

C?284/06. sz. ügy

Finanzamt Hamburg?Am Tierpark

kontra

Burda GmbH, korábban: Burda Verlagsbeteiligungen GmbH

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójogszabályok – Letelepedés szabadsága – 90/435/EGK irányelv – Társasági adó – A különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere – T?ketársaság – A nyereség és a vagyonnövekmény felosztása – Forrásadó – Adójóváírás – Belföldi és külföldi illet?ség? részvényesekkel szembeni bánásmód”

Az ítélet összefoglalása

1. *Eljárás – Szóbeli szakasz – Újbóli megnyitás*

(EK 234. cikk; a Bíróság eljárási szabályzata, 61. cikk)

2. *Jogszabályok közelítése – A különböz? tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere – 90/435 irányelv*

(90/435 tanácsi irányelv, 5. cikk, (1) bekezdés)

3. *Személyek szabad mozgása – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Társasági adó*

(EK?Szerzdés, 52. cikk [jelenleg, módosítást követ?en, EK 43. cikk]; 90/435 tanácsi rendelet, 4. cikk)

1. A Bíróság az eljárási szabályzata 61. cikkének megfelelően hivatalból, a f?tanácsnok javaslatára vagy a felek kérelmére is elrendelheti a szóbeli szakasz újbóli megnyitását, ha úgy véli, hogy a tényállás nincs kell?en feltárva, vagy ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amely nem került megvitatásra a felek között. Azonban azon állítás, miszerint a f?tanácsnok az indítványában nem vette figyelembe a nemzeti jognak a kérdést el?terjeszt? bíróság által az el?zetes döntéshozatalra utaló határozatában nem említett bizonyos rendelkezéseit, az említett cikkben meghatározott követelményekre tekintettel nem indokolhatja a szóbeli szakasz újbóli megnyitását.

Az EK 234. cikk alapján megindított eljárásban ugyanis nem a Bíróság feladata az alapügyben alkalmazandó releváns nemzeti rendelkezéseknek a meghatározása. Ez kizárólag a kérdést el?terjeszt? bíróságra tartozik, amely – megállapítva a nemzeti jogi keretet – a Bíróságra hagyja a közösségi jogra vonatkozó mindazon értelmezési szempont meghatározásának a lehet?ségét, amely lehet?vé teszi a kérdést el?terjeszt? bíróság számára valamely nemzeti jogszabály közösségi joggal való összeegyeztethet?ségének megítélését. Ráadásul a Bíróság alapokmánya és eljárási szabályzata nem teszi lehet?vé, hogy a felek a f?tanácsnoki indítványra válaszként észrevételeket tegyenek.

Hasonlóképpen kizárólag a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata azon ténybeli keret

meghatározása, amelybe az általa feltett kérdések illeszkednek, vagy legalábbis azon ténybeli feltevések magyarázata, amelyekben e kérdések alapulnak. Következésképpen amennyiben a kérdést elterjesztő bíróság az elzeteres döntéshozatalra utaló határozatában nem tér ki bizonyos ténybeli elemekre, valamely fél a Bíróság eljárási szabályzata 61. cikkének követelményeire tekintettel a szóbeli szakasz újbóli megnyitásának indokolásaként nem állíthatja, hogy a főtanácsnok értékelésének alapjául szolgáló bizonyos ténybeli elfeltevések pontatlanok, sőt hiányosak.

(vö. 37–40., 42., 44–47. pont)

2. Nem szabályoz forrásadót a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/435 irányelv 5. cikke (1) bekezdése értelmében a nemzeti jog azon rendelkezése, amely a leányvállalat által az anyavállalatának juttatott nyereség esetén a leányvállalat azon jövedelme és vagyonnövekménye adóztatását írja elő, amely nem lenne adóköteles, ha a nyereség – az anyavállalat számára való felosztás helyett – a leányvállalatnál maradna.

Ugyanis minden olyan adó forrásadónak minősül, amelyet az osztalékfizetés helye szerinti tagállamban elért jövedelemre vetnek ki, az adó tárgya az osztalék vagy részvényből [üzletrészből] származó más jövedelem kifizetése, és az adó alapja az adóalany tulajdonában álló ezen részvényekből [üzletrészekből] származó jövedelem. Következésképpen a fent hivatkozott rendelkezés alkalmazására tekintettel három feltételnek kell egyszerre teljesülnie. Mivel nem teljesül azon harmadik feltétel, miszerint az adóalany a részvénytulajdonos, a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdésével nem ellentétes az olyan korrekciós elszámolási eljárás, mint amelyet a nemzeti jog fent említett rendelkezése előír.

(vö. 52–53., 61., 63–64. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

3. Az EK-Szerződés 52. cikkét (jelenleg, módosítást követően, EK 43. cikk) úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes egy olyan nemzeti intézkedés alkalmazása, amely alapján az egyik tagállamban illetéssel rendelkező leányvállalat által az anyavállalata számára felosztott nyereség adóztatása – függetlenül attól, hogy az anyavállalat ugyanezen vagy egy másik tagállamban rendelkezik illetéssel – ugyanazon korrekciós eljárás alá tartozik, jóllehet – a belföldi illetéssel anyavállalattal ellentétben – a külföldi illetéssel anyavállalatot a leányvállalatának illetése szerinti tagállam nem részesíti adójóváírásban.

Ugyanis mivel a szóban forgó korrekciós elszámolási eljárás alkalmazása nem módosíthatja a belföldi illetéssel leányvállalat adóterhét az alapján, hogy az anyavállalata ugyanabban vagy más tagállamban rendelkezik-e illetéssel, és így az említett leányvállalat az illetése szerinti tagállam jogszabálya alapján nincs eltérő helyzetben aszerint, hogy a nyereségét külföldi vagy belföldi illetéssel anyavállalat számára osztja-e fel, az említett mechanizmus alkalmazása nem vezet a leányvállalat tekintetében eltérő helyzetek azonos kezeléséhez, ami a Szerződés 52. cikke alapján főtanácsnok szerint tiltott hátrányos adójogi elbánást valósítana meg.

