A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2018. szeptember 20.*

„Előzetes döntéshozatal – EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikk – A tőke szabad mozgása – Adóköteles nyereség levonása – Az anyavállalatnak valamely harmadik országbeli ügyvezetési központtal és székhellyel rendelkező tőketársaságban fenntartott részesedése – Az anyavállalatnak fizetett osztalék – Az adónak a belföldi jog szerinti nem adómentes tőketársaságban fennálló részesedésből származó nyereség levonásánál szigorúbb feltételekhez kötött levonhatósága”

A C-685/16. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Münster (münsteri pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2016. december 27-én érkezett, 2016. szeptember 20-i határozatával terjesztett elő

az **EV**

és

a **Finanzamt Lippstadt**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: J. L. da Cruz Vilaça tanácselnök, E. Levits (előadó), A. Borg Barthet, M. Berger és F. Biltgen bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2017. november 30-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az EV képviseletében U. Hohage Rechtsanwalt,

– a Finanzamt Lippstadt képviseletében H.-J. Sellmann, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében T. Henze és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében M. Wasmeier, W. Roels és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

a főtanácsnok indítványának a 2018. február 7-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az EV, német jog szerinti betéti részvénytársaság és a Finanzamt Lippstadt (lippstadti adóhivatal, Németország; a továbbiakban: adóhivatal) között az EV-t terhelő iparűzési adó megállapítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

A német jog

3 Az 1972. szeptember 8-i Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz, a külföldi kapcsolatok adóztatásáról szóló törvény, BGBl. 1972 I, 1713. o., a továbbiakban: AStG) a 8. §-a (1) bekezdésének 1–6. pontjában a következő tevékenységeket sorolja fel:

1.mezőgazdaság és erdészet;

2.áruk előállítása, kezelése, feldolgozása, vagy összeszerelése, energia előállítása, valamint természeti erőforrások kutatása és kitermelése,

3.a tevékenységükhöz üzlethelyiséget használó a hitelintézetek vagy biztosítótársaságok tevékenysége (bizonyos kivételekkel),

4.kereskedelem (bizonyos kivételekkel),

5.szolgáltatások (bizonyos kivételekkel),

6.haszonbérbeadás és bérbeadás (bizonyos kivételekkel).

4 A 2002. évi Gewerbesteuergesetznek (az iparűzési adóról szóló német törvény, BGBl. 2007. I, 3150. o., a továbbiakban: 2002. évi GewStG) a 2008. évi költségvetést megállapító, 2007. december 20-i törvényből következő szövege a 2. §-ában a következőképpen rendelkezik:

„(1) [1]Iparűzésiadó-köteles valamennyi Németországban működő üzleti vállalkozás. […] [3]Az üzleti vállalkozás akkor tekintendő Németországban működőnek, ha állandó telephellyel rendelkezik Németországban […].

(2) [1]Bármilyen tőketársaság (különösen az európai társaság, a részvénytársaság, a betéti részvénytársaság és a korlátolt felelősségű társaság) […] minden esetben teljes egészében üzleti vállalkozás által végzett tevékenységnek kell tekinteni. [2]Amennyiben a tőketársaság a Körperschaftsteuergesetz [a társasági jövedelemadóról szóló törvény] 14., 17. vagy 18. §-a értelmében vett leányvállalat [(*Organgesellschaft*)], azt az anyavállalat állandó telephelyének kell tekinteni.”

5 A 2002. évi GewStG 6. §-a értelmében az iparűzési adó alapja az iparűzési nyereség, vagyis a 2002. évi GewStG 7. §-ának első mondata értelmében az Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény, a továbbiakban: EStG) vagy a Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló törvény, a továbbiakban: KStG) rendelkezései szerint megállapítandó, iparűzési tevékenységből származó nyereség, amelyet a GewStG 8. és 9. §-ában említett összegekkel növelni, illetve csökkenteni kell.

6 A 2002. évi GewStG „Visszaillesztés” címet viselő 8. §-a a következőképpen rendelkezik:

„Az iparűzési tevékenységből származó nyereséghez (7. §) vissza kell illeszteni a következő összegeket, amennyiben azokat a nyereség meghatározásánál levonták:

[….]

5. [e] bevétellel […] közvetlen gazdasági kapcsolatban álló működési költségek levonását követően a részesedés (osztalék) azon többlet részét, amelyet az [EStG] 3. §-a 40. pontjának vagy a [KStG] 8b. §-a (1) bekezdésének alkalmazása során nem vettek figyelembe, valamint valamely társaságban, személyegyesítő társaságban, vagy a [KStG] értelmében vett társasági vagyonban fennálló részesedésből származó hasonló jövedelmeket és díjazásokat, amennyiben nem felelnek meg a 9. § 2a. vagy 7. pontjában felsorolt feltételeknek.

[…]”

7 A 2002. évi GewStG 9. §-a a belföldi társaságokban, a más tagállamokban és harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedésből származó nyereséget érintő kedvezményeket és az adócsökkentéseket szabályozza.

8 Először is a 2002. évi GewStG 9. §-ának 2a. pontja értelmében a nyereség és a visszaillesztés összegéből le kell vonni a 2. § (2) bekezdése szerint nem adómentes belföldi tőketársaságokban fennálló részesedésből származó nyereséget, amennyiben az adókivetés időszakának kezdetekor a fennálló részesedés eléri az induló vagy alaptőke 15%-át, és ezt a nyereségből való részesedést a nyereség e törvény 7. §-a szerinti kiszámításakor figyelembe vették. A 2002. évi GewStG 9. §-a 2a. pontjának harmadik mondata szerint a nyereségből való részesedéssel közvetlenül összefüggő költségek csökkentik a levonásra kerülő összeget, amennyiben az ezeknek megfelelő részesedésből szerzett jövedelmeket kell figyelembe venni.

9 A 2002. évi GewStG 9. §-ának 3. pontja ezenkívül úgy rendelkezik, hogy a nyereség és a visszaillesztés összegéből le kell vonni a belföldi vállalkozás iparűzési tevékenységéből származó nyereségének azon részét, amely e vállalkozás állandó külföldi telephelyének tudható be.

