

C?377/07. sz. ügy

Finanzamt Speyer-Germersheim

kontra

STEKO Industriemontage GmbH

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

„Társasági adó – Átmeneti rendelkezések – Külföldi illet?ség? társaságokban fennálló részesedések értékcsökkenésének levonása”

Az ítélet összefoglalása

A t?ke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Társasági adó

(EK 56. cikk)

Azon körülmények között, amikor a belföldi illet?ség? t?ketársaságnak 10%-os mértéket el nem ér? részesedése áll fenn valamely más t?ketársaságban, és e részesedésének értékleírása folytán nyereségcsökkenést szenved, az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az említett részesedéshez kapcsolódó nyereségcsökkenés levonásának tilalma a külföldi illet?ség? társaságokban fennálló részesedés esetében korábban lép hatályba, mint a belföldi illet?ség? társaságokban fennálló részesedés esetében.

A t?ke befektetésének helye szerinti, fentihez hasonló eltér? bánásmód ugyanis visszatarthatja a részvényt attól, hogy t?kéjét más tagállamban letelepedett társaságba ruházza be, és egyben korlátozást valósít meg a más államokban letelepedett társaságokkal szemben azáltal, hogy megakadályozza azokat az érintett tagállamban történ? t?kegy?jtésben. Ezenkívül annak ismerete, hogy az adóköteles nyereség részleges értékleírásokkal való csökkentésének lehet?sége a külföldi illet?ség? társaságokban fennálló részesedés esetén korábban sz?nik meg, mint a belföldi illet?ség? társaságban fennálló részesedés esetén, visszatarthatja az érintett társaságot attól, hogy részesedéseket tartson fenn külföldi illet?ség? társaságokban, és arra ösztönözheti, hogy gyorsabban váljon meg t?lük, mint a belföldi illet?ség? társaságokban fennálló részesedésekt?l. E vonatkozásban csekély jelent?séggel bír, hogy az eltér? bánásmód alkalmazására korlátozott időtartamon belül került sor, mivel e körülmény egymagában nem akadályozza meg, hogy az eltér? bánásmód jelent?s következményekkel járjon, és ily módon a t?ke szabad mozgásának korlátozása valós legyen.

A belföldi illet?ség? társaságnak a részesedései részleges értékleírásából származó nyereségcsökkenés adóköteles jövedelméb?l való levonására vonatkozó lehet?sége kapcsán attól függ?en érvényesül? eltér? bánásmód, hogy e részesedések belföldi vagy külföldi illet?ség? társaságban állnak e fenn, nem a helyzetek objektív különbségén alapul.

Az említett eltér? bánásmódot nem igazolja az a mérlegelési mozgástér, amellyel a tagállamok az átmeneti szabályozás megállapítása során abból a célból rendelkeznek, hogy az a társasági adóra vonatkozó nemzeti szabályozást összeegyeztethet?vé tegyék a közösségi joggal, és megszüntessék az esetleges hátrányos megkülönböztetéseket. E mérlegelési mozgásteret ugyanis mindig korlátozza az alapvet? szabadságok, többek között a t?ke szabad mozgásának

tiszteletben tartása. Még ha az említett átmeneti rendszert igazolhatja is a korábbi rendszerről az új rendszerre való megszakítatlan átmenet biztosításának jogos érdeke, és noha egyes érvek lehetővé teszik annak megértését, hogy az új eljárás a belföldi illetőségű társaságokban részesedéssel rendelkező társaságok tekintetében miért csak később került bevezetésre, ezen érvek nem igazolhatják a fenti, a külföldi illetőségű társaságokban részesedéssel rendelkező társaságok számára kedvezőtlen eltérő bánásmódot.

Ezen eltérő bánásmódot az adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége sem igazolja, mivel az a tény, hogy az átruházás során keletkezett értéknövekedés adómentessége későbbiekben igénybe vehető abban az esetben, ha megfelelő összegű nyereség áll rendelkezésre, nem tekinthető olyan, az adóztatás koherenciáján alapuló megfontolásnak, amely igazolhatja a külföldi leányvállalatokban részesedéssel rendelkező anyavállalatokat ért veszteségek azonnali levonásának megtagadását.

