A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (hatodik tanács)

2023. június 22.*

„Előzetes döntéshozatal – A tőke szabad mozgása – EUMSZ 63. cikk – Iparűzési adó – Ezen adó alapjának kiszámítása – Kiszámítási módozatok – A belföldi és külföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságok tőkéjében fennálló, 10%-nál kisebb részesedésekből származó osztalékok – Az iparűzési adó alapjába való beszámítás – A beszámítás időpontja – Eltérő bánásmód – Korlátozás – Hiány”

A C-258/22. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2022. április 14-én érkezett, 2021. november 23-i határozatával terjesztett elő

a **Finanzamt Hannover-Nord**

és

a **H Lebensversicherung**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (hatodik tanács),

tagjai: P. G. Xuereb tanácselnök, T. von Danwitz és I. Ziemele (előadó) bírák,

főtanácsnok: G. Pitruzzella,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a H Lebensversicherung képviseletében J. Diedrich és J. Reineke, meghatalmazotti minőségben,

– a német kormány képviseletében J. Möller és R. Kanitz, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében R. Pethke, W. Roels és V. Uher, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

tekintettel a főtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a főtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk értelmezésére irányul.

2 E kérelmet a H Lebensversicherung és a Finanzamt Hannover-Nord (észak-hannoveri adóhivatal, Németország) (a továbbiakban: adóhatóság) között a 2001. évben fizetendő iparűzési adó alapjának kiszámítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették elő.

A német jog

A jövedelemadóról szóló törvény

3 A 2001. december 20-i Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (a társasági adózás alakulásáról szóló törvény) (BGBl. 2001. I, 3858. o.) által módosított Einkommensteuergesetz (a jövedelemadóról szóló törvény) 20. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerint:

„(1) A tőkejövedelmek magukban foglalják:

1. a részvényekből, a tőkeegyesítő társaságok nyereségéből és felszámolásából származó jövedelemből történő részesedést biztosító jogból, a korlátolt felelősségű társaságokban, és jogi személyiséggel rendelkező kereskedelmi vagy gazdasági szövetkezetekben és bányászszövetkezetekben fennálló részesedésekből származó nyereségrészesedéseket (osztalékokat), hozamokat és egyéb jövedelmeket.”

A jövedelemadóról szóló törvény

4 A társasági adózás alakulásáról szóló törvénnyel módosított Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló törvény) (a továbbiakban: KStG) 8b. §-ának (1) és (3) bekezdése előírja:

„(1) A jövedelemadóról szóló törvény 20. §-a (1) bekezdésének 1., 2. és 9. pontja, valamint 10. pontjának a) alpontja alapján kapott díjazást a jövedelem meghatározásakor nem lehet figyelembe venni. […]

[…]

(3) A (2) bekezdésben említett részesedéshez kapcsolódó jövedelemcsökkenést nem kell figyelembe venni a jövedelem meghatározásakor.”

5 A KStG 34. §-a (4) bekezdése 1. pontjának szövege a következő:

„(4) A 8b. § első alkalommal alkalmazandó a következőkre:

1. a jövedelemadóról szóló törvény 20. §-a (1) bekezdésének 1. és 2. pontja szerinti nyereség, amelyre az osztalékot fizető társaságnál már nem alkalmazandó a társasági adóról szóló törvénynek a 2000. július 14-i törvény (BGBl. 2000. I, 1034. o.) 4. §-ával módosított negyedik része.”

6 A 2003. december 22-i Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz (az adókedvezmények csökkentéséről szóló törvényre vonatkozó egyeztetési ajánlásról szóló szövetségi kormánynyilatkozat végrehajtásáról szóló törvény; BGBl. 2003. I, 2840. o.) által módosított KStG (a továbbiakban: a KStG új változata) 34. §-ának (7) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(7) A 8b. § első alkalommal alkalmazandó a következőkre:

[…]

[nyolcadik mondat] A 8b. § (8) bekezdése és a 21. § (1) bekezdése 1. pontjának első mondata alkalmazandó:

[…]

2. egységes és visszavonhatatlan kérelem alapján, amelyet 2004. június 30. előtt kell benyújtani, már a 2001-től 2003-ig terjedő adózási időszakoktól, a naptári évtől eltérő üzleti évek esetén pedig a 2002–2004 közötti adózási időszakoktól (visszamenőleges hatály szerinti időszak). A 8b. § (8) bekezdése e tekintetben a következő változatban alkalmazandó:

