

C?157/07. sz. ügy

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

kontra

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Letelepedés szabadsága – Az Európai Gazdasági Térségről (EGT) szóló megállapodás – Adójogszabályok – Az EGT valamely tagállamában található és a létesítő okirat szerint az Európai Unió valamely tagállamában székhellyel rendelkező társaság állandó telephelye által elszenvedett veszteségekkel szemben alkalmazott adójogi bánásmód”

Az ítélet összefoglalása

1. Nemzetközi megállapodások – Az Európai Gazdasági Térséget létrehozó megállapodás – Letelepedés szabadsága – A Szerződés rendelkezései – Hatály

(EK 43. cikk; EGT-Megállapodás, 31. cikk)

2. Nemzetközi megállapodások – Az Európai Gazdasági Térséget létrehozó megállapodás – Letelepedés szabadsága – Adójogszabályok – Társasági adó

(EGT-Megállapodás, 31. cikk)

1. A Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseivel ellentétes az, ha a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely más tagállamban letelepedjen, és korlátozásnak kell minősíteni minden olyan intézkedést, amely e szabadság gyakorlását tiltja, korlátozza vagy kevésbé vonzóvá teszi. Ezen elvek alkalmazandók akkor is, ha az egyik tagállamban letelepedett társaság egy másik tagállamban állandó telephely útján gyakorolja tevékenységét.

(vö. 29–31. pont)

2. Az Európai Gazdasági Térségről (EGT) szóló megállapodás 31. cikkével nem ellentétes az a nemzeti adózási rendszer, amely – miután e társaság jövedelemadójának a számítása céljából elfogadta az azon államtól eltérő államban található állandó telephely által elszenvedett veszteségek figyelembevételét, amelyben illetéssel rendelkezik az a társaság, amelyhez e telephely tartozik – előírja az említett veszteségeknek az említett állandó telephely nyeresége elérésének az időpontjában történő beillesztését, ha az az állam, amelyben ugyanezen állandó telephely található, nem biztosít jogot a más államban illetéssel rendelkező társasághoz tartozó állandó telephely által elszenvedett veszteségek elhatárolására, és amennyiben a két érintett állam között létrejött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján az ilyen jogalany jövedelme adómentes abban az államban, amelyben illetéssel rendelkezik az a társaság, amelyhez ez utóbbi tartozik.

Az ilyen adózási rendszer valóban korlátozza az EGT-Megállapodás 31. cikkében kimondott jogot, mivel a létesítő okirata szerint valamely tagállamban székhellyel rendelkező és egy másik tagállamban állandó telephelyet működtető társaság kedvezőtlenebb adózási helyzetben van,

mintha állandó telephelye az első tagállamban lenne. Ugyanis, ha az első tagállam adóztatása keretében egy másik tagállamban található állandó telephely által elkönyvelt valamennyi veszteséget először levonják az azon társaság által elért nyereségből, amelyhez tartozik, és ezáltal az említett tagállam ugyanolyan adóelőnyt nyújt, mintha ezen állandó telephely a nemzeti területen lenne, azonban utóbb az általa elért nyereség okán beillesztik az említett állandó telephely veszteségeit azon társaság adóalapjába, amelyhez tartozik, a nemzeti adózási rendszer visszavonja az ezen adóelőnyből származó hasznot azáltal, hogy az illetésséggel rendelkező és egy másik tagállamban állandó telephelyet működtető társaságokat kedvezőtlenebb adójogi bánásmódban részesíti annál, mint amelyben a nemzeti területen található állandó telephelyeket működtető, illetésséggel rendelkező társaságok részesülnek. Ez az eltérő adójogi bánásmód az illetésséggel rendelkező társaságot vissza is tarthatja attól, hogy tevékenységét egy másik tagállamban lévő állandó telephely útján gyakorolja.

Ilyen korlátozást azonban igazol az adózási rendszer koherenciája biztosításának a szükségessége. E tekintetben a veszteségeknek a szóban forgó adózási rendszer által előírt beillesztését nem lehet elválasztani azok korábbi figyelembevételétől. Egy más államban található olyan állandó telephelyet működtető társaság esetében, amelyre tekintettel az e társaság illetéssége szerinti államnak nincs adóztatási joga, ez a beillesztés szimmetrikus logikát tükröz. Tehát közvetlen, személyes és anyagi kapcsolat létezik a szóban forgó adóztatási mechanizmus két eleme között, mivel az említett beillesztés a korábban megengedett elszámolás logikus kiegészítésének minősül. Ráadásul e korlátozás alkalmas az ilyen célkitűzés eléréséhez, mivel tökéletesen szimmetrikusan működik, hiszen csak az elszámolt veszteségeket illesztik be. Továbbá az említett korlátozás teljesen arányos a kitűzött céllal, annál is inkább, mivel a veszteségeket csak az elért nyereség összegéig illesztik be.

