

**Downloaded via the EU tax law app / web**

PAOLO MENGOZZI TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2007. március 29.1(1)

**C?298/05. sz. ügy**

**Columbus Container Services BVBA & Co.**

**kontra**

**Finanzamt Bielefeld?Innenstadt**

(A Finanzgericht Münster [Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Az EK?Szerz?dés 52. cikkének (jelenleg, módosítást követ?en EK 43. cikk) és 73b. cikkének (jelenleg EK 56. cikk) értelmezése – Adójogszabályok – A jövedelem és a vagyon adóztatásának feltételei egy tagállamban – A kett?s adóztatás elkerülésére egy másik tagállammal kötött egyezmény – Adómentesítési és adóbeszámítási módszerek – Teljesen mesterséges megállapodások – Az adórendszer koherenciája”

## I – Bevezet?

1. Néhány év óta jelent?s számú olyan ügygel fordulnak a Bírósághoz, amelynek célja az, hogy a Bíróság a tagállamok közvetlen adóztatási rendszerei különböz? vetületei és az EK?Szerz?désben biztosított alapvet? szabadságok közötti viszony tárgyában döntsön.
2. Ahogyan azt nem olyan régen Geelhoed f?tanácsnok is megjegyezte e szabadságok társasági adóra történ? alkalmazásával kapcsolatban,(2) az az egyre bonyolultabb ténybeli és jogi háttér, amellyel ezekben az ügyekben találkozik, a Szerz?désben biztosított alapvet? szabadságok határait feszegeti.
3. Az a Finanzgericht Münster (Németország) által el?terjesztett el?zetes döntéshozatal iránti kérelem, amely jelenleg a Bíróság el?tt van, ezek közé az ügyek közé tartozik.
4. A Bíróságnak lényegében arról kell most döntenie, hogy ellentétes?e a letelepedés szabadságával és a t?ke szabad mozgásával az, ha valamely tagállam ? ebben az esetben a Németországi Szövetségi Köztársaság ? a területén teljes kör? adókötelezettséggel rendelkező adóalany más tagállamban végzett befektetésekb?l származó jövedelmének és vagyonának kett?s adóztatását úgy kívánja megel?zni, hogy egyoldalúan az úgynevezett „adóbeszámítási módszert” alkalmazza az úgynevezett „adómentesítési módszer” helyett, e két állam között a kett?s adóztatás elkerülésére korábban kötött egyezmény ellenére.
5. Az államok a fent említett két módszert egyoldalúan vagy kétoldalú egyezmény alapján általában arra használják, hogy csökkentsék vagy elkerüljék a jogi kett?s adóztatást (ugyanazon jövedelem kett?s adóztatása ugyanazon adóalanynál) vagy a gazdasági kett?s adóztatást (ugyanazon jövedelem kett?s adóztatása két különböz? adóalanynál) különösen határokon

átnyúló helyzetek esetén.

6. Az adómentesítési módszer lehetővé teszi egy adott államban illetéssel rendelkező személy számára, aki a jövedelem forrása vagy a vagyonelemek fekvése szerinti államban adóztatott jövedelemhez vagy vagyonelemekhez jut, hogy e jövedelem és e vagyonelemek kapcsán mentesüljön az adófizetési kötelezettség alól az illetéské szerinti államban. Az illetéské szerinti állam azonban progresszivitási tartalékot alkalmazhat, azaz figyelembe veheti a mentesség mértékét az adott személy további jövedelmére és vagyonelemeire alkalmazandó adó összegének kiszámításánál.

7. Az adóbeszámítási módszer esetén az illetéské szerinti állam az adott személy jövedelme és vagyona után beszedett adó vonatkozásában adócsökkentést vagy adójóváírást biztosít, amelynek összege megegyezik a forrás szerinti államban fizetett jövedelem vagy vagyonadó összegével.

8. A jelen ügy egyik különlegessége abban áll, hogy az adóbeszámítási módszernek az adómentesítési módszer helyett történő, a német adójogszabályok által előírt alkalmazását többek között ahhoz a feltételhez kötik, hogy az a tagállam, amelyben a befektetéseket végezték, az alapügy tényállásának idején hatályos német adójogszabályok rendelkezései által előírt adókulcsnál alacsonyabb adókulcsot alkalmaz. Ahogyan azt részletesebben is látni fogjuk, a német illetéské személyek által külföldön létrehozott „állandó telephelyekre” alkalmazandó rendelkezések az ellenőrzött külföldi társaságokkal (a továbbiakban: EKT) kapcsolatos német szabályozás keretébe tartoznak.

9. Ahogyan az a jelen indítvány jogi elemzéséből világosan ki fog látni, ez az ügy – véleményem szerint – a Bíróság két területen kialakított ítélkezési gyakorlatának az értelmezését és alkalmazását teszi szükségessé, az egyik a kettős adóztatás elkerülésével kapcsolatos, a másik, újabb terület, azon tagállami szabályozások összhangjára vonatkozik, amelyek célja, hogy semlegesítsék a közösségi illetéské személyek által az olyan, más tagállamokban szerzett esetleges adókedvezményeket, amelyek az e személyek illetéské szerinti tagállamban hatályos adókulcsnál alacsonyabb adókulcsok alkalmazásából állnak. Az e két területen kialakított ítélkezési gyakorlatot, anélkül hogy azok szükségképpen ellentétesek lennének, együttesen kell alkalmazni abból a célból, hogy megtaláljuk a legmegfelelőbb egyensúlyt egyrészt a tagállamok adóztatási hatásköre, másrészt a belső piac működésének, és különösen a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának tiszteletben tartása között.

## II – A jogi háttér

### A – A német adójog és a kettős adóztatás elkerülése Németországban

10. A jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz)(3) 1. §-a szerint a Németországban letelepedett adóalanyok főszabály szerint teljes jövedelmük alapján kötelesek adót fizetni függetlenül attól, hogy az Németországból vagy külföldről származik-e. Ez a szabály minden típusú jövedelemre vonatkozik, ideértve a kereskedelmi eredményeket és a tőkejövedelmeket is.

11. A német adójogi rendszer keretében a német vagy külföldi személyegyesítő társaságok által elért jövedelmeket nem közvetlenül e társaságoknak, hanem a tagoknak, azaz a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező természetes személy adóalanyoknak tulajdonítják a részesedésük arányában, és ezek után a jövedelmek után fizetik meg az adót (az úgynevezett „személyegyesítő társaságok adóügyi átláthatóságának” elve). Az olyan külföldi személyegyesítő társaság esetén, mint amilyen az alapügy felperese, a Columbus Container Services BVBA & Co. (a továbbiakban: Columbus), a jövedelmeket szintén közvetlenül a német

illetőség? társasági tagoknak tulajdonítják még akkor is, ha a társaság, mint ilyen, a székhelye szerinti tagállamban a társasági adó alanya.

12. A német illetőség? személyek által külföldön szerzett jövedelmek és vagyon kett?s adóztatásának elkerülése érdekében a Németországi Szövetségi Köztársaság kétoldalú egyezményeket kötött a Gazdasági Együttm?ködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) jövedelemre és vagyonra vonatkozó modell adóegyezménye alapján, így a Belga Királysággal megkötötte a jelen ügyben releváns egyezményt.

13. A Belga Királyság és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a jövedelemadó kapcsán a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló Brüsszelben 1967. április 11?én aláírt egyezmény(4) 23. cikke értelmében a német illetőség? személyek Belgiumból származó jövedelme, ideértve a belga székhely? közkereseti társaságba és betéti társaságba fektetett, és az ugyanezen egyezmény rendelkezései alapján Belgiumban adóköteles t?kejövedelmet is, Németországban mentes az adó alól. E mentességet alkalmazzák a német illetőség? személyek Belgiumban található vagyonelemeire is. A Németországi Szövetségi Köztársaság azonban fenntartotta a jogát arra, hogy az adókulcsok meghatározásakor figyelembe vegye az ilyen mentesség alá tartozó jövedelmeket és vagyonelemeket (adómentesítési módszer, adott esetben progresszivitási tartalékkal).

14. A külföldi kapcsolatok adóztatásáról szóló német törvény (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen [Au?ensteuergesetz])(5) az adójogszabályok összehangolásáról és a visszaélések elkerülésér?l szóló, 1993. december 21?i törvénnyel (Missbrauchsbekämpfungsgesetz- und Steuerbereinigungsgesetz)(6), megállapított változatának (a továbbiakban: AStG) az alapügy tényállása idején hatályos szövege 20. §?ának (2) és (3) bekezdése azonban bizonyos esetekben kivételt alkalmaz ez alól a szabály alól. Ezt a rendelkezést többek között azért építették be az AStG?be, hogy megakadályozzák, hogy a német illetőség? személyek megkerüljék az AStG más rendelkezéseit, amelyek azon EKT?b?l származó jövedelmek adóztatásával kapcsolatosak (Zwischengesellschaft), amelyek önálló jogi személyiséggel rendelkeznek, és alacsony adókulcsot alkalmazó tagállamokban telepedtek le. Ezeknek a rendelkezéseknek a célja, hogy kizárják az adóelkerülést.

15. Az állandó telephely?l származó jövedelmek kett?s adóztatásának elkerülése kapcsán az AStG 20. §?ának (2) bekezdése kimondja, hogy „ha a Németországban teljes kör? adókötelezettséggel rendelke? adóalany a 10. § (6) bekezdésének második mondata szerinti t?kebefektetés jelleg? jövedelmei a külföldi telephelyér?l származnak, és ezek a jövedelmek közvetett jövedelemként adókötelesek lennének, ha a telephely külföldi társaság lenne, a kett?s adóztatást nem adómentesítéssel, hanem az e jövedelmekre kivetett külföldi adó beszámítása útján kell elkerülni”.

16. A vagyon kett?s adóztatásának elkerülésével kapcsolatban az AStG 20. §?ának (3) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „ami az olyan vagyont illeti, melyb?l a 10. § (6) bekezdésének második mondata szerinti t?kebefektetés jelleg? jövedelmek származnak, ide nem értve a 10. § (6) bekezdésének harmadik mondata szerinti t?kebefektetés jelleg? jövedelmeket, a (2) bekezdésben meghatározott esetekben a kett?s adóztatást nem adómentesítéssel, hanem az e vagyonra kivetett külföldi adó beszámítása útján kell elkerülni”.

17. Az AStG 10. §?a (6) bekezdésének második mondata kimondja, hogy „t?kebefektetés jelleg? közvetett jövedelemnek min?sülnek a külföldi közvetít? társaság azon jövedelmei, amelyek fizet?eszközök, követelések, értékpapírok, részesedések, vagy hasonló vagyonelemek birtoklásából, kezeléséb?l, illetve ezek értékének fenntartásából vagy növeléséb?l származnak (...)”.

18. Az iratokból kitűnik, hogy az AStG négy további feltétel együttes fennállását követeli meg ahhoz, hogy az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdésében előírt adóbeszámítási módszert alkalmazni lehessen. Ezek a feltételek az alábbiak:

- a tőkebefektetés jellegű külföldi telephelyekről származó jövedelmek „alacsony adókulcs alá tartoznak” az AStG 8. §-ának (3) bekezdése értelmében, azaz a jövedelmeket a központi ügyintézés helye szerinti államban 30%-nál alacsonyabb nyereségadó terheli;
- a tőkebefektetés jellegű jövedelmek nem felelnek meg az AStG 8. §-a (1) bekezdésének 7. pontja és (2) bekezdése, valamint 13. §-a feltételeinek;
- a tőkebefektetés jellegű jövedelmek nem tekinthetők úgynevezett „aktív” tevékenységből származóknak az AStG 8. §-a (1) bekezdésének 1–6. pontja alapján;
- a németországi adóalanyok legalább 10%-os részesedése szükséges a telephelyben.

### III – Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

19. Az alapeljárás felperese, a Columbus a belga jog szerinti egyszeres betéti társaság. 1989-ben hozták létre, és a székhelye Anversben (Belgium) van. Az 1996-os év során a társaság részesedései nyolc német illetőségű természetes személy tulajdonában voltak, akik közül legalább hat ugyanahhoz a családhoz tartozik, e személyek mindegyike 10%-os részesedéssel rendelkezett. 20%-os részesedéssel társult továbbá egy német jog szerinti személyegyesítő társaság, amelynek tagjai szintén német illetőségűek voltak.

20. A Columbus nem adóalany Németországban. A német adójogszabályok tekintetében nem minősül EKT-nek, hanem a Németországban letelepedett tagok külföldi „állandó telephelyének” számít. A Columbus jövedelmét és vagyonát tehát a németországi jövedelem- és vagyonadó kivetése szempontjából közvetlenül a tagjainak tulajdonítják.

21. A Columbus tevékenysége az Oetker csoport működésének koordinálásából áll, csoportközi pénzügyi szolgáltatásokat biztosít. Ez a tevékenység különösen magában foglalja a pénzügyi tranzakciók központosítását, a leányvállalatok és a fióktelepek gazdálkodásának finanszírozását, a könyvelés központosítását és koordinálását, az adminisztratív feladatokat és a reklám- és marketingtevékenységeket, valamint az adatok elektronikus kezelését.

22. A Columbus gazdasági tevékenysége elsősorban az AStG 10. §-a (6) bekezdésének második mondata szerinti tőkebefektetések kezelésére irányul. Ez a kezelés 1996 folyamán 8 044 619 DEM „kereskedelmi eredményt” és 53 477 DEM „egyéb jövedelmet” eredményezett a Columbusnak.

23. A belga adóhatóság a Columbust „koordinációs központnak” minősítette a koordinációs központok létrehozataláról szóló, 1982. december 30-ai 187. sz. királyi rendelet(7) értelmében. A koordinációs központoknak biztosított kedvező adózási rendszer több szempontból is mentesíti őket az általános adózási rendszer alól. Előként a központok adóköteles jövedelmét átalányként az úgynevezett „cost plus” módszerrel állapítják meg. E jövedelmet a működési kiadások és díjak összegének százalékában határozzák meg, amelyből levonásra kerülnek a személyzeti kiadások, a pénzügyi terhek és a társasági adó.(8) E rendszer alkalmazásával az 1996-os év tekintetében a Columbus által fizetendő adó összege kevesebb volt, mint a ténylegesen elért nyereség 30%-a.

24. Németországban a Finanzamt Bielefeld-Innenstadt a Columbust személyegyesítő társaságnak minősítette. Az AStG 20. §-ának (2) bekezdése alapján a német adóhatóság 1998. június 8-ai, az 1996-os évre vonatkozó nyereségek kiszámításáról szóló értesítésében a

Columbus 8 044 619 DEM „kereskedelmi eredményét” és 53 477 DEM „egyéb jövedelmét” a társaság tagjainak tulajdonította. A Finanzamt Bielefeld-Innenstadt ez utóbbi jövedelmeket mentesítette az adókötelezettség alól, beleszámítva azokat a progresszivitási tartalékba. Ezzel szemben 8 044 619 DEM nyereséget teljes egészében megadóztattak, beszámítva azonban az arra Belgiumban kivetett adót.

25. 1998. június 16-ai értesítésében a német adóhatóság megállapította a felperes vagyonának 1996. január 1-jei referenciaértékét a társasági tagok által fizetendő vagyonadó kiszámítása érdekében.