»(8) Az (1)–(7) bekezdést azokra a részesedésekre kell alkalmazni, amelyek az életbiztosítók és egészségbiztosítók esetében a tőkebefektetésekhez számítandók, azzal, hogy a jövedelmet, a nyereséget és a nyereségcsökkenést 80%-kal kell figyelembe venni a jövedelem kiszámításakor. […]«”

Az iparűzési adóról szóló törvény

7 A vállalkozások adóztatásának alakulásáról szóló törvénnyel módosított Gewerbesteuergesetz (az iparűzési adóról szóló törvény) (a továbbiakban: iparűzési adóról szóló törvény) 6. §-a előírja, hogy az iparűzési adó alapja a vállalkozási tevékenységből származó nyereség.

8 Az iparűzési adóról szóló törvény 7. §-a úgy rendelkezik, hogy az iparűzési adó szempontjából az iparűzési tevékenységből származó nyereség a jövedelemadóról szóló törvény vagy a társasági adóról szóló törvény rendelkezései szerint megállapított, vállalkozási tevékenységből származó nyereség, amelyet a társasági adó megállapítási időszakának megfelelő kivetési időszakra vonatkozó jövedelem megállapításakor kell figyelembe venni, növelve és csökkentve azt az iparűzési adóról szóló törvény 8. és 9. §-ában említett összegekkel.

9 Az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-a értelmében:

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

[…]

5. a nyereségrészesedés (osztalék) azon többlete, amelyet a jövedelemadóról szóló törvény 3. §-ának 40. pontja vagy a társasági adóról szóló törvény 8b. §-ának (1) bekezdése alapján nem vettek figyelembe, valamint a társaságban, személyegyesülésben vagy a társasági adóról szóló törvény szerinti vagyontömegben fennálló részesedésekből származó hasonló jövedelem és díjazás, amennyiben nem felelnek meg a 9. § 2a. vagy 7. pontjában foglalt feltételeknek az e bevételekkel, jövedelmekkel és kapott díjazásokkal gazdasági kapcsolatban álló működési költségek levonását követően, feltéve, hogy azokat nem veszik figyelembe a jövedelemadóról szóló törvény 3c. §-ának és a társasági adóról szóló törvény 8b. §-a (5) bekezdésének megfelelően. […]"

10 Az iparűzési adóról szóló törvény 9. §-ának szövege a következő:

„A nyereség és a visszaillesztés összegéből le kell vonni

[…]

7. a jelen törvény alkalmazási területén kívüli székhellyel és központi ügyvezetéssel rendelkező tőkeegyesítő társaságban meglévő részesedésekből származó nyereséget, amelynek jegyzett tőkéjében a vállalkozás az adózási időszak kezdetétől megszakítás nélkül legalább 10%-os részesedéssel rendelkezik (leányvállalat) […]"

11 Az iparűzési adóról szóló törvény 36. §-ának (4) bekezdése kimondja:

„A 8. § 5. pontját első alkalommal a 2001. évi adózási időszakra kell alkalmazni."

A befektetési vállalkozásokról szóló törvény

12 A vállalkozások adóztatásának alakulásáról szóló törvénnyel módosított Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften (a befektetési alapkezelő társaságokról szóló törvény) 40. §-ának (2) bekezdése kimondja:

„A közös értékpapír-befektetési alapokból származó, felosztott belföldi és külföldi jövedelmekre, amelyeket nem osztalékfizetésre vagy költségek fedezésére használnak fel, a jövedelemadóról szóló törvény 3. §-ának 40. pontja, valamint a társasági adóról szóló törvény 8b. §-ának (1) bekezdése és 37. §-ának (3) bekezdése alkalmazandó."

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 A H Lebensversicherung a társasági adó és az iparűzési adó hatálya alá tartozó közjogi szervezet, amely életbiztosítási vállalkozást működtet. A 2001. évi adózási időszakban e szervezet több olyan külföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságtól kapott osztalékot, amelyben 10%-nál kisebb közvetlen tőkerészesedéssel rendelkezett, valamint osztalékokat kapott értékpapír-befektetési alapokban fennálló részesedéseiből. Az utóbbiak által fizetett osztalékok olyan külföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságok által fizetett osztalékokból származtak, amelyekben ezen alapok a tőke 10%-ánál kisebb részesedéssel rendelkeztek.

