VERICA TRSTENJAK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2008. január 10. [1]

I – Bevezetés

1. A Heinrich Bauer Verlag BeteiligungsGmbH (a továbbiakban: HBV) és a Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg (a továbbiakban: Finanzamt) közötti, a HBV-nek Spanyolországban, illetve Ausztriában letelepedett társaságokban fennálló részesedése értékének 1988-as adóévben történő meghatározása tárgyában felmerült jogvitában a Finanzgericht Hamburg (Németország) azt kérdezi a Bíróságtól, hogy összeegyeztethető-e a letelepedés szabadságával az olyan nemzeti szabályozás, amely a más tagállamban letelepedett személyegyesítő társaságban fennálló részesedésnek magasabb értéket tulajdonít a belföldi társaságokban fennálló részesedésnél.

II – Jogi háttér

A – *A közösségi jog*

2. Az EGK-Szerződés 52. cikke (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) szerint:

„Az alábbiakban megállapított rendelkezéseknek megfelelően […] fokozatosan el kell törölni a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozást. Ezt a rendelkezést azokra a korlátozásokra is alkalmazni kell, amelyek képviseletnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak egy tagállam valamely tagállamban letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkoznak.

A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások, így különösen az 58. cikk (2) bekezdése szerinti társaságok alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírt feltételek szerint, figyelemmel a tőkére vonatkozó fejezet rendelkezéseire is.”

3. Az EGK-Szerződés 58. cikke (jelenleg EK 48. cikk) szerint:

„Valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesítő okirat szerint székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség

1 – Eredeti nyelv: francia.

területén van, e fejezet alkalmazása szempontjából ugyanolyan elbánásban részesül, mint azok a természetes személyek, akik a tagállamok állampolgárai.

»Társaság« a polgári vagy kereskedelmi jog alapján létrejött társaság, beleértve a szövetkezeteket és a közjog vagy a magánjog hatálya alá tartozó más jogi személyeket, kivéve a nonprofit szervezeteket.”

B – *A nemzeti jog*

4. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kiderül, hogy a nem jegyzett tőketársaságok részesedésének a vagyonadó megállapítása céljából történő értékelése során e tőketársaságok belföldi személyegyesítő társaságokban fennálló részesedésének értékelése kizárólag a vagyoni érték alapján történik, míg a külföldi személyegyesítő társaságokban fennálló részesedéseiket piaci értéken kell értékelni. Ha a piaci érték a becslést megelőző egy évnél nem régebben történt eladásokból nem állapítható meg, akkor azt az érintett társaság vagyona és jövedelmi kilátásai alapján kell meghatározni.

5. Pontosabban a kérdést előterjesztő bíróság magyarázata szerint az értékelésről szóló törvény (Bewertungsgesetz, a továbbiakban: BewG) [2] 11. §-a (2) bekezdésének megfelelően a nem jegyzett tőketársaságokban fennálló részesedést piaci értéken kell értékelni („gemeiner Wert”). Amennyiben ez az érték az értékelést megelőző tizenkét hónapban történt eladásokból nem állapítható meg, akkor azt a tőketársaság vagyona és jövedelmi kilátásai alapján kell meghatározni (a BewG 11. §-a (2) bekezdésének második mondata).

6. A belföldi társaságokban fennálló részesedés értékelése során a nem jegyzett tőketársaságok részesedésének piaci értékét az adóhatóság a „stuttgarti eljárás” [3] elvei alapján határozza meg. A vagyoni érték megállapításának alapja a működés céljára szolgáló vagyon egységes értéke (a BewG 109. §-ának (2) bekezdése). E rendelkezés szerint a személyegyesítő társaságokban fennálló, a működés céljára szolgáló vagyonhoz tartozó részesedést a BewG 19. §-a (3) bekezdésének 2. pontja szerint ennek érdekében megállapított egységes érték alapján kell értékelni.

7. A külföldi vállalkozásokban fennálló részesedést illetően a BewG 31. §-a úgy rendelkezik, hogy a BewG első részének rendelkezéseit, különösen a 9. §-t (piaci érték), a külföldi

2 – 1985. május 30-i Bewertungsgesetz (Bundesgesetzblatt, Teil I., 845. o.).

3 – Az 1986. évi VStR (Vermögenssteuerrichtlinie) 76. és azt követő cikkeivel összhangban.

immateriális javak értékelésére is alkalmazni kell. A BewG 9. §-ának (2) bekezdése szerint a piaci érték az eladás során kapott ár értékének felel meg, vagyis a kereskedelmi árnak.

III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatal iránti kérelem

8. A HBV németországi székhelyű, tőzsdén nem jegyzett korlátolt felelősségű társaság (Gesellschaft mit beschränkter Haftung, a továbbiakban: GmbH). Teljes tőkéjével az anyavállalat, a Heinrich Bauer Verlag KG betéti társaság rendelkezik, amely az alapeljárásban beavatkozóként lépett fel (a továbbiakban: beavatkozó).

9. A HBV és a Finanzamt Hamburg közötti jogvita tárgya – a HBV részesedései értékének a beavatkozó mint e részesedések tulajdonosa által fizetendő vagyonadó megállapítása érdekében való értékelése keretében – a HBV-nek két betéti társaságban: a spanyol Bauer Ediciones Sociedad en Comandita (a továbbiakban: HBE) – amelynek a HBV a kültagja, és a német adójog szerint személyegyesítő társaságnak minősül –, valamint az osztrák Basar Zeitungs- und Verlagsgesellschaft GmbH und Co. KG (a továbbiakban: WBC), – amelynek a HBV az összes részesedését megszerezte – fennálló részesedése értékének meghatározása.

10. Pontosabban az alapeljárás felei a HBV-nek a HBE-ben és a WBC-ben a vitatott 1988-as adóévben fennálló részesedése értékének meghatározásában nem értenek egyet. A Finanzamt a HBV-nek a HBE-ben fennálló részesedését 17 101 512 DEM-ben, a HBV-nek a WBC-ben fennálló részesedését pedig 5 565 955 DEM-ben állapította meg. A felperes a maga részéről a HBE-ben fennálló részesedését 920 275,45 DEM-re a WBC-ben fennálló részesedését pedig 5 251 345,42 DEM-re értékeli.