26. A Columbus a társasági tagok nevében eljárva panaszt emelt az értesítésekkel szemben az egyéb jövedelmeket érintő értesítés kivételével a Finanzgericht Münsternél, amelyben többek között az AStG 20. §-a (2) és (3) bekezdésének az EK-Szerződés 52. cikkének (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) rendelkezéseivel való összeegyeztethetlenségére hivatkozott. A Columbus szerint az, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Belga Királyság között a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény 23. cikkében elírt adómentesítési módszert az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdésében elírt adóbeszámítási módszer alkalmazása váltja fel, azzal a hatással járt, hogy a vitatott évben a társasági tagok mindegyikének adóterhe mintegy 250 000 euróval nőtt.

27. A Finanzgericht Münster nem zárja ki, hogy az AStG 20. §-a (2) és (3) bekezdésének rendelkezései sértik a letelepedés szabadságát. Továbbá kétségeket táplál a hivatkozott rendelkezéseknek a tőkemozgás szabadságával való összeegyeztethetőségével, hiszen a további adóztatás, amelynek alávetik a külföldi jövedelmeket, visszatartja a német illetőségű személyeket attól, hogy más tagállamban fektessenek be.

28. E körülmények között a Finanzgericht Münster az eljárást felfüggesztette, és elzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétesen az EK-Szerződés 52. cikkének [...] és az EK-Szerződés 73b–73d. cikkének, jelenleg EK 56–58. cikk rendelkezéseivel, hogy a külföldi kapcsolatok adóztatásáról szóló német törvény (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen [Außensteuergesetz]) az adójogszabályok összehangolásáról és a visszaélések elkerüléséről szóló 1993. december 21-ii törvénnyel (Missbrauchsbekämpfung- und Steuerbereinigungsgesetz) megállapított változata 20. §-a (2) és (3) bekezdésének rendelkezései a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany külföldi telephelyének tőkebefektetés jellegű jövedelmeit, amelyek közvetett jövedelemként adókötelesek lennének, ha a telephely külföldi társaság lenne, a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Belga Királyság között a kettős adóztatás elkerülésére 1967. április 11-én kötött egyezményrel szemben nem a jövedelmek belföldi adómentesítése, hanem a jövedelmekre kivetett külföldi hozamadó beszámítása útján mentesítik a kettős adóztatás alól?”

#### IV – A Bíróság elítelti eljárás

29. A Columbus, a német, a belga, a holland, a portugál kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint az Európai Közösségek Bizottsága írásbeli észrevételt terjesztett el a Bírósághoz a Bíróság alapokmánya 23. cikkének megfelelően. E felek meghallgatására – a Portugál Köztársaság kivételével, amely nem képviseltette magát – a 2006. szeptember 28-án megtartott tárgyaláson került sor.

#### V – Elemzés

A – Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés által felvetett problémakör behatárolása

30. Mielőtt elkezdenénk az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés közösségi jogi szempontból történő elemzését, fontos, hogy jól körülhatároljuk a kérdést előterjesztő bíróság által felvetett problémakört.

31. Véleményem szerint három kérdést kell kizárni a Bíróság által a jelen ügyben elvégzendő vizsgálatból.

32. Először is meg kell állapítanunk, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés nem közvetlenül az AStG 4. fejezetében (a törvény 7–14. §a) előírt, a „külföldi közvetítő társaságokban való részesedésekre”(9) alkalmazandó szabályokra, hanem az AStG 20. §ának (2) és (3) bekezdésében előírt, „a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények alkalmazásáról” szóló szabályokra vonatkozik azokban az esetekben, amelyekben olyan külföldi állandó telephely ér el nyereséget, amely a német adójog szerint nem önálló jogi személy, és amelynek tagjai jövedelmük és vagyonuk egésze után kötelesek adót fizetni Németországban.

33. Az AStG 4. fejezete azoknak a külföldön letelepedett jogalanyoknak az adóztatását szabályozza, amelyek a német adójog alapján önálló jogi személyiséggel rendelkeznek,(10) és amelyek kapcsán előírták, hogy az általuk az AStG értelmében, az adózási időszak során olyan államban elért nyereséget, amelyben az AStG rendelkezései által előírnál alacsonyabb az adómérték (kevesebb mint 30%), felosztják azoknak a részesedéssel rendelkező személyeknek, akik ugyanezen adózási időszakra vonatkozóan Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkeznek.(11)

34. Mindazonáltal ki kell emelni, hogy annak megállapításához, hogy – mint az alapügyben – egy állandó külföldi telephely az AStG 20. §ának (2) és (3) bekezdése értelmében az AStG hatálya alá tartozik-e, a rendelkezés a külföldi közvetítő társaságokra is alkalmazandó feltételekre utal vissza.

35. Egyébként – amint azt a német kormány is elismeri – az AStG 20. §ának (2) és (3) bekezdése a külföldi közvetítő társaságokra vonatkozó rendelkezésekkel azonos célt szolgál, amennyiben azt kívánják elkerülni, hogy a német adóalanyok – ahogyan az alapügyben is – külföldi állandó telephelyek létrehozatalával megkerüljék az AStG 4. fejezetében a külföldi közvetítő társaságokra előírt szabályokat, és hasznot húzzanak a Németországi Szövetségi Köztársasággal a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények alkalmazása alapján biztosított adómentességből azon nyereségek vonatkozásában, amelyeket ezek az állandó telephelyek olyan tagállamokban érnek el, amelyekben az adókulcs alacsonyabb a Németországban előírnál.

36. Jóllehet e körülményeket nem lehet teljesen figyelmen kívül hagyni – többek között azért, hogy megértsük azt a háttérrel, amelybe az AStG 20. §ának (2) és (3) bekezdése illeszkedik –, mindazonáltal az továbbra is fennáll, hogy a Bíróságtól nem azt kérték, hogy a külföldi közvetítő társaság kapcsán a közösségi jogot az AStG 4. fejezetében rendelkezéseinek alkalmazásával kapcsolatban értelmezze, az erre vonatkozó szabályok ugyanis – úgy tűnik – eltérnek az AStG 20. §ának (2) és (3) bekezdésében előírtaktól.

37. A kérdést előterjesztő bíróság ugyanis világosan megállapította, hogy a Columbus mint személyegyesítő társaság a német adójog szerint függetlenül letelepedési helyétől az AStG 20. §a (2) és (3) bekezdésének, és nem az AStG más rendelkezései alapján az EKT-kra alkalmazandó szabályoknak a hatálya alá tartozik.

38. Azután – és ez a kérdés kapcsolódik az előzőhöz – pontosítanunk kell, hogy a kérdést előterjesztő bíróság szerint nem a Columbus jogi és adójogi minősítése kapcsán a Németországi

Szövetségi Köztársaság és a Belga Királyság között fennálló különbségek okozzák a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok esetleges korlátozását, hanem kizárólag az, hogy az adómentesítési módszert az adóbeszámítási módszer váltja fel a külföldi állandó telephely német tagjainak jövedelmét és vagyonát érintő adóztatás vonatkozásában.

39. Ahogyan azt fentebb már jeleztük, a Columbus Belgiumban egyszeres betéti társaságként hozták létre. A belga jog szerint a tagoktól, tudniillik a kül- és a beltagoktól független, önálló jogi személyiséggel rendelkezik. Adójogi szempontból a szabály szerint a társasági adó hatálya alá tartozik, de a Columbus a koordinációs központokra alkalmazandó szabályok kedvezményeiben részesül. Ez azonban nem változtat azon, hogy önálló jogi személy. Ezzel szemben Németországban a Columbus személyegyesítő társaságként kezelik, amely adójogi szempontból a tagok, azaz a német illetőségű természetes személyek állandó telephelyének minősül, így a Columbus által elért nyereséget közvetlenül a tagoknak tulajdonítják. A Columbus tehát ebben a tagállamban adójogi szempontból átlátható.

40. A személyegyesítő társaságok átláthatóságának problematikájával foglalkozó nemzetközi adójogi tanulmányok hangsúlyozzák e jogág „soha nem látott” összetettségét,<sup>(12)</sup> amelynek tényezői között szerepelnek például a személyegyesítő társaságok minősítésével kapcsolatos ellentétek – e társaságokat az egyik államban személyegyesítő társaságnak a másikban pedig kétársaságnak minősítik – és a vizsgálandó kapcsolatok két- vagy háromoldalú jellege (a jövedelem forrása szerinti állam, a személyegyesítő társaság állama, a társasági tag illetősége szerinti állam). Ezeket a nehézségeket azonban enyhíthetik az államok közötti adóügyi egyezmények rendelkezései.

41. A közösségi jog a jelenlegi fejlődési szakaszában nem követeli meg, hogy a tagállamok területükön elismerjék a más tagállamok belső joga által az előbbi tagállam területén gazdasági tevékenységet folytató szervezeteknek tulajdonított jogi és adójogi státuszt.

42. E tekintetben emlékeztetni fogunk arra, hogy az EK-Szerződés 220. cikkének harmadik francia bekezdése (jelenleg az EK 293. cikk harmadik francia bekezdése) előírja, hogy a tagállamok, amennyiben szükséges tárgyalásokat folytatnak egymással annak érdekében, hogy állampolgáraik javára biztosítsák az EK-Szerződés 58. cikke második bekezdésének (jelenleg az EK 48. cikk második bekezdése) értelmében vett társaságok kölcsönös elismerését.

43. E rendelkezés alapján az Európai Gazdasági Közösség hat alapító tagállama 1968. február 29-én Brüsszelben aláírta a társaságok és jogi személyek kölcsönös elismeréséről szóló egyezményt.<sup>(13)</sup> Mivel az egyezményt nem ratifikálta ezen államok mindegyike, az sohasem lépett hatályba.

44. Jóllehet a társaságok és a jogi személyek kölcsönös elismerése nem valósult meg, a tagállamoknak azonban tiszteletben kell tartaniuk a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokat.

45. A jelen ügyben a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok esetleges korlátozása nem abból származik, hogy a német adójog a Columbus állandó telephelynek minősíti, mivel a Columbus éppen ennek a minősítésnek köszönhetően részesülhetett a vitatott adózási időszakig a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Belga Királyság között a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmény releváns rendelkezéseinek alkalmazása alapján az adómentesítési módszer elnyerésében, amelynek fenntartását kéri az alapügyben.<sup>(14)</sup>

46. Végezetül úgy vélem, hogy a Bíróságnak nem kell vizsgálnia a Columbus azon állításait, amelyek szerint az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdése ellentétes az említett kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezéseivel. Ugyanis hangsúlyozni kell, hogy a Bíróságnak

nincs hatásköre az EK-Szerződés 177. cikkének (jelenleg EK 234. cikk) keretében arra, hogy nyilatkozzon erről a kérdéssel, amely nem a közösségi jog értelmezésére vonatkozik.(15)

47. Természetesen ez a megállapítás nem jelenti azt, hogy a Bíróság azért, hogy a nemzeti bíróság számára hasznos értelmezését adja a közösségi jognak, ne vehetné figyelembe adott esetben a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény rendelkezéseit, amennyiben azt – akárcsak a jelen ügyben – a kérdést elterjesztő bíróság – jogosan – benyújtja az alapügyre alkalmazandó jogi háttér részeként.(16) Egyebekben – egyetértve Geelhoed tanácsnoknak a Denkavit International és Denkavit France ügyre vonatkozó indítványával(17) – úgy vélem, hogy figyelembe kell venni a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezménynek az adóalany helyzetére gyakorolt tényleges hatását ahhoz, hogy meghatározhassuk, hogy az adott esetben korlátozzák-e a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokat. Ennek hiányában nem vennénk figyelembe az adóalany tevékenységének valós gazdasági környezetét és a határon átnyúló tevékenységhez kapcsolódó esetleges körülményeket.

48. Miután ezeket a megállapításokat megtettük, először is pontosítanunk kell, hogy a kérdést elterjesztő bíróság által bemutatott jogi és ténybeli háttérre tekintettel a nemzeti bíróság által hivatkozott két szabadság (a letelepedés szabadsága és a tőke mozgás szabadsága) közül elsősorban melyik alkalmazandó a jelen ügyben. Ezután az elemzésemben a Columbus tagjai által szerzett jövedelem és vagyon németországi kettős adóztatásának elkerülése céljából az adómentesítési módszer adóbeszámítási módszerrel való helyettesítése korlátozó hatásának értékelésére fogok kitérni. Végezetül abban az esetben, ha megállapítható lesz a korlátozás, meg kell vizsgálni, hogy azt igazolhatják-e közérdeken alapuló kényszerítő indokok.

*B – A letelepedés szabadságára vagy a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések alkalmazhatóságának kérdése*

49. A kérdést elterjesztő bíróság azt kérdezi, hogy az olyan jogi szabályozás, mint amelyet az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdése előír, összhangban van-e a letelepedés szabadságával és a tőke szabad mozgásával.

50. Az ítélkezési gyakorlat szerint a Szerződésnek a letelepedés szabadságára nem pedig a tőke mozgás szabadságára vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni, amennyiben valamely tagállam állampolgárának a valamely más tagállamban letelepedett társaság tőkéjében olyan részesedése áll fenn, amely lehetővé teszi a számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon e társaság döntéseire, és meghatározza annak tevékenységét.(18)

51. E két szabadság egymástól való elhatárolása nem mindig egyszerű, különösen az olyan előzetes döntéshozatal iránti kérelem esetén, amelynek hátterében a nemzeti bíróság könnyebben értékeli *in concreto* azokat a jogokat, amelyekkel egy közösségi állampolgár egy adott társaság tőkéjében birtokolt részesedéseinek keresztül rendelkezik.

52. A mi ügyünkben – ahogyan azt a jelen indítvány 18. pontjában kiemeltem – úgy tűnik, hogy az AStG 20. §-a (2) és (3) bekezdése alkalmazásának egyik esete, amikor a német adóalany legalább 10%-os részesedéssel rendelkezik az állandó telephelyben. Elviekben egy ekkora mértékű részesedés úgy tűnik, kizárja e telephely döntéseire való befolyás gyakorlását és tevékenységének meghatározását. Ha ez így van, akkor a vitatott rendelkezések összeegyeztethetőségét elsősorban az EK-Szerződés 73b–73d. cikke tekintetében kellene vizsgálni.

53. A letelepedés szabadságának alkalmazása azonban mégis releváns lehet tekintettel a következő körülményekre.



54. Egyrészt a német jogalkotó a német adójogszabályok rendelkezéseinek – ideértve az AStG-nek a külföldön leányvállalat formájában létrehozott EKT-kre vonatkozó rendelkezéseit is – a megkerülését kívánta megakadályozni azzal, hogy az adómentesítési módszernek az adóbeszámítási módszerrel helyettesítette. Ebben az értelemben az AStG különböző rendelkezései tehát elsősorban a német illetőségűek – adott esetben a német adójogszabályok által állandó telephelynek minősített személyegyesítő társaságok útján történő – külföldi letelepedésére irányulnak.

55. Másrészt az alapügyben nemcsak hogy a Columbus felett hat olyan természetes személy gyakorolja az ellenérzést, akik ugyanazon családhoz tartoznak, és akik egyenként az érintett telephely társasági részesedéseinek 10%-ával rendelkeznek, hanem e személyek – ahogyan azt a tárgyaláson a Columbus eladta – együttesen is lépnek fel, és egy személy képviseli őket a társasági tagok közgyűlésén. E nyolc társasági tag tehát – úgy tűnik – együttesen gyakorol befolyást a Columbus döntéseire. Ilyen körülmények között a tőke szabad mozgásának esetleges megsértése egyszerre a letelepedés szabadsága állítólagos akadályának következménye lehet.

56. E megállapítások összességére tekintettel, és mivel a nemzeti bíróság nem bocsátott rendelkezésre elegendő konkrét információt ahhoz, hogy biztosan meg lehessen határozni, hogy a fent említett két szabadság közül a jelen ügyben elsősorban melyik lehet esetlegesen érintett, az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló szabályozás vizsgálatát kétségkívül egyszerre szükséges elvégezni az EK-Szerződés 52. és 73b. cikkének tükrében.