Végül a hatékony adóellenőrzés biztosításának szükségességére alapított érveléssel kapcsolatban meg kell állapítani, hogy az ilyen nyomós közérdek semmiképpen nem releváns abban az esetben, ha a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedések értékvesztése a tőzsdei árfolyamok esésének eredménye.

(vö. 27–29., 35., 49–50., 54–56. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2009. január 22. (*)

„Társasági adó – Átmeneti rendelkezések – Külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedések értékcsökkenésének levonása”

A C-377/07. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2007. augusztus 8-án érkezett, 2007. április 4-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Finanzamt Speyer-Germersheim**

és

a **STEKO Industriemontage GmbH**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, M. Ilešić, A. Tizzano, A. Borg Barthet és E. Levits (előadó) bírák,

főtanácsnok: D. Ruiz-Jarabo Colomer,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a német kormány képviselőjében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Községek Bizottságának 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 előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 56. cikk értelmezésére irányul.

2 A jelen kérelmet a Finanzamt Speyer-Germersheim (a továbbiakban: Finanzamt) és a STEKO Industriemontage GmbH (a továbbiakban: STEKO) között a STEKO iparűzési adó és társasági adó-alapjának a 2001. és a 2002. év tekintetében történő meghatározása tárgyában folyamatban lévő eljárásban terjesztették elő.

Nemzeti jogi háttér

3 Az 1999. évi társasági adóról szóló törvény (Körperschaftsteuergesetz 1999) 2000. szeptember 14-én módosított változata (a továbbiakban: a KStG régi változata) 8b. §a (2) bekezdése első mondatának megfelelően az e rendelkezésben szabályozott adó elszámolásának alanyainak számító azon társaságok esetében, amelyek külföldi illetőségű társaságokban rendelkeztek részesedéssel, nem kellett figyelembe venni az e részesedés átruházásából származó nyereséget az adóköteles jövedelem kiszámítása során. Az említett rendelkezésből – együtt olvasva ugyanazon törvény 8b. §ának (5) bekezdésével, illetve 26. §ának (2) és (3) bekezdésével – az következik, hogy a fentiek megvalósulásának feltételeként legalább 10%-os részesedés fennállását követelték meg.

4 A fentiekkel azonos feltételek mellett a KStG régi változata 8b. §a (2) bekezdésének második mondata kimondta a részesedések elidegenítéséből származó veszteség elszámolásának tilalmát. E vonatkozásban a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy az említett tilalom nem terjedt ki az alacsonyabb részértéken való megjelölésből (részértékleírás) fakadó nyereségcsökkenésre.

5 Amennyiben valamely belföldi illetőségű társaságnak belföldi illetőségű társaságokban bármilyen mértékű vagy külföldi illetőségű társaságokban 10%-ot el nem érő részesedése állt fenn, a nyereség megállapítására a KStG régi változata 8. §a (2) bekezdése és a jövedelemadóról szóló törvény (Einkommensteuergesetz) 4. §a (1) bekezdése rendelkezéseinek együttes alkalmazása folytán került sor.

6 A fenti rendelkezésekből következik, hogy a részesedéseknek a belföldi illetőségű társaság általi átruházásából származó nyereség adóköteles volt, és az említett részesedések

átruházásából származó veszteséget, valamint az e részesedések részértékleírásából származó veszteséget adózási szempontból figyelembe lehetett venni.

7 A korábban alkalmazott költségelszámolási rendszerről a féljövodelem-eljárásra való áttérés keretében a társasági adóról szóló törvényt módosította a 2001–2002. évi adókulcsok csökkentéséről és a vállalkozások adóztatásának reformjáról szóló, 2000. október 23-ai törvény (Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung 2001/2002) (BGBl. 2000. I., 1433. o.).