Ezt a megállapítást nem kérdőjelezhetik meg az említett adózási rendszer és azon állam adójogszabályának összetett hatásai, amelyben az állandó telephely található. A közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak meghatározni a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeit a kettős adóztatás – adott esetben egyezmény révén történő – elkerülése érdekében. Ez a joghatóság azt is magában foglalja, hogy a tagállam nem köteles figyelembe venni az adójogszabály alkalmazása céljából a területén székhellyel rendelkező vállalkozáshoz tartozó, másik tagállam területén található állandó telephelyre alkalmazandó, ez utóbbi tagállam különleges szabályozásából adódó esetlegesen hátrányos következményeket. Még ha az azon társaság székhelye szerinti állam, amelyhez az érintett állandó telephely tartozik, és az e telephely szerinti állam adóztatásának az összetett hatása a letelepedés szabadságának korlátozásához is vezethet, az ilyen korlátozás kizárólag a második államnak róható fel, mivel az említett korlátozás nem a szóban forgó adózási rendszerből, hanem az adóztatási joghatóságnak a két érintett állam között a kettős adóztatás elkerülésére létrejött egyezményben megállapított megosztásából adódik.

Azt a megállapítást, miszerint az említett adórendszerből adódó korlátozást igazolja annak szüksége, hogy biztosítsák e rendszer koherenciáját, nem kérdőjelezheti meg azon tény sem, hogy az a társaság, amelyetől az érintett állandó telephely függ, ez utóbbit megszüntette, és hogy az említett állandó telephely által elért nyereség és elszenvedett veszteség a fennállásának egész ideje tekintetében negatív egyenleggel zárult. Ugyanis az állandó telephely veszteségének beillesztése azon társaság eredménykimutatásába, amelyhez tartozik, e veszteség korábbi figyelembevételétől elválaszthatatlan, és annak logikus kiegészítése.

(vö. 34–39., 42–46., 48–49., 51–55. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (negyedik tanács)

2008. október 23.(*)

„Letelepedés szabadsága – Az Európai Gazdasági Térségről (EGT) szóló megállapodás – Adójogszabályok – Az EGT valamely tagállamában található és a létesítő okirat szerint az Európai Unió valamely tagállamában székhellyel rendelkező társaság állandó telephelye által elszenvedett veszteségekkel szemben alkalmazott adójogi bánásmód”

A C-157/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2007. március 21-én érkezett, 2006. november 29-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt für Körperschaften III in Berlin**

és

a **Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (negyedik tanács),

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

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. július 10-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Finanzamt für Körperschaften III in Berlin képviseletében J.-P. Panthen és P. Lamprecht, meghatalmazotti minőségben,
- a Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH képviseletében J. Schönfeld Rechtsanwalt,
- a német kormány képviseletében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,

- a belga kormány képviselőjében A. Hubert, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviselőjében C. Wissels és C. ten Dam, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormányának képviselőjében Z. Bryanston-Cross, meghatalmazotti minőségben, segítője: R. Hill barrister,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,

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

meghozta a következő

Ítéletet

- 1 Az elzáró döntéshozatal iránti kérelem az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-ii megállapodás (HL 1994., L. 1., 3. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás) 31. cikkének az értelmezésére vonatkozik.
- 2 Ezt a kérelmet a Finanzamt für Körperschaften III in Berlin (a továbbiakban: Finanzamt) és a Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH (a továbbiakban: KR Wannsee) között a KR Wannseehez tartozó ausztriai állandó telephely által elszenvedett veszteségekkel szemben Németországban alkalmazott adójogi bánásmód tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Jogi háttér

A nemzetközi jog

- 3 Az EGT-Megállapodás 6. cikke a következőképpen rendelkezik:

„A joggyakorlat jövőbeni fejleményeinek sérelme nélkül e megállapodás rendelkezéseit, amennyiben a lényegét illetően megegyeznek az Európai Gazdasági Közösséget létrehozó szerződéssel, valamint az Európai Szén- és Acélközösséget létrehozó szerződés megfelelő szabályaival, továbbá az említett két szerződés alapján elfogadott jogi aktusokkal, végrehajtásuk és alkalmazásuk során az Európai Közösségek Bírósága által az e megállapodás aláírásának időpontja előtt hozott vonatkozó határozatoknak megfelelően kell értelmezni.”

- 4 Az EGT-Megállapodás 31. cikke a következőképpen szól:

„(1) E megállapodás rendelkezéseinek keretében tilos az [Európai Közösség tagállamai] és az [Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) államai] állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést kell alkalmazni képviselőnek, fióktelepnek, leányvállalatnak [az Európai Közösség tagállama] vagy EFTA-állam valamely EK-tagállamban vagy EFTA-államban letelepedett állampolgára által történő alapítása esetében.

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

[...]"

5 Az EGT-Megállapodás 34. cikkének második bekezdése előírja:

„»Társaság« a polgári vagy kereskedelmi jog alapján létrejött társaság, beleértve a szövetkezeteket és a közjog vagy a magánjog hatálya alá tartozó más jogi személyeket, kivéve a non-profit szervezeteket.”

