A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2006. február 23. *

A C-471/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2004. november 5-én érkezett 2004. július 14-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Offenbach am Main-Land**

és

a **Keller Holding GmbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, N. Colneric, K. Lenaerts (előadó), Juhász E. és E. Levits bírák,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: M. Poiares Maduro,
hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. december 1-jei tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Finanzamt Offenbach am Main-Land képviseletében V. Hageböck, meghatalmazotti minőségben,

– a Keller Holding GmbH képviseletében K. Friedrich és H. Rehm adótanácsadók, valamint J. Nagler Rechtsanwalt,

– a német kormány képviseletében N. Wunderlich és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,

– az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében C. Jackson, meghatalmazotti minőségben, segítői: S. Moore és J. Stratford barristers,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és K. Gross, meghatalmazotti minőségben,

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 EK-Szerződés 52. cikkének (jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk), valamint 58. és a 73b. cikkének (jelenleg EK 48. és EK 56. cikk) értelmezésére irányul.

2 A kérelmet a Finanzamt Offenbach am Main-Land és a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező Keller Holding GmbH (a továbbiakban: Keller-Holding) társaság között az utóbbi számára az Ausztriában székhellyel rendelkező közvetett leányvállalata által kifizetett osztalékkal gazdaságilag közvetlenül összefüggő költségek levonásának kizárása tárgyában folyamatban lévő eljárás keretén belül nyújtották be.

Jogi háttér

Az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás

3 Az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o.; a továbbiakban: EGT-megállapodás) 6. cikke értelmében:

„A joggyakorlat jövőbeni fejleményeinek sérelme nélkül e megállapodás rendelkezéseit, amennyiben a lényeget illetően megegyeznek az Európai Gazdasági

Közösséget létrehozó szerződés, valamint az Európai Szén- és Acélközösséget létrehozó szerződés megfelelő szabályaival, továbbá az említett két szerződés alapján elfogadott jogi aktusokkal, végrehajtásuk és alkalmazásuk során az Európai Közösségek Bírósága által az e megállapodás aláírásának időpontja előtt hozott vonatkozó határozatoknak megfelelően kell értelmezni."

4 Az EGT-megállapodás 31. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében tilos az EK-tagállamok vagy az EFTA-államok állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést kell alkalmazni képviseletnek, fióktelepnek, leányvállalatnak egy EK-tagállam vagy EFTA-állam valamely EK-tagállamban vagy EFTA-államban letelepedett állampolgára által történő alapítása esetében.

A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások, így különösen a 34. cikk második bekezdése szerinti társaságok alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgáraira előírt feltételek szerint, figyelemmel a 4. fejezet rendelkezéseire is."

5 Az EGT-megállapodás 34. cikke értelmében:

„A valamely EK-tagállam vagy EFTA-állam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaság, amelynek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Szerződő Felek területén van, e fejezet alkalmazása szempontjából ugyanolyan bánásmódban részesül, mint azok a természetes személyek, akik az EK-tagállamok vagy az EFTA-államok állampolgárai.

»Társaság« a polgári vagy kereskedelmi jog alapján létrejött társaság, beleértve a szövetkezeteket és a közjog vagy a magánjog hatálya alá tartozó más jogi személyeket, kivéve a nonprofit szervezeteket."

A közösségi szabályozás

6 A különbözõ tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.) 4. cikkének (1) és (2) bekezdése értelmében:

„(1) Ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama, kivéve ha az anyavállalatot felszámolták:

– tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy

– adóztatja az ilyen nyereséget, miközben felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót [...].

(2) Minden tagállam mindazonáltal fenntarthatja annak lehetőségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adóztatható nyereségéből. [...]"

A Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság közötti, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény

7 A kettős adóztatás elkerüléséről jövedelemadó és vagyonadó, valamint az ingatlanadó területén a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között 1954. október 4-én létrejött egyezmény (a továbbiakban: adóegyezmény) 15. cikke értelmében „[...] az illetőség szerinti Állam mentesíti az osztalékfizetésből származó jövedelmet, amelyet az ezen államban belföldi illetőségű társaságnak olyan, a másik Államban székhellyel rendelkező társaság fizet, amelynek tőkéjében a haszonhúzó legalább 10%-os közvetlen részesedéssel bír".

