

C?27/07. sz. ügy

**Banque Fédérative du Crédit Mutuel**

kontra

**Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie**

(a Conseil d'État [Franciaország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Társasági adó – 90/435/EGK irányelv – Az anyavállalat adóköteles nyeresége – A leányvállalatban fennálló részesedésre vonatkozó költségek és terhek le nem vonhatósága – Az említett költségek általánösszegként való rögzítése – A leányvállalat által felosztott nyereség 5%-os felső határa – Az adójóváírás belefoglalása”

Az ítélet összefoglalása

*Jogszabályok közelítése – A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszere – 90/435 irányelv*

*(90/435 tanácsi irányelv, 4. cikk, (2) bekezdés)*

A különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló 90/435 irányelv 4. cikke (2) bekezdésének utolsó mondata szerinti „leányvállalat által felosztott nyereség” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes valamely olyan tagállami jogszabály, amely az említett nyereségbe belefoglalja azt az adójóváírást, amelyet a leányvállalat tagállama által az anyavállalat vonatkozásában alkalmazott forrásadó kiegyenlítése céljából biztosítottak.

Először is az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének szövege nem tiltja az adójóváírásnak az anyavállalat leányvállalatban való részesedésére vonatkozó ügyviteli költségek általánösszegébe való foglalását. Ugyanis az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében az adójóváírásnak a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségek általánösszegébe való foglalása biztosítja, hogy ténylegesen az e rendelkezés értelmében vett felosztott nyereség teljes összegét kapja meg az anyavállalat, és erre az összegre alkalmazzák az 5%-os mértéket. Másodszor az említett adójóváírások a leányvállalat által az anyavállalat részére felosztott nyereség jogi kétségadóztatásának elkerülésére irányulnak. Ebből következően az anyavállalat számára biztosított adójóváírás figyelembevétele a leányvállalatban fennálló részesedésre vonatkozó költségekre és terhekre eső rész kiszámítása során lehetővé teszi a leányvállalat által felosztott nyereség összegének és az ezen a címen véglegesen és ténylegesen az anyavállalat rendelkezésére álló, egyenértékű összegnek a kimutatását, semlegesítve a leányvállalat tagállama által az anyavállalat vonatkozásában alkalmazott forrásadó hatását. Így az adójóváírásnak az irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerinti, a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségek általánösszegébe való foglalása összhangban áll azzal a céllal, hogy a leányvállalat nyereségének a más tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemleges legyen.

Az irányelv által létrehozott rendszerben, amennyiben az anyavállalat legalább 25%-os részesedéssel rendelkezik valamely más tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatának tőkéjében, ez utóbbi tagállamban főszabály szerint tilos a forrásadó kivetése az irányelv 5. cikke (1) bekezdésének értelmében. Mindazonáltal ilyen forrásadót egyes tagállamokban ki lehetett

vetni az átmeneti időszak alatt, amelyet e tagállamok számára az irányelv 5. cikkének (2)–(4) bekezdése biztosít. Az irányelv nem kötelezi a tagállamot, hogy elírja az ilyen források beszámítását, amennyiben ez a tagállam az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése alapján a mentességi rendszert választotta. Ebben az összefüggésben nem lehet felróni a mentességi rendszert választó tagállamnak, hogy a leányvállalat tagállamában kivetett forrásadót adójóváírás biztosítása útján egyenlíti ki úgy, hogy az említett adójóváírás beszámíthatóságát azokra az esetekre korlátozza, amelyekben a kedvezményezett anyavállalat a megkapott osztalékot öt éven belül a saját részvényesei között újra felosztja. Ezenkívül az irányelv 4. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállam számára, hogy a le nem vonható ügyviteli költségeket a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át meg nem haladó átalányösszegben rögzítse, anélkül hogy megkülönböztetné azt a helyzetet, amelyben e tagállam a mentességi rendszert választotta attól a helyzettől, amelyben a beszámítási rendszert választotta. Ebből következik, hogy a felosztott nyereség fogalmát illetően ez a rendelkezés nem tesz különbséget aszerint, hogy az említett tagállamra kiterjed-e az a kötelezettség, hogy a leányvállalat tagállamában kivetett forrásadó beszámítását elírja. Ebből következik amennyiben a tagállam az irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében elírt lehetőség végrehajtását választotta azáltal, hogy az adójóváírást a felosztott nyereség összegébe foglalta – amelyre 5%-os mértéket alkalmaznak – nem lehet számára felróni, hogy nem tesz különbséget aszerint, hogy a fizetendő adóba beszámítható adójóváírásról van-e szó, vagy sem.