6 Az 1992. július 8-ai egyezmény (BGBl. 1994. II., 123. o.) módosított, a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között a jövedelem- és a vagyonadók, valamint az ipari és az ingatlanadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről 1954. október 4-én kötött egyezmény (BGBl. 1995. II., 749. o.; a továbbiakban: német-osztrák egyezmény) 4. §-a a következőket írja elő:

„(1) Amennyiben valamely szerződő államban lakóhellyel rendelkező személy vállalkozóként vagy társvállalkozóként olyan ipari, illetve kereskedelmi vállalkozásból szerez jövedelmet, amelynek tevékenysége a másik szerződő állam területére terjed ki, e másik állam csak olyan mértékben jogosult e jövedelmek adóztatására, amilyen mértékben azok a területén lévő állandó telephelyről származnak.

(2) E tekintetben azon jövedelmek tudhatók be az állandó telephelynek, amelyeket az utóbbi akkor ért volna el, ha önálló vállalkozásként azonos vagy hasonló feltételek mellett azonos vagy hasonló tevékenységet azon vállalkozástól függetlenül bonyolított volna, amelynek az állandó telephelyét alkotja.

(3) A jelen [e]gyezmény értelmében az »állandó telephely« kifejezés az ipari vagy kereskedelmi vállalkozás olyan állandó üzleti létesítményét jelenti, amelyen e vállalkozás tevékenységét teljes egészében vagy részben folytatja.

[...]"

7 A német-osztrák egyezmény 15. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) A lakóhely szerinti államnak kizárt az adóztatási joga, ha azt a korábbi cikkekben a másik szerződő államra ruházták.

[...]

(3) Az (1) bekezdés nem zárja ki, hogy a lakóhely szerinti állam a joghatósága alá tartozó jövedelmet és vagyontárgyakat az adóalany összjövedelmének vagy teljes vagyonának megfelelő adókulccsal adóztassa.”

8 A Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között a jövedelem- és a vagyonadók, valamint az ipar- és az ingatlanadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről 1954. október 4-én kötött egyezmény 2000. augusztus 24-i jegyzőkönyve (BGBl. 2002. II., 734. o.) 12. cikkének b) pontja megállapítja, hogy az 1998. pénzügyi évtől kezdve felmerült veszteségeket viszonyossági alapon figyelembe kell venni abban az államban, amelyben az érintett állandó telephely található. E rendelkezés a következőképpen szól:

„Amennyiben a Németországban lakóhellyel rendelkező személyek az 1990. pénzügyi évtől (1989/1990) kezdve az Ausztriában található telephelyeken veszteséget szenvednek, az 1997. pénzügyi évig (1996/1997) – azzal bezárólag – keletkezett veszteséget a jövedelemadóról szóló német törvény (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1988. I., 1093. o.; a továbbiakban: EstG) 2a. §-a (3) bekezdése rendelkezéseinek megfelelően figyelembe veszik. Az 1994. adóévtől kezdve az [EstG] 2a. §-a (3) bekezdésének harmadik mondatával összhangban az eredetileg elszámolt összegek figyelembevétele nem alkalmazható. Amennyiben e rendelkezésekkel összhangban Németországban nem lehetséges adómegállapítás az adóztatás jogerős jellege és azon tény miatt, hogy az adómegállapításra meghatározott határidő lejártá következtében az eljárás újraindítására nincs lehetőség, az összegek veszteségelszámolás formájában Ausztriában vehetők figyelembe. Az 1998. pénzügyi évtől (1997/1998) kezdve a felmerült veszteséget abban az államban kell viszonyosság elve alapján figyelembe venni, amelyben a telephely található. A fenti szabályok csak annyiban alkalmazandók, amennyiben nem vezetnek a veszteségek kétszeres figyelembevételéhez.”

A német jog

9 A német gazdaság külföldi beruházásaival kapcsolatos adóintézkedésekről szóló 1969. augusztus 18-i törvény (Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft, Auslandsinvestitionsgesetz, BGBl. 1969. I., 1211. o.; a továbbiakban: AIG) alapügy tényállásának időpontjában hatályos 2. §-ának (1) bekezdése a következőképpen szól:

