

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nagytanács)

2018. december 19.(\*)

„Előzetes döntéshozatal – Állami támogatások – Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése – Ingatlanszerzési adó – Mentesség – Az ingatlan tulajdonának bizonyos vállalatcsoportokon belül végzett átalakulási ügyletek miatti átruházásai – Az »állami támogatás« fogalma – A szelektivitásra vonatkozó feltétel – Igazolás”

A C-374/17. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2017. június 21-én érkezett, 2017. május 30-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt B**

és

az **A-Brauerei**

között,

a **Bundesministerium der Finanzen**

részvételével folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nagytanács),

tagjai: K. Lenaerts elnök, R. Silva de Lapuerta alelnök, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (előadó), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe és C. Lycourgos tanácselnökök, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund és S. Rodin bírák,

előtanácsnok: H. Saugmandsgaard Øe,

hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2018. június 11-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- az A-Brauerei képviseletében K. Naeve és B. Pignot Rechtsanwälte, K. Seiferth, C. Tillmann és A. Linn Steuerberater,
- a német kormány képviseletében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében K. Blanck-Putz, B. Stromsky és T. Maxian Rusche, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2018. szeptember 19-i tárgyaláson történt meghallgatását

követően,

meghozta a következő

## **Ítéletet**

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a Finanzamt B (Béi adóhatóság, Németország, a továbbiakban: Finanzamt) és az A-Brauerei között folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő abban a tárgyban, hogy a Finanzamt e társaság esetében megtagadta az ingatlanszerzési adó alóli mentességet, amelyben meghatározott feltételek mellett a német adójog értelmében azok a társaságok részesülhetnek, amelyek bizonyos vállalatcsoporton belüli átalakulási ügyletek keretében ingatlan-tulajdonjogot szereznek.

### **A német jog**

#### **A társaságok átalakulásáról szóló törvény**

3 Az Umwandlungsgesetz (a társaságok átalakulásáról szóló törvény) alapeljárásra alkalmazandó változata (a továbbiakban: UmwG) 1. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Belföldi székhelyű jogalanyok átalakulhatnak:

1. egyesüléssel;
2. szétválással (szétválás megszűnéssel és a vagyon egészének átszállásával, szétválás megszűnés nélkül és a vagyon egy részének átszállásával, szétválasztás leányvállalatosítás révén);
3. vagyonátruházással;

[...]

4 Az UmwG 2. §-a előírja:

„Jogalanyok megszűnéssel, ám végelszámolás nélkül egyesülhetnek

1. beolvadással, egy vagy több jogalany (jogelőd) vagyonának mint egésznek egy másik, már fennálló jogalanyra (jogutód) történő átruházásával [...]

#### **Az ingatlanszerzési adóról szóló törvény**

5 A Grunderwerbsteuergesetz (az ingatlanszerzési adóról szóló törvény) alapeljárásra alkalmazandó változatának (a továbbiakban: GrEStG) 1. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az alábbi jogügyletek után ingatlanszerzési adót kell fizetni, amennyiben azok belföldi ingatlanokra vonatkoznak:

1. adásvételi szerződés vagy az átruházásra igényt keletkeztető más jogügylet;

2. tulajdonjogátruházásra vonatkozó megállapodás, ha azt nem el?zte meg az átruházásra igényt keletkeztet? jogügylet;

3. a tulajdonjog átszállása, ha azt nem el?zte meg az átruházásra igényt keletkeztet? jogügylet, és tulajdonjogátruházásra vonatkozó megállapodásra sincs szükség [...]

[...]

(2) Ingatlanszerzési adót kell fizetni azon jogügyletek után is, amelyek ugyan nem teremtenek igényt az tulajdonjogátruházásra, jogilag vagy gazdaságilag lehet?vé teszik egy másik személy számára, hogy a belföldi ingatlant a saját nevében használja.

(2a) Ha a személyegyesít? társaság vagyonába belföldi ingatlan tartozik, és a tagok összetétele öt éven belül közvetlenül vagy közvetve úgy változik meg, hogy a társasági vagyonban fennálló részesedések legalább 95%-a új tagokra száll át, ez az ingatlan új személyegyesít? társaságra történ? átruházására irányuló jogügyletnek min?sül. [...]