10 Másodszor, ami a 2006. november 20-i 2006/98/EK tanácsi irányelvvel (HL 2006. L 363., 129. o.) módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelvben (HL 1990. L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) előírt feltételeket teljesítő más tagállamban letelepedett társaságban fennálló részesedésből származó nyereséget illeti, a levonás a 2002. évi GewStG 9. §-a 7. pontja első mondatának második tagmondata értelmében elvégezhető, ha a fennálló részesedés a referencia-időszak elején legalább az alaptőke egytized részének megfelel.

11 Harmadszor a 2002. évi GewStG 9. §-a 7. pontja első mondatának első tagmondata szerint a nyereség és a visszaillesztés összegéből le kell vonni:

„azon tőketársaságban fennálló részesedésből származó nyereséget, amelynek székhelye, a központi ügyvezetésének és ellenőrzésének helye a jelen törvény alkalmazási területén kívül található, amennyiben a referencia-időszak kezdete óta az e tőketársaságban fennálló részesedés folyamatosan eléri az alaptőke 15%-át (leányvállalat), és e tőketársaság bruttó bevétele kizárólag vagy szinte kizárólag az [AStG] 8. §-a (1) bekezdése 1–6. pontjának hatálya alá eső tevékenységből keletkezett, illetve olyan társaságban fennálló részesedésből származó nyereséget, amely társaság alaptőkéjének legalább egynegyedével a nyereség meghatározásának számításánál irányadó időpontot megelőzően legalább 12 hónapja, megszakítás nélkül közvetlenül e vállalkozás rendelkezik, és e vállalkozás bizonyítja, hogy

1. e társaság központi ügyvezetésének és ellenőrzésének helye, valamint székhelye a leányvállalattal azonos államban található, és bruttó bevétele kizárólag vagy szinte kizárólag az [AStG] 8. §-a (1) bekezdésének 1–6. pontja hatálya alá eső tevékenységből keletkezett, vagy

2. a leányvállalat részesedései gazdasági kapcsolatban állnak a saját, a 8. § (1) bekezdésének 1–6. pontja hatálya alá eső tevékenységeivel, és az a társaság, amelyben a részesedéssel rendelkezik, a bruttó bevételét kizárólag vagy szinte kizárólag ebből a tevékenységből szerzi,

amennyiben az osztalékot a nyereség részeként számították ki (7. §); […]”

12 E tekintetben a 2002. évi GewStG 9. §-a 2a. pontjának harmadik mondata analógia útján alkalmazandó e törvény 9. §-a 7. pontjának második mondata alapján.

13 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből és a német kormány észrevételeiből kiderül, hogy a „belföldi holding” olyan leányvállalatra utal, amely teljesíti a 2002. évi GewStG 9. §-a 7. pontja első mondata első tagmondatának 1. alpontjában foglalt feltételeket, az „irányító holding” pedig olyan leányvállalatra utal, amely a 2002. évi GewStG 9. §-a 7. pontja első mondata első tagmondatának 2. alpontjában foglalt feltételeket teljesíti.

14 A 2002. évi GewStG 9. §-a 7. pontjának negyedik, ötödik, hatodik és hetedik mondata a következőképpen szabályozza az említett törvény alkalmazási területén kívüli központi ügyvezetési hellyel és székhellyel rendelkező unokavállalatok által végzett osztalékfizetést:

„[4]Amennyiben az a vállalkozás, amely leányvállalata révén közvetve a jelen törvény alkalmazási területén kívüli központi ügyvezetési hellyel és székhellyel rendelkező tőketársaság (unokavállalat) 15%-ával rendelkezik, egy adott pénzügyi évben a leányvállalatban fennálló részesedéséből származó nyereséget realizál, miközben az unokavállalat ugyanezen évben osztalékot fizet e leányvállalat részére, e vállalkozás kérésére ugyanezen szabályt kell alkalmazni a részére a leányvállalata által fizetett osztaléknak megfelelő nyereségre és a közvetett részesedésével összefüggésben őt megillető nyereségre. [5]Amennyiben az adott pénzügyi évben a leányvállalat az unokavállalattól kapott osztalékon túl egyéb bevételt is realizál, a negyedik mondatot kizárólag a felosztott nyereségnek a leányvállalatot megillető azon részére lehet alkalmazni, amely megfelel ezen felosztott nyereségnek a nyereségek és egyéb bevételek összegéhez viszonyított arányának, feltéve hogy nem haladja meg ezen osztalékok összegét. [6]A negyedik mondat alkalmazásának előfeltétele, hogy

1. az unokavállalat bruttó bevétele az osztalékfizetéssel érintett pénzügyi évben kizárólag vagy szinte kizárólag az [AStG] 8. §-a (1) bekezdésének 1–6. pontja hatálya alá eső tevékenységből vagy az első mondat 1. pontja szerinti részesedésből keletkezett, és hogy

2. A leányvállalat az unokavállalat tőkéjében fennálló részesedése vonatkozásában megfelel az első mondatban meghatározott feltételeknek.

[7]A fenti rendelkezések alkalmazása azt is jelenti, hogy a vállalkozás köteles igazolásokat szolgáltatni, különösen:

1. a vonatkozó dokumentumok bemutatásával igazolja, hogy a leányvállalat bruttó bevétele kizárólag vagy szinte kizárólag az [AStG] 8. §-a (1) bekezdésének 1–6. pontja hatálya alá tartozó tevékenységből, vagy az első mondat 1. és 2. pontjában meghatározott részesedésből keletkezett,

2. a vonatkozó dokumentumok bemutatásával igazolja, hogy az unokavállalat bruttó bevétele kizárólag vagy szinte kizárólag az [AStG] 8. §-a (1) bekezdésének 1–6. pontja hatálya alá tartozó tevékenységből, vagy az első mondat 1. pontjában meghatározott részesedésből keletkezett,

3. mérlegek és eredménykimutatások bemutatásával igazolja a leányvállalat vagy az unokavállalat feloszthatő nyereségét; kérésre e dokumentumokat a központi ügyvezetésének és ellenőrzésének helye szerinti tagállamban előírt vagy általában használt, és egy hivatalosan elismert, vagy azzal egyenértékű ellenőrzési szerv által bevezetett igazolással együtt kell benyújtani."

