A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2011. július 21.*

A C-397/09. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2009. október 14-én érkezett, 2009. május 27-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Scheuten Solar Technology GmbH**

és

a **Finanzamt Gelsenkirchen-Süd**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (előadó), Juhász E. és T. von Danwitz bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: E. Sharpston,
hivatalvezető: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. szeptember 16-i tárgyalásra

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Scheuten Solar Technology GmbH képviseletében K. von Brocke Rechtsanwalt és A. Küntscher Steuerberaterin,

– a Finanzamt Gelsenkirchen-Süd képviseletében R. Rasche, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében J. Möller és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

– a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.-C. Halleux, meghatalmazotti minőségben,

– a dán kormány képviseletében V. Pasternak Jørgensen és C. Vang, meghatalmazotti minőségben,

– az észt kormány képviseletében M. Linntam, meghatalmazotti minőségben,

– az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Fiorentino avvocato dello Stato,

– a holland kormány képviseletében C. Wissels és J. Langer, meghatalmazotti minőségben,

– a portugál kormány képviseletében L. Inez Fernandes, meghatalmazotti minőségben,

– a svéd kormány képviseletében A. Falk és S. Johannesson, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében L. Seeboruth, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2011. május 12-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérelem a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló, 2003. június 3-i 2003/49/EK tanácsi irányelv (HL L 157., 49. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 380. o.) 1. cikkének értelmezésre vonatkozik.

2 E kérelmet a Scheuten Solar Technology GmbH (a továbbiakban: SST) és a Finanzamt Gelsenkirchen-Süd (a továbbiakban: Finanzamt) között az iparűzési adó alapjának megállapítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A 2003/49 irányelv 1. cikke előírja:

„(1) Egy tagállamban felmerülő kamat- és jogdíjfizetések mentesek az adott államban ilyen kifizetésekre akár forrásnál történő levonással, akár kivetéssel beszedett adók alól, feltéve, hogy a kamat vagy jogdíj haszonhúzója egy másik tagállam vállalkozása vagy egy tagállam vállalkozásának egy másik tagállamban levő állandó telephelye.

(2) Egy tagállam vállalkozása, vagy egy másik tagállamban levő állandó telephely által teljesített kifizetést úgy tekintik, hogy azt teljesítették az adott tagállamban (a továbbiakban: forrás szerinti állam).

[...]

(4) Egy tagállam vállalkozását csak akkor tekintik a kamat vagy jogdíj haszonhúzójának, ha e kifizetéseket saját hasznára kapja, és nem közvetítőként, azaz valamely más személy ügynökeként, megbízottjaként vagy aláírásra jogosultjaként.

[...]

(7) E cikket csak akkor kell alkalmazni, ha az a vállalkozás, amelyik kamatok vagy jogdíjak kifizetője, vagy az a vállalkozás, amelynek állandó telephelyét kamatok és jogdíjak kifizetőjének tekintik, társult vállalkozása azon vállalkozásnak, amelyik az említett kamatnak vagy jogdíjaknak haszonhúzója, vagy amelynek állandó telephelyét ezek haszonhúzójaként tekintik.

[...]

(10) Egy tagállamnak lehetősége van arra, hogy ne alkalmazza ezt az irányelvet egy másik tagállam vállalkozására vagy egy másik tagállam vállalkozásának állandó telephelyére olyan körülmények esetén, ha a 3. cikk b) pontjában meghatározott feltételek legalább kétéves megszakítás nélküli időszakon át nem állnak fenn.

[...]"

4 Ezen irányelv 2. cikke előírja:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

a) »kamat«: mindenféle követelésből származó jövedelem, függetlenül attól, hogy az jelzáloggal biztosított-e, és hogy együtt jár-e az adós nyereségéből való részesedés jogával, és különösen értékpapírokból származó jövedelem és kötvényekből vagy kötelezvényekből származó jövedelem, beleértve az ilyen értékpapírokhoz, kötvényekhez vagy kötelezvényekhez kapcsolódó jutalmakat és nyereséget; a késedelmes fizetésre kirótt kiegészítő díj nem minősül kamatnak;

[...]"

5 Az említett irányelv 3. cikke b) pontjának rendelkezése szerint:

„egy vállalkozás egy második vállalkozás »társult vállalkozása«, ha legalább

i. az első vállalkozás minimum 25%-os közvetlen részesedéssel rendelkezik a második vállalkozás tőkéjéből; vagy

ii. a második vállalkozás minimum 25%-os közvetlen részesedéssel rendelkezik az első vállalkozás tőkéjéből; vagy

iii. egy harmadik vállalkozás minimum 25%-os közvetlen részesedéssel rendelkezik mind az első vállalkozás tőkéjéből, mind pedig a második vállalkozás tőkéjéből.