14 2004. áprilisi kérelmével a H Lebensversicherung gyakorolta az élet- és egészségbiztosítási vállalkozások számára a KStG új változata 34. §–a (7) bekezdése nyolcadik mondatának 2. pontjában biztosított választási jogot.

15 A H Lebensversicherung iparűzésiadó-alapjának kiszámítása során az adóhatóság az iparűzési adóról szóló törvény 7. §-ának első mondata alapján azt a nyereséget tekintette vállalkozási tevékenységből származó nyereségnek, amelyet a társasági adóról szóló törvény rendelkezéseinek megfelelően kell meghatározni. A KStG új változata 34. §-a (7) bekezdése nyolcadik mondatának 2. pontja szerinti választási jog gyakorlása miatt a KStG 8b. §-a (1) bekezdésének megfelelően a 2001. évi adózási időszaktól a külföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságok tőkéjében fennálló, 10 %-nál kisebb részesedések címén kapott osztalékok 20%-át nem kellett figyelembe venni a H Lebensversicherung társasági adó alá tartozó nyereségének meghatározásakor. Az ezen adóköteles nyereség meghatározásakor figyelembe nem vett osztalékok 20%-át azonban az adóhatóság az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-a 5. pontjának első mondata alapján visszaillesztette e nyereségbe. Ennek alapján e hatóság külön határozta meg a H Lebensversicherung 2001. december 31-én fennálló átvihető veszteségét.

16 A H Lebensversicherung a Niedersächsische Finanzgerichthez (alsó-szászországi pénzügyi bíróság, Németország) benyújtott keresetében vitatta az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-a 5. pontja első mondatának alkalmazását és az osztalék 20%-ának abból eredő visszaillesztését, a belföldi illetőségű társaságoktól származó osztalékokhoz képest eltérő bánásmódra hivatkozva. A KStG 8b. §-ának (1) bekezdése ugyanis 2001-ben még nem volt alkalmazható a belföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságok által fizetett osztalékokra, ami az utóbbi osztalékokat illetően kizárta az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-ának 5. pontja szerinti ilyen visszaillesztést. E rendelkezés időbeli hatályának az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti eltérése a H Lebensversicherung szerint hátrányos megkülönböztetést eredményezett a külföldi elemet tartalmazó helyzetekben, és sérti a tőke szabad mozgását.

17 Mivel e bíróság 2018. január 25-i ítéletével helyt adott a H Lebensversicherung keresetének, az adóhatóság felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország), a kérdést előterjesztő bírósághoz.

18 A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) először is megjegyzi, hogy a nemzeti jog alapján helyt kell adni a felülvizsgálati kérelemnek, és hogy a H Lebensversicherung által a 2001. évi adózási időszakban a külföldi illetőségű társaságok tőkéjében fennálló, 10%-nál kisebb részesedések után kapott osztalékok teljes egészében iparűzési adó alá tartoznak, csakúgy, mint az értékpapír-befektetési alapok kifizetései, mivel ezek maguk is 10%-nál kisebb részesedésekből származó osztalékokból származtak.

19 E bíróság kifejti, hogy az iparűzési adóról szóló törvény 6. §-a értelmében az iparűzési adó alapját az iparűzési adó szempontjából vett, vállalkozási tevékenységből származó nyereség képezi, és hogy e törvény 7. §-a értelmében e nyereséget kétszakaszos számítás alapján állapítják meg.

20 E számítás első szakaszában az ipari vagy kereskedelmi tevékenységből származó nyereséget a jövedelemadóról szóló törvény vagy a társasági adóról szóló törvény rendelkezései alapján kell meghatározni. A második szakaszban az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-a, illetve 9. §-a alapján kerül sor az adóalap-növelésre, illetve -csökkentésre.

21 Így, mivel a H Lebensversicherung élt a KStG új változata 34. §-a (7) bekezdése nyolcadik mondatának 2. pontjában előírt választási jogával, a KStG 8b. §-ának (1) bekezdését kell alkalmazni a H Lebensversicherung által a 2001. évi adózási időszakban külföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságoktól közvetlenül vagy közvetetten, befektetési alapokban fennálló

részesedések útján kapott osztalékokra, oly módon, hogy a számítás első szakaszában ezen osztalékoknak csak a 80%-át kell figyelembe venni az ipari vagy kereskedelmi tevékenységből származó nyereségben.

