

C?284/09. sz. ügy

Európai Bizottság

kontra

Németországi Szövetségi Köztársaság

„Tagállami kötelezettségszegés – A t?ke szabad mozgása – EK 56. cikk és az Európai Gazdasági Térségr?l szóló megállapodás 40. cikke – Az osztalék adóztatása – A tagállam területén székhellyel rendelkező társaságoknak és a más tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térség más tagállamában székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalék – Eltérő bánásmód”

Az ítélet összefoglalása

1. *A t?ke szabad mozgása – Korlátozások – Adójogszabályok – Társasági adó – Osztalékok adóztatása – A kedvezményezett társaság részesedése azon társaság t?kéjében, amely a 90/453 irányelvben el?írt küszöbnél alacsonyabb mértékű osztalékot fizet*

(EK 56. cikk, (1) bekezdés; 90/435 tanácsi irányelv, 3. cikk, (1) bekezdés, a) pont)

2. *Nemzetközi megállapodások – Az Európai Gazdasági Térséget létrehozó megállapodás – A t?ke szabad mozgása – Olyan nemzeti szabályozás, amely a külföldi illet?ségű társaságnak fizetett osztalékot magasabb adóval sújtja, mint a belföldi illet?ségű társaságnak fizetett osztalékot – Megengedhetetlenség*

(EGT?Megállapodás 40. cikk)

1. Nem teljesíti az EK 56. cikk (1) bekezdéséb?l eredő kötelezettségeit az a tagállam, amely abban az esetben, amikor az anyavállalatnak a leányvállalat t?kéjében való részesedése nem éri el a 2003/123 irányelvvel módosított, a különböz? tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszerér?l szóló 90/435 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontjában el?írt legalacsonyabb mértéket, a másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat gazdaságilag nagyobb mértékben adóztatja, mint a saját területén székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat.

Igaz, a 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében a tagállamok jogosultak meghatározni azt, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell a felosztott nyereség gazdasági kett?s adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött egyezmények útján mechanizmusokat létrehozni e gazdasági kett?s adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére. Mindazonáltal ez nem jelenti azt, hogy a tagállamok az EK?Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazhatnak.

Attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadót vet ki a belföldi illet?ségű társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illet?ségű társaságoknak fizetett osztaléokra is, e külföldi illet?ségű társaságok helyzete hasonló a belföldi illet?ségű társaságok helyzetéhez. Ilyen esetben annak érdekében, hogy az osztalékban részesülő külföldi illet?ségű társaságok ne ütközzenek a szabad t?kemozgásnak az EK 56. cikk által f?szabály szerint tiltott korlátozásába, az osztalékfizető társaság illet?sége szerinti tagállam felel?s annak biztosításáért, hogy a külföldi illet?ségű társaságok a nemzeti jogban a gazdasági többszörös

vagy kettős adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó eljárások tekintetében a belföldi illetőségű társaságokra irányadóval egyenértékű bánásmódban részesüljenek.

Az ilyen korlátozást nem igazolja nyomós közérdek. Igaz, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségességére vonatkozó igazolás különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását. Mindazonáltal ha valamely tagállam úgy döntött, hogy nem adóztatja a területén illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok ilyen jövedelmeit, nem hivatkozhat a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzéséhez fűződő követelményre a más tagállamban illetőséggel rendelkező kedvezményezett társaságok adóztatásának igazolása érdekében. Az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amely indokolhatná az alapvető szabadságok egyikével összefüggő szabály szerint ellentétes intézkedést. Az ilyen intézkedést az adórendszer koherenciájának megőrzésére vonatkozó érvek sem igazolják. Nem lehet helyt adni azon érveknek, amely szerint a biztosított adókedvezményt adóhátrány ellensúlyozza, mivel nem áll fenn közvetlen kapcsolat a belföldi illetőségű kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalék forrásadó alóli mentesítése és az említett osztalékok akár e társaság részvényeseinek jövedelmeként, akár egy esetleges későbbi adóköteles tevékenység alkalmával történő megadóztatása között.

(vö. 48., 56–57., 77–78., 83., 86., 92., 94. pont és a rendelkezés rész 1. pontja)

2. Nem teljesíti az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit az a tagállam, amely az Izlandon és Norvégiában székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat gazdaságilag nagyobb mértékben adóztatja, mint a saját területén székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat.

Ugyan az EGT-Megállapodásban részes államokban honos személyek között a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozásokat az említett megállapodás 40. cikkére és XII. mellékletére tekintettel kell értékelni, ezek a rendelkezések ugyanazzal a jogi tartalommal rendelkeznek, mint az EK 56. cikk lényegében azonos rendelkezései.

(vö. 96., 99. pont és a rendelkezés rész 2. pontja)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (első tanács)

2011. október 20.(*)

„Tagállami kötelezettségzegés – A tőke szabad mozgása – EK 56. cikk és az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 40. cikke – Az osztalék adóztatása – A tagállam területén székhellyel rendelkező társaságoknak és a más tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térség más tagállamában székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalék – Eltérő bánásmód”

A C-284/09. sz. ügyben,

az EK 226. cikk alapján kötelezettségszegés megállapítása iránt a Bírósághoz 2009. július 23-án,

az Európai Bizottság (képviselik: R. Lyal és B. R. Killmann, meghatalmazotti minőségben, kézbesítési cím: Luxembourg)

felperesnek

a Németországi Szövetségi Köztársaság (képviselik: M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben, segítjük: H. Kube egyetemi tanár)

alperes ellen

benyújtott keresete tárgyában,

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: A. Tizzano tanácselnök, M. Safjan, M. Ilešić, E. Levits (előadó) és J. J. Kasel bírák,

előtanácsnok: E. Sharpston,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. december 9-i tárgyalásra,

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

meghozta a következő

Ítéletet

1 Keresetlevelében az Európai Közösségek Bizottsága annak megállapítását kéri a Bíróságtól, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel a másik tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térségben (EGT) székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat gazdaságilag nagyobb mértékben adóztatja, mint a Németországi Szövetségi Köztársaságban székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat – nem teljesítette az EK 56. cikkben eredő kötelezettségeit azon esetre vonatkozóan, amikor az anyavállalatnak a leányvállalat tőkéjében való részesedése nem éri el a 2003. december 22-i 2003/123/EK tanácsi irányelvvel (HL 2004. L 7., 41. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 2. kötet, 3. o.) módosított, a különböző tagállamok anya- és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o., a továbbiakban: 90/435 irányelv) által előírt legalacsonyabb mértéket, és – az Izlandi Köztársaságot és a Norvég Királyságot illetően – az Európai Gazdasági Térségről szóló 1992. május 2-i megállapodás (HL 1994. L 1, 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o., a továbbiakban: EGT-Megállapodás) 40. cikkében eredő kötelezettségeit.

Jogi háttér

Az EGT-Megállapodás

2 Az EGT-Megállapodás 40. cikke kimondja:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerződő Felek között az [Európai Unió]

tagállamaiban vagy az [Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) államaiban] letelepedett személyek t?kéjének mozgását semmi nem korlátozhatja, és a felek állampolgársága vagy lakóhelye, vagy a befektetés helye alapján nincs helye megkülönböztetésnek. Az ebben a cikkben foglaltak végrehajtásához szükséges rendelkezéseket a XII. melléklet tartalmazza.”