57. Mindazonáltal úgy tűnik, hogy a jelen ügyben e rendelkezések mindegyikének alkalmazásának ugyanahhoz az eredményhez kell vezetnie. Tehát azt javaslom, hogy a jelen ügyet az EK-Szerződés 52. cikkével kapcsolatban vizsgálja a Bíróság, figyelemmel arra, hogy hasonló érvelés az EK-Szerződés 73b. cikkével kapcsolatban is érvényes lenne.

#### *C – A letelepedés szabadsága korlátozásának fennállásáról*

58. A jelen ügyben a legnagyobb nehézséget az okozza, hogy az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdésében előírt, hasonló szabály a letelepedés szabadsága korlátozásának minősíthető-e.

59. A Columbus és a belga kormány úgy vélik, hogy az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdése visszatartja a német állampolgárokat attól, hogy a választásuk szerinti tagállamban telepedjenek le, mivel az adóbeszámítási módszer csak akkor alkalmazható, ha a német illetőségűek által szerzett jövedelmek úgynevezett „passzív” jellegű jövedelmeknek minősíthetőek, és olyan tagállamból származnak, amelyben az adószint alacsonyabb az AStG rendelkezéseiben előírtnál.

60. Ezzel ellentétben a többi, a Bírósághoz észrevételeket benyújtó fél, tudniillik a német, a holland, a portugál kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság azt állítja, hogy az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdésében előírt szabály állítja helyre az egyenlő bánásmódot a Columbus társasági tagjainak helyzetéhez hasonló határon átnyúló adózási helyzet és egy tisztán belső helyzet között. Így – e felek szerint – ez a szabályozás a letelepedés szabadságát semmilyen módon nem korlátozza.

61. Hasznos emlékeztetni arra, hogy az EK-Szerződés 52. cikkében a közösségi állampolgárok számára biztosított szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáira,(19) valamint a területén illetéssel rendelkező, más tagállami állampolgárokra(20) elírt feltételek szerint.
62. Még akkor is, ha a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései szövegének tanúbizonysága szerint azok célja a nemzeti elbánásnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, a Bíróság kimondta, hogy azok azt is kizárják, hogy *a származás szerinti tagállam* megakadályozza az állampolgára számára, hogy egy másik tagállamban letelepedjen.(21)
63. Egyébként a szabad letelepedés korlátozásának a tagállamokat terhelő tilalma az adójogi rendelkezésekre is alkalmazandó. Az ítélezési gyakorlat szerint ugyanis – még ha a közösségi jog jelenlegi állapotában a közvetlen adók ügye mint ilyen nem is tartozik az Európai Közösség hatáskörébe – az azonban megállapítható, hogy a tagállamoknak a fennmaradó hatásköreiket a közösségi jog tiszteletben tartása mellett kell gyakorolniuk.(22)
64. Így az illetéssel szerinti tagállam adójogi szabályozásából származó korlátozásokkal kapcsolatban a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a szerződésnek a szabad letelepedéssel kapcsolatos rendelkezéseivel ellentétes az, hogy egy tagállam az adóelkerülés megakadályozása érdekében olyan adóeljárást hozzon létre, amely a még el nem ért tőkejövedelmeket adóztatja abban az esetben, ha az adóalany az adott tagállamon kívülre helyezi át adózási székhelyét, miközben az ezen államban maradt adóalany tőkejövedelme csak akkor válik adókötelessé, ha azt már ténylegesen elérték. A Bíróság szerint a kérdéses nemzeti szabályozás – mégha ebben az esetben nem is tiltotta meg az adóalanyt, hogy a letelepedés szabadságát gyakorolja – mindazonáltal „jellegénél fogva korlátozta e jog gyakorlását, hiszen legalábbis visszatartó hatása volt azokra az adóalanyokra, akik egy másik tagállamban kívántak letelepedni”.(23) A Bíróság tehát úgy ítélte meg, hogy a tőkejövedelem adóztatásával kapcsolatos bánásmódbeli különbség „alkalmas arra, hogy az adóalanyt *visszatartsa* attól, hogy lakóhelyét a [kérdéses] tagállamon kívülre helyezze át”, ennélfogva korlátozhatja a letelepedés szabadságát.(24)
65. Később a Bíróság a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítéletben előzetes döntéshozatali eljárásban az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó szabályozása kapcsán úgy ítélte meg, hogy az ebből a szabályozásból eredő eltérő bánásmód az adóztatásban és az ebből eredő hátrány, amely azokat a belföldi illetéssel társaságokat érinti, amelyek más tagállamban alacsonyabb adómérték alá tartozó leányvállalattal rendelkeznek, olyan természetű, hogy korlátozza az ilyen társaságokat abban, hogy gyakorolják a letelepedés szabadságát, és *visszatartja* őket attól, hogy *leányvállalatot alapítsanak, megszerezzenek és fenntartsanak* olyan tagállamban, ahol azt ilyen adómérték terheli, ily módon korlátozza a letelepedés szabadságát.(25)
66. Ez a fent említett ítélet, amelyről a jelen indítványban bővebben is szó esik majd, mindenképpen érdekes a jelen ügyben. Egyébként igen jelentős vitát szított a tárgyaláson a felek között.
67. A fejtegetésem ezen pontján elegendő azt jelezni, hogy a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy egyrészt az Egyesült Királyságban letelepedett anyavállalat, és olyan tagállamban letelepedett leányvállalata, amelyben a nyereségadó alacsonyabb, mint az Egyesült Királyságban, és amelyekre ezen állam EKT-re vonatkozó szabályozása alkalmazandó, másrészt az Egyesült Királyságban letelepedett olyan

anyavállalat, amelynek leányvállalatát szintén ebben az államban alapították, vagy az az Egyesült Királyságban letelepedett anyavállalat, amelynek leányvállalata olyan tagállamban telepedett le, amelyben a nyereségadó az Egyesült Királyságban alkalmazottnál magasabb, és amelyekre az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó szabályozását egyik esetben sem kell alkalmazni, egymással összehasonlítható helyzetben van.

68. Ahogyan azt a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és a Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet mutatja, a helyzetek (objektív) összehasonlíthatóságának meghatározása alapvető jelentőséggel bír annak értékelésénél, hogy egy nemzeti intézkedés alkalmazásával sérül-e az ilyen helyzetekben f?szabály szerint biztosítandó egyenl? bánásmód, és következésképpen alkalmas-e arra ez az intézkedés, hogy korlátozza a letelepedés szabadságát.

69. Jelen esetben az a kérdés, hogy át lehet-e ültetni a jelen ügyre egy ahhoz hasonló érvelést, mint amelyet a Bíróság a fent hivatkozott ügyben az Egyesült Királyságban letelepedett anyavállalatok olyan leányvállalatai helyzetének összehasonlíthatóságával kapcsolatban fejtett ki, amelyekre az EKT-re vonatkozó szabályozás vagy alkalmazandó volt, vagy nem.

70. Ha ilyen elemzést kell végezni – amit javaslok, tegyünk is meg –, figyelembe kell venni a Bíróságnak a kett?s adóztatás elkerülésével kapcsolatos ítélkezési gyakorlatát is, amelyet az utóbbi id?ben jelent?sen pontosítottak, különösen a Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet(26) kapcsán.

71. Véleményem szerint meg kell tehát vizsgálni a Columbus társasági tagjainak jövedelem- és vagyonadóztatását egyrészt egy személyegyesít? társaság olyan társasági tagjainak jövedelmére és vagyonára alkalmazandó adóztatással kapcsolatban, akik nem éltek a szabad letelepedéssel kapcsolatos jogukkal (bels? helyzet), másrészt egy személyegyesít? társaság olyan társasági tagjainak jövedelmére és vagyonára alkalmazandó adóztatással kapcsolatban is, akik a letelepedés szabadságát olyan tagállamban gyakorolták, amelyben az adó mértéke magasabb az AStG-ben el?írtnál (határon átnyúló helyzet).

1. A Columbus társasági tagjai helyzetének és egy bels? helyzetnek az összehasonlítása

72. Hasznosnak t?nik, különösen az érvelés érthet?sége végett, hogy különbséget tegyék a jövedelem kett?s adóztatásának az AStG 20. §-a (2) bekezdésében el?írt elkerülése és a vagyonadóztatásának az e § (3) bekezdésében el?írt elkerülése között.

a) A jövedelem kett?s adóztatásának elkerülésével kapcsolatos összehasonlítás (az AStG 20. §-ának (2) bekezdése)

73. A Columbusra Belgiumban kivetett adókra az adóbeszámítási módszer alkalmazása – amellyel a Németországi Szövetségi Köztársaság egyoldalúan helyettesítette a közte és a Belga Királyság között a kett?s adóztatás elkerülésére kötött kétoldalú egyezményben el?írt adómentesítési módszert – ez utóbbi társaság tagjainak jövedelemadójánál kétségkívül az adóteher jelent?s növekedéséhez vezetett a vitatott adózási id?szak tekintetében (tudniillik az 1996-os évben) az el?z? adózási id?szakhoz képest.

74. Önmagában ez a kedvez?tlenebb bánásmód – ellentétben azzal, amit a Columbus több alkalommal is állított – nem alkalmas arra, hogy korlátozza a letelepedés szabadságát.

75. A közösségi jog ugyanis olyan területen, ahol a tagállamok fenntartották hatáskörüket, nem biztosítja, hogy ugyanazon adóalany tekintetében ugyanazt a bánásmódot alkalmazzák vagy tartsák fenn adott id?szakban. Ebben az esetben a tagállamok például nem módosíthatnák a közvetlen adók alapját vagy azok mértékét. A közösségi jog jelenlegi állapotában ez nem

lehetséges. Az a körülmény, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Belga Királyság között a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmény alóli kivétel egyoldalú bevezetésével a Columbus társasági tagjainak adóztatása megváltozott, a belső jog és a nemzetközi jog közötti (esetleges) ellentét kérdését veti fel, mindazonáltal – véleményem szerint – a közösségi jog szempontjából közömbös. Az azonban biztos, hogy – ahogyan azt már a jelen indítvány 46. pontjában is megállapítottam – nem a Bíróság feladata ilyen ellentmondásról dönteni.

76. Ellentétben azzal, amit a Columbus szintén sugallni látszik, a közösségi jog szempontjából az eltérő bánásmód nem az ugyanazon személy tekintetében bekövetkezett ténybeli vagy jogi változások függvényében mérhető. Az eltérő bánásmódhoz az szükséges, hogy olyan személyek helyzetét, akik a Szerződésben biztosított alapvető szabadságokat gyakorolták, azon személyek helyzetével hasonlítsuk össze, akik nem éltek e jogaikkal.

77. E tekintetben megállapítjuk, hogy sem a kérdést elterjesztő bíróság – amely inkább arra hajlik, hogy a kérdéses német adójogi intézkedésben a letelepedés szabadságának korlátozását lássa –, sem a Columbus nem jelölte meg az ez utóbbi társaság tagjainak helyzete és egy belső helyzet közötti eltérő bánásmód mibenlétét.

78. Ellenben a német, a belga, a holland és a portugál kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság megállapította, hogy a Columbusra Belgiumban kivetett adónak az AStG 20. §-ának (2) bekezdésében elírt beszámítása ez utóbbi társaság tagjainak a jövedelemadója azzal jár, hogy ez utóbbiakat azokkal a német adóalanyokkal azonos módon kezelik, akik németországi székhelyű adójogilag átlátható személyegyesítő társaságok olyan társasági tagjai, akik nem gyakorolták más tagállamban a letelepedési szabadságukat.

79. Ez az érvelés helyesnek látszik.

80. Emlékeztetünk arra, hogy az EK-Szerződés 220. cikkének második francia bekezdése (jelenleg az EK 293. cikk második francia bekezdése) szerint a tagállamok, amennyiben szükséges, tárgyalásokat folytatnak egymással annak érdekében, hogy állampolgáraik javára biztosítsák a kettős adóztatás megszüntetését a Közösségen belül.

81. Ez a programadó jellegű rendelkezés(27) azonban eddig nem került végrehajtásra. Egyébként a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv(28), a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló, 1990. július 23-i 90/436/EGK egyezmény(29) és a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló, 2003. június 3-i 2003/48/EK tanácsi irányelv(30) kivételével, amelyek egyike sem releváns a mi ügyünkben, közösségi szinten semmilyen egységesítő vagy harmonizációs intézkedés nem született a kettős adóztatás megszüntetése terén, és a tagállamok erre vonatkozóan még nem kötöttek többoldalú egyezményt az EK-Szerződés 220. cikkének második francia bekezdése alapján.(31)

82. Ebből pedig az következik, hogy a közösségi egységesítő vagy harmonizációs intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is hatáskörrel rendelkeznek a jövedelemadóztatás szempontjainak meghatározására annak érdekében, hogy adott esetben egyezmény útján kiküszöböljék a kettős adóztatást.(32) Ezen összefüggésben a Bíróság már kezdetben kimondta, hogy a tagállamok a kettős adóztatás elkerülése érdekében kötött kétoldalú egyezmények keretei között szabadon rögzíthetik a kapcsolási pontokat az adóztatási hatáskörök megosztása céljából.(33) Későbbi ítéleteiben a Bíróság hozzátette, hogy a tagállamok e szabadsága az egyoldalúan hozott intézkedésekre is kiterjed.(34)

83. Az adóztatási hatáskör gyakorlása tekintetében azonban a tagállamok kötelesek betartani a

közösségi jogi rendelkezéseket.(35)

84. A Bíróság jelenlegi ítélezési gyakorlata tehát különbséget tesz egyrészt az *adóztatási hatáskörök tagállamok közötti megosztása*, amely esetében az ebből fakadó esetleges bánásmódbeli különbségek nem tartoznak a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok alkalmazási körébe, másrészt pedig az *adóztatási hatáskör tagállamok általi gyakorlása* között, ideértve azt is, amikor ez az adóztatási hatáskör két- vagy többoldalú elzetes megosztásából fakad, amelynek tekintetében a tagállamok kötelesek betartani a közösségi szabályokat.(36)

85. Úgy tűnik, hogy ebből a kettősségből fakad, hogy egyrészt a tagállamok nem csupán annak lehetőségét tartották fenn, hogy a kettős adóztatást ne kerüljék el,(37) hanem a kettős adóztatás elkerülésének mechanizmusát is szabadon választhatják meg, ez pedig főszabály szerint lehetővé teszi a számukra többek között, hogy az adómentesítési vagy az adóbeszámítási módszer mellett döntsenek a másik tagállamban kivetett adók vonatkozásában.

86. E tekintetben megállapítjuk, hogy a Bíróság kimondta, hogy nem ésszerűtlen a tagállamok részéről, hogy a nemzetközi gyakorlatból, így különösen a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott modell adóegyezményekből merítsenek.(38) Márpedig a jövedelemre és vagyonra vonatkozó modell adóegyezmény 23. cikkéből az következik, hogy az adómentesítési és az adóbeszámítási módszereket is alkalmasnak tekintik a kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére.

87. A Bíróság elé több olyan ügy is került, amelyekben a kérdéses tagállamok adójogszabályai vagy az egyik vagy a másik ilyen módszert alkalmazták, anélkül hogy maga a Bíróság megjegyzésekkel élt volna önmagában e módszereknek vagy az ezek közötti választásnak a közösségi joggal való összhangjáról.(39)

88. Mindazonáltal a jelen indítvány 84. pontjában felvázolt kettősségből az is következik, hogy a kettős adóztatás elkerülésére kialakított módszertől függetlenül a tagállamoknak tiszteletben kell tartaniuk a Szerződés alapvető szabadságokkal kapcsolatos rendelkezéseiből következő követelményeket, tehát nem gyakorolhatják úgy az adóztatási hatáskörüket, hogy eltérő bánásmódot alkalmaznak az objektíven összehasonlítható helyzetekre.