Ezt az értékelést nem kérdőjelezheti meg az a tény, hogy a külföldi részvényesek [tagok] esetében az osztalékfizető vállalkozás adóztatása véglegessé válik abban az értelemben, hogy az osztalékfizető társaság adóterhének növekedését nem ellentételezik ennek megfelelő adójóváírás biztosításával. A közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében. Ezen az alapon egy ilyen nemzeti jogszabály szerint a belföldi illetéssel anyavállalat számára biztosított adójóváírás célja a belföldi illetéssel leányvállalat által felosztott és első alkalommal nála adóztatott nyereség gazdasági kettős adóztatásának az elkerülése. Márpedig, a

nyereség határon átnyúló felosztásának keretében f?szabály szerint nem a leányvállalat illet?sege szerinti tagállam kötelessége valamely gazdasági kett?s adóztatás megel?zése, hanem inkább az anyavállalat illet?sege szerinti tagállamé, amint ez a különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló 90/435 irányelv 4. cikkéb?l kit?nik. Következésképpen az anyavállalat illet?sege szerinti tagállamnak kell olyan adójogi elbánást biztosítania, amely ugyanazon célkit?zést követi, mint a leányvállalatok illet?sege szerinti tagállam által a területén illet?séggel rendelkező anyavállalatoknak nyújtott adójóváírás oly módon, hogy az osztalék formájában felosztott nyereség gazdasági kett?s adóztatását is elkerülje. Ezáltal ugyanúgy, ahogy a belföldi illet?ség? leányvállalat belföldi illet?ség? anyavállalata adójóváírásban részesül az illet?sege szerinti tagállamban, amely egyben a leányvállalat illet?sege szerinti tagállam is, a belföldi illet?ség? leányvállalat külföldi illet?ség? anyavállalata is biztosítva van az osztalék formájában felosztott nyereség gazdasági kett?s adóztatásának veszélyével szemben, noha ezt az illet?sege szerinti tagállam biztosítja. Ezért az, hogy a külföldi illet?ség? anyavállalat számára a leányvállalat illet?sege szerinti tagállam nem biztosít adójóváírást, nem jelenthet eltérést a belföldi illet?ség? anyavállalat belföldi illet?ség? leányvállalatának és a külföldi illet?ség? anyavállalat belföldi illet?ség? leányvállalatának helyzete között.

(vö. 82–85., 87–92., 94–96. pont és a rendelkez? rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. június 26.(*)

„Adójogszabályok – Letelepedés szabadsága – 90/435/EGK irányelv – Társasági adó – A különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere – T?ketársaság – A nyereség és a vagyonnövekmény felosztása – Forrásadó – Adójóváírás – Belföldi és külföldi illet?ség? részvényesekkel szembeni bánásmód”

A C?284/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2006. június 29?én érkezett, 2006. február 22?i határozatával terjesztett el? az el?tte

a **Finanzamt Hamburg?Am Tierpark**

és

a **Burda GmbH**, korábban: Burda Verlagsbeteiligungen GmbH

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök, G. Arestis (el?adó), R. Silva de Lapuerta, Juhász E. és T. von Danwitz bírák,

f?tanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezet?: J. Swedenborg tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. június 13?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a Burda GmbH, korábban: Burda Verlagsbeteiligungen GmbH képviseletében H. Geißler, B. von Winterfeld és J. Lüdicke Rechtsanw?lter,
- a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2008. január 31?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23?i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelv? kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.; a továbbiakban: 90/435 irányelv), az EK?Szerz?dés 52. cikke (jelenleg, módosítást követ?en EK 43. cikk) és az EK?Szerz?dés 73B. és 73D. cikke (jelenleg EK 56., illetve EK 58. cikk) értelmezésére irányul.

2 Ezt a kérelmet a Burda GmbH, korábban Burda Verlagsbeteiligungen GmbH (a továbbiakban: Burda) és a Finanzamt Hamburg?Am Tierpark (a továbbiakban: Finanzamt) között azon nyereség adóztatásának tárgyában folyamatban lév? eljárás keretében terjesztették el?, amelyet e társaság 1998?ban az anyavállalatai egyikének, vagyis a Hollandiában illet?séggel rendelkez? RCS International Services BV?nek (a továbbiakban: RCS) az 1996. és az 1997. adóév tekintetében osztott fel.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 Az els? preambulumbekzdésének megfelel?en a 90/435 irányelv célja „olyan adószabályok bevezetése, amelyek a verseny szempontjából semlegesek, hogy lehetővé tegyék a vállalkozások számára a közös piac követelményeihez való alkalmazkodást, termelékenységük növelését és nemzetközi szint? versenyképességük javítását”.

4 A harmadik preambulumbekzdésének alapján ezen irányelv különösen azon adóhátrány kiküszöbölését célozza, amely a különböz? tagállamok vállalatcsoportjait érinti az ugyanazon tagállamon belüli vállalatcsoportokkal szemben.

5 A 90/435 irányelv 1–7. cikke a következ?képpen rendelkezik:

„1. cikk

(1) Ezen irányelvet minden egyes tagállam alkalmazza

- valamely tagállam társasága által kapott felosztott nyereségre, amely más tagállamban működő leányvállalatától származik,
- valamely tagállam társasága által más tagállam társasága számára jutatott felosztott nyereségre, amelyeknek az előbbi társaság a leányvállalata.

[...]

2. cikk

Ezen irányelv alkalmazásában »egy tagállam társasága«: bármely olyan társaság:

- a) amely a mellékletben felsorolt formák egyikét veszi fel;
- b) amelyet valamely tagállam adójoga szerint adózási szempontból illetéssel rendelkezőnek kell tekinteni az adott államban, és a harmadik állammal kötött kettős adózást elkerülő egyezmény feltételei alapján adózási szempontból nem kell Közösségen kívüli illetésségnek tekinteni;
- c) továbbá a következő adók valamelyikének alanya, választási lehetőség vagy mentesség nélkül:

[...]

- a Németországi Szövetségi Köztársaságban: Körperschaftsteuer,

[...]

vagy bármely olyan adónak alanya, amely a fenti adók valamelyikét helyettesítheti.

3. cikk

1. Ezen irányelv alkalmazásában:

- a) »anyavállalat«: bármely tagállam olyan társasága, amely eleget tesz a 2. cikkben felsorolt feltételeknek, és egy másik tagállam ugyanezen feltételeknek eleget tevő társasága alaptőkéjében legalább 25%-kal részesedik;
- b) »leányvállalat«: az olyan társaság, amelynek alaptőkéje az a) pontban említett részesedést magában foglalja.

[...]

4. cikk

(1) Ha az anyavállalat vagy állandó telephelye az anyavállalatnak a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, az anyavállalat állama és az állandó telephely állama, kivéve ha a leányvállalatot 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, és adott esetben azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illetésséggel bír – az 5. cikkben megállapított eltérésekkel – a megfelelő nemzeti adó összegéig.

(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 adózás előtti nyereségéből. [...]

[...]

5. cikk

(1) Azon nyereség, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól, ha az utóbbi legalább 25% részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alaptőkéjében.

[...]

(3) Eltérve az (1) bekezdéstől, a Németországi Szövetségi Köztársaság ameddig társasági adóval terheli a felosztott nyereséget, amelynek mértéke legalább 11 ponttal alacsonyabb a megtartott nyereségekre alkalmazható mértéknél, és legkésőbb 1996 közepéig, 5%-os kiegyenlítő forrásadót vehet ki a leányvállalatai által felosztott nyereségre.

