A Bíróság ítélete (első tanács)
2004. július 15.*

A C-315/02. sz. ügyben,

a Bírósághoz a Verwaltungsgerichtshof (Ausztria) által az EK 234. cikk alapján benyújtott, az e bíróság előtt

Anneliese Lenz

és

a **Finanzlandesdirektion für Tirol**

között folyamatban lévő eljárásban az EK-Szerződés 73b. és 73d. cikkének (jelenleg EK 56. és EK 58. cikk) értelmezésére vonatkozó előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában,

* Az eljárás nyelve: német.

A BÍRÓSÁG (első tanács),

tagjai: P. Jann tanácselnök, A. Rosas, S. von Bahr, R. Silva de Lapuerta és K. Lenaerts (előadó) bírák,

főtanácsnok: A. Tizzano,
hivatalvezető: M.-F. Contet főtanácsos,

figyelembe véve a következők által előterjesztett írásbeli észrevételeket:

— A. Lenz képviseletében C. Huber és R. Leitner Wirtschaftsprüfer és Steuerberater,

— az osztrák kormány képviseletében H. Dossi, meghatalmazotti minőségben,

— a dán kormány képviseletében J. Molde, meghatalmazotti minőségben,

— a francia kormány képviseletében G. de Bergues és P. Boussaroque, meghatalmazotti minőségben,

— az Egyesült Királyság kormánya képviseletében K. Manji, meghatalmazotti minőségben, segítője: M. Hoskins barrister,

— az Európai Közösségek Bizottsága képviseletében K. Gross és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a tárgyalásra készített jelentésre,

A. Lenz (képviselik: R. Leitner és G. Toifl Steuerberater), az osztrák kormány (képviseli: J. Bauer, meghatalmazotti minőségben), az Egyesült Királyság kormánya (képviseli: M. Hoskins) és a Bizottság (képviseli: K. Gross és R. Lyal) szóbeli észrevételeinek a 2004. január 29-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

a főtanácsnok indítványának a 2004. március 25-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 A Verwaltungsgerichtshof 2002. augusztus 27-i végzésével, amely 2002. szeptember 6-án érkezett a Bírósághoz, az EK 234. cikk alapján előzetes döntéshozatal céljából három, az EK-Szerződés 73b. és 73d. cikkének (jelenleg EK 56. és EK 58. cikk) értelmezésére vonatkozó kérdést terjesztett a Bíróság elé.

2 Ezek a kérdések az említett bíróság előtt az A. Lenz által kezdeményezett eljárásban merültek fel, amelyben A. Lenz megkérdőjelezte a tőkejövedelmek megadóztatására vonatkozó osztrák adójogi szabályozásnak a közösségi joggal való összeegyeztethetőségét.

Jogi háttér

3 Az osztrák adórendszer az Ausztriában letelepedett társaságok jövedelmeinek megadóztatásáról két szinten rendelkezik: a társaság szintjén a társaság által elért nyereséget adóztatja meg, 34%-os átalányadókulccsal; a részvényesek szintjén pedig a tőkejövedelmeket, azaz az osztalékot és a társaság által kiosztott egyéb nyereséget.

4 Ami a részvényesek adóztatását illeti, az alkalmazandó szabályok különbözőek attól függően, hogy osztrák vagy külföldi eredetű jövedelmekről van-e szó.

Az osztrák eredetű tőkejövedelmek adóztatása

5 Az Einkommensteuergesetz 1988 (a jövedelemadóról szóló 1988. évi törvény, BGBl. 1988/400, a továbbiakban: EStG) 93. cikkének (2) bekezdése szerint: „akkor beszélünk osztrák eredetű tőkejövedelmekről, amikor a tőkejövedelmek kifizetőjének lakóhelye, ügyvezetésének központja vagy székhelye Ausztriában van, illetve amikor a kifizető valamely hitelintézet ausztriai fióktelepe [...]" (a BGBl. 1996/201-ben közzétett szöveg).