Az uniós jog

3 A 90/435 irányelv 3. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Ezen irányelv alkalmazásában:

a) »anyavállalat«: bármely tagállam olyan társasága, amely eleget tesz a 2. cikkben felsorolt feltételeknek, és egy másik tagállam ugyanezen feltételeknek eleget tev? társasága alapt?kéjéb?l legalább 20%?kal részesedik;

[...]

2007. január 1?jét?l a részesedés minimális aránya 15%;

2009. január 1?jét?l a részesedés minimális aránya 10%.

[...]”

4 A 90/435 irányelv 5. cikkének (1) bekezdése értelmében azon felosztott nyereség, amelyet a leányvállalat juttat az anyavállalata számára, mentesül a forrásadó alól.

A nemzeti szabályozás

Az osztalékok adózása általában

5 A t?kejövedelmek adózásának német rendszerét a jövedelemadóról szóló törvény rendelkezései (Einkommensteuergesetz, BGBl. 2002. I, 4210. o., a BGBl. 2003. I, 179. o.?án kihirdetett változatában, a továbbiakban: EStG), valamint a jogi személyek vonatkozásában a társasági adóról szóló törvény (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 2002 I, 4144. o., a továbbiakban: KStG) rendelkezései együttesen szabályozzák. A releváns rendelkezéseknek a jelen jogvitában releváns szövegváltozatát a jelen ítélet 6–15. pontja tartalmazza.

6 Az EStG 20. §?a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében:

„A t?kejövedelmek magukban foglalják:

1. a t?keegyesít? társaságban, korlátolt felel?sség? társaságban, ipar? és gazdasági szövetkezetben, valamint a jogi személyiséggel rendelkező bányatársaságban fennálló részesedés után fizetett nyereségrészesedés (osztalék) [...]. Az egyéb jövedelmek közé tartozik a rejtett osztalékfizetés is. E bevételeket nem kell a jövedelemhez számítani, amennyiben olyan jogi személy által teljesített kifizetésb?l származnak, amely esetében úgy kell tekinteni, hogy a [KStG] 27. cikke értelmében vett »adóbetétszámlán« [»steuerliches Einlagekonto«] lév? összegeket használták fel.”

7 Az EStG „Adólevonás a t?kejövedelemb?l” cím? 43. §?a (1) bekezdése első mondatának 1. pontja és harmadik mondata értelmében:

„A jövedelemadót az alábbi belföldi, illetve – a 7. pont a) alpontjában és a 8. pontban, valamint a második mondatban említett esetekben – külföldi t?kejövedelemb?l való levonással szedik be (t?kejövedelem?adó):

1. a 20. § (1) bekezdésének 1. és 2. pontja értelmében vett t?kejövedelmek.

[...]

Az adólevonást a [KStG] 3. §-ának 40. pontjára és 8b. §-ára tekintet nélkül elvégzik.”

8 Az EStG-nek a t?kejövedelem?adó megfizetésére vonatkozó 44. §a (1) bekezdésének első, második és harmadik mondata szerint:

„A 43. § (1) bekezdése első mondat[ának 1. pontja] [...] szerinti esetekben a t?kejövedelmek jogosultja köteles az adó megfizetésére. A t?kejövedelem?adó akkor válik esedékessé, amikor a t?kejövedelem a jogosulthoz befolyik. A 43. § (1) bekezdése első mondatának 1–4. pontja [...] szerinti esetekben a t?kejövedelem kifizet?jének [...] ekkor kell elvégeznie az adólevonást a t?kejövedelem jogosultja terhére.”

9 A t?kejövedelem?adó kiszámítását az EStG 43a. §a (1) bekezdésének 1. pontja szabályozza, amelynek szövege a következ?képpen szól:

„A t?kejövedelem?adó mértéke

1. a 43. §a (1) bekezdése első mondat[ának 1. pontja] szerinti esetben [...]

– a t?kejövedelem 25%-a [...]

10 Arra az esetre, ha leányvállalat fizet osztalékot, a KStG 8b. §a (1) bekezdésének első mondata el?írja, hogy ezen osztalékot az anyavállalat jövedelmének számításakor nem veszik figyelembe.

A Németországban székhellyel rendelkez? társaságnak fizetett osztalék adózása

11 A Németországban székhellyel rendelkez? társaságnak fizetett osztalék adózását illet?en a KStG 31. §a (1) bekezdésének első mondata az EStG releváns rendelkezéseire utal.

12 Az EStG 36. §a (2) bekezdésének 2. pontja és (4) bekezdésének második mondata, amely a jövedelemadó?kötelezettség esedékességér?l és megfizetésér?l szól, a következ?képpen fogalmaz:

„(2) A jövedelemadóba be kell számítani:

[...]

2. az adólevonás útján beszedett jövedelemadót, amennyiben [...] olyan jövedelmet érint, amelyet a [KStG] 8b. §a (1) bekezdése és (6) bekezdésének második mondata [...] alapján nem vesznek figyelembe a jövedelem számításakor, és amennyiben annak visszatérítését nem kérték vagy nem végezték el. Az adólevonás útján beszedett jövedelemadó nem számítható be, ha a 45a. § (2) vagy (3) bekezdésében említett igazolást nem mutatták be. [...]

[...]

(4) [...] Ha az elszámolást követ?en az adóalany javára többletet állapítanak meg, e többletet

az adómegállapítási határozat közlését követően folyósítják az adóalany számára.”

Nem németországi székhely? társaságnak fizetett osztalék adózása

13 Azon társaságokat, amelyeknek sem az ügyvezetése, sem a székhelye nem Németországban található, vagy amelyek e tagállamban nem teljes körű adókötelezettséggel rendelkeznek, a KStG 2. §-a értelmében belföldi jövedelmeik tekintetében korlátozott adókötelezettség terheli.

14 A KStG 32. §-a (1) bekezdésének 2. pontja értelmében, amikor a jövedelem jogosultját Németországban korlátozott adókötelezettség terheli, a jogi személyek adólevonás hatálya alá tartozó jövedelemadóját az adólevonás útján véglegesen beszedik.

15 Az EStG 43b. §-a kimondja, hogy az adóalany kérelmére eltekintenek a tőkejövedelemadó beszedésétől, ha a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő tagállamban letelepedett anyavállalat részesedése a leányvállalatban eléri a 90/435 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt küszöböt.

A kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmények

16 A Németországi Szövetségi Köztársaság által az összes többi tagállammal, valamint az Izlandi Köztársasággal és a Norvég Királysággal kötött, a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmények rendelkeznek arról, hogy a Németországban beszedett forrásadót beszámítják az azon tagállamban fizetendő adó összegébe, ahol az anyavállalat található. Az adójóváírás összege nem haladhatja meg a beszámítás előtt megállapított adó azon részét, amely a Németországban szerzett jövedelemre vonatkozik, és ezen egyezmények nem szabályozzák az érintett tagállam adóterhe és a német forrásadó közötti különbségetől eredő esetleges követelések megtérítését.