[...]

6. cikk

Egy anyavállalat tagállama nem számíthat fel forrásadót azon nyereségre, amelyet az ilyen vállalat kap egy leányvállalattól.

7. cikk

(1) »Forrásadó«: ezen irányelv alkalmazásában nem vonatkozik az adott leányvállalat által a tagállamának fizetendő azon társaságiadóelőlegre vagy a társasági adóelőre történő megfizetésére (précompte), amely az anyavállalat részére történő nyereségfelosztással kapcsolatos.

(2) Ezen irányelv nem érinti azon nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket, amelyeket az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére szántak, különös tekintettel azon rendelkezésekre, amelyek az osztalékban részesülő adójóváírására vonatkoznak.”

6 A 90/435 irányelv mellékletének megfelelően ez a német jog szerinti „Aktiengesellschaft”, „Kommanditgesellschaft auf Aktien”, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung” és „bergrechtliche Gewerkschaft” elnevezésű társaságokat érinti.

A nemzeti szabályozás

Az 1996. évi KStG

7 A társasági adóról szóló 1996. évi törvény (Körperschaftsteuergesetz 1996) 1. §-ának az alapügyre alkalmazandó változata (BGBl. 1996 I., 340. o., a továbbiakban: 1996. évi KStG) elírja többek között, hogy teljes körű társaságiadó-kötelezettség terheli azon tőketársaságokat, amelyek ügyvezetési központja vagy székhelye Németországban található.

8 Az 1996. évi KStG 2. §-a értelmében németországi nyereségük tekintetében korlátozottan társaságiadó-kötelesek azon jogi személyek, személyegyesülések és vagyontömegek, amelyeknek sem ügyvezetési központja, sem székhelye nem Németországban található.

9 Az 1996. évi KStG 23. §-a értelmében a társasági adó szokásos mértéke az adóköteles jövedelem 45%-a.

10 Az 1996. évi KStG 27. §-a elírja, hogy „ha valamely teljes körű adókötelezettséggel rendelkező tőketársaság nyereséget oszt fel, a társasági adó a tőketársaságnak a 28. § alapján a nyereségfelosztásra felhasznált saját tőkéjét terhelő adó (adóteher) és az adózás elotti eredményre vonatkozó 30%-os adótétel alkalmazásával megállapított teher (osztalékteher) közötti összegnek megfelelően nő vagy csökken”.

11 Az 1996. évi KStG 28. §-ának (3) és (4) bekezdése kimondja:

„(3) A felosztható saját tőke elemei a (4), (5) és (7) bekezdés sérelme nélkül a 30. §-ban meghatározott sorrendben használhatók fel nyereségfelosztásra. Azt, hogy valamely tőkeelem milyen összegig tekinthető felhasználtnak, annak adóterhe alapján kell meghatározni.

(4) Ha a tőke 30. § (1) bekezdése harmadik mondatának 1. vagy 2. pontja értelmében vett, a (3) bekezdés alapján eredetileg felhasználnak tekintett saját tőkeelem(ek) később nem elegendő(k) a nyereségfelosztás elszámolására, e nyereségfelosztást a 30. § (2) bekezdésének 2. pontjában említett saját tőkeelemmel szemben kell elszámolni abban az esetben is, ha ez az elem ezáltal negatív lesz.

12 Az 1996. évi KStG 29. §-ának (2) bekezdése elírja, hogy a saját tőkét minden üzleti év végén tagolni kell a felosztható saját tőkére és az egyéb saját tőkére, és hogy a felosztható saját tőke a saját tőkének a jegyzett tőkén felüli része.

13 Az 1996. évi KStG 30. §-ának (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) Minden üzleti év végén a felosztható saját tőkét tagolni kell az adóterhelés szerint. Minden egyes tőkeelemet az előző üzleti évre vonatkozó tagolásból kell levezetni. A tagolás során külön kell bemutatni a következőkből álló tőkeelemeket:

1. azon bevételek, amelyek 1993. december 31-é után az általános társaságiadókulcs alá tartoznak;

[...]

3. vagyonnövekmények, amelyek nem társaságiadó-kötelesek, vagy amelyek a tőketársaság saját tőkét az 1977. január 1-jét megelőző üzleti években növelték.

(2) Az (1) bekezdés 3. pontjában feltüntetett összeget tovább kell bontani a következőkre:

1. saját tőke, amely az 1976. december 31-ét követő üzleti évek során szerzett külföldi bevételekből származik [...];

2. egyéb vagyonnövekmények, amelyek nem társaságiadókötelesek, és nem tartoznak a 3. és 4. pontba;
3. felosztható saját tőke, amely az 1977. január 1-jét megelőző üzleti év végéig keletkezett;
4. a részvényesek [tagok] vagyoni hozzájárulásai, amelyek az 1976. december 31-ét követő üzleti években növelték a saját tőkét.

14 Az 1996. évi KStG 30. §a (1) bekezdésének 1. pontjában említett bevételek azon részét, amely az általános, vagyis 45%-os adókulcs alá tartozik, „EK 45” elnevezéssel jelölik.

15 Az 1996. évi KStG 30. §a (1) bekezdésének 3. pontjában említett vagyonnövekményeket, amelyek nem társaságiadókötelesek, az „EK 0” elnevezéssel és a 30. § (2) bekezdésében említett négy kategória alapján „EK 01”-„EK 04” elnevezéssel jelölik.

16 Az 1996. évi KStG 40. §a a következőképpen rendelkezik:

„A 27. § alapján a társasági adót nem növelik

1. a 30. §a (2) bekezdése 1. pontjának rendelkezései alá tartozó tőkeelem felosztása esetén [EK 01];
2. a 30. §a (2) bekezdése 4. pontjának rendelkezései alá tartozó tőkeelem felosztása esetén [EK 04].”

17 Az 1996. évi KStG 44. §a (1) bekezdésének 1. mondata kimondja:

„Amennyiben a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany saját számlára olyan szolgáltatásokat végez, amelyek a részvényesek [tagok] szempontjából a jövedelemadóról szóló törvény 20. §a (1) bekezdése 1. vagy 2. pontja szerinti bevételnek minősülnek, a (2) bekezdésre figyelemmel köteles részvényeseinek [tagjainak] kérelemre hivatalos hatósági formanyomtatványon a következő adatokat igazolni:

1. a részvényes [tag] neve és címe;
2. a szolgáltatás összege;
3. a fizetés időpontja;
4. a jövedelemadóról szóló törvény 36. §a (2) bekezdése 3. pontjának első mondata alapján levonható társasági adó összege;
5. az 52. § értelmében visszatérítendő társasági adó; elegendő, ha az adat csak egyetlen részvényre, üzletrészre vagy nyereségrészesedési jogra vonatkozik;
6. azon szolgáltatás összege, amelyre a 30. § (2) bekezdésének 1. pontja értelmében vett tőkeelem felhasználnak tekintendő;
7. azon szolgáltatás összege, amelyre a 30. § (2) bekezdésének 4. pontja értelmében vett tőkeelem felhasználnak tekintendő.”