6 Az EStG 93. cikkének (1) bekezdése (a BGBl. 1996/201-ben közzétett szöveg) úgy rendelkezik, hogy „osztrák eredetű tőkejövedelmek esetén [...], a jövedelemadó a tőkejövedelmekből való levonás (»Kapitalertragsteuer«) útján kerül kivetésre", amelynek mértéke — az EStG 95. cikke (1) bekezdésének megfelelően — 25%.

7 Az EStG 97. cikkének (1) bekezdése (a BGBl. 1996/797-ben közzétett szöveg) úgy rendelkezik, hogy a tőkejövedelmek esetében az adót „az adó levonásával véglegesen kiegyenlítettnek kell tekinteni". A tőkejövedelmek következésképpen nem esnek további jövedelemadó-kötelezettség alá.

8 Azokra az esetekre nézve, amikor a mentesítő jellegű adót a forrásnál történő levonással (azaz a társaságoknál) nem lehet beszedni, az EStG 97. cikkének (2) bekezdése úgy rendelkezik, hogy az adót „a szelvénykifizető helyen, a tőkejövedelmekre kivetett adónak megfelelő összegű önkéntes befizetés útján" szedik be (a BGBl. 1996/797-ben közzétett szöveg).

9 Amennyiben az adóalany úgy dönt, hogy nem a 25%-os mentesítő adót választja, akkor az EStG 37. cikke (1) és (4) bekezdésének megfelelően (a BGBl. 1996/797-ben közzétett szöveg), az ún. „felére csökkentett adókulcs" („Halbsatzverfahren") rendszerét veheti igénybe.

10 Ebben az esetben a tőkejövedelmeket figyelembe veszik az adóköteles összjövedelem megállapításakor, ami az alkalmazandó adókulcs emelkedését eredményezheti. Azonban ennek ellentételezéseként az említett tőkejövedelmek az összjövedelemre alkalmazandó általános adókulcs felével adóznak.

A külföldi eredetű tőkejövedelmek adóztatása

11 Az ausztriai illetőségű adóalany külföldi eredetű tőkejövedelmei a jövedelemadózás rendes szabályai szerint adóznak. E tőkejövedelmek tehát beleszámítanak az adóköteles összjövedelembe, és az általános jövedelemadó hatálya alá tartoznak, amelynek legmagasabb kulcsa 50%.

12 Az osztrák jogi szabályozást egy 2002. április 1-jén hatályba lépett törvény módosította. E törvény az alapeljárás tekintetében irányadó időszaknál későbbi, így nem lehet rá alkalmazni.

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

13 A. Lenz — Ausztriában teljes körű adókötelezettséggel rendelkező német állampolgár — az 1996-os adóévre olyan tőkejövedelmeket vallott be jövedelem-adó-bevallásában, amelyeket Németországban letelepedett részvénytársaságoktól osztalék formájában szerzett. Az osztrák adóhatóság e jövedelmeket a jövedelemadó általános szabályai szerint adóztatta meg. Az EStG 37. cikkében előírt felére csökkentett adókulcsot és az EStG 97. és 93. cikkében előírt mentesítő adót (a továbbiakban: a szóban forgó adókedvezmények) ugyanis csak az osztrák eredetű tőkejövedelmekre lehet alkalmazni.

14 Mivel A. Lenz úgy találta, hogy a tőkének az EK-Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdésében biztosított szabad mozgásával ellentétes az, hogy német eredetű tőkejövedelmeire az általános progresszív adókulcsot alkalmazzák, panasszal fordult

a Finanzlandesdirektion für Tirolhoz. E fellebbezését az 1999. április 16-án kelt határozattal elutasították, amely ellen keresetet nyújtott be a Verwaltungsgerichtshofhoz.