(3) Ha a társaság vagyonába belföldi ingatlan tartozik, és a (2a) bekezdés alapján nincs helye adókietésnek, adót kell fizetni ezenkívül az alábbiak után:

1. egy vagy több társasági részesedés átruházására igényt keletkeztet? jogügylet, ha az átruházás révén közvetlenül vagy közvetve kizárólag a szerz? kezében vagy uralkodó és ellen?rzött vállalkozások vagy ellen?rzött személyek kezében vagy ellen?rzött vállalkozások vagy ellen?rzött személyek kezében egyesülne a társasági részesedések legalább 95%-a;

2. közvetlenül vagy közvetve a társasági részesedések legalább 95%-ának egyesítése, ha azt nem el?zte meg az 1. pont szerinti kötelmi jogi ügylet;

3. közvetlenül vagy közvetve a társasági részesedések legalább 95%-ának átruházására igényt keletkeztet? jogügylet;

4. közvetlenül vagy közvetve a társasági részesedések legalább 95%-ának másra történ? átszállása, ha azt nem el?zte meg a 3. pont szerinti kötelmi jogi ügylet.”

6 A 2009. december 22-i Wachstumsbeschleunigungsgesetz (a gazdasági növekedés élénkítésér?l szóló törvény, BGBl. 2009. I, 3950. o.) 7. cikkével a GrEStG-be illesztett, „A vállalatcsoporton belüli szerkezetátalakítás esetén járó adókedvezmény” cím? 6a. §-nak az alapeljárásra alkalmazandó változata az alábbiak szerint rendelkezik:

„Amennyiben [az UmwG] 1. §-a (1) bekezdésének 1–3. pontja szerinti átalakuláson alapuló, az 1. § (1) bekezdésének 3. pontjában és az 1. § (2a) vagy (3) bekezdésében említett adóköteles jogügylet után nem kell adót fizetni [...] az els? mondatot az Európai Unió valamely tagállamának vagy az Európai Gazdasági Térségr?l szóló megállapodás hatálya alá tartozó államnak a jogában el?írt hasonló átalakulásokra is alkalmazni kell. Az els? mondat csak akkor alkalmazható, ha az átalakulásban kizárólag az uralkodó vállalkozás és annak egy vagy több ellen?rzött társasága vagy az uralkodó vállalkozás több ellen?rzött társasága vesz részt. A harmadik mondat értelmében »ellen?rzött« az a társaság, amelynek t?kéjéb?l vagy társasági vagyonából az uralkodó vállalkozás a jogügyletet megel?z? és az azt követ? öt évben közvetlenül vagy közvetve vagy részben közvetlenül, részben közvetve megszakítás nélkül legalább 95%-ban részesedik.”

### **Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés**

7 Az A?Brauerei kereskedelmi tevékenységet folytató társaság a T?GmbH üzletrészeinek

100%-ával rendelkezett, amely utóbbi társaság számos ingatlan tulajdonosa és egy másik társaság egyedüli részvényese volt.

8 A T?GmbH a 2012. augusztus 1?jei szerz?déssel – az UmwG 1. §?a (1) bekezdésének 1. pontja és 2. §?ának 1. pontja alapján a kizárólag e két társaságot érint? beolvadással történ? egyesülés útján való átalakulás keretében – a teljes vagyonát, beleértve az említett ingatlanokat is, az azokra vonatkozó valamennyi joggal és kötelezettséggel együtt átruházta az A?Brauereire.

9 Erre az egyesülésre a cégjegyzékbe történ? bejegyzéssel 2012. szeptember 24?én került sor, és ebben az id?pontban megsz?nt a T?GmbH, amelyben az említett egyesülés el?tt több mint öt évig az A?Brauerei 100%-os részesedéssel rendelkezett.

10 A 2013. június 7?i határozattal a Finanzamt ingatlanszerzési adót vetett ki az A?Brauereira, mivel a T?GmbH mint beolvadó társaság tulajdonában álló ingatlanoknak az A?Brauereira mint átvev? társaságra való átruházása – e két vállalkozás egyesülése és a beolvadó társaság teljes vagyonának az átvev? társaságra történ? átruházása miatt – a GrEStG 1. §?a (1) bekezdésének 3. pontja értelmében adóköteles ügyletnek min?sül, amelyre nem vonatkozik a GrEStG 6a. §?ában meghatározott mentesség.