18 Az 1996. évi KStG 50. §a (1) bekezdésének 2. pontja elírja többek között, hogy a forrásadó alá tartozó bevételek utáni társasági adót adólevonás útján kell megfizetni, ha a bevételek kedvezményezettje korlátozottan adóköteles, és a bevételek nem belföldön található

kereskedelmi, mezőgazdasági vagy erdészeti üzemből származnak.

19 Az 1996. évi KStG 51. §-a elírja, hogy „ha a részvényes [tag] esetében a jövedelemadóról szóló törvény 20. §-a (1) bekezdése 1-3. pontjának vagy (2) bekezdése 2. pontja a) alpontjának értelmében vett bevételek nem adókötelesek, vagy az 50. § (1) bekezdésének 1. vagy 2. pontja alapján az adóalap megállapításánál azokat nem veszik figyelembe, kizárt a jövedelemadóról szóló törvény 36. §-a (2) bekezdésének 3. pontja alapján beszámítható társasági adó beszámítása vagy visszatérítése.”

20 Az 1996. évi KStG 52. §-ának (1) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„Azon társasági adó, amelyet nem lehet az 51. § alapján beszámítani, kérelemre visszatérítendő a teljes körben adóköteles, azonban a társasági adó alól mentes részvényeseknek [tagoknak], közjogi jogi személyeknek és azon részvényeseknek [tagoknak], akik a 2. § 1. pontja alapján korlátozottan társaságiadókötelesek, amennyiben ez az adó a 27. §-nak megfelelően növekszik, mivel a 30. § (2) bekezdésének 3. pontja értelmében vett saját tőke felosztásra vagy hasonló szolgáltatásra felhasználnak tekintendő.”

Az 1990. évi EStG

21 A jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz 1990., BGBl. 1990. I., 1898. o., a továbbiakban: 1990. évi EStG) 20. §-ának (1) bekezdése elírja:

„A tőkejövedelmek magukban foglalják:

1. az osztalékokat;
2. [...]
3. a 36. § (2) bekezdésének 3. pontja alapján levonandó társasági adót.”

22 Az 1990. évi EStG 36. §-ának (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„[...]

A következő összegek levonandók a jövedelemadóból:

[...]

3. A teljes körben társaságiadóköteles tőketársaság vagy személyegyesítő társaság által fizetett társasági adó a 20. § (1) bekezdésének 1. pontja (osztalékok) vagy 2. pontja értelmében vett bevételek 3/7-ed részéig, ha az említett bevételek nem olyan osztalékokból származnak, amelyekre a társasági adóról szóló törvény 30. §-a (2) bekezdésének 1. pontja értelmében vett saját tőkét felhasználták.”

23 Az 1990. évi EStG 43. §-ának (1) bekezdése elírja:

„Az alábbi, belföldön szerzett tőkejövedelmek után a jövedelemadó a tőkejövedelmekből való levonás (tőkejövedelemadó) útján kerül kivetésre:

1. a 20. § (1) bekezdésének 1. és 2. pontja értelmében vett tőkejövedelmek [...]

Az alapügy tényállása, az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések és a Bíróság előtti eljárás

24 Amint az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, a Burda német jog alá tartozó korlátolt felelsség társaság, amelynek székhelye és ügyvezetése Németországban található. Az alapügyben releváns évek során a Burdában azonos tulajdoni részesedéssel rendelkezett a Hollandiában illetéssel rendelkező RCS tktársaság és a Németországban illetéssel rendelkező Burda International Holding GmbH (a továbbiakban: Burda International) tktársaság.

25 1998-ban a Burda úgy döntött, hogy az 1996. és az 1997. üzleti évekre vonatkozó nyereséget egyenlő részben felosztja az RCS és a Burda International között. E nyereségek felosztását az 1996. évi KStG 27. §ának (1) bekezdése alapján 30%-os adókulcs terhelte.

26 Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy csak a Burda International kapott az 1996. évi KStG 44. §a alapján igazolást a Burda által fizetett osztalékot terhelő, levonható társasági adóról.

27 Az említett határozatból kitnik az is, hogy egy adóellenrzés során megállapították, hogy a Burda olyan összeget osztott fel nyereségként, amely meghaladta az adóköteles bevételek összegét. Így a Finanzamt a felosztható saját tke általános társaságiadókulcs alá tartozó különböz elemeknek (EK 45) az összegét 6 049 925 DEM-ről 4 915 490 DEM-re csökkentette, és az 1996. évi KStG 28. §ának (4) bekezdése alapján a nyereségfelosztásra, amelyre a levonást követően az adózott felosztható saját tke már nem nyújtott fedezetet, az 1996. évi KStG 30. §a (2) bekezdésének 2. pontja értelmében vett saját tkével (EK 02) szemben számolta el.

28 Ez az elszámolás az alapügyben szóban forgó mindkét év tekintetében a társasági adó növekedéséhez és következésképpen különösen két módosított adóhatározat elfogadásához vezetett.

29 A Burda – vitatva az 1996. évi KStG 28. §a (4) bekezdésének alkalmazását – e határozatok ellen keresetet nyújtott be a Finanzgericht Hamburghoz azzal az indokolással, hogy téves az RCS-nek nyújtott nyereségfelosztás EK 02-vel történő elszámolása.

30 E tekintetben a Burda azzal érvelt, hogy rendelkezett az EK 04-es kategóriába tartozó pénzbeli hozzájárulással, amely elegendő volt a nyereségfelosztás fedezésére, és hogy mindenesetre nem rendelkezett az EK 02-ébe tartozó vagyonnövekménnyel.

31 A 2005. április 29-i ítéletével a Finanzgericht Hamburg helyt adott a Burda kérelmének, és lényegében azon a véleményen volt, hogy az 1996. évi KStG 28. §ának (3) bekezdését kellett volna alkalmazni a tekintetben, hogy az RCS-nek fizetett osztalékrészt az EK 04-vel szemben kellett volna elszámolni.

32 A Finanzamt felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz.

33 Ez utóbbi ügy vélte, hogy el kell utasítani az 1996. évi KStG 28. §a (4) bekezdésének Finanzamt által értelmezését. A Bundesfinanzhof szerint e rendelkezés alkalmazási körét nem lehet azon részvényesekre [tagokra] korlátozni, akik beszámításra jogosultak, és így kizárni azon részvényeseket [tagokat], mint az RCS, akiknek nincs joguk adójóváíráshoz.