15 Ilyen körülmények között a Verwaltungsgerichtshof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Ellentétes-e az EK-Szerződés 73b. cikke (1) bekezdésének és a 73d. cikk (1) bekezdése a) és b) pontjának, valamint (3) bekezdésének (jelenleg az EK 56. cikk (1) bekezdése és az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) és b) pontja, valamint (3) bekezdése) együttesen alkalmazandó rendelkezéseivel az olyan — az EStG 97. cikkének (1) és (4) bekezdése által az EStG 37. cikkének (1) és (4) bekezdésével együttesen előírthoz hasonló — rendelkezés, amely szerint a belföldi részvények osztaléka tekintetében az adóalany választhat a 25%-os átalányjellegű és mentesítő adókulcs, valamint az összjövedelemre alkalmazandó általános adókulcs fele között, míg a külföldi részvények osztaléka mindig az általános jövedelemadó-kulccsal adózik?

2) Az első kérdés megválaszolása szempontjából lényeges-e, hogy milyen mértékű adó terheli annak a részvénytőkével rendelkező társaságnak a jövedelmét, amelynek székhelye és ügyvezetésének központja egy másik tagállamban vagy harmadik országban van?

3) Amennyiben az első kérdésre igenlő a válasz: létrehozható-e az EK-Szerződés 73b. cikke (1) bekezdésének (jelenleg az EK 56. cikk (1) bekezdése) megfelelő állapot oly módon, hogy az osztalékot kapó személy osztrák jövedelemadójába arányosan beszámítják azon társasági adót, amelyet a más tagállambeli vagy harmadik országbeli székhellyel és ügyvezetési központtal rendelkező részvénytársaságok a honosságuk szerinti államban fizetnek meg?"

Az első két kérdésről

16 Első két kérdésével, amelyeket együtt kell megvizsgálni, a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EK-Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése és 73d. cikkének (1) és (3) bekezdése ellentétes-e az olyan tagállami rendelkezéssel, amely — a külföldi tőkejövedelmek kizárásával — csak az e tagállamban letelepedett társaságok által kifizetett tőkejövedelmekre alkalmazza a 25%-os mentesítő adókulcsot vagy az általános jövedelemadó-kulcs felét, valamint hogy az ilyen szabályozásnak az EK-Szerződés említett rendelkezéseivel való összeegyeztethetőségének megítélése adott esetben függ-e attól, hogy e társaságok nyereségét a letelepedésük szerinti tagállamban milyen mértékben adóztatják meg.

17 Mivel az alapeljárásban a jogvita azzal kapcsolatos, hogy az egyik tagállam adóhatóságai elutasítják a szóban forgó adókedvezmények biztosítását az e tagállamban teljes körű adókötelezettséggel rendelkező személy részére, aki egy másik tagállamban letelepedett társaságtól kapott osztalékot, a feltett kérdésekre csak annyiban kell válaszolni, amennyiben a tőke tagállamok közötti szabad mozgásával kapcsolatosak.

18 Először is azt kell megvizsgálni, hogy — amint azt A. Lenz és az Európai Közösségek Bizottsága állítja — az alapeljárásban érintett adójogi szabályozás az EK-Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése értelmében korlátozza-e a tőke szabad mozgását.

19 Emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni hatáskörüket (a C-80/94. sz. Wielockx-

ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-2493. o.] 16. pontja, a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 32. pontja és a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 21. pontja).

20 Meg kell állapítani, hogy a szóban forgó adójogi szabályozásnak az a hatása, hogy az ausztriai illetőségű adóalanyokat visszatartja attól, hogy tőkéjüket valamely másik tagállamban letelepedett társaságba fektessék. E szabályozás ugyanis az ausztriai illetőségű adóalanyoknak megengedi, hogy osztrák eredetű tőkejövedelmeik vonatkozásában válasszanak a 25%-os átalányadókulccsal számított mentesítő adó és az általános jövedelemadó-kulcs fele között, míg a más tagállamból származó tőkejövedelmeket az általános jövedelemadó terheli, amelynek kulcsa az 50%-ot is elérheti.