„Amennyiben a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján valamely korlátlanul adóköteles adóalanyt külföldön található ipari vagy kereskedelmi telephelyről származó bevételei után jövedelemadómentességben kell részesíteni, az adóalany kérelmére az eredménykimutatásban el kell számolni azt a veszteséget, amely e jövedelmekkel kapcsolatban a nemzeti adójogi rendelkezések alapján felmerült, feltéve hogy e veszteséget az adóalany beszámíthatná vagy elszámolhatná, ha az ipari vagy kereskedelmi tevékenységből származó jövedelem nem lenne jövedelemadómentes, és amennyiben a veszteség meghaladja az említett egyezmény szerint mentesnek minősülő és az ipari vagy kereskedelmi tevékenységből származó, ugyanezen külföldi államban található többi telephely által elért pozitív jövedelmet. Amennyiben ez nem vezet a veszteség beszámításához, annak elszámolása az [EstG] 10d. §-ában meghatározott feltételek mellett megengedett. Az első és második mondatnak megfelelően elszámolt összeget az eredménykimutatás során az érintett adózási időszak tekintetében ismét figyelembe kell venni, ha a következő adózási időszakok valamelyikében az e külföldön található telephelyek ipari vagy kereskedelmi tevékenységből származó, a szóban forgó egyezménynek megfelelően adómentes jövedelem összességében pozitív eredményre vezet. A harmadik mondat nem alkalmazandó, ha az adóalany bizonyítja, hogy a külföldön rá alkalmazandó rendelkezések alapján a veszteségek elszámolását csak abban az évben kérheti, amelyben a veszteségek felmerültek.

10 1990. évtől kezdve az elszámolási jogra vonatkozó szabályokat az [EstG] 2a. §-ának (3) bekezdése tartalmazza.

Az osztrák jog

11 1988-ig az osztrák adójog nem ismerte el a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező társaságok, vagyis az Osztrák Köztársaságtól eltérő állam területén található társaságokhoz tartozó állandó telephelyek veszteségelhatárolását. Az ezen állandó telephelyeknél felmerült veszteségek elszámolását csak 1989-től vezették be Ausztriában, mégpedig az 1988. december 31. előtt és az azt megelőző hét év folyamán felmerült veszteségek tekintetében is.

12 Az Osztrák Köztársaság területén található és más állam területén letelepedett társaságokhoz, vagyis korlátozottan adóköteles adóalanyokhoz tartozó állandó telephelyeknél felmerült veszteségek esetében ilyen veszteségelhatárolást csak akkor ismertek el, ha az érintett vállalkozásnak összességében, vagyis világszintű jövedelme tekintetében nem keletkezett nyeresége. Az Ausztria területén található állandó telephely által elszenvedett veszteséget tehát csak annyiban lehetett figyelembe venni, amennyiben az meghaladta a korlátozott adókötelezettségen kívül elért nyereség alá tartozó jövedelmet. Továbbá ilyen elszámolásra csak akkor volt lehetőség, ha a veszteséget rendes könyvvitel alapján állapították meg, és az adózás keretében még nem vették figyelembe a korábbi adóévekben.

Az alapeljárás és az elzeter döntéshozatalra elterjesztett kérdések

13 A KR Wannsee, a felülvizsgálati eljárásban ellenérdekelő olyan németországi illetőségű korlátolt felelősségű társaság, amely 1982-től 1994-ig állandó telephelyet tartott fenn Ausztriában. E telephely tekintetében 1990 végéig összesen 2 467 407 DEM összegű veszteséget szenvedett, amelyből az említett évben az összeg 36 295 DEM volt.

14 A KB Wannsee kérelmére e veszteségeket e társaság adóalapjának a számításánál, vagyis az ez utóbbi által az 1982-1990. éveknek megfelelő adózási időszakok folyamán Németországban elért nyereségek tekintetében figyelembe vette a Finanzamt, amely ugyanezen felülvizsgálati eljárás alperese.

15 1991 és 1994 között a KR Wannsee az Ausztriában található állandó telephelyén 1 191 672 DEM összegű nyereséget ért el, amelyből 746 828 DEM összegűt az alapügyben szóban forgó 1994. év során. Ugyanezen évben a KR Wannsee megszüntette az említett állandó telephelyet.

16 A hatályos német adójog rendelkezései alapján a Finanzamt az 1991 és 1994 közötti éveknek megfelelő időszak alatt az ausztriai állandó telephely által elért nyereséget hozzáadta a KR Wannsee által Németországban szerzett összjövedelemhez. A Finanzamt így utólagosan adót állapított meg azon összegek után, amelyeket korábban a belföldi adóztatás során az osztrák állandó telephelyről származó veszteség címén számoltak el. Az alapügyben szóban forgó adózási időszakban, vagyis 1994-ben a KR Wannsee adóköteles jövedelmét következképpen megnövelték az említett állandó telephely által ebben az évben elért nyereséggel, vagyis 746 828 DEM összeggel.

17 Ausztriában a KR Wannseere társasági adót vetettek ki az 1992. és 1993. pénzügyi években, amelyek folyamán az állandó telephelye nyereséget ért el. Ennek során az e társaság által az említett állandó telephelyén korábban elszenvedett veszteségeket nem vették figyelembe. Tekintettel arra, hogy az Osztrák Köztársaság csak másodlagosan – vagyis ha a veszteségek figyelembevétele nem volt lehetséges abban az államban, amelyben azon társaság rendelkezett illetőséggel, amelyhez az állandó telephely tartozott – tette lehetővé a veszteségek elszámolását, és mivel a KR Wannsee 1982 és 1990 között Németországban nyereséget ért el, Ausztriában elutasították a veszteségei beszámítását az 1992. és 1993. évek tekintetében.

