megvizsgálni, hogy valamely vállalkozás adójogi megítélése előnyt biztosít-e számára az általános vagy a „rendes" adószabályozáshoz képest ([29]). Az előny vizsgálata tehát szorosan kapcsolódik a szelektivitás vizsgálatához (amelynek keretében a különleges adójogi bánásmód fennállását az általános adószabályokkal összefüggésben is vizsgálják).

(54) Az állandó ítélkezési gyakorlat ([30]) szerint az adóintézkedés tárgyi szelektivitásának vizsgálata három szakaszból áll. Először is meg kell határozni és meg kell vizsgálni az érintett tagállamban hatályban lévő általános vagy „rendes" szabályozást („referenciarendszer"). Másodszor ezen általános vagy „rendes" adószabályozás alapján kell értékelni a szóban forgó adóintézkedés által biztosított előny szelektív jellegét. Ehhez be kell bizonyítani, hogy az intézkedés eltér az általános szabályozástól, amennyiben különbséget tesz az e szabályozás által követett célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között. Harmadszor, az ilyen eltérés esetén meg kell vizsgálni, hogy az annak az adórendszernek a jellegéből vagy belső szerkezetéből következik-e, amelynek részét képezi, és következésképpen azt a rendszer jellege vagy általános felépítése igazolhatja-e. Ebben az összefüggésben a tagállamnak kell bizonyítania, hogy az eltérő adózási megítélés közvetlenül a rendszer alapvető vagy irányadó elveire vezethető vissza.

(55) A jelen ügyben a Bíróság ítéleteiből ([31]) az következik, hogy a referenciarendszer a Németországban az összes vállalkozásra általánosan alkalmazandó társaságiadó-szabályok, amelyek magukban foglalják a veszteségek továbbvitelének általános szabályát (a KStG 8. §-ának (1) bekezdése). E szabályok célja, hogy a vállalkozások nyereségének a közös fiskális rendszer elvével összhangban történő megadóztatásával bevételt termeljenek a költségvetés számára.

(56) A KStG 8. §-ának (1) bekezdése (összefüggésben a jövedelemadóról szóló törvény 10d. §-ával) kimondja, hogy a társasági adó hatálya alá tartozó vállalkozások az adott adóévben keletkező veszteségeiket (legfeljebb 1 millió EUR összegben) adózási szempontból továbbvihetik a jövőbeni adóévekre.

(57) A Bíróság *Andres* ([32]) ügyben hozott ítéletének 102. pontjában megállapította, hogy maga a veszteség elvesztésére vonatkozó szabály kivételt képez a veszteség továbbvitelére vonatkozó szabály alól, és hogy e rendelkezések teljes tartalmának vizsgálata lehetővé tette volna annak megállapítását, hogy a szanálási rendelkezés meghatározza azt a helyzetet, amely a veszteségek továbbvitelének általános szabálya alá tartozik.

(58) A jelen ügy sajátos körülményei között tehát nem szükséges meghatározni, hogy a visszaélések megakadályozására vonatkozó szabályok a referenciarendszer részét képezik-e, mivel a Bíróság elemzése szerint a szanálási rendelkezés semmiképpen sem mond ellent az említett szabályok céljának ([33]), és nem tér el attól ([34]).

(59) Annak megállapítása érdekében, hogy a szanálási rendelkezés (a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése) szelektív előnynek minősül-e, a Bizottságnak meg kell vizsgálnia, hogy a kérdéses adóintézkedés eltér-e az általános rendszertől, amennyiben különbséget tesz azon gazdasági szereplők között, amelyek az általános adórendszer által kitűzött célra tekintettel hasonló ténybeli és jogi helyzetben vannak.

([28]) Lásd: a Bíróság 1974. július 2-i ítélete, Olaszország kontra Bizottság, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, 17. pont.

([29]) Lásd például: a Bíróság (második tanács) 2005. december 15-i ítélete, Unicredito Italiano, C–148/04, ECLI:EU:C:2005:774, 50–52. pont; a Bíróság (harmadik tanács) 2011. december 8-i ítélete, France Télécom kontra Bizottság, C-81/10 P, ECLI:EU:C:2011:811, 24. pont.

([30]) Lásd például: a Bíróság (első tanács) 2011. szeptember 8-i ítélete, Paint Graphos és társai, C-78/08–C-80/08 egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2011:550, 49. és 71. pont; a Bíróság (nagytanács) 2016. december 21-i ítélete, Európai Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai és Bizottság kontra Banco Santander és Santusa, C-20/15 P és C-21/15 P egyesített ügyek, ECLI:EU:C:2016:981, 57. és 58. pont.

([31]) A Bíróság (második tanács) 2018. június 28-i ítélete, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505; a Bíróság (második tanács) 2018. június 28-i ítélete, Németország kontra Bizottság, C-208/16 P, ECLI:EU:C:2018:506; A Bíróság (második tanács) 2018. június 28-i ítélete, Németország kontra Bizottság, C-209/16 P, ECLI: EU:C:2018:507; a Bíróság (második tanács) 2018. június 28-i ítélete, Lowell Financial Services kontra Bizottság, C-219/16 P, ECLI:EU:C:2018:508.

([32]) A Bíróság (második tanács) 2018. június 28-i ítélete, Andres (faillite Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505.

([33]) Ez megakadályozná a vállalatokat abban, hogy indokolatlanul csökkentsék adóalapjukat az üres cégek veszteségeinek továbbvitele révén.

([34]) Ezenkívül azzal is lehet érvelni, hogy a szanálási rendelkezésben foglalt követelmény a társaság alapvető működési struktúráinak és üzleti működésének megőrzésére kizárja a visszaéléseket.

(60) mivel a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése lehetővé teszi a fizetésképtelen vagy eladósodott (vagy fizetésképtelenséggel vagy eladósodottsággal fenyegetett) társaságok számára a veszteség továbbvitelét, az intézkedés nem tér el a veszteségek továbbvitelére vonatkozó általános rendelkezéstől (a KStG 8. §-ának (1) bekezdése).

(61) A Bizottság ezért arra a következtetésre jutott, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése nem biztosít szelektív előnyt a hatálya alá tartozó vállalkozások számára.

(62) A fentiekre való tekintettel nem szükséges kitérni a Németország által a szelektív előny hiányának alátámasztására felhozott további érvekre. Azt sem szükséges megvizsgálni, hogy valamely intézkedés állami támogatásnak minősül-e, mivel az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdésében foglalt mind a négy feltételnek együttesen kell teljesülnie.

7. **KÖVETKEZTETÉS**

(63) A fentiek alapján a Bizottság arra a következtetésre jut, hogy a KStG 8c. §-ának (1a) bekezdése (szanálási rendelkezés) nem minősül az EUMSZ 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak,

ELFOGADTA EZT A HATÁROZATOT:

1. cikk

A nehéz helyzetben lévő vállalkozások átszervezése esetén a veszteségnek a KStG 8c. §-a (1a) bekezdése (szanálási rendelkezés) szerinti, adózási szempontú továbbvitelére vonatkozó szabályozás nem minősül az Európai Unió működéséről szóló szerződés 107. cikkének (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak.

2. cikk

Ennek a határozatnak a Németországi Szövetségi Köztársaság a címzettje.

Kelt Brüsszelben, 2020. január 22-én.

a Bizottság részéről
Margrethe VESTAGER
ügyvezető alelnök