21 Az említett szabályozás a más tagállamokban letelepedett társaságok tekintetében is korlátozó hatással jár, mert akadályozza őket abban, hogy Ausztriában tőkét gyűjtsenek. Abban az esetben ugyanis, amennyiben más tagállamból származó tőkejövedelmeket adózási szempontból kedvezőtlenebb bánásmódban részesíti, mint az ausztriai eredetű tőkejövedelmeket, az ausztriai illetőségű befektetők számára a más tagállamokban letelepedett társaságok részvényeinek megszerzése kevésbé vonzó, mint az ebben a tagállamban letelepedett társaságok részvényeié (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 35. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 24. pontját).

22 Az előbbiekből az következik, hogy az alapeljárásban érintetthez hasonló szabályozás a tőke szabad mozgásának az EK-Szerződés 73b. cikke (1) bekezdésében alapvetően tiltott korlátozását jelenti.

23 Meg kell azonban vizsgálni, hogy az EK-Szerződés rendelkezéseinek fényében igazolható-e a tőke szabad mozgásának korlátozása.

24 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK-Szerződés 73d. cikkének (1) bekezdése szerint „[a] 73b. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy [...] alkalmazzák adójoguk vonatkozó rendelkezéseit, amelyek [...] a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek", sem pedig azt a jogát, hogy „meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására".

25 Az osztrák, a dán és a francia kormány, valamint az Egyesült Királyság kormánya szerint e rendelkezésekből világosan kiderül, hogy a tagállamok jogosan járnak el, amikor a szóban forgó adókedvezményeket egyedül a területükön letelepedett társaságok által kifizetett tőkejövedelmek vonatkozásában biztosítják.

26 E tekintetben fontos kiemelni, hogy a tőke szabad mozgásának alapvető elve alóli kivételt megállapító EK-Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének szigorú értelmezés tárgyát kell képeznie, és e cikket nem lehet úgy értelmezni, hogy minden olyan adójogszabály, amely különbséget tesz az adófizetők tőkebefektetésének helye alapján, automatikusan összeegyeztethető lenne az EK-Szerződéssel. Az EK-Szerződés 73d. cikkének (1) bekezdésében szabályozott kivételt ugyanis az EK-Szerződés 73d. cikkének (3) bekezdése korlátozza, amely úgy rendelkezik, hogy az e cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak a 73b. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül".

27 Különbséget kell tehát tenni az EK-Szerződés 73d. cikkének (1) bekezdése értelmében megengedett egyenlőtlen bánásmód és az EK-Szerződés 73d. cikkének (3) bekezdése által tiltott önkényes megkülönböztetés között. Márpedig az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy ahhoz, hogy valamely — a szóban forgóhoz hasonló — nemzeti adójogi szabályozás, amely különbséget tesz az érintett tagállam területén letelepedett társaságok által kifizetett tőkejövedelmek és a más tagállamokból származó tőkejövedelmek között, összeegyeztethető legyen az EK-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy a bánásmód eltérése olyan helyzetekre vonatkozzon, amelyek objektíve nem összehasonlíthatóak,

illetve hogy a bánásmód eltérését nyomós közérdek igazolja, mint például az adórendszer koherenciája megőrzésének szüksége, az adóelkerülés elleni küzdelem és az adóellenőrzések eredményessége (a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 43. pontja; a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10829. o.] 49. és 72. pontja és a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 27. pontja). Ezenkívül a tőkejövedelmek különböző kategóriáinak eltérő kezelése — az igazolhatóság érdekében — nem haladhatja meg a szóban forgó szabályozás céljának eléréséhez szükséges mértéket.

