A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2007. február 15. *

A C-345/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2004. augusztus 12-én érkezett 2004. május 26-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^**

és

a **Bundesamt für Finanzen**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, A. Borg Barthet bíró és U. Lõhmus (előadó) bíró,

* Az eljárás nyelve: német.

főtanácsnok: P. Léger,
hivatalvezető: R. Grass,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– a Németországi Szövetségi Köztársaság képviseletében C.-D. Quassowski és A. Tiemann, meghatalmazotti minőségben,

– az Olasz Köztársaság képviseletében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítője: G. De Bellis, avvocato dello Stato,

– az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében B. Eggers és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2006. június 22-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK-Szerződés 59. cikkének (jelenleg, módosítást követően EK 49. cikk) értelmezésére vonatkozik.

2 A kérelmet a portugál jog alá tartozó Centro Equestre da Lezíria Grande L[da] társaság (a továbbiakban: CELG) és a Bundesamt für Finanzen (szövetségi adóhatóság, a továbbiakban: a Bundesamt) között folyamatban lévő azon eljárásban terjesztették elő, amelyben a Bundesamt elutasította a CELG-nek az általa korlátozott adókötelezettség aló tartozó adózóként Németországban szerzett bevételre forrásadó formájában kivetett társasági adó visszatérítése iránti kérelmét.

Nemzeti jogi háttér

3 A német társaságiadó-törvény 1991-ben hatályos szövege (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991., I., 639. o., a továbbiakban: KStG) 2. §-ának 1. pontja szerint azon társaságok, amelyek nem telepedtek le Németországban, korlátozott adókötelezettség alá tartoznak, és Németországban kizárólag az itt szerzett jövedelmük tekintetében társaságiadó-kötelesek.

4 A jövedelemadóról szóló törvény 1997-es szövege (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1997., I., 821. o., a továbbiakban: EStG 1997) 49. §-a (1) bekezdésének, a KStG 8. §-a (1) bekezdésének, valamint a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Portugál Köztársaság között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről kötött, 1980. július 15-i egyezmény (Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen) (BGBl. 1982., II. rész, 129. o.) 17. cikke (2) bekezdésének együttes alkalmazása alapján a portugál jog alá tartozó társaságok által a Németországban tartott művészeti előadások révén szerzett bevétel ezen államban társaságiadó-köteles.

5 Az EStG 50a. §-a (4) bekezdése 1. pontjának 1990-es, 1996-ban alkalmazandó szövege szerint:

„A korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózók esetén a jövedelemadó beszedése a Németországban szervezett vagy megvalósított művészeti jellegű, sport- vagy más előadások alapján elért jövedelemre – ideértve az ezen előadásokhoz kapcsolódó más szolgáltatásokból eredő jövedelmet – kivetett forrásadó útján történik, függetlenül a bevételt szerző személyétől [...]".

6 Azonban az EStG 1997 50. §-a (5) bekezdése negyedik mondatának az 1996-as adóévre visszamenőlegesen alkalmazandó 3. pontja a következőképpen rendelkezik:

„[A] korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózó, amelynek bevételei forrásadó alá tartoznak az 50a. § (4) bekezdése 1. vagy 2. pontjának megfelelően, kér[heti] a levont és megfizetett adó teljes vagy részleges visszatérítését. A visszatérítés azzal a feltétellel teljesíthető, hogy az e bevétellel közvetlen gazdasági kapcsolatban álló működési kiadások, illetve üzemi költségek meghaladják a bevétel összegének a felét."

7 A Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózókkal ellenétben a Németországban teljes körű adókötelezettség alá tartozó adózók levonhatják az e tagállamban adóköteles bevételükből az ezen állam területén teljesített művészeti jellegű, illetve sportelőadásokhoz kapcsolódó költségek teljes összegét.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

8 Az CELG, az alapügy felperese, portugál jog alá tartozó tőketársaság, amelynek székhelye és ügyvezetése Portugáliában található. A CELG korlátozott társaságiadó-kötelezettség alá tartozik Németországban, amely adót kizárólag az itt szerzett bevétel után kell megfizetnie. A társaság 1996-ban turnét szervezett az Európai Unió különböző országaiban, összesen tizennégy városban, amelyből tizenegy Németországban található; e turné keretében lovasbemutatókat és díjlovagló tanfolyamokat tartott.