11. Ez a különbség abból adódik, hogy a felek mindegyike eltérő módszerrel határozta meg a külföldi személyegyesítő társaságban fennálló részesedés értékét. Míg a Finanzamt az említett értékeléshez nem kizárólag a vagyoni értéket, vagyis e társaságok anyagi értékét vette figyelembe, hanem azok jövedelmi kilátásait is, addig a felperes úgy ítéli meg, hogy kizárólag a társaságok anyagi értékét kell figyelembe venni.

12. Mivel a kifogását elutasították, a felperes a Finanzamt határozatával szemben a Finanzgericht Hamburghoz fordult, amely előzetes

döntéshozatal céljából kérdést terjesztett a Bíróság elé.

13. A HBV-nek a HBE-ben fennálló részesedését illetően a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a belföldi és a külföldi társaságban fennálló részesedés értékelésének eltérő módszere különböző értékek megállapításához vezet. A részesedés értékének összege közvetlenül visszatükröződik a vagyonadó címén a HBV-t terhelő adó összegében. Az, hogy a külföldi társaságban fennálló részesedés értékelése magasabb értéken történik, mint a belföldi társaságban fennálló részesedésé, a letelepedés szabadságának korlátozásához vezethet. Egy ilyen korlátozás csak akkor engedhető meg, ha az EK-Szerződéssel összeegyeztethető, jogos célt követ. Márpedig a nemzeti bíróság, sem „a tényállás ellenőrzési nehézségeivel", sem az adózási rendszer koherenciájával összefüggésben nem látja a leírt szabadság esetleges korlátozását igazoló célt.

14. A HBV-nek a WBC-ben fennálló részesedését illetően a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítéli meg, hogy sem a Szerződés 52. cikke szerinti letelepedési szabadság, sem az 1992. május 2-án aláírt, az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás [4] (a továbbiakban: EGT-Megállapodás) megfelelő rendelkezései nem alkalmazhatóak az 1988-as évre, mivel az Osztrák Köztársaság csak 1995. január 1-je óta tagja az Európai Uniónak, az EGT-Megállapodás pedig csak 1994. január 1-jén lépett hatályba.

15. A kérdést előterjesztő bíróság végül eleve kizárja a tőke szabad mozgásának sérelmét, az e területre vonatkozó, a vitatott időszakban hatályos rendelkezésekkel ugyanis nem ellentétes a belföldi személyegyesítő társaságban fennálló részesedés, valamint egy másik tagállamban vagy egy harmadik államban letelepedett személyegyesítő társaságban fennálló részesedés eltérő értékelése.

16. A Finanzgericht Hamburg tehát az eljárást a Bíróság alábbi kérdésre adandó válaszáig felfüggesztette:

„Ellentétes-e az EGK/EK-Szerződés 52. cikkének és 58. cikkének (jelenleg EK 43. és EK 48. cikk) együttes rendelkezéseivel, ha tőketársaságban fennálló jegyzetlen részesedés értékelésekor a belföldi személyegyesítő társaságban fennálló részesedés értékelése alacsonyabb értéken történik, mint a más tagállambeli személyegyesítő társaságban fennálló részesedés értékelése?"

4 – Megállapodás az Európai Gazdasági Térségről – Záróokmány – Közös nyilatkozatok – A Közösség tagállamai és az EFTA-államok kormányainak nyilatkozatai – Megállapodások – Kölcsönösen elfogadott jegyzőkönyvek – Az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás egy vagy több szerződő felének nyilatkozatai (HL 1994. L 1., 3. o.).

IV – A Bírósághoz benyújtott észrevételek

17. A HBV azt állítja, hogy egyedüli birtokosa más tagállamokban letelepedett személyegyesítő társaságokbeli részesedéseknek. E részesedések biztosítják számára a társaságok feletti ellenőrzést és irányítást, lehetővé téve ezzel a letelepedési jogának gyakorlását.

18. A német szabályozás, mivel olyan hatással jár, hogy a vagyonadó tekintetében a külföldi vagyonnak magasabb értéket tulajdonít a hasonló belföldi vagyonnál, korlátozza a letelepedés szabadságát. Márpedig az ilyen korlátozás csak akkor engedhető meg, ha a Szerződéssel összeegyeztethető és jogos célt követ, és azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja, amely a jelen ügyben nem áll fenn.

19. Ami az adójog területén az ellenőrzések hatékonyságát illeti, a tagállamok illetékes hatóságai a 77/799/EGK tanácsi irányelv [5] alapján kicserélnek egymással minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra az adók pontos megállapítását. Ezen kívül a vagyonadó tekintetében a kettős adóztatás elkerüléséről szóló adójogi egyezmények is tartalmaznak információcserére vonatkozó rendelkezéseket.

20. Egyébként a szóban forgó szabályozás, amely olyan hatással jár, hogy a vagyonadó tekintetében a külföldi vagyonnak magasabb értéket tulajdonít a hasonló belföldi vagyonnál, nem igazolható módon korlátozza a tőke szabad mozgását.

21. A HBV a Bíróságnak az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adandó válaszára az alábbiakat javasolja:

„Az EK-Szerződés 52. és 58. cikkével (jelenleg, módosítást követően EK 43. és EK 48. cikk) ellentétes az olyan adójogi szabályozás, amely a tőketársaságokban fennálló jegyzetlen részesedés értékelésekor, a külföldi személyegyesítő társaságban fennálló – egyébként egyenrangú – részesedésnek magasabb értéket tulajdonít a belföldi személyegyesítő társaságban fennálló részesedésnél.

Ezenkívül az EK-Szerződés 73b. és 73d. cikkével (jelenleg EK 56. és EK 58. cikk) szintén ellentétes a külföldi személyegyesítő társaságokban fennálló részesedésnek maga-

5 – A közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1988 óta hatályos, 1977. december 19-i irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet 1. kötet, 63. o.).

sabb érték tulajdonítása, és következésképpen magasabb adóztatása, a belföldi személyegyesítő társaságokban fennálló részesedésnél.”