A részesedéseknek csak a Közösség területén letelepedett vállalkozásokhoz szabad kapcsolódniuk.

[...]”

6 A 2003/49 irányelv 4. cikke a következőképpen rendelkezik:

„(1) A forrás szerinti állam nem köteles biztosítani ezen irányelv előnyeit a következő esetekben:

a) kifizetések, amelyeket nyereségkifizetésként vagy tőke-visszafizetésként kezelnek a forrás szerinti állam törvényei értelmében;

[...]

(2) Ha a kamat vagy jogdíjak kifizetője és haszonhúzója közötti, vagy egyikőjük és valamely más személy közötti különleges kapcsolat miatt a kamat vagy jogdíjak összege meghaladja azt az összeget, amelyben a kifizető és a haszonhúzó ilyen kapcsolat hiányában megállapodott volna, ezen irányelv rendelkezéseit csak ez utóbbi összegre kell alkalmazni."

A nemzeti jog

7 Az iparűzési adóról szóló 2002. évi törvény (Gewerbesteuergesetz 2002, BGBl. 2002 I, 4167. o.; a továbbiakban: iparűzé si adóról szóló törvény) alapügyben szereplő tényállásra alkalmazandó változatának 2. §-a szerint minden belföldön végzett iparűzési tevékenység a jövedelem- vagy a társasági adó mellett iparűzésiadó-köteles.

8 A 2.§ (1) és (2) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Valamennyi Németországban működő telephely az iparűzési adó hatálya alá tartozik. A telephelyek a jövedelemadóról szóló törvény szerinti üzleti vállalkozásnak tekintendők. A telephely akkor tekintendő Németországban működőnek, ha az üzletvitel helye Németországban, vagy Németországban bejegyzett kereskedelmi hajón található.

(2) Bármilyen üzleti részesedésekből álló társaságot (különösen az európai társaságokat, a részvénytársaságokat, a korlátolt felelősségű társaságokat, betéti társaságokat) minden esetben teljes mértékben telephelynek kell tekinteni […].”

9 E törvény 6. §-a szerint az iparűzési adó alapja az adóalanyok iparűzési tevékenységéből származó bevétel.

10 Az iparűzési tevékenységből származó bevételt a hivatkozott törvény 7. §-ának első mondata az alábbiak szerint határozza meg:

„Az iparűzési tevékenységből származó, a jövedelemadóról szóló törvény vagy a társasági adóról szóló törvény rendelkezései szerint megállapítandó nyereség, amelyet a […] a 8. és 9. §-ban említett összegekkel növelni, illetve csökkenteni kell”.

11 Az iparűzési adóról szóló törvény „Visszaillesztés” című 8. §-a kimondja:

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

1. az olyan tartozások utáni bevétel fele, amelyek gazdaságilag kapcsolódnak az üzleti tevékenység vagy annak egy része kialakításához vagy megszerzéséhez, az üzleti tevékenység kiterjesztéséhez vagy javításához, illetve amelyek a vállalkozás tőkéjének nem csupán átmeneti növelését szolgálják.”

12 Az említett törvény 10a. §-a előírja, hogy az iparűzési adó alapjának megállapítása érdekében le kell vonni a veszteségeket az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-a alapján megállapított nyereségből.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 Az SST német jog alá tartozó, Gelsenkirchenben letelepedett korlátolt felelősségű társaság. A Scheuten Solar Systems BV 100%-os tulajdonában áll, amely Venlóban (Hollandia) letelepedett holland korlátolt felelősségű társaság.

14 2003. augusztus 27. és 2004. december 1-je között az SST számos egymást követő szerződés értelmében az anyavállalatától összesen 5 180 000 EUR összegben kapott kölcsönt. Az SST e kölcsönök után 2004-ben 154 584 euró összegű kamatot fizetett az anyavállalatának. Az SST ezen összeget iparűzési kiadásként levonta a bevételéből.

15 A Finanzamt a 2004. évre vonatkozó iparűzésiadó-alapot megállapító határozatában az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-ának 1. pontja alapján mindazonáltal megállapította, hogy az SST csak a hivatkozott kamatösszeg 50%-át vonhatta volna le az elért bevételből, így a 154 584 euró kamatösszeg felét hozzászámította az SST iparűzési tevékenységből származó bevételéhez.

16 Az SST keresetet indított a Finanzamt e határozata ellen, úgy érvelve, hogy a hivatkozott kamatösszeg felének hozzászámítása a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésével ellentétes adóztatásnak minősül.