34 Azonban a Bundesfinanzhof kétségét fejezte ki azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy az EK 02 kategóriából eszközölt felosztások utáni adómegállapítás összeegyeztethető-e 90/435 irányelvvel annyiban, amennyiben az forrásadónak minősül, és adott esetben összeegyeztethető-e az EK-Szerződés szabad tkemozgásra vagy a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel.

35 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és

elztes döntéshozatal céljából a következ kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

1) A [...] 90/435/EGK tanácsi irányelv 5. cikke (1) bekezdésének a 2003. december 22-i 2003/123/EK irányelvvel (HL 2004. L 7., 41. o.) módosított változata szerinti forrásadót szabályoz-e a nemzeti jog azon rendelkezése, amely elírja, hogy a leányvállalat által az anyavállalatának juttatott nyereség esetén a juttató tétársaság jövedelme és vagyonnövekménye adóköteles, míg az egyébként nem adóköteles akkor, ha a nyereség a leányvállalatnál marad, és azt nem osztja fel az anyavállalat számára?

2) Amennyiben az els kérdésre adott válasz nemleges, összeegyeztethet-e az [EK-Szerzés 52., 73B. és 73D. cikkével], ha a nemzeti szabályozás a nyereségfelosztásnak a tétársaság sajátkelemeivel szembeni különös elszámolását az ebből ered adóteherrel együtt abban az esetben is elírja, ha a tétársaság igazolja, hogy külföldi illetőség részvényeseknek [tagoknak] fizetett osztalékot, jóllehet a nemzeti jog szerint az ilyen részvényes [tag] a belföldi illetőség részvényessel [taggal] ellentétben nem jogosult arra, hogy a saját adójába beszámítsa a megállapított társasági adót?

36 A Burda a Bíróság Hivatalához 2008. február 18-án érkezett kérelmével „pervezet intézkedések” meghozatala céljából kérte a Bíróságot, hogy az eljárási szabályzat 61. cikke alapján rendelje el a szóbeli szakasz újbóli megnyitását.

A szóbeli szakasz újbóli megnyitására és a pervezet intézkedések meghozatalára irányuló kérelemr

37 A Bíróság az eljárási szabályzat 61. cikkének megfelelően hivatalból, a ftanácsnok javaslatára vagy a felek kérelmére is elrendelheti a szóbeli szakasz újbóli megnyitását, ha úgy véli, hogy a tényállás nincs kellően feltárva, vagy ha az ügyet olyan érv alapján kellene eldönteni, amely nem került megvitatásra a felek között (lásd a C-210/03. sz. Swedish Match ügyben 2004. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-11893. o.] 25. pontját; a C-306/05. sz. SGAE-ügyben 2006. december 7-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11519. o.] 27. pontját és a C-466/03. sz. Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft ügyben 2007. június 28-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-5357. o.] 29. pontját).

38 Kérelmének alátámasztására a Burda elször is megjegyzi, hogy a ftanácsnok az indítványában nem veszi figyelembe a társasági adóra vonatkozó német iránymutatások (Körperschaftsteuerrichtlinien, a továbbiakban: KStR) 78. §-ának (5) bekezdését.

39 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK 234. cikk alapján megindított eljárásban nem a Bíróság feladata az alapügyben alkalmazandó releváns nemzeti rendelkezéseknek a meghatározása. Ez kizárólag a kérdést elterjeszt bíróságra tartozik, amely megállapítva a nemzeti jogi keretet a Bíróságra hagyja a közösségi jogra vonatkozó mindazon értelmezési szempont meghatározásának a lehetőségét, amely lehetővé teszi a kérdést elterjeszt bíróság számára valamely nemzeti jogszabály közösségi joggal való összeegyeztethetőségének megítélését.

40 Márpedig a kérdést elterjeszt bíróság az elztes döntéshozatalra utaló határozatában nem említi a KStG 78. §-ának (5) bekezdését.

41 Valójában állításaival a Burda a ftanácsnoknak az 1996. évi KStG 28. §-a (4) bekezdése értelmezésére vonatkozó állásfoglalását, és azt a tényt kifogásolja, hogy az nem követi az elemzését.

42 Azonban az ítélezési gyakorlatból következik, hogy sem a Bíróság alapokmánya, sem

pedig eljárási szabályzata nem teszi lehetővé, hogy a felek a f?tanácsnoki indítványra válaszként észrevételeket tegyenek (lásd többek között a fent hivatkozott SGAE?ügyben hozott ítélet 26. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

43 A Burda másodszor azt állítja, hogy a f?tanácsnok véleményével ellentétben nem rendelkezett 30%-os adókulccsal adóztatható felosztható nyereséggel, és hogy az osztalék nem képviselt többet, mint a tagok pénzügyi hozzájárulásainak adómentes megtérítését.

44 Ezen állításain keresztül a Burda lényegében azzal érvel, hogy a f?tanácsnok értékelésének alapjául szolgáló bizonyos ténybeli el?feltevések pontatlanok és hiányosak.

45 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy kizárólag a kérdést el?terjeszt? bíróság feladata azon ténybeli keret meghatározása, amelybe az általa feltett kérdések illeszkednek, vagy legalábbis azon ténybeli feltevések magyarázata, amelyeken e kérdések alapulnak.

46 Azonban az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésb?l kit?nik, hogy a Burda által a kérelmében hivatkozott ténybeli elemekre nem tért ki a kérdést el?terjeszt? bíróság.

47 Ebb?l következik, hogy a Bíróság eljárási szabályzatának 61. cikkében meghatározott követelményekre tekintettel a jelen ítélet 43. pontjában említett állítások sem indokolhatják a szóbeli szakasz újbóli megnyitását.

48 Ilyen körülmények között a Bíróság a f?tanácsnok meghallgatását követ?en úgy véli, hogy minden szükséges adat a rendelkezésére áll a kérdést el?terjeszt? bíróság kérdéseinek megválaszolásához.

49 Így nem kell elrendelni a szóbeli szakasz újbóli megnyitását, és következésképpen el kell utasítani a pervezet? intézkedések meghozatalára irányuló kérelmet is.

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

Az els? kérdésr?l

50 Els? kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében arra vár választ a Bíróságtól, hogy a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében forrásadó szabályoz?e a nemzeti jog azon rendelkezése, amely a leányvállalat által az anyavállalatának juttatott nyereség esetén a leányvállalat azon jövedelme és vagyonnövekménye adóztatását írja el?, amely nem lenne adóköteles, ha a nyereség – az anyavállalat számára való felosztás helyett – a leányvállalatnál maradna.