22. A Finanzamt szerint a felperes nincs kedvezőtlenebb adójogi helyzetben a belföldi személyegyesítő társaságokban részesedéssel rendelkező hasonló vállalkozásoknál. Ellenkezőleg, e két csoportban az értékelés során kapott eredmény azonos lesz.

23. A BewG 11. §-ának (2) bekezdése szerinti, a spanyol társaság egységes, stuttgarti eljárás alapján történő értékelése minden bizonnyal azzal jár, hogy a jövedelmi kilátásait is figyelembe veszik a vagyoni érték meghatározása során, de – technikai szinten – a belföldi személyegyesítő társaságokban fennálló részesedés értékelése végeredményben nem különbözik. Ugyanis, ha a tőketársaság részesedéssel rendelkezik valamely belföldi személyegyesítő társaságban, ez utóbbi bevételét – saját bevételként – közvetlenül érinti, és így a jövedelem értékét is közvetlenül befolyásolja.

24. Az alperes által 17,1 millió DEM összegben meghatározott és a felperes által javasolt 0,9 millió DEM összegben meghatározott érték közötti eltérés nem az értékelési módszerek különbözőségéből adódik. Ellenkezőleg, a felperes alapítását követő első három évben a személyegyesítő társaság beszerzési költségeivel összefüggő veszteségeiből adódó amortizációval magyarázható. Az ilyen (atipikus, a társaság beindításához kötődő) veszteségek pont nem a piaci értéket befolyásolják, kivéve, ha ezt az értéket indokolatlanul torzítani kívánják. A tőketársaság alapítója így – még egy bizonyos ideig – a részesedésének az e társaság alapításának költségeivel azonos értéket tulajdoníthat.

25. Amennyiben a Bíróság arra a következtetésre jut, hogy a letelepedés szabadságát és a tőke szabad mozgását korlátozzák, e korlátozás akkor is igazolt. A HBE vagyoni értékének a jövedelmi kilátások alapján történő meghatározását adójogi szempontból a hasonló ténybeli helyzetek adózása egységességének biztosítása tette szükségessé. Ha a felperes részesedésének értékelésekor nem vennék figyelembe a jövedelmi kilátásokat, kedvezőbb helyzetbe kerülnének a külföldi társaságokban fennálló részesedések. Az értékelés során a belföldi személyegyesítő társaságok jövedelmét mindig figyelembe veszik, mivel azt a részesedéssel rendelkező tőketársaság jövedelmébe közvetlenül beszámítják.

26. A Finanzamt azt kéri, hogy a felmerült kérdést másképp fogalmazzák meg, mivel a Finanzgericht Hamburg kérdése azon az előfeltevésen alapul, amely szerint a belföldi társaságban fennálló részesedést alacsonyabb értékben határozzák meg a más tagállamban

letelepedett külföldi személyegyesítő társaságban fennálló részesedés értékéhez képest. A kérdést az alábbiak szerint kellene előterjeszteni:

„Ellentétes-e az EGK/EK-Szerződés 52. cikkének és 58. cikkének (jelenleg EK 43. és EK 48. cikk) együttes rendelkezéseivel, ha tőketársaságban fennálló jegyzetlen részesedés értékelésekor a más tagállamban letelepedett külföldi személyegyesítő társaságban fennálló részesedés esetén a jövedelmi kilátásokat figyelembe veszik?”

27. A Finanzamt az alábbi választ javasolja:

„A felmerült kérdésre az a válasz, hogy az EGK/EK-Szerződés 52. cikkének és 58. cikkének (jelenleg EK 43. és EK 48. cikk) együttes rendelkezéseivel nem ellentétes, ha tőketársaságban fennálló jegyzetlen részesedés értékelésekor a más tagállamban letelepedett külföldi személyegyesítő társaságban fennálló részesedés esetén a jövedelmi kilátásokat figyelembe veszik.”

28. A német kormány fenntartja továbbá, hogy ha a belföldi és külföldi személyegyesítő társaságokban fennálló részesedés értékelésére különböző szabályok vonatkoznak, a részérték, mivel azt egységes értékelés keretében kell meghatározni, összességében tulajdonképpen megfelel a külföldi személyegyesítő társaságban fennálló részesedés piaci értékének. Így végül a belföldi részesedés értékelése a mérleg különböző elemeinek speciális korrekciós tényezőinek felhasználásával a piaci értékhez hasonló értéket eredményez.

29. A WBC-ben fennálló részesedést illetően az alapvető szabadságokra való hivatkozás kizárt, mivel az Osztrák Köztársaság csak 1995 óta tagja az Európai Közösségeknek. Az EGT-Megállapodás pedig csak 1994-ben lépett hatályba.

30. A HBE-ben fennálló részesedést illetően a letelepedés szabadsága ebben az ügyben nem vehető számításba, mivel a felperes spanyolországi kötelezettségvállalásai nem ezen szabadság gyakorlásának hatálya alá tartoznak, hanem inkább a szabad tőkemozgás keretén belül végzett egyszerű tőkebefektetés hatálya alá. A felperesnek a HBE-ben betéti társaság kültagjaként minőségben fennálló részesedése kétségkívül nem teszi lehetővé, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon a spanyol társaság tevékenysége fellett, hanem éppen ellenkezőleg, ki van zárva a döntéshozatali folyamatból és a társaság harmadik személyekkel szembeni képviseletéből. Márpedig – hangsúlyozza a német kormány – a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint kizárólag az érintett tagállam állampolgárának valamely más tagállamban letelepedett társaság tőkéjében

fennálló olyan részesedése esetén lehet a letelepedés szabadságáról beszélni, amely lehetővé teszi számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon e társaság döntéseire, és meghatározza annak tevékenységét.