15 Az egyéb társaságokban és egyesületekben fennálló részesedésre vonatkozó KStG 8b. §-ának (1) bekezdése értelmében az EStG 20. §-a (1) bekezdésének többek között az 1. pontja alapján kapott díjazást a jövedelem meghatározásakor nem lehet figyelembe venni.

16 Ami az adózási egység (*Organschaft*) jövedelmének számítását illeti, a KStG 15. §-a első mondatának 2. pontja az általános szabályoktól eltérve úgy rendelkezik, hogy a KStG 8b. §-ának (1)–(6) bekezdése a leányvállalatokra (*Organgesellschaft*) nem alkalmazható.

17 Az EStG 20. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében a tőkejövedelmek magukban foglalják többek között a tőketársaságok nyereségéből és felszámolásából származó jövedelemből történő részesedést biztosító jogot biztosító részvényekből származó nyereséget (osztalékot).

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

18 Az EV egy világszintű konszern autóalkatrészeket gyártó anyavállalata. Leányvállalatai több más társaság tőkéjében részesedéssel bírnak.

19 A 2009-es adóévben az EV mint anyavállalat és a Reinhold Poersch GmbH (a továbbiakban: R GmbH) az iparűzési adó kiszámítása szempontjából egy adózási egységet alkotott a német adószabályozás értelmében. Az EV 100%-os részesedéssel rendelkezett az R GmbH tőkéjében.

20 Az R GmbH 100%-os részesedéssel rendelkezett az ausztráliai székhelyű, ausztrál jog szerinti Hella Asia Pacific Pty Ltd (a továbbiakban: HAP Ltd) tőketársaságban. 2009-ben a HAP Ltd a Hella Philippinen Inc. (a továbbiakban: H Inc.) leányvállalatától 556 000 ausztrál dollár (AUD) (hozzávetőleg 337 584 euró) osztalékot kapott.

21 Ugyanebben az évben a HAP Ltd 45 287 000 AUD (hozzávetőleg 27 496 685 euró) osztalékot fizetett részvényesének, az R GmbH-nak. A fizetett összeg a több korábbi adóévből áthozott nyereséget és az előző pontban említett azon nyereség felosztását foglalta magában, amelyet a HAP Ltd a H Inc.-től kapott.

22 2012-ben a 2006 és 2009 közötti adóévekre vonatkozó adóellenőrzést hajtottak végre az R GmbH-nál. Az adóellenőrök megállapították, hogy az R GmbH részére fizetett osztalék után a KStG 8b. §-ának (1) bekezdése értelmében az EV-nek nem kellett adót fizetnie, mivel az eredmény 5%-át ugyanezen törvény 8b. §-ának (5) pontja értelmében átalányként, mint nem levonható működési költséget be kellette számítani a társaság jövedelmébe.

23 Az adóhivatal jóváhagyta az adóellenőrök következtetéseit, és megállapította, hogy a 2002. évi GewStG 8. §-a 5. pontjának megfelelően az EV üzemi eredményéhez hozzá kell adni a HAP Ltd által az R GmbH részére fizetett osztalékot a H Inc. által a HAP Ltd részére fizetett osztalék levonását követően.

24 Az adóhivatal szerint ugyanis a HAP Ltd osztalékfizetése jogilag nem megfelelő módon teljesítette a 2002. évi GewStG 9. §-a 7. pontjának első mondatában foglalt feltételeket ahhoz, hogy részesülhessen a visszaillesztési elv alóli kivételben.

25 Először is az adóhivatal megállapította, hogy a HAP Ltd leányvállalatként olyan holdingtársaság, amelynek az AStG 8. §-a (1) bekezdésének 1–6. pontja alá tartozó saját tevékenységből nem származik jövedelme, így nem tekinthető a 2002. évi GewSt 9. §-a 7. pontja első mondata első tagmondatának

2. pontja értelmében vett „irányító holdingnak”. Másodszor nem minősíthető olyan „belföldi holdingnak” sem, amelyre vonatkozik a 2002. évi GewSt 9. §-a 7. pontja első mondata első tagmondatának 1. pontja szerinti kedvezőbb szabályozás, mivel Ausztrálián kívül letelepedett unokavállalatokban van részesedése.

26 Ezzel szemben az adóhivatal megállapította, hogy a H Inc. által a HAP Ltd-nek, majd ez utóbbi által az R GmbH-nak fizetett összeg a 2002. évi GewStG 9. §-a 7. pontja negyedik és azt követő mondatainak hatálya alá tartozik és vonatkozhatott rá az unokavállalatra alkalmazandó kivételes szabályozás. Következésképpen ezen, a H Inc. által fizetett osztalékot nem illesztették vissza az R GmbH nyereségébe.

27 E megfontolások alapján az adóhivatal 2012. november 13-án adómegállapító határozatot hozott, amelyben a 2002. évi GewStG alapján a HAP Ltd által az R GmbH-nak fizetett osztalék 95%-át – a H Inc. által a HAP Ltd-nek fizetett osztalék levonása után – visszaillesztették az EV mint anyavállalat üzemi nyereségébe. Az EV ezen adómegállapító határozat ellen előterjesztett panaszát a 2013. november 8-i határozattal elutasították.

28 Ilyen körülmények között az EV a kérdést előterjesztő bírósághoz, a Finanzgericht Münsterhez (münsteri pénzügyi bíróság, Németország) keresetet nyújtott be, amelyben többek között arra hivatkozott, hogy a külföldi eredetű osztalékkal kapcsolatban az uniós joggal ellentétes, hátrányosan megkülönböztető bánásmód áll fenn, és hogy a HAP Ltd által a R GmbH-nak fizetett osztalékot teljes egészében le kell vonni az EV üzemi nyereségéből.