9 A CELG 1997-ben kérte a Bundesamttól 71 758 DEM-nek, vagyis annak a társasági adónak a visszatérítését, amelyet e hatóság az EStG 1997 50. §-ának (5) bekezdése és a KStG 8. §-ának (1) bekezdése alapján forrásadóként levont a társaság Németországban szerzett bevételéből.

10 A CELG ebből a célból benyújtotta a megfelelően auditált portugál beszámolóját, amely tartalmazta az 1996-os turnéra vonatkozó költségek kimutatását. A kimutatás a lovak értékcsökkenésén kívül feltüntette a kommunikációs, az utazási, a szállás- és reklámköltségeket, a személyi és a lovakkal kapcsolatos rendszeres kiadásokat, valamint a víz, az elektromos áram, az állatorvos, a gyógyszerek, a patkoló kovács, a lovas felszerelések, a lovasok, valamint a kamionon történő szállítás és az adótanácsadás költségeit. Ezt követően a CELG előadta a számviteli költségeit és az engedélyek díjának megfizetésére vonatkozó költségeit is. A társaság e költségek 11/14-ét kívánta elszámolni a Németországban szerzett bevételeivel szemben.

11 A Bundesamt elutasította a visszatérítés iránti kérelmet, tekintettel arra, hogy nem nyújtották be a feltüntetett költségeket igazoló eredeti iratokat.

12 A CELG-nek ezen határozat ellen benyújtott fellebbezését elutasították, tekintettel különösen arra, hogy az elszámolt költségek és a Németországban szerzett jövedelem között nem volt közvetlen gazdasági kapcsolat.

13 A CELG kereset indított ezen elutasító határozat ellen a Finanzgericht Köln előtt. E bíróság elutasította a keresetet azon az alapon, hogy egyfelől az elszámolt költségekben olyanok is szerepelnek, amelyek nem állnak közvetlen kapcsolatban a Németországban adóköteles bevétellel, másfelől e költségek nem teszik ki a bevétel több mint 50%-át.

14 A CELG így felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz a Finanzgericht Köln ítélete ellen.

15 A Bundesfinanzhof megjegyzi, hogy a Finanzgericht Köln által tett ténybeli megállapításokból kitűnik, hogy a CELG részéről felmerült, a társaság Németországban szerzett bevételével közvetlen gazdasági kapcsolatban álló költségek nem haladják meg e bevétel 50%-át. E bíróság hozzáteszi azonban, hogy a CELG általános költségek felmerüléséről is beszámolt, és jóllehet bizonyos zavar tapasztalható ezen általános költségek jellegét, összetételét és összegét, valamint az esetleg figyelembe veendő további bevételt illetően, e ténybeli megállapításokból az következik, hogy a CELG részéről felmerült összes költség, ideértve a fenti általános költségeket is, meghaladja a bevétel összegének a felét.

16 A Bundesfinanzhof azonban úgy véli, hogy a teljes mértékben adóköteles belföldi illetőségű adózó és a csak korlátozottan adóköteles külföldi illetőségű adózó között az adóköteles jövedelem meghatározása tekintetében fennálló eltérő bánásmód kétségeket ébreszt az EStG 1997 50. §-a (5) bekezdése negyedik mondata 3. pontjának a közösségi joggal való összeegyeztethetőségét illetően, különösen

ami a szolgáltatásnyújtásnak a Szerződés 59. cikkében biztosított szabadságát illeti. A Bundesfinanzhof e tekintetben a Bíróság C-234/04. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítéletére (EBHT 2003., I-5933. o.) hivatkozik.

17 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az EK-Szerződés 59. cikkével, ha valamely tagállam Németországban korlátozott adókötelezettség alá tartozó állampolgára kizárólag akkor kérheti az utóbbi államban szerzett bevételeit terhelő, forrásadóként levont adó visszatérítését, ha az e bevétellel közvetlen gazdasági kapcsolatban álló üzemi kiadásai meghaladják e bevétel összegének a felét?"