31. Másodlagosan, miután emlékeztetett arra, hogy szerinte nem áll fenn tényleges hátrányos megkülönböztetés, mivel a belföldi és a külföldi személyegyesítő társaságokban fennálló részesedés értékelésének elvei alapvetően nem különböznek, a német kormány hozzáteszi, hogy az ilyen hátrányos megkülönböztetés mindenképpen igazolható. A külföldi személyegyesítő társaságban fennálló részesedés értékelése során nem lehet alkalmazni a működés céljára szolgáló belföldi vagyon felhasználására vonatkozó speciális szabályokat, mivel az ilyen értékelés alapjául szolgáló részérték és egységes érték nem állnak rendelkezésre. Helyette a részesedés piaci értékét használják.

32. A német kormány úgy ítéli meg, hogy a felmerült kérdésre az alábbi választ kell adni:

„Sem az EGK-Szerződés 52. cikkének és 58. cikkének együttes rendelkezéseivel, sem az EGK-Szerződés 67. cikkével nem ellentétes, ha tőketársaságban fennálló jegyzetlen részesedés értékelésekor a belföldi személyegyesítő társaságban fennálló részesedésnek alacsonyabb értéket tulajdonítanak, mint a más tagállamban letelepedett személyegyesítő társaságban fennálló részesedésnek.”

33. Az Európai Közösségek Bizottsága a HBV-nek a HBE-ben fennálló részesedését illetően hangsúlyozza, hogy az ítélkezési gyakorlat értelmében a letelepedés szabadsága csak azokra az esetekre alkalmazandó, amikor az érintett gazdasági szereplő olyan részesedéssel rendelkezik, amely lehetővé teszi számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon a másik társaság döntéseire, és így meghatározza annak tevékenységét. Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozat csupán annak pontosítására szorítkozik, hogy az első társaság a második társaságban „betéti társaság kültagjaként” minőségben vesz részt, és nem lehet belőle kellő bizonyossággal megállapítani, hogy a felperes képes a HBE tevékenységét meghatározni. Ugyanakkor a Bizottság szerint vannak olyan jelek, amelyek az ilyen feltevést támasztják alá, és amely feltevést a Bizottság – ellenkező bizonyítékok hiányában – alapul veszi.

34. A Bizottság a Szerződés 52. cikkének hatálya alá tartozó nemzeti jogi rendelkezések jellegét illetően utal az ítélkezési gyakorlatra, amely szerint ez a rendelkezés nem csupán nemzeti bánásmódot biztosít a fogadó tagállamban, hanem ellentétes vele az is, ha a származási állam megakadályozza valamely állampolgárának vagy belső joga szerint létrehozott társaságnak valamely más tagállamban történő letelepedését. E szabadság gyakorlását

megakadályozza az, ha a más tagállamban való letelepedés kedvezőtlenebb adójogi helyzetet teremt, mint a hasonló, belföldi letelepedés, mivel így az érintett gazdasági szereplő valószínűleg nem más tagállamban fog társaságot alapítani. Márpedig a jelen ügyben valójában ez a helyzet. A felperes tőkéjében fennálló részesedés a vagyonadó tekintetében aszerint részesül eltérő bánásmódban, hogy a felperes németországi vagy más tagállambeli személyegyesítő társaságban rendelkezik részesedéssel, mivel az adóteher ez utóbbi esetében magasabb, mint az első esetben.

35. Így a letelepedés szabadságának korlátozását nem igazolták a Szerződéssel összeegyeztethető jogos céllal. A kérdést előterjesztő bíróság számára azt a megerősítést kell adni, hogy az általa megvizsgált két ok, vagyis az adózási rendszerek koherenciája és az igazgatási jellegű gyakorlati nehézségek, a jelen ügyben nem állnak fenn.

36. A vitatott szabályozásnak a tőke szabad mozgásával való összeegyeztethetőségét illetően a Bizottság megállapítja, hogy az a tényállás időpontjában összeegyeztethető volt az e területre vonatkozó közösségi jogi rendelkezésekkel.

37. A HBV-nek a WBC-ben fennálló részesedését illetően a Bizottság azt állítja, hogy mivel az 1988-as adóévben az Osztrák Köztársaság még nem volt a Közösség tagja, és az EGT-Megállapodást sem írták alá, sem az EGK-Szerződés 52. cikke szerinti letelepedés szabadsága, sem az EGT-Megállapodás 31. cikke megfelelő rendelkezései nem voltak alkalmazhatóak a WBC tőkéjében fennálló részesedés értékelésére.

38. A Bizottság a Bíróságnak a következő határozat meghozatalát javasolja:

A Szerződés 52. cikkének és 58. cikkének együttes rendelkezéseivel nem ellentétes, ha tőketársaságban fennálló jegyzetlen részesedés vagyonadó megállapítása céljából történő értékelése során ez utóbbinak a más tagállamban letelepedett személyegyesítő társaság tőkéjében fennálló részesedésének magasabb értéket tulajdonítanak, mint a belföldi személyegyesítő társaságban fennálló részesedésének.

V – Álláspont

39. A jelen ügyre vonatkozó német szabályozás bemutatása vitát váltott ki a felek között. Többek között a Finanzamt az észrevételei 3.2. pontjában azt állapítja meg, hogy a kérdést előterjesztő bíróság tévedett a felperes részesedései értékelésének német

rendszere által gyakorolt hatást illetően, és hogy nem áll fenn sem közvetlen, sem közvetett hátrányos megkülönböztetés, mivel adójogi szempontból a jövedelmi tényezőket mind a belföldi részesedés, mind pedig a külföldi részesedés esetén figyelembe veszik.

40. Fontos emlékeztetni arra, hogy a Bíróságnak nem az a feladata, hogy értelmezze a nemzeti rendelkezéseket, és állást foglaljon azok alkalmazhatóságáról, illetve hogy megállapítsa az alapügy megoldása tekintetében releváns tényeket. A Bíróság feladata ugyanis az, hogy a közösségi bíróságok és a nemzeti bíróságok közötti hatáskörmegosztás keretében figyelembe vegye azon ténybeli és jogszabályi környezetet, amelybe az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés illeszkedik, ahogyan az az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban meghatározásra került. Még akkor is ez a helyzet, ha a nemzeti jogot a kérdést előterjesztő bíróság tévesen ismerteti [6]. Ennélfogva a Finanzgericht Hamburg által az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban megjelölt ténybeli és jogszabályi keretek között kell az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést megvizsgálni.