(vö. 36–40., 42–46., 50. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. április 3. (\*)

„Társasági adó – 90/435/EGK irányelv – Az anyavállalat adóköteles nyeresége – A leányvállalatban fennálló részesedésre vonatkozó költségek és terhek le nem vonhatósága – Az említett költségek átalányösszeggént való rögzítése – A leányvállalat által felosztott nyereség 5%-os felső határa – Az adójóváírás belefoglalása”

A C-27/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Conseil d'État (Franciaország) a Bírósághoz 2007. január 26-án érkezett, 2007. január 17-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Banque Fédérative du Crédit Mutuel**

és

a **Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

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

f?tanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezet?: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2007. november 21?i tárgyalásra,

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

- a Banque Fédérative du Crédit Mutuel képviseletében Y. Mercier és A. Gerardin ügyvédek,
- a francia kormány képviseletében G. de Bergues és J. Ch. Gracia, meghatalmazotti min?ségben,
- a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti min?ségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében R. Lyal és J.?P. Keppenne, meghatalmazotti min?ségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2008. január 24?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? különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.; a továbbiakban: irányelv) 4. cikke (2) bekezdésének és 7. cikke (2) bekezdésének értelmezésére irányul.

2 Ezt a kérelmet a Banque Fédérative du Crédit Mutuel (a továbbiakban: BFCM) és a ministre Économie, des Finances et de l'Industrie (gazdasági, pénzügyi és ipari miniszter) közötti jogvitában terjesztették el?.

## **Jogi háttér**

### *A közösségi szabályozás*

3 Az irányelv 4. cikke el?írja:

„(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 összegéb?l a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót és adott esetben azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illet?séggel bír – az 5. cikkben megállapított eltérésekkel – a megfelel? nemzeti adó összegéig.

(2) Minden tagállam mindazonáltal fenntarthatja annak lehet?ségét, hogy a részesedéssel kapcsolatos semmilyen fizetési kötelezettséget és a leányvállalat nyereségfelosztásából származó

semmilyen veszteséget ne lehessen levonni az anyavállalat adózás előtti nyereségéből. Ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.

[...]

4 Az irányelv 5. cikke a következőképpen fogalmaz:

(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.

(2) Eltérve az (1) bekezdéstől, a Görög Köztársaság, ameddig nem terheli társasági adóval a felosztott nyereséget, forrásadót vehet ki a más tagállamok anyavállalatai számára felosztott nyereségre. [...]

(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.

(4) Eltérve az (1) bekezdéstől, Portugália a leányvállalatai által a más tagállamok anyavállalatai számára felosztott nyereségekre forrásadót vehet ki legkésőbb az ezen irányelv alkalmazási időpontját követő nyolcadik év végéig.

[...]

5 Az irányelv 7. cikke kifejti:

„(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.

#### *A nemzeti szabályozás*

6 A Franciaországban székhellyel rendelkező anyavállalatok számára kifizetett osztalék adóztatásának rendszerét a code général des impôts (általános adótörvénykönyv; a továbbiakban: CGI) 216. cikke szabályozza, amelynek az alapügyben alkalmazandó szövegváltozata előírja:

„(1) A 145. cikk szerinti anyavállalatrendszer alkalmazására jogosultságot teremt, az anyavállalat adott adóév során fennálló részesedéseiből szerzett nettó jövedelmet le lehet vonni az anyavállalat teljes nettó nyereségéből, a költségekre és terhekre eső rész levonásával.