28 A jelen ügyben észrevételeket előterjesztő kormányok elsősorban azt emelik ki, hogy az osztrák hatóságok az Ausztriában letelepedett társaságok által kiosztott nyereséget részben a társaságoknál, részben pedig a részvényeseknél adóztatják meg. A területükön kívül letelepedett társaságok jövedelmeit viszont az osztrák hatóságok nem képesek ugyanolyan módon megadóztatni. A szóban forgó adójogi szabályozást tehát a helyzetek olyan objektív eltérése indokolja, amely az EK-Szerződés 73d. cikke (1) bekezdése a) pontjának megfelelően megalapozza az adóztatásbeli eltérő bánásmódot (a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-225. o.] 30–34. és 37. pontja és a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 43. pontja).

29 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az EK-Szerződés 73d. cikke (1) bekezdése a) pontjában leírt tényállásnak megfelel-e az olyan szabályozás, amely az Ausztriában teljes körű adókötelezettséggel rendelkező személyekkel szemben különböző bánásmódot ír elő attól függően, hogy tőkejövedelmüket ezen vagy más tagállamban letelepedett társaságoktól kapják-e, objektíve nem összehasonlítható helyzetekre vonatkozik-e.

30 Az iratokból az állapítható meg, hogy az osztrák adójogi szabályozás célja az, hogy mérsékelje a társasági nyereségek kettős megadóztatásának gazdasági hatásait, amely kettős adóztatás a társaságok nyereségének a társasági adó révén, valamint az ugyanezen nyereség osztalék formájában kiosztott részének az adóalany részvényesnél jövedelemadó révén történő megadóztatásából áll.

31 Márpedig mind az ausztriai eredetű, mind a más tagállamokból származó tőkejövedelmek képezhetik kettős adóztatás tárgyát. A jövedelmeket ugyanis mindkét esetben először társasági adó, majd — amennyiben azokat osztalék formájában kiosztják — jövedelemadó terheli.

32 Az olyan adójogszabály szempontjából, amelynek célja, hogy mérsékelje az azon társaságok által kiosztott nyereséget sújtó kettős adóztatást, amelyek javára a befektetést megvalósították, az Ausztriában teljes körű adókötelezettséggel rendelkező, de más tagállamban letelepedett társaságtól tőkejövedelemhez jutó részvényesek összehasonlítható helyzetben vannak azokkal a részvényesekkel, akik szintén Ausztriában rendelkeznek teljes körű adókötelezettséggel, és ez utóbbi tagállamban letelepedett társaságtól jutnak tőkejövedelemhez.

33 Ebből az következik, hogy az osztrák adójogi szabályozás által tett megkülönböztetés, amely a 25%-os mentesítő adókulcsnak vagy a felére csökkentett adókulcsnak a tőkejövedelmekre való alkalmazását attól teszi függővé, hogy e jövedelmek osztrák eredetűek-e, vagy sem, nem az EK-Szerződés 73d. cikke (1) bekezdése a) pontjának értelmében vett különböző helyzetekre vonatkozik (ebben a vonatkozásban lásd a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-3089. o.] 41–49. pontját és a C-234/01. sz. Gerritse-ügyben 2003. június 12-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-5933. o., 47–54. pontját).

34 A Bíróság elé észrevételeket terjesztő kormányok másodsorban azt állítják, hogy az osztrák adójogi szabályozást objektíve igazolja az, hogy biztosítani kell a nemzeti adórendszer koherenciáját (a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben [EBHT 1992., I-249. o.] és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben [EBHT 1992., I-305. o.] 1992. január 28-án hozott ítéletek). E tekintetben úgy érvelnek, hogy a szóban forgó adókedvezmények célja az, hogy mérsékeljék a társasági nyereségek kettős

megadóztatásának hatásait. Véleményük szerint közvetlen gazdasági kapcsolat áll fenn a társaság nyereségének megadóztatása és ezen adókedvezmények között. Következésképpen, mivel e tagállamban csak az Ausztriában letelepedett társaságok tartoznak a társasági adókötelezettség alá, indokolt, hogy az említett adókedvezményeket csak az osztrák eredetű tőkejövedelmek jogosultjaira korlátozzák.