41. Ezen ismertetés szerint míg a jegyzetlen tőketársaságban fennálló részesedés vagyonadó megállapítása céljából történő értékelése során a belföldi személyegyesítő társaságokban fennálló részesedés értékelése vagyoni értéke alapján történik, addig a külföldi személyegyesítő társaságokban fennálló részedésé a piaci értéke alapján, vagyis ebben a második esetben a vagyoni érték mellett az érintett társaság jövedelmi kilátásait is figyelembe veszik.

42. A letelepedés szabadsága, amelyet az EK 43. cikk elismer a közösségi polgárok számára, és amely ugyanolyan feltételek mellett biztosítja számukra gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, valamint vállalkozások alapítására és irányítására a jogot, mint amelyeket a letelepedés szerinti tagállam joga a saját állampolgáraira előír, az EK 48. cikkel összhangban magában foglalja azt, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni [7].

43. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint e rendelkezés nem csupán nemzeti bánásmódot biztosít a fogadó államban, hanem ellentétes vele az is, ha a származási állam megakadályozza valamely állampolgárának vagy belső

6 – A C-475/99. sz. Ambulanz Glöckner ügyben 2001. október 25-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-8089. o.) 10. pontja és a C-153/02. sz. Neri-ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-13555. o.) 34–36. pontja.

7 – Többek között a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.) 35. pontja; a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-10837. o.) 30. pontja; a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-2107. o.) 29. pontja és a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 41. pontja.

joga szerint létrehozott társaságnak valamely más tagállamban történő letelepedését [8].

44. E szabadság gyakorlását többek között akadályozza az is, ha a más tagállamban történő letelepedés kedvezőtlenebb adójogi feltételek alá tartozik, mint egy hasonló, belföldi letelepedés, mivel ez visszatartja az érintett gazdasági szereplőt, hogy más tagállamban vállalkozást alapítson [9].

45. Az EK 43. cikk előírja a letelepedés szabadságát akadályozó korlátozások eltörlését, továbbá azt, hogy ilyen korlátozásnak tekintsenek valamennyi intézkedést, amely alkalmas arra, hogy tiltsa, megzavarja vagy kevésbé vonzóvá tegye e szabadság gyakorlását [10].

46. Ezen túlmenően a közösségi jog jelenlegi állapotában a közvetlen adók ugyan nem tartoznak a Közösség hatáskörébe, a tagállamok e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni [11].

47. A jelen ügyben a HBV tőkéjében fennálló részesedés a vagyonadó tekintetében aszerint részesül eltérő bánásmódban, hogy a felperes németországi vagy más tagállambeli személyegyesítő társaságban rendelkezik részesedéssel. Ez utóbbi esetben az adóteher magasabb, mint az első esetben.

48. Mivel az állandó ítélkezési gyakorlatból az is következik [12], hogy a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozik az érintett

8 – Többek között a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.) 21. pontja; a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787. o.) 28. pontja; a C-141/99. sz. AMID-ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11619. o.) 21. pontja; a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) 26. pontja; a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 31. pontja; a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 30. pontja és a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 42. pontja.

9 – Lásd az előző lábjegyzetben hivatkozottakat.

10 – Többek között a C-439/99. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2002. január 15-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-305. o.) 22. pontja és a C-79/01. sz., Payroll és társai ügyben 2002. október 17-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-8923. o.)26. pontja.

11 – A C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 21. pontja; a C-311/97. sz. Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-2651. o.) 19. pontja; a C-294/97. sz. Eurowings Luftverkehr ügyben 1999. október 26-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-7447. o.) 32. pontja; a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 19. pontja; a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 29. pontja és a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 40. pontja.

12 – Többek között a fent hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet 22. pontja; a C-208/00. sz. Überseering-ügyben 2002. november 5-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-9919. o.) 77. pontja; a fent hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 37. pontja; a C-268/03. sz. De Baeck-ügyben 2004. június 8-án hozott ítélet (EBHT 2004., I-5961. o.) 25. és 26. pontja; a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 31. 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.) 27. pontja és a C-112/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. október 23-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-8995. o.) 13. pontja.

tagállam állampolgárának valamely más tagállamban letelepedett társaság tőkéjében fennálló olyan részesedése, amely lehetővé teszi számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon e társaság döntéseire, és meghatározza annak tevékenységét [13], azt is meg kell vizsgálni, hogy a hivatkozott letelepedés szabadsága alkalmazandó-e az érintett két társaságra.

49. A WBC-t illetően, mint ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság, a német kormány és a Bizottság is megállapítja, a letelepedési szabadság megsértése nem merülhet fel az 1988-as évre vonatkozóan, mivel az Osztrák Köztársaság csak 1995. január 1-je óta tagja az Európai Uniónak; az Osztrák Köztársasággal megkötött, az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás pedig csak 1994. január 1-jén lépett hatályba [14]. Ebből következik, hogy sem az EK 43. cikk szerinti letelepedés szabadsága, sem az EGT-Megállapodás 31. cikkének megfelelő rendelkezése nem volt alkalmazható a WBC tőkéjében fennálló részesedés értékelésére.

50. Míg a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a HBV a WBC összes részesedését megszerezte, semmilyen pontosítással nem szolgál a HBE-beli részesedését illetően. A felperes ugyanakkor fenntartja, hogy e társaság esetében szintén ugyanez a helyzet. Márpedig a Bíróság egy 2000. április 13-án hozott ítéletében azt állapította meg, hogy a más tagállamban letelepedett társaság tőkéjében 100%-os részesedéssel való rendelkezés az ilyen adózót kétségtelenül a Szerződés letelepedés szabadságával kapcsolatos rendelkezéseinek hatálya alá helyezi [15].