17 Az említett keresetet a Finanzgericht Münster a 2008. február 22-i ítéletével elutasította.

18 Az SST ezen ítélettel szemben felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz.

19 A Bundesfinanzhof, mivel kétségei merültek fel a belső jog vonatkozó rendelkezéseinek a 2003/49 irányelvvel való összeegyeztethetősége kapcsán, úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és az alábbi kérdéseket terjeszti előzetes döntéshozatalra a Bíróság elé:

„1) […] a 2003/49 irányelv [...] 1. cikkének (1) bekezdésével ellentétes-e azon szabályozás, amely szerint a valamely tagállambeli vállalkozás által másik tagállambeli társult vállalkozás számára fizetett kölcsönkamatokat hozzászámítják az előbb említett vállalkozás iparűzésiadó-alapjához?

2) Az első kérdésre adott igenlő válasz esetén: a [2003/49 irányelv] 1. cikkének (10) bekezdését úgy kell-e értelmezni, hogy a tagállamok akkor is eltekinthetnek az irányelv alkalmazásától, ha a[z említett irányelv] 3. cikkének b) pontjában említett, a társult vállalkozás fennállására vonatkozó feltételek a kamatfizetés időpontjában még nem álltak fenn legalább kétéves megszakítás nélküli időszakon át?

1) Ez esetben a tagállamok a fizető vállalkozással szemben hivatkozhatnak-e közvetlenül a [2003/49 irányelv] 1. cikkének (10) bekezdésére?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

20 E kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésével ellentétes-e az olyan nemzeti adójogi rendelkezés, a valamely tagállambeli vállalkozás által másik tagállambeli társult vállalkozás számára fizetett kölcsönkamatokat hozzászámítják az előbb említett vállalkozás által fizetendő iparűzési adó alapjához.

21 Először is meg kell állapítani, hogy az alapügyben az SST-re az iparűzési bevétele után vetették ki az iparűzési adót. A hivatkozott adó alapjának megállapítása keretében a Finanzamt az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozásnak megfelelően

visszaillesztette az SST bevételébe az e társaság által a Hollandiában letelepedett anyavállalatának fizetett kamatok felét.

22 Az SST szerint e számítás adókötelezettséget eredményez, így az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás a kamatok gazdasági kettős adóztatásához vezet, amely összeegyeztethetetlen a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésével. Ezzel ellentétben a Bírósághoz észrevételt benyújtó valamennyi többi érdekelt úgy véli, hogy az említett szabályozás nem tartozik e rendelkezés hatálya alá, és következésképpen azt javasolják, hogy a Bíróság nemleges választ adjon az előterjesztett kérdésre.

23 E körülmények között a Bíróságot az említett rendelkezés hatályának meghatározására kérik.

24 Meg kell állapítani, hogy a 2003/49 irányelv (2)–(4) preambulumbekezdéséből következik, hogy az irányelv a különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések kettős adóztatásának kiküszöbölésére, és arra irányul, hogy azokra csak egyszeres adófizetési kötelezettség vonatkozzon. E preambulumbekezdések értelmében valamennyi adó eltörlése a felmerülésük szerinti tagállamban a legmegfelelőbb módja annak, hogy az adózás tekintetében egyenlő bánásmódot lehessen biztosítani a nemzeti és a határokon átnyúló ügyleteknek.

25 A 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdésében meghatározott hatálya a kamat- és jogdíjfizetéseknek a felmerülés szerinti tagállamban való adómentességére terjed ki, amennyiben azok haszonhúzója más tagállamban letelepedett társaság, vagy valamely tagállam társaságának más tagállamban lévő állandó telephelye.

26 Az említett rendelkezésben kimondott szabály annak biztosítására irányul, hogy a letelepedésének helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamból eredő kamat- és jogdíjfizetések haszonhúzója mentesüljön az adófizetés alól az utóbbiak felmerülése szerinti tagállamban. A 2003/49 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének megfogalmazása, a „feltéve hogy" alárendelt mellékmondat alkalmazásával ugyanis összefüggést teremt e kamatok és jogdíjak valamely tagállamban való kifizetése és e kifizetéseknek a haszonhúzó által más tagállamban való kézhezvétele között.

27 E tekintetben a 2003/49 irányelv 2. cikkének a) pontja az említett kamatokat „mindenféle követelésből származó jövedelemként" határozza meg. Márpedig kizárólag a tényleges haszonhúzó kaphat ilyen követelésekből származó jövedelemnek minősülő kamatokat.

28 A fentiekből következik, hogy a 2003/49 irányelv (2)–(4) preambulumbekezdésével összefüggésben értelmezett 1. cikkének (1) bekezdése a határokon átnyúló kamatfizetések jogi kettős adóztatásának kiküszöbölésére irányul a kamatoknak a felmerülésük helye szerinti tagállamban a tényleges haszonhúzó terhére történő adóztatásának megtiltásával. A fent hivatkozott rendelkezés tehát kizárólag a hitelező adójogi helyzetét érinti.