A nemzeti szabályozás

8 A társasági adóról szóló 1991-es törvény (Körperschaftsteuergesetz, a továbbiakban: KStG) „a külföldi társaságok tőkéjében való részesedés" címet viselő 8b. §-ának (1) bekezdése előírja, hogy az adóalap számításánál figyelmen kívül marad azon osztalék, amelyet a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaság teljes körű adókötelezettséggel rendelkező tőketársaságtól kap, amennyiben a külföldi bevételből származó sajáttőkerész „erre felhasználtnak tekintendő".

9 Ez a rendelkezés tehát lehetővé teszi a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaság számára az Ausztriában székhellyel rendelkező – a németországi adófizetés alól az adóegyezmény 15. cikke alapján szintén mentes – társaságoktól kapott osztalék cégcsoporton belüli átcsoportosítását anélkül, hogy az így átcsoportosított osztalék növelné az abban részesülő társaság adóalapját.

10 A tisztán nemzeti tényállásban az az osztalék, amelyet a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaság fizet más, ugyanitt teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaságnak, növeli ez utóbbi társaságiadó-alapját. Mindazonáltal a felosztott nyereség kettős adóztatásának elkerülése céljából a jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz 1990, a továbbiakban: EStG) előírja, hogy a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező és osztalékot fizető társaság által fizetett adót be kell számítani az osztalékban részesülő részvényes által fizetendő adóba. Ezért a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaságok, még ha a kapott osztalék növeli is a társaságok társasági adóalapját, mentesülnek az azt terhelő adó alól, a már megfizetett adó beszámításának módszere útján.

11 Az EStG 3. §-ának c) pontja értelmében az adómentes bevételekkel gazdaságilag közvetlenül összefüggő kiadások nem vonhatóak le költségként az adóalap meghatározásakor.

12 E rendelkezés értelmében – a KStG 8b. §-ának (1) bekezdésével összefüggésben – a társasági részesedés finanszírozására fordított költségek levonására vonatkozó tilalom nem alkalmazandó, ha az osztalék fizetésére nem az adómentességi rendszer keretein belül került sor. Ugyanakkor ha e rendszer keretein belül fizetnek ki osztalékot, a részesedések finanszírozásának költségei nem vonhatók le abban az arányban, amelyben azok az osztalékhoz kapcsolódnak.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 Az 1993–1995 folyamán a Keller Holding, amelynek székhelye és ügyvezetése német területen található, egyedüli tulajdonosként megszerezte egy Németországban

székhellyel rendelkező másik társaság, a Keller Grundbau GmbH (a továbbiakban: Keller Grundbau) üzletrészeit. Ez utóbbi tulajdonában voltak az Ausztriában székhellyel rendelkező Keller Grundbau GmbH Wien (a továbbiakban: Keller Wien) üzletrészei.

14 Az 1994. és az 1995. év tekintetében a Keller Wien osztalékot fizetett, amelyet a Keller Grundbau az adóegyezmény rendelkezéseinek megfelelően az adómentességi rendszer keretein belül kapott, és a Keller Holdingnak juttatott. A KStG 8b. §-a (1) bekezdésének megfelelően az így átcsoportosított osztalékot nem vették figyelembe a Keller Holding irányítása alá tartozó társaságok adóalapjának meghatározásakor.

15 Ez utóbbi költségként levonta a Keller Grundbauban történt részesedésszerzésére felhasznált tőke minden kamatát, illetve az azzal összefüggő ügyvezetési kiadásokat. A Finanzamt Offenbach-Stadt – a Keller-Holding a társasági adó vonatkozásában akkoriban e hatóság illetékessége alá tartozott – a KStG 8b. §-a (1) bekezdésének és az EStG 3c. §-ának összefüggő rendelkezéseire hivatkozva elutasította e kiadások levonását, amennyiben ezek a kiadások az adómentes osztalékhoz kapcsolódtak, nevezetesen a Keller Wien által fizetett osztalékhoz.

16 A Keller Holding keresetet indított a Hessische Finanzgericht előtt, amely az 1994. és az 1995. évre vonatkozó adómegállapítási határozatok tekintetében helyt adott a keresetnek. Ez a bíróság ugyanis úgy határozott, hogy a kérdéses nemzeti szabályozás ellentétes volt a Szerződés 52., 58. és 73b. cikkével.

17 Ezt követően a Finanzamt Offenbach am Mai-Land vált illetékessé a Keller Holding adózása tekintetében. Ez a hatóság „Revision" (felülvizsgálat) iránti keresetet indított a Bundesfinanzhof előtt a Hessische Finanzgericht e társaság keresetének helyt adó ítélete ellen.