11 2013. július 19?i határozatával a Finanzamt elutasította az A?Brauerei által az e határozattal szemben benyújtott panaszt, azzal az indoklással, hogy a T?GmbH az említett 6a. §?a értelmében nem volt „ellen?rzött társaság”, hiszen ez a társaság az egyesülés után megsz?nt, ezért az adóköteles ügyletet követ? öt év során fennálló legalább 95%-os részesedésre vonatkozó, 6a. §?ban el?írt jogszabályi határid?re vonatkozó feltétel nem teljesült.

12 2014. október 14?i ítéletével a Finanzgericht Nürnberg (nürnbergi adóügyi bíróság, Németország) helyt adott az A?Brauerei által e határozattal szemben benyújtott keresetnek, azzal az indoklással, hogy az utóbbi a jelen esetben részesülhetett volna a GrEStG 6a. §?a szerinti adókedvezményben.

13 A Finanzamt ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet terjesztett a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) elé.

14 A 2015. november 25?i közbens? ítéletben ez a bíróság helyt adott a GrEStG 6a. §?ának els? fokon elfogadott értelmezésének, azzal az indoklással, hogy a részesedés fennállásának idejére vonatkozó feltétel csak akkor alkalmazandó, ha azt az érintett átalakulási ügylet során valóban be lehet tartani, és ez nem volt így az alapügy tárgyát képez? egyesülés esetén, amely szükségszer?en a beolvadó társaság megsz?nésével járt.

15 Ebben a közbens? ítéletben a kérdést el?terjeszt? bíróság hivatalból felvetette azt a kérdést is, hogy a GrEStG 6a. §?át továbbra sem lehet?e alkalmazni amiatt, hogy az e cikkben biztosított adókedvezményt az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” kell min?síteni, ezért az EUMSZ 108. cikk (3) bekezdésében el?írt bejelentési kötelezettség és a *standstill* kötelezettség megsértése állapítható meg.

16 E tekintetben a Bundesministerium der Finanzen (szövetségi pénzügyminisztérium, Németország) – amely beavatkozott a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tti eljárásba – arra hivatkozott, hogy a GrEStG 6a. §?a szerinti adókedvezményt nem jelentették be az Európai Bizottságnak, ebb?l következ?en ezen adókedvezmény vonatkozásában egyáltalán nem indult vizsgálati eljárás. Ez a minisztérium ugyanakkor az Európai Unió Törvényszékének 2014. november 7?i Autogrill España kontra Bizottság ítéletére (T?219/10, EU:T:2014:939) hivatkozva azt állította, hogy a szóban forgó kedvezmény nem min?sül az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak”, mivel az ebben a kedvezményben részesül? vállalkozások

nem jellemezhetők kiváltságos kategóriaként a sajátos tulajdonságaik alapján, ezért nem teljesül az e rendelkezésben foglalt szelektivitásra vonatkozó feltétel.

17 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és elzeteres döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését, hogy az e rendelkezés szerinti tiltott támogatás áll fenn akkor, ha valamely tagállam szabályozása szerint az átalakuláson (egyesülésem) alapuló adóköteles ingatlanszerzés után nem kell ingatlanszerzési adót fizetni, amennyiben az átalakulásban meghatározott jogalanyok (az uralkodó vállalkozás és egy ellenrzött társaság) vesznek részt, és az uralkodó vállalkozás a jogügyletet megelőz és az azt követő öt évben 100%-os részesedéssel rendelkezik az ellenrzött társaságban?”

### **Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdés?**

18 Kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy az érintett elny szelektivitására vonatkozóan e rendelkezésben foglalt feltételt teljesíti az olyan adókedvezmény, mint amely az alapügy tárgyát képezi, amely az ingatlanszerzési adó alól mentesíti azokat az ingatlantulajdonátruházásra irányuló ügyleteket, amelyekre a kizárólag az ugyanazon vállalatcsoporthoz tartozó, az említett ügyletet megelőz és az azt követő legalább ötéves időszak során megszakítás nélkül legalább 95%-os részesedési viszonyban álló társaságok között kerül sor.