51 E tekintetben ? az állandó ítélkezési gyakorlat szerint – a jelen ítélet 5. és 24. pontjából következ?en az alapügyben alkalmazandó 90/435 irányelv célja, hogy a közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböz? tagállamok társaságainak együttm?ködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttm?ködésével szemben érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok határokon átnyúló együttm?ködését. Így a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése a kett?s adóztatás elkerülése céljából a nyereségfelosztás során forrásadó alóli mentességet ír el? a leányvállalat tagállamában (a C?283/94., C?291/94. és C?292/94. sz., Denkavit és társai egyesített ügyekben 1996. október 17?én hozott ítélet [EBHT 1996., I?5063. o.] 22. pontja; a C?375/98. sz. Epon Europe ügyben 2000. június 8?án hozott ítélet [EBHT 2000., I?4243. o.] 20. pontja; a C?294/99. sz. Athinaïki Zythopoiïa ügyben 2001. október 4?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?6797. o.] 25. pontja; a C?58/01. sz. Océ van der Grinten ügyben 2003. szeptember 25?én hozott ítélet [EBHT 2003., I?9809. o.] 45. pontja és a C?446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12?én hozott ítélet [EBHT

2006., l?11753. o.] 103. pontja).

52 A Bíróság különösen a 90/435 irányelv 5. cikkében a tagállamokkal szemben felállított, a valamely más tagállami illet?ség? anyavállalat által a belföldi illet?ség? leányvállalatától kapott felosztott nyereség utáni forrásadó levonására vonatkozó tilalmat illet?en már kimondta, hogy minden olyan adó forrásadónak min?sül, amelyet az osztalékfizetés helye szerinti tagállamban elért jövedelemre vetnek ki, az adó tárgya az osztalék vagy részvényb?l [üzletrészb?l] származó más jövedelem kifizetése, és az adó alapja az adóalany tulajdonában álló ezen részvényekb?l [üzletrészekb?l] származó jövedelem (a fent hivatkozott Epsom Europe ügyben hozott ítélet 23. pontja, a fent hivatkozott Athinaïki Zythopoiïa ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontja, a fent hivatkozott Océ van der Grinten ügyben hozott ítélet 47. pontja, valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 108. pontja).

53 Ezen ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a 90/435 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének alkalmazására tekintettel három feltételnek kell egyszerre teljesülnie.

54 E tekintetben a német kormány azzal érvel, hogy a jelen ítélet 52. pontjában említett feltételek közül a harmadik, vagyis az a feltétel, hogy az adóalany „részvény? , illetve üzletrész?tulajdonosnak” kell lennie, nem teljesül az alapügyben.

55 Márpedig meg kell állapítani, hogy a nyereségfelosztás során a Burda társaságiadó fizetésére kötelezett, a Burda International és az RCS pedig üzletrész?tulajdonos.

56 Így a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett forrásadó fennállására vonatkozó harmadik feltétel nem teljesül az alapügyben.

57 Ezen értékelést nem kérd?jelezheti meg az Európai Közösségek Bizottságának és a Burdának a fent hivatkozott Athinaïki Zythopoiïa ügyre alapított érvelése annak alátámasztása érdekében, hogy a Bíróság valójában nem alkalmazza a fenti feltételt, és el?nyben részesíti a gazdasági értékelésre alapított megközelítést.

58 Különösen ? a Bizottság szerint ? a 90/435 irányelv 5. cikke (1) bekezdése alkalmazási feltételeinek értelmezésekor figyelembe kell vennie az ezen irányelvben el?írt forrásadórendszer különleges gazdasági szerepét. Ennek hiányában e rendelkezés alkalmazása veszélybe kerülne a leggyakoribb esetekben, vagyis minden egyes alkalommal, amikor a leányvállalat nyereséget oszt fel az anyavállalatainak, ha ez utóbbiak a leányvállalat illet?sége szerinti tagállamtól eltér? másik tagállamban rendelkeznek illet?séggel.

59 Ehhez a Bizottság hozzáteszi, hogy a leányvállalat adóztatásának gazdasági hatása megfelel az anyavállalat adóztatásának, mivel az adót a nyereséget felosztó vállalat vonja le, és fizeti ki közvetlenül az adóhatóságnak.

60 A fenti állítások nem fogadhatók el.

61 Meg kell állapítani, hogy a fent hivatkozott korábbi Athinaïki Zythopoiïa ügyben hozott ítéletb?l következik, hogy a Bíróság a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett forrásadó fogalmának feltételeként fenntartja azt, hogy az adóalany a részvénytulajdonos (lásd a fent hivatkozott Océ van der Grinten ügyben hozott ítélet 47. pontját és a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 108. pontját).

62 Továbbá ez a megállapítás nem utasítható el a forrásadórendszerben rejl? olyan állítólagos gazdasági megfontolások alapján, amelyekre a Bizottság hivatkozik. Ugyanis e megfontolások, amennyiben relevánsak, csak akkor támasztják alá a 90/435 irányelv 5. cikke (1) bekezdésének

alkalmazását, ha a jelen ítélet 52. pontjában idézett ítélkezési gyakorlatban említett minden feltétel teljesül.

63 Mivel a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében vett forrásadó fennállására vonatkozó harmadik feltétel az alapügyben nem teljesül, e rendelkezéssel nem ellentétes az olyan korrekciós elszámolási eljárás, amelyet az 1996. évi KStG 28. §-ának (4) bekezdése el?ír.

64 Következésképpen az els? kérdésre azt a választ kell adni, hogy nem szabályoz forrásadót a 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében a nemzeti jog azon rendelkezése, amely a leányvállalat által az anyavállalatának juttatott nyereség esetén a leányvállalat azon jövedelme és vagyonnövekménye adóztatását írja el?, amely nem lenne adóköteles, ha a nyereség – az anyavállalat számára való felosztás helyett – a leányvállalatnál maradna.

A második kérdés?

65 Második kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság lényegében azt kívánja megtudni a Bíróságtól, hogy az EK?Szerz?dés 52., 73B. és 73D. cikkét úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan nemzeti intézkedés alkalmazása, mint az 1996. évi KStG 28. §-ának (4) bekezdése, amely alapján az egyik tagállamban illet?séggel rendelke? leányvállalat által anyavállalata számára felosztott nyereség adóztatása – függetlenül attól, hogy az anyavállalat ugyanezen vagy egy másik tagállamban rendelkezik illet?séggel – ugyanazon korrekciós eljárás alá tartozik, jóllehet ? a belföldi illet?ség? anyavállalattal ellentétben – a külföldi illet?ség? anyavállalatot a leányvállalatának illet?sége szerinti tagállam nem részesíti adójóváírásban.

66 El?ször is emlékeztetni kell, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd többek között a C?196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?7995. o.] 40. pontját; a C?374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?11673. o.] 36. pontját és a C?231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?6373. o.] 20. pontját).