89. Így a Bíróság kimondta, hogy a közösségi jog nem tiltja, hogy valamely tagállam az osztalék adó alóli mentesítésére vonatkozó szabályok alkalmazásával kerülje el a belföldi illetőségű társaságtól kapott osztalék többszörös adóztatását abban az esetben, ha azt belföldi illetőségű társaság fizeti, ugyanakkor a beszámítás módszere segítségével kerülje el ezen osztalék többszörös adóztatását abban az esetben, ha azt külföldi illetőségű társaság fizeti, amennyiben ilyen helyzetben a beszámítási módszer alkalmazása összhangban van a közösségi joggal.(40)

90. Ahhoz, hogy ilyen helyzetben a beszámítás módszerének alkalmazása összeegyeztethető legyen a közösségi joggal, a Bíróság pontosította, hogy egyrészt az e tagállamban a külföldről származó osztaléokra vonatkozó adómérték ne legyen magasabb, mint a belföldről származó osztaléokra alkalmazott, másrészt pedig a tagállamnak el kell kerülnie a külföldről származó osztalék többszörös adóztatását azzal, hogy biztosítja az osztalékot juttató külföldi illetőségű társaság által megfizetett adó összegének az osztalékban részesülő belföldi illetőségű társaságra vonatkozó adó összegébe történő beszámítását ezen adó összege erejéig.(41)

91. A Bíróság hozzátette, hogy ezen összefüggésben önmagában nem lehet a letelepedés szabadságával ellentétes eltérő bánásmódnak tekinteni azt a tényt, hogy a beszámítás módszere a mentesítés módszeréhez képest további ügyviteli terheket ró az adóalanyokra (meg kell állapítani az osztalékot fizető társaság illetősége szerinti tagállamban ténylegesen megfizetett adó

összegét), amennyiben a külföldről származó osztalékban részesül? belföldi illetőség? társaságokat sújtó sajátos ügyviteli terhek az adójóváírási rendszer működésének velejárói.(42)

92. A mi ügyünkkel kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy mind a Columbus társasági tagjainak, mind egy németországi székhely? személyegyesít? társaság német illetőség? társasági tagjainak helyzetében a személyegyesít? társaság által elért nyereségeket közvetlenül a társasági tagoknak tulajdonítják, és azokat ez utóbbiak jövedelmének tekintik. Továbbá azok ugyanabban az adóévben ugyanazon adókulcs alapján kerülnek adóztatásra Németországban.

93. A beszámítási módszer alkalmazásában a Columbus által elért nyereség után Belgiumban kivetett adó adójóváírásra kerül Németországban a társasági tagok javára, ennek mértéke megegyezik a Belgiumban fizetett adóval. Miközben a vitatott adózási időszak alatt a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Belga Királyság között a kett?s adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény alkalmazása a Columbus társasági tagjai számára adómentességet biztosított Németországban a társaság által Belgiumban elért nyereségek tekintetében, a mentesítés módszerének a beszámítás módszerével való helyettesítése ettől az adózási időszaktól kezdve semlegesíti azt az adókedvezményt, amelyben e társasági tagok korábban részesültek azon személyegyesít? társaságok Németországban letelepedett tagjaihoz képest, amelyek tagjai nem éltek a Szerződés által biztosított letelepedés szabadságával.

94. Így a Columbus társasági tagjai helyzetének és egy németországi székhely? személyegyesít? társaság tagjai helyzetének összehasonlításában a Columbusra Belgiumban kivetett adónak az e társaság tagjai által Németországban fizetendő jövedelemadóba történ? beszámítása lehetővé teszi az adóztatás terén az egyenl? bánásmód biztosítását a külföldi és a német eredet? jövedelmek tekintetében.

95. Természetesen kiemeljük, hogy ez az állítás csak azzal a feltétellel érvényes, hogy a kérdéses helyzetek összehasonlításának vizsgálatába kizárólag a „t?kebefektetés jelleg? jövedelmeket” vonjuk be az AStG 8. §-ának megfelelően. Ugyanis a nem ilyen jelleg? jövedelmek tekintetében a személyegyesít? társaságok által külföldön elért nyereségek mentesítésének elve továbbra is els?bbséget élvez a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Belga Királyság között a kett?s adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény rendelkezései alapján.

96. A nem t?kebefektetés jelleg? jövedelmek ilyenfajta mentesítése valószínűleg elősegíti a külföldi letelepedést és befektetéseket a hazai területen történ? letelepedéssel és befektetésekkel szemben. Mindazonáltal önmagában nem lehet kritizálni azt, hogy a kett?s adóztatás elkerülésére eltér? módszereket használnak a kérdéses jövedelem jellegétől függően. A közösségi jog jelenlegi állapotában addig, amíg továbbra is a tagállamok hatáskörébe tartozik az adóalap megállapítása,(43) ugyanígy – véleményem szerint – a tagállamok hatáskörébe kell tartoznia annak is, hogy megválaszthassák, hogy a jövedelmek jellegétől függően a különböző módszerek közül melyiket választják a kett?s adóztatás elkerülésére, amennyiben tiszteletben tartják a Szerződés alapvet? szabadságokkal kapcsolatos rendelkezéseit. Márpedig a jelen ügyben, ahogyan azt fentebb is jeleztem, a Columbus nyereségeire kivetett adónak a német illetőség? társasági tagok jövedelemadójába történ? beszámítása egyenl? bánásmódot biztosít egy összehasonlítható bels? helyzettel.

97. Természetesen a beszámítási módszer a mentesítési módszerrel ellentétben további ügyviteli terheket ró a Columbus társasági tagjaira. Mindazonáltal ezek a terhek – egyetértésben azzal, amit a Bíróság a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben mondott – a kett?s adóztatás elkerülésére alkalmazott módszer velejárói.

98. Ebben az összefüggésben nem t?nik úgy, hogy az alapügyben a beszámítási módszer alkalmazása eltér? bánásmóddhoz vezetne a Columbus társasági tagjai és azon német adóalanyok

helyzete között, akik egy németországi székhelyű személyegyesítő társaság tagjai, és ugyanilyen típusú jövedelemben részesülnek, de nem éltek a Szerződés által biztosított letelepedési szabadsággal.

b) A vagyon kettős adóztatásának elkerülésével kapcsolatos összehasonlítás (az AStG 20. §-ának (3) bekezdése)

99. A jövedelemadóhoz hasonlóan a vagyonadó is az adóalany adófizetési képességén alapul. Az adó összegét azon vagyon alapján határozzák meg, amellyel az adóalany az adókötelezettség esedékességekor rendelkezik.

100. A vagyonadó azonban abban is különbözik a jövedelem után fizetendő adótól, hogy csak bizonyos tagállamok alkalmazzák.(44)

101. Így például az alapügyben vitatott adózási időszakban a Belga Királyság egyáltalán nem vetett ki vagyonadót, így az állandó telephelyek javai után sem, míg a Németországi Szövetségi Köztársaság még utoljára a német adóalanyok teljes vagyona tekintetében alkalmazta a vagyonadót függetlenül attól, hogy a vagyonelemek hol találhatóak.(45)

102. A Németországi Szövetségi Köztársaság és a Belga Királyság között a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény alapján a valamely állandó telephely javaiból álló vagyon abban az államban adóköteles, ahol ez a telephely található, úgy, hogy ezeknek az elemeknek a kettős adóztatását a német adóalanyok vagyonának a Németországban kivetett vagyonadó alóli mentesítésével kerülték el.(46)

103. Mivel a Belga Királyság egyáltalán nem alkalmaz vagyonadót, a Columbus javai a vitatott adózási időszakot megelőzően ugyanezen adóegyezmény alkalmazásában teljes vagyonadó alóli mentességben részesültek.

104. Az AStG 20. §-ának (2) bekezdésére utalva a Columbus társasági tagjai tőkebefektetés jellegű jövedelmeinek adóztatása kapcsán, ugyanezen § (3) bekezdése a mentesítési módszert a külföldön kivetett adó beszámításán alapuló módszerrel helyettesíti azért, hogy elkerülje az állandó telephely azon javainak kettős adóztatását, amelyekből tőkebefektetés jellegű jövedelem származik a német adóalanyok vagyonában. Ez a beszámítási rendszer tehát a Columbus társasági tagjai vagyonadójának kiszámításánál figyelembe veszi e társaság azon javait is, amelyekből a tagoknak az AStG értelmében vett tőkebefektetés jellegű jövedelmük származott.

105. Az, hogy a kettős adóztatás elkerülése céljából a mentesítés módszerét a beszámítás módszere váltotta fel, ahhoz vezetett, hogy Németországban megadóztatták a Columbus társasági tagjainak vagyonaként e társaság azon javait, amelyekből a tagoknak az AStG értelmében vett tőkebefektetés jellegű jövedelmük származott.

106. A jövedelemadóval kapcsolatos elemzésemhez hasonlóan úgy vélem, hogy az, hogy az alapügy tárgyát képező helyzetben az adóbeszámítási módszert alkalmazták, nem okozott eltérő bánásmódot egy kizárólag belföldi, összehasonlítható helyzethez képest. Ugyanis az állandó telephely társasági tagjai mindkét esetben ugyanazon adó alanyai, amelynek ugyanaz az adóalapja, és amelynek a mértéke is mindkét esetben azonos.

c) Köztes következtetés

107. A fenti megállapításokra tekintettel az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdéséhez hasonló rendelkezés nem korlátozza a letelepedés szabadságát, amennyiben a vizsgálat a letelepedési szabadságukat gyakorló és az ezzel nem élő német állampolgárok közötti összehasonlításra

korlátozódik.

108. Mindazonáltal – ahogyan azt már a jelen indítvány 67–70. pontjában is kiemeltem – a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet fényében szükségesnek látom, hogy azt is megvizsgáljuk, hogy nem korlátozza-e a német állampolgárok letelepedési szabadságát az az eltérő bánásmód, amelyet az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdése vezetett be a Columbus társasági tagjainak helyzetéhez hasonló helyzet és egy másik, szintén határon átnyúló, olyan helyzet között, amelyben egészen pontosan a letelepedés szabadságát olyan másik tagállamban gyakorolták, ahol az adó mértéke az AStG által előírtnál magasabb.

2. A Columbus társasági tagjainak helyzete és más határon átnyúló helyzet közötti összehasonlítás

109. Mielőtt megvizsgálánánk azokat a következtetéseket, amelyeket a fent említett ítéletből a mi ügyünkre levonhatunk, hasznos lenne mindenekelőtt részletesen felidézni a Bíróság álláspontját annak kapcsán, hogy az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó szabályozásának alkalmazása korlátozza-e a letelepedés szabadságát.

a) A Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet

110. Emlékeztetes, hogy az ehhez az ítélet alapjául szolgáló ügyben az egyesült királyságbeli székhelyű Cadbury Schweppes leányvállalatot hozott létre többek között Írországból a dublini International Financial Services Centerben (nemzetközi pénzügyi szolgáltatási központ, a továbbiakban: IFSC), amely leányvállalat 10%-os adókulcs alá tartozott az alapügy tényállása idején. Ezt a leányvállalatot pusztán azért hozták létre, hogy a Cadbury Schweppes cégcsoport belső finanszírozási tevékenységeihez kapcsolódó nyereség az IFSC adórendszere alá tartozzon. Az Egyesült Királyság adóhatósága társasági adó címén az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó szabályozása értelmében több mint 8 millió GBP összeget követelt a Cadbury Schweppestől az írországi leányvállalata által elért nyereségek után.

111. Ez a szabályozás kivételt jelent azon Egyesült Királyságban alkalmazandó általános szabály alól, miszerint az Egyesült Királyságban letelepedett társaság a leányvállalat nyeresége után nem adóköteles a nyereség elérése időpontjában. Egészen pontosan az Egyesült Királyságban alkalmazandó általános szabály szerint az ebben a tagállamban letelepedett társaság, amely itt hoz létre leányvállalatot sem ez utóbbi által elért nyereségek után, sem a leányvállalat által a számára kifizetett osztalékok után nem köteles adót fizetni. Még mindig az általános szabály szerint egy Egyesült Királyságban letelepedett olyan társaság, amely egy másik tagállamban hoz létre leányvállalatot, adóköteles az e leányvállalat által fizetett osztalékok után, de adójóváírásban részesül a fent említett leányvállalat által a külföldi nyereségek elérésekor kifizetett adó mértékéig. Márpedig az imént kifejtett általános szabály alóli kivételként az Egyesült Királyságnak az EKT-re vonatkozó szabályozása f szabály szerint azt írja elő, hogy egy belföldi illetőségű társaság adóköteles azon leányvállalata által elért nyereségek után, amely olyan másik tagállamban telepedett le, amely „alacsonyabb adómértéket” alkalmaz, tudniillik a megfizetett adó alacsonyabb azon adóösszeg háromnegyed részénél, amelyet az adóköteles nyeresége után az Egyesült Királyságban akkor fizetett volna, ha azt az adóztatás szempontjából ez utóbbi tagállamban állapították volna meg.

112. A Bíróság ilyen körülmények fényében minősítette az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó szabályozását a letelepedés szabadságát korlátozónak.

113. Az említett ítélet 43–45. pontjában a Bíróság kiemelte, hogy eltérő bánásmódot alkalmaznak egyrészt az Egyesült Királyságban letelepedett olyan társaság helyzetére, amely olyan másik



tagállamban hozott létre EKT-t (leányvállalatot), ahol az az EKT-re vonatkozó szabályozás értelmében alacsonyabb adómérték alá tartozik, másrészt az Egyesült Királyságban letelepedett olyan társaság helyzetére, amely vagy ugyanebben az államban rendelkezik ellenrészessel egy leányvállalat felett, vagy olyan másik tagállamban hozott létre ellenrészött társaságot, amelyben ez a leányvállalat az EKT-re vonatkozó szabályozás értelmében nem alacsonyabb adó alá tartozik. Ugyanis míg az első esetben az EKT által elért nyereséget közvetlenül az Egyesült Királyságban letelepedett társaságnak tulajdonították, mely utóbbi adóköteles e nyereségei után, a másik két helyzetben a belföldi illetőségű társaság nem fizetett adót az ellenrészött leányvállalat nyereségei után az Egyesült Királyság társasági adóra vonatkozó jogszabályai alapján. A Bíróság szerint ez az eltérő bánásmód adóhátrányt okoz azon belföldi illetőségű társaságnak, amelyre vonatkoznak az EKT-re vonatkozó jogszabályok, amennyiben e jogszabályok alkalmazásában e belföldi illetőségű társaságot egy másik jogi személy nyeresége után adóztatják függetlenül attól a körülménytől, miszerint az ilyen társaság nem fizet magasabb adót annál, mint amely a kérdéses nyereséget abban az esetben terhelné, ha azt az Egyesült Királyságban székhellyel rendelkező leányvállalat érte volna el.