19 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint ahhoz, hogy valamely nemzeti intézkedés az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatásnak” minősüljön, valamennyi alábbi feltétel teljesülése szükséges. Elször is a beavatkozásnak az állam által vagy állami forrásból kell történnie. Másodszer e beavatkozásnak alkalmasnak kell lennie arra, hogy érintse a tagállamok közötti kereskedelmet. Harmadszer a kedvezményezett számára szelektív elnyt kell biztosítania. Negyedszer torzítania kell a versenyt, vagy azzal kell fenyegetnie (lásd: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 53. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

20 Ami az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” fogalmi elemét képezi, az elny szelektivitására vonatkozó feltételt illeti, elször azt kell megvizsgálni – amint azt a német kormány állítja – hogy a GrEStG 6a. §-a által biztosított adókedvezményt már eleve „általános intézkedésnek” kell-e minősíteni, és annak ebből következően kívül kell esnie az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatályán, ha nem teljesíti az e rendelkezésben foglalt szelektivitás feltételét.

21 Ebben a tekintetben különösen az adókedvezményt biztosító nemzeti intézkedéseket illetően emlékeztetni kell arra, hogy az ilyen jellegű intézkedés, amely ugyan nem jár együtt állami források átruházásával, de a kedvezményezetteket a többi adóalanynál kedvezőbb helyzetbe hozza, a kedvezményezettek számára szelektív elnyt biztosíthat, és ennél fogva az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett állami támogatásnak minősül (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

22 Ebben az összefüggésben a Bíróság azt is kimondta, hogy az adótámogatások alkalmazásának vagy megszerzésének valamely feltétele megalapozhatja e támogatás szelektív jellegét, ha e feltétel ahhoz vezet, hogy különbséget tesznek azon vállalkozások között, amelyek egyébként a szóban forgó adórendszer által követett célkitzés tekintetében összehasonlítható

ténybeli és jogi helyzetben vannak, és ha emiatt ez a támogatás hátrányos megkülönböztetést jelent azon vállalkozásokkal szemben, amelyek abból ki vannak zárva (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 86. pont).

23 Ezzel szemben általános intézkedésnek minősülnek, és így nem szelektív jellegűek azok a nemzeti intézkedések, amelyek megkülönböztetés nélkül alkalmazandók az érintett tagállam valamennyi vállalkozására (lásd ebben az értelemben: 2012. március 29-i 3M Italia ítélet, C-417/10, EU:C:2012:184, 39. pont; 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group SA és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 56. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Az a tény, hogy kizárólag az adott intézkedés alkalmazási feltételeit teljesítő adóalanyok részesülhetnek ezen intézkedés kedvezményében, önmagában nem teszi ezen intézkedést szelektív jellegűvé (2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 59. pont).

25 Az „általános intézkedésnek” történő minősítés szempontjából mindazonáltal nincs jelentősége annak a ténynek, hogy a szóban forgó intézkedés a vállalkozások tevékenységének jellegétől függetlenül alkalmazandó (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 82–84. pont).

26 Valamely elnyert biztosító intézkedés *a priori* szelektív jellegének ugyanis nem feltétlenül kell a vállalkozás működési területe szerinti tevékenységi ágazathoz kapcsolódó megszerzési feltételen alapulnia, hanem alapulhat az más feltételeken is, így például azon vállalkozás jogi formájához kapcsolódó feltételen, amely ezen elnyert részesülhet (lásd ebben az értelemben: 2006. január 10-i Cassa di Risparmio di Firenze és társai ítélet, C-222/04, EU:C:2006:8, 136. pont).

27 Ezenkívül az említett „általános intézkedésnek” történő minősítés szempontjából annak a ténynek sincs jelentősége, hogy valamely intézkedés, amely *a priori* vagy potenciálisan minden vállalkozás számára hozzáférhető, nem teszi lehetővé a vállalkozások meghatározott kategóriájának azonosítását, amelyek az intézkedés kizárólagos kedvezményezettjei, és amelyek egyedi, közös és sajátos tulajdonságok alapján megkülönböztethetők (lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 69–71. pont).

28 A jelen esetben a Bíróság rendelkezésére álló iratokból kitűnik, hogy az ingatlanszerzési adó alóli mentességet, amelyről a GrEStG 6a. §-a rendelkezik, a gazdasági növekedés élénkítéséről szóló 2009. december 22-i törvény – „A vállalatcsoporton belüli szerkezetátalakítás esetén járó adókedvezmény” címmel – a GrEStG 1. §-a (1) bekezdésének 3. pontjától, továbbá (2a) és (3) bekezdésétől formálisan eltérést engedő intézkedésként vezette be ebbe a törvénybe.