A pert megelőző eljárás

17 2005. október 12-ii felszólító levelében a Bizottság felhívta a Németországi Szövetségi Köztársaság figyelmét arra, hogy kételyei vannak az osztalékadó német rendszerének az EK 56. cikkel és az EGT-Megállapodás 40. cikkel való összhangját illetően annyiban, amennyiben a német rendszer adózási szempontból az osztalékban részesülő hazai társaságokat részesíti előnyben, a más tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes más államban székhellyel rendelkező, osztalékban részesülő társaságokhoz képest.

18 A német kormány 2005. december 21-ii levelében adott választ a felszólító levélre.

19 A Bizottság 2007. június 27-én indokolással ellátott véleményt intézett a Németországi Szövetségi Köztársasághoz, amelyben kifejtette, hogy az EK 56. cikkel összeegyeztethetetlennek tartja, hogy az összes belföldi forrásadó és a hazai osztalékot terhelő belföldi jövedelemadó együttesen alacsonyabb adómértéket eredményez, mint a külföldre kifizetett osztalékot terhelő forrásadó.

20 2007. augusztus 28-ii közleményében a német kormány eltérést állapított meg a felszólító levélben és az indokolással ellátott véleményben foglaltak között, mivel az előbbi a német adójog hibás leírásán alapult annyiban, amennyiben e leírás szerint a belföldi illetőségű anyavállalatokat nem terheli az osztalékra kivetett forrásadó megfizetésének kötelezettsége, az utóbbiban pedig helyesen szerepel, hogy német részvényesek ugyancsak kötelesek forrásadót fizetni, azonban a felszólító levélből eltérően arra következtet, hogy a tőke szabad mozgásának sérelme abból ered, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltérő tagállamban vagy az

EGT?Megállapodásban részes más államban székhellyel rendelkező anyavállalatok forrásadója végleges jellegű.

21 E közleményre válaszul a Bizottság 2007. november 28-án kiegészítő felszólító levelet intézett az említett tagállamhoz, amelyben pontosította, hogy véleménye szerint a pert megelőző eljárást nem érinti érdemben a német adójog hibás leírása. A Bizottság rámutatott, hogy mivel a német részvényesek beszámíthatják a forrásadót a társasági adóba, a más tagállamban vagy az EGT?Megállapodásban részes más államban székhellyel rendelkező társaságok esetén pedig ugyanezen forrásadó végleges jellegű, ez utóbbi társaságokat nagyobb mértékű osztalékadó terheli.

22 A német kormány kérte az említett kiegészítő felszólító levél megválaszolására nyitva álló határidő meghosszabbítását, amelyet a Bizottság elutasított, és 2008. február 28-án indokolással ellátott kiegészítő véleményt adott ki.

23 Az említett indokolással ellátott kiegészítő véleményre a Németországi Szövetségi Köztársaság 2008. április 30-ai levelében adott választ, amelyben tájékoztatta a Bizottságot azon szándékáról, hogy minden szükséges intézkedést megtesz az indokolással ellátott kiegészítő véleményben foglaltaknak való megfelelés érdekében.

24 Mivel a Bizottság azt állapította meg, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság az indokolással ellátott kiegészítő véleményben számára megszabott két hónapos határidőn belül nem módosította adójogi rendelkezéseit annak érdekében, hogy megfeleljen e véleménynek és biztosítsa a belföldi és külföldi illetőségű társaságok közötti egyenlő bánásmódot, megindította a jelen keresetet.

A keresetről

A felek érvei

25 A Bizottság azt állítja, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság megsértette az EK 56. cikkben és az EGT?Megállapodás 40. cikkében előírt tiszta szabad mozgásának elvét azáltal, hogy úgy szüntette meg az osztalékfizetéskor a forrásnál levont tisztejövedelemadó által képviselt gazdasági terhet, hogy kizárólag azon anyavállalatok számára tette lehetővé ezen adó beszámítását és visszatérítését, amelyek a saját területén rendelkeznek ügyvezetéssel és székhellyel, anélkül hogy akár belső intézkedések révén, akár az Unió más tagállamaival, illetve az Izlandi Köztársasággal vagy a Norvég Királysággal kötött, a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó megállapodások alapján hasonló adókedvezményt biztosított volna az ezen államokban letelepedett anyavállalatoknak.

26 A Németországban letelepedett anyavállalatok és a más tagállamban vagy az EGT?Megállapodásban részes más államban székhellyel rendelkező anyavállalatok helyzete a Bizottság szerint objektíve összehasonlítható. A Németországi Szövetségi Köztársaság a felosztott nyereség többszörös megadóztatását kívánta megelőzni, azonban végül kizárólag a saját területén ügyvezetéssel és székhellyel rendelkező anyavállalatok mentesülnek a forrásadó megfizetésével járó gazdasági teher alól, mivel ezek nem csupán teljes egészében beszámíthatják a forrásadót a társasági adóba, hanem visszatérítésre is igényt tarthatnak, ha a fizetendő jövedelemadó alacsonyabb a forrásadó összegénél, így valójában e társaságok semmiféle adót nem fizetnek a nekik járó osztalék után. Ezzel szemben a más tagállamban vagy az EGT?Megállapodásban részes más államban székhellyel rendelkező társaságoknak nincs lehetőségük arra, hogy teljes egészében mentesüljenek a forrásadó jelentette gazdasági teher alól, mivel ha a forrásadót egyszer befizetik, azt véglegesen kiegyenlítettnek kell tekinteni.

27 E tekintetben a Bizottság pontosítja, hogy keresete a t?keegyesít? társaságnak fizetett osztalékra korlátozódik, és nem releváns a Németországban a magánszemélyeknek és a személyegyesít? társaságoknak fizetett osztalékot terhel? teljes adóteher összehasonlítása a külföldi illet?ség? t?keegyesít? társaságoknak fizetett osztalékot terhel? teljes adóteherrel, mivel ezek a helyzetek eltér?ek.

28 A Bizottság szerint, amikor valamely tagállam kedvezményt nyújt az osztalékok megadóztatásánál – ideértve a beszámítást és a visszatérítést is, amelyek gazdasági hatása a korábban levont forrásadó semlegesítése –, e kedvezmények nem korlátozhatók azon osztalékokban részesül? személyekre, amelyek belföldön telepedtek le, hanem ki kell terjednie azon osztalékokban részesül? személyekre is, amelyek más tagállamban vagy az EGT?Megállapodásban részes más államban telepedtek le.

29 A kett?s adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmények esetleges hatását illet?en a Bizottság els?sorban azzal érvel, hogy a más tagállamban vagy az EGT?Megállapodásban részes más államban székhellyel rendelkező társaságok részére fizetett osztalékot terhel? forrásadó mértékének egyszer? csökkentése önmagában nem eredményez teljesen egyenl? gazdasági bánásmódot, mivel nem egyenérték? a forrásadó alóli teljes gazdasági mentesítéssel, amelyben a Németországban székhellyel rendelkező anyavállalatok részesülnek.

30 Másodsorban a Németországi Szövetségi Köztársaság által kötött, a kett?s adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezményekben szerepl? beszámítási módszerek legfeljebb a nem Németországban letelepedett anyavállalatok kett?s adóztatásának enyhítéséhez járulnak hozzá, de nem teszik minden esetben lehetővé a teljes gazdasági mentesülést, mivel az adómérséklés kötelezettségét a betudható teljes összegre korlátozzák.