18 1994-ben a KR Wannsee állandó telephelyének az osztrák adórendelkezésekkel összhangban az ez év során elért nyereségét adóztatni kellett volna. Mindazonáltal Ausztriában az említett évre ? az 1992. és 1993. évekkal ellentétben ? nem állapítottak meg társasági adót.

19 A Finanzamtnek azon határozatát követően, amelyben a KR Wannsee Németországban szerzett összjövedelmének számítása során figyelembe vette az ez utóbbi Ausztriában található állandó telephelye által elért nyereséget is, e társaság keresetet nyújtott be az 1992 és 1994 közötti időszakra vonatkozó adómegállapítás ellen, kérve a Németországban megállapított adóalapba beillesztett összegek levonását. A KR Wannsee a keresetét azzal indokolta, hogy a veszteségelhatárolás ausztriai hétéves korlátozása miatt az említett összegeknek az AIG rendelkezései alapján történő beillesztése jogellenes.

20 A Finanzgericht Berlin elutasította a KR Wannseenek az 1992. és 1993. évekre vonatkozó adómegállapítás ellen benyújtott keresetét. Ezzel szemben ez a bíróság helyt adott az 1994. évre vonatkozó adómegállapítás ellen benyújtott keresetnek.

21 Bundesfinanzhof, amelynek eljárását a Finanzamt kezdeményezte, az 1994. pénzügyi év tekintetében megvalósított beillesztés tárgyában végső fokon eljáró bíróság, kétségét fejezte ki a nemzeti szabályozás közösségi joggal való összeegyeztethetlenségét illetően.

22 Ilyen körülmények között a Bundesfinanzhof úgy döntött, hogy felfüggeszti az eljárást, és elzáró döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az [EGT-Megállapodás] 31. cikkével az a tagállami szabályozás, amely szerint az egyik tagállamban székhellyel rendelkező, és ott teljes körű adókötelezettséggel rendelkező adóalany a vonatkozó kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerint jövedelemadómentes veszteségeit, amelyek más tagállamban található telephelyéről származnak, meghatározott feltételek mellett az eredménykimutatás során elszámolhatja,

– azonban e szabályozás szerint a levont összeg a vonatkozó adózási időszakban az eredmény kimutatása során újból hozzászámítandó, ha a rákövetkező adózási időszakban a másik tagállamban található telephelyeken végzett vállalkozási tevékenységből származó és a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján mentes jövedelmek végösszege pozitív,

– az utóbbiak viszont nem érvényesek, ha az adóalany bizonyítja, hogy a másik tagállam rá vonatkozó szabályai szerint a veszteségelszámolás a veszteség keletkezésének évén kívül más években »általában« nem kérelmezhető, amiről nincs szó abban az esetben, ha a veszteségelszámolás a másik tagállamban annak joga szerint általában biztosított, de arra az adóalany sajátos helyzete miatt nem került sor?

2) Ha az előző kérdésre adott válasz igenlő: kihat-e az illetőség szerinti államra, ha a (forrásállamtól eltérő) másik tagállamban a veszteségelszámolási korlátozások az [EGT-Megállapodás] 31. cikkébe ütköznek, mivel e szabályok a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező jogalanyt hátrányosan kezelik a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező jogalannyal szemben?

3) Ha az előző kérdésre adott válasz is igenlő: le kell-e mondania az illetőség szerinti államnak a külföldi telephelyről származó veszteségek utólagos megadóztatásáról, ha ezeket egyébiránt a másik tagállamban nem lehet elszámolni, mivel a másik tagállamban található telephelyek már megszűntek?

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

Az EGT-Megállapodás 31. cikkének alkalmazhatósága

23 Elzeten meg kell jegyezni, hogy az 1994. január 1-je és december 31-e közötti időszakra az EGT-Megállapodásnak a letelepedés szabadságára vonatkozó megállapításai alkalmazandók a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság közötti viszonyokra, mivel ez utóbbi 1995. január 1-jén csatlakozott az Európai Unióhoz.

24 Az említett megállapítások hatályával kapcsolatban a Bíróság már korábban úgy határozott, hogy az EGT-Megállapodás 31. cikkében foglalt, a letelepedés szabadságának korlátozását tiltó szabályok megegyeznek a Szerződés 52. cikkének rendelkezéseivel (lásd a C-471/04. sz. Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-2107. o.] 49. pontját). A Bíróság meghatározta továbbá azt, hogy a figyelembe vett területen az EGT-Megállapodás és az EK-Szerződés szabályait egységesen kell értelmezni (lásd a C-452/01. sz., Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-9743. o.] 29. pontját és a C-286/02. sz., Bellio F.lli ügyben 2004. április 1-jén hozott ítélet [EBHT 2004., I-3465. o.] 34. pontját).