29 Az e mentességet tartalmazó törvényjavaslat indokolásából ezenkívül kitűnik, hogy annak lényegében az volt a célja, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaságot 2008 óta sújtó gazdasági válságra válaszolva e vállalkozások versenyképességének növelése érdekében megkönnyítse a vállalkozások szerkezetátalakítását és különösen a társaságok közötti ingatlanátruházással járó átalakulásokat.

30 A Bíróság rendelkezésére álló iratokból az is kitűnik, hogy csak a jogalkotási folyamat során hozták meg azt a döntést, hogy ezt az adókedvezményt bizonyos vállalatcsoportokra korlátozzák oly módon, hogy az eredetileg javasolt szöveghez egy további alkalmazási feltételt illesztnek,

amely szerint az érintett átalakulási ügyletben kizárólag az úgynevezett „uralkodó” vállalkozás és/vagy egy vagy több úgynevezett „ellenrész” vállalkozás vehet részt, és az utóbbi társaságok a meghatározás szerint olyan társaságok, amelyek tőkéjében vagy társasági vagyonában az uralkodó társaság az említett ügyletet megelőző és az azt követő legalább ötéves időszak során megszakítás nélkül legalább 95%-os részesedéssel rendelkezik.

31 Az alapügy tárgyát képező adómentesség azonban csak az átalakulási ügyleteket végző vállalatcsoportokat részesítheti elnyben, míg az ilyen vállalatcsoportokhoz nem tartozó társaságok ebből az elnyből még akkor is ki vannak zárva, ha a vállalatcsoportok által végrehajtotthoz hasonló átalakulási ügyleteket végeznek.

32 E tekintetben, igaz ugyan, hogy a szabályozási módszer nem dönt jelentőségű annak meghatározása szempontjából, hogy egy adott intézkedés szelektív vagy általános jellegű-e, abban az értelemben – amint az többek között a 2011. november 15-ii Bizottság és Spanyolország kontra Government of Gibraltar és Egyesült Királyság ítélet (C-106/09 P és C-107/09 P, EU:C:2011:732) 101. pontjából kitűnik –, hogy még a formálisan eltérést nem engedő, és önmagukban véve általános jellegű kritériumokon alapuló intézkedés is lehet szelektív, ha az különbséget tesz az érintett adórendszer által követett célokra tekintettel hasonló helyzetben lévő társaságok között.

33 Mindazonáltal, noha valamely adóintézkedés szelektivitásának bizonyítása céljából az alkalmazott szabályozási módszernek nincs döntő jelentősége, így nem mindig szükséges, hogy az valamely általános adórendszerhez képest eltérést engedő jelleggel bírjon, az alapügy tárgyát képező intézkedéshez hasonlóan az a körülmény, hogy az adójogi intézkedés e szabályozási módszert alkalmazva ilyen jelleggel rendelkezik, e célból releváns akkor, ha az következik belőle, hogy a gazdasági szereplők két kategóriája különböztethető meg, és képezi *a priori* eltérő bánásmód tárgyát, azaz egyrészt azok, akik az eltérést engedő intézkedés hatálya alá tartoznak, másrészt azok, akikre továbbra is az általános adórendszer alkalmazandó, noha e két kategória az említett rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható helyzetben van (2016. december 21-ii Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 77. pont; 2018. június 28-ii Andres (a fizetése képtelenné vált Heitkamp BauHolding) kontra Bizottság ítélet, C-203/16 P, EU:C:2018:505, 93. pont).

34 Ebből következően a német kormánynak a jelen ítélet 20. pontjában említett érve nem elegendő annak bizonyításához, hogy az alapeljárás tárgyát képező intézkedés nem tartozik az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdésének hatálya alá.