51. A fentebb említett, a letelepedés szabadsága elve alkalmazhatóságának azon feltétele, hogy a társaságban részesedéssel rendelkező társaságnak képesnek kell lennie irányítást biztosító befolyást gyakorolni az előbbi társaság döntéseire, és meg kell tudnia határoznia annak tevékenységét, megköveteli annak vizsgálatát, hogy a jelen ügyben a betéti társaság kültagjakénti minőségben részesedéssel rendelkező képes-e a beltag tevékenységének meghatározására. Ennek érdekében a betéti társaságra vonatkozó nemzeti szabályokat kell figyelembe venni [16]. A jelen ügy abból a szempontból különleges, hogy a betéti társaság kültagjának székhelye Németország, a beltagjáé pedig Spanyolország.

52. A német kereskedelmi törvénykönyv (Handelsgesetzbuch, a továbbiakban: HGB)

13 – Ugyanis a Szerződés 52. cikkének második bekezdéséből az következik, hogy a szabad letelepedés magában foglalja, hogy valamely tagállam állampolgára más tagállamban vállalkozásokat, többek között társaságokat alapítson és irányítson (a fent hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet 22. pontja).

14 – Lásd a 4. lábjegyzetben a megállapodásra vonatkozó hivatkozásokat.

15 – A fent hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet 21. pontja. Ez az előzetes döntéshozatali ügy a vagyonadóval kapcsolatos holland szabályozásra vonatkozott; e szabályozás értelmében a vállalkozásban fennálló jelentős részesedés – bizonyos mértékben – mentesül a vagyonadó alól, ha a vállalkozás Hollandiában telepedett le. Márpedig az alapeljárás felperese Hollandiában lakóhellyel rendelkező, holland állampolgár, aki egy írországi társaság egyedüli részvényese.

16 – Ebben az értelemben lásd Alber főtanácsnoknak a fent hivatkozott Baars-ügyre vonatkozó, 1999. október 14-én ismertetett indítványának 33. pontját.

164. §-a szerint a betéti társaság kültagja a társaság ügyeinek irányításából ki van zárva [17]; nem léphet fel a személyes felelősséggel tartozó tagok aktusa ellen, kivéve, ha az a társaság rendes üzleti tevékenységén kívül eső aktus [18]. A HGB 170. cikke értelmében a betéti társaság kültagja a társaság képviseletére nem jogosult [19].

53. Mivel a beltag spanyolországi székhelyű, így elsősorban a spanyol jogot kell megvizsgálni. A spanyol jogban a betéti társasággal [20] kapcsolatos szabályozást többek között a kereskedelmi törvénykönyv 145–150. §-a tartalmazza [21]. A kereskedelmi törvénykönyv 127. §-a szerint a betéti társaság beltagja személyesen és egyetemlegesen felel a társaság tevékenységéből származó kötelezettségekért. Míg a betéti társaság beltagjának a felelőssége korlátlan, a betéti társaság kültagjának felelőssége a társasági szerződésben vállalt vagyoni betét szolgáltatására köteles, amely az egyik elsődleges feladata [22]. A kereskedelmi törvénykönyv 148. §-a értelmében a betéti társaság kültagjai a társaság üzletvezetésében nem vehetnek részt, még a társaság irányítására felhatalmazott tagként sem [23]. A betéti társaság kültagja a társaság irányításából ki van zárva; ha a betéti társaság kültagja az üzletvezetésben mégis részt vesz, a társaságból kizárható [24]. Ezen túlmenően a kereskedelmi törvénykönyv 147. §-a szerint a cégnévben szerepel a társasági forma megjelölése, amelybe a betéti társaság kültagjának megnevezése nem tartozik bele [25]. Így, ha a betéti társaság kültagja feltünteti nevét a társaság cégnevében, anélkül felel harmadik személyek irányában, hogy többletjogokat szerezne annál, mint amely kültag minőségében megilleti [26].

54. E tilalom ellenére meg kell állapítani, hogy a „Bauer" név mind a „Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH" kültag, mind a „Bauer Ediciones Sociedad en Comandita" beltag

17 – Ugyanez a helyzet például a francia jogban; a társasági törvénykönyv 28. §-ának első bekezdése szerint: „a betéti társaság kültagja még meghatalmazás esetén sem vehet részt a társaság külső irányításában". A következő bekezdés szerint „az előző bekezdésben megállapított tilalom megszegése esetén, a betéti társaság kültagja a társaságnak a […] tiltott aktusból származó követelései és kötelezettségei tekintetében a többi taggal egyetemlegesen felel".

18 – A HGB 164. §-a: „A betéti társaság kültagja a társaság irányításából ki van zárva; nem léphet fel a személyes felelősséggel tartozó tagok aktusa ellen, kivéve, ha az a társaság rendes üzleti tevékenységén kívül eső aktus […]".

19 – A HGB 170. §-a: „A betéti társaság kültagja a társaság képviseletére nem jogosult".

20 – Lásd például: Paz-Ares, C., „La sociedad en comandita", Curso de derecho mercantil (Uría, R. és Menéndez, A.), 1999., 703–734. o. (lásd különösen a 712. oldalt a betéti társaság kültagjának a kereskedelmi törvénykönyv 148. §-a szerinti, az irányításból való kizárásának indokairól) és a szerző által idézett bibliográfiát; „Sociedad comanditaria simple", Memento Práctico Lefebvre, Sociedades Mercantiles, 2000–2001., 359–362. o.

21 – Valamint az 1996. július 19-i 1784/1996 királyi rendelettel megerősített, cégnyilvántartásról szóló rendelet (1996. július 31-i Boletín Oficial del Estado) 209–221. §-a.

22 – A kereskedelmi törvénykönyv 170. és 218. §-a. Amikor a betéti társaság kültagja e kötelezettségnek nem tesz eleget, a társaság választhat a között, hogy bírósági úton kötelezi őt a követelt összeg kifizetésére vagy a fenti tag vonatkozásában a társasági szerződést részben felmondja.

23 – A kereskedelmi törvénykönyv 148. §-ának utolsó mondata: „Los socios comanditarios no podrán hacer acto alguno de administración de los intereses de la compañía, ni aun en calidad de apoderados de los socios gestores".