114. Ahogyan azt már kiemeltem, fontosnak tartom megjegyezni, hogy az a feltevés, amelyre támaszkodva a Bíróság úgy döntött, hogy az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó jogszabályai korlátozzák a letelepedés szabadságát, nem csupán a határon átnyúló és a belső helyzetek egészen megszokott összehasonlításához kapcsolódik. Hanem két határon átnyúló helyzet viszonylag új összehasonlításához is, amely azon alapul, hogy a belföldi illetőségű társaság az ellenrészött társaságot olyan, az Egyesült Királyságon kívüli más tagállamban alapította-e, amely az EKT-re vonatkozó brit szabályozásban elírtnál alacsonyabb vagy magasabb adót alkalmaz.

115. E második összehasonlítási feltétel bevezetésének az indoka (egymás között összehasonlított határon átnyúló helyzetek), amelyről a Bíróság a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítéletben nem nyilatkozik, valószínűleg Léger főtanácsnoknak az ügyre vonatkozó indítványában keresendő.

116. Indítványában Léger főtanácsnok azt mondta, hogy nem látja annak indokát, hogy ellentétben a Nagy-Britannia és Észak-Írország Egyesült Királysága által kifejtett érveléssel a Cadbury Schweppes helyzetét miért ne lehetne összehasonlítani olyan belföldi illetőségű társaságok helyzetével, amelyek szintén éltek a letelepedés szabadságával, és olyan tagállamokban hoztak létre leányvállalatokat, amelyekben az adó mértéke magasabb az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó jogszabályaiban elírtnál. E tekintetben különösen azt az érvet vetette el, amely szerint a tagállamokban hatályos társasági nyereségadó mértékek közötti eltérés olyan objektív különbség, amely igazolja az EKT-re vonatkozó szabályozásban elírt eltérő bánásmódot. A főtanácsnok véleménye szerint, ha ez a felvetés követendő lenne, azt is el kellene fogadni, hogy valamely tagállamnak joga van – anélkül, hogy megsértené a Szerződés szabályait – megválasztani azokat a tagállamokat, amelyekben a belföldi társaságok a fogadó államban alkalmazandó adórendszer elnyeinek kihasználásával leányvállalatokat alapíthatnak. Márpedig ez a feltevés nyilvánvalóan az „egységes piac” fogalmával ellentétes eredményre vezetne. Léger főtanácsnok tehát azt sugallja, hogy a letelepedés szerinti tagállam adókulcsa alapján alkalmazott eltérő bánásmód önmagában elegendő ahhoz, hogy az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó szabályozása által elírt rendszert a letelepedés szabadságának korlátjaként minősítsük. (47)

117. A közös piac felaprózódásának az a veszélye, amelyet az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó jogszabályaihoz hasonló nemzeti szabályok okoznának, úgy tünik, hogy megfelelő alapot szolgáltat a Bíróság számára ahhoz, hogy elfogadja az objektív összehasonlíthatóságot egyrészt az olyan belföldi illetőségű társaság helyzete között, amely olyan tagállamban hozott létre leányvállalatot, amelyben az adó mértéke az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó jogszabályaiban elírtnál alacsonyabb, másrészt az olyan belföldi illetőségű társaságok helyzete

között, amelyek olyan tagállamban hoztak létre leányvállalatot, amelyben az adó mértéke az ugyanezen jogszabályok által elírtánál magasabb. Ugyanis mindkét esetben olyan társaságról van szó, amely a választása szerinti tagállamban kíván élni a letelepedés szabadságával.

118. Ez a megoldás önmagában nem t?nik kétségbe vonhatónak a számomra. Egyébként is úgy t?nik, hogy összhangban van a bels? piac létével, amely az EK?Szerz?dés 3. cikke (1) bekezdésének c) pontja (jelenleg, módosítást követ?en az EK 3. cikk (1) bekezdésének c) pontja) alapján a Közösség tevékenységét jellemzi. A Bíróság által elfogadott megközelítés azonban kéttípusú nehézséget vet fel.

119. El?sz?r is nem teljesen világos, hogy a Bíróság által a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben használt összehasonlítási feltétel két típusa vagylagos vagy együttes feltételként alkalmazandó. Másképpen fogalmazva azt a kérdést tehetnénk fel, hogy az adóalany illet?sége szerinti tagállam nemzeti szabályozásában elírt eltér? bánásmód kizárólag két határon átnyúló helyzetre történ? alkalmazása elegend??e ahhoz, hogy megállapítsuk a letelepedés szabadságának korlátozását.(48)

120. Léger f?tanácsnok fent hivatkozott indítványának fényében és a Bíróság ítélete 44. és 45. pontjának olvasatában úgy látszik, hogy erre a kérdésre igenl? választ kell adnunk.

121. Az a tény ugyanis, hogy a kérdéses ítéletnek ezekben a pontjaiban a Bíróság a „vagy” köt?szót használja, amikor meghatározza azt a két helyzetet, amelyekkel az Egyesült Királyság EKT?re vonatkozó jogszabályainak hatálya alá es? belföldi illet?ség? társaság helyzetét össze kell hasonlítani, úgy t?nik, meger?síti Léger f?tanácsnoknak az indítványában adott elemzését. Ha a Bíróság ezt a megközelítést tartja kívánatosnak, olyan helyzetekkel egészíti ki a letelepedés szabadságának alkalmazási körét, amelyek egy határon átnyúló és az illet?ség szerinti tagállam bels? helyzete közötti egyszer? összehasonlítás alapján nem tartoznának a letelepedés szabadságának hatálya alá, és nem korlátoznák ezt a szabadságot.

122. Másodszor ezzel párhuzamosan azt is tudni kell, hogy – feltéve, hogy két határon átnyúló helyzet között az adóalany illet?sége szerinti tagállam által bevezetett eltér? bánásmód elegend? ahhoz, hogy egy adójogi intézkedést a letelepedés szabadságával ellentétesnek min?sítsünk – ez a megközelítés kiterjeszthet??e olyan helyzetre, amely j?llehet hasonlóságokat mutat a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügy alapjául szolgáló körülményekkel, mégis több tekintetben el is tér azoktól, például a kérdéses ? tudniillik a kett?s adóztatás elkerülésére irányuló ? adójogi intézkedés kapcsán.

123. E két kérdés egészen pontosan a jelen ügyben is felmerül.

124. Most tehát rátérek azokra a következtetésekre, amelyeket a Bíróság által a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 43. és 45. pontjában elvégzett értékelésb?l a mi ügyünkre vonatkozóan levonhatunk.

b) A j?vedelemek kett?s adóztatásának elkerülésével kapcsolatos összehasonlítás (az AStG 20. §?ának (2) bekezdése)

125. Ahogyan azt korábban említettem, az adóbeszámítási módszernek az AStG 20. §?ának (2) bekezdése szerinti értelmében vett alkalmazása els?sorban azt feltételezi, hogy a külföldön kivetett adó alacsonyabb az AStG által meghatározottnál, azaz a nyereségek 30%?ánál. F?szabály szerint tehát az AStG 20. §?a (2) bekezdésének nem célja, hogy alkalmazják e rendelkezést, amennyiben a t?kebefektetés jelleg? j?vedelmek német illet?ség?ek olyan tagállamokban található állandó telephelyeir?l származnak, ahol az adó mértéke 30% vagy annál magasabb. Ebben az esetben ugyanis f?szabály szerint a külföldön kivetett adó alóli mentesítés

alkalmazandó.

126. A német kormány azt állítja, hogy az a különbség, amely a Columbus társasági tagjainak helyzete és egy olyan állandó telephely társasági tagjainak adójogi helyzete, amely olyan tagállamban található, ahol az adó mértéke a német adójogszabályban megállapítottnál magasabb, kizárólag a tagállamok adójogszabályainak egymásmellettségéből következik. Az ilyen különbség önmagában nem tartozik a Szerződés alapvető szabadságokkal kapcsolatos rendelkezéseinek alkalmazási körébe.

127. Ez az érvelés nem meggyőző?

128. A kedvezőtlen adóztatás ugyanis a jelen ügyben nem kizárólag a tagállamok eltérő adójogszabályainak alkalmazásából következik, hanem a német adójogszabály megalkotásakor hozott azon döntésből, (49) hogy a külföldön a kérdéses jövedelmek után kivetett adó vonatkozásában a beszámítás módszerét alkalmazzák, amennyiben az adókulcs az AStG-ben meghatározott 30%-os kulcsnál alacsonyabb.

129. Véleményem szerint más lenne a helyzet, ha az adómentesítési módszernek az adóbeszámítási módszerrel történő, a Németországi Szövetségi Köztársaság által elhatározott helyettesítését függetlenül kellene alkalmazni attól, hogy milyen kulccsal adóztatják a kérdéses jövedelmeket Németországban. Ebben az esetben lényegében az egyes tagállamokban kivetett adó mértékétől függne az az esetleges kedvezőtlen helyzet, amelyet ennek a módszernek a német adóalanyok külföldi állandó telephelyekből származó azonos jövedelmeire történő alkalmazása okoz. Ekkor olyan kedvezőtlen bánásmódról lenne szó, amely a tagállamok eltérő adójogszabályainak egymásmellettségéből fakad. Márpedig a mi ügyünkben ez bizonyosan nem így van.

130. Így tehát azt kell megtudnunk, hogy ez a kedvezőtlen bánásmód az EK-Szerződés 52. cikke által tilalmazott eltérő bánásmódot jelent-e.

131. Tagadhatatlannak tűnik, hogy az AStG 20. §-a (2) bekezdése alkalmazásának egyik hatása – amelyet egyébként a német jogalkotó el is akart érni – az, hogy semlegesíti az olyan német adóalanyoknak biztosított adókedvezményt, akik olyan tagállamokban telepedtek le vagy kívánnak letelepedni, amelyekben egy külföldi állandó telephelyként működő személyegyesítő társaságból származó, tőkebefektetés jellegű jövedelmek után kivetett adó mértéke alacsonyabb az AStG által előírt 30%-nál.

132. Ebben az értelemben – ahogyan azt a Columbus és a belga kormány képviselői a tárgyalás során javasolták – e nemzeti intézkedést olyannak kellene tekinteni, mint amely azzal a hatással jár – hasonlóan a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügy tárgyát képező intézkedéssel –, hogy felaprózza a közös piacot azzal, hogy arra bátorítja a német állampolgárokat, hogy kizárólag olyan tagállamokban telepedjenek le, ahol az adó mértéke az AStG rendelkezéseiben előírt német adókulccsal egyenlő vagy annál magasabb. Ezt az érvelést követve az intézkedés ezáltal alkalmas arra, hogy visszatartsa a német állampolgárokat attól, hogy olyan tagállamban hozzanak létre, szerezzenek meg vagy tartsanak fenn állandó telephelyet, amelyben ez utóbbit 30%-nál alacsonyabb adókulcs terheli.

133. E tekintetben az a tény, hogy az AStG 20. §-ának (2) bekezdése nem tesz különbséget a Columbus társasági tagjai és egy németországi székhelyű személyegyesítő társaság társasági tagjai között, közömbös. Ugyanis, ahogyan azt már a jelen indítvány 120. és 121. pontjában jeleztem, számomra úgy tűnik, hogy a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet Léger főtanácsnok indítványának a fényében úgy értelmezhető, hogy az illetőség szerinti tagállam nem korlátozhatja a közös piac meghatározott

részére állampolgárainak letelepedési szabadságát, ideértve azt az esetet is, amikor az e tagállam által gyakorolt bánásmód nem tér el a belső és a határon átnyúló helyzetek esetén. Így a „kiindulási” (vagy másképpen fogalmazva az illetétség szerinti) tagállam, a jelen esetben a Németországi Szövetségi Köztársaság kötelessége abban áll, hogy azon túl, hogy biztosítja az egyenlő bánásmód elvének tiszteletben tartását azok között az állampolgárai között, akik vagy éltek a letelepedés szabadságával vagy sem, garantálja azt is, hogy semmi, még adójogi intézkedések alkalmazása se tartsa vissza őket attól, hogy a választásuk szerinti tagállamban telepedjenek le.

134. A német kormány többek között a tárgyaláson is kifogásolta ezt az érvelést. A Németországi Szövetségi Köztársaság – miközben elismeri, hogy a kérdéses adójogi intézkedés valóban különbséget tesz aszerint, hogy a német állampolgárok olyan tagállamban kívánnak letelepedni vagy befektetni, amelyben az adó mértéke alacsonyabb vagy magasabb az AStG által előírt adókulcsnál – azt állítja, hogy az ilyen különbségtételt nem tiltja a Szerződés, mivel a kérdéses helyzetek objektíven nem összehasonlíthatóak. E tekintetben e tagállam különösen a D. ügyben hozott ítéletre<sup>(50)</sup> utal, amelyben a Bíróság elutasította azt az eljárást, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmények rendelkezéseit kiterjesszék azokra a természetes vagy jogi személyekre, amelyek nem tartoznak a fent nevezett egyezmények hatálya alá.

135. Először ezt az érvelést elutasíthatnánk a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítéletre utalva, amely – emlékeztet rá – elfogadta, hogy egy olyan Egyesült Királyságban letelepedett anyavállalat helyzete, amelynek leányvállalata olyan tagállamban található, amelyben az adószint alacsonyabb az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó jogszabályaiban előírtánál, objektíven összehasonlítható ezen állam olyan anyavállalatának a helyzetével, amelynek leányvállalata olyan tagállamban telepedett le, ahol az adó mértéke a fent nevezett jogszabályok által előírtánál magasabb.

136. Mindazonáltal a német kormány által kifejtett érvelés érdemes arra, hogy kicsit elidőzzünk felette.

137. Ez az érv ugyanis, jóllehet kicsit másképpen fogalmazva, úgy tűnik, azt sugallja, hogy, ha el kellene ismerni a két olyan határon átnyúló helyzet objektíven összehasonlítható jellegét, mint amilyenekről a jelen ügyben vitatkozunk, az ahhoz vezetne, hogy amennyiben a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény alapján az állampolgárai olyan tőkebefektetési jövedelmeinek adóztatásánál, amelyek egy másik tagállamban található állandó telephelyről származnak, valamely tagállam a mentesítés módszerét alkalmazza, a fent nevezett állam köteles lenne a kettős adóztatás elkerülésének ezt a módszerét alkalmazni az ugyanilyen műveletek vonatkozásában valamennyi tagállam viszonylatában.

138. Kiemeljük, hogy a Bíróság többször is hangsúlyozta, hogy egy kétoldalú adóügyi egyezmény hatálya csupán az ott említett természetes és jogi személyekre terjed ki,<sup>(51)</sup> pontosítva azzal, hogy az a tény, miszerint ezek a viszonyosságon alapuló jogok és kötelezettségek csak a két szerződő tagállamban illetélességgel rendelkező személyek vonatkozásában alkalmazandók, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények sajátossága.<sup>(52)</sup>

139. Ezen elv ellenére a Bíróság azt is elfogadta, hogy léteznek olyan helyzetek, ahol egy kétoldalú egyezmény előnyei kiterjeszthetők az olyan államban illetélességgel rendelkező személyre is, amely nem részese a fent nevezett egyezményeknek.

140. Így a Bíróság egy tagállam és egy harmadik ország között létrejött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény esetében kimondta, hogy a nemzeti elbánás elve megköveteli az említett egyezményben részes tagállamtól, hogy a honos társaságokra irányadókkal azonos feltételek mellett biztosítsa a nem honos társaságok állandó telephelyeinek az egyezményben

meghatározott elnyöket.(53) Ilyen esetben a nem honos adóalanyt, amely valamely tagállamban állandó telephellyel rendelkezik, az e tagállamban honos adóalannyal egyez? helyzetben lév?nek kell tekinteni.(54)

141. Az ítélezési gyakorlat tehát ezzel kapcsolatban árnyaltabb annál, mint amit a német kormány állít.

142. A fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítéletben, amely a részesedések és osztalékok adóztatásával kapcsolatos adókedvezményekre vonatkozott, úgy t?nik, hogy a közösségi jog megsértése azután következett be, hogy az illetékesség szerinti tagállam eltér?en alkalmazta a székhely vagy az illet?ség feltételét, amikor azoknak a belföldi vagy külföldi illet?ség? társaságoknak a társasági adókötelezettségét állapította meg, amelyek tevékenységeiket ebben az államban állandó telephelyen keresztül végezték, vagy amikor az ehhez kapcsolódó kedvezményeket állapította meg, amelyeket csak ez utóbbiak esetében utasított vissza. Ezek a társaságok tehát objektíven összehasonlíthatóak azokkal, amelyek az érintett tagállamban telepedtek le.