35 Emlékeztetni kell arra, hogy a fent hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítélet 28. pontjában és a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 21. pontjában — ahol a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szüksége igazolhatja az EK-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását — közvetlen kapcsolat állt fenn egyrészt a nyugdíj- és életbiztosítási szerződések keretében befizetett járulékok levonhatósága, másrészt pedig a biztosítók által az említett szerződések végrehajtásának keretében kifizetendő összegek megadóztatása között; és ezt a kapcsolatot a szóban forgó adórendszer koherenciájának védelme érdekében meg kellett őrizni (lásd különösen a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7641. o.] 24. pontját és a fent hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 52. pontját).

36 Azon a tényen kívül, hogy a természetes személyek jövedelemadója és a társasági adó két különböző adó, amelyek más-más adóalanyokat terhelnek (lásd a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-2787. o.] 40. pontját, a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 57. és 58. pontját és a C-168/01. sz., Bosal Holding-ügyben 2003. szeptember 18-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 30. pontját), az alapeljárás tekintetében meg kell állapítani, hogy az osztrák adójogi szabályozás a szóban forgó adókedvezmények nyújtását — amelyben az ausztriai illetőségű adóalanyok az osztrák eredetű tőkejövedelmük után részesülnek — nem a társaságok nyereségének a társasági adó révén történő megadóztatásától teszi függővé.

37 Arra is emlékeztetni kell, hogy azt az érvet, amely az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségén alapul, a szóban forgó adójogi szabályozás által követett cél tekintetében is ellenőrizni kell (lásd a C-9/02. sz. Hughes de Lasteyrie du Saillant-ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 67. pontját).

38 Márpedig az osztrák adójogi szabályozás által elérni kívánt célt, nevezetesen a kettős adóztatás mérséklését, egyáltalán nem érintené, ha az osztrák adójogi szabályozás előnyeit a más tagállamból származó tőkejövedelmek jogosultjaira is kiterjesztenék. Éppen ellenkezőleg: az a tény, hogy a 25%-os mentesítő adókulcsot és a felére csökkentett adókulcsot csak az osztrák eredetű tőkejövedelmek jogosultjaira korlátozzák, azt eredményezi, hogy nő a különbség az osztrák társaságok nyereségét terhelő globális adóteher és a más tagállamban letelepedett társaságok nyereségét terhelő globális adóteher között.

39 Tehát nem lehet elfogadni azt az érvet, amely az osztrák adórendszer koherenciája megőrzésének szükségén alapul.

40 Azt is érdemes kiemelni, hogy amennyiben a szóban forgó adókedvezményt biztosítanák a más tagállamból származó tőkejövedelmek jogosultjai számára is, az az érintett tagállam adóbevételeinek csökkenését vonná maga után. Azonban az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amelyre hivatkozni lehet valamely alapvető szabadsággal elvileg ellentétes intézkedés igazolása érdekében (a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 59. pontja, a C-136/00. sz. Danner-ügyben 2002. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2002, I-8147. o.] 56. pontja és a fent hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 50. pontja).

41 Ezen túl — az osztrák és a dán kormány állításával ellentétben — a más tagállamban letelepedett társaságok megadóztatásának szintje nem lényeges annak megítélése szempontjából, hogy valamely nemzeti jogszabály — nevezetesen az osztrák adójogi szabályozás — összeegyeztethető-e az EK-Szerződés 73b. cikkével és 73d. cikke (1) és (3) bekezdésével.

42 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az osztrák eredetű tőkejövedelmek vonatkozásában a szóban forgó adójogi szabályozás semmilyen közvetlen kapcsolatot nem hoz létre a társaságok társasági adó útján történő megadóztatása és azon adókedvezmények között, amelyeket az ausztriai illetőségű adóalanyok élveznek a jövedelemadó tekintetében. Ezért az Ausztrián kívül letelepedett társaságok adóztatási szintje nem igazolhatja azt, hogy az e társaságok által kifizetett tőkejövedelmek jogosultjaitól megtagadják ugyanezeket az adókedvezményeket.

