A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. február 23. *

A C-253/03. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2003. június 13-án érkezett, 2003. április 1-jei határozatával terjesztett elő az előtte

a **CLT-UFA SA**

és

a **Finanzamt Köln-West**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (előadó) és U. Lõhmus bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: P. Léger,
hivatalvezető: M.-F. Contet főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2004. szeptember 29-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a CLT-UFA SA képviseletében A. Raupach és D. Pohl Rechtsanwälte,

– a Finanzamt Köln-West képviseletében K.-H. Vanyek és G. Sasonow, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében C.-D. Quassowski, M. Lumma és W.-D. Plessing, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és G. Braun, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2005. április 14-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK-Szerződés 52. cikkének (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) és 58. cikkének (jelenleg EK 48. cikk) értelmezésére irányul.

2 A kérelmet a CLT-UFA SA (a továbbiakban: a CLT-UFA) és a Finanzamt Köln-West (adóhatóság, a továbbiakban: Finanzamt) között a CLT-UFA német fióktelepe nyereségének megadóztatása tárgyában folyamatban lévő eljárásban nyújtotta be az előterjesztő bíróság.

Az alapeljárás és a jogi háttér

3 A CLT-UFA székhelye és ügyvezetésének helye Luxemburgban van. A társaság 1994-ben (a továbbiakban: vitás adóév) leányvállalattal rendelkezett Németországban.

4 A Finanzamt a CLT-UFA – a németországi fióktelepe által a vitás adóévben elért nyereségére korlátozott adókötelezettséggel rendelkező társaság – társasági adóa-

lapját az 1973. június 15-i kiegészítő jegyzőkönyvvel módosított, a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a kettős adóztatás elkerüléséről, valamint a jövedelem- és a vagyonadó, továbbá az iparűzési és a földadó tárgyában nyújtandó kölcsönös közigazgatási és jogsegélyről Luxemburgban 1958. augusztus 23-án aláírt egyezmény 5. cikke (1) bekezdésének, valamint zárójegyzőkönyvének (az egyezmény és a zárójegyzőkönyv együtt a továbbiakban: a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény) megfelelően állapította meg.

5 A Finanzamt a fióktelep adóköteles jövedelmére alkalmazandó adókulcsot a társasági adóról szóló 1991. évi törvénynek (Körperschaftsteuergesetz) az alapeljárásban irányadó változata (a továbbiakban: KStG) 23. §-ának (2) és (3) bekezdése alapján 42%-ban állapította meg.

6 Nem járt eredménnyel a panasz és a Finanzgerichthez benyújtott kereset, amelyben a CLT-UFA arra hivatkozott, hogy ez az adókulcs hátrányosan megkülönböztető jellegű, és sérti a Szerződés 52. és 58. cikke együttes olvasata szerinti letelepedési szabadságát. A CLT-UFA ekkor a Bundesfinanzhofhoz fordult a Finanzgericht ítéletének megsemmisítésére és az adómegállapító határozat – az adókulcsnak az adóköteles nyereség 30%-ára való csökkentésében álló – módosítására irányuló kérelemmel.

7 A Bundesfinanzhof rámutat arra, hogy a CLT-UFA, mivel székhelye és ügyvezetésének helye Luxemburgban van, németországi fióktelepe vonatkozásában kedvezőtlenebb elbánásban részesült, mint abban az esetben, ha németországi tevékenységét olyan korlátolt felelősségű társaságként vagy részvénytársaságként folytatta volna, amelynek székhelye és/vagy ügyvezetésének helye Németországban van.

8 A Bundesfinanzhof kifejti, hogy az a részvénytársaság, amelynek székhelye és/vagy ügyvezetésének helye Németországban van, a társasági adó hatálya alá tartozik; abban az esetben, ha a nyereséget nem osztják fel, a társasági adó az adózás előtti nyereség 45%-át teszi ki. Ez a magas adómérték azonban csökkenthető volt. A KStG 27. §-ának (1) bekezdése és 49. §-ának (1) bekezdése, valamint a jövedelemadóról szóló törvény (1994. évi jövedelemadó-törvény, a továbbiakban: EStG) 43. §-a (1) bekezdése első mondatának 1. pontja és 44d. §-ának (1) bekezdése alapján a társasági adó 33,5%-ra csökkent, amennyiben a nyereség az anyavállalat részére 1996. június 30-ig kifizetésre került. Amennyiben a nyereség az anyavállalat részére 1996. június 30. után került kifizetésre, az EStG 44d. §-a (1) bekezdése harmadik mondatának és a KStG 49. §-a (1) bekezdésének együttes olvasata értelmében az adó mértéke a nyereség 30%-ára csökkent. A Bundesfinanzhof közlése szerint a leányvállalatok általában igénybe vették ezt az adómérték-csökkentési lehetőséget.