67 Az alapügy ilyen körülményei között el?zetesen meg kell határozni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, mint az alapügyben szóban forgó, érintheti?e, és milyen mértékben, a Szerz?dés 52., 73B. és 73D. cikkét.

Az alkalmazandó szabadságról

68 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy amennyiben egy nemzeti szabályozás kizárólag a cégcsoporton belüli viszonyokra vonatkozik, dönt?en a letelepedés szabadságát érinti (lásd e tekintetben többek között a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 118. pontját, a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 33. pontját és a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 23. pontját).

69 Továbbá emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint amennyiben valamely társaság olyan részesedéssel rendelkezik egy másik társaságban, amely irányító befolyást biztosít számára a társaság döntései tekintetében, és lehet?vé teszi számára a társaság tevékenységének meghatározását, a Szerz?désnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseit kell alkalmazni (lásd többek között a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 31. pontját; a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 39. pontját; a C?524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13?án hozott ítélet [EBHT

2007., I/2107. o.] 27. pontját; a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet 20. pontját; a C?112/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. október 23-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 13. pontját, valamint a C?298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 29. pontját).

70 Az elztes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy a németországi illetég? Burdában 50%-os részesedéssel rendelkezik egy külföldi illetég? társaság, a jelen esetben az RCS. Az RCS-nek a Burda jegyzett t?kéjében való ilyen részesedése az elz? pontban említett ítélkezési gyakorlat értelmében ez utóbbinak lényegében irányító befolyást biztosít, és lehetvé teszi számára a leányvállalata tevékenységének a meghatározását.

71 Továbbá meg kell jegyezni, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, mint az alapügyben szóban forgó, amelynek alkalmazása nem függ azon részesedés mértékétl, amellyel az osztalékban részesül? társaság az osztalékfizet? társaságban rendelkezik, mind a letelepedés szabadságára vonatkozó EK 43. cikk, mind a t?ke szabad mozgására vonatkozó EK 56. cikk hatálya alá tartozhat (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 36. pontját).

72 E tekintetben azonban meg kell állapítani, hogy az alapügy kizárólag a szóban forgó nemzeti szabályozásnak az olyan belföldi illetég? társaság helyzetére gyakorolt hatására vonatkozik, amely a nyereséget azon részvényeseknek [tagoknak] osztotta fel, akik az említett társaság döntéseire irányító befolyást biztosító, illetve olyan részesedéssel rendelkeznek, amely lehetvé teszi számukra a társaság tevékenységeinek a meghatározását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 38. pontját).

73 Ilyen körülmények között a Szerz?désnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései alkalmazandók olyan esetben, mint amely az alapügyben felmerült.

74 Mindenesetre még ha feltételezzük is, hogy az 1996. évi KStG rendelkezései korlátozó hatást gyakorolnak a t?ke szabad mozgására, az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy e hatás a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következménye, és ezért az nem indokolja az említett szabályozásnak a Szerz?dés 73.B cikk szempontjából történ? önálló vizsgálatát (a fent hivatkozott Oy AA ügyben hozott ítélet és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

75 A fentiekbl következik, hogy a jelen kérdést a Szerz?désnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései fényében kell megválaszolni.

A letelepedés szabadsága korlátozásának a fennállásáról

76 A letelepedés szabadsága, amelyet a Szerződés 52. cikke elismer a közösségi állampolgárok számára, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására az illetégszerinti tagállam joga által a saját állampolgáraitól eltérő feltételek szerint, az EK-Szerződés 58. cikknek (jelenleg EK 48. cikk) 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 található, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselői útján gyakorolni (lásd a fent hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 41. pontját és a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 42. pontját).

77 A társaságok kapcsán meg kell jegyezni, hogy a Szerződés 58. cikke szempontjából székhelyük határozza meg – a természetes személyek állampolgárságának mintájára – egy állam jogrendjéhez való tartozásukat. Annak elfogadása, hogy az illetégszerinti tagállam jogosult eltérő bánásmódban részesíteni valamely társaságot pusztán azon oknál fogva, hogy a székhelye egy másik tagállamban van, értelmetlenné tenné a Szerződés 52. cikkét. A letelepedés szabadságának célja így az, hogy biztosítsa a letelepedés tagállamában a nemzeti bánásmódot, megtiltva minden, a társaság székhelyén alapuló hátrányos megkülönböztetést (lásd ebben az értelemben többek között a Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 43. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

78 Az elzáró döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy az alapügyben szóban forgó korrekciós eljárás célja annak biztosítása, hogy az osztalékfizető társaság által fizetett adó összege a korrekciót követően megfeleljen a részvényesnek [tagoknak] tévesen biztosított adójóváírás összegével. Így a korrekciós eljárás elírja, hogy az EK 02 alá tartozó saját tőkét adózás céljából figyelembe kell venni annak biztosítása céljából, hogy az adó és adójóváírás megfeleljen a részvényesek [tagok] számára kibocsátott adóhatósági igazolásoknak.

79 Meg kell jegyezni, hogy e korrekciós eljárás szerint, amelynek célja annak elkerülése, hogy a meg nem fizetett adó után adójóváírást biztosítsanak, a korrekció nem az adójóváírás összegére, hanem az osztalékfizető társaság által fizetett adó összegére vonatkozik.

80 Ezenkívül vitathatatlan, hogy az 1996. évi KStG 28. §-ának (4) bekezdésében elírt korrekciós eljárást a Németországban illetégséggel rendelkező társaság esetében alkalmazzák, függetlenül attól, hogy ez a társaság egy szintén Németországban illetégséggel rendelkező anyavállalat vagy egy külföldi illetégségű anyavállalat leányvállalata.

81 Ilyen körülmények között a Burda ügy véli, hogy az alapügyben megvalósuló hátrányosan megkülönböztető bánásmód pontosan ugyanazon korrekciós eljárás eltérő helyzetekre való alkalmazásában áll, mivel a belföldi illetégségű anyavállalatokkal ellentétben a belföldi illetégségű leányvállalatok külföldi illetégségű anyavállalatai nem részesülnek adójóváírásban az osztalékfizető társaság által fizetett társasági adó ellentételezéseként.

82 Mivel hátrányos megkülönböztetés állhat ugyanazon szabály eltérő helyzetekre való alkalmazásából, annak megállapítása céljából, hogy az alapügyben fennáll-e a hátrányosan megkülönböztető, ennélfogva a Szerződés 52. cikke alapján főszabály szerint tiltott bánásmód az adóztatásban, meg kell vizsgálni, hogy a szóban forgó nemzeti intézkedés tekintetében a belföldi illetégségű leányvállalatok eltérő helyzetben vannak-e az alapján, hogy anyavállalataik belföldi vagy külföldi illetégségűek, következésképpen ez utóbbiak részesülnek-e adójóváírásban vagy sem.