Az előző albekezdés szerinti költségekre és terhekre eső rész általánosan a részesedések teljes nettó nyereségének 5%-ában kerül rögzítésre, az adójóváírást is beleértve. Ez a rész nem haladhatja meg az egyes adózási időszakokra számítva az ugyanazon időszokban a résztvevő társaságnál felmerült bármilyen jellegű összes költség és díj teljes összegét.”

7 A CGI 145. cikkének az alapügy tényállására alkalmazandó szövegváltozata kifejti, hogy az anyavállalatrendszer többek között azokra a társaságokra alkalmazandó, amelyek a szokásos társasági adókulcs hatálya alá tartoznak, és amelyek a kibocsátó társaság t?kéjének legalább 5%-át kitev? részesedéssel rendelkeznek.

8 A ministère Économie, des Finances et de l'Industrie (gazdasági, pénzügyi és ipari minisztérium) 2000. január 31?i 4H1?00. sz. utasítása (*Bulletin officiel des impôts*, 2000. február 16?i szám) visszautalva az ugyanazon minisztérium 1995. június 25?i 4H4?99. sz. utasítására (*Bulletin officiel des impôts* 1999. július 5?i szám) kifejti a CGI 216. cikkében érintett költségekre és terhekre es? részre vonatkozó végrehajtási rendelkezéseket. Ez az utasítás többek között megjelöli, hogy a kérdéses adójóváírások „vagy a francia eredet? jövedelemre vonatkozó *avoir fiscal*nak (osztalék után járó adójóváírásnak) [...] vagy a Franciaországhoz adóügyi megállapodással kapcsolódó országban székhellyel rendelkező leányvállalatok jövedelmére vonatkozó adójóváírásnak felelnek meg”.

9 A Conseil d'État szerint a Franciaország által más tagállamokkal kötött nemzetközi egyezmények értelmében adójóváírást abban az esetben engedélyeznek a Franciaországban székhellyel rendelkező anyavállalat egy másik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalatának, ha a felosztott nyereségre ebben a tagállamban forrásadót vetnek ki.

10 A CGI 146. cikke (2) bekezdésének az alapügy tényállására alkalmazható változatában, a kapott osztaléknak az anyavállalat által a saját részvényesei részére történ? kifizetése esetén az ugyanezen törvénykönyv 223. cikkének (6) bekezdése szerint adólevonás (*précompte mobilier*) alkalmazásának van helye, és az öt évnél nem régebben kapott osztaléokra vonatkozó adójóváírások az adólevonásba beszámíthatók. Emellett a Conseil d'État szerint a ministère Économie, des Finances et de l'Industrie utasítása alapján az adójóváírások az abban az esetben fizetendő forrásadóba is beszámíthatók, ha az anyavállalat az osztalékot olyan személyek részére fizeti ki, akiknek vagy amelyeknek adójogi illet?sége, illetve székhelye nem Franciaországban található.

### **Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés**

11 Az el?zetes döntéshozatalra utaló végzésb?l következik, hogy a CGI 216. cikkében el?írt anyavállalatok adóztatásának rendszere alapján a BFCM a teljes nettó nyereségéb?l levonta a leányvállalatai által a részére felosztott osztalékokat, de az adóalapjába vissza kellett illeszteni az említett cikknek megfelelően meghatározott költségekre és terhekre es? részt.

12 Az alapügyben a BFCM kéri, hogy a Conseil d'État semmisítse meg a fent említett 4H1?00. sz. és 4H4?99. sz. utasításokat.

13 A BFCM ennek érdekében el?terjeszti, hogy az említett utasítások ellentétesek az irányelv 4. cikkével amennyiben a költségekre és terhekre es? rész, amelyet átalányjelleggel a részesedések teljes nettó nyereségének 5%-ban rögzítettek, magában foglalja a Francia Köztársaság által más tagállamokkal kötött adóügyi egyezmények alapján fizetett adójóváírásokat, míg az irányelv el?írja, hogy az anyavállalat adózás el?tti eredményéb?l nem vonható költségek, amennyiben azokat átalányjelleggel rögzítik, nem haladhatják meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.