18 A Bundesfinanzhof megállapította, hogy a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező anyavállalat Ausztriában székhellyel rendelkező közvetett leányvállalata által fizetett osztalék a KStG 8b. §-a (1) bekezdésének, valamint az EStG 3c. §-ának összefüggő rendelkezései értelmében nem növeli az anyavállalat által fizetendő adó alapját, azzal a következménnyel, hogy az anyavállalat részesedéseire fordított kiadások nem vonhatók le abban az arányban, amelyben azok az adómentes osztalékhoz kapcsolódnak. Ezzel szemben a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező anyavállalat Németországban székhellyel rendelkező közvetett leányvállalata által fizetett osztalék növeli a kedvezményezett társaság adóalapját, és a részesedésével kapcsolatos költségek levonhatóak, még akkor is, ha a kifizető társaság által fizetendő adónak az osztalékot kapó részvényes által fizetendő adóba történő beszámításával a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező társaságok valójában adómentességet élveznek a Németországban székhellyel rendelkező más társaság által fizetett osztalék tekintetében.

19 E körülmények között a Bundesfinanzhof felfüggesztette eljárását, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentmond-e a [...] [Szerződés] egymással összefüggésben értelmezett 58. és 52. cikkének, illetve a [...] [Szerződés] 73b. cikkének, ha valamely társaságnak a más tagállamban bejegyzett tőketársaságban való részesedéséből eredő, Németországban adómentes bevételeivel gazdaságilag közvetlenül összefüggő finanszírozási költségei csak abban az esetben vonhatók le működési költségként, ha e részesedés alapján nem osztanak ki adómentes nyereséget?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

20 A kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EK-Szerződésnek a letelepedés szabadságára és a tőke szabad mozgására vonatkozó

rendelkezései ellentmondanak-e az olyan tagállami szabályozásnak, amely kizárja, hogy az e tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező anyavállalat jövedelméből levonják a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalattól származó és erre tekintettel adómentes osztalékkal összefüggő finanszírozási költségeket.

Előzetes észrevételek

21 Az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből kiderül, hogy az 1994-es és az 1995-ös üzleti évek tekintetében annyiban zárták ki a Keller Holdingnak a Keller Grundbau tőkéjében való részesedésével kapcsolatos finaszírozási költségei levonását, amennyiben azok az Ausztriában székhellyel rendelkező közvetett leányvállalat által a németországi leányvállalatnak, valamint ez utóbbi által az anyavállalatnak fizetett osztalékhoz kapcsolódtak.

22 Egységesen el kell utasítani a Finanzamt Offenbach am Main-Land és a német kormány, valamint a Egyesült Királyság Kormánya érvelését, amely szerint az alapeljárás kizárólag a tagállam belső ügyét képezi, amelynek következtében nem kerülhet sor a Szerződésnek a letelepedés szabadságára és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek az értelmezésére.

23 Bár az alapügy Németországban székhellyel rendelkező anyavállalatot érint, amely kifogásolja a német adóhatóságoknak az úgyszintén Németországban székhellyel rendelkező leányvállalatban való részesedésszerzés miatt felmerült költségek leírását megtagadó határozatát, ez a határozat olyan nemzeti rendelkezésen alapul, amely kizárja az említett költségek levonását az Ausztriában székhellyel rendelkező közvetett leányvállalat által fizetett és így az adóegyezmény 15. cikkének alkalmazásával a németországi társasági adó alól mentes osztalékkal feltételezett közvetlen gazdasági kapcsolatuk miatt.

24 Mivel az alapügyben irányadó szabályozás a Közösségen belüli kereskedelmet érintő helyzetre alkalmazandó, az ügy által felvetett kérdések a Szerződés alapszabadságokra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozhatnak (lásd e tekintetben a 286/81. sz., Oosthoek's Uitgeversmaatschappij ügyben 1982. december 15-én hozott ítélet [EBHT 1982., 4575. o.] 9. pontját és a C-300/01. sz. Salzmann-ügyben 2003. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-4899. o.] 32. pontját).

25 Másrészt meg kell jegyezni, hogy az Osztrák Köztársaság csak 1995. január 1-jén csatlakozott az Európai Unióhoz. Ebből következően, már amennyiben az alapügy az 1994-ben történt tényeket érinti, a szerződés nem alkalmazandó ezen állam tekintetében.