31 A Bizottság emellett rámutat, hogy az a tény, hogy a nem belföldi illet?ség? anyavállalatokra nem vetnek ki ipar?zési adót, semmiféleképpen sem min?sül adókedvezménynek, mivel még ha volna is ilyen kedvezmény, eltér? jellegénél fogva nem volna elegend? azon kedvez?tlenebb adójogi bánásmód ellensúlyozásához, amelyet a pontosan ezen anyavállalatok t?kejövedelmére kivetett forrásadó végleges jellege jelent. Annak oka, hogy a más tagállamban vagy az EGT?Megállapodásban részes más államban székhellyel rendelkező anyavállalatok nem kötelesek ipar?zési adót fizetni, az, hogy ezek nem német településen végzik gazdasági tevékenységüket, így nincs mit megadóztatni.

32 Végezetül a Bizottság azzal érvel, hogy a szóban forgó adószabályozást nem igazolja sem az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségessége, sem a német adórendszer koherenciája.

33 A Németországi Szövetségi Köztársaság azt rója fel a Bizottságnak, hogy elkülönítetten vizsgálja a közbelső társaságok mentesítését, miközben 2001 óta e tagállam a részjövendelmek olyan rendszerét alkalmazza, amely az osztalékok adóztatását két szakaszra bontja. E részleges adófizetés első szakaszában az osztalékot kifizető társaság végleges, el nem számolható társasági adót fizet, amelynek mértéke 2008. január 1-jétől 15%, míg a részleges adófizetés második szakaszában az utolsó társasági tag, aki az osztalékban részesül, olyan mértékben adózik, amelyet az első szakasz részleges adómértékének és a felosztott nyereség teljes adómértékének összeadásával kapunk. Következésképpen a két részleges adóztatás teszi ki az egyszeri teljes adóztatást, és a túladóztatás elkerülése érdekében a részesedéssel rendelkező társaságok mentesek az adófizetés alól. A KStG 8b. §-ában előírt, a részesedéssel rendelkező belföldi illetőségű társaságnak fizetett osztalék megadóztatásáról való lemondást tehát nem szabad az osztalékok megadóztatására vonatkozó hatáskörrel való lemondásnak tekinteni, mivel e hatáskör gyakorlása a két szakaszból álló átfogó rendszer révén történik.

34 A Németországban termelt és felosztott nyereség megadóztatásának ezen teljes és egységes rendszere egyaránt érvényesül, akár elhagyja a nyereség az ország területét, akár nem. Mindazonáltal ahhoz, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság által az osztalékokra vonatkozóan előírt adóteher egyenlő legyen belföldi és határokon átnyúló esetekben is, az adófizetés második szakaszának előbbrehozatala volna szükséges, mivel a külföldi illetőségű anyavállalat által külföldi részvényesnek való osztalékfizetés nem tartozik a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joghatósága alá. Márpedig a megosztás és a területiség elve alapján minden tagállamnak joga van megadóztatni a területén termelt nyereséget.

35 A Németországi Szövetségi Köztársaság elismeri, hogy eltérően bánt a belföldi és a külföldi illetőségű társaságokkal, amikor azok belföldi illetőségű társaságoktól kapnak osztalékot, mivel csupán ez utóbbiak részesülhetnek a KStG 8b. §-ában előírt adómentesség kedvezményében.

36 Mindazonáltal ezen eltérő bánásmód csupán formális, és nem jelent hátrányos megkülönböztetést a más tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes más államban székhellyel rendelkező anyavállalatokkal szemben.

37 Egyrészt a Németországban letelepedett és a más tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes más államban székhellyel rendelkező társaságok nincsenek összehasonlítható helyzetben a KStG 8b. §-ának célkitűzésére figyelemmel, amely az osztalékok németországi túladóztatásának elkerülésére irányul a jövendelmek részleges megadóztatásának rendszere révén. Márpedig a más tagállamban vagy az EGT-Megállapodásban részes más államban székhellyel rendelkező társaságok esetén ennek kockázata nem áll fenn.

38 Másrészt a külföldi befektetőket a német adójog nem riasztja el attól, hogy tőlük a Németországban letelepedett vállalkozásokba fektessék, mivel a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezményeken alapuló csökkentés mellett a külföldieknek fizetett osztalék német adóterhe alapvetően ugyanakkora, mint a belföldieknek fizetett osztaléké.

39 Ehhez a határokon átnyúló osztalékfizetés esetén további adó csak akkor járul, ha azt az osztalékban részesülő illetékessége szerinti állam előírja, amely a különböző adórendszerek egymás mellett élésének eredménye.

40 A jövedelemadó és társasági adó vonatkozóan az összes többi tagállammal, valamint az Izlandi Köztársasággal és a Norvég Királysággal kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények értelmében a Németországi Szövetségi Köztársaság vállalta, hogy az osztalékokra olyan forrásadót vet ki, amelynek mértéke rendes esetben 10% vagy 15%. Ezen egyezményekre

tekintettel e tagállam jóval alacsonyabb adót vet ki a külföldi illetőségű kedvezményezetteknek fizetett osztalékra, mint a belföldi illetőségű kedvezményezetteknek fizetettre.

41 Emellett a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmények elírják, hogy a kettős adóztatás kockázatát a Németországban levont forrásadónak az osztalékban részesülő társaság letelepedési helye szerinti tagállamban fizetendő adójába való beszámítással kerülnek el.

42 Végezetül a Németországi Szövetségi Köztársaság rámutat, hogy noha a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalék nem társaságiadóköteles, az osztalékot az iparűzési adóról szóló törvény értelmében az iparűzési adó számításakor figyelembe veszik. Ezzel szemben a külföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalék nem iparűzésiadóköteles.

43 Másodlagosan a Németországi Szövetségi Köztársaság azt állítja, hogy az osztalékok adóztatásának német rendszerét mindenképpen nyomós közérdek igazolja, többek között a területiség elvéhez kapcsolódóan az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának szükségessége, valamint az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége.

A Bíróság álláspontja

Az EK 56. cikk (1) bekezdésének megsértéséről

– A tőke szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

44 Emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket az uniós jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C-374/04. sz. *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11673. o.] 36. pontját; a C-379/05. sz. *Amurta* ügyben 2007. november 8-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-9569. o.] 16. pontját; a C-540/07. sz., *Bizottság kontra Olaszország* ügyben 2009. november 19-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10983. o.] 28. pontját és a C-487/08. sz., *Bizottság kontra Spanyolország* ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 37. pontját).

45 Többek között az egyes tagállamoknak kell az uniós jog tiszteletben tartásával megszervezniük a felosztott nyereség adóztatására vonatkozó rendszerüket, és ennek keretében meghatározniuk azt az adóalapot és adómértéket, amely az osztalékban részesülő befektetőre alkalmazandó (lásd többek között a fent hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 50. pontját; a C-446/04. sz. *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11753. o.] 47. pontját; a C-194/06. sz. *Orange European Smallcap Fund* ügyben 2008. május 20-án hozott ítélet [EBHT 2008., I-3747. o.] 30. pontját) és a C-128/08. sz., *Damseaux* ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-6823. o.] 25. pontját).