29 Ilyen körülmények között a Finanzgericht Münster (münsteri pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az Európai Unió működéséről szóló szerződés tőkemozgás és fizetési műveletek szabadságáról szóló 63. és azt követő cikkeinek rendelkezéseit, hogy azokkal ellentétes a [2002. évi GewStG] 9. §-ának 7. pontjában foglalt szabály, miszerint az iparűzési tevékenységből származó nyereség és a növelő tételek csökkentése egy Németországi Szövetségi Köztársaságon kívüli ügyvezetési központú és székhelyű tőketársaságban fennálló részesedésből származó nyereséggel szigorúbb feltételekhez kötött, mint egy nem adómentes belföldi tőketársaságbeli részesedésből, illetve egy belföldi tőketársaság iparűzési tevékenységéből származó bevétele azon részéből származó bevétel esetén, amely nem belföldi állandó telephelyre esik?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Előzetes észrevételek

30 Mindenekelőtt meg kell állapítani, hogy bár az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés valamennyi, Németországon kívüli ügyvezetési központtal és székhellyel rendelkező tőketársaságra vonatkozik, nem vitás, hogy az alapeljárás tárgya olyan társaságtól kapott nyereséggel való bánásmód, amelynek ügyvezetési központja és székhelye harmadik államban, nevezetesen Ausztráliában van.

31 Ilyen körülmények között az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést úgy kell érteni, hogy az kizárólag az olyan társaságok által felosztott nyereségre való bánásmódra vonatkozik, amelyeknek ügyvezetési központja és székhelye harmadik államban van, és nem érinti azon eseteket, amelyekben a nyereséget olyan társaság osztja fel, amelyek ügyvezetési központja és székhelye másik tagállamban van.

32 Ezenkívül meg kell vizsgálni, hogy az EUMSZ 63. cikkre lehet-e hivatkozni olyan helyzetben, mint amilyen az alapeljárás tárgya, és amely harmadik államban letelepedett leányvállalat által a belföldi illetőségű társaságnak felosztott nyereséget eltérő bánásmódban részesítik, mint a belföldi illetőségű társaság belföldi leányvállalata által felosztott nyereséget.

33 E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az osztalékkal szembeni adójogi bánásmód a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk és a tőke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozhat. Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy valamely nemzeti szabályozás az egyik vagy a másik mozgásszabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (2016. november 24-i SECIL ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 A letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk hatálya alá tartozik az a nemzeti jogszabály, amely kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy bizonyos befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységeit (2016. november 24-i SECIL ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

35 Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési célzattal történő részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (2016. november 24-i SECIL ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 33. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 A Bíróság a harmadik országból származó osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozóan úgy ítélte meg, hogy valamely nemzeti jogszabály tárgyának vizsgálata elegendő annak megállapításához, hogy az ilyen osztalék adójogi bánásmódja a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik-e (2016. november 24-i SECIL ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

37 E tekintetben a Bíróság rámutatott, hogy az EUMSZ 63. cikkre tekintettel kell értékelni az osztalék adójogi bánásmódjára vonatkozó olyan nemzeti jogszabályt, amely nem kizárólag olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az anyavállalat meghatározó befolyást gyakorol az osztalékfizető társaságra. Egy tagállamban letelepedett osztalékfizető társaságban fennálló részesedésének mértékétől függetlenül hivatkozhat e rendelkezésre az ilyen jogszabály jogszerűségének a megkérdőjelezése céljából (2016. november 24-i SECIL ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

38 A jelen ügyben a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontja a belföldi illetőségű társaságok által a harmadik államokban letelepedett leányvállalataiktól kapott osztalék levonását azon feltételhez köti, hogy a belföldi illetőségű társaságnak a leányvállalatban fennálló részesedése a referencia-időszak kezdete óta megszakítás nélkül legalább 15%.

39 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság és a német kormány kifejti, hogy az ilyen 15%-os részesedés a német társasági jog szerint lehetővé teszi egyes, kisebbségi tagoknak elismert jogok gyakorlását. Mindazonáltal e körülmény nem vezethet annak megállapításához, hogy a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontja kizárólag az osztalékot fizető társaság döntéseire irányítást biztosító befolyást biztosító részesedésre alkalmazandó.

40 A Bíróság ugyanis már kimondta, hogy a legalább 15%-os részesedés a leányvállalat alaptőkéjéből nem jelenti feltétlenül azt, hogy az e részesedéssel rendelkező társaság irányítást biztosító befolyást gyakorol az osztalékfizető társaság döntéseire (lásd ebben az értelemben: 2017. december 20-i Deister Holding és Juhler Holding ítélet, C-504/16 és C-613/16, EU:C:2017:1009, 79. és 80. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontja nem kizárólag olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az anyavállalat olyan részesedéssel rendelkezik, amely lehetővé teheti számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon a leányvállalata döntéseire és meghatározza annak tevékenységét.

42 Így az ilyen szabályozást az EUMSZ 63. cikkre tekintettel kell vizsgálni.

43 Kétségtelen, hogy a jelen ügyben a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontja értelmében ahhoz, hogy az anyavállalat a Németország területén kívül letelepedett leányvállalata által fizetett osztalékot levonhassa, a fent említett 15%-os küszöbértéken kívül szükséges, hogy e leányvállalat bruttó bevételei kizárólag vagy csaknem kizárólag az AStG 8. §-a (1) bekezdésének 1–6. pontjába tartozó tevékenységekből vagy azon unokavállalatokban fennálló részesedésből származzanak, amelyekben az említett leányvállalat legalább 25%-os tőkerészesedéssel rendelkezik, feltéve hogy bizonyos egyéb feltételek teljesülnek.

44 A leányvállalatnak az unokavállalat alaptőkéjében való részesedésére vonatkozó, e másodlagos 25%-os küszöb fennállása nem teszi azonban kérdésessé a jelen ítélet 41. pontjában szereplő megállapítást.

45 Először is, ahogy az ugyanis a jelen ítélet 34. és 35. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kiderül, annak meghatározásához, hogy az érintett nemzeti szabályozás a letelepedés szabadságának vagy a tőke szabad mozgásának hatálya alá tartozik-e, meg kell vizsgálni, hogy az anyavállalat osztalékot fizető azon leányvállalatban fennálló részesedésének jellegét, amelyre az említett szabályozás esetlegesen alkalmazható.