43 Természetesen nem zárható ki, hogy a szóban forgó adójogi szabályozásnak a más tagállamból származó tőkejövedelmekre történő kiterjesztése előnyössé teheti az ausztriai illetőségű befektetők számára az olyan más tagállamokban letelepedett társaságok részvényeinek megszerzését, ahol a társasági adó szintje alacsonyabb, mint Ausztriában. Ez a lehetőség azonban semmiképpen sem igazolhat olyan szabályozást, amelyről az alapeljárásban szó van. Az az érv, amely szerint azok az adóalanyok, akik az illetőségük szerinti államban egy másik tagállamban letelepedett társaságtól kapnak tőkejövedelmeket, adókedvezményhez jutnának, szemben áll az állandó ítélkezési gyakorlattal, amely szerint az olyan adóztatásbeli kedvezőtlen bánásmód, amely valamely alapvető szabadságot sért, nem igazolható esetleges egyéb adókedvezményekkel (a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 61. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

44 A francia kormány ezenkívül azt is hangsúlyozza, hogy az osztrák adójogi szabályozást az igazolja, hogy biztosítani kell az adóellenőrzés eredményességét.

45 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy különösen az EK-Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének b) pontjából az következik, hogy az EK-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok korlátozásának igazolása érdekében hivatkozni lehet az adóellenőrzések eredményességére (lásd a C-254/97. sz., Baxter és társai ügyben 1999. július 8-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-4809. o.] 18. pontját és a C-478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-7587. o.] 39. pontját).

46 Először is: ami az osztrák eredetű tőkejövedelmek csökkentett adókulccsal történő megadóztatásából eredő adókedvezményt illeti, egyáltalán nincs kimutatva, hogy a tőkejövedelmek eredetétől függően alkalmazott különböző adókulcsok alkalmasak lennének arra, hogy eredményesebbé tegyék az adóellenőrzéseket.

47 Másodsorban: ami a 25%-os mértékű mentesítő adót illeti, emlékeztetni kell arra, hogy ezt az Ausztriában letelepedett társaságok közvetlenül a forrásnál vonják le. Amint azonban azt indítványának 33. és 34. pontjában a főtanácsnok kifejtette, a mentesítő jellegű adónak nem előfeltétele a forrásnál történő levonás. Az EStG 97. cikkének (2) bekezdése akképpen rendelkezik, hogy amennyiben a forrásnál történő levonás nem lehetséges, a mentesítő jellegű adót „a szelvénykifizető helyen a tőkejövedelmekre kivetett adónak megfelelő összegű önkéntes befizetéssel" is teljesíteni lehet. A más tagállamokban letelepedett társaságoktól származó jövedelmek vonatkozásában az adóhatóság részére történő „önkéntes befizetéshez" hasonló eljárást lehetne előírni.

48 Igaz, hogy az Ausztriában letelepedett társaságok által közvetlenül a forrásnál elvégzett adólevonás egyszerűbb az adóhatóság számára, mint az „önkéntes befizetés". A pusztán adminisztratív jellegű nehézségek azonban nem igazolhatják az EK-Szerződésben biztosított olyan alapvető szabadság akadályozását, mint például a tőke szabad mozgása (a fent hivatkozott Bizottság kontra Franciaország ügyben hozott ítélet 29. és 30. pontja).

49 A fentiek figyelembevételével az első két kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK-Szerződés 73b. cikkével és 73d. cikkének (1) és (3) bekezdésével ellentétes az olyan szabályozás, amely kizárólag az osztrák eredetű tőkejövedelmek jogosultjai számára teszi lehetővé, hogy válasszanak a 25%-os mértékű mentesítő jellegű adó és a jövedelemadó általános kulcsának fele között, míg a más tagállamból származó tőkejövedelmeket kötelezően az általános — csökkentések nélküli — jövedelemadóval terheli. Annak megtagadása, hogy a más tagállamból származó tőkejövedelmek jogosultjainak ugyanazokat az adókedvezményeket biztosítsák, mint amelyekben az osztrák eredetű tőkejövedelmek jogosultjai részesülnek, nem igazolható azzal a körülménnyel, hogy a más tagállamban letelepedett társaságok jövedelmeit ott alacsonyabb mértékű adó terheli.