24 – A kereskedelmi törvény 218. §-a: „Habrá lugar a la rescisión parcial del contrato de compañía mercantil colectiva o en comandita por cualquiera de los motivos siguientes: […] Por injerirse en funciones administrativas de la compañía el socio a quien no compete desempeñarlas, según las condiciones del contrato de sociedad".

25 – A kereskedelmi törvény 147. §-a: „Este nombre colectivo constituirá la razón social, en la que nunca podrán incluirse los nombres de los socios comanditarios". Lásd Paz-Ares, C., Uría, R. és Menéndez, A., Curso de Derecho Mercantil, Madrid, 1999., 718. o.

26 – Lásd Paz-Ares, C., Uría, R. és Menéndez, A., Curso de Derecho Mercantil, Madrid, 1999., 718. o.

cégnevében szerepel. Kétségtelen, hogy a spanyol kereskedelmi törvénykönyv 147. §-ának való megfelelés érdekében nem ugyanarról a „Bauer" természetes személyről van szó. Ugyanakkor egyfajta rokonsági kapcsolat feltételezhető az e neveket viselő természetes személyek között [27], és arra enged következtetni, hogy a HBV legalábbis irányítást gyakorol a HBE felett. A HBV tehát képes irányítást biztosító befolyást gyakorolni a HBE döntéseire, és képes meghatároznia annak tevékenységét. Egyébként a Bíróság előtti tárgyaláson a felperes emlékeztetett arra, hogy a HBV 100%-os részesedéssel rendelkezik a HBE tőkéjében, és egyértelműen kijelentette, hogy valójában Bauer úr irányítja a HBE-t.

55. Bármilyen ellentét is legyen a felek között a vagyonadóra vonatkozó német nemzeti rendelkezések értelmezését illetően, azt kell megállapítani, hogy a felperes tőkéjében fennálló részesedés a vagyonadó tekintetében aszerint részesül eltérő bánásmódban, hogy a felperes maga németországi vagy más tagállambeli személyegyesítő társaságban rendelkezik részesedéssel. Ez utóbbi esetben az adóteher magasabb, mint az első esetben. Egyébként a Bíróság előtti tárgyaláson a Finanzamt elismerte, hogy csak igennel tud válaszolni a kérdést előterjesztő bíróság kérdésére [28].

56. A Finanzamt fenntartja, hogy a felperes nincs hátrányosabb adójogi helyzetben a belföldi személyegyesítő társaságokban részesedéssel rendelkező, hasonló vállalkozásokhoz képest, illetve hogy e két csoportban az értékelés ugyanarra az eredményre vezet.

57. A két számítási módszer között mégis jelentős különbség van; a HBV-nek a HBE-ben fennálló részesedése esetében a Finanzamt számítása majdnem kétszer akkora összeget eredményez. A tekintetben, hogy ezt a különbséget jelentősnek kell-e minősíteni, arra kell emlékeztetni, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az EK 43. cikk még a letelepedési szabadság csekély mértékű vagy kisebb jelentőségű korlátozását is tiltja [29].

58. Egy ilyen korlátozás csak akkor igazolható, ha az a Szerződéssel összeegyeztethető jogos célt szolgál, és azt közérdeken alapuló kényszerítő ok igazolja. Ezen túlmenően az is szükséges, hogy e korlátozás alkalmas legyen a szóban forgó cél megvalósításának biztosí-

27 – A nemzeti bíróság feladata adott esetben ennek vizsgálata, például úgy, hogy felhívja a feleket a HBV és HBE társasági szerződésének benyújtására. Ugyanis az EK 234. cikkben említett eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak egyértelmű elkülönítésén alapul, az ügy konkrét tényállásának megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik (lásd többek között a C-326/00. sz. IKA-ügyben 2003. február 25-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-1703. o.] 27. pontját és a C-9/02. sz. Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2409. o.] 41. pontját). A fent hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet a 37. pontjában azt állapította meg, hogy „a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy e feltétel [az irányítást biztosító befolyás] az alapeljárásban teljesült-e". Lásd szintén ebben az értelemben Léger főtanácsnoknak a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyre vonatkozó, 2006. május 2-án ismertetett indítványának 50. pontját.

28 – Lásd fent, 122 pont.

29 – A 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.) 21. pontja; a C-34/98. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2000. február 15-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-995. o.) 49. pontja és a fent hivatkozott Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 43. pontja.

tására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket [30].

59. Mint ahogy azt a kérdést előterjesztő bíróság megállapította, és mint ahogy azt a Bizottság is fenntartja, az adózási rendszer koherenciájával vagy igazgatási jellegű gyakorlati nehézségekkel történő indokolás nem fogadható el.

60. A Bíróság megállapította, hogy az adózási rendszer koherenciája garantálásának szükségessége igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását [31], amennyiben ugyanazon adóalany esetében közvetlen kapcsolat állapítható meg az adóelőny és ennek adóteherrel történő kiegyenlítése között [32]. Márpedig e jelen ügyben nincs olyan adóelőny, amely közvetlenül kapcsolódna az ennek adóteherrel történő kiegyenlítéséhez [33].

61. Ami a más tagállamokban letelepedett társaságokban fennálló részesedés értékének kiszámítására vonatkozó igazgatási jellegű esetleges gyakorlati nehézségeket illeti, a HBV-hez és a Bizottsághoz hasonlóan emlékeztetni kell a 77/799 irányelvre, amely az 1. cikkének (1) bekezdése értelmében a vagyonadóra is alkalmazandó [34]. Az irányelv úgy rendelkezik, hogy valamely tagállam illetékes hatóságai kérhetik más tagállam illetékes hatóságaitól mindazon információk szolgáltatását, amely lehetővé teszi számukra, hogy megállapítsák az adó pontos összegét [35].