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

18 A kérdést előterjesztő bíróság kérdésével azt kívánja megtudni, hogy ellentétes-e a Szerződés 59. cikkével az a tagállami szabályozás, mint amilyen az alapügyben is felmerült, amely a forrásadóként levont társasági adó visszatérítését kérő, korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózó esetén az adózó által ezen államban végzett bevételszerző tevékenység keretében felmerült üzemi költségek figyelembevételét azon kettős feltétel teljesítésétől teszi függővé, hogy e költségek közvetlen kapcsolatban álljanak e bevétellel, és haladják meg e bevétel összegének a felét.

19 Előzetesen emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók a tagállamok hatáskörébe tartoznak, a tagállamok azonban kötelesek

a közösségi jog tiszteletben tartásával gyakorolni e hatáskörüket (lásd különösen a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-2471. o.] 19. pontját, a C-294/97. sz., Eurowings Luftverkehr ügyben 1999. október 26-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7447. o] 32. pontját, a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7641. o.] 15. pontját, a C-141/99. sz. AMID-ügyben 2000. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2000., I-11619. o.] 19. pontját, valamint a C-446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 29. pontját).

20 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően a Szerződés 59. cikke megköveteli a szabad szolgáltatásnyújtást érintő minden olyan korlátozás megszüntetését, amely azon alapul, hogy a szolgáltatás nyújtója a szolgáltatásnyújtás helyétől eltérő tagállamban telepedett le (lásd ebben az értelemben különösen a 205/84. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1986. december 4-én hozott ítélet [EBHT 1986., 3755. o.] 25. pontja, a C-180/89. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1991. február 26-án hozott ítélet [EBHT 1991., I-709. o.] 15. pontja és a C-290/04. sz., FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9461. o.] 31. pontja).

A közvetlen gazdasági kapcsolat fennállásáról

21 A jelen ítélet 18. pontjában foglaltaknak megfelelően a forrásadóként levont társasági adó visszatérítése iránti kérelem teljesítésének első feltétele az, hogy az üzemi költségek közvetlen kapcsolatban álljanak a tevékenység folytatásának helye szerinti államban szerzett bevétellel.

22 A bíróság ítélkezési gyakorlatából az következik, hogy megfelel a nemzetközi adójogban rögzült és az európai jogban elismert területiség elvének az az adózási rendszer, amely szerint a külföldi illetőségű adózók adóalapjának valamely adott tagállamban történő kiszámítása szempontjából kizárólag az adózók ezen tagállamban végzett tevékenységéből eredő nyereség és veszteség vehető figyelembe (lásd e tekintetben a Futura Participations és Singer ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 21. és 22. pontját, valamint a Marks & Spencer ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 39. pontját).

23 Ami a külföldi illetőségű adózó által a valamely tagállamban végzett, adóköteles jövedelmet keletkeztető tevékenységgel közvetlen kapcsolatban álló üzemi költségeket illeti, azokat fő szabályként ezen államban kell figyelembe venni, ha a belföldi illetőségű adózók ezen költségek levonását követően nettó jövedelmük után adóznak. A Bíróság a Gerritse-ügyben hozott, fent hivatkozott ítéletének 27. pontjában ugyanis megállapította, hogy az ilyen költségek figyelembevétele szempontjából a belföldi és a külföldi illetőségű adózók hasonló helyzetben vannak. Így ha a tagállam lehetővé tette a szóban forgó költségek levonását, fő szabályként nem zárhatja ki azok figyelembevételét a külföldi illetőségű adózókat illetően (lásd e tekintetben a Gerritse-ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 27. pontját).