22 A számítás második szakaszában a külföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságok első szakaszban figyelembe nem vett osztalékainak 20%-át vissza kell illeszteni. Az iparűzési adóról szóló törvény – első alkalommal a 2001. évi adózási időszakban alkalmazandó – 8. §-ának 5. pontja értelmében ugyanis azt az osztalékot, amelyet a KStG 8b. §-ának (1) bekezdése alapján nem vettek figyelembe, vissza kell illeszteni a kereskedelmi vagy ipari tevékenységből származó vállalkozási nyereségbe, amennyiben azt e nyereség megállapításakor levonták. Az ilyen beillesztés azzal a következménnyel jár, hogy az e társaságokban fennálló részesedésekből származó osztalék teljes egésze iparűzési adó alá tartozik.

23 Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság pontosítja, hogy a 2001. évi adózási időszakban azok a rendelkezések, amelyek szerint az iparűzési adó alapjának első számítási szakaszában a H Lebensversicherung részére fizetett osztalékok 20%–át nem vették figyelembe, csak a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekből származó osztalékokra vonatkoztak. A belföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságok által fizetett osztalékokat illetően a KStG 8b. §-ának (1) bekezdése először a 2002. évi adózási időszakban volt alkalmazandó. Következésképpen a belföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekből származó, a 2001. évi adózási időszakban kifizetett osztalékokat ezen első szakasztól kezdve teljes mértékben figyelembe kellett venni. Következésképpen e számítás második szakaszában nem volt helye az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-ának 5. pontja szerinti visszaillesztésnek. Ez utóbbi rendelkezés ugyanis csak akkor és annyiban volt alkalmazandó, ha és amennyiben a szóban forgó osztalékokat a KStG 8b. §-ának (1) bekezdése alapján nem vették figyelembe. A belföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekből származó és a 2001. adózási időszakban kifizetett osztalékok tehát végső soron teljes mértékben az iparűzési adó hatálya alá tartoztak.

24 Harmadszor, a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) rámutat arra, hogy 2013. március 6-i ítéletében egy hasonló esetben úgy ítélte meg, hogy ellentétes az uniós jog által biztosított szabad tőkemozgással az a körülmény, hogy a belföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekből származó osztalékoktól eltérően az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-ának 5. pontjában előírt visszaillesztési szabály első alkalommal a 2001. évi adózási időszakban volt alkalmazandó a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekből származó osztalékok tekintetében.

25 Mindemellett az alapeljárás keretében e bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekből származó osztalékoknak az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-ának 5. pontja által a 2001. évi adózási időszakban megadóztatott visszaillesztése a szabad tőkemozgás korlátozásának minősül-e. Ugyanis e rendelkezésnek a külföldi illetőségű társaságok tőkéjében fennálló, 10%-nál kisebb részesedésekből származó osztalékokra történő alkalmazása nem jár azzal a következménnyel, hogy ezen osztalékok adójogi szempontból kedvezőtlenebb bánásmódban részesülnének, mint a belföldi illetőségű társaságokban fennálló hasonló részesedésekből származó osztalékok. A 10%-nál kisebb részesedésekből származó osztalékokat mindkét esetben teljes mértékben beszámították az iparűzési adó alapjába. A külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekből származó osztalékok visszaillesztése pusztán a belföldi befektetések és a határokon átnyúló befektetések közötti egyenlő adójogi bánásmódhoz vezet, mivel az említett visszaillesztés nélkül a 2001. évi adózási időszakban a külföldi illetőségű társaságokban fennálló, 10%-nál kisebb részesedések címén kapott osztalékok az iparűzési adó tekintetében kedvezőbb bánásmódban részesültek,

mint a belföldi illetőségű társaságokban való hasonló részesedések címén kapott osztalékok. Következésképpen aligha tűnik valószínűnek, hogy az iparűzési adó alapjának két szakaszában mutatkozó ilyen különbségek, amelyek nem befolyásolják az adó összegét, alkalmasak lehetnek arra, hogy visszatartsák az ezen adó hatálya alá tartozó befektetőket attól, hogy külföldi illetőségű társaságokba fektessenek be.