25 Az EGT-Megállapodás 31. cikkének az alapügy tényállására történő alkalmazhatóságával kapcsolatban a német kormány azzal érvel, hogy tekintettel arra, hogy a veszteségelszámolással érintett valamennyi év, vagyis az 1982-1990. évek során az EGT-Megállapodás nem volt még hatályban, az alapügyben szóban forgó adóztatási mechanizmust nem lehet az említett cikkekre tekintettel értékelni, mivel az alkalmazandó jogszabály meghatározásának mérvadó időpontja megegyezik a veszteségek kezdeti elszámolásának az időpontjával.

26 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az így hangsúlyozott ténybeli körülmény ellenére nem a veszteségelszámolás, hanem az adózási szempontból megvalósított beillesztés minősül a Bíróság által értékelendő elemnek, és hogy ez a beillesztés 1994-ben történt. Márpedig, mivel az EGT-Megállapodás 1994. január 1-jén lépett hatályba, az alapügyben szóban forgó adóztatási mechanizmus vizsgálható e megállapodás 31. cikkére tekintettel.

Az EGT-Megállapodás 31. cikkében említett jog korlátozásának fennállásáról

27 Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett, együttesen vizsgálendő kérdéseivel a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EGT-Megállapodás 31. cikkével ellentétes-e az a nemzeti adózási rendszer, amely – miután e társaság jövedelemadójának a számítása céljából elfogadta az azon államtól eltérő államban található állandó telephely által elszenvedett veszteségek figyelembevételét, amelyben illetéssel rendelkezik az a társaság, amelyhez e telephely tartozik – előírja az említett veszteségeknek az említett állandó telephely nyeresége elérésének az időpontjában történő beillesztését, ha az az állam, amelyben ugyanezen állandó telephely található, nem biztosít jogot a más államban illetéssel rendelkező társasághoz tartozó állandó telephely által elszenvedett veszteségek elhatárolására, és amennyiben a két érintett állam között létrejött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján az ilyen jogalany jövedelme adómentes abban az államban, amelyben illetéssel rendelkezik az a társaság, amelyhez ez utóbbi tartozik.

28 Emlékeztetni kell arra, hogy a letelepedés szabadsága magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén van, jogosultak tevékenységüket más tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd a C-307/97. sz. Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet

[EBHT 1999., I?6161. o.] 35. pontját, a C?141/99. sz. AMID?ügyben 2000. december 14?én hozott ítélet [EBHT 2000., I?11619. o.] 20. pontját és a fent hivatkozott Keller Holding ügyben hozott ítélet 29. pontját).

29 A Bíróság hangsúlyozta továbbá, hogy még akkor is, ha a Szerz?dés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek szövege szerint azok célja a nemzeti elbánásnak a fogadó tagállamban történ? biztosítása, azok egyaránt kizárják, hogy a származási tagállam megakadályozza az állampolgára vagy a joga szerint alapított társaság számára, hogy valamely másik tagállamban letelepedjen (lásd különösen a C?264/96. sz. ICI?ügyben 1998. július 16?án hozott ítélet [EBHT 1998., I?4695. o.] 21. pontját, valamint a C?298/05. sz. Columbus Container Services ügyben 2007. december 6?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?10451. o.] 33. pontját).

30 Ezenkívül állandó ítélkezési gyakorlat az, hogy ilyen korlátozásnak kell min?síteni minden olyan intézkedést, amely e szabadság gyakorlását tiltja, korlátozza vagy kevésbé vonzóvá teszi (lásd a C?55/94. sz. Gebhard?ügyben 1995. november 30?án hozott ítélet [EBHT 1995., I?4165. o.] 37. pontját és a C?442/02. sz. CaixaBank France ügyben 2004. október 5?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?8961. o.] 11. pontját).

31 Ezen elvek alkalmazandók akkor is, ha az egyik tagállamban letelepedett társaság egy másik tagállamban állandó telephely útján gyakorolja tevékenységét (lásd a C?414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 20. pontját).

32 A német adózási rendszernek a közösségi jog tekintetében fennálló hatásaival kapcsolatban a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 23. pontjából kit?nik, hogy adóel?nyt jelent az olyan rendelkezés, amely az azon társaság nyereségének megállapításakor és adóköteles jövedelmének kiszámításakor, amelyhez az állandó telephely tartozik, lehet?vé teszi az utóbbi veszteségének elszámolását. Az ilyen el?nynek a társaság illet?sége szerinti tagállamtól eltér? tagállamban található állandó telephely szerint történ? nyújtását vagy elutasítását ezért olyan elemnek kell tekinteni, amely befolyásolhatja a letelepedés szabadságát.

33 A fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet tárgyát képez? szabályozástól eltér?en az alapügyben szóban forgó német adózási rendszer kétségtelenül el?írja azon németországi illet?ség? társaság tekintetében, amelyhez az Ausztriában található állandó telephely tartozik, hogy figyelembe vegyék eredménykimutatásában az említett telephely által elszenvedett veszteségeket.