46 Másodszor a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontjában említett 25%-os másodlagos küszöbérték a leányvállalat által az anyavállalatnak fizetett jövedelemre vonatkozó egyik alternatív feltétel keretében van meghatározva. E küszöbérték ugyanis nem alkalmazható olyan helyzetben, amelyben nem többszintű társasági szerkezetről van szó, vagy az anyavállalat legalább 15%-os részesedéssel bír a leányvállalatban, és ez utóbbi kizárólag vagy csaknem kizárólag az AStG 8. §-a (1) bekezdésének 1–6. pontjába tartozó tevékenységekből szerzi a bruttó bevételeit. Következésképpen, jóllehet ez utóbbi rendelkezést figyelembe kell venni a jelen ügy 45. pontjában említett értékelés során, nem vonható kétségbe az, hogy a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontja nem kizárólag olyan helyzetekre vonatkozik, amelyekben az anyavállalat olyan részesedéssel rendelkezik, amely lehetővé teheti számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon a leányvállalata döntéseire és meghatározza annak tevékenységét.

47 Következésképpen az EUMSZ 63. cikkre lehet hivatkozni olyan helyzetben, mint amilyen az alapeljárás tárgya, és amely a harmadik államban letelepedett leányvállalat által a belföldi illetőségű társaságnak felosztott nyereséget eltérő bánásmódban részesítik, mint a belföldi illetőségű társaság belföldi leányvállalata által felosztott nyereséget.

48 Végül meg kell állapítani, hogy az előterjesztett kérdés egyrészt a harmadik államokban letelepedett leányvállalatok által a belföldi illetőségű anyavállalatoknak felosztott nyereséget, másrészt nem csupán a belföldi illetőségű leányvállalatok által a belföldi illetőségű anyavállalatoknak felosztott nyereséget, hanem a külföldi állandó telephelyhez kapcsolódó belföldi illetőségű társaság üzemi nyereségét érintő bánásmód összehasonlítására vonatkozik.

49 Az egyrészt a harmadik államokban letelepedett leányvállalataik által a belföldi illetőségű anyavállalatoknak felosztott nyereséget, másrészt a külföldi állandó telephelyhez kapcsolódó belföldi illetőségű társaság üzemi nyereségét érintő adóügyi bánásmód összehasonlítása annak vizsgálatához vezetne, hogy az olyan szabályozás, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, olyan eltérő bánásmódot hoz-e létre, amely visszatartja a belföldi illetőségű társaságokat attól, hogy az illetősége szerinti államon kívül leányvállalat, nem pedig állandó telephely útján végezze tevékenységét.

50 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a letelepedés szabadságára vonatkozó és az EUMSZ 54. cikknek megfelelően e társaságokra is alkalmazandó EUMSZ 49. cikk, nem pedig a tőke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk, amely alapján az olyan társaságok, amelyeknek a létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye az Unió területén található, jogosultak tevékenységüket a többi tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni.

51 A Bíróság kimondta, hogy jóllehet az uniós jog letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti bánásmódnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, e rendelkezések ugyanúgy kizárják, hogy a származási állam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy letelepedjen valamely másik tagállamban (2017. november 23-i A ítélet, C-292/16, EU:C:2017:888, 24. pont; 2018. június 12-i Bevola és Jens W. Trock ítélet, C-650/16, EU:C:2018:424, 16. pont).

52 Mindazonáltal a Szerződésnek a letelepedés szabadságáról szóló fejezete egyáltalán nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely e rendelkezések tárgyi hatályát kiterjesztené a tagállam valamely társaságának harmadik államban, vagy harmadik állam társaságának valamely tagállamban történő letelepedésére vonatkozó esetekre (lásd ebben az értelemben: 2012. november 13-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-35/11, EU:C:2012:707, 97. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

53 Következésképpen sem az EUMSZ 63. cikk, sem pedig az EUMSZ 49. cikk nem alkalmazható olyan helyzetben, amelyben a nemzeti szabályozás eltérő adóügyi bánásmódot hoz létre a külföldi állandó telephelyhez kapcsolódó belföldi illetőségű társaság üzemi nyeresége és a harmadik államban található leányvállalat nyeresége között.

54 Így tehát a következőkben csupán azt kell megvizsgálni, hogy az EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és amely a harmadik állambeli ügyvezetési központtal és székhellyel rendelkező tőketársaságban fennálló részesedésből származó nyereség levonását szigorúbb feltételhez köti, mint a nem adómentes belföldi illetőségű tőketársaságban fennálló részesedésből származó nyereség levonását.

A korlátozás fennállásáról

55 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet, C-252/14, EU:C:2016:402, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

56 A jelen ügyben alapeljárás tárgyát képező szabályozás eltérő bánásmódban részesíti a belföldi illetőségű társaság és a harmadik államban letelepedett társaság által fizetett osztalékot.

57 Ahogy ugyanis a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, a 2002. évi GewStG 9. §-a 2a. pontjának első mondata értelmében, ha a belföldi illetőségű társaság más, adóköteles belföldi illetőségű társasától osztalékban részesül, az iparűzési adó levonása kizárólag azt feltételezi, hogy az adózási időszak kezdetén az osztalékfizető társaság alaptőkéjében legalább 15%-os részesedés áll fenn, és az adóköteles nyereség meghatározásakor beszámítják az e részesedésből származó nyereséget.

58 Ezzel szemben a harmadik államban letelepedett társaság általi osztalékfizetések tekintetében a 2002. évi GewStG 9. §-a 7. pontjának első mondata megköveteli, hogy a legalább 15%-os részesedés a referencia-időszak kezdete óta megszakítás nélkül álljon fenn, és ezenkívül hogy a bruttó jövedelmek

meghatározott aktív bevételekből – vagyis kizárólag az AStG 8. §-a (1) bekezdésének 1–6. pontja alá tartozó tevékenységekből – származzanak, vagy hogy bizonyítsák, hogy olyan unokavállalatok jövedelméről van szó, amelyekben a leányvállalat legalább 25%-os tőkerészesedéssel rendelkezik, hogy a leányvállalat belföldi vagy irányító holdingot alkot, és hogy mindenesetre az unokavállalatnak csaknem kizárólag az AStG 8. §-a (1) bekezdésének 1–6. pontja alá tartozó gazdasági tevékenységekből származik a bruttó jövedelme.