26 Ezenkívül az említett bíróság jelzi, hogy már nem tartja fenn a jelen ítélet 24. pontjában hivatkozott 2013. március 6-i ítéletében elfogadott azon álláspontját, amely szerint az alapügyben szereplőhöz hasonló ténybeli helyzet összehasonlítható a 2009. január 22-i STEKO Industriemontage ítélet (C-377/07, EU:C:2009:29) alapjául szolgáló ügyben szereplő ténybeli helyzettel. Kétségtelen, hogy ez utóbbi helyzet, a 2001. évi adózási időszakban, a KStG 8b. §-ának a külföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságokban fennálló részesedésekből származó jövedelmekre történő alkalmazását is érintette. Mindazonáltal az alapügyben szóban forgó helyzettől eltérően az utóbbi ítélet alapjául szolgáló ügyben a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedések a 2001. évi adózási időszakban magasabb társasági adó alá tartoztak, mint a belföldi illetőségű társaságokban fennálló megfelelő részesedések. Márpedig a jelen ügyben az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-ának 5. pontja alapján az iparűzési adó céljából végrehajtott visszahelyezés végső soron nem vezet a külföldi elemet tartalmazó helyzetek kedvezőtlenebb adójogi bánásmódjához.

27 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az [EK 56. cikk] (1) bekezdését (jelenleg az [EUMSZ 63. cikk] (1) bekezdése), hogy azzal ellentétes valamely tagállam olyan rendelkezése, amely szerint valamely társaság iparűzésiadó-alapjának megállapítása során visszaillesztik az adóalaphoz a külföldi tőkeegyesítő társaságokban fennálló, 10%-nál kisebb részesedésekből (kisrészvényesi tulajdonban álló részesedések) származó osztalékokat, ha és amennyiben ezen osztalékokat levonták az adóalapból az adóalap-megállapítás egy korábbi szakaszában, miközben az érintett tagállamban székhellyel rendelkező tőkeegyesítő társaságokban fennálló kisrészvényesi tulajdonban álló részesedésekből származó osztalékok tekintetében nem kerül sor az osztalékok levonására és következésképpen visszaillesztésre sem az iparűzési adó alapjának megállapítása során?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

28 Kérdésével az előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint valamely társaság iparűzésiadó-alapjának kiszámítása során a külföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságokban fennálló, 10%-nál kisebb részesedésekből származó osztalékokat vissza kell illeszteni ebbe az adóalapba, amennyiben ezen osztalékokat levonták ezen adóalapból e számítás korábbi szakaszában, míg a belföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságokban fennálló összehasonlítható részesedésekből származó osztalékok kezdettől fogva beépülnek az említett adóalapba, anélkül hogy ez utóbbiból levonnák, következésképpen pedig ugyanezen adóalapba visszaillesztenék őket.

29 Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése általánosan tiltja a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozást.

30 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tőke szabad mozgása korlátozásának minősülnek többek között azok az intézkedések, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (2022. június 16-i ACC Silicones ítélet, C-572/20, EU:C:2022:469, 31. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett „korlátozásnak” minősíthető nemzeti intézkedések magukban foglalják többek között az olyan eltérő bánásmódot, amely egy másik tagállamban illetőséggel rendelkező személy jövedelmét az első tagállamból származó jövedelmek bánásmódjához képest kevésbé kedvező bánásmódban részesíti, visszatarthatja az ilyen belföldi illetőségű személyt attól, hogy tőkéjét egy másik tagállamba fektesse be (lásd ebben az értelemben: 2021. április 29-i Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [Az ÁÉKBV-k által kifizetett jövedelmek] ítélet, C-480/19, EU:C:2021:334, 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

32 A jelen ügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy a 2001. évi adózási időszakban az iparűzési adó alapjának kiszámítása során eltérő adózási szabályokat kellett alkalmazni a belföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékokra és a külföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékokra.

33 Ugyanis, amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, a 2001. évi adózási időszakban azok a rendelkezések, amelyek szerint e számítás első szakaszában a kapott osztalékok 20%-a nem szerepelt ezen adóalapban, kizárólag a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekből származó osztalékokra vonatkoztak. Ennélfogva az említett számítás második szakaszában csak ez utóbbi osztalékokra vonatkozott az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-ának 5. pontja, amely szerint azokat az osztalékokat, amelyeket a KStG 8b. §-ának (1) bekezdése alapján nem vettek figyelembe, vissza kell illeszteni a szóban forgó kereskedelmi vagy ipari tevékenységből származó vállalkozási nyereségbe, amennyiben azokat e nyereség meghatározása során levonták. Ez azzal a következménnyel járt, hogy az osztalékoknak az említett adóalapból korábban levont 20%-át visszaillesztették ezen alapba.