8 A fentieket követően a társasági adóról szóló törvény 2000. október 23-án módosított változata (a továbbiakban: a KStG új változata) 8b. §-a (2) bekezdésének első mondata értelmében a társaságokban és személyegyesülésekben fennálló részesedések átruházásához kapcsolódó nyereséget nem lehet figyelembe venni, függetlenül attól, hogy a társaságok belföldi vagy külföldi illetőségek, és hogy mekkora a részesedés mértéke.

9 A KStG új változata 8b. §-ának (3) bekezdése kimondja, hogy a részesedések alacsonyabb részértékét (részértékleírását) vagy átruházását az adóköteles nyereség meghatározása során figyelmen kívül hagyják.

10 A KStG új változata 34. §-a (4) bekezdése első mondatának 2. pontja átmeneti rendelkezést tartalmaz ugyanazon törvény 8b. §-a (2) és (3) bekezdésének alkalmazása tekintetében.

11 Az említett rendelkezés szerint, amennyiben a részesedés belföldi illetőségű társaságban áll fenn, a KStG új változata 8b. §-ának (2) és (3) bekezdése első alkalommal rendszerint a 2002. adóév tekintetében alkalmazandó, míg a 2001. adóévre történő alkalmazására csak akkor kerülhet sor el, ha a tőketársaság a 2001. év folyamán úgy állapította meg üzleti évét, hogy az többé nem esett egybe a naptári évvel.

12 Ezzel szemben a kérdést előterjesztő bíróság szerint külföldi illetőségű társaságban fennálló részesedés esetén, amennyiben a tőketársaság üzleti éve egybeesik a naptári évvel, a KStG új változata 8b. §-ának (2) és (3) bekezdését alkalmazni kell a 2001. adóévre.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

13 A STEKO, Németországban letelepedett korlátolt felelősségű társaság beruházáshoz szükséges állománya 2001-ben külföldi illetőségű társaságok részvényeit tartalmazta. E részesedések nem érték el a 10%-os mértéket. A kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy nem bír tudomással arról, hogy az említett részesedések más tagállamokban vagy harmadik országban letelepedett társaságokban állnak-e fenn.

14 A STEKO az említett részvényeket a 2001. december 31-én lezárt üzleti év mérlegében nem korábbi könyv szerinti értékükön, azaz 220 021,09 DEM összeggel jelölte meg, hanem az árfolyamok esése miatt alacsonyabb részértéken, 139 775,35 DEM összeggel szerepeltette. A fentiek eredményeképpen az adóköteles nyereség 80 245,74 DEM összeggel csökkent.

15 A Finanzamt jóváhagyta az alacsonyabb részérték megjelölését, tekintettel arra, hogy a részvények árfolyamesése miatti tartós értékcsökkenésről volt szó. Mindazonáltal a nyereségcsökkenést szerinte adózási szempontból nem lehet figyelembe venni, mivel a KStG új változata 8b. §-ának (3) bekezdése és az említetthez hasonló értékvesztés levonásának e rendelkezés által bevezetett tilalma a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekre a 2001. adóévtől alkalmazandó.

16 Miután a Finanzgericht Rheinland-Pfalz 2005. szeptember 29-i ítéletével helyt adott a STEKO által a Finanzamt fenti jogalapon kibocsátott, adómegállapító határozatai ellen benyújtott keresetnek, a Finanzamt a Bundesfinanzhof előtt az említett ítélet felülvizsgálatát kérte.

17 A kérdést előterjesztő bíróság eladja, hogy a KStG új változata 8b. §-ának (3) bekezdése alapján a STEKO a 2001. év vonatkozásában nem vonhatta le a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedéseikhez kapcsolódó nyereségcsökkenésnek megfelelő összeget. A belföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésekre azonban az említett rendelkezést f szabály szerint legkorábban csak a 2002. évtől kellett alkalmazni. A STEKO által eszközölt részértékleírások akkor lehettek volna figyelembe vehetők a fizetendő adó összegének csökkentése céljából, ha belföldi illetőségű társaságok részesedéseire vonatkoztak volna, mivel az ilyen értékvesztések levonására nem vonatkozott tilalom.

