A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2015. szeptember 17.*

„Előzetes döntéshozatal — A tőke szabad mozgása — EK 56. cikk — Valamely nemzeti magánalapítvány részesedések értékesítéséből származó tőkehozamainak és jövedelmeinek köztes adóztatása — Valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján az alapítvány adóztatásának helye szerinti tagállamban nem adóköteles, külföldi illetőségű kedvezményezett javára szóló támogatás adóalapból történő levonásához való jog elutasítása”

A C-589/13. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Verwaltungsgerichtshof (Ausztria) a Bírósághoz 2013. november 19-én érkezett, 2013. október 23-i határozatával terjesztett elő az előtte

az **F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt**

által indított eljárásban,

az **Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien**

részvételével,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: T. von Danwitz tanácselnök, C. Vajda, A. Rosas (előadó), Juhász E. és D. Šváby bírák,

főtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: M. Aleksejev tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2015. január 21-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– az osztrák kormány képviseletében C. Pesendorfer, J. Bauer és M. Klamert, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében A. Cordewener, W. Roels és M. Wasmeier, meghatalmazotti minőségben,

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

* Az eljárás nyelve: német.

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK 56. cikk (1) bekezdésének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (a továbbiakban: magánalapítvány) által az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Wien (független pénzügyi tanács, bécsi kirendeltség, a továbbiakban:UFS) más tagállami illetőségű kedvezményezetteknek nyújtott támogatásoknak a magánalapítványt a 2001. és 2002. adóévben terhelő adó kiszámításakor történő figyelembevételéhez való jogot elutasító határozatával szemben benyújtott kereset tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

Az osztrák jog

3 Az alapeljárásra vonatkozó osztrák szabályozás a magánalapítványok 2001. és 2002. évi adózását érinti.

A magánalapítványok 2001. évet megelőző adóztatási rendszere

4 A magánalapítványokat (Privatstiftungen) az osztrák jogalkotó a magánalapítványokról szóló törvénnyel (Privatstiftungsgesetz, BGBl. 694/1993. sz.) 1993-ban vezette be).

5 A magánalapítványok a társasági adó hatálya alá tartoznak. Mindazonáltal a 2000. év végéig hatályos szabályozás szerint a magánalapítvány részesedések értékesítéséből származó tőkehozamai és jövedelmei főszabály szerint társaságiadó-mentesek voltak az alapítvány tekintetében. Az adóztatásra akkor került sor, amikor az alapítvány jövedelmeit átruházták a különböző kedvezményezetteknek az alapítvány által nyújtott támogatás eredményeként. A jövedelemadóról szóló 1988. évi törvény (Einkommensteuergesetz, a továbbiakban: 1988. évi EStG) 27. §-a (1) bekezdésének 7. pontja szerint e támogatások a kedvezményezett tekintetében 25%-os tőkejövedelem-adó hatálya alá tartozó tőkejövedelemnek minősültek.

A magánalapítványokra 2001 és 2004 között vonatkozó adóztatási rendszer

6 A magánalapítványok adóztatási rendszerét 2001-től módosította a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvény (Budgetbegleitgesetz 2001, BGBl. I, 142/2000), többek között számos új rendelkezésnek a társasági adóról szóló 1988. évi törvénybe (Körperschaftsteuergesetz 1988, a továbbiakban: 1988. évi KStG) történő bevezetésével.

7 A 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvény indokolása szerint, e rendelkezések lényegében az általános társaságiadó-mentesség csökkentésére irányultak, amely korábban a magánalapítványokat illette, és ezen alapítványok egyes részesedésekből származó tőkehozamaira és jövedelmeire irányuló, jövedelemcsoportok szerint meghatározott kedvezményes mértékű adó közvetlenül a magánalapítványoktól történő beszedésére irányult. E kedvezményes mértékű közvetlen adót „köztes adóztatásnak” (Zwischensteuer; a továbbiakban: köztes adó) minősítették.