143. A fent hivatkozott D. ügyben hozott ítéletben és a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítéletben a Bíróság visszautasította azt, hogy az érintett vagyonelemek és jövedelem forrása szerinti állam által a külföldi illet?ség? természetes vagy jogi személyek számára az ezen személyek illet?sége szerinti állammal a kett?s adóztatás elkerülésére kötött egyezmények rendelkezései alapján biztosított adókedvezményeket kiterjesszék más olyan külföldi illet?ség? személyekre is, akik olyan tagállamban adóalanyok, amely nem részese az említett egyezményeknek. Ezeknek a külföldi illet?ség? személyeknek a helyzete ugyanis nem volt objektíven összehasonlítható.

144. Márpedig, ha az ítélezési gyakorlatnak ez az olvasata helyes, nem gondolom, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság jogosan állíthatná azt, hogy a német illet?ség? személyek, akik f?szabály szerint világjövedelmük után kötelesek adót fizetni ebben a tagállamban, objektíven eltér? helyzetben vannak aszerint, hogy az elért jövedelmeket olyan tagállamban kapják?e, amelyben az adó mértéke az AStG rendelkezéseiben el?írt adókulcsnál alacsonyabb vagy éppen magasabb.

145. Végezetül a tárgyalás során a német kormány, amelyet a holland kormány és az Egyesült Királyság Kormánya támogatott, úgy érvelt, hogy a jelen ügy több tekintetben is eltér a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélett?l, aminek arra kellene vezetnie a Bíróságot, hogy attól eltérjen. E kormányok képvisel?i e tekintetben a jelen ügy tárgyát képez? adójogi intézkedés jellegére, valamint arra a körülményre hivatkoztak, hogy a jelen ügyben az elért nyereséget az állandó telephely nem ruházza át egy másik jogi személyre, azaz az ezzel kapcsolatos feltétel a jelen ügyben nem áll fenn.

146. Az els? ponttal kapcsolatban igaz, hogy ? ellentétben a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas üggyel ? a jelen ügyben kérdéses adójogi intézkedés célja, hogy úgy el?zze meg az AStG értelmében vett – határon átnyúló tevékenységb?l származó – t?kebefektetési jövedelmek kett?s adóztatását, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Belga Királyság között a kett?s adóztatás elkerülésér?l kötött egyezményben el?írt mentesítés módszerét a beszámítás módszerével helyettesíti.

147. Így tehát úgy vélhetnénk, hogy mind abban a helyzetben, amikor az állandó telephely olyan tagállamban található, amelyben az adó mértéke magasabb a német adókulcsnál, mind pedig abban a helyzetben, amikor – akárcsak az alapügyben – az állandó telephely olyan tagállamban található, amelyben az adó mértéke alacsonyabb a német adókulcsnál, a Németországi Szövetségi Köztársaság a német illet?ség? személyek javára igyekszik elkerülni azon

t?kebefektetési j?vedelmek kett?s ad?ztatását, amelyek egy m?s tagállamban található ?llandó telephely?l származnak. Ebben az értelemben a kett?s ad?ztatás elkerülésére irányuló célt úgy t?nik siker?l elérni.

148. Mindazonáltal a német adóalany szempontjából továbbra is igaz, hogy ez ?t visszatartja attól, hogy olyan tagállamban telepedjen le, vagy tartson fenn ?llandó telephelyet, amelyben az adó mértéke az AStG rendelkezéseiben el?írtnál alacsonyabb. Úgy t?nik a számomra, hogy tekintettel a bels? piacnak a kérdéses adójogi intézkedéssel okozott felaprózódására – ezt hatást egyébként a német jogalkotó szándékosan kívánja elérni – ilyen intézkedésr?l csak akkor lehet megállapítani, hogy összhangban van a Szerz?désben biztosított letelepedés szabadságával, ha az intézkedést közérdeken alapuló követelmény igazolja.

149. A második ponttal kapcsolatban is úgy vélem, hogy a német kormány által kiemelt különbséget elnyeli az az általánosabb elv, amely arra kötelezi a tagállamokat, hogy tartózkodjanak olyan egyoldalú intézkedések elfogadásától, amelyek célja a bels? piac felaprózása, kivéve ha az intézkedést közérdek? cél igazol.

150. Úgy vélem tehát, hogy az AStG 20. §?ának (2) bekezdéséhez hasonló nemzeti intézkedés alkalmas arra, hogy korlátozza a Szerz?désben biztosított letelepedés szabadságát.

c) A vagyon kett?s ad?ztatásának elkerülésével kapcsolatos összehasonlítás (az AStG 20. §?ának (3) bekezdése)

151. Hasonló értékelésre jutunk – véleményem szerint – a vagyon ad?ztatásával kapcsolatban is.

152. S?t azt is állíthatnánk, hogy ebben az esetben a visszatartó hatás még er?sebben jelentkezik, mint az AStG 20. §?a (2) bekezdésének alkalmazása kapcsán.

153. Emléztetünk arra, hogy olyan helyzetben, amely hasonló az alap?gyhöz, ahol a Belga Királyság nem vet ki vagyonadót, a beszámítási rendszer alkalmazása kizárólag ahhoz vezet, hogy lehet?vé teszi a Németországi Szövetségi Köztársaság számára, hogy saját vagyonadót vessen ki, hiszen ebben az esetben nincs olyan külföldi adó, amelyet be lehetne számítani a német adóba.

154. Márpedig abban az esetben, ha az ?llandó telephely olyan tagállamban található, ahol az adó mértéke az AStG által el?írt kulcsnál magasabb, de ahol szintén nem vetnek ki vagyonadót, a német társasági tagok f?szabály szerint nem lennének kötelesek vagyonadót fizetni Németországban a mentesítési rendszer alkalmazása alapján.

155. Ebb?l szerintem az következik, hogy az AStG 20. §?ának (3) bekezdése azzal, hogy eltér?en kezeli az egymással összehasonlítható helyzeteket, szintén korlátozza a Szerz?dés által biztosított letelepedés szabadságát.

3. A szabad letelepedés korlátozásának fennállásával kapcsolatos következtetés

156. A fenti megfontolásokra tekintettel azon a véleményen vagyok, hogy az AStG 20. §?a (2) és (3) bekezdésének rendelkezéséhez hasonló nemzeti rendelkezés korlátozza a Szerz?désben biztosított letelepedés szabadságát, mivel alkalmas arra, hogy visszatartsa e tagállam állampolgárait attól, hogy a választásuk szerinti tagállamban szabadon telepedjenek le.

157. Ilyen feltételek mellett meg kell vizsgálni, hogy egy ilyen korlátozás igazolható?e.

D – *A letelepedés szabadságának korlátozását igazoló indokokról*

158. Az ítélezési gyakorlat szerint a letelepedés szabadságának a korlátozása akkor fogadható el, ha azt az EK-Szerződés 56. cikkében (jelenleg, módosítást követően EK 46. cikk) kifejtett indokok vagy közérdeken alapuló kényszerítő okok igazolják. E korlátozásnak minden esetben alkalmazni kell lennie az elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és nem lépheti túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.(55)

159. A kérdést előterjesztő bíróság előtt a Finanzamt Bielefeld-Innenstadt azzal érvelt, hogy az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdését az ártalmas adóverseny elleni küzdelem, a teljesen mesterséges megállapodások elleni küzdelem és az adórendszer koherenciájának fenntartása indokolja. E három igazoló indokot a német kormány a Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételeiben megismétli.

160. A holland kormány és a Bizottság lényegében csatlakozik a német kormány észrevételeihez, azonban úgy véli, hogy az AStG 20. §-a (2) és (3) bekezdésének rendelkezéseit kizárólag azon mesterséges megállapodások elleni küzdelem indokolja, amelyek célja, hogy megkerüljék a német adójogszabályok alkalmazását. A portugál kormány pedig úgy véli, hogy a fent említett rendelkezés célja a német adórendszer koherenciájának megőrzése.

161. Ezzel szemben a Columbus és a belga kormány úgy véli, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozást sem a kérdést előterjesztő bíróság, sem a Bíróság előtt felhozott indokok nem igazolják.

162. A német hatóságok által felhozott három igazoló indokot egyesével kell megvizsgálni.

1. Az ártalmas adóverseny elleni küzdelemről

163. A Németországi Szövetségi Köztársaság egyrészt emlékeztet arra, hogy a Tanácsnak és a tagállamok kormányai képviselőinek a Tanács keretében hozott határozata(56) a koordinációs központok belga rendszerét az ártalmas adóverseny intézkedései között említette, másrészt, hogy a Bizottság hivatalos vizsgálati eljárást indított, amelynek célja annak megállapítása volt, hogy ez a rendszer tartalmaz-e állami támogatást. Ez a tagállam azonban úgy véli, hogy függetlenül ezektől a kezdeményezésektől, az AStG 20. §-a (2) és (3) bekezdésének célja, hogy „önvédelemhez” való jogának gyakorlása keretében lehetővé tegye számára, hogy ellentételezze azokat a rendkívüli adókedvezményeket, amelyeket ez a rendszer nyújt, azzal, hogy a beszámítás módszerének köszönhetően visszaállítja a Columbus társasági tagjainak adóterhét a német adózási szintre.

164. Ilyen módon megfogalmazva a Németországi Szövetségi Köztársaság által felhozott célügyet, keveredik azzal az állítólagos joggal, hogy valamely tagállam kedvezőtlen adóztatással ellensúlyozza a másik tagállamban szerzett adókedvezményt.

165. Márpedig az ilyen célt nem lehet a letelepedési szabadság korlátozásának igazolásaként elfogadni, ahogyan az az ítélezési gyakorlatból kitűnik.(57)

166. Ahogyan azt Léger főtanácsnok a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyre vonatkozó indítványában nagyon helyesen megjegyzi, közösségi harmonizáció hiányában el kell fogadnunk, hogy a különböző tagállamok adórendszerei így versenyhelyzetbe kerülhetnek.(58) Sajnálatos tény, hogy ez a verseny mentes a korlátoktól. Ez a kérdés – ahogyan azt a Németországi Szövetségi Köztársaság által idézett tanácsi határozat preambuluma is elismeri – politikai jellegű választ tesz szükségessé, és nincs hatással a tagállamoknak a Szerződésből eredő jogaira és kötelezettségeire.

167. Egyébként én is azon a véleményen vagyok, hogy az a tény, hogy a kérdéses adórendszert a közös piaccal ellentétes állami támogatásnak minősíthetjük,(59) amelynek ellenőrzése a Szerződés alapján a Bizottság feladata, nem hatalmazza fel a tagállamokat arra, hogy olyan egyoldalú intézkedéseket fogadjanak el, amelyek célja e rendszer hatásainak semlegesítése, és amelyek sértik a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok valamelyikét.(60)

168. Ebből kiindulva az ártalmas adóverseny elleni küzdelem – véleményem szerint – nem alkalmas arra, hogy igazolja a letelepedés szabadságának jelen ügyben kérdéses korlátozását.

2. A teljesen mesterséges megállapodások elleni küzdelemről

169. A Németországi Szövetség Köztársaság azzal is érvel, hogy a teljesen mesterséges megállapodások elleni küzdelem az egyik oka annak, hogy a német jogalkotó megalkotta az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdését. Azt állítja, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata ezt az igazoló indokot elismerte. Mindazonáltal úgy ítéli meg, hogy ez az ítélkezési gyakorlat túlságosan korlátozó jellegű, és azt javasolja, hogy a Bíróság szélesítse ki a tagállamoknak a mesterséges megállapodások elleni küzdelemmel kapcsolatos jogát, és tegye lehetővé a számukra, hogy megkövetelhesék, hogy a másik tagállamban az adókedvezmények kihasználására létrehozott állandó telephelyeket ezen állam gazdasági életébe ténylegesen és tartósan ágyazzák be. A Németországi Szövetségi Köztársaság szerint ilyen beágyazottságról a belga koordinációs központok esetén nincs szó, így az alapügyben sem.

170. Ahogyan azt a Németországi Szövetségi Köztársaság állítja, a Bíróság több esetben elfogadta, hogy az olyan adójogi intézkedés, amely a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok gyakorlását korlátozza, igazolható, ha az intézkedés kifejezett célja, hogy valamely adókedvezményből kizárja az olyan teljesen mesterséges megállapodásokat, amelyek az érintett tagállami jogszabályok érvényesülésének megkerülésére irányulnak.(61)

171. A fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítéletben a Bíróság több pontosítással is élt az ilyen megállapodások meglétének értékelésével kapcsolatban különösen azért, hogy a nemzeti bíróság számára lehetővé tegye az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó jogszabályaival kapcsolatban az arányosság ellenőrzését.

172. Így ebből az ítéletből kitűnik, hogy a teljesen mesterséges megállapodás fennállásának megállapítása az adókedvezmény megszerzésére irányuló szándék szubjektív körülményén kívül azt is megköveteli, hogy objektív, harmadik személy számára ellenőrizhető, különösen az EKT fizikai létének fokával, így a helyiségekkel, személyzettel és felszereléssel kapcsolatos körülményekből is kitűnjön, hogy a közösségi jogban előírt feltételek formális betartása ellenére nem érték el a fogadó tagállam gazdasági életébe való beágyazottságának a letelepedés szabadságával követelt célját.(62)

173. A Bíróság ebből arra a következtetésre jutott, hogy ahhoz, hogy az Egyesült Királyságnak az EKT-re vonatkozó jogszabályai megfeleljenek a közösségi jognak, kizártnak kell lennie az e jogszabályokban előírt adóztatásnak, ha az adótermészet indíték fennállásától függetlenül az EKT alapítása gazdasági valóságot tükröz, tudniillik olyan valós letelepedésnek felel meg, amelynek célja gazdasági tevékenységek tényleges végzése a fogadó tagállamban.(63)

174. A Bíróság hozzátette, hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy ellenőrizze, hogy az Egyesült Királyság EKT-re vonatkozó valamely jogszabály, amely lehetővé teszi a belföldi illetőségű társaság számára, hogy bizonyítsa, hogy az EKT létrehozatala valójában nem kizárólag vagy elsősorban nem azzal a céllal történt, hogy kijátsszák az egyébként az Egyesült Királyságban fizetendő adót (mobil teszt), lehetővé tegye-e olyan értelmezésre, amely a teljesen



mesterséges megállapodásokra történő alkalmazásra korlátozza az ebben a szabályozásban előírt adóztatást, így ahhoz a következtetéshez vezet, hogy az EKT-re vonatkozó szabályozás összhangban van a letelepedés szabadságával.(64)

175. Ez utóbbi pontosításból az következik, hogy nem úgy történik, hogy a Bíróság elfogadná azt a tagállami szabályozást, amely valamennyi állítólagosan mesterséges megállapodást kategorikusan és általánosan kizár valamely adókedvezményből, anélkül hogy lehetővé tenné a nemzeti bíróságok számára, hogy – tekintettel az egyes ügyek jellegzetességeire – különösen az érintett adóalany által szolgáltatott tényelemek alapján, esetről esetre vizsgálják azokat.(65)

176. A jelen ügyben – véleményem szerint – semmilyen indok nem mond ellent annak, hogy a Bíróság ismét alkalmazza azokat a megállapításokat, amelyeket a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítéletben tett a brit adójogi intézkedés arányosságának vizsgálata kapcsán feltételezve, hogy a jelen ügyben nem fér kétség ahhoz – mivel mindeddig a Bíróság elé észrevételeket terjesztő felek egyike sem állítja ennek ellenkezőjét – hogy az adómentesítési módszernek a beszámítási módszerrel történő az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdésében előírt helyettesítése alkalmas arra, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság által meghatározott célt elérje.