18 A Bundesfinanzhof szerint a külföldi illetőségű társaságokban fennálló azon részesedéseket, amelyek esetében a tartós értékcsökkenés előre látható, 2001-ben adózási szempontból kedvezőtlenebbül kezelték a belföldi illetőségű társaságokban fennálló hasonló részesedésekhez képest. Figyelembe véve azonban a jelen ügy egyedi körülményeit, az említett bíróság arra keresi a választ, hogy a fenti megkülönböztetés megvalósítja-e a tőke szabad mozgásának korlátozását.

19 A Bundesfinanzhof először is kétségbe vonja, hogy viszonylag rövid ideig alkalmazott egyenlőtlen bánásmód megakadályozhatja az adófizetőknek abban, vagy visszatarthatja őket attól, hogy külföldi illetőségű társaságokba fektessenek be.

20 Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a tőke szabad mozgásának esetleges átmeneti korlátozása elfogadható, amennyiben a korábban alkalmazott költségelszámolási eljárásról az úgynevezett féljövedelem-eljárásra történt átállás előnyös a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedések vonatkozásában.

21 Harmadszor az említett bíróság arra a kérdésre vár választ, hogy az ilyen korlátozás igazolható-e a harmadik országban letelepedett társaságokban fennálló részesedések esetében az adóellenőrzés biztosításának szükségességével, ugyanakkor megjegyzi, hogy e szempont akkor lehet meghatározó, ha a szóban forgó nyereségcsökkenés az adott társaságban fennálló részesedés értékének egyszeri csökkenésén alapul, mivel az ilyen csökkenés rendszerint kizárólag az azon társaságon belüli körülményektől függ, amelyben a részesedés fennáll, de ez a szempont valószínűleg nem játszik szerepet akkor, ha a csökkenés részvények árfolyamesésének eredménye.

22 A fenti körülmények között a Bundesfinanzhof az eljárás felfüggesztéséről határozott, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Akadályát képezi-e az EK 56. cikk az olyan tagállami szabályozásnak, amely alapján a tőketársaság más tőketársaságban fennálló részesedésével összefüggő nyereségcsökkenés elszámolásának tilalma a külföldi részesedések tekintetében korábban lép hatályba, mint a belföldi részesedések tekintetében?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

23 Emlékeztetni kell arra, hogy az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, tőke mozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldieket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam lakosait attól, hogy más államokban hajtsanak végre beruházásokat

(lásd a C-513/03. sz. Van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1957. o.] 44. pontját, a C-370/05. sz. Festersen-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-1129. o.] 24. pontját és a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 40. pontját).

24 Az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti „korlátozásoknak” nem csak azon nemzeti intézkedések minősülhetnek, amelyek megakadályozhatják vagy korlátozhatják a más államokban letelepedett vállalkozások részvényeinek megszerzését (a C-112/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. október 23-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-8995. o.] 19. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat), hanem azok is, amelyek visszatartanak a más államokban letelepedett társaságokban fennálló részesedések fenntartásától (lásd analógia útján a C-324/00. sz. Lankhorst-Hohorst-ügyben 2002. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-11779. o.] 32. pontját és 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.] 61. pontját).

25 Az alapeljárást illetően az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból kitűnik, hogy 2001-ben a belföldi illetőségű társaság nem vonhatta le adóköteles jövedelméből nyereségének a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedései részleírása folytán bekövetkező csökkenését. Ezzel szemben ugyanazon év vonatkozásában és minden más tekintetben azonos feltételek mellett a belföldi illetőségű társaság levonhatta adóköteles jövedelméből az említett nyereségcsökkenéseket, amennyiben azok belföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedéseket érintettek.

26 Ahogyan azt a kérdést előterjesztő bíróság is megállapította, azok a belföldi illetőségű társaságok, amelyek külföldi illetőségű társaságokban értékcsökkenéssel érintett részesedésekkel rendelkeztek, 2001-ben kedvezőtlenebb helyzetbe kerültek azoknál, amelyek belföldi illetőségű társaságokban rendelkeztek hasonló részesedésekkel.