35 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdése értelmében vett „állami támogatás” fogalmi elemét képező elny szelektivitására vonatkozó feltételt úgy kell értékelni, hogy először is meg kell határozni, hogy az adott jogi szabályozás keretén belül a szóban forgó nemzeti intézkedés alkalmas-e arra, hogy „bizonyos vállalkozások[át] vagy bizonyos áruk termelés[ét]” elnyben részesítse olyan vállalkozásokkal vagy áruk termelésével szemben, amelyek az említett szabályozás által követett célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak, és amelyek ily módon – lényegében hátrányosan megkülönböztethetőek minősíthető – eltérő bánásmódban részesülnek (2016. december 21-ii Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 54. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

36 Ebben az összefüggésben ahhoz, hogy valamely nemzeti adóintézkedés „szelektívnek” minősíthessen, először is azonosítani kell az érintett tagállamban alkalmazandó általános vagy „normál” adórendszert, másodsor pedig bizonyítani kell, hogy a szóban forgó adóintézkedés eltér az említett általános rendszertől, mivel különbséget tesz az ezen általános rendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között

(lásd ebben az értelemben: 2016. december 21-i Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 57. pont).

37 A jelen ügyben elször is meg kell állapítani – amint az a nemzeti jognak az elzetes döntéshozatalra utaló határozatban való ismertetéséből kitnik –, hogy azt a referenciakeretet, amelyre tekintettel az összehasonlíthatóság vizsgálatát el kell végezni, az ingatlanszerzési adóra vonatkozó német jogszabályok alkotják, amelyek összességükben véve ezen adó tárgyát és adóztatandó tényállását meghatározzák.

38 Másodsor az a kérdést merül fel, hogy a GrEStG 6a. §-ában biztosított adókedvezmény – mivel az ezt a kedvezményt kizárólag az ugyanazon vállalatcsoporthoz tartozó, az említett ügyletet megelőző és az azt követő legalább öt éves időszak során megszakítás nélkül legalább 95%-os részesedési viszonyban álló társaságok között átalakulási ügylet esetére tartja fenn – eltérő bánásmódot alkalmaz-e az alapügy tárgyát képező általános adórendszer által kitzött célokra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő gazdasági szereplők között azáltal, hogy az ezen átalakulási ügyleteket végző, de ilyen részesedési viszonyban nem álló társaságokat ebből a mentességből kizárja.

39 Ebben a tekintetben az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy az ingatlanszerzési adóra vonatkozó adószabályozás által elérni kívánt cél az ingatlanra vonatkozó jogok jogosultjait érintő bármely változás (*Rechtsträgerwechsel*) megadóztatása, vagy más szavakkal az ingatlanra vonatkozó tulajdonjognak valamely természetes vagy jogi személyről egy másik természetes vagy jogi személyre való, polgári jogi értelemben vett átruházásának megadóztatása.

40 Ezt a célkitzést ezenkívül kifejezetten említi a GrEStG 6a. §-ának alapul szolgáló törvényjavaslat indokolása. Az indokolás ugyanis kifejti, hogy annak elkerülése érdekében, hogy a szóban forgó mentesség önkényes kedvezményeket vonjon maga után, azt a vállalatátalakításiügyletekre kell korlátozni, mivel a vállalkozások szerkezetátalakításainak más típusaival ellentétben az ilyen ügyletek a GrEStG értelmében az ingatlanra vonatkozó jogok jogosultjának megváltozását eredményezik.

41 A GrEStG 6a. §-ának szövegére is tekintettel – amelyből az tnik ki, hogy ez a rendelkezés az adó alól kifejezetten mentesít bizonyos ügyleteket, amelyek a GrEStG 1. §-a (1) bekezdésének 3. pontja és a (2a) és (3) bekezdése értelmében általában adókötelesek – meg kell állapítani, hogy a jelen ítélet 35. pontjában felidézett ítélkezési gyakorlatban foglalt elv értelmében az összehasonlíthatóság vizsgálatát, amint azt egyébként a kérdést elterjesztő bíróság is sugallja, az említett célra tekintettel kell értelmezni – amely cél az ingatlanra vonatkozó tulajdonjog jogosultját érintő bármely változás megadóztatása –, és amelyet általában az alapügy tárgyát képező ingatlanszerzési adóra vonatkozó szabályozás és különösen GrEStG 1. §-ában szereplő, ezen adó tárgyát és adóztatandó tényállását meghatározó szabályok is követnek, amely szabályok a jelen ítélet 37. pontjában szereplő megállapítás szerint azt a referenciakeretet alkotják, amelyre tekintettel az összehasonlíthatóság vizsgálatát el kell végezni.