8 Az 1988. évi KStG 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 13. §-ának (3) bekezdése előírja:

„Azon [magán]alapítványok esetében, amelyek nem esnek az 5. § 6. vagy 7. pontjának, illetve a 7. § (3) bekezdésének hatálya alá, sem a jövedelmek, sem a bevételek tekintetében nem kell figyelembe venni, hanem a 22. § (3) bekezdés alapján külön adó alá tartoznak:

1. az alábbiakból származó bel- és külföldi tőkejövedelmek

   – pénzbetétek és egyéb, hitelintézetekkel szembeni követelések ([1988. évi EStG] 93. §-a (2) bekezdésének 3. pontja);

   – az [1988. évi EStG] 93. §-a (3) bekezdésének 1–3. pontja szerinti követeléseket megtestesítő értékpapírok, amennyiben azokat a kibocsátásukkor mind jogi szempontból, mind ténylegesen határozatlan személyi körnek kínálják;

   – az [1988. évi EStG] 93. §-a (3) bekezdésének 4. és 5. pontja szerinti követeléseket megtestesítő értékpapírok, amennyiben e tőkejövedelmek az [1988. évi EStG] 27. §-a szerinti tőkevagyonból származó jövedelmek közé tartoznak;

2. az [1988. évi EStG], 31. §-a szerinti részesedések értékesítéséből származó jövedelmek, amennyiben a (4) bekezdés nem alkalmazható.

Mellőzni kell a részesedések értékesítéséből származó tőkehozamok és jövedelmek adóztatását (22. § (3) bekezdése) annyiban, amennyiben az adóztatási időszakban az [1988. évi EStG] 27. §-a (1) bekezdésének 7. pontja szerint támogatásokat folyósítottak, és azokból levonták a tőkejövedelem-adót, valamint kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény nem mentesít a tőkejövedelem-adó alól.”

9 AZ 1988. évi KStG 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvény által módosított 22. §-ának (3) bekezdése szerint a társasági adó az 1988. évi KStG 13. §-ának (3) bekezdése szerint az adóköteles tőkehozamok és -jövedelmek 12,5%-a.

10 1988. évi KStG 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 24. §-ának (5) bekezdése szerint:

„Azt a társasági adót, amely a 13. § (3) és (4) bekezdése alapján a tőkehozamokra és -jövedelmekre esik, a következő rendelkezések szerint az adó megállapítása keretében jóvá kell írni:

1. A társasági adót az adóbevallás benyújtásakor már az adómegállapítás során meghatározták és lerótták.

2. Az alapítvány az [1988. évi EStG] 27. §-a (1) bekezdésének 7. pontja szerint olyan támogatásokat folyósít, amelyek nem eredményezik az adóbeszedés elmaradását a 13. § (3) bekezdésének utolsó mondata alapján.

3. A jóváírás a támogatásoknak a tőkejövedelem-adó levonása céljából alkalmazandó adóalapjának a 12,5%-a.

4. Az alapítvány nyilvántartási számlát vezet, amelyen folyamatosan feltünteti az évente lerótt társasági adót, a jóváírt összegeket és a mindenkori jóváírás alapját képező maradványösszegeket.

5. Az alapítvány megszűnése esetén a megszűnés időpontjában jóváírás alapját képező összeget teljes egészében jóvá kell írni.”

Az osztrák jog köztes adóztatási rendszerére vonatkozó pontosítások

11 A 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénynek a kérdést előterjesztő bíróság által idézett indokolása a köztes adó vonatkozásában megállapítja, hogy:

„[…] 2001-től [,a] betétekből és követeléseket megtestesítő értékpapírokból származó kamatjövedelmeket egyfajta köztes adóztatás alá kell vetni, mégpedig egy különösen kedvezményes adómérték mellett. Ezt az adózást először is a jövedelmek keletkezése váltja ki. Ha (ezt követően) az alapítvány támogatásokat folyósít, akkor az ezt szabályozó törvényi rendelkezések szerint jóváírásra kerül sor. A folyósított támogatások mértéke ezért nem változtat az összadóterhelésen.