27 A tőke befektetésének helye szerinti, fentihez hasonló eltérő bánásmód – amelyet a KStG új verziója azon adóévet megelőzően vezetett be, amelynek során az említett törvény hatályba lépett – visszatárhathatja a részvényt attól, hogy tőkéjét más, a Németországi Szövetségi Köztársaságon kívüli államban letelepedett társaságba ruházza be, és egyben korlátozást valósít meg a más államokban letelepedett társaságokkal szemben azáltal, hogy megakadályozza azokat a németországbeli tőkegyűjtésben.

28 Ezenkívül ? ahogyan arra az Európai Közösségek Bizottsága is utalt ? annak ismerete, hogy az adóköteles nyereség részértékleírásokkal való csökkentésének lehetősége a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedés esetén korábban szűnik meg, mint a belföldi illetőségű társaságban fennálló részesedés esetén, visszatárhathatja az érintett társaságot attól, hogy részesedéseket tartson fenn külföldi illetőségű társaságokban, és arra ösztönözte, hogy gyorsabban váljon meg tőlük, mint a belföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedésektől.

29 E vonatkozásban csekély jelentőséggel bír, hogy az eltérő bánásmód alkalmazására korlátozott időtartamon belül került sor (a C-436/06. sz. Grønfeldt-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-12357. o.] 15. pontja). E körülmény ugyanis egymagában nem akadályozza meg, hogy az eltérő bánásmód jelentős következményekkel járjon – ahogyan azt egyébként az alapügy tényállása is mutatja ?, és így módon a tőke szabad mozgásának korlátozása valós legyen.

30 Az ítélkezési gyakorlat szerint ahhoz, hogy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tevé nemzeti adójogi szabályozást az EK-Szerződésnek a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni, az eltérő bánásmódnak olyan helyzetekre kell vonatkoznia, amelyek egymással objektíve nem összehasonlíthatóak, vagy azokat

nyomós közérdek igazolja (lásd a C-194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 59. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

31 A német kormány arra hivatkozik, hogy a 2001. adóév során az adókedvezményekre vonatkozóan nem egyetlen, a külföldi illetőségű társaságokban részesedéssel rendelkező társaságokat kizáró rendszer, hanem két különböző rendszer volt hatályban. A belföldi illetőségű társaságokban részesedéssel rendelkező társaságok ugyanis még a korábbi adókedvezmény-rendszer hatálya alá tartoztak, míg a külföldi illetőségű társaságokban részesedéssel rendelkező társaságokra az új rendszer, azaz a féljövedelem-eljárás volt alkalmazandó.

32 Következésképpen az említett kormány szerint a belföldi, illetve a külföldi illetőségű társaságokban részesedéssel rendelkező társaságok helyzete nem objektíve összehasonlítható.

33 A fentihez hasonló érvelésnek nem lehet helyt adni. Az, hogy a belföldi illetőségű társaságokra eltérő adószabályozást alkalmaznak aszerint, hogy belföldi vagy külföldi illetőségű társaságokban rendelkeznek-e részesedéssel, nem képezheti objektív kritériumát a helyzetek összehasonlításának, következésképpen a közöttük fennálló objektív különbség megállapításának sem. Ugyanis éppen az eltérő adószabályozás alkalmazásából ered azon eltérő bánásmód, amelynek igazolhatóságát meg kell ítélni.

34 Ezenkívül fontos emlékeztetni rá, a Bíróság a leányvállalatokban fennálló részesedések bekövetkezett értékvesztéséből eredően a németországi illetőségű anyavállalatokat ért veszteségeket illetően már korábban rögzítette: megállapítható, hogy ezen anyavállalatok hasonló helyzetben vannak, függetlenül attól, hogy Németországban vagy más tagállamokban letelepedett leányvállalatokban rendelkeznek-e részesedéssel. A Bíróság rámutatott, hogy e két esetben egyfelől az anyavállalatok viselik azt a veszteséget, amelynek levonását kérik, másfelől a leányvállalatok nyeresége nem adóköteles az anyavállalatoknál, függetlenül attól, hogy az Németországban valamely más tagállamban adóköteles leányvállalattól származik (a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-2647. o.] 34. pontja).