42 Márpedig úgy tnik, hogy a GrEStG 6a. §-a megkülönböztetéshez vezet egyrészt az e rendelkezésben meghatározottak szerint vállalatcsoporton belüli átalakulási ügyleteket végző és az alapügy tárgyát képező mentességre jogosult társaságok, másrészt az ilyen vállalatcsoporthoz nem tartozó, ugyanilyen átalakulási ügyletet végző, ám ebből a mentességből kizárt társaságok között, jóllehet az említett két esetben a társaságok összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben vannak az említett adó által elérni kívánt célra tekintettel, amely cél a tulajdonjog polgári jogi értelemben vett jogosultját érintő – e jognak valamely természetes vagy jogi személyről egy másik természetes vagy jogi személyre való átruházásával járó – változás megadóztatása.



43 A kizárólag ugyanazon vállalatcsoportba tartozó és legalább 95%-os részesedési viszonyban álló társaságokra kiterjedő átalakulási ügyletekre vonatkozó feltételből ily módon következő megkülönböztetés hatását egyébként tovább erősíti az ugyanezen feltételben elírt követelmény, amely szerint ennek a részesedésnek az említett ügyletet megelőző és az azt követő legalább ötéves időszak során megszakítás nélkül fenn kell állnia.

44 Mindazonáltal másodsor arra kell emlékeztetni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az „állami támogatás” fogalma nem vonatkozik egy olyan intézkedésre, amely különbséget tesz a szóban forgó jogrendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, és ezért *a priori* szelektív jellegű, amennyiben az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy e megkülönböztetés igazolt, mivel az az intézkedést magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered (2016. december 21-ii Bizottság kontra World Duty Free Group és társai ítélet, C-20/15 P és C-21/15 P, EU:C:2016:981, 58. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

45 A jelen esetben meg kell állapítani – amint azt a kérdést előterjesztő bíróság sugallja, és amint az a Bíróság elé terjesztett írásbeli észrevételekben, és a Bíróság előtti tárgyaláson zajló viták során is kifejtésre került –, hogy a GrEStG 6a. §-a szerinti mentesség célja, hogy a túlzottnak tekintett adóztatás elkerülése érdekében korrekciót vezessen be.

46 A vállalatcsoporton belüli átalakulási ügyletekből eredő ingatlanátruházások adóztatására jellemző különösen magas, legalább 95%-os részvételi arány ugyanis túlzottnak tekinthető, mivel a GrEStG 1. §-ának (2a) és (3) bekezdése értelmében a szóban forgó ingatlan átruházását fűszabály szerint már megadóztatták „a belépéskor”, azaz azon társaságnak a vállalatcsoportba lépésének időpontjában, amely az ingatlan tulajdonosa. Ha ezt követően az e vállalatcsoporton belül végzett átalakulási ügyletek miatt az említett ingatlan átruházását újból megadóztatnák, így különösen – a jelen esethez hasonlóan –, a vállalkozás 100%-os tulajdonában álló azon leányvállalat beolvadással történő egyesülése következtében, amely ezen ingatlan tulajdonosa, az a szóban forgó ingatlan ugyanazon átruházási ügyletének kétszeres adóztatását eredményezné, nevezetesen először a tulajdonátruházás során, amelynek az ellenőrzött társaság tőkéje vagy társasági vagyona legalább 95%-ának az uralkodó társaság általi megszerzése tekinthető, és másodsor az átalakulási ügylet során, amely a jelen esetben az ellenőrzött társaságnak az uralkodó társaságba való beolvadással történő egyesüléséből áll.

47 Ezt megfordítva, amint arra a fűtanácsnok az indítványának 175. pontjában szintén rámutatott, az ilyen kétszeres adóztatás kizárt a 95%-nál alacsonyabb részesedési viszonyban álló társaságok közötti átalakulási ügylet esetén. Ebben az esetben ugyanis az uralkodó társaság által az ellenőrzött társaság tőkéjében vagy társasági vagyonában 95%-nál alacsonyabb részesedésszerzés a GrEStG 1. §-ának (2a) és (3) bekezdése alapján nem adóköteles, míg az ezt követően a két társaság között lezajló átalakulási ügylet nem részesül a GrEStG 6a. §-a szerinti mentességben.