62. Végül a szóban forgó nemzeti szabályozásnak a tőke szabad mozgásával való összeegyeztethetőségét illetően – amelyről a kérdést előterjesztő bíróság a Bíróságot nem kérdezte, de a felek többsége szükségesnek ítélte az ezzel kapcsolatos állásfoglalást – csupán annyit kell megállapítani, hogy ez a szabadság a jelen ügyre *ratione temporis* nem alkalmazandó.

30 – A C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2471. o.) 26. pontja; a fent hivatkozott Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 49. pontja; a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontja; a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 32. pontja és a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 47. pontja.

31 – A C-204/90. sz. Bachman-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 28. pontja; a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-305. o.) 21. pontja és a fent hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet 37. pontja.

32 – A fent hivatkozott Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben hozott ítélet 53. és 54. pontja.

33 – Míg a fent hivatkozott Bachman-ügyben, illetve a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítéletekben közvetlen kapcsolat állt fenn a nyugdíj- és életbiztosítási szerződések keretében fizetett díj levonhatósága, valamint az e szerződések végrehajtása keretében kifizetett összegek megadóztatása között, amely kapcsolatot a szóban forgó adózási rendszer koherenciájának megőrzése érdekében kellett fenntartani, addig a Baars-ügyben a különböző adóalanyokat sújtó két eltérő adóteher tekintetében ilyen jellegű kapcsolat nem állt fenn.

34 – „Az irányelv rendelkezései értelmében a tagállamok illetékes hatóságai kicserélnek egymással minden olyan információt, amely lehetővé teszi számukra a jövedelmet és a tőkét terhelő adók pontos megállapítását.”

35 – A fent hivatkozott C-279/93. sz. Schumacker-ügyben hozott ítélet 45. pontja és a fent hivatkozott Futura Participations és Singer ügyben hozott ítélet 41. pontja.

63. Az alapügy az 1988-as adóévre vonatkozik, vagyis mind az EK-Szerződésbe a 73b. cikknek az EU-Szerződéssel történt bevezetését, mind a tőkemozgás teljes liberalizációját megvalósító, a Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv [36] elfogadását és hatálybalépését megelőző ténybeli és jogi helyzetre.

64. Az EGK-Szerződés 67. cikkének (1) bekezdése (később az EK-Szerződés 67. cikkének (1) bekezdése, amelyet az Amszterdami Szerződés hatályon kívül helyezett) az átmeneti időszak lejártát követően nem tartalmazta a tőkemozgásokra vonatkozó korlátozások eltörlését [37]. Ez az eltörlés az EGK-Szerződés 69. cikke (később az EK-Szerződés 69. cikke, amelyet az Amszterdami Szerződés hatályon kívül helyezett) alapján elfogadott tanácsi irányelvekből adódik [38].

65. Az 1988-as adóévre a legutóbb az 1986. november 17-i 86/566/EGK tanácsi irányelvvel [39] módosított, a Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1960. május 11-i első tanácsi irányelv [40] vonatkozott. A Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló ezen első irányelv 1. cikkének (1) bekezdése az ügyletek megkötéséhez és végrehajtásához, valamint a tagállamok lakosai közötti, az említett irányelv mellékleteiben felsorolt bizonyos tőkemozgásokkal kapcsolatos átutalásokhoz szükséges devizaváltási engedély tagállamok által történő kiadásának előírására szorítkozott.

66. Következésképpen úgy tűnik, hogy a tőke szabad mozgásával kapcsolatos, az alapeljárás tényállásának időpontjában, vagyis 1988-ban alkalmazandó szabályozással nem volt ellentétes a jelen ügybelihez hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely magasabb értéket tulajdonított a más tagállamban letelepedett személyegyesítő társaság eszközeinek, mint a hasonló belföldi társaságokénak. A jelen ügy szóban forgó nemzeti szabályozása tehát – az adott időszakban – összeegyeztethető volt a tőke szabad mozgásával kapcsolatos közösségi rendelkezésekkel [41].

36 – HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.

37 – Az EGK-Szerződés 67. cikke az alábbiak szerint rendelkezett: „(1) Az átmeneti időszak alatt és a közös piac megfelelő működésének biztosításához szükséges mértékben a tagállamok egymás között fokozatosan eltörlik a tagállamokban lakóhellyel vagy székhellyel rendelkező személyekhez kötődő tőkemozgásra vonatkozó korlátozásokat, valamint a felek állampolgárságán, lakóhelyén vagy székhelyén, illetve a tőkebefektetés helyén alapuló minden megkülönböztetést.
(2) A tagállamok közötti tőkemozgással kapcsolatos folyó fizetéseket legkésőbb az első szakasz végéig minden korlátozás alól mentesíteni kell.”
Az EGK-Szerződés 69. cikke szerint:
„A Tanács a Bizottság javaslata alapján – amely e célból a 105. cikkben előírt Monetáris Bizottsággal konzultál – az első két szakaszban egyhangúlag, azt követően pedig minősített többséggel bocsátja ki a 67. cikk rendelkezéseinek fokozatos végrehajtásához szükséges irányelveket.”

38 – Lásd a 203/80. sz. Casati-ügyben 1981. november 11-én hozott ítélet (EBHT 1981., 2595. o.) 8–13. pontját és a C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3955. o.) 5. pontját.

39 – HL L 332., 22. o.

40 – HL 1960. 43., 921. o.

41 – Lásd a C-152/03. sz. Ritter-Coulais-ügyben 2006. február 21-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-1711. o.) 22–27. pontját.

VI – Végkövetkeztetések

67. Az előző megállapításokra tekintettel, a Bíróságnak a Finanzgericht Hamburg által előterjesztett kérdésre adandó válaszára az alábbiakat javasolom:

„Az EGK-Szerződés 52. cikkével (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) és az EGK-Szerződés 58. cikkével (jelenleg EK 48. cikk) ellentétes valamely tagállam alapügybelihez hasonló olyan adójogszabálya, amely a tőketársaság jegyzetlen részesedésének értékelésekor magasabb értéket tulajdonít ez utóbbinak a más tagállamban letelepedett személyegyesítő társaság tőkéjében fennálló részesedése esetén, mint az érintett tagállamban letelepedett személyegyesítő társaságban fennálló részesedése esetén."