E rendszer törvényi módosításokkal két területen kerül bevezetésre. Először az 1988. évi KStG 13. §-ának (2) bekezdésében szereplő eddigi mentességi rendelkezések megfelelő kiigazítására kerül sor. Az eddig mentesített jövedelmek adózására az úgynevezett jövedelemcsoportok szerinti adózás szerint kedvezményes 12,5%-os adómérték (lásd az 1988. évi KStG 13. §-ának (3) bekezdését) alapján adómegállapítás útján kerül sor. Így elmarad az adóztatás abban az esetben, ha a kamatjövedelmek szerzésének évében kifizetésekre kerül sor. Másodszor a 24. § (5) bekezdése e kedvezményes adó jóváírását szabályozza; erre adómegállapítás útján kerül sor. Ez az adójóváírás mindenekelőtt azt feltételezi, hogy e kedvezményes adót az adóbevallás benyújtásakor már ténylegesen megfizették. Továbbá szükséges olyan támogatások folyósítása, amelyekből tőkejövedelem-adót vontak le. Jóváírásra kerül a kedvezményes adómértéknek megfelelően a támogatás 12,5%-a. Alaki előírás, hogy olyan nyilvántartási számlát kell vezetni, amelyből ki kell tűnnie a jóváírás alapjául szolgáló összegek alakulásának és egyenlegének.

Példa: Egy magánalapítvány 2001-ben 2 000 000 osztrák schilling (ATS) kamatjövedelemre tesz szert. A [kifizetett] támogatások ebben az évben 500 000 ATS-t tesznek ki. A fizetendő köztes adó a 1 500 000 ATS 12,5%-a, azaz 187 500 ATS. Ez az alapítvány 2002-ben 2 500 000 ATS kamatjövedelmet szerez. Ebben az évben nem fizetnek támogatást. A köztes adó 2002 tekintetében 312 500 ATS. 2003-ban 2 000 000 ATS kamatjövedelmet érnek el, a támogatások pedig 2 100 000 ATS-t tesznek ki. Ebben az évben nem merül fel köztes adó. A 2001-ben és 2002-ben felmerült köztes adóból 100 000 schilling 12,5%-át kitevő összeget, vagyis 12 500 ATS-t írnak jóvá.”. A 2001-ben és 2002-ben felmerült köztes adóból 100 000 ATS 12,5%-át kitevő összeget, vagyis 12 500 ATS-t írnak jóvá.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

12 Az osztrák jog szerint alapított magánalapítvány a 2001. és 2002. év során tőkehozamokat és jövedelmeket szerzett olyan részesedések értékesítéséből, amelyek a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 13. §-a (3) bekezdése első mondatának hatálya alá tartoztak. A magánalapítvány mindkét évben támogatást nyújtott egy belgiumi és egy osztrák illetőségű személynek.

13 A magánalapítvány mindkét évben 25%-os tőkejövedelem-adót vont le, amely forrásadó alá e támogatások kedvezményezettjei tartoztak, és megfizette azt az osztrák adóhatóságoknak.

14 Ezt követően a két külföldi kedvezményezett az Osztrák Köztársaság és az illetőségeik szerinti tagállam között hatályban lévő kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményekre hivatkozva kérte azonban az osztrák adóhatóságtól a támogatásokból levont tőkejövedelem-adó visszatérítését. A belgiumi illetőségű kedvezményezett a 2001. és 2002. év vonatkozásában nyújtotta be kérelmeit, és az általa kapott támogatások után a forrásnál levont osztrák tőkejövedelem-adó teljes körű visszatérítésében részesült. A németországi illetőségű kedvezményezett csak a 2001. év vonatkozásában nyújtotta be kérelmét, és szintén a vonatkozó tőkejövedelem-adó visszatérítésben részesült.

15 A magánalapítvány a 2001. és 2002. évi társaságiadó-bevallása keretében a fent hivatkozott kedvezményezettek javára ezen években nyújtott támogatások adóalapból történő levonásával csökkentette a főszabály szerint a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 13. §-a (3) bekezdése első mondata szerint „köztes adóztatás” alá tartozó tőkejövedelmeit és az értékesítésekből származó jövedelmeit. Mivel e támogatások meghaladták a tőke- és az értékesítésekből származó jövedelmeket, a magánalapítvány 0 euró összegű adóalapot vallott be, ami mentesítette minden adó megfizetése alól.