9 A Bundesfinanzhofnak kételyei merültek fel a CLT-UFA-t terhelő eltérő adókulcs alkalmazásának indokolhatóságát illetően. Abban az esetben, ha a fióktelepre vonatkozó 42%-os adókulcs a Szerződésbe ütköznék, a Bundesfinanzhof azt kéri, hogy a Bíróság állapítsa meg, hogy a Szerződés megsértésének kiküszöbölésére mely adókulcsot kell alkalmazni. A Bundesfinanzhof úgy ítéli meg, hogy elegendő lenne a CLT-UFA telephelye által elért nyereségre vonatkozó adókulcsot 33,5%-ra leszállítani, minthogy a CLT-UFA már az adóév lejártakor rendelkezhetett a nyereségről.

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

10 E körülmények között határozott a Bundesfinanzhof az eljárás felfüggesztéséről, és a Bíróság elé az alábbi kérdéseket terjesztette előzetes döntéshozatalra:

„1) Az EK-Szerződés 52. cikkét az EK-Szerződés 58. cikkével együtt úgy kell-e értelmezni, hogy a letelepedés szabadsága sérelmet szenved, amennyiben az

Európai Unióból származó külföldi tőketársaság által Németországban található fióktelepén keresztül elért nyereséget az 1994-es adóévben 42%-os (a telephelyekre alkalmazandó mértékű) német társasági adó terheli, noha

a) a nyereség után csupán 33,5%-os mértékű német társasági adót kellett volna fizetni, ha a nyereséget az Európai Unióból származó külföldi tőketársaság Németországban teljes körű társaságiadó-kötelezettséggel rendelkező leányvállalata érte volna el, és 1996. június 30. előtt a teljes nyereséget átadta volna az anyavállalatnak,

b) a nyereség után először 45%-os mértékű német társasági adót kellett volna fizetni, ha a nyereséget a leányvállalat 1996. június 30-ig felhalmozta volna, a teljes nyereségnek az anyavállalat részére 1996. június 30-át követő átadása esetén azonban visszamenőleg a társasági adó 30%-ra csökkent volna?

2) Amennyiben a telephelyre alkalmazandó adókulcs az EK-Szerződés 52. és 58. cikkébe ütközik, ennek kiküszöbölése érdekében le kell-e szállítani az adókulcsot a vitás adóév vonatkozásában 30%-ra?"

Az első kérdésről

11 Első kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy a Szerződés 52. és 58. cikkével ellentétes-e az alapeljárásban érintetthez hasonló olyan nemzeti

szabályozás, amely más tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaság fióktelepe esetében a fióktelep nyereségére magasabb adókulcsot ír elő, mint amelyet az ilyen társaság leányvállalatának nyereségére kellene abban az esetben alkalmazni, ha a leányvállalat teljes nyereségét átadja anyavállalatának.

12 Emlékeztetni kell arra, hogy a Szerződés 52. cikke a közösségi jog egyik alapvető rendelkezése, és a tagállamokban közvetlenül alkalmazandó (lásd különösen a C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 34. pontját).

13 E rendelkezés értelmében valamely tagállam állampolgára más tagállam területén való letelepedésének szabadsága magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírt feltételek szerint. A szabad letelepedés korlátainak eltörlése vonatkozik azokra a korlátozásokra is, amelyek képviseletnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak valamely tagállam más tagállamban letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkoznak (a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 13. pontja és a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.] 22. pontja).

14 Minthogy a Szerződés 52. cikke első bekezdésének második mondata kifejezetten a gazdasági szereplőknek hagyja meg annak lehetőségét, hogy szabadon válasszák meg azt a jogi formát, amelyet megfelelőnek találnak más tagállamban kifejtett tevékenységükhöz, ezt a szabad választási lehetőséget nem korlátozhatják hátrányosan megkülönböztető jellegű adójogi rendelkezések (a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 22. pontja).

15 A más tagállamban folytatott tevékenységhez megfelelőnek tartott jogi forma megválasztása szabadságának célja tehát többek között az, hogy a valamely tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaság számára lehetővé tegye más tagállamban fióktelep nyitását annak érdekében, hogy ott ugyanolyan feltételekkel folytathasson gazdasági tevékenységet, mint amelyek a leányvállalatra alkalmazandók.

16 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat fióktelepének nyereségére alkalmazott 42%-os végleges adókulcs általában véve előnytelenebb elbánást jelent az ugyanilyen gazdasági társaság leányvállalatának nyereségére alkalmazott 33,5%-os, sőt akár 30%-os csökkentett adókulcshoz viszonyítva.