48 Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy az általános adórendszer alkalmazása alóli kivételt előíró intézkedést akkor lehet az adórendszer jellegére és általános felépítésére hivatkozással igazolni, ha az érintett tagállam bizonyítani tudja, hogy ezen intézkedés az adórendszer alapelveinek vagy vezérelveinek közvetlen következménye. E tekintetben különbséget kell tenni egyrészt az adott adórendszer – azon kívül álló – céljai, másrészt a magában az adórendszerben rejlő mechanizmusok között, amelyek e célok eléréséhez szükségesek (2006. szeptember 6-ii Portugália kontra Bizottság ítélet, C-88/03, EU:C:2006:511, 81. pont).

49 Az ítélkezési gyakorlatában a Bíróság elismerte, hogy az érintett általános adórendszerben rejlő célkitűzések alkalmasak lehetnek valamely *a priori* szelektív adórendszer igazolására (lásd

ebben az értelemben: 2004. április 29-i GIL Insurance és társai ítélet, C-308/01, EU:C:2004:252, 74–76. pont; 2011. szeptember 8-i Paint Graphos és társai ítélet, C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 64–76. pont).

50 A jelen esetben az alapügy tárgyát képező adórendszer megfelelő működéséhez kapcsolódó, a kétszeres adóztatás és ebből következően a túlzott adóztatás elkerülésére irányuló célkitűzés úgyszintén igazolhatja azt, hogy a GrEStG 6a. §-a szerinti adómentességet az azon társaságok közötti átalakulási ügyletekre tartásuk fenn, amelyek az említett ügyletet megelőző és az azt követő legalább öt éves időszak során megszakítás nélkül legalább 95%-os részesedési viszonyban álltak.

51 Amint arra egyébiránt a kérdést előterjesztő bíróság is rámutatott, az ilyen részesedés minimális időszakra vonatkozó követelményt igazolni látszik a nem kívánt „talált pénz” hatások kizárására és a visszaélések elkerülésére irányuló szándék, megelőzve azt, hogy ilyen szintű részesedési viszonyok – amelyek az átalakulás befejezését követően megszűnnek – rövid időtartamra, kizárólag ezen adómentesség igénybevétele céljából létrejöjjenek. A visszaélések megelőzése ugyanis az érintett rendszer jellegéhez vagy felépítéséhez kapcsolódó igazolásnak minősülhet (lásd analógia útján: 2004. április 29-i GIL Insurance és társai ítélet, C-308/01, EU:C:2004:252, 74. pont).

52 Ebből következik, hogy noha az említett mentesség megkülönböztetést vezet be a szóban forgó jogrendszer által kitűzött célra tekintettel összehasonlítható ténybeli és jogi helyzetben lévő vállalkozások között, ez a megkülönböztetés igazolt, mivel az a kétszeres adóztatás elkerülésére irányul, és ebben a tekintetben az azt magában foglaló rendszer jellegéből vagy felépítéséből ered.

53 A fenti megfontolások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az érintett előny szelektivitására vonatkozóan e rendelkezésben foglalt feltételt nem teljesíti az olyan adókedvezmény, mint amely az alapügy tárgyát képezi, amely az ingatlanszerzési adó alól mentesíti azokat az ingatlantulajdonátruházásra irányuló ügyleteket, amelyekre a kizárólag az ugyanazon vállalatcsoporthoz tartozó, az említett ügyletet megelőző és az azt követő legalább öt éves időszak során megszakítás nélkül legalább 95%-os részesedési viszonyban álló társaságok között kerül sor.

## **A költségekről**

54 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nagytanács) a következőképpen határozott:

**Az EUMSZ 107. cikk (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy az érintett előny szelektivitására vonatkozóan e rendelkezésben foglalt feltételt nem teljesíti az olyan adókedvezmény, mint amely az alapügy tárgyát képezi, amely az ingatlanszerzési adó alól mentesíti azokat az ingatlantulajdonátruházásra irányuló ügyleteket, amelyekre a kizárólag az ugyanazon vállalatcsoporthoz tartozó, az említett ügyletet megelőző és az azt követő legalább öt éves időszak során megszakítás nélkül legalább 95%-os részesedési viszonyban álló társaságok között kerül sor.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: német.