29 Hozzá kell tenni, hogy a 2003/49 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének ekkénti értelmezését megerősíti e cikk (10) bekezdése is, amely lehetővé teszi, hogy a tagállamok bizonyos körülmények között ne biztosítsák az említett cikk (1) bekezdésében előírt adómentességet. Azon adóalanyokat, amelyekre az ezen irányelv 1. cikkének (10) bekezdése alkalmazandó, e bekezdés „egy másik tagállam vállalkozás[aként] vagy egy másik tagállam vállalkozásának állandó telephely[eként]" határozza meg. Mindenesetre e rendelkezésben nem szerepel semmilyen utalás a kamatfizetőre. Ezen eltérést engedő szabályozásból következik, hogy az említett szabályozás a más tagállamban fizetett kamat vagy jogdíj haszonhúzójára vonatkozik, nem pedig az említett kamat vagy jogdíj kifizetőjére.

30 Márpedig az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozás nem vezet a hitelező jövedelmének csökkenéséhez. A fizetett kamatokat nem adóztatja meg azok haszonhúzójánál. A szóban forgó szabályozás csak az iparűzésiadó-alap megállapítására vonatkozik, amely adó – a jelen esetben – a kamatfizetés kötelezettjét terheli.

31 Hangsúlyozni kell e tekintetben, hogy az a mód, ahogy a kamatfizetés kötelezettje adóalapját ki kell számítani, valamint az e vonatkozásban figyelembe veendő tényezők, mint például e számítás során bizonyos kiadások figyelembevétele, nem képezik a 2003/49 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének tárgyát.

32 Az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozást illetően meg kell állapítani, hogy a kérdéses iparűzési adó sajátossága, hogy az iparűzési bevételt először a jövedelemadóról szóló törvény és a társasági adóról szóló törvény rendelkezései alapján állapítják meg, majd bizonyos összegeket vagy visszaillesztenek, vagy levonnak kedvezmények címén. A visszaillesztés csak a számítás első szakaszában levont összegeket érinti.

33 A kamatfizetés kötelezettje adóalapjának megállapítására vonatkozó belső jogi rendelkezések, mint például a bizonyos kiadások levonhatóságára és azok természetére vonatkozó szabályok olyan jogalkotói megfontolásokat követnek, amelyek az egyes tagállamok adópolitikájának körébe tartoznak.

34 Ennélfogva, mivel nem tartalmaz a kamatfizetés kötelezettje adóalapjának kiszámítására vonatkozó szabályokat előíró rendelkezést, a 2003/49 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének hatálya nem terjedhet túl az e rendelkezésben foglalt adómentességen.

35 Végül a Bíróságnak a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelvre (HL L 225., 6. o., magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) vonatkozó ítélkezési gyakorlatának esetleges hatását illetően elegendő hozzátenni, amint azt a főtanácsnok az indítványa 45–49. pontjában megállapította, hogy a C-294/99. sz. Athinaïki Zythopoïïa ügyben 2001. október 4-én hozott ítélet (EBHT 2001., I-6797. o.) és a C-284/06. sz. Burda-ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-4571. o.) nem tartalmaz olyan szempontot, amelyet hasznosan figyelembe lehetne venni a 2003/49 irányelv 1. cikke (1) bekezdésének az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozással kapcsolatban történő értelmezése keretében. A hivatkozott ügyekben szóban forgó adóztatandó tényállást ugyanis az képezte, hogy a leányvállalat nyereséget osztott fel az anyavállalat részére. Ezzel ellentétben az alapügyben szereplő kamatfizetés nem adóztatandó tényállás. A szóban forgó nemzeti jogi rendelkezések csak az ilyen kifizetéseknek az iparűzésiadó-alap kiszámítása során kiadásként történő levonhatóságát érintik.

36 A fenti megfontolások összességéből az következik, hogy az első kérdésre azt a választ kell adni, hogy a 2003/49 irányelv 1. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellenétes az olyan nemzeti adójogi rendelkezés, amely szerint a valamely tagállambeli vállalkozás által másik tagállambeli társult vállalkozás számára fizetett kölcsönkamatokat hozzászámítják az előbb említett vállalkozás által fizetendő iparűzési adó alapjához.

A második kérdésről

37 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésre adott válaszra tekintettel a második kérdésre nem szükséges válaszolni.

A költségekről

38 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

A különböző tagállambeli társult vállalkozások közötti kamat- és jogdíjfizetések közös adózási rendszeréről szóló, 2003. június 3-i 2003/49/EK tanácsi irányelv 1. cikkének (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti adójogi rendelkezés, amely szerint a valamely tagállambeli vállalkozás által másik tagállambeli társult vállalkozás számára fizetett kölcsönkamatokat hozzászámítják az előbb említett vállalkozás által fizetendő iparűzési adó alapjához.

Aláírások