26 Azonban emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság feladata, hogy a nemzeti bíróság számára biztosítsa a közösségi jog értelmezéséhez szükséges összes olyan elemet, amely hasznos lehet az utóbbi előtt folyamatban lévő ügy megítéléséhez, függetlenül attól, hogy kérdése megfogalmazásában a nemzeti bíróság hivatkozott-e ezekre, vagy sem (lásd különösen a C-87/97. sz., Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola ügyben 1999. március 4-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-1301. o.] 16. pontját és a C-456/02. sz. Trojani-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7573. o.] 38. pontját).

27 Ezért, amint azt a Keller Holding és az Európai Közösségek Bizottsága előadja, amennyiben az előzetes döntéshozatali kérelem az 1994-ből származó tényekre vonatkozik, figyelembe kell venni az EGT-megállapodásnak a letelepedés szabadságára és a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseit, amelyek 1994. január 1-jétől irányadóak voltak a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság közötti kapcsolatokra, az utóbbi Európai Unióhoz történt csatlakozásáig.

A letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések értelmezéséről

28 Előzetesen arra kell rámutatni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak e hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (a C-311/97. sz., Royal Bank of Scotland ügyben 1999. április 29-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-2651. o.] 19. pontja és a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 19. pontja).

29 A letelepedés szabadsága, amelyet a Szerződés 52. cikke elismer a Közösség állampolgárai számára, és amely magában foglalja a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, a vállalkozások alapítására és irányítására való jogot, a letelepedés szerinti ország joga által a saját állampolgárokra előírtakkal azonos feltételek szerint, a Szerződés 58. cikkének megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselet útján gyakorolni (lásd a C-307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 35. pontját).

30 Még akkor is, ha a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések szövegének tanúbizonysága szerint e rendelkezések célja a nemzeti elbánásnak a fogadó tagállamban történő biztosítása, e rendelkezések kizárják, hogy valamely tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint székhellyel rendelkező társaság számára, hogy más tagállamban telepedjék le (lásd különösen a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 21. pontját).

31 Az alapügyben irányadó szabályozásnak megfelelően a közvetett leányvállalat által kifizetett és az anyavállalat számára ez utóbbi egyik leányvállalata által továbbfizetett

osztalék növeli az anyavállalat adóalapját, ha minden érintett társaság Németországban rendelkezik teljes körű adókötelezettséggel. Mindazonáltal a már megfizetett adó levonásának módszerével ezen osztalék valójában mentes az adó alól.

32 Ugyanakkor az ugyanilyen feltételek mellett az Ausztriában székhellyel rendelkező közvetett leányvállalat által fizetett osztalék az adóegyezmény 15. cikkével összhangban közvetlenül mentes az adó alól, és nem növeli a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező anyavállalat adóalapját.

33 Mivel az EStG 3c. §-ával összhangban kizárt az adómentes bevételekkel gazdaságilag közvetlenül összefüggő kiadások költségként történő levonása, a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező és az Ausztriában székhellyel rendelkező leányvállalatban közvetetten részesedéssel bíró anyavállalat finanszírozási költségei nem vonhatók le, amennyiben a leányvállalat által fizetett és az adómentességi rendszer szerint az anyavállalatnak továbbfizetett osztalékhoz kapcsolódnak. Ugyanakkor – feltéve, hogy minden érintett társaság Németországban rendelkezik teljes körű adókötelezettséggel – az ilyen költségek teljes mértékben elszámolhatók. Ebben az esetben ugyanis a fizetett osztalék növeli a részesedéssel rendelkező társaság társaságiadó-alapját, még ha valójában az is adómentességet élvez.

34 Ebből következően, az alapügy alpereséhez hasonlóan, az ausztriai közvetett leányvállalattal rendelkező társaság pénzügyi helyzete kevésbé előnyös, mint ha Németországban székhellyel bíró leányvállalattal rendelkezne. Igaz ugyan, hogy mindkét esetben adómentesen lehetne osztalékot fizetni a csoporton belül az Ausztriában székhellyel rendelkező társaságok által fizetett osztalék adóegyezmény szerinti mentessége alapján, vagy – amennyiben a közvetett leányvállalat székhelye Németországban található – az osztalékot fizető társaság által fizetett adónak az osztalékban részesülő társaság által fizetendő adóba történő beszámítását előíró

módszerrel. Mindazonáltal kizárólag a belföldi székhellyel rendelkező közvetett leányvállalat esetében vonhatók le teljes mértékben az utóbbi által fizetett osztalékkal gazdasági összefüggésben álló finanszírozási költségek.