14 Ebben a tekintetben Conseil d'État-ban felmerül a kérdés, hogy a részesedésekb?l származó jövedelem – az adójóváírást is tartalmazó – 5%-ának megfelelő?, költségekre és terhekre es? átalányrészének az anyavállalat adózás el?tti eredményébe történ? beillesztése az irányelv 4. cikkének (2) bekezdése által megengedett, a felosztott nyereség 5%-át meghaladó

levonásnak minősül, és hatással lehet az osztalék határokon átnyúló felosztásának adósemlegességére, vagy olyan levonásnak minősül, amelynek egyetlen hatása az anyavállalat osztalékfizetése esetén járó adójóváírásának részleges csökkentése, és ezért úgy lehet tekinteni, hogy az az osztalékban részesülőknek járó adójóváírás megfizetésével kapcsolatos, és önmagában a kettős adóztatás enyhítését célzó rendelkezések összességére vonatkozik.

15 Ennek alapján a Conseil d'État egyrészt utal a C-58/01. sz. Océ Van der Grinten ügyben 2003. szeptember 25-én hozott ítéletre (EBHT 2003., I/9809. o.), amelyben a Bíróság kimondta, hogy az adójóváírás olyan adóügyi eszköz, amelynek célja az osztalék formájában felosztott nyereség gazdasági értelemben vett kettős adóztatásának elkerülése, nem pedig jogosultságok adása.

16 A Conseil d'État kifejti egyrészt, hogy a felosztott nettó nyereség 5%-ának és az adójóváírásnak az anyavállalat adó előtti eredményébe a költségekre és terhekre eső rész címén történő beillesztése az anyavállalatot olyan helyzetbe hozza, mint amilyenben a forrásadó hiányában lenne a nyereség 5%-ának megfelelő, költségekre és terhekre eső rész beillesztése miatt. Ez azonban csak abban az esetben van így, ha az adójóváírás teljes egészében beszámítható az anyavállalat által fizetendő adóba.

17 Márpedig a Conseil d'État szerint a CGI 146. cikke (2) bekezdésének az alapügy tényállásában alkalmazandó változata és a 4K-1121. sz. utasításban kifejtett közigazgatási gyakorlat szerint az anyavállalat részére egy másik tagállamban létrehozott leányvállalat által fizetett osztalék esetében járó adójóváírást csak abban az esetben lehet az anyavállalat által fizetendő adóba beszámítani, ha az osztalékot öt éven belül újra felosztják. Ebben az esetben az adójóváírás 5%-ának az anyavállalat adózás előtti eredményébe a költségekre és terhekre eső rész címén történő beillesztése nem érinti az osztalék határokon átnyúló felosztásának adósemlegességét.

18 A Conseil d'État szerint ezzel ellentétben, amennyiben az anyavállalat úgy dönt, hogy nem osztja fel az ilyen osztalékot az előírt határidőn belül, az általa fizetendő adóba be nem számítható adójóváírás 5%-ának az adó előtti eredményébe költségekre és terhekre eső rész címén történő beillesztése azzal a hatással jár, hogy az adózás előtti eredmény növekszik az 4. cikkének (2) bekezdése által megengedett, a ténylegesen felosztott nyereség 5%-át meghaladó mértékben, és ilyen mértékben érinti az osztalék határokon átnyúló felosztásának adósemlegességét.

19 Ez utóbbi esetben a Conseil d'État szerint felmerül az a kérdés, hogy az anyavállalat által fizetett társasági adó növekedése arányosan az adózás előtti eredménynek az adójóváírások 5%-ának beillesztése utáni növekedésével olyan adóztatást jelent, amelyet figyelemmel annak csekély mértékére, és arra a körülményre, hogy azt az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának mérséklése érdekében létrehozott adójóváírásokkal közvetlen kapcsolatban vezették be, úgy lehet tekinteni, hogy nem olyan mértéken került rögzítésre, amely semlegesítené az osztalékok gazdasági kettős adóztatásának említett mérséklését, és amelyet az irányelv 7. cikkének (2) bekezdése megenged.