83 E tekintetben emlékeztetni kell, hogy az elztes döntéshozatalra utaló határozatból kitnik, hogy a 1996. évi KStG 28. §ának (4) bekezdésében elírt korrekciós elszámolási eljárás alkalmazása nem módosíthatja a Burda adóterhét az alapján, hogy az anyavállalata Németországban vagy más tagállamban rendelkezik-e illetéssel.

84 Nem tartható tehát fenn, hogy az 1996. évi KStG 28. §a (4) bekezdésének alkalmazása a leányvállalat tekintetében eltér helyzetek azonos kezeléséhez vezet, mivel a leányvállalat az illetése szerinti állam, a jelen ügyben a Németországi Szövetségi Köztársaság jogszabálya alapján nincs eltér helyzetben aszerint, hogy a nyereségét külföldi vagy belföldi illetés anyavállalat számára osztja-e fel.

85 Ezt az értékelést nem kérdjelezheti meg a kérdést elterjeszt bíróság által hangsúlyozott azon körülmény sem, hogy a külföldi részvényesek [tagok] esetében az osztalékfizet vállalkozás adóztatása véglegessé válik abban az értelemben, hogy az osztalékfizet társaság adóterhének növekedését nem ellentételezik ennek megfelelő adójóváírás biztosításával.

86 E tekintetben fontos megállapítani, hogy az ítélezési gyakorlatból következik, hogy a tagállamok feladata a közösségi jog tiszteletben tartása mellett a felosztott nyereség adórendszerének megszervezése, beleértve az osztalékfizet társaság, illetve – amennyiben e tagállamban adóköteles – az abban részesül részvényes esetében alkalmazandó adóalap és az adómérték meghatározását (a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 50. pontja).

87 Ugyanezen ítélezési gyakorlat szerint a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 52. pontja).

88 Ezen az alapon az alapügyben alkalmazandó nemzeti jogszabály szerint a belföldi illetés anyavállalat számára biztosított adójóváírás célja a belföldi illetés leányvállalat által felosztott és első alkalommal nála adóztatott nyereség gazdasági kettős adóztatásának az elkerülése.

89 Márpedig az alapügyben, amelyben a nyereség határon átnyúló felosztásáról van szó, f szabály szerint nem a leányvállalat illetése szerinti tagállam kötelessége e gazdasági kettős adóztatás megelőzése, hanem inkább az anyavállalat illetése szerinti tagállamé.

90 Ugyanis a 90/435 irányelv 4. cikkének megfelelően az anyavállalat illetése szerinti tagállamnak vagy mentesítenie kell az anyavállalatnak a másik tagállamban illetéssel rendelkező leányvállalattól kapott nyereségét az adó alól, vagy meg kell engednie, hogy az anyavállalat levonja adójából azt az adórészt, amelyet a leányvállalat e nyereség után fizetett.

91 Következésképpen e két esetben az anyavállalat illetése szerinti tagállamnak kell olyan adójogi elbánást biztosítania, amely ugyanazon célkitzést követi, mint a leányvállalatok illetése szerinti tagállam által a területén illetéssel rendelkező anyavállalatoknak nyújtott adójóváírás oly módon, hogy az osztalék formájában felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását is elkerülje.

92 Ezáltal ugyanúgy, ahogy a belföldi illetés leányvállalat belföldi illetés anyavállalata adójóváírásban részesül az illetése szerinti tagállamban, amely egyben a leányvállalat illetése szerinti tagállam is, a belföldi illetés leányvállalat külföldi illetés anyavállalata is biztosítva van az osztalék formájában felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának

veszélyével szemben, noha ezt az illetégsége szerinti tagállam biztosítja.

93 Következésképpen az olyan felosztott nyereség, mint az alapügy körülményei között az EK 02-be tartozó nyereség adóztatását mindenképpen ellentételezik az anyavállalat illetégsége szerinti tagállamban.

94 Ezért az, hogy a külföldi illetégség? anyavállalat számára a leányvállalat illetégsége szerinti tagállam nem biztosít adójóváírást, nem jelenthet eltérést a belföldi illetégség? anyavállalat belföldi illetégség? leányvállalatának és a külföldi illetégség? anyavállalat belföldi illetégség? leányvállalatának helyzete között.

95 Ebből következik, hogy az alapügyben szóban forgó jogszabályok alkalmazása céljából a belföldi illetégség? anyavállalat belföldi illetégség? leányvállalatának helyzete nem különbözik a külföldi illetégség? anyavállalat belföldi illetégség? leányvállalatának helyzetétől, ezért a belföldi leányvállalat vonatkozásában nem lehet hátrányosan megkülönböztet? bánásmódot e tekintetben megállapítani.

96 A fentiekből következik, hogy a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy a Szerződés 52. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti intézkedés alkalmazása, mint az 1996. évi KStG 28. §-ának (4) bekezdése, amely alapján az egyik tagállamban illetésggel rendelke? leányvállalat által az anyavállalata számára felosztott nyereség adóztatása – függetlenül attól, hogy az anyavállalat ugyanezen vagy egy másik tagállamban rendelkezik illetésggel – ugyanazon korrekciós eljárás alá tartozik, jóllehet ? a belföldi illetégség? anyavállalattal ellentétben – a külföldi illetégség? anyavállalatot a leányvállalatának illetégsége szerinti tagállam nem részesíti adójóváírásban.

A költségekről

97 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést elterjeszt? 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

1) **Nem szabályoz forrásadót a különböző tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-án 90/435 irányelv 5. cikke (1) bekezdése értelmében a nemzeti jog azon rendelkezése, amely a leányvállalat által az anyavállalatának juttatott nyereség esetén a leányvállalat azon jövedelme és vagyonnövekménye adóztatását írja elő, amely nem lenne adóköteles, ha a nyereség – az anyavállalat számára való felosztás helyett – a leányvállalatnál maradna.**

2) **Az EK-Szerződés 52. cikkét (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk) úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes az olyan nemzeti intézkedés alkalmazása, mint a társasági adóról szóló 1996. évi törvény (Körperschaftsteuergesetz 1996) 28. §a (4) bekezdésének az alapügyre alkalmazandó változata, amely alapján az egyik tagállamban illetésggel rendelke? leányvállalat által az anyavállalata számára felosztott nyereség adóztatása – függetlenül attól, hogy az anyavállalat ugyanezen vagy egy másik tagállamban rendelkezik illetésggel – ugyanazon korrekciós eljárás alá tartozik, jóllehet – a belföldi illetégség? anyavállalattal ellentétben – a külföldi illetégség? anyavállalatot a leányvállalatának illetégsége szerinti tagállam nem részesíti adójóváírásban.**

Alíráások

* Az eljárás nyelve: német.