46 Arra is emlékeztetni kell, hogy az uniós jog egységesítésére, illetve összehangolására irányuló intézkedések hiányában a tagállamok továbbra is jogosultak egyezményekben vagy egyoldalúan meghatározni adóztatási joghatóságuk megosztásának szempontjait, különösen a kettős adóztatás elkerülése érdekében (a C-336/96. sz. *Gilly* ügyben 1998. május 12-én hozott ítélet [EBHT 1998., I-2793. o.] 24. és 30. pontja, a C-307/97. sz. *Saint-Gobain ZN* ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1999., I-6161. o.] 57. pontja, valamint a fent hivatkozott *Amurta* ügyben hozott ítélet 17. pontja, a fent hivatkozott *Bizottság kontra Olaszország* ügyben hozott ítélet 29. pontja és a fent hivatkozott *Bizottság kontra Spanyolország* ügyben hozott ítélet 38. pontja).

47 Amint az a 90/435 irányelvnek különösen a harmadik preambulumbekzdéséből kitűnik: annak célja az, hogy közös adózási rendszer bevezetésével megszüntesse azon hátrányokat, amelyek a különböző tagállamok társaságainak együttműködését az ugyanazon tagállam társaságainak együttműködésével szemben érik, és ezáltal megkönnyítse a társaságok uniós szintű csoportosulását (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation hozott ítélet 103. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 39. pontja).

48 A 90/435 irányelv hatálya alá nem tartozó részesedések esetében a tagállamok jogosultak meghatározni azt, hogy milyen esetben és milyen mértékben kell a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatását elkerülni, és ennek céljából egyoldalúan vagy más tagállamokkal kötött egyezmények útján mechanizmusokat létrehozni e gazdasági kettős adóztatás elkerülésére vagy enyhítésére. Mindazonáltal ez nem jelenti azt, hogy a tagállamok az EK Szerződésben biztosított alapvető szabadságokkal ellentétes intézkedéseket alkalmazhatnak (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 54. pontját; a fent hivatkozott Amurta ügyben hozott ítélet 24. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 31. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 40. pontját).

49 A jelen ügyben egyértelmű, hogy a német jogi szabályozás forrásadót vet ki a Németországban letelepedett társaság által felosztott nyereségre, akár az e tagállamban illetékes társaságoknak, akár más tagállamban székhellyel rendelkező társaságoknak fizetik azt ki. Mindazonáltal, ami a Németországban letelepedett társaságoknak fizetett osztalékot illeti, azt egyrészt a KStG 8b. §a (1) bekezdésének első mondata értelmében nem veszik számításba az említett társaság jövedelmének kiszámításakor, másrészt a forrásadó levonásában megnyilvánuló jóváírásra jogosítanak. Emellett az EStG 36. §ának (2) és (4) bekezdése értelmében ezen adójóváírást visszatérítik az adóalanyoknak, ha a fizetendő jövedelemadó összege nem éri el az adójóváírás összegét. Ebből következik, hogy a belföldi illetőségű kedvezményezett társaságok nem viselnek forrásadóból származó adóterhet.

50 Ezzel szemben, ami a más tagállamban letelepedett társaságnak fizetett osztalékot illeti, ha annak részvétele a leányvállalat alaptőkéjében nem éri el a 90/435 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt küszöböt, a forrásadót a német adójog értelmében véglegesen beszédettnek kell tekinteni.

51 Nem vitatott, hogy a német adójogi szabályozás ily módon eltérően bánt az osztalékokkal aszerint, hogy azokat belföldi vagy külföldi illetőségű társaságoknak fizetik ki.

52 E tekintetben azonban a Németországi Szövetségi Köztársaság azzal érvel, hogy egyrészt az osztalékban részesülő társaságok a szóban forgó adójogi szabályozás célkitűzésére tekintettel nincsenek összehasonlítható helyzetben, másrészt a más tagállamban letelepedett társaságoknak fizetett osztalék adóterhe nem nagyobb annál, mint amely a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalékot terheli.

53 Első sorban azt kell megvizsgálni, hogy az említett jogi szabályozás célkitűzésére tekintettel – amely a Németországi Szövetségi Köztársaság szerint az osztalékok németországi túladóztatásának elkerülése – az osztalékban részesülő társaságok összehasonlítható helyzetben vannak-e az alapján, hogy Németországban telepedtek-e le, vagy sem.

54 E tekintetben azt kell megállapítani, hogy az osztalékok németországi túladóztatása elkerülésének célkitűzése a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalék többszörös megadóztatásának a jelen ítélet 49. pontjában leírtak szerinti megszüntetésével megvalósul.

55 Igaz, a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében valamely tagállamnak a belföldi illetőség? társaság által felosztott nyereség többszörös, illetve kettős adóztatásának elkerülése, illetve enyhítése érdekében hozott intézkedései szempontjából az osztalékban részesül? belföldi illetőség? társaságok helyzete nem feltétlenül hasonló a más tagállamban illetőséggel rendelkező osztalékban részesül? társaságok helyzetével (lásd ebben az értelemben a C-170/05. sz., Denavit Internationaal és Denavit France ügyben 2006. december 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-11949. o.] 34. pontját; valamint a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 37. pontját, a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 51. pontját, és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 50. pontját).

56 Mindenesetre attól kezdve, hogy valamely tagállam egyoldalúan vagy egyezmények útján jövedelemadókat vet ki a belföldi illetőség? társaságok által nemcsak a belföldi, hanem a külföldi illetőség? társaságoknak fizetett osztalékokra is, e külföldi illetőség? társaságok helyzete hasonló a belföldi illetőség? társaságok helyzetéhez (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 68. pontját; a fent hivatkozott Denavit Internationaal és Denavit France ügyben hozott ítélet 35. pontját; a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 38. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 52. pontját, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 51. pontját).

57 Ugyanis kizárólag az ugyanezen állam adóztatási joghatóságának gyakorlása vezet a gazdasági többszörös vagy kettős adóztatás veszélyéhez, függetlenül a más tagállamban történő adóztatástól. Ilyen esetben annak érdekében, hogy az osztalékban részesül? külföldi illetőség? társaságok ne ütközzenek a szabad tőkemozgásnak az EK 56. cikk által fűszabály szerint tiltott korlátozásába, az osztalékfizet? társaság illetősége szerinti tagállam felel? annak biztosításáért, hogy a külföldi illetőség? társaságok a nemzeti jogban a gazdasági többszörös vagy kettős adóztatás elkerülését vagy enyhítését célzó eljárások tekintetében a belföldi illetőség? társaságokra irányadóval egyenértékű bánásmódban részesüljenek (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 70. pontját; a fent hivatkozott Amurta-ügyben hozott ítélet 39. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 53. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 52. pontját).

58 Márpedig a jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság úgy döntött, hogy gyakorolja adójogi hatáskörét a más tagállamokban letelepedett társaságoknak juttatott osztalék tekintetében. Az ezen osztalékban részesül? külföldi illetőség? társaságok következésképpen a belföldi illetékesesség? társaságokkal összehasonlítható helyzetben vannak a belföldi illetőség? társaságok által juttatott osztalék gazdasági kettős adóztatásának kockázata vonatkozásában, ily módon az osztalékban részesül? külföldi illetőség? társaságok nem részesülhetnek az ilyen belföldi társaságokhoz képest eltér? bánásmódban (a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 53. pontja).