20 Ebből következően a Conseil d'État az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„A Franciaországban létrehozott anyavállalat részére a [...] másik tagállamban létrehozott leányvállalat általi nyereségfelosztás esetén járó adójóváírás 5%-ának az anyavállalat adóköteles nyereségébe történő beillesztése akkor, ha e nyereség e másik államban forrásadó tárgya, semmilyen hatással nincs az anyavállalat adóztatásának mértékére, mivel az anyavállalat az adójóváírás teljes összegét beszámíthatja a fizetendő adóba. Abban az esetben, ha az anyavállalat nem döntött úgy, hogy ezt a nyereséget a saját részvényesei részére öt éven belül

felosztja, és az így nem tudja az adójóváírás formájában kapott adókedvezményt felhasználni, lehet-e a társasági adó növekedését – amely az adójóváírás 5%-ának az anyavállalat adózás el?tti eredményébe történ? beillesztése miatt történik – az [irányelv] 7. cikkének (2) bekezdése által megengedettnek tekinteni az ilyen többletadóztatás csekély összege, valamint azon körülmény következtében, hogy azt az osztalékok gazdasági kett?s adóztatásának mérséklése érdekében bevezetett adójóváírásokkal közvetlen kapcsolatban vezették be, vagy a többletadóztatást az [irányelv] 4. cikkéb?l következ? célkit?zések megsértésének kell e tekinteni?”

### **Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?l**

21 A kérdést el?terjeszt? bíróság a kérdésével lényegében arra vár választ, hogy az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében a „leányvállalat nyereségfelosztása” fogalmának értelmezésével ellentétes-e az a tagállami szabályozás, amely belefoglalja az adójóváírásokat az említett nyereségbe, és adott esetben ez a belefoglalás az irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá tartozik-e.

22 E kérdés megválaszolása érdekében figyelembe kell venni az értelmezni kért rendelkezés megfogalmazását, valamint az irányelv céljait és rendszerét (lásd ebben az értelemben a C?283/94., C?291/94. és C?292/94. sz., Denkavit és társai ügyben 1996. október 17?én hozott ítélet [EBHT 1996., I?5063. o.] 24. és 26. pontját, valamint a C?375/98. sz. Epon Europe ügyben 2000. június 8?án hozott ítélet [EBHT 2000., I?4243. o.] 22. és 24. pontját).

23 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell, hogy amint ezen irányelvnek különösen a harmadik preambulumbekkezdéséb?l kit?nik, annak célja, hogy közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböz? tagállamok társaságainak együttm?ködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttm?ködéséhez viszonyítva érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok közösségi szint? csoportosulását (a fent hivatkozott Denkavit és társai ügyben hozott ítélet 22. pontja, a fent hivatkozott Epon Europe ügyben hozott ítélet 20. pontja, a C?294/99. sz. Athinaïki Zythopoiia ügyben 2001. október 4?én hozott ítélet [EBHT 2001., I?6797. o.] 25. pontja, a fent hivatkozott Océ Van der Grinten ügyben hozott ítélet 45. pontja és C?446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?11753. o.] 103. pontja).

24 Az irányelv célja így a valamely tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata részére való felosztása adósemlegességének biztosítása.

25 E célok elérése érdekében az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése el?írja, hogy a kett?s adóztatás elkerülése érdekében, ha az anyavállalat a leányvállalatával fennálló kapcsolatára tekintettel felosztott nyereséget kap, akkor az anyavállalat tagállama tartózkodik az ilyen nyereség adóztatásától, vagy felhatalmazza az anyavállalatot, hogy levonja az esedékes adó összegéb?l a leányvállalat által az ilyen nyereségre megfizetett társasági adót, és adott esetben azon tagállam által kivetett forrásadó összegét, amelyben a leányvállalat illet?séggel bír a megfelel? nemzeti adó összegéig (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 102. pontja).