34 Ugyanis, amint az a jelen ítélet 14. pontjában említésre került, a németországi adóztatás keretében el?s?r levonták az ausztriai állandó telephely által elkönyvelt valamennyi veszteséget az azon társaság által elért nyereségb?l, amelyhez a telephely tartozik.

35 Így a Németországi Szövetségi Köztársaság ugyanolyan adóel?nyt nyújtott azon illet?séggel rendelke? társaságnak, amelyhez az Ausztriában található állandó telephely tartozik, mintha ezen állandó telephely Németországban lett volna.

36 Azonban azzal, hogy utóbb az általa elért nyereség okán beillesztették az említett állandó telephely veszteségeit azon társaság adóalapjába, amelyhez tartozik, a német adózási rendszer visszavonta az ezen adóel?nyb?l származó hasznot.

37 Bár e beillesztést csak az ugyanezen állandó telephely által elért nyereségek összegéig tették meg, az nem befolyásolja azt, hogy ezen intézkedéssel a német jogszabály az illet?séggel rendelke? és Ausztriában állandó telephelyet m?ködtet? társaságokat kedvez?tlenebb adójogi bánásmódban részesítette annál, mint amelyben a Németországban található állandó

telephelyeket m?ködtet?, illet?séggel rendelkező társaságok részesülnek.

38 Ilyen körülmények között a létesítő okirata szerint Németországban székhellyel rendelkező és Ausztriában állandó telephelyet m?ködtető társaság kedvezőtlenebb adózási helyzetben van, mintha állandó telephelye Németországban lenne. Ez az eltérő adójogi bánásmód a német társaságot vissza is tarthatja attól, hogy tevékenységét Ausztriában lévő állandó telephely útján gyakorolja (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 25. pontját).

39 Meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó adózási rendszer az EGT-Megállapodás 31. cikkében kimondott jog korlátozását valósítja meg.

Az igazolás fennállásáról

40 A Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, hogy a letelepedés szabadságának korlátozása csak akkor fogadható el, ha azt nyomós közérdek igazolja. Azonban ebben az esetben is elengedhetetlen, hogy az alkalmas legyen az elérni kívánt cél megvalósítására, és ne lépje túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd a fent hivatkozott Lidl Belgium ügyben hozott ítélet 27. pontját és az ott hivatkozott ítélezési gyakorlatot).

41 E tekintetben a kérdést el?terjesztő bíróság hangsúlyozza azt a tényt, hogy az ausztriai állandó telephely által szerzett jövedelmek a német?osztrák egyezmény rendelkezései alapján nem Németországban ? vagyis annak a társaságnak az illet?sége szerinti tagállamban, amelyhez a telephely tartozik ?, hanem Ausztriában adóztatandók.

42 E ponttal kapcsolatban meg kell jegyezni, hogy a veszteségeknek az alapügyben szóban forgó német adózási rendszer által el?írt beillesztését nem lehet elválasztani azok korábbi figyelembevételétől. Ugyanis a más államban található olyan állandó telephelyet m?ködtető társaság esetében, amelyre tekintettel az e társaság illet?sége szerinti államnak nincs adóztatási joga, ez a beillesztés szimmetrikus logikát tükröz, amint a kérdést el?terjesztő bíróság megjegyzi. Tehát közvetlen, személyes és anyagi kapcsolat létezett az alapügyben szóban forgó adóztatási mechanizmus két eleme között, mivel az említett beillesztés a korábban megengedett elszámolás logikus kiegészítésének min?sül.

43 Meg kell állapítani, hogy az így el?írt beillesztésből adódó korlátozást igazolja a német adózási rendszer koherenciája biztosításának a szükségessége.

44 E tekintetben hozzá kell tenni, hogy e korlátozás alkalmas az ilyen célkitűzés eléréséhez, mivel tökéletesen szimmetrikusan m?ködik, hiszen csak az elszámolt veszteségeket illesztik be.

45 Továbbá az említett korlátozás teljesen arányos a kitűzött céllal, annál is inkább, mivel a veszteségeket csak az elért nyereség összegéig illesztik be.

46 Ezt a megállapítást nem kérd?jelezik meg az alapügyben szóban forgó német adózási rendszer és osztrák adójogszabály azon összetett hatásai, amelyeket a kérdést el?terjesztő bíróság első és második kérdésének a keretében fontosnak tart.

47 A kérdést el?terjesztő bíróság e tekintetben leszögezi, hogy a német adójogszabály nem írt el? az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló beillesztést, ha az adóalany bizonyította, hogy az illet?sége szerinti államtól eltérő államban rá alkalmazandó rendelkezések általában nem teszik lehetővé, hogy veszteségelszámolásban részesüljön az azon évektől eltérő évek során, amelyekben a veszteségek felmerültek; nem ez volt a helyzet akkor, ha az utóbbi állam elvileg biztosította ezt a veszteségelszámolási lehet?séget, de az nem volt alkalmazható abban a konkrét

helyzetben, amelyben az említett adóalany található. Márpedig az alapügyben a KR Wannsee számára lehetetlen volt az osztrák adóhatóságokkal elszámoltatni az 1982 és 1990 között elszenvedett veszteségeket.