35 A külföldi illetőségű társaságokban részesedéssel rendelkező társaságok tekintetében a féljövedelem-eljárásra való áttérés a fenti jellemzőket nem módosította. Ezért meg kell vizsgálni, hogy nem a helyzetek objektív különbségén alapul-e a belföldi illetőségű társaságnak a részesedései részértékleírásából származó nyereségcsökkenés adóköteles jövedelméből való levonására vonatkozó lehetősége kapcsán attól függően érvényesülő eltérő bánásmód, hogy e részesedések belföldi vagy külföldi illetőségű társaságban állnak-e fenn.

36 Ezt követően meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben felmerülthöz hasonló, eltérő bánásmódot igazolja-e nyomós közérdek.

37 A német kormány – a kérdést elterjesztő bírósághoz hasonlóan – először is úgy véli, hogy az említett eltérő bánásmód igazolható, amennyiben az korlátozott ideig alkalmazott átmeneti rendszer részét képezi, ha az új rendszer halasztott hatálybalépése a teljes költségelszámolás rendszerének a féljövedelem-eljárással való fokozatos felváltásához kapcsolódik, amely utóbbira annak biztosítása céljából kerül sor, hogy a társasági adó rendszere a közösségi joggal összeegyeztethető legyen.

38 A német kormány kifejti, hogy a teljes költségelszámolás rendszere alapján a két társaságokra főszabály szerint 40%-os adómérték vonatkozott. A részvényesek között felosztott nyereséget csak 30%-os adó terhelte. A részvényesnek a felosztott nyereség után a rá vonatkozó jövedelemadó-kulcs szerint ismét adót kellett fizetnie. Saját adótartozása összegéből

azonban levonhatta a t?ketársaság által Németországban korábban megfizetett társasági adó teljes összegét. Ily módon kerülték el a nyereség kett?s adóztatását.

39 Ami azonban a féljövedelem-eljárást illeti, ugyanazon kormány szerint a t?ketársaságokat nyereségük után a továbbiakban csupán 25%-os egységes adómérték terheli függetlenül attól, hogy az elért nyereséget felosztják-e részvényeseik között. A kiosztott osztalék kett?s adóztatását úgy kerülük el, hogy az osztalék összegének csak a felét foglalják bele a részvényes jövedelemadó-alapjába, míg az egyik társaság által a másik társaság részére juttatott nyereség f?szabály szerint általános osztalékadó-mentességet élvez. Ily módon kerülhet? el, hogy valamely társaságnak a már korábban a 25%-os mérték? társasági adó szerint adózott nyeresége után a más társaság részére történ? újrafelosztás esetén újból társasági adót kelljen fizetni.

40 Mivel a német kormány szerint a részesedések átruházása gazdasági szempontból úgy min?sül, mintha azokat teljes egészében osztalékként fizették volna ki, az átruházást nyereségfelosztásként kezelik. Következésképpen az osztalékoknak a KStG új változata 8b. §-ának (1) bekezdésében el?írt adómentességéhez hasonlóan, a részesedések átruházásából származó többletnek ugyanazon cikk (2) bekezdése szerinti adómentessége szintén a gazdasági kett?s adóztatás elkerülését szolgálja az egymást követ? részesedések terén. Ezzel szemben a részesedések átruházásához kapcsolódó veszteségeket és az értékcsökkenésb?l származó hiányt az említett szakasz (3) bekezdésének értelmében adózási szempontból többé nem lehet figyelembe venni.

41 A német kormány pontosítja, hogy a féljövedelem-eljárás a nyereségüket felosztó társaságok vonatkozásában f?szabály szerint a 2001. évt?l lépett hatályba.