26 Ehhez hasonlóan az irányelv 5. cikkének (1) bekezdése el?írja, hogy a kett?s adóztatás elkerülése érdekében azon nyereség, amelyet a leányvállalat oszt fel az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól, ha az utóbbi legalább 25% részesedéssel rendelkezik a leányvállalat alapt?kéjében (a fent hivatkozott Denkavit és társai ügyben hozott ítélet 22. pontja, az Epon Europe ügyben hozott ítélet 20. pontja, az Athinaïki Zythopoiia ügyben hozott ítélet 25. pontja és az Océ Van der Grinten ügyben hozott ítélet 45. pontja).

27 Az irányelv tehát azon nyereség gazdasági értelemben vett kettős adóztatásának elkerülésére irányul, amelyet az egyik tagállamban székhellyel rendelkező leányvállalat oszt fel a másik tagállamban székhellyel rendelkező anyavállalata számára, azaz annak elkerülésére, hogy a felosztott nyereséget ne sújtsa adókötelezettség először a leányvállalatnál és másodszer az anyavállalatnál is (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Athinaíki Zythopoiia ügyben hozott ítélet 5. pontját).

28 Az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében azonban minden tagállam 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, és kifejti, hogy ahol ilyen esetben a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségeket átalányösszegként rögzítik, a rögzített összeg nem haladhatja meg a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át.

29 Ezenfelül az irányelv 5. cikke (2)–(4) bekezdésének értelmében bizonyos tagállamok számára engedélyezték, hogy egy átmeneti időszak során forrásadót vessenek ki a leányvállalatok által a más tagállamokban székhellyel rendelkező anyavállalataik számára felosztott nyereségre.

30 Az alapügyben alkalmazandó nemzeti szabályozás szerint a le nem vonható költségek és terhek átalányösszege – amelyről az irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében van szó – a felosztott nyereség 5%-ában kerül rögzítésre, az adójóváírást is beleértve.

31 Az adójóváírás fogalmát illetően meg kell jegyezni, hogy mind a kérdést előterjesztő bíróság a határozatának indokolásában, mind BFCM és az Európai Közösségek Bizottsága a Bíróság elé terjesztett észrevételeikben a hivatkoznak a fent hivatkozott Océ Van der Grinten ügyben hozott ítéletre, amelyben a Bíróság akként határozott, hogy az ezen ügybeli adójóváírás – azaz az *avoir fiscal* – olyan adóügyi eszköz, amelynek célja az osztalék formájában felosztott nyereség gazdasági értelemben vett kettős adóztatásának elkerülése, nem pedig jogosultságok adása (lásd a fent hivatkozott Océ Van der Grinten ügyben hozott ítélet 56. pontját).

32 Ahogyan azonban arra a főtanácsnok az indítványának 33. pontjában rámutatott, a fent hivatkozott Océ Van der Grinten ügyben hozott ítélet egy olyan – az *avoir fiscalra* vonatkozó – levonásra vonatkozott, amely nem rendelkezett a felosztott nyereség forrásadójának jellemzőivel (lásd a fent hivatkozott Océ Van der Grinten ügyben hozott ítélet 55. pontját).

33 Ebben az ügyben az osztalékfizető társaság által fizetett adót kiegyenlítő *avoir fiscalról*, és nem a részvényes által már megfizetett adót kiegyenlítő adójóváírásról volt szó.

34 Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló végzésből, valamint a Bíróság előtt a tárgyaláson a BFCM és a francia kormány által előterjesztett észrevételeiből kitűnik, hogy az alapügybeli adójóváírásokat a leányvállalat tagállamában az anyavállalatot sújtó forrásadó kiegyenlítése céljából engedélyezték.