48 E ponton emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közösségi jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak meghatározni a jövedelmek és a vagyon adózási követelményeit a kettős adóztatás ? adott esetben egyezmény révén történ? ? elkerülése érdekében (lásd a C-290/04. sz. FKP Scorpio Konzertproduktionen ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-9461. o.] 54. pontját, a C-374/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11673. o.] 52. pontját és a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 52. pontját).

49 Ez a joghatóság azt is magában foglalja, hogy a tagállam nem köteles figyelembe venni az adójogszabálya alkalmazása céljából a területén székhellyel rendelkező vállalkozáshoz tartozó, másik tagállam területén található állandó telephelyre alkalmazandó, ez utóbbi tagállam különleges szabályozásából adódó esetlegesen hátrányos következményeket (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Columbus Container Services ügyben hozott ítélet 51. pontját és a C-293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 42. pontját).

50 A Bíróság ugyanis úgy ítélte meg, hogy a letelepedés szabadsága nem értelmezhető akképpen, hogy a tagállam köteles az adójogi szabályait valamely másik tagállam szabályai függvényében meghatározni az olyan adóztatás minden helyzetben történ? biztosítása végett, amely a nemzeti adójogi szabályozásokból származó valamennyi különbséget megszünteti, mivel a vállalkozásnak a kereskedelmi struktúrák külföldön történ? létrehozásával kapcsolatos döntései – az esettől függően – lehetnek kedvezőbbek vagy kedvezőtlenebbek a számára (lásd a fent hivatkozott Deutsche Shell ügyben hozott ítélet 43. pontját).

51 Még ha feltételezzük is, hogy az azon társaság székhelye szerinti állam, amelyhez az érintett állandó telephely tartozik, és az e telephely szerinti állam adóztatásának az összetett hatása a letelepedés szabadságának korlátozásához is vezethet, az ilyen korlátozás kizárólag a második államnak róható fel.

52 Ilyen esetben az említett korlátozás nem az alapügyben szóban forgó adózási rendszerből, hanem az adóztatási joghatóságnak a német-osztrák egyezményben megállapított megosztásából adódik.

53 Azt a megállapítást, miszerint az említett adórendszerből adódó korlátozást igazolja annak szüksége, hogy biztosítsák e rendszer koherenciáját, nem kérdőjelezheti meg a kérdést elterjesztő bíróság által harmadik kérdésében fontosnak tartott azon tény sem, hogy az a társaság, amelyet az érintett állandó telephely függ, ez utóbbit megszüntette, és hogy az említett állandó telephely által elért nyereség és elszenvedett veszteség a fennállásának egész ideje tekintetében negatív egyenleggel zárult.

54 Ugyanis, amint arra a jelen ítélet 43. pontjában emlékeztet, az állandó telephely veszteségének beillesztése azon társaság eredménykimutatásába, amelyhez tartozik, e veszteség korábbi figyelembevételétől elválaszthatatlan, és annak logikus kiegészítése.

55 A fenti megállapítások összességéből következik, hogy az előzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EGT-Megállapodás 31. cikkével nem ellentétes az a nemzeti adózási rendszer, amely – miután a társaság jövedelemadójának kiszámítása céljából elfogadta az azon államtól eltérő államban található állandó telephely által

elszenvedett veszteségek figyelembevételét, amelyben illetéssel rendelkezik az a társaság, amelyhez e telephely tartozik – elírja az említett veszteségeknek az említett állandó telephely nyeresége elérésének az időpontjában történő beillesztését, ha az az állam, amelyben ugyanezen állandó telephely található, nem biztosít jogot a más államban illetéssel rendelkező társasághoz tartozó állandó telephely által elszenvedett veszteségek elhatárolására, és ha a két érintett állam között létrejött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján az ilyen jogalany jövedelme adómentes abban az államban, amelyben illetéssel rendelkezik az a társaság, amelyhez ez utóbbi tartozik.

A költségekről

56 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 (negyedik tanács) a következőképpen határozott:

Az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 31. cikkével nem ellentétes az a nemzeti adózási rendszer, amely – miután a társaság jövedelemadójának kiszámítása céljából elfogadta az azon államtól eltérő államban található állandó telephely által elszenvedett veszteségek figyelembevételét, amelyben illetéssel rendelkezik az a társaság, amelyhez e telephely tartozik – elírja az említett veszteségeknek az említett állandó telephely nyeresége elérésének az időpontjában történő beillesztését, ha az az állam, amelyben ugyanezen állandó telephely található, nem biztosít jogot a más államban illetéssel rendelkező társasághoz tartozó állandó telephely által elszenvedett veszteségek elhatárolására, és ha a két érintett állam között létrejött, kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján az ilyen jogalany jövedelme adómentes abban az államban, amelyben illetéssel rendelkezik az a társaság, amelyhez ez utóbbi tartozik.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.