16 Az illetékes adóhatóság (Finanzamt) mindazonáltal úgy vélte, hogy kizárt a kedvezményezetteknek nyújtott támogatásnak a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 13. §-a (3) bekezdése első mondata szerint adóköteles összegből történő levonása, mivel a fent hivatkozott kedvezményezettek tőkejövedelemadó-mentességben részesültek a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény szerint. Következésképpen az adóhatóság a 2001. és 2002. évben szerzett részesedésekből tőkehozamokat és jövedelmeket 12,5%-os mértékű köztes adóval sújtotta a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 22. §-ának (3) bekezdése értelmében.

17 A magánalapítvány fellebbezett az UFS-nél a 2001. és 2002. év vonatkozásában társasági adót megállapító, vele közölt határozattal szemben.

18 Másodlagosan a magánalapítvány úgy érvel az UFS előtt, hogy a következő években a korábban megfizetett köztes adónak megfelelő adójóváírást kell számára biztosítani a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 24. §-ának (5) bekezdése szerint.

19 2010. június 10-i határozatban az UFS megerősítette a magánalapítványt sújtó, az annak idején 12,5%-ot kitevő, azon adóalap után fizetendő köztes adó megalapozottságát, amelyet nem kell csökkenteni a belgiumi és németországi kedvezményezetteknek 2001-ben, illetve a belgiumi kedvezményezettnek 2002-ben kifizetett támogatásokkal.

20 Az UFS az adóhatóság ezen álláspontját megerősítve megállapította, hogy e támogatások tekintetében a tőkejövedelem-adó alóli mentesség a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményen alapul, ami kizárja, hogy ezekkel csökkentsék a köztes adó alapját.

21 Ezzel szemben az UFS részlegesen elfogadta a magánalapítványnak a 2001-re vonatkozó köztes adónak a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 24. §-ának (5) bekezdése szerinti, a 2002. adóévre vonatkozó társasági adó címén történő utólagos jóváírására irányuló vagylagos kérelmét. Az UFS ugyanis úgy vélte, hogy a 2002-ben a belgiumi illetőségű kedvezményezett javára nyújtott támogatások a magánalapítvány tekintetében ilyen részleges adójóváírásra jogosítottak.

22 A magánalapítvány keresetet indított az UFS ezen határozatával szemben a Verwaltungsgerichtshof (közigazgatási bíróság) előtt.

23 A magánalapítvány úgy érvel a kérdést előterjesztő bíróság előtt, hogy a tőke EK 56. cikk szerinti szabad mozgásával ellentétes, ha kizárják, hogy azon támogatások, amelyek tekintetében a kedvezményezett valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján tőkejövedelemadó-mentességben részesült, csökkentsék a köztes adó alapját, még akkor is, ha az UFS elismeri, hogy a következő években folyósított azonos támogatások jóváírás alapját képezhetik.

24 A kérdést előterjesztő bíróság szerint, amely már úgy ítélte meg, hogy az alapítványok által folyósított határokon átnyúló támogatások esetében az EK 56. cikk szerinti tőkemozgásról van szó, nagymértékben valószínű, hogy a csak a külföldi kedvezményezetteknek folyósított támogatásokkal összefüggő, ellenben a belföldi kedvezményezetteknek folyósított támogatások esetében elmaradó alapítványi adóteher, mint ahogy az adóhatóság és az UFS a jelen ügyben határozott, a tőkemozgás korlátozását jelenti, mert

alkalmas az ennek megfelelő határokon átnyúló műveletek visszatartására, jóllehet a szabad tőkemozgás ezen elve szerint még a kis terjedelmű vagy csekély jelentőségű korlátozásra is kiterjed főszabály szerint a tilalom.

25 A kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a tőkemozgás alapvetően tiltott, 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 13. §-a (3) bekezdése által vélhetően előidézett esetleges korlátozása igazolásának vizsgálatát megnehezíti, hogy az e rendelkezés által követett célt a törvény-előkészítési anyagokban egyáltalán nem ismertették.