35 Az említett adójóváírások célja tehát a részvényes által már megfizetett adó kiegyenlítése, ezért a fent hivatkozott Océ Van der Grinten ügyben hozott ítélet nem nyújt választ a jelen előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre.

36 Ennek meghatározását követően először is rá kell mutatni, hogy az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének szövege nem tiltja az adójóváírásnak az anyavállalat leányvállalatban való részesedésére vonatkozó ügyviteli költségek átalányösszegébe való foglalását.



37 Amint ugyanis arra a f?tanácsnok az indítványának 34. pontjában rámutatott, az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében az adójóváírásnak a részesedésére vonatkozó ügyviteli költségek általános összegébe való foglalása biztosítja, hogy ténylegesen az e rendelkezés értelmében vett felosztott nyereség teljes összegét kapja meg az anyavállalat, és erre az összegre alkalmazzák az 5%-os arányt.

38 Másodszor úgy kell tekinteni, hogy az említett adójóváírások jogi szempontból a leányvállalat által az anyavállalat részére felosztott nyereség kett?s adóztatásának elkerülésére irányulnak, azaz annak elkerülésére, hogy az anyavállalat részér?l ezt a nyereséget ne sújtsa forrásadó el?ször a leányvállalat tagállamában, és másodszor abban a tagállamban is, ahol az anyavállalat székhelye van.

39 Ebb?l következ?en a leányvállalatban való részesedésre vonatkozó költségekre és terhekre es? rész kiszámítására az anyavállalat számára engedélyezett adójóváírás figyelembevétele lehetővé teszi a leányvállalat által felosztott nyereség összegének és ezen a címen véglegesen és ténylegesen az anyavállalat rendelkezésére álló, egyenérték? összeg kimutatását, semlegesítve a leányvállalat tagállama által az anyavállalat vonatkozásában alkalmazott forrásadó hatását.

40 Amint azt a Bíróság elé terjesztett észrevételeikben a francia és a német kormány helyesen el?adták, az irányelv 4. cikkének (2) bekezdése szerint az adójóváírásnak a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségek általános összegébe való foglalása így összhangban áll a leányvállalat nyereségének egy másik tagállamban székhellyel rendelke? anyavállalata részére való felosztása adósemlegességének céljával.

41 Ebben az összefüggésben azonban a kérdést el?terjeszt? bíróság arra vár választ, hogy az adósemlegességet érint?e az a tény, hogy az említett adójóváírásokat nem lehet mindig beszámítani az anyavállalat által fizetend? adóba, ahogyan az a jelen ítélet 17. cikkéb?l kit?nik.

42 Ebben a tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy egyrészt az irányelv által létrehozott rendszerben, amennyiben az anyavállalat legalább 25%-os részesedéssel rendelkezik valamely más tagállamban székhellyel rendelke? leányvállalatának alapt?kéjében, ez utóbbi tagállamban tilos a forrásadó kivetése az irányelv 5. cikke (1) bekezdésének értelmében.

43 Az alapügybelihez hasonló körülmények között mindazonáltal ilyen forrásadót egyes tagállamokban ki lehetett vetni az átmeneti id?szak alatt, amelyet e tagállamok számára az irányelv 5. cikkének (2)-(4) bekezdése biztosít.

44 Amint arra a f?tanácsnok az indítványának 36. pontjában rámutatott, az irányelv nem kötelezi a tagállamot, hogy el?írja az ilyen forrásadók beszámítását, amennyiben ez a tagállam az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése alapján a mentességi rendszert választotta. Ebben az összefüggésben nem lehet felr?ni a mentességi rendszert választó tagállamnak, hogy a leányvállalat tagállamában kivetett forrásadót adójóváírás engedélyezése útján egyenlíti ki úgy, hogy az említett adójóváírás beszámíthatóságát azokra az esetekre korlátozza, amelyekben a kedvezményezett anyavállalat a megkapott osztalékot öt éven belül a saját részvényesei között újra felosztja.