17 A kifejtettekből az következik, hogy a csökkentett adókulcs fióktelepre való alkalmazásának megtagadása kevésbé vonzóvá teszi a más tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaság számára a letelepedés szabadságának fióktelep útján történő gyakorlását. Ebből adódóan az alapeljárásban érintetthez hasonló nemzeti szabályozás korlátozza a más tagállamban folytatandó tevékenységhez megfelelőnek tartott jogi forma megválasztásának szabadságát.

18 Ezért meg kell vizsgálni, hogy ez az eltérő elbánás objektíven indokolható-e.

19 A Finanzamt és a német kormány előadják, hogy a fióktelepnek a leányvállalathoz képest eltérő elbánásban való részesítése olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek objektíven nem összehasonlíthatók.

20 Rámutatnak különösen arra, hogy a leányvállalat által az anyavállalat részére kifizetett nyereség kikerül a leányvállalat vagyonából, miközben a fióktelep által az anyavállalatnak átutalt nyereség továbbra is ugyanazon gazdasági társaság vagyonához tartozik. A német kormány és a Finanzamt szerint ez az alapvető különbség, valamint gyakorlati megfontolások indították a nemzeti jogalkotót arra, hogy a fióktelep nyeresége tekintetében kizárja a csökkentett adókulcs alkalmazását.

21 A Finanzamt hozzáteszi, hogy a leányvállalatra alkalmazott csökkentett adókulcs azért indokolt, mert a leányvállalattól beszedett adó beszámítandó a kedvezményezett, Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező anyavállalat adótartozásába ezen adóalanyok kettős adóztatásának elkerülése érdekében.

22 Ami először is a német kormány és a Finanzamt azon érvét illeti, miszerint alapvető különbség van a leányvállalat nyereségeinek az anyavállalat részére történő kifizetése és a nyereségnek a gazdasági társaságon belül történő átutalása között, az alábbiakra kell rámutatni.

23 A nyereséget mindkét esetben a leányvállalatot, illetőleg a fióktelepet ellenőrző gazdasági társaság rendelkezésére bocsátják. A két helyzet között ugyanis valójában csupán annyi a különbség, hogy a leányvállalat nyereségének az anyavállalat részére történő kifizetése ilyen értelmű alakszerű határozatot feltételez, ezzel szemben a gazdasági társaság fióktelepének nyeresége alakszerű határozat hiányában is a társaság vagyonának része.

24 Ezenkívül az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, valamint a Finanzamt és a német kormány észrevételeiből kitűnik, hogy bár az a nyereség, amelyet a leányvállalat az anyavállalata részére kifizet, kikerül a leányvállalat vagyonából, a nyereséget az anyavállalat saját tőke vagy részvényesi kölcsön formájában újra a leányvállalat rendelkezésére bocsáthatja.

25 Ezért az a körülmény, hogy a leányvállalatnak az anyavállalat részére kifizetett nyeresége kikerül a leányvállalat vagyonából, nem indokolja a fióktelep ugyanolyan nyereségére alkalmazottnál alacsonyabb adókulcs alkalmazását a leányvállalat nyereségére.

26 Ami a Finanzamtnak azt az érvét illeti, miszerint a leányvállalatra alkalmazott csökkentett adókulcs a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adófizető kettős adóztatásának elkerülése érdekében indokolható, meg kell állapítani, hogy ez az adókulcs nem csupán az ezen adófizetői kategóriának kifizetett nyereségre alkalmazandó. A csökkentett adókulcs ugyanis arra a nyereségre is alkalmazandó, amelyet a más tagállamban – mint például Luxemburgban – székhellyel rendelkező anyavállalatnak fizet ki németországi leányvállalata.

27 Ami egy luxemburgi társaság németországi leányvállalatát illeti, hozzá kell egyébként tenni, hogy az ilyen leányvállalat nyereségére alkalmazandó – a fióktelep nyereségeire alkalmazandó adókulcshoz képest – csökkentett adókulcsot nem egyenlíti ki magasabb adókulcs alkalmazása e nyereségre a luxemburgi anyavállalatnál.

28 A Bundesfinanzhof előadja ugyanis, hogy a Luxemburgi Nagyhercegség és a Németországi Szövetségi Köztársaság között a kettős adóztatás elkerüléséről kötött egyezmény 5. cikke (1) bekezdésének, 13. cikke (1) és (2) bekezdésének, valamint 20. cikke (1) és (2) bekezdésének együttes olvasata értelmében az a nyereség, amely luxemburgi gazdasági társasághoz akár németországi fióktelepétől, akár németországi leányvállalatától folyik be, mentes a luxemburgi társasági adó alól.

29 A Bundesfinanzhof által az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban előadottakból egyébként az derül ki, hogy a nemzeti szabályozás az adóalap meghatározási módjának tekintetében nem tesz különbséget a más tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaságok között aszerint, hogy tevékenységüket fióktelepen vagy leányvállalaton keresztül gyakorolják, amely egyedül lenne alkalmas a két gazdasági társasági kategória közötti eltérő elbánás igazolására.