59 Ahogy azt egyébiránt a német kormány az írásbeli észrevételeiben elismerte, a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontjában foglalt levonás szigorúbb feltételekhez van kötve, mint az e törvény 9. §-ának 2a. pontjában foglalt levonás.

60 E kormány szerint azonban a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontja nem vonja maga után a tőke szabad mozgásának korlátozását, hanem épp ellenkezőleg, egyenlő bánásmódot biztosít az általa „passzívnak” minősített jövedelmeknek, vagyis általában véve a vagyongazdálkodásból származó jövedelmeknek, amelyek nem iparűzésiadó-kötelesek, és ennélfogva nem biztosítanak levonási jogot sem. Ennyiben e rendelkezés értelmében a harmadik államban letelepedett társaság egyes vagyongazdálkodási tevékenységei nem biztosíthatnak ilyen levonási jogot. Ezzel szemben ezt azt jelenti, hogy levonást tennének lehetővé a külföldi társaság bizonyos „aktívnak” minősülő tevékenységei, vagyis a kereskedelmi és ezért főszabály szerint iparűzésiadó-köteles tevékenységek.

61 Meg kell azonban állapítani e tekintetben, hogy egyfelől a német kormány maga ismeri el, hogy a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékot illetően a levonás nem függ az ezen osztalékot fizető tőketársaság által végzett tevékenység típusától.

62 Másfelől a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontja más, korlátozóbb feltételeket is előír a belföldi illetőségű társaságok terhére a harmadik államokban letelepedett leányvállalatoktól származó osztalék fizetésével kapcsolatban, így például a harmadik államokban letelepedett osztalékfizető társaságokban a referencia-időszakban – és nem csupán ezen időszak kezdetén – megszakítás nélkül legalább 15%-os részesedés fennállásának kötelezettsége, valamint a leányvállalatnak osztalékot fizető unokavállalatokra vonatkozó feltételek.

63 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az alapügy tárgyát képező szabályozás azzal, hogy a harmadik államokban letelepedett leányvállalatok által fizetett osztalék adójogi levonását szigorúbb feltételekhez köti, mint a belföldi illetőségű leányvállalatok által fizetett osztalékra vonatkozók, alkalmas arra, hogy a belföldi illetőségű anyavállalatokat visszatartsa a tőkéjük harmadik államokban letelepedett leányvállalatokba való befektetésétől. Mivel ugyanis a harmadik államokból eredő tőkejövedelmek adózási szempontból kevésbé kedvező bánásmódban részesülnek, mint a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalék, a harmadik államokban letelepedett társaságok részvényei a belföldi befektetők számára kevésbé vonzóak, mint a belföldi illetőségű társaságok részvényei (lásd analógia útján: 2016. november 24-i SECIL ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 50. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

64 Az ilyen szabályozás ennélfogva a tagállamok és a harmadik államok közötti tőkemozgásokkal szembeni, az EUMSZ 63. cikkben főszabály szerint tiltott korlátozásnak minősül.

Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésének alkalmazásáról

65 Az adóhivatal és a német kormány azonban azt állítja, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság megalapozottan tartja fenn az ilyen, az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése szerinti korlátozást.

66 Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése értelmében az EUMSZ 63. cikk nem érinti azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó

olyan tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok tőkepiacokra történő bevezetésével függ össze.

67 Habár a Szerződés nem határozza meg a „közvetlen befektetés” fogalmát, e fogalom meghatározást nyer a Szerződés 67. cikke [(az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett cikk)] végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL 1988. L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) I. mellékletét képező tőkemozgások nómenklatúrájában. A „közvetlen befektetéseknek” az említett nómenklatúra I. részében szereplő felsorolásából és az arra vonatkozó magyarázó megjegyzésekből kitűnik, hogy e fogalomba minden olyan, természetes vagy jogi személy által végrehajtott befektetés beletartozik, amely a tőkét biztosító személy és azon vállalkozás közötti tartós és közvetlen kapcsolatok létrehozását, illetve fenntartását szolgálja, amelynek részére e tőkét gazdasági tevékenység folytatása céljából szánják (2016. november 24-i SECIL ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 75. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

68 Ami a részvénytársaság formájában létrehozott, új vagy meglévő vállalkozásokban való részesedést illeti, amint azt a jelen ítélet előbbi pontjában említett magyarázó megjegyzések is megerősítik, a tartós gazdasági kapcsolatok létrehozásának, illetve fenntartásának célja feltételezi, hogy a részvényes tulajdonában álló részvények – a részvénytársaságokra vonatkozó nemzeti jogszabályok rendelkezései alapján vagy más módon – biztosítják számára annak lehetőségét, hogy ténylegesen részt vegyen e társaság irányításában vagy ellenőrzésében (2016. november 24-i SECIL ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 76. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

69 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kiderül, hogy az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése értelmében vett, a letelepedéssel, illetve a közvetlen befektetésekkel összefüggő tőkemozgások korlátozása nemcsak azon nemzeti intézkedéseket foglalja magában, amelyek a harmadik államokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgásokra történő alkalmazásuk folytán korlátozzák a letelepedést, illetve a befektetéseket, hanem azokat is, amelyek az azokból származó osztalék kifizetését korlátozzák (2016. november 24-i SECIL ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 77. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

70 Ebből következően az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik a tőke szabad mozgásának olyan korlátozása, mint amilyen a külföldről származó osztalékkal szemben alkalmazott hátrányosabb adójogi bánásmód, amennyiben az a részvényes és az érintett társaság közötti tartós és közvetlen gazdasági kapcsolatok létrehozása vagy fenntartása érdekében szerzett olyan részesedéseket érinti, amelyek biztosítják a részvényes számára, hogy ténylegesen részt vegyen e társaság irányításában vagy ellenőrzésében (2016. november 24-i SECIL ítélet, C-464/14, EU:C:2016:896, 78. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

71 E tekintetben a Bíróság kimondta, hogy az a körülmény, hogy a közvetlen befektetéssel összefüggő tőke szabad mozgását korlátozó nemzeti szabályozás más helyzetekre is alkalmazható, nem olyan jellegű, hogy akadályozza az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésének alkalmazhatóságát az általa említett körülmények között (lásd ebben az értelemben: 2017. február 15-i X ítélet, C-317/15, EU:C:2017:119, 21. pont).