42 Mindazonáltal annak biztosítása érdekében döntöttek a fenti rendszernek a részesedés tulajdonosa szintjén a 2001. év tekintetében történ? fenntartásáról, amennyiben az osztalékok valamely belföldi illet?ség? társaság 2000. évre vonatkozó rendes nyereségfelosztásán alapultak, hogy a t?ketársaság szintjén a költségelszámolási rendszernek megfelelően adózott nyereségek ugyanezen rendszer szerint a részesedés tulajdonosának szintjén is adózzanak, és annak lehetővé tétele céljából, hogy ez utóbbi személyi adótartozásából utolsóként levonhassa az említett társaság által megfizetett adót.

43 Viszont, mivel a költségelszámolási rendszer nem volt alkalmazható a külföldi illet?ség? t?ketársaságok által kiosztott osztalékokra, az új féljövedelem-eljárást a részesedés tulajdonosa szintjén a 2001. évt?l lehetett alkalmazni.

44 A német kormány hozzáteszi, hogy a tagállamnak bizonyos mozgástérrel kell rendelkeznie, amikor a közösségi joggal összeegyeztethet? adórendszert kíván létrehozni, ami maga után vonja, hogy sem az általa meghatározott átmeneti rendszert?l való kés?bbi eltérésre, sem a belföldi illet?ség? társaságokban fennálló részesedésekre alkalmazott rendszer külföldi illet?ség? társaságokban fennálló részesedésekre történ? kiterjesztésére vonatkozóan nem áll fenn kötelezettsége.

45 Másodszor a német kormány úgy véli, hogy a 2001. adóév tekintetében hatályos rendelkezéseket az adórendszer egészének koherenciájához kapcsolódó indokok igazolják. Álláspontja szerint a nemzeti adójogi szabályozás úgy épül fel, hogy a t?ketársaságoknak – akár külföldi, akár belföldi illet?ség? társaságokban rendelkeznek részesedésekkel – minden tekintetben szimmetrikusan kínál el?nyöket és hátrányokat.

46 Az említett kormány szerint ugyanis, ha valamely t?ketársaság a 2001. adóév során külföldi illet?ség? társaságban fennálló részesedésének átruházása folytán nyereséghez jutott, e nyereséget a KStG új változata 8b. §-ának (2) bekezdése alapján társaságiadó-mentesen

számolhatta el, de cserébe el kellett fogadnia, hogy az ezzel megegyező összeg? veszteséget – vagy közvetlenül a részesedései átruházása során, vagy azok alacsonyabb részürtékének elszámolása során ? ezen adó szempontjából nem veszik figyelembe. Ugyanezen gondolatmenetet követve, ha a t?ketársaság belföldi illet?ség? társaságban fennálló részesedésének átruházása folytán nyereséget ért el, az adóköteles volt, de az adóztatást ellentételezte, hogy az e részesedésekhez kapcsolódó veszteséget el lehetett számolni az adóalap csökkentése révén. Az említett adózási rendszer tehát koherens módon épült fel.

47 Harmadszor a német kormány úgy véli, hogy amennyiben a részesedések harmadik országban letelepedett társaságokban állnak fenn, az eltér? bánásmódot a hatékony adóellen?rzés biztosításának szükségessége is igazolhatja.

48 A német kormány által felhozott fenti igazolásoknak nem lehet helyt adni.

49 Azon érvet illet?en, miszerint annak a tagállamnak, amelynek célja, hogy a társasági adóra vonatkozó nemzeti szabályozást összeegyeztethet?vé tegye a közösségi joggal, és megszüntesse az esetleges hátrányos megkülönböztetéseket, bizonyos mozgástérrel kell rendelkeznie az átmeneti szabályozás megállapítása során, azt a választ kell adni, hogy a Bíróság korábban már kimondta, e mozgásteret mindig korlátozza az alapvet? szabadságok, többek között a t?ke szabad mozgásának tiszteletben tartása (lásd a fent hivatkozott Grønfeldt-ügyben hozott ítélet 32. pontját).