30 Ilyen körülmények között a luxemburgi székhelyű gazdasági társaságok leányvállalatai és fióktelepei objektíven hasonló helyzetben vannak.

31 Az előbbiek alapján az első kérdésre azt kell válaszolni, hogy a Szerződés 52. és 58. cikkével ellentétes az alapeljárásban érintetthez hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely más tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaság fióktelepe esetében a fióktelep nyereségére magasabb adókulcsot ír elő, mint amelyet az ilyen társaság leányvállalatának nyereségére kellene abban az esetben alkalmazni, ha a leányvállalat teljes nyereségét átadja anyavállalatának.

A második kérdésről

32 Második kérdésével a Bundesfinanzhof lényegében arra vár választ, hogy az alapeljárásban érintetthez hasonló fióktelep nyereségére alkalmazandó adókulcsot 33,5%-ra (az 1996. június 30-ig kifizetett nyereségre alkalmazandó adókulcs) vagy 30%-ra (az előbbi időponttól alkalmazandó adókulcs) kell-e csökkenteni annak érdekében, hogy az összeegyeztethető legyen a Szerződés 52. és 58. cikkével.

33 E tekintetben az első kérdésre adott válaszból az következik, hogy a fióktelep nyereségére ugyanazon mértékű adókulcsot kell alkalmazni, mint amelyet azonos körülmények között a leányvállalat nyereségének az anyavállalat részére történő kifizetése esetében összesen kellett volna alkalmazni.

34 Meg kell állapítani, hogy ezt az összehasonlítást az alapügyben felmerült tényleges körülmények figyelembevételével kell elvégezni.

35 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a nemzeti bíróságok és a Bíróság közötti egyértelmű munkamegosztáson alapuló EK 234. cikk szerinti eljárásban a konkrét tényállás értékelése a kérdést előterjesztő bíróság hatáskörébe tartozik (a 36/79. sz., Denkavit Futtermittel ügyben 1979. november 15-én hozott ítélet [EBHT 1979., 3439. o.] 12. pontja, a C-235/95. sz., Dumon és Froment ügyben 1998. július 16-án

hozott ítélet [EBHT 1998., I-4531. o.] 25. pontja, a C-175/98. és C-177/98. sz., Lirussi és Bizzaro egyesített ügyekben 1999. október 5-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6881. o.] 37. pontja és a C-282/00. sz. RAR-ügyben 2003. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-4741. o.] 46. pontja).

36 A Bíróság nem rendelkezik tehát hatáskörrel az alapügy tényállásának megállapítására, illetőleg az általa értelmezett közösségi szabályoknak nemzeti intézkedésekre vagy helyzetekre való alkalmazására, mivel e kérdések a nemzeti bíróság kizárólagos hatáskörébe tartoznak (lásd a 13/68. sz. Salgoil-ügyben 1968. december 19-én hozott ítéletet [EBHT 1968., 661. o.], az 51/74. sz. Van der Hulst-ügyben 1975. január 23-án hozott ítélet [EBHT 1975., 79. o.] 12. pontját, a C-320/88. sz., Shipping and Forwarding Enterprise Safe ügyben 1990. február 8-án hozott ítélet [EBHT 1990., I-285. o.] 11. pontját, a fent hivatkozott Lirussi és Bizzaro egyesített ügyekben hozott ítélet 38. pontját, valamint a fent hivatkozott RAR-ügyben hozott ítélet 47. pontját).

37 A második kérdésre ezért azt kell válaszolni, hogy a nemzeti bíróságra tartozik az alapeljárásban érintetthez hasonló fióktelep nyereségére alkalmazandó adókulcsnak azon adókulcs alapján történő megállapítása, amelyet a leányvállalat nyereségének az anyavállalat részére történő kifizetése esetében összesen kellett volna alkalmazni.

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:

1) **Az EK-Szerződés 52. cikkével (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) és az EK-Szerződés 58. cikkével (jelenleg EK 48. cikk) ellentétes az alapeljárásban érintetthez hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely más tagállamban székhellyel rendelkező gazdasági társaság fióktelepe esetében a fióktelep nyereségére magasabb adókulcsot ír elő, mint amelyet az ilyen társaság leányvállalatának nyereségére kellene abban az esetben alkalmazni, ha a leányvállalat teljes nyereségét átadja anyavállalatának.**

2) **A nemzeti bíróságra tartozik az alapeljárásban érintetthez hasonló fióktelep nyereségére alkalmazandó adókulcsnak azon adókulcs alapján történő megállapítása, amelyet a leányvállalat nyereségének az anyavállalat részére történő kifizetése esetében összesen kellett volna alkalmazni.**

Aláírások