34 A belföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságok által fizetett osztalékokat illetően a KStG 8b. §-ának (1) bekezdése először a 2002. évi adózási időszakban volt alkalmazandó. Ez azt jelentette, hogy a társaságok iparűzésiadó-alapjának kiszámításakor ezen 2001. évi adózási időszakban kifizetett osztalékok teljes egészét már e számítás első szakaszában figyelembe kellett venni. Mivel a KStG 8b. §-ának (1) bekezdése nem volt alkalmazható, az említett osztalékok egyetlen részét sem zárták ki. Következésképpen az említett számítás második szakaszában az iparűzési adóról szóló törvény 8. §-ának 5. pontja alapján sem volt szükség visszaillesztésre, mivel e rendelkezés csak akkor és annyiban volt alkalmazandó, ha és amennyiben az osztalékokat a KStG 8b. §-ának (1) bekezdése alapján nem vették figyelembe.

35 Amint az a kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott magyarázatokból kitűnik, az iparűzési adó alapjának két számítási szakaszában alkalmazott ilyen eltérő bánásmód azzal az eredménnyel járt, hogy mind a belföldi illetőségű, mind pedig a külföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékok teljes mértékben beletartoztak ebbe az alapba, és ugyanazon adóteher alá tartoztak. Ugyanis, noha a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékokat kezdettől fogva beleszámították az említett adóalapba, a külföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékokat

80%-ban ugyanezen adóalapba foglalták, e számítás első szakaszában, a fennmaradó 20%-ot pedig az említett számítás második szakaszában, így a 2001. évi adózási időszak tekintetében 100%-ban iparűzési adót vetettek ki rájuk.

36 Ennélfogva az iparűzési adó alapjának két számítási szakaszában a belföldi illetőségű társaságok és a külföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékok közötti ezen eltérő bánásmód nem vezet az utóbbiakkal szembeni hátrányos bánásmódhoz az előbbiekhez képest, mivel az összes osztalék mindkét esetben ezen adóalap részét képezi.

37 Éppen ellenkezőleg, az említett eltérő bánásmód, és különösen az osztalékok 20%-ának az iparűzési adó alapjába való visszaillesztése, amelyet a H Lebensversicherung vitat, annak biztosítására irányul, hogy a külföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékok ugyanolyan adóteher alá tartozzanak, mint a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékok, amelyek teljes egészében ezen adóalap részét képezik.

38 E tekintetben az alapügyben szóban forgó helyzet különbözik a 2009. január 22-i STEKO Industriemontage ítélet (C-377/07, EU:C:2009:29) alapjául szolgáló ügyben szereplő helyzettől, amelyben a belföldi illetőségű társaságok és a külföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékokra két különböző társaságiadó-szabályozásnak a 2001. évi adózási időszakra történő alkalmazása azzal a következménnyel járt, hogy csak a belföldi illetőségű társaságokban részesedéssel rendelkező társaságok részesülhettek adóelőnyben.

39 Ebben az ítéletben ugyanis a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a belföldi illetőségű társaságok és a külföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékokra a 2001. évi adózási időszakban két különböző társaságiadó-szabályozás alkalmazása miatt a külföldi illetőségű társaságokban értékcsökkenést szenvedett részesedésekkel rendelkező belföldi illetőségű társaságok ezen adózási időszakban kedvezőtlenebb helyzetben voltak, mint a belföldi illetőségű társaságokban ilyen részesedésekkel rendelkező társaságok, mivel a belföldi illetőségű társaság levonhatta adóköteles jövedelméből a belföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedések részleges értékcsökkenéséből eredő nyereségcsökkenést, nem vonhatta le azonban az adóköteles jövedelméből az ilyen nyereségcsökkenést, amennyiben az külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekhez kapcsolódott (lásd ebben az értelemben: 2009. január 22-i STEKO Industriemontage ítélet, C-377/07, EU:C:2009:29, 25. és 26. pont).