35 A fenti eltérő bánásmód visszatarthatja az anyavállalatot attól, hogy tevékenységét más tagállamokban székhellyel rendelkező leányvállalatokon vagy közvetett leányvállalatokon keresztül gyakorolja (lásd e tekintetben a C-168/01. sz. Bosal-ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-9409. o.] 27. pontját).

36 A német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya egyrészt előadja, hogy a fenti eltérő bánásmód nem képezi a letelepedés szabadságának korlátozását, mivel az ugyanabban a tagállamban székhellyel rendelkező közvetett leányvállalattal rendelkező, e tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalat helyzete nem összehasonlítható azon anyavállalatéval, amelynek más tagállamban székhellyel rendelkező közvetett leányvállalata van. Hangsúlyozzák, hogy amíg a belföldi közvetett leányvállalat által fizetett osztalék növeli az anyavállalat adóalapját, az osztrák közvetett leányvállalat által fizetett osztalék adómentes. A finanszírozási költségek levonásának korlátozása szükségszerű következménye a külföldről származó osztalék adómentes jellegének. A tény, hogy a Keller Holding nem részesül az adó beszámításának rendszeréből adódó előnyökből, abból következik, hogy a Keller Wien Ausztriában rendelkezik székhellyel, és ezért az osztrák társaságokra vonatkozó adó terheli. Így ez utóbbi – a Németországban székhellyel rendelkező közvetett leányvállalattól eltérően – a társasági adót az osztrák, és nem a német hatóságoknak fizette meg.

37 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy ami a kifizetett osztalék adóztatását illeti, a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező anyavállalatok helyzete összehasonlítható, akár az e tagállamban, akár az Ausztriában székhellyel rendelkező közvetett leányvállalattól részesülnek osztalékban. Valójában mindkét esetben adómentes az anyavállalat által kapott osztalék. Ezért a finanszírozási költségek

levonásának – az osztalék adómentességének szükségszerű velejárójaként – kizárólag a külföldről származó osztalékot érintő korlátozása az anyavállalat szintjén nem az anyavállalatok aszerint eltérő helyzetét tükrözi, hogy ez utóbbiak Németországban vagy más tagállamban székhellyel rendelkező közvetett leányvállalattal bírnak.

38 E tekintetben nincs jelentősége annak a ténynek, hogy az Ausztriában székhellyel rendelkező közvetett leányvállalatok nem tartoznak a németországi társasági adó hatálya alá. Valójában az alapügyben érintett eltérés az adójogi bánásmódban abból a szempontból különbözteti meg az anyavállalatokat, hogy Németországban rendelkeznek-e közvetett leányvállalattal, vagy sem, noha ezek az anyavállalatok mind e tagállamban rendelkeznek székhellyel. Ami ez utóbbiak adójogi helyzetét illeti, a közvetett leányvállalataik által számukra fizetett osztalék tekintetében, meg kell állapítani, hogy az osztalék – akár Ausztriában, akár Németországban adókötelezettséggel rendelkező közvetett leányvállalatoktól származik – nem eredményezi adó kivetését ezen anyavállalatokra.

39 Másrészt, hivatkozva a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben (EBHT 1992., I-249. o.) és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben (EBHT 1992., I-305. o.) 1992. január 28-án hozott ítéletekre, a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya előadja, hogy az alapügyben érintett adójogi szabályozást objektíven igazolja annak szüksége, hogy fenntartsák a nemzeti adórendszer koherenciáját. Ugyanazon adónem keretén belül közvetlen kapcsolat áll fenn az adókedvezmény juttatása, nevezetesen az egyik társaság által a másik társaságban történő részesedésszerzéssel kapcsolatos finanszírozási költségek levonhatósága, valamint e kedvezmény adókivetés általi ellentételezése, nevezetesen a kifizetett osztalék adóztatása között. Fordítva: az alapügyben szereplőhöz hasonló anyavállalat által elszenvedett adóhátrányt, nevezetesen az említett költségek levonhatóságának hiányát, megfelelő kedvezmény, az osztalékból származó bevétel adómentessége egyenlíti ki.