177. A kérdéses intézkedés arányosságát illetően, amelynek vizsgálata elsősorban a kérdést előterjesztő bíróság feladata, ugyanakkor hasznosnak tartom megfogalmazni az alábbi észrevételeket.

178. Kiemeljük, hogy habár a kérdéses nemzeti intézkedés jellege – amely tudniillik a kétfős adóztatás elkerülésének egyik módszerét egy másik kedvezőtelenebbel váltja fel – kevésbé sérti a letelepedés szabadságát, mint egy további adó bevezetése, az AStG nem teszi lehetővé – amennyiben az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdésében meghatározott valamennyi általános alkalmazási feltétel teljesül –, hogy esetről esetre történő vizsgálatot alkalmazzanak annak ellenőrzése érdekében, hogy adott esetben nem lehet-e figyelmen kívül hagyni ezt a rendelkezést, ha a kérdéses fogadó tagállamban az érintett állandó telephely valós beágyazottsága fennáll. E tekintetben az AStG 20. §-ának (2) és (3) bekezdése úgy történik, azon a megdönthetetlen vélelmen alapul, amely szerint teljesen mesterséges megállapodásról van szó, amennyiben az ebben a rendelkezésben meghatározott feltételek fennállnak. Márpedig ez a megközelítés aránytalannak tűnik számomra az elérni kívánt cél vonatkozásában tekintettel a jelen indítvány 174. és 175. pontjában korábban kifejtett megállapításokra.

179. Ha azonban a kérdést előterjesztő bíróságnak elegendő rálátása van ahhoz, hogy értékelje az alapügyben teljesen mesterséges megállapodás fennállását, különösen a német adójog egyéb rendelkezései alapján, akkor a kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy ellenőrizze, hogy a Columbus valós letelepedéséről van-e szó Belgiumban, amelynek célja gazdasági tevékenységek tényleges végzése ebben a tagállamban, ez vizsgálat olyan objektív és ellenőrizhető tényelemeken alapulhat, amelyek különösen az EKT üzlethelyiségek, személyzet és berendezési tárgyak formájában megnyilvánuló fizikai jelenlétének fokára vonatkoznak. A kérdéses nemzeti intézkedést a jelen esetben alkalmazott formájában csak akkor igazolja a teljesen mesterséges megállapodások elleni küzdelem, ha ez az eset nem áll fenn.

180. Ezen objektív tényelemeknek a kérdést előterjesztő bíróság általi (esetleges) vizsgálatát szem előtt tartva – úgy vélem – e bíróságnak különösen azt kellene ellenőriznie, hogy a Columbus esetén a vitatott adózási időszak során továbbra is fennálltak-e a fent hivatkozott 1982. december 30-ai 187. sz. királyi rendelet alapján a koordinációs központokra alkalmazandó feltételek például a belgiumi foglalkoztatottság szintjének vonatkozásában.(66)

181. Egyébként ellentétben azzal, amit a német kormány állít, nem hiszem, hogy az a tény, hogy

valamely telephely – mint amilyen a Columbus – tevékenysége elsősorban a tőke birtoklására és kezelésére, valamint esetlegesen más tagállamokban végzett pénzügyi befektetésekre terjed ki, meghatározó lehetne egy teljesen mesterséges megállapodás fennállásának megállapításával kapcsolatban olyan értelemben, hogy ekkor ez a telephely nem végez valós gazdasági tevékenységet a fogadó tagállamban.

182. Ugyanis nemcsak a pénzügyi tevékenység nincs a priori kizárva a letelepedés szabadságának kedvezményéből, hanem azt sem lehet teljesen kizárni, hogy a Columbushoz hasonló telephelynek a társasági tagok javára történő tőkebefektetéseit a fogadó tagállamban vagy legalábbis belgiumi székhelyű banki vagy pénzügyi közvetítőkn keresztül végezzék.

183. Úgy vélem, hogy ezek a körülmények a fogadó tagállamban való valós fizikai letelepedés mellett elegendőek ahhoz, hogy elveszük a teljesen mesterséges megállapodás létezését.

184. Mindenesetre a kérdést elterjesztő bíróság feladata, hogy valamennyi szükséges vizsgálatot elvégezzen ahhoz, hogy megállapíthassa, hogy a Columbus valós letelepedéssel rendelkezik-e a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően, ez pedig lehetővé teszi a nemzeti bíróság számára, hogy megítélje, hogy az alapügyben az AStG 20. §a (2) és (3) bekezdésének alkalmazása igazolható-e a teljesen mesterséges megállapodások elleni küzdelem céljával.

### 3. Az adórendszer koherenciájának megőrzéséről

185. A Németországi Szövetségi Köztársaság az AStG 20. §ának (2) és (3) bekezdését az adórendszer koherenciájának megőrzésével kapcsolatos indokkal is védi. Szerinte ez a rendelkezés biztosítja a német adófizetők világjövödelem (és vagyon) utáni adóztatását a tőkebefektetésekkel vagy a tőkeexporttal szembeni semlegesség vonatkozásában, és ez megfelel a német jogalkotó elvi döntésének, amely összhangban van adójogi szuverenitásával.

186. A Bachmann-ügyben hozott ítélet(67) és a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet(68) óta a Bíróság fősabály szerint elfogadta, hogy az adórendszer koherenciájának megőrzése olyan indok, amelyre hivatkozhatnak a tagállamok azért, hogy igazolják a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok korlátozását.

187. Miközben e két ítélet következtében a tagállamok által leggyakrabban hivatkozott közérdeken alapuló kényszerítő követelmények egyike az adórendszer koherenciája biztosításának szükségességére alapított igazolás, tudjuk azt is, hogy a Bíróság mindig elutasította ezt az indokot különösen azért, mert ellentétben a két fent említett ítélet alapjául szolgáló helyzetekkel a kérdéses adójogszabályok nem tették lehetővé annak megállapítását, hogy létezik-e közvetlen kapcsolat az adókedvezmény biztosítása és e kedvezmény adókivetéssel történő kiegyenlítése között,(69) amely fősabály szerint megköveteli, hogy a levonást és a csökkentést ugyanazon adó keretén belül ugyanazon adófizetővel szemben alkalmazzák.(70)

188. Ha ezt az ítélkezési gyakorlatot a maga teljes szigorával alkalmazzuk, akkor az azzal járna, hogy a jelen ügyben az adórendszer koherenciájával kapcsolatos indokot el kellene utasítani, amennyiben a Columbus számára biztosított kérdéses adókedvezményt és a beszámítás módszerét két eltérő adórendszer két eltérő adójának kapcsán alkalmazták.

189. A fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítéletben a Bíróság azonban úgy t?nik enyhített az „adórendszer koherenciája” fogalom ítélkezési gyakorlatban korábban uralkodó értelmezésének az adó és az adóalany azonosságának feltételén alapuló szigorán, mivel – ahogy Kokott f?tanácsnok erre az ügyre vonatkozó indítványában javasolta – elfogadta, hogy valamely tagállam akkor is hivatkozhat az adórendszer koherenciájának meg?rzésével kapcsolatos követelményre, amikor az adott ügyben mindkét fent megnevezett feltétel hiányzik.(71)

190. Az adórendszer koherenciájának fogalmát „kicsit zavarosként”(72) s?t „titokzatosként”(73) jellemezték. A tagállamok gyakran olyan más típusú igazoló indokokkal együttesen hivatkoztak rá, amelyeket az ítélkezési gyakorlat kényszerít? követelményként ismert el, mint például az adóügyi ellen?zés hatékonysága, az adóelkerülés vagy adócsalás elleni küzdelem, vagy akár az adóbevételek elvesztése, amely azonban nem tartozik e követelmények közé.(74) A jelen ügyben úgy t?nik a Németországi Szövetségi Köztársaság is összekeveri ezt a fogalmat a nemzetközi adójog által elismert területiség elvével, amelyet a Bíróság szintén elfogadott az alapvet? szabadságok egyikének korlátozását igazoló indokként.(75)

191. Ahogyan azt Poiares Maduro f?tanácsnok is pontosította a Marks & Spencer ügyre vonatkozó indítványában,(76) az adórendszer koherenciájával kapcsolatos fogalom célja a nemzeti adórendszerek sértetlenségének meg?rzése, feltéve, hogy az nem akadályozza e nemzeti adórendszereknek a bels? piac rendszerébe való beilleszkedését. Ilyen értelemben „kényes egyensúlyt” ír el?, amely a „kett?s semlegesség” szabályával fejezhet? ki, tudniillik egyrészt az EK?Szerz?dés 52. cikke adóügyi semlegességet követel meg a tagállamoktól a vállalkozások Közösségen belüli letelepedésével kapcsolatban, másrészt a letelepedés szabadságának gyakorlása is adóügyi semlegességet kell, hogy biztosítson a tagállamok által elfogadott adójogszabályok számára, oly módon, hogy a közösségi állampolgárok a közösségi jog rendelkezéseit ne használják olyan el?nyök szerzésére, amelyek nem kapcsolódnak az adott jog gyakorlásához.

192. Ebb?l a szempontból tehát azt sugallhatnánk, hogy az adórendszer koherenciájának fogalma összekeveredik a joggal való visszaéléssel vagy a teljesen mesterséges megállapodások elleni küzdelemmel. Ha ez az eset állna fenn, elegend? lenne a mi ügyünkben, ha a jelen indítványban az ehhez az igazoló indokhoz kapcsolódó fejtegetésünkre utalnánk vissza.

193. Látva az adórendszer koherenciájának védelmén alapuló érv szinte folyamatos visszautasítását – ideértve e fogalomnak a Manninen-ügyben hozott ítéletben történ? rugalmasabb értelmezését is – és azokat a nehézségeket, amelyek e fogalomnak a tagállamok által felhozott más igazoló indokokkal szembeni pontos körülhatárolásával kapcsolatosak,(77) feltehetnénk azt a kérdést, hogy mi is e fogalom valódi haszna.

194. Ez a kérdés kétségkívül azokkal a helyzetekkel válaszolható meg, amelyekben a Bíróság értékelte ezt az igazoló indokot. Azokban az ügyekben ugyanis, amelyekben az adórendszer koherenciájának szükségességével kapcsolatos érv a legkomolyabban került el?, olyan nemzeti szabályozásokról volt szó, amelyek ilyen vagy olyan módon eltér? bánásmódot alkalmaztak a bels? helyzetek és az olyan határon átnyúló helyzetek között, amelyekben a kérdéses adóalany az alapvet? szabadságok egyikével élt. Végs? soron a Közösségen belül végzett m?veletek vonatkozásában ezek a nemzeti szabályozások visszautasították az azonos adójogi bánásmód kiszélesítését, azaz azt az adókedvezményt, amelyet a nemzeti területen elvégzett azonos típusú m?veletek esetén biztosított.(78) Így a fent hivatkozott Manninen-ügyben a finn szabályozás olyan részvényesek számára biztosította az adójóváírást, akik finn illet?ség?ek voltak, és teljes kör? adókötelezettséggel rendelkeztek ebben a tagállamban azzal a feltétellel, hogy az osztralékokat olyan Finnországban letelepedett társaságok fizették ki, amelyek ugyanebben az államban voltak társasági adó fizetésére kötelezettek. A Bíróság, amikor megvizsgálta a kérdéses adójogi

intézkedés arányosságát ? amelynek célja az volt, hogy elkerülje a társaságok azon nyereségének kettős adóztatását, amelyet azután a részvényesek számára felosztottak – úgy ítélte meg, hogy az adójóváírásnak egy Svédországban letelepedett társaság finn részvényeseire való kiterjesztése, amelyet az utóbbi társaság által ebben a tagállamban fizetett adó alapján számíthatnak ki, nem kezdené ki a finn adórendszer koherenciáját, miközben kevésbé korlátozná a tőke szabad mozgását.(79)

195. Ahogyan korábban is elemeztem, a jelen ügyben kérdéses adójogi intézkedés nem tesz különbséget adóztatás szempontjából a Columbus társasági tagjai között, akik Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkeznek, és éltek a letelepedés szabadságával, és az olyan állandó telephely társasági tagjai között, amelynek a székhelye Németországban van. Ellenben eltérően kezeli a határon átnyúló helyzeteket aszerint, hogy abban a tagállamban, amelyben a német társasági tagok állandó telephelye található, az AStG által előírt kulcsnál alacsonyabb vagy magasabb az adó mértéke. Ez az intézkedés abban áll, hogy elutasítják a jövedelem- és a vagyonadó alóli németországi mentesség azon kedvezményét, amelyet a kettős adóztatás elkerülése céljából alkalmaznak, az olyan tagállamban található állandó telephelybe történő tőkebefektetések esetén, ahol az adó mértéke alacsonyabb az AStG által előírt kulcsnál, ezekre a kettős adóztatás elkerülése céljából a külföldön kivetett adó beszámításának módszerét alkalmazzák.

196. Még ha általánosan el is fogadjuk, hogy lehetséges, hogy olyan helyzetben, amikor a kettős adóztatás elkerülését célzó egyik módszert egyoldalúan egy másik módszerrel váltják fel, megáll az adórendszer koherenciájának megőrzésével kapcsolatos cél, felteszem a jelen ügyben azt a kérdést – ahogyan az már az előző fejtegetésekből is kitűnhetett –, hogy vajon ez-e a német hatóságok valós célja a kérdéses adójogi intézkedés elfogadásával. Ugyanis – ahogyan láttuk – úgy tűnik, hogy ezt az intézkedést elsősorban a teljesen mesterséges megállapodások elleni küzdelem formájában a adóelkerülés elleni küzdelem indokolja, azaz a területiség elvének védelme.

197. Ha valóban ennek az elvnek a védelméről van szó – ahogyan azt a Németországi Szövetségi Köztársaság állítja – számomra úgy tűnik, hogy nem koherens és nincs összhangban ezzel az elvvel, hogy vagyonadót vetnek ki egy olyan más tagállamban található állandó telephelyről származó vagyonra, amely tagállam nem vet ki ilyen adót, és amelyben a jövedelemadó mértéke alacsonyabb a Németországban alkalmazott kulcsnál, valamint, hogy nem alkalmazzák ugyanezen vagyonadót akkor, ha a vagyon olyan tagállamban található telephelyről származik, amelyben az adó mértéke magasabb a németországinál még akkor is, ha ez a másik tagállam egyáltalán nem vet ki vagyonadót.

198. Ilyen körülmények között nem gondolom, hogy a kérdéses adójogi intézkedés igazolható lenne a német adórendszer koherenciájának megőrzésére vonatkozó céllal olyan módon, ahogyan ezt az igazoló indokot a Németországi Szövetségi Köztársaság kifejti és értelmezi.