72 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az alapeljárás tárgya az EV mint anyavállalat által kapott olyan osztalékkal szembeni adójogi bánásmód, amely az EV egy német jog szerinti társaságban fennálló 100%-os részesedéséből származott, amely társaság 100%-os részesedéssel rendelkezett a HAP Ltd-ben, amely részesedés az adóhivatal szerint a visszaillesztés tárgyát képező osztalékfizetés alapja. Az ilyen részesedés lehetővé teszi azt, hogy a részvényes ténylegesen részt vegyen az osztalékfizető társaság irányításában, illetve ellenőrzésében, és ennélfogva közvetlen befektetésnek tekinthető.

73 Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése által meghatározott időbeli szempontot illetően a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlatából következik, hogy bár fő szabályként a nemzeti bíróság feladata a valamely uniós aktus által rögzített időpontban létező jogszabályok tartalmának megállapítása, a Bíróság feladata az olyan uniós fogalom értelmezési szempontjainak meghatározása, amely egy adott időpontban „létező” nemzeti jogszabálytól való eltérést engedő közösségi rendszer alkalmazásának alapját képezi (2014. április 10-i Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C-190/12, EU:C:2014:249, 47. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

74 Az „1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásnak” az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében foglalt fogalma azt feltételezi, hogy az a jogi keret, amelybe a kérdéses korlátozás illeszkedik, az érintett tagállam jogrendjének az említett időpont óta folyamatosan a részét képezi. Amennyiben ugyanis ez másképp lenne, a tagállamok bármely időpontban ismét bevezethetnék azokat a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgások tekintetében elfogadott korlátozásokat, amelyek 1993. december 31-én a nemzeti jogrendben hatályban voltak, de amelyeket később nem tartottak fenn (2011. május 5-i Prunus és Polonium ítélet, C-384/09, EU:C:2011:276, 34. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

75 Ebben az összefüggésben a Bíróság korábban már kimondta, hogy az ily módon meghatározott időpontot követően elfogadott nemzeti intézkedés önmagában emiatt nem zárható ki automatikusan a szóban forgó uniós aktus eltérést engedő rendszeréből. Ugyanis az eltérés kiterjed az olyan rendelkezésre, amely a lényegét tekintve megegyezik a korábbi szabályozással, vagy amely pusztán a korábbi szabályozásban szereplő uniós jogban meghatározott jogok és szabadságok gyakorlása előtti akadályok csökkentésére vagy felszámolására irányul. Ezzel szemben nem lehet a szóban forgó uniós aktus által rögzített időpontban létező jogszabályokkal egy tekintet alá venni azt a szabályozást, amely a korábbi jogban szereplőtől eltérő megközelítést alkalmaz, és új eljárásokat vezet be (2014. április 10-i Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C-190/12, EU:C:2014:249, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

76 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból mindenekelőtt kitűnik, hogy a nemzeti jogalkotó a vállalkozások adózását érintő 2007. augusztus 14-i reformja során 10%-ról 15%-ra módosította a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontja szerinti levonáshoz szükséges részesedési küszöbértéket.

77 Következésképpen a levonás egyik alkalmazási feltétele módosult, csökkentve ezzel – ahogy azt a főtanácsnok indítványának 89. pontjában megjegyezte – a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontjában foglalt levonás hatályát.

78 Ezt követően az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből következik, és a német kormány is elismerte, hogy 1993. december 31-ét követően a német jogalkotó a levonás terjedelmét módosította úgy, hogy azt már nem a bruttó, hanem a nettó osztalék alapján számítják ki. A levonás terjedelme tehát szintén csökkent.

79 Végül a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy a 2002. évi GewStG 9. §-a 7. pontjának teljes jogi háttérét átfogóan módosította a 2000. október 23-i Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) (az adómértékek csökkentéséről és a vállalkozások adóztatásának reformjáról szóló törvény [az adócsökkentésről szóló törvény], BGBl. 2000. I, 1433. o.). A féljövedelem-eljárás ezen új törvényben való bevezetése ugyanis azt vonta maga után, hogy az új szabályozás keretében fizetett osztalék főszabály szerint mentes az iparűzési adó alól, amennyiben teljesülnek a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontjában foglalt feltételek, míg az előző szabályozás szerint a jogi személyek által kapott osztalék főszabály szerint adóköteles volt és a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontja kivételt képezett.

80 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdését mint a tőke szabad mozgásának alapelve alóli kivételt megszorítóan kell értelmezni (2013. október 17-i Welte ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 29. pont).

81 Következésképpen azon feltételeket is szigorúan kell értelmezni, amelyeknek valamely nemzeti szabályozásnak meg kell felelnie ahhoz, hogy 1993. december 31-én „fennállónak” legyen tekinthető, annak ellenére, hogy ezen időpontot követően a nemzeti jogi háttér módosult.

82 Márpedig a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontja szerinti levonás – akár személyi, akár tárgyi hatályának – korlátozása a jelen ítélet 79. pontjában említett átfogó jogi háttér módosulásával együtt ellentmond a német kormány azon álláspontjának, miszerint az alapügy tárgyát képező nemzeti szabályozás lényegében változatlan maradt, az 1993. december 31. és a nemzeti jog e rendelkezésének elfogadása között bekövetkezett jogszabály-módosítások ellenére.

83 Ennélfogva a tőke szabad mozgásának olyan korlátozása, mint amelyet a 2002. évi GewStG 9. §-a 7. pontjának alkalmazása maga után von, az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése alapján nem vonható ki az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében szereplő szabály hatálya alól.

84 Meg kell azonban vizsgálni, hogy az ilyen korlátozás mennyiben igazolható a Szerződés egyéb rendelkezései alapján.

Az igazolás meglétéről

85 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében az EUMSZ 63. cikk nem érinti a tagállamok azon jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek különbséget tesznek azon adózók között, akik lakóhelyük vagy tőkebefektetésük helye alapján nincsenek ugyanolyan helyzetben.