59 E megállapítást a Németországi Szövetségi Köztársaság azon érve sem gyengíti, amely szerint az osztalékban részesül? belföldi és külföldi illetőség? társaságok nincsenek összehasonlítható helyzetben annyiban, amennyiben kizárólag a belföldi illetőség? társaságok által újraosztott nyereség eshet túladóztatás alá Németországban, mivel e tagállam csupán az említett társaságok azon részvényeseinek jövedelmét adóztathatja meg, akik az említett tagállamban rendelkeznek illetőséggel.

60 Azon körülményen túl, hogy nem zárható ki, hogy valamely, a Németországi Szövetségi Köztársaságtól eltér? tagállamban illetékes társaságnak Németországban illetékességgel rendelkező részvényesei legyenek, a külföldi illetőség? társaságoknak fizetett osztalékot terhel?

adóteher és a belföldi illetőség? kedvezményezett társaságok által a belföldi illetőség? részvényeseinek fizetett osztalék teljes adóterhének összevetése egymással össze nem hasonlítható rendszereknek és helyzeteknek – vagyis egyrészt az osztalékban részesülő belföldi természetes személyeknek és az ? jövedelemadójuk rendszerének, másrészt a külföldre kifizetett osztalékban részesülő t?keegyesít? társaságoknak és az említett tagállam által ezen osztalékokra kivetett forrásadónak – az összehasonlítást jelentené (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 43. pontját).

61 Másodsorban annak bizonyítására, hogy a más tagállamban letelepedett társaságoknak fizetett osztalék adóterhe nem haladja meg a belföldi társaságoknak fizetett osztalék adóterhét, a Németországi Szövetségi Köztársaság az összes többi tagállammal kötött, a kett?s adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezményekre, valamint azon körülményre hivatkozik, hogy a külföldi társaságoktól eltér?en a belföldi társaságok Németországban ipar?zési adót is kötelesek fizetni.

62 A kett?s adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmények hatását illet?en emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már kétségtelenül megállapította, hogy nem kizárt, hogy valamely tagállam oly módon tartsa tiszteletben a Szerz?désb?l ered? kötelezettségeit, hogy a kett?s adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt köt más tagállammal (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 71. pontját; a fent hivatkozott *Amurta* ügyben hozott ítélet 79. pontját; a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 36. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 58. pontját).

63 Ehhez azonban az szükséges, hogy a kett?s adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény lehetővé tegye a nemzeti szabályozásból ered? eltér? bánásmód hatásainak ellensúlyozását (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 37. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 59. pontját).

64 A Németországi Szövetségi Köztársaság által adott tájékoztatás szerint a más tagállamokkal kötött, a kett?s adóztatás elkerülésére irányuló egyezmények értelmében a Németországi Szövetségi Köztársaság vállalta, hogy az osztalékokra olyan forrásadót vet ki, amelynek mértéke rendes esetben 10% vagy 15%, az ezt meghaladó forrásadót pedig a nemzeti jog alapján visszafizetik a részvényesnek.

65 Mindazonáltal ahogyan arra a Bizottság jogosan hivatkozik, a más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok részére fizetett osztalékot terhelő forrásadó mértékének egyszer? csökkentése önmagában nem ellensúlyozza a nemzeti szabályozásból ered? eltér? bánásmód hatásait, mivel az nem egyenértékű a forrásadó jelentette adóterhnek a jelen ítélet 49. pontjában leírt módon történ? semlegesítésével, amelyben a Németországban székhellyel rendelkező társaságok részesülnek.

66 A Németországi Szövetségi Köztársaság emellett azzal érvel, hogy a kett?s adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmények előírják, hogy a kett?s adóztatás kockázatát a forrásadónak a letelepedés helye szerinti tagállamban fizetendő adóba való beszámítással kerülnek el. A Bizottság tájékoztatása szerint – amelyet az alperes tagállam nem vitat – az említett egyezmények szerint az adómérséklés kötelezettsége a betudható teljes összegre korlátozódik.

67 E tekintetben rá kell mutatni, hogy a levonási módszer alkalmazásának lehetővé kellene tennie, hogy a Németországban az osztalékok után levont adót a kedvezményezett társaság illet?sége szerinti államban fizetendő adóból oly módon lehessen teljes egészében levonni, hogy amennyiben az említett társaság által kapott osztalékokat végül magasabb adóteher sújtaná, mint a németországi illet?ség? társaságoknak fizetett osztalékokat, ez a magasabb adóteher már nem a Németországi Szövetségi Köztársaságnak, hanem a kedvezményezett társaság illet?sége

szerinti államnak legyen betudható, amely állam gyakorolta adóztatási joghatóságát (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 60. pontját).

68 Az eltér? bánásmód tehát csak akkor ellensúlyozható e levonási módszer révén, ha a Németországból származó osztalékokat kell?képpen adóztatják a másik tagállamban. Márpedig ha ezen osztalékokat nem, vagy nem elégséges mértékben adóztatják, a Németországban levont forrásadó vagy annak egy része nem vonható le (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 38. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 62. pontját).

69 Pontosítani kell azt is, hogy nem a Németországi Szövetségi Köztársaságtól, hanem a másik tagállam által meghatározott adóztatási szabályoktól függ az, hogy a másik tagállamban adóztatják?e az Németországból származó jövedelmeket, illetve hogy mi az adó szintje (a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 64. pontja).

70 A Németországi Szövetségi Köztársaság következőképpen megalapozatlanul állítja, hogy a németországi adónak a kett?s adóztatás elkerülésére vonatkozó egyezmények alapján a más tagállamban fizetend? adóból való levonása minden esetben lehet?vé teszi a nemzeti adójogi rendelkezések vagy az ezen egyezmények alkalmazásából ered? eltér? bánásmód ellensúlyozását (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 39. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Spanyolország ügyben hozott ítélet 64. pontját).

71 Végezetül a Németországi Szövetségi Köztársaság azon érvét illet?en, amely szerint a más tagállamban székhellyel rendelkező, osztalékban részesülő társaságok nem kötelesek ipar?zési adót fizetni, míg a Németországban székhellyel rendelkező, osztalékban részesülő társaságok kötelesek, elegend? emlékeztetni arra, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint az olyan kedvez?tlen bánásmód az adózás terén, amely valamely alapvet? szabadságot sért, nem min?sülhet az uniós joggal összeegyeztethet?nek egyéb adókedvezmények miatt, feltéve hogy léteznek ilyen kedvezmények (lásd ebben az értelemben a C?35/98. sz. Verkooijen?ügyben 2000. június 6?án hozott ítélet [EBHT 2000., I?4071. o.] 61. pontját, a fent hivatkozott Amurta?ügyben hozott ítélet 75. pontját, valamint a C?233/09. sz., Dijkman és Dijkman?Lavaleije ügyben 2010. július 1?jén hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 41. pontját).

72 Ennélfogva, a fenti megfontolásokra tekintettel meg kell állapítani, hogy a német adójogi szabályozásban kialakított, attól függ?en eltér? bánásmód, hogy az osztalékot belföldi vagy külföldi illet?ség? társaságoknak fizették, alkalmas arra, hogy visszatartsa a más tagállamban székhellyel rendelkező társaságokat attól, hogy Németországban fektessenek be, és akadályozza a belföldi illet?ség? társaságok általi t?kefelhalmozást más tagállamokban székhellyel rendelkező társaságokban.