26 A bíróság megállapítja e tekintetben, hogy a köztes adóztatás rendszere a belföldi illetőségű magánalapítványok adórendszeréhez kapcsolódó két probléma kezelésére irányult. Az első probléma a társaságok adómentes vagyonfelhalmozásának lehetőségéhez kapcsolódik, mivel 2000 végéig nem voltak adókötelesek az alapítványok részesedések értékesítéséből származó tőkehozamai és jövedelmei. A második probléma a külföldi illetőségű kedvezményezetteknek nyújtott támogatások Ausztriában történő adóztatásának hiányához kapcsolódott, mivel e támogatások adóztatása kizárólag a kedvezményezett illetősége szerinti tagállam joghatóság alá tartozott a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján.

27 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság szerint, ha a köztes adót akkor is meg kell fizetni, ha támogatást nyújtanak, a köztes adóztatás rendszere ezen adóztatási rendszerhez kapcsolódó második probléma, azaz az osztrák adóztatás hiányának enyhítésére szolgál.

28 E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság megállapítja, hogy a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 13. §-a (3) bekezdésének utolsó mondata e problémát csak enyhítette, de nem szüntette meg teljesen, mivel az alapítványt nem adóztatja véglegesen, hanem csak olyan adóval, a köztes adóval terheli, amelyet a módosított 1988. évi KStG 24. §-ának (5) bekezdése szerint legkésőbb az alapítvány megszűntekor jóvá kell írni. Ezen adójóváírásig az érintett alapítvány mindazonáltal nem csökkentheti adóalapját azon támogatásokkal, amelyek vonatkozásában a kedvezményezett adómentességben részesül a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján.

29 A kérdést előterjesztő bíróság nem zárja ki, hogy a nemzeti adójogszabályokban foglalt ilyen korlátozás sérti a tőke EK 56. cikk szerinti szabad mozgását, azonban úgy véli, hogy a jelen esetben megítélendő bonyolult rendszer eltérései a hasonló ügyekben már tárgyalt rendszerekhez képest túl nagyok ahhoz, hogy ezt az értelmezési eredményt magától értetődőnek tekintse.

30 E körülmények között a Verwaltungsgerichtshof felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az EK 56. cikket […], hogy azzal ellentétes az olyan adóztatási rendszer, amely valamely osztrák magánalapítvány részesedések értékesítéséből származó tőkehozamaira és jövedelmeire vonatkozik, és amely a magánalapítványnak a belföldi egyszeri adóztatást biztosító »köztes adó« formájában történő adóztatását csak arra az esetre írja elő, ha valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján a magánalapítványi támogatás kedvezményezettje esetében a közvetlenül a támogatásokat terhelő tőkejövedelem-adó mentesítésére kerül sor?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

Előzetes észrevételek

31 A kérdést előterjesztő bíróság kérdése, a megfogalmazása szerint, a belföldi magánalapítványok azon esetben történő köztes adóztatására vonatkozik, amikor az ilyen alapítvány által nyújtott támogatás kedvezményezettje adómentes Ausztriában valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján, és a kérdés arra irányul, hogy az EK 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan rendszer, mint amilyen az alapítványok alapeljárásban szóban forgó köztes adóztatásának keretében 2001. évben bevezetésre került.

32 Amint az a jelen ítélet 7., 11., 26–28. pontjából kitűnik, az előzetes döntéshozatalra utaló határozat számos kifejtést tartalmaz az alapeljárás tárgyát képező köztes adóztatás rendszerének jellemzőiről, amely összetett rendszer tekintetében a kérdést előterjesztő bíróság előterjesztette kérdését, és amelyet ennélfogva figyelembe kell venni a kérdés vizsgálatakor.