24 Ekképpen az adóztatási joghatóság gyakorlása során azon tagállam, amelynek a területén valamely tevékenység adóköteles jövedelmet keletkeztetett, köteles úgy rendelkezni, hogy az e tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó költségeket figyelembe lehessen venni a külföldi illetőségű adózó adóztatása során. E tekintetben mindazonáltal hangsúlyozni kell, hogy a közösségi jog nem zárja ki, hogy valamely tagállam ennél messzebb menve lehetővé tegye az ilyen kapcsolattal nem rendelkező költségek figyelembevételét (lásd e tekintetben a FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben hozott, fent hivatkozott ítélet 50–52. pontját).

25 A tevékenység végzésének helye szerinti tagállamban szerzett bevétellel közvetlen kapcsolatban álló üzemi költségeken azon költségeket kell érteni, amelyek közvetlen gazdasági kapcsolatban állnak az e tagállamban adókötelezettséggel járó ügylettel, és ily módon elválaszthatatlanok attól, úgymint az utazási és szállásköltségek. Ezen összefüggésben a költségek felmerülésnek helye és ideje közömbös.

26 Az ügy irataiból kitűnik, hogy a Portugáliában letelepedett CELG német területen jövedelemre tett szert az általa ott rendezett művészeti előadásokkal. Ezen előadásokkal összefüggésben a CELG-nek a jelen ítélet 10. pontjában felsorolt üzemi költségei keletkeztek, amelyekből egyesek – az előadások megszervezésével és megtervezésével kapcsolatban – előzetesen, míg mások – amelyeknek a társaság a Németországban történő figyelembevételét kéri – az előadások megtartása során

merültek fel. Az alapügyben eljáró és az előzetes döntéshozatalra utaló határozatáért felelősséggel tartozó, kérdést előterjesztő bíróság feladata, hogy az alapügy keretei között meghatározza, hogy melyek a CELG által elszámolt üzemi költségek közül azok, amelyek közvetlen kapcsolatban állnak az ezen államban adókötelezettséget eredményező szolgáltatásokkal, és amelyek így elválaszthatatlanok e szolgáltatásoktól.

27 Akként kell tehát állást foglalni, hogy nem ellentétes a Szerződés 59. cikkével az, ha valamely nemzeti szabályozás a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózó által szerzett bevételre forrásadó formájában kivetett társasági adó visszatérítését attól a feltételtől teszi függővé, hogy az üzemi költségek, amelynek az adózó a figyelembevételét kéri, közvetlen gazdasági kapcsolatban álljanak az adott tagállam területén végzett tevékenységből származó bevétellel, feltéve, hogy a szabályozás szerint ilyennek kell tekinteni minden olyan költséget, amely elválaszthatatlan e tevékenységtől, függetlenül a költség felmerülésének helyétől és idejétől.

Azon követelményről, miszerint a költségeknek meg kell haladniuk a bevétel összegének a felét

28 Az alapügyben szóban forgó szabályozásban előírt második, a külföldi illetékességű adózó által Németországban szerzett bevételre forrásadó formájában kivetett társasági adó visszatérítésére vonatkozó feltétel szerint az e bevétellel közvetlen gazdasági kapcsolatban álló költségeknek meg kell haladniuk a bevétel összegének a felét.

29 E feltétel korlátozhatja a szolgáltatásnyújtás szabadságát azon társaság szolgáltatásai tekintetében, amely művészeti jellegű, sport- vagy más tevékenységeket kíván végezni a székhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban.

30 E feltétel azzal a következménnyel jár, hogy az ilyen társaság a forrásadó visszatérítése iránti kérelmében nem kérheti az érintett gazdasági tevékenységgel közvetlen kapcsolatban álló költségeknek az e tevékenységből származó jövedelem adóztatása keretében történő figyelembevételét.

31 Meg kell tehát állapítani, hogy az alapügyben felmerülthöz hasonló szabályozás a Szerződés 59. cikkében tiltott korlátozást valósít meg azzal, hogy e kiegészítő feltételtől teszi függővé a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózók részéről felmerült üzemi költségek figyelembevételét.

32 Meg kell tehát vizsgálni, hogy e korlátozás igazolható-e.

33 Nem fogadható el a német kormány által előadott azon igazolás, miszerint a nemzeti szabályozás célja az, hogy megakadályozza a költségeknek egyfelől a székhely szerinti államban, másfelől a szolgáltatások nyújtása, illetve a bevétel adóztatása szerinti államban történő kétszeres figyelembevételét.