73 Következőképpen az említett jogi szabályozás a szabad t?kemozgás EK 56. cikk (1) bekezdése által f?szabály szerint tiltott korlátozásának min?sül.

– A t?kemozgás korlátozásának igazolásáról

74 Ahogy az az állandó ítélezési gyakorlatból következik, a t?ke szabad mozgását korlátozó nemzeti intézkedéseket nyomós közérdek igazolhatja, amennyiben azok alkalmasak az elérni kívánt célkit?zés megvalósítására, és nem lépik túl az eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben a C?112/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. október 23?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?8995. o.] 72. és 73. pontját, valamint a fent hivatkozott Dijkman és Dijkman?Lavaleije ügyben hozott ítélet 49. pontját).

75 E tekintetben a Németországi Szövetségi Köztársaság azt állítja els?sorban, hogy az

osztalékok adózására vonatkozó német adójogi szabályozást, amely egyszeri teljes adóztatás létrehozását célozza mind a belső, mind a határokon átnyúló esetekben, a területiség elvéhez kapcsolódóan az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztásának szükségessége igazolja, amely szerint minden tagállamnak joga van megadóztatni a területén termelt nyereséget. Kizárólag a forrásadó kivetése teszi lehetővé e tagállam számára, hogy ügyeljen arra, hogy a területén végzett gazdasági tevékenység révén termelt nyereségből kifizetett osztalék egyszer és egészében a német adó alá tartozzon.

76 Emellett a Németországi Szövetségi Köztársaság rámutat, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlatából, és különösen a fent hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 59. pontjából és a C-182/08. sz. *Glaxo Wellcome* ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-8591. o.) 83. pontjából az következik, hogy annak elírása az osztalékot fizető társaság illetése szerinti tagállam részére, hogy biztosítsa azt, hogy a külföldi illetőségű részvényes számára kifizetett nyereség ne képezze gazdasági többszörös vagy kettős adóztatás tárgyát, azt jelentené, hogy e tagállam lemond a területén végzett gazdasági tevékenység során szerzett nyereség megadóztatásához való jogáról.

77 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségességére vonatkozó igazolás különösen akkor fogadható el, ha a szóban forgó rendszer olyan magatartások megakadályozására irányul, amelyek alkalmasak arra, hogy veszélyeztessék a tagállamnak a területén végzett tevékenységekre vonatkozó adóztatási joghatósága gyakorlását (lásd a C-347/04. sz. *Rewe Zentralfinanz* ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007. I-2647. o.] 42. pontját; a C-231/05. sz. *Oy AA* ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 54. pontját; a fent hivatkozott *Amurta* ügyben hozott ítélet 58. pontját, valamint a C-303/07. sz. *Aberdeen Property Fininvest Alpha* ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-5145. o.] 66. pontját).

78 Mindazonáltal a Bíróság ítélezési gyakorlatából az is következik, hogy ha valamely tagállam úgy döntött, hogy nem adóztatja a területén illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságok ilyen jövedelmeit, nem hivatkozhat a tagállamok között megosztott adóztatási joghatóság egyensúlyának megőrzéséhez fűződő követelményre a más tagállamban illetéssel rendelkező kedvezményezett társaságok adóztatásának igazolása érdekében (a fent hivatkozott *Amurta* ügyben hozott ítélet 59. pontja és a fent hivatkozott *Aberdeen Property Fininvest Alpha* ügyben hozott ítélet 67. pontja).

79 Márpedig, noha a Németországi Szövetségi Köztársaság azt állítja, hogy a KStG 8b. §-át nem szabad az osztalékok megadóztatására vonatkozó hatáskörrel való lemondásnak tekinteni, nem vitatott, hogy a Németországban letelepedett társaságok a belföldi illetőségű, nyereséget felosztó társaságok által fizetett osztalék tekintetében teljesen mentesülnek a forrásadó hatásai alól.

80 Igaz, a Bíróság már kimondta, hogy annak elírása az osztalékot fizető társaság illetése szerinti tagállam részére, hogy biztosítsa azt, hogy a külföldi illetőségű részvényes számára kifizetett nyereség ne képezze gazdasági többszörös vagy kettős adóztatás tárgyát azzal, hogy az osztalékot fizető társaságnál adómentességben részesíti a nyereséget, vagy az osztalékot fizető társaság által ezen nyereségre fizetett adónak megfelelő adóbeszámítást enged a részvényes részére, azt jelentené, hogy e tagállam lemond a területén végzett gazdasági tevékenység során szerzett nyereség megadóztatásához való jogáról (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* ügyben hozott ítélet 59. pontját és a fent hivatkozott *Glaxo Wellcome* ügyben hozott ítélet 83. pontját).

81 Mindazonáltal a jelen ügyben a forrásadó alóli mentesség vagy a Németországi Szövetségi

Köztársaság által levont forrásadónak megfelel? mérték? adókedvezmény, amelyben a más tagállamban letelepedett vállalkozások részesülnek, nem jelentik azt, hogy ez utóbbinak le kell mondania a területén végzett gazdasági tevékenység révén termelt jövedelem megadóztatásához való jogáról. A belföldi illet?ség? társaságok által kifizetett osztalékot ugyanis a kifizet? társaságoknál már az általuk termelt nyereséggént megadóztatták.

82 Kétségtelen, hogy a forrásadó alóli mentesség vagy a Németországi Szövetségi Köztársaság által levont forrásadónak megfelel? mérték? adókedvezmény biztosítása Németország számára adóbevételeinek csökkenésével járna.

83 Ugyanakkor a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az adóbevételek csökkenése nem tekinthet? olyan nyomós közérdeknek, amely indokolhatná az alapvet? szabadságok egyikével f?szabály szerint ellentétes intézkedést (lásd többek között a C?319/02. sz. Manninen?ügyben 2004. szeptember 7?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?7477. o.] 49. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

84 A Németországi Szövetségi Köztársaság másodsorban azt állítja, hogy az osztalékok adóztatásának rendszerét az adórendszer koherenciájára vonatkozó okok igazolják. Ugyanis a KStG 8b. §?ában biztosított adókedvezményt adóhátrány ellensúlyozza, mégpedig a részvényesek megadóztatása. Az adóztatás második szakaszára Németországban kerül sor, még abban az esetben is, ha a részvényesek nem részesülnek a nyereségb?l.

85 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már elismerte, hogy az adórendszer koherenciájának meg?rzése igazolhatja a Szerz?dés által biztosított alapvet? szabadságok gyakorlásának korlátozását (a C?204/90. sz. Bachmann?ügyben 1992. január 28?án hozott ítélet [EBHT 1992., I?249. o.] 28. pontja; a C?319/02. sz. Manninen?ügyben 2004. szeptember 7?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?7477. o.] 42. pontja; a C?418/07. sz. Papillon?ügyben 2008. november 27?én hozott ítélet [EBHT 2008., I?8947. o.] 43. pontja és a fent hivatkozott Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet 77. pontja).

86 Az ilyen igazolásra alapított érvek helytállóságához a Bíróság megköveteli, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adóel?ny és az ezen el?nynek valamely meghatározott adóteherrel történ? kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (a fent hivatkozott Papillon ügyben hozott ítélet 44. pontja és a fent hivatkozott Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet 78. pontja).