45 Másrészt rá kell mutatni, hogy az irányelv 4. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállam számára, hogy a le nem vonható ügyviteli költségeket a leányvállalat által felosztott nyereség 5%-át meg nem haladó általános összegben rögzítse, anélkül hogy megkülönböztetné azt a helyzetet, amelyben e tagállam a mentességi rendszert választotta attól a helyzett?l, amelyben a beszámítási rendszert választotta. Ebb?l következik, hogy a felosztott nyereség fogalmát illet?en ez a rendelkezés nem tesz különbséget aszerint, hogy az említett tagállamra kiterjed?e az a

kötelezettség, hogy a leányvállalat tagállamában kivetett forrásadó beszámítását el?írja.

46 Ebb?l következ?en amennyiben egy tagállam az irányelv 4. cikkének (2) bekezdésében el?írt lehet?ség végrehajtását választotta azáltal, hogy az adójóváírást a felosztott nyereség összegébe foglalta – amelyre az 5%-os arányt alkalmazzák – nem lehet számára felróni, hogy nem tesz különbséget aszerint, hogy a fizetend? adóba beszámítható adójóváírásról van?e szó, vagy sem.

47 Ugyanis az alapügybelihez hasonló nemzeti szabályozás keretében, ha az anyavállalat a megkapott nyereséget nem osztja fel újra a saját részvényesei között öt éven belül, az adójóváírásnak a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségek átalányösszegébe való belefoglalása az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében kétségtelenül hozzájárul az anyavállalat adóterhének súlyosabbá válásához, amely hatás a leányvállalat tagállama által az irányelv a 5. cikkének (1) és (2)?(4) bekezdése értelmében kivetett forrásadót eredménye, amely vonatkozásában az irányelv 4. cikkének (1) bekezdése a mentességi rendszer keretében egyáltalán nem írja el? azt a kötelezettséget, hogy biztosítani kell említett forrásadó beszámítását a fizetend? adó összegébe.

48 Így nem az adójóváírásnak a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségek átalányösszegébe való belefoglalása – az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében – van hatással a leányvállalat által a nyereségének a másik tagállamban székhellyel rendelke? anyavállalata részére történ?, határokon átnyúló, felosztásának adósemlegességére, hanem az irányelv által meghagyott azon lehet?ség, hogy a leányvállalat tagállamában az anyavállalatot sújtó forrásadót alkalmazzanak.

49 Mindenesetre az adójóváírásnak – mint a jogi értelemben vett kett?s adóztatás elkerülésére szánt mechanizmusnak – a részesedésre vonatkozó ügyviteli költségek átalányösszegébe való belefoglalása az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének értelmében nem tartozhat az irányelv 7. cikke (2) bekezdésének hatálya alá, amely nem érinti azon nemzeti vagy megállapodáson alapuló rendelkezéseket, amelyeket az osztalékok gazdasági kett?s adóztatásának kiküszöbölésére vagy mérséklésére szántak.

50 Ebb?l következ?en akként kell válaszolni az el?terjesztett kérdésre, hogy az irányelv 4. cikke (2) bekezdésének utolsó mondata szerinti „leányvállalat által felosztott nyereség” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes valamely olyan tagállami jogszabály, amely az említett nyereségbe belefoglalja azt az adójóváírást, amelyet a leányvállalat tagállama által az anyavállalat vonatkozásában alkalmazott forrásadó kiegyenlítése céljából engedélyeztek.

## **A költségekr?l**

51 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lév? eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthet?k meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (negyedik tanács) a következ?képpen határozott:

**A különböz? tagállamok anya? és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló, 1990. július 23?i 90/435/EGK tanácsi irányelv 4. cikke (2) bekezdésének utolsó mondata szerinti „leányvállalat által felosztott nyereség” fogalmát úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes valamely olyan tagállami jogszabály, amely az említett nyereségbe belefoglalja azt az adójóváírást, amelyet a leányvállalat tagállama által az anyavállalat vonatkozásában alkalmazott forrásadó kiegyenlítése céljából engedélyeztek.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: francia.