86 E rendelkezést a tőkemozgás szabadságának alapelvétől való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden olyan adójogi szabályozás, amely az adózók között a lakóhelyük vagy a tőkebefektetésük állama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető az EUM-Szerződéssel. Ugyanis magát az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában foglalt eltérést korlátozza az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése, amely szerint az e cikk (1) bekezdésében említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak az [EUMSZ] 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (2014. április 10-i Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company ítélet, C-190/12, EU:C:2014:249, 55. és 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

87 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő bánásmódot ily módon meg kell különböztetni az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetéstől. Márpedig a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ahhoz, hogy az alapügyekben szóban forgóhoz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekintetni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A helyzetek objektív összehasonlíthatóságáról

88 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik egyrészt, hogy annak vizsgálata során, hogy valamely határon átnyúló helyzet összehasonlítható-e valamely belső helyzettel, vagy sem, figyelembe kell venni a kérdéses nemzeti rendelkezések célját, valamint ez utóbbiak tárgyát és tartalmát (2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet, C-252/14, EU:C:2016:402, 48. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

89 Másrészt csak a szóban forgó szabályozás által megállapított releváns megkülönböztető kritériumokat kell figyelembe venni annak mérlegelése során, hogy az ilyen szabályozásból eredő eltérő bánásmód a helyzetek objektív eltérését tükrözi-e (2012. május 10-i Santander Asset Management SGIIC és társai ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 28. pont; 2016. június 2-i Pensioenfonds Metaal en Techniek ítélet, C-252/14, EU:C:2016:402, 49. pont).

90 Ahogy azt már a jelen ítélet 56–58. cikke pontosította, a szóban forgó nemzeti szabályozás eltérő bánásmódot alkalmaz az osztalékkal szemben az alapján, hogy azt belföldi illetőségű társaság vagy harmadik államban letelepedett társaság fizeti.

91 A német kormány azt állítja, hogy a külföldi illetőségű társaságban való részesedésből származó jövedelmek után főszabály szerint nem kell előzetesen megfizetni az iparűzési adót, míg a belföldi illetőségű társaságból származó osztalék után igen.

92 Márpedig az olyan nemzeti szabályozás tekintetében, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, és amelynek célja a kettős adóztatás elkerülése azzal, hogy lehetővé teszi az iparűzési adó alapjából az egy vagy több tőketársaságban fennálló részesedésből származó osztalék levonását, a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékban részesülő társaság helyzete összehasonlítható a nem belföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekből eredő jövedelemben részesülő társaság helyzetével (lásd analógia útján: 2006. december 12-i Test Claimants in the FII Group Litigation ítélet, C-446/04, EU:C:2006:774, 62. pont; 2011. február 10-i Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen ítélet, C-436/08 és C-437/08, EU:C:2011:61, 113. pont).

93 Ilyen körülmények között a fentiekből következik, hogy az ugyanazon tagállamban letelepedett társaságok által fizetett osztalékban részesülő társaságok az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozás szempontjából összehasonlítható helyzetben vannak azon társaságokkal, amelyek harmadik államban székhellyel rendelkező társaságoktól származó osztalékban részesülnek.

A közérdeken alapuló nyomós indok létezéséről

94 A német kormány azt állítja, hogy az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozás célja a visszaélésszerű adójogi jogügyletek elleni küzdelem. A 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontjában foglalt levonás ugyanis csupán a tényleges osztalékfizetésre alkalmazható, és elkerüli, hogy fedőcégek részesülhessenek levonásban.

95 Ezzel összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy ahhoz, hogy valamely nemzeti jogszabályt úgy lehessen tekinteni, hogy a csalások és visszaélések elkerülésére irányul, az szükséges, hogy e jogszabály kifejezett célja legyen a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöző, adóelőny jogellenes megszerzését célzó megállapodásokra irányuló magatartások megakadályozása (2012. július 5-i SIAT -ítélet, C-318/10, EU:C:2012:415, 40. pont; 2017. szeptember 7-i Eqiom és Enka ítélet, C-6/16, EU:C:2017:641, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

96 Így a csalás és visszaélés általános vélelme nem igazolhat olyan intézkedést, amely sérti valamely, Szerződésben biztosított alapvető szabadság gyakorlását, és kizárólag az a körülmény, hogy az osztalékfizető társaság harmadik államban található, sem alapozhat meg adócsalásra vonatkozó általános vélelmet (lásd ebben az értelemben: 2012. július 19-i A ítélet, C-48/11, EU:C:2012:485, 32. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

97 A jelen ügyben nem derül ki sem a Bírósághoz benyújtott iratokból, sem pedig a német kormány magyarázataiból, hogy pontosan milyen visszaéléseket kíván megelőzni az alapeljárás tárgyát képező adószabályozás.

98 Mindenesetre a 2002. évi GewStG 9. §-ának 7. pontjában foglalt levonás alkalmazási feltételei, amelyek szerint a holdingszerepet ellátó leányvállalat esetén figyelembe kell venni az unokavállalatai tevékenységének jellegét, így a leányvállalatnak „irányító holdingnak” vagy „belföldi holdingnak” kell minősülnie a jelen ítélet 13. pontjában megfogalmazottaknak megfelelően, a harmadik államokban letelepedett társaságok tekintetében a visszaélés megdönthetetlen vélelmét állítja fel.

99 E szabályozás tehát nem igazolható az adócsalások és visszaélések elkerülésének szükségességével.

100 A fenti megfontolásokra figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és a harmadik állambeli ügyvezetési központtal és székhellyel rendelkező tőketársaságban fennálló részesedésből származó nyereség levonását szigorúbb feltételhez köti, mint a nem adómentes belföldi illetőségű tőketársaságban fennálló részesedésből származó nyereség levonását.

A költségekről

101 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63–EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, és a harmadik állambeli ügyvezetési központtal és székhellyel rendelkező tőketársaságban fennálló részesedésből származó nyereség levonását szigorúbb feltételhez köti, mint a nem adómentes belföldi illetőségű tőketársaságban fennálló részesedésből származó nyereség levonását.

Aláírások