34 Először is hangsúlyozni kell, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Portugál Köztársaság között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről kötött, 1980. július 15-i egyezmény az ún. „beszámítás" módszerét alkalmazza.

35 Ebből következően valamely portugál társaság az összes bevétele után adózik Portugáliában, ideértve a Németországban végzett tevékenység keretében szerezett bevételét is, amely szintén adóköteles az utóbbi államban. A kettős adóztatás

elkerülése a második államban megfizetett adó összegének az első államban történő levonásával történik. E mechanizmus alkalmas arra, hogy megakadályozza a költségek kétszeres figyelembevételét, mivel az első állam a módszer alkalmazása során ellenőrizheti a második államban megfizetett adó kiszámítása során figyelembe vett üzemi költségeket.

36 Mindemellett az EStG 1997 50. §-ának (5) bekezdésében rögzített eljárásban a német pénzügyminisztérium tájékoztathatja a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózó illetősége szerinti államot az adózó által benyújtott visszatérítés iránti kérelemről. Az illetékes nemzeti hatóságok között alkalmazott ezen együttműködési mechanizmus szintén lehetővé teszi a költségek esetleges kétszeres figyelembevételének megelőzését. Ezzel párhuzamosan az érintett adóhatóságok közötti információcsere előírásával a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás: 9. fejezet, 1. kötet., 63. o) is hozzájárul e cél megvalósításához.

37 Ezért nem igazolható a szolgáltatásnyújtás szabadságának azon nemzeti szabályozásból eredő korlátozása, amely a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózó által a valamely adott államban szerzett bevételre forrásadó formájában kivetett társasági adó visszatérítését attól a feltételtől teszi függővé, hogy az e bevételhez közvetlenül kapcsolódó üzemi költségek haladják meg a bevétel összegének a felét. Következésképpen arra a megállapításra kell jutni, hogy e szabályozás ellentétes a Szerződés 59. cikkével.

38 A fentiekre tekintettel a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem ellentétes a Szerződés 59. cikkével az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben is felmerült, amely a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózó által szerzett bevételre forrásadó formájában kivetett társasági adó visszatérítését attól a feltételtől teszi függővé, hogy az üzemi költségek, amelyeknek az adózó az e célból történő figyelembevételét kéri, közvetlen gazdasági kapcsolatban álljanak az adott tagállam területén végzett tevékenységből származó bevétellel, ha e szabályozás szerint ilyennek kell tekinteni minden olyan költséget, amely elválaszthatatlan a szóban

forgó tevékenységtől, függetlenül a költség felmerülésének helyétől és idejétől. Ezzel szemben e nemzeti szabályozás ellentétes e cikkel annyiban, amennyiben ezen adónak az ilyen adózó részére történő visszatérítését attól a feltételtől teszi függővé, hogy az üzemi költségek haladják meg a bevétel összegének a felét.

A költségekről

39 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:

Nem ellentétes az EK-Szerződés 59. cikkével (jelenleg, módosítást követően EK 49. cikk) az olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben is felmerült, amely a korlátozott adókötelezettség alá tartozó adózó által szerzett bevételre forrásadó formájában kivetett társasági adó visszatérítését attól a feltételtől teszi függővé, hogy az üzemi költségek, amelyeknek az adózó az e célból történő figyelembevételét kéri, közvetlen gazdasági kapcsolatban álljanak az adott tagállam területén végzett tevékenységből származó bevétellel, ha e szabályozás szerint ilyennek kell tekinteni minden olyan költséget, amely elválaszthatatlan a szóban forgó tevékenységtől, függetlenül a költség felmerülésének helyétől és idejétől. Ezzel szemben e nemzeti szabályozás ellentétes e cikkel annyiban, amennyiben ezen adónak az ilyen adózó részére történő visszatérítését attól a feltételtől teszi függővé, hogy az üzemi költségek haladják meg a fenti bevétel összegének a felét.

Aláírások