40 Ezzel szemben az alapügyben szóban forgó helyzetben, amint az a jelen ítélet 35. és 37. pontjában megállapításra került, mind a belföldi illetőségű társaságoktól, mind pedig a külföldi illetőségű társaságoktól kapott osztalékok teljes egészében az iparűzési adó alapjának részét képezik, és ugyanazon adóteher alá tartoznak.

41 Nem fogadható el a H Lebensversicherung azon érve, amely szerint a tőke szabad mozgásának korlátozása az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás összetettségéből, valamint annak a módosításból és azon körülményből eredő előre nem látható jellegéből következik, hogy a befektetési eredményeket illetően kizárólag a külföldi illetőségű társaságokba történő befektetések tekintetében állt fenn bizonytalanság. Egyrészt, amint az a jelen ítélet 14. pontjában megállapításra került, az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből kitűnik, hogy e szabályozás alkalmazása a H Lebensversicherung által gyakorolt lehetőség eredménye. Másrészt a H Lebensversicherungnak az említett szabályozás összetettségére vonatkozó érvei nem bizonyítják, hogy az abban foglalt szabályokat lehetetlen vagy túlzottan nehéz lett volna betartani a külföldi illetőségű társaságokba történő befektetés során.

42 Végül kétségtelenül igaz, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti „korlátozásoknak” nemcsak azon nemzeti intézkedések minősülhetnek, amelyek megakadályozhatják vagy korlátozhatják a más államokban letelepedett vállalkozások részvényeinek megszerzését, hanem azok is, amelyek visszatartanak a más államokban letelepedett társaságokban fennálló részesedések fenntartásától (2009. január 22-i STEKO Industriemontage ítélet, C-377/07, EU:C:2009:29, 24. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

43 E tekintetben a H Lebensversicherung érvei annak bizonyítására irányulnak, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás vonzóbbá tette a külföldi illetőségű társaságban fennálló részesedések továbbértékesítését, mint azok fenntartását, mivel e részesedések továbbértékesítése esetén az ebből származó tőkenyereséget nem iparűzési adó címén adóztatták volna. Az ilyen érvek azonban nem teszik lehetővé azon hátrány bizonyítását, amelyet a külföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékok a belföldi illetőségű társaság által fizetett osztalékokhoz képest e részesedések fenntartása miatt szenvedett el.

44 Következésképpen, mivel a valamely tagállam szabályozása által az iparűzési adó alapjának számítási szakaszaiban a belföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékok és a külföldi illetőségű társaságok által fizetett osztalékok között alkalmazott eltérő bánásmód nem vezet az utóbbiakkal szembeni hátrányos bánásmódhoz az előbbiekhez képest, tekintettel arra, hogy az összes osztalék mindkét esetben ezen adóalap részét képezi, és ugyanazon adóteher alá esik, az ilyen eltérő bánásmód nem alkalmas arra, hogy visszatartsa az e tagállamban illetőséggel rendelkező személyeket attól, hogy tőkéjüket valamely másik tagállamban fektessék be, következésképpen nem minősül a tőke szabad mozgása korlátozásának.

45 Következésképpen az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint valamely társaság iparűzésiadó-alapjának kiszámítása során a külföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságokban fennálló, 10%-nál kisebb részesedésekből származó osztalékokat vissza kell illeszteni ebbe az adóalapba, amennyiben ezen osztalékokat levonták ezen adóalapból e számítás korábbi szakaszában, míg a belföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságokban fennálló összehasonlítható részesedésekből származó osztalékok kezdettől fogva beépülnek az említett adóalapba, anélkül hogy ez utóbbiból levonnák, következésképpen pedig ugyanezen adóalapba visszaillesztenék őket.

A költségekről

46 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 (hatodik tanács) a következőképpen határozott:

Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely szerint valamely társaság iparűzésiadó-alapjának kiszámítása során a külföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságokban fennálló, 10%-nál kisebb részesedésekből származó osztalékokat vissza kell illeszteni ebbe az adóalapba, amennyiben ezen osztalékokat levonták ezen adóalapból e számítás korábbi szakaszában, míg a belföldi illetőségű tőkeegyesítő társaságokban fennálló összehasonlítható részesedésekből származó

osztalékok kezdettől fogva beépülnek az említett adóalapba, anélkül hogy ez utóbbiból levonnák, következésképpen pedig ugyanezen adóalapba visszaillesztenék őket.

Aláírások