50 Még ha az alapügyben tárgyalthoz hasonló átmeneti rendszert igazolhatja is a korábbi rendszerr?l az új rendszerre való megszakítatlan átmenet biztosításának jogos érdeke, és noha a német kormány érvei lehet?vé teszik annak megértését, hogy az új féljövedelem-eljárás a belföldi illet?ség? társaságokban részesedéssel rendelkező társaságok tekintetében miért csak a 2002. évt?l került bevezetésre, ezen érvek nem igazolhatják az alapügyben felmerülthöz hasonló, a külföldi illet?ség? társaságokban részesedéssel rendelkező társaságok számára kedvez?tlen eltér? bánásmódot.

51 Ha a külföldi illet?ség? társaságokban részesedéssel rendelkező társaságok a német kormány állításának megfelelően nem is tartoztak a teljes költségelszámolási rendszer hatálya alá, az említett kormány észrevételeib?l következik, hogy a 2001. adóévig az a belföldi illet?ség? társaság, amelynek a külföldi illet?ség? társaságban fennálló részesedése nem érte el a 10%-os mértéket, a részesedés adózási szempontból figyelembe vehető részürtékének levonása tekintetében ugyanolyan bánásmódban részesült, mint az a belföldi illet?ség? társaság, amely belföldi illet?ség? társaságban rendelkezett részesedéssel.

52 Az adóztatás koherenciája meg?rzésének szükségességével kapcsolatos érvet illet?en emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság kimondta, az ilyen igazolásra alapított érv akkor helytálló, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történ? kiegyenlítése között (lásd a C?293/06. sz. Deutsche Shell ügyben 2008. február 28-án hozott ítélet [EBHT 2008., I?1129. o.] 38. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

53 Ráadásul e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó adójogi szabályozás által követett célra tekintettel az érintett adóalanyok szintjén kell megállapítani a levonhatóság és az adóztatás közötti szoros kétirányú összefüggés alapján (a fent hivatkozott Deutsche Shell ügyben hozott ítélet 39. pontja).

54 Mindazonáltal a külföldi illet?ség? társaságokban részesedéssel rendelkező társaságok adóköteles jövedelmének megállapítását illet?en a Bíróság korábban már megállapította, hogy az a tény, hogy az átruházás során keletkezett értéknövekedés adómentessége kés?bbiekben

igénybe vehet? abban az esetben, ha megfelel? összeg? nyereség áll rendelkezésre, nem tekinthet? olyan, az adóztatás koherenciáján alapuló megfontolásnak, amely igazolhatja a külföldi leányvállalatokban részesedéssel rendelkező anyavállalatokat ért veszteségek azonnali levonásának megtagadását (lásd analógia útján a fent hivatkozott Rewe Zentralfinanz ügyben hozott ítélet 67. pontját).

55 Végül a hatékony adóellenőrzés biztosításának szükségességére alapított érvel kapcsolatban – feltéve, hogy az olyan nyomós közérdeknek minősül, amely indokolhatja a harmadik országból származó vagy oda irányuló szabad tőkemozgás korlátozását – meg kell állapítani, hogy hasonló nyomós közérdek semmiképpen nem releváns abban az esetben, ha a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedések értékvesztése az alapügyhöz hasonlóan a tőzsdei árfolyamok esésének eredménye.

56 A fenti megállapítások összességére tekintettel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az alapügyben felmerültekhez hasonló körülmények között, amikor a belföldi illetőségű tőketársaságnak 10%-os mértéket el nem érő részesedése áll fenn valamely más tőketársaságban, az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az említett részesedéshez kapcsolódó nyereségcsökkenés levonásának tilalma a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedés esetében korábban lép hatályba, mint a belföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedés esetében.

A költségekről

57 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (első tanács) a következőképpen határozott:

Az alapügyben felmerültekhez hasonló körülmények között, amikor a belföldi illetőségű tőketársaságnak 10%-os mértéket el nem érő részesedése áll fenn valamely más tőketársaságban, az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha az említett részesedéshez kapcsolódó nyereségcsökkenés levonásának tilalma a külföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedés esetében korábban lép hatályba, mint a belföldi illetőségű társaságokban fennálló részesedés esetében.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.