40 Ebben az összefüggésben emlékeztetni kell arra, hogy a Bachmann-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 28., valamint a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 21. pontjában a Bíróság elismerte, hogy mivel az adórendszer koherenciáját meg kell őrizni, ez indokolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását. Az ilyen indokoláson alapuló érvnek azonban kizárólag akkor lehet helyt adni, ha megállapítható az érintett adókedvezmény és az e kedvezmény valamely meghatározott adókivetés által történő kiegyenlítése közötti közvetlen összefüggés (lásd ebben az értelemben a C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-3955. o.] 18. pontját, az ICI-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 29. pontját és a Manninen-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 42. pontját).

41 Az érintett nemzeti szabályozás vizsgálatából az következik, hogy a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező, ugyanebben a tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatot vagy közvetett leányvállalatot ellenőrző társaságok egyszerre élvezik a részesedésükkel kapcsolatos finanszírozási költségek levonásának lehetőségét és – a beszámítási módszer alkalmazásával – az osztalék adómentességét. Ugyanakkor bár a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező anyavállalatok által az Ausztriában székhellyel bíró leányvállalatuktól vagy közvetett leányvállalatuktól kapott osztalék ugyanúgy adómentes, a részesedésükkel kapcsolatos költségek levonása minden esetben ki van zárva.

42 Így nem fogadható el az adókoherencia megőrzésének szükségén alapuló azon érvelés, amely szerint az Ausztriában székhellyel rendelkező közvetett leányvállalat által fizetett osztalékban részesülő német anyavállalat számára a finanszírozási költségei levonhatóságának hiányát kiegyenlíti a szóban forgó osztalék adómentességében álló adókedvezmény, mivel abban az esetben, ha az anyavállalat Németországban székhellyel rendelkező közvetett leányvállalattól kap osztalékot, a leányvállalat tőkéjében fennálló részesedéssel kapcsolatos finanszírozási költségek levonhatóságában álló adókedvezmény valójában nem kapcsolódik az ezen anyavállalat javára fizetett osztalékkal kapcsolatos adóztatáshoz. Amint azt a német kormány maga is elismerte: ez utóbbi esetben a kiosztott nyereség kettős gazdasági adóztatásának elkerülése végett a kifizetett osztalék társasági adóval való terhelését kiegyenlíti a kifizető társaság által fizetett adó beszámítása.

43 Annak érdekében, hogy igazolja, fennáll a szüksége annak, hogy az adórendszer koherenciáját megőrizzék, a német kormány azt az érvet sem érvényesítheti, amely szerint a külföldi közvetett leányvállalat által termelt nyereség – a Németországban székhellyel rendelkező közvetett leányvállalat által termelt nyereséggel szemben – nem adóköteles ebben a tagállamban. Valójában az alapügyben szóban forgó szabályozás nem állít fel kapcsolatot az anyavállalat részesedésével kapcsolatos finanszírozási költségeinek levonhatósága és a közvetett leányvállalat adóköteles nyeresége között. Ezenkívül a közvetett leányvállalat által elért, az osztalék fizetését lehetővé tevő nyereséget Ausztriában terheli társasági adó, és ugyanígy adóköteles a Németországban székhellyel rendelkező közvetett leányvállalat nyeresége is; az anyavállalat székhelyének e tekintetben nincs jelentősége.

44 Ugyanezen okok miatt az alapügyben érintett nemzeti szabályozás nem igazolható a területiség elvével sem, amint azt a Bíróság is elismerte a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítéletének (EBHT 1997., I-2471. o.) 22. pontjában. Ez a szabályozás ugyanis nem tekinthető az említett elv gyakorlati alkalmazásának, amennyiben arra hivatkozva zárja ki a Németországban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező, az Ausztriában székhellyel rendelkező közvetett leányvállalatától osztalékban részesülő anyavállalat által viselt finanszírozási költségek levonását, hogy az osztalék adómentességet élvez Németországban, miközben ugyanezen anyavállalatnak a Németországban teljes körű adókötelezettséggel és e tagállamban székhellyel rendelkező közvetett leányvállalata által fizetett osztalék adott esetben ugyanolyan mentességet élvez a kifizető társaság által fizetett adó beszámításának módszere révén.