199. Elemzésem szempontjából úgy ítélem meg, hogy az EK-Szerződés 52. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami adójogszabály, amely a kettős adóztatás elkerülésének céljából az adómentesítési módszert az adóbeszámítási módszerrel helyettesíti az ezen államban illetéssel rendelkező személyek olyan jövedelme és vagyona tekintetében, amely az ezen belföldi illetéssel rendelkező személyek által létrehozott olyan másik tagállamban található állandó telephelyről származik, amely tagállamban az adó mértéke alacsonyabb az elbbitagállam nemzeti adójogszabályában elírná, kivéve ha ezt a szabályozást az olyan teljesen mesterséges megállapodások elleni küzdelem igazolja, amelyek célja, hogy megkerüljék a nemzeti szabályozást. A kérdést elterjesztő bíróság feladata, hogy ellenrizze, hogy a kérdéses nemzeti adójogszabálynak a jelen ügyben való alkalmazása igazolható-e ezzel az indokkal.

200. Hozzáteszem, hogy hasonló következtetésre jutnánk, ha a jelen ügyet az EK-Szerződés 73b. cikke szempontjából vizsgálnánk meg.

## VI – Véggöveztetések

201. A megelző megfontolások összességére tekintettel azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Finanzgericht Münster (Németország) által feltett kérdést az alábbi módon válaszolja meg:

„Az EK-Szerződés 52. cikkét (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) és 73b. cikkét (jelenleg EK 56. cikk) úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami adójogszabály, amely a kettős adóztatás elkerülésének céljából az adómentesítési módszert az adóbeszámítási módszerrel váltja fel az ezen államban illetéssel rendelkező személyek olyan jövedelme és vagyona tekintetében, amely az ezen belföldi illetéssel rendelkező személyek által létrehozott olyan másik tagállamban található állandó telephelyről származik, amely tagállamban az adó mértéke alacsonyabb az elbbitagállam nemzeti adójogi szabályozásában elírná, kivéve ha ezt a szabályozást az olyan teljesen mesterséges megállapodások elleni küzdelem igazolja, amelyek célja, hogy megkerüljék a nemzeti szabályozást. A kérdést elterjesztő bíróság feladata, hogy ellenrizze, hogy a kérdéses nemzeti adójogszabálynak a jelen ügyben való alkalmazása igazolható-e ezzel az indokkal.”

1 – Eredeti nyelv: francia.

2 – Lásd a C-374/04. sz. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyre vonatkozó főtanácsnoki indítvány 3. pontját (2006. december 12-én hozott ítélet, EBHT 2006., I-11673. o.).

3 – RGBI 1934 I., 1005. o.

4 – BGBl 1969 II., 18. o.; illetve 1969. július 30-ai *Moniteur Belge*.

5 – BGBl 1972 I., 1713. o.

6 – BGBl 1993 I., 2310. o.

7 – Az 1983. január 13-ai *Moniteur belge*.

8 – Lásd e tekintetben a C-182/03. és C-217/03. sz., *Belgium és Forum 187 kontra Bizottság* egyesített ügyekben 2006. június 22-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-5479. o.) 9. pontját.

9 – EKT-kről van szó.

10 – Lásd az AStG 7. §-ának (1) bekezdését.

11 – Lásd az AStG 10. §-ának (1) és (2) bekezdését.

12 – J.-P. Le Gall feladó kifejezése az International Fiscal Association által készített, több mint huszonnyolc nemzeti jelentést összesítő, *International tax problems of partnerships* című adójogi összehasonlító tanulmányban a Cahiers de droit fiscal internationalban, Kluwer Law International, Hága, 1995., 604. o.

13 – 2. sz. Bull. Suppl., 1969., 7. o.

14 – Ha a Columbus a német jogtársaságnak minősítette volna, nagyon valószínű, hogy a külföldi közvetítő társaságok (EKT) egyértelműen kedvezőtlenebb rendszerét alkalmazták volna rá (AStG 4. fejezet). Ez a feltevés ugyanakkor nem tárgya a jelen elemzésnek, mivel a kérdést elterjesztő bíróság ezt a kérdést nem tette fel.

15 – Lásd ebben az értelemben a C-141/99. sz. AMID-ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-11619. o.) 18. pontját. Lásd továbbá Ruiz-Jarabo Colomer főtanácsnok C-336/96. sz. Gilly-ügyre vonatkozó indítványának 25. pontját (1998. május 12-én hozott ítélet, EBHT 1998., I-2793. o.).

16 – Lásd ebben az értelemben a C-170/05. sz., Denkavit International és Denkavit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11949) 44. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

17 – Lásd a fent hivatkozott Denkavit International és Denkavit France ítélet alapjául szolgáló ügyben 2006. április 27-én ismertetett főtanácsnoki indítvány 33–38. pontját.

18 – Lásd különösen a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-2787. o.) 22. pontját; a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-10829. o.) 37. pontját és a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 31. pontját.

19 – Lásd különösen a C-9/02. sz. De Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-2409. o.) 40. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 41. pontját.

20 – Lásd a fent hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet 29. pontját.

21 – Lásd különösen a 81/87. sz. Daily Mail and General Trust ügyben 1988. szeptember 27-én hozott ítélet (EBHT 1988., 5483. o.) 16. pontját; a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1998., I-4695. o.) 21. pontját; a fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 42. pontját és a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-1083. o.) 31. pontját (kiemelés tőlem).

22 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 44. pontját; a fent hivatkozott Cadbury Sweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 40. pontját, valamint a fent hivatkozott Denkavit International és Denkavit France ügyben hozott ítélet 18. pontját. Lásd továbbá később a tőke szabad mozgásával kapcsolatban a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-10967. o.) 15. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

23 – A fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 45. pontja (kiemelés tőlem).

24 – Ugyanott, 46–48. pont (kiemelés t?lem). Lásd szintén a C?470/04. sz. N?ügyben 2006. szeptember 7?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?7409. o.) 34–39. pontját.

25 – 46. pont (kiemelés t?lem).

26 – A C?446/04. sz. ügyben 2006. december 12?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?11753. o.).

27 – Ennek a rendelkezésnek ugyanis nincs közvetlen hatálya (lásd a fent hivatkozott Gilly?ügyben hozott ítélet 17. pontját).

28 – HL L 225., 6. o.; magyar nyelv? kiadása 9. kötet, 1. fejezet, 147. o.

29 – HL L 225., 10. o.

30 – HL L 157., 38. o.; magyar nyelv? kiadása 9. kötet 1. fejezet, 369. o.

31 – Lásd különösen a t?ke szabad mozgásával kapcsolatban a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 22. pontját és az EK?Szerz?dés 52. cikkével kapcsolatban a C?374/04. sz., Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12?én hozott ítélet (EBHT 2006., I?11753. o.) 51. pontját.

32 – A fent hivatkozott Gilly?ügyben hozott ítélet 24. és 30. pontja, valamint a C?385/00. sz. De Groot?ügyben 2002. december 12?én hozott ítélet (EBHT 2002., I?11819. o.) 93. pontja az EK?Szerz?dés 48. cikkével (jelenleg, módosítást követ?en EK 39. cikk) kapcsolatban. A C?307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21?én hozott ítélet (EBHT 1999., I?6161. o.) 57. pontja az EK?Szerz?dés 52. és 58. cikkével kapcsolatban és a C?513/03. sz. Van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23?án hozott ítélet (EBHT 2006., I?1957. o.) 47. pontja a t?ke szabad mozgásával kapcsolatban.

33 – A fent hivatkozott Gilly?ügyben hozott ítélet 24–30. pontja; a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 57. pontja; a fent hivatkozott De Groot?ügyben hozott ítélet 93. pontja; a C?290/04. sz., FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3?án hozott ítélet (EBHT 2006., I?9461. o.) 54. pontja; a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 52. pontja (kiemelés t?lem).

34 – A t?ke szabad mozgásával kapcsolatban a fent hivatkozott van Hilten-van der Hijden ügyben 2006. február 23?án hozott ítélet 47. pontja és a letelepedés szabadságával kapcsolatban a fent hivatkozott N?ügyben hozott ítélet 44. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 52. pontja.

35 – A fent hivatkozott De Groot?ügyben hozott ítélet 94. pontja és a fent hivatkozott FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben hozott ítélet 55. pontja.

36 – A fent hivatkozott De Groot?ügyben hozott ítélet 93. és 94. pontja.

37 – Lásd különösen ebben a tekintetben a fent hivatkozott Keckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 24. pontját a t?ke szabad mozgásának alkalmazhatóságával kapcsolatban, amelyben a Bíróság kimondta, hogy a Szerz?dés 73b. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes az a tagállami szabályozás, amely a jövedelemadó keretében azonos adókulccsal terheli az ezen állam területén letelepedett társaság részvényei után fizetett osztalékot és egy másik tagállamban letelepedett társaság részvényei után fizetett osztalékot, anélkül hogy szabályozná a másik tagállamban forrásadó címén levont adó beszámításának lehetőségét.

38 – Lásd a fent hivatkozott Gilly-ügyben hozott ítélet 30. és 31. pontját és a fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 57. pontját.

39 – Lásd például a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítéletet (EBHT 2004., I-7477. o.).

40 – A fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 48. és 49. pontja.

41 – Ugyanott, 48–50. pont.

42 – Ugyanott, 53. pont.

43 – Lásd például a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 47. pontját.

44 – Az alapeljárás tényállásának idején kizárólag a Németországi Szövetségi Köztársaságban, a Spanyol Királyságban, a Francia Köztársaságban, a Luxemburgi Nagyhercegségben, a Holland Királyságban, a Finn Köztársaságban és a Svéd Királyságban volt adóköteles a természetes személyek vagyona. Azóta ezekben a tagállamokban – a Spanyol Királyság, a Francia Köztársaság és a Svéd Királyság kivételével – megszüntették ezt az adót.

45 – Az alapeljárás tényeinek idején ennek az adónak a mértéke természetes személyek esetén az adóköteles vagyon, ideértve a vállalkozási javakat is, 0,5%-a volt.

46 – Lásd a fent hivatkozott egyezmény 22. és 23. cikkét.

47 – Lásd a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyre vonatkozó 2006. május 2-i ítélet 78–83. pontját.

48 – Az olyan eltérő bánásmód, amelyet kizárólag egy belső és egy határon átnyúló helyzet között alkalmaznak, amennyiben a kérdéses helyzetek összehasonlíthatóak, természetesen ellentétes lenne a letelepedés szabadságával. Ez az eset nem okoz különösebb problémát.

49 – Lásd ugyanebben az értelemben Geelhoed ítéletnek a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyre vonatkozó indítványának 39. pontját.

50 – A C-376/03. sz. ügyben 2005. július 5-én hozott ítélet (EBHT 2005., I-5821. o.).

51 – A fent hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 54. pontja és a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 84. pontja.

52 – A fent hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 61. pontja és a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 91. pontja.

53 – A fent hivatkozott Saint-Gobain ZN ügyben hozott ítélet 59. pontja és a fent hivatkozott D-ügyben hozott ítélet 56. pontja.

54 – A D-ügyben hozott ítélet 57. pontja.

55 – Lásd ebben az értelemben a C-167/01. sz. Inspire Art ügyben 2003. szeptember 30-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-10155. o.) 107., 132. és 133. pontját; a fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 49. pontját; a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontját, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes



Overseas ügyben hozott ítélet 47. pontját.

56 – A vállalkozások adóztatásával kapcsolatos magatartási kódexről szóló 1997. december 17-jei határozat (HL 1998. C 2., 2. o.).

57 – Lásd különösen a fent hivatkozott De Groot-ügyben hozott ítélet 97. pontját, valamint a Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 49. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot.

58 – Léger-főtanácsnok fent hivatkozott indítványának 55. pontja.

59 – Megjegyezzük, hogy ez a rendszer valóban állami támogatást tartalmaz, ahogyan azt a Bíróság a fent hivatkozott Belgium és Forum 187 kontra Bizottság ügyben hozott ítéletben megállapította.

60 – Lásd ebben az értelemben Léger-főtanácsnok Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyre vonatkozó fent hivatkozott indítványának 58. pontját.

61 – A fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 26. pontja; a fent hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 61. pontja; a C-324/00. sz. Lankhorst-Hohorst ügyben 2003. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-11779. o.) 37. pontja; a fent hivatkozott De Lasteyrie du Saillant ügyben hozott ítélet 50. pontja; a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 57. pontja, valamint a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 51. pontja.

62 – A fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 64., 53–55. és 67. pontja.

63 – Ugyanott, 65. és 66. pont.

64 – Ugyanott, 62., 72. és 73. pont.

65 – Lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott X. és Y. ügyben hozott ítélet 43. pontját.

66 – A koordinációs központoknak Belgiumban legalább tíz fő teljes munkaidejű munkavállalónak megfelelő személyt kell foglalkoztatniuk kétéves időszaknál hosszabb tevékenység esetén.

67 – A C-204/90. sz. ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 21–23. pontja.

68 – A C-300/90. sz. ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-305. o.) 14–16. pontja.

69 – A fent hivatkozott ICI-ügyben hozott ítélet 29. pontja; a fent hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet 40. pontja; a fent hivatkozott De Groot-ügyben hozott ítélet 109. pontja; a C-168/01. sz. Bosal-ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-9409. o.) 31. pontja; a C-242/03. sz., Weidert és Paulus ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7379. o.) 22. pontja; a C-39/04. sz. Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet 21. pontja és a C-345/05. sz., Bizottság és Portugália ügyben 2006. október 26-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-10633. o.) 29. pontja.

70 – Lásd különösen a fent hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet 40. pontját; a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I-4071. o.) 57. és 58. pontját; a fent hivatkozott Bosal-ügyben hozott ítélet 29. és 30. pontját; a C-315/02. sz., Lenz-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7063. o.) 36. pontját; a fent hivatkozott

Manninen-ügyben hozott ítélet 42. pontját és a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 54. pontját.

71 – Az ítélet 45. és 46. pontja, valamint különösen az indítvány 54–57. pontja.

72 – Kokott főtanácsnok fent hivatkozott Manninen-ügyre vonatkozó indítványának 51. pontja.

73 – Vanistendael, F., „Cohesion: The Phoenix rises from his ashes”, EC Tax Review, 2005., 211. o.

74 – Lásd e tekintetben különösen a Verkooijen-ügyben hozott ítélet 59. pontját; a fent hivatkozott X. és Y. ügyben hozott ítélet 50. pontját; a fent hivatkozott Lenz-ügyben hozott ítélet 40. pontját és a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 44. pontját.

75 – Lásd a C-250/92. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-2471. o.) 22. pontját; a fent hivatkozott Bosal-ügyben hozott ítélet 37. pontját; a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 38. pontját, valamint a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 39. pontját.

76 – 66. és 67. pont.

77 – Még megjegyezzük azt is, hogy a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítéletben a Bíróság – amikor annak a brit nemzeti szabályozásnak az esetleges igazoló indokait vizsgálja, amely a vállalatcsoport adócsökkentéssel kapcsolatos elnyét a belföldi társaságok által elszenvedett károkra korlátozta – nem a nemzeti adórendszer koherenciájának védelmére, hanem három indok együttes meglétére hivatkozott, amelyek közül az első a tagállamok közötti adóztatási hatáskör megosztásának fenntartásán, a második a károk kétszeres beszámításán, a harmadik pedig az adóelkerülés kockázatán alapult.

78 – Lásd különösen a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben, a fent hivatkozott Bosal-ügyben, a fent hivatkozott Lenz-ügyben és a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítéletet, valamint a C-397/98. sz. és C-410/98. sz., Metallgesellschaft és társai egyesített ügyekben 2001. március 8-án hozott ítéletet (EBHT 2001., I-1727. o.).

79 – A fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 46. pontja.