A harmadik kérdésről

50 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság arra vár választ, hogy az EK-Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdésével ellentétes-e az olyan adójogi szabályozás, amely az ausztriai illetőségű és valamely más tagállamból tőkejövedelmet szerző adóalanynak megengedi, hogy jövedelemadójába arányosan beszámítsa az azon társaságok által kifizetett társasági adót, amelyekben részesedéssel rendelkezik.

51 A. Lenz és a Bizottság kételyeiket fejezték ki e kérdés elfogadhatóságával kapcsolatban. A kérdés az alapeljárás szempontjából nem bír jelentőséggel, mert olyan adójogi szabályozásra vonatkozik, amely Ausztriában nincs hatályban.

52 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a Bíróság nem dönthet egy nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett olyan kérdésről, amely esetében nyilvánvaló, hogy valamely adott közösségi jogszabály kért értelmezése nem függ össze az alapeljárás tárgyával vagy céljával, illetve ha a szóban forgó probléma elméleti jellegű (a C-83/91. sz. Meilicke-ügyben 1992. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-4871. o.] 25. pontja, a C-36/99. sz., Idéal tourisme-ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6049. o.] 20. pontja és a C-380/01. sz. Schneider-ügyben 2004. február 5-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 22. pontja).

53 Márpedig az előzetes döntéshozatalra utaló végzésben említett rendelkezések nem teszik lehetővé, hogy a más tagállamban megfizetett társasági adó Ausztriában beszámítás tárgyát képezhesse. A Bíróság e tárgyban további tájékoztatást kért az osztrák kormánytól, amely válaszában megerősítette, hogy az alapeljárás tekintetében irányadó időpontban hatályos adójogszabályok még kiterjesztő értelmezés esetén sem tették lehetővé a kérdést előterjesztő bíróság által felvetett beszámítást.

54 Ilyen körülmények között a harmadik kérdésre nem kell válaszolni.

A költségekről

55 A Bíróságnál észrevételeket előterjesztő osztrák, dán és francia kormány, valamint az Egyesült Királyság kormánya és a Bizottság részéről felmerült költségek nem téríthetők meg. Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt függőben lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről.

A fenti indokok alapján

A BÍRÓSÁG (első tanács)

a Verwaltungsgerichtshof 2002. augusztus 27-i végzésével hozzá intézett kérdésekre válaszolva a következőképpen határozott:

1) **Az EK-Szerződés 73b. cikkével és 73d. cikkének (1) és (3) bekezdésével (jelenleg EK 56. cikk és az EK 58. cikk (1) és (3) bekezdése) ellentétes az olyan szabályozás, amely kizárólag az osztrák eredetű tőkejövedelmek jogosultjai számára teszi lehetővé, hogy válasszanak a 25%-os mértékű mentesítő jellegű adó és a jövedelemadó általános kulcsának fele között, míg a más tagállamból származó tőkejövedelmeket kötelezően az általános — csökkentések nélküli — jövedelemadóval terheli.**

2) **Annak megtagadása, hogy a más tagállamból származó tőkejövedelmek jogosultjainak ugyanazokat az adókedvezményeket biztosítsák, mint amelyekben az osztrák eredetű tőkejövedelmek jogosultjai részesülnek, nem igazolható azzal a körülménnyel, hogy a más tagállamban letelepedett társaságok jövedelmeit ott alacsonyabb mértékű adó terheli.**

Jann Rosas von Bahr

Silva de Lapuerta Lenaerts

Kihirdetve Luxembourgban, a 2004. július 15-i nyilvános ülésen.

R. Grass

hivatalvezető

P. Jann

az első tanács elnöke