87 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy a szóban forgó adórendszerben a belföldi illet?ség? társaságnak osztott osztalékot terhel? forrásadó hatásainak kiegyenlítése nincs alávetve azon kett?s feltételnek, hogy a belföldi illet?ség? társaságnak azt tovább kell osztania, és hogy e társaság részvényeseinél az osztalék adóztatása lehetővé tegye a forrásadó alóli gazdasági mentesség ellensúlyozását.

88 Ahogyan az a szóban forgó adójogi szabályozás indokolásából kit?nik – amelyet a Németországi Szövetségi Köztársaság válasza tartalmaz –, a jövedelmek részleges megadóztatása rendszerének egyik célja a nyereség vállalkozásba való újbóli befektetésének ösztönzése, és ezáltal a vállalkozások önfinanszírozásának javítása. Az ilyen részleges adózási rendszer célja többek között a nyereség vállalkozásban tartásának ösztönzése, és annak elkerülése, hogy azt osztalék formájában a részvényeseknek osszák szét.

89 Ugyanis, mivel az adóztatás második szakaszára csak akkor kerül sor, ha a nyereséget osztalék formájában szétosztják a részvényesek között, a rendszer pénzügyileg kedvez?bbé teszi a nyereség társaságon belüli felhalmozását, mint annak szétosztását a részvényesek között.

90 Amennyiben az adóztatás második szakaszának elkerülését az említett pénzügyi rendszer célkitűzésével összhangban állónak lehet tekinteni – amely célkitűzés a nyereségnek a kedvezményezett társaságon belüli felhalmozásának ösztönzése annak osztalék formájában a részvényeseknek való szétosztással szemben –, nem állapítható meg, hogy a belföldi illetőségű társaságoknak fizetett osztalék forrásadó alóli mentesítésével megvalósuló elnyert minden esetben ellensúlyozza-e a nyereségnek a részvényeseknek a kedvezményezett társaságtól származó jövedelmeként való megadóztatása.

91 Nem fogadható el a Németországi Szövetségi Köztársaság azon érve, amely szerint az adózás második szakaszára később még akkor is sor kerülne, ha a kedvezményezett társaság nyereségét nem osztják szét a részvényesek között, mivel a jövőben szükségszerűen sor kerül valamilyen adóköteles ügyletre. Még ha feltételezzük is, hogy ez bekövetkezik, az esetleges későbbi adóztatás nem igazolhatja a belföldi illetőségű kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalék azonnali mentesítését a forrásadó alól.

92 Következésképpen nem létezik a jelen ítélet 86. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat értelmében vett közvetlen kapcsolat a belföldi illetőségű kedvezményezett társaságoknak fizetett osztalék forrásadó alóli mentesítése és az említett osztalékok akár e társaság részvényeseinek jövedelmeként, akár egy esetleges későbbi adóköteles tevékenység alkalmával történő megadóztatása között.

93 Ebből következik, hogy a tőke szabad mozgásának a szóban forgó adójogi szabályozásból eredő korlátozását nem igazolhatják a Németországi Szövetségi Köztársaság által hivatkozott indokok.

94 A fentiek összességéből következik, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel abban az esetben, amikor az anyavállalatnak a leányvállalat tőkéjében való részesedése nem éri el a 90/435 irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt legalacsonyabb mértéket, a másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat gazdaságilag nagyobb mértékben adóztatja, mint a Németországi Szövetségi Köztársaságban székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat – nem teljesítette az EK 56. cikk (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.

Az EGT-Megállapodás 40. cikkének megsértéséről

95 Az EGT-Megállapodás egyik fő célja az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgásának lehető legteljesebb megvalósítása az EGT egészében, úgy, hogy a Közösség területén megvalósított belső piac kiterjedjen az EFTA államaira. Ebből a szempontból az említett megállapodás számos rendelkezése a megállapodás lehető legegységesebb módon való értelmezésére irányul az EGT egészében (lásd az 1/92. sz. 1992. április 10-i véleményt [EBHT 1992., I?2821. o.]). Ennek keretében a Bíróság feladata annak biztosítása, hogy az EGT-Megállapodásnak a Szerződés szabályaival lényegében azonos rendelkezéseit a tagállamokon belül azonos módon értelmezzék (a C?452/01. sz., Ospelt és Schlössle Weissenberg ügyben 2003. szeptember 23-án hozott ítélet [EBHT 2003., I?9743. o.] 29. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 65. pontja).

96 Ebből következik, hogy ugyan az EGT-Megállapodásban részes államokban honos személyek között a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozásokat az említett megállapodás XII. mellékletének 40. cikkére tekintettel kell értékelni, ezek a rendelkezések ugyanazzal a jogi tartalommal rendelkeznek, mint az EK 56. cikk lényegében azonos rendelkezései (lásd a C?521/07. sz., Bizottság kontra Hollandia ügyben 2009. június 11-én hozott ítélet [EBHT 2009., I?4873. o.] 33. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 66.

pontját).

97 Ahogyan az a jelen ítélet 49. pontjában megállapítást nyert, a Németországban letelepedett kedvezményezett társaságok nem viselnek a belföldi illetőségű leányvállalataik által fizetett osztalékot terhelő forrásadóból származó adóterhet.

98 Ami az Izlandon vagy Norvégiában székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékot illeti, a német jog szerint a forrásadót véglegesen levonnak kell tekinteni.

99 Ebből következően és ugyanazon indokok alapján, amelyek az EK 56. cikk (1) bekezdését érintő kereset vizsgálatánál felmerültek, meg kell állapítani, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel az Izlandon és Norvégiában székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat gazdaságilag nagyobb mértékben adóztatja, mint a Németországi Szövetségi Köztársaságban székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat – nem teljesítette az EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.

A költségekről

100 Az eljárási szabályzat 69. cikkének 2. §-a alapján a Bíróság a pervesztes felet kötelezi a költségek viselésére, ha a pernyertes fél ezt kérte. A Németországi Szövetségi Köztársaságot, mivel pervesztes lett, a Bizottság kérelmének megfelelően kötelezni kell a költségek viselésére.

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

1) **A Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel abban az esetben, amikor az anyavállalatnak a leányvállalat tőkéjében való részesedése nem éri el a 2003. december 22-én 2003/123/EK tanácsi irányelvvel módosított, a különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-án 90/435/EGK tanácsi irányelv 3. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt legalacsonyabb mértéket, a másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat gazdaságilag nagyobb mértékben adóztatja, mint a Németországi Szövetségi Köztársaságban székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat – nem teljesítette az EK 56. cikk (1) bekezdéséből eredő kötelezettségeit.**

2) **A Németországi Szövetségi Köztársaság – mivel az Izlandi Köztársaságban és a Norvég Királyságban székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat gazdaságilag nagyobb mértékben adóztatja, mint a Németországi Szövetségi Köztársaságban székhellyel rendelkező társaságoknak fizetett osztalékokat – nem teljesítette az 1992. május 2-én EGT-Megállapodás 40. cikkéből eredő kötelezettségeit.**

3) **A Bíróság a Németországi Szövetségi Köztársaságot kötelezi a költségek viselésére.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.