45 Az alapügyben érintett nemzeti szabályozás igazolására a német kormány nem hivatkozhat megalapozottan arra sem, hogy a szabályozás a 90/435 irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerinti adókivetési hatáskör végrehajtására szorítkozik, amely lehetővé teszi minden tagállam számára annak előírását, hogy amennyiben az anyavállalat részesedik a más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségéből – feltéve, hogy e nyereséget az első állam nem adóztatja, vagy adóztatja, de felhatalmazza az anyavállalatot, hogy vonja le az esedékes adó összegéből a

leányvállalat által az ilyen nyereség után megfizetett adót –, az e részesedéssel kapcsolatos költségek ne legyenek levonhatóak az anyavállalat adóköteles nyereségéből. Függetlenül attól a kérdéstől, hogy a fenti irányelv alkalmazandó-e a jelen esetben, az abban foglalt lehetőséget csak a Szerződés rendelkezéseinek – jelen esetben az 52. cikknek – a tiszteletben tartásával lehet gyakorolni.

46 Mivel nem nyert megállapítást, hogy nyomós közérdek igazolja az alapügyben érintett nemzeti szabályozást, e szabályozás ellentétes a Szerződés 52. cikkével.

47 Amennyiben ez a szabályozás az 1994-ben történt tényekre is vonatkozik, az EGT-megállapodásnak a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseit kell figyelembe venni.

48 Amint azt e megállapodás 6. cikke rögzíti, rendelkezéseit – amennyiben a lényeget illetően megegyeznek a Szerződés megfelelő szabályaival és az annak alapján elfogadott jogi aktusokkal – végrehajtásuk és alkalmazásuk során a Bíróság által a megállapodás aláírásának időpontja előtt hozott vonatkozó határozatoknak megfelelően kell értelmezni. Másrészt mind a Bíróság, mind az EFTA-Bíróság elismerte, hogy az EGT-megállapodás azon szabályait, amelyek a lényegüket illetően megegyeznek a Szerződés megfelelő szabályaival, ez utóbbiakkal egységes módon kell értelmezni (a Bíróság C-452/01. sz., Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítéletének [EBHT 2003., I-9743. o.] 29. pontja és a C-286/02. sz., Bellio F.lli ügyben 2004. április 1-jén hozott ítéletének [EBHT 2004., I-3465. o.] 34. pontja; lásd még az EFTA-Bíróság E-1/03. sz., EFTA Surveillance Authority kontra Izland ügyben 2003. december 12-én hozott ítéletének [*EFTA Court Report*, 143. o.] 27. pontját).

49 Meg kell jegyezni továbbá, hogy az EGT-megállapodás 31. cikkében foglalt, a letelepedés szabadságának korlátozását tiltó szabályok megegyeznek a Szerződés 52. cikkének rendelkezéseivel.

50 A fenti körülményekre tekintettel a feltett kérdésre adandó válasz az, hogy a Szerződés 52. cikkét és az EGT-megállapodás 31. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az a tagállami szabályozás, amely kizárja, hogy az e tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező anyavállalat az adózás során levonja a leányvállalatában való részesedésszerzésével összefüggő finanszírozási költségeit, amennyiben e költségek más tagállamban vagy az említett megállapodás más részt vevő államában székhellyel rendelkező leányvállalattól származó és így adómentes osztalékkal kapcsolatosak, miközben az ilyen költségek levonhatók, amennyiben az anyavállalatéval azonos tagállamban székhellyel rendelkező közvetett leányvállalattól származó és valójában ugyanúgy adómentes osztalékkal függnek össze.

A tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések értelmezéséről

51 Mivel a Szerződésnek és az EGT-megállapodásnak a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel ellentétes az alapügyben érintett nemzeti szabályozás, nem szükséges annak vizsgálata, hogy a szóban forgó szabályozás a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel is ellentétes-e.

A költségekről

52 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 (első tanács) a következőképpen határozott:

Az EK-Szerződés 52. cikkével (jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk) és az 1992. május 2-i EGT-megállapodás 31. cikkével ellentétes az a tagállami szabályozás, amely kizárja, hogy az e tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező anyavállalat az adózás során levonja a leányvállalatában való részesedésszerzésével összefüggő finanszírozási költségeit, amennyiben e költségek más tagállamban vagy az említett megállapodás más részt vevő államában székhellyel rendelkező leányvállalattól származó és így adómentes osztalékkal kapcsolatosak, miközben az ilyen költségek levonhatók, amennyiben az anyavállalatéval azonos tagállamban székhellyel rendelkező közvetett leányvállalattól származó és valójában ugyanúgy adómentes osztalékkal függnek össze.

Aláírások