33 Az említett kifejtésekre tekintettel úgy tűnik, hogy a kérdést előterjesztő bíróság kérdései a belföldi magánalapítvány által egy adott adózási időszakban kapott, a részesedések értékesítéséből származó tőkehozamokat és jövedelmeket sújtó köztes adóztatás keretében az ilyen alapítvány azon jogosultságára vonatkoznak, hogy az levonja adóalapjából az ugyanezen adózási időszakban kapott támogatások összegét. E levonás csak akkor biztosított, ha a támogatás kedvezményezettje adóköteles Ausztriában. Ezzel szemben elutasításra kerül az alapítvány részéről történő ilyen levonás, ha a támogatás kedvezményezettje az Osztrák Köztársaságtól eltérő tagállamban rendelkezik lakóhellyel és a kettős adóztatás elkerülésére irányuló valamely egyezményre hivatkozik az osztrák tőkejövedelem-adó alól történő mentesülés érdekében.

34 Következésképpen előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EK 56. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétesek valamely tagállam azon adójogszabályai, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, amelyek szerint a belföldi magánalapítvány által szerzett, a részesedések értékesítéséből származó tőkehozamokat és jövedelmeket sújtó köztes adóztatás keretében egy adott adózási időszakban az utóbbi csak az ugyanazon adózási időszakban nyújtott támogatásokat jogosult levonni adóalapjából, amennyiben a kedvezményezettek adóztak e támogatások után az alapítvány adóztatásának helye szerinti tagállamban, míg e nemzeti adójogszabályok kizárják az ilyen levonást, ha a kedvezményezett más tagállami illetőségű, és az alapítvány adóztatásának helye szerinti tagállamban a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján mentesül azon adó alól, amely főszabály szerint a támogatásokat sújtja.

A tőke szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

35 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EK 56. cikk (1) bekezdése általánosan tiltja a tagállamok közötti tőkemozgásra vonatkozó korlátozásokat (Persche-ítélet, C-318/07, EU:C:2009:33, 23. pont; Mattner-ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 18. pont).

36 Mivel az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti „tőkemozgások” fogalmának meghatározása hiányzik az EK-Szerződésből, a Bíróság korábban a Szerződés 67. cikkének [az Amsterdami Szerződésben módosított cikk] végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) I. mellékletét képező nómenklatúrának jelzésértéket tulajdonított, még akkor is, ha ezen irányelvet az EGK-Szerződés 69. cikke és 70. cikkének (1) bekezdése (amelyek helyébe az EK 69. cikk és az EK 70. cikk (1) bekezdése lépett, amelyeket az Amszterdami Szerződés hatályon kívül helyezett) alapján fogadták el, mivel a nómenklatúra bevezetésében foglaltaknak megfelelően a lista nem kimerítő. Az ajándékok és

alapítványok az említett I. melléklet „Személyes tőkemozgások” című XI. részében szerepelnek (Persche-ítélet, C-318/07, EU:C:2009:33, 24. pont; Mattner-ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 19. pont; Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-127/12, EU:C:2014:2130, 52. pont).

37 A Bíróság már úgy ítélte meg, hogy a pénz, ingatlanok vagy ingóságok ajándékozásának adójogi megítélése a Szerződés tőkemozgásra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik, azon eseteket kivéve, amikor a kérdéses művelet összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak (lásd ebben az értelemben: Persche-ítélet, C-318/07, EU:C:2009:33, 27. pont; Mattner-ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 20. pont; Q-ítélet, C-133/13, EU:C:2014:2460, 18. pont).

38 Az alapügy nem vonatkozik közvetlenül a támogatások adójogi kezelésére, a belföldi kedvezményezettek támogatásai és a külföldi illetőségű kedvezményezettek támogatásaira vonatkozó eltérő bánásmód értelmében. A belföldi magánalapítványok adójogi kezelésére vonatkozik, amely attól függ, hogy az Ausztriában vagy a más tagállami illetőségű kedvezményezettek számára általuk nyújtott támogatások adókötelesek-e a kedvezményezettek szempontjából Ausztriában.

39 Az alapügyben a 2001. és 2002. évben a magánalapítvány két, az Osztrák Köztársaságtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező kedvezményezettnek nyújtott támogatást. A kedvezményezettek részéről mindenféle ellentételezés nélküli pénzügyi támogatásokról volt. Amint azt az Európai Bizottság helyesen megállapítja, nemcsak az alapító által az alapítvány alapításakor tett kezdeti vagyoni hozzájárulás, hanem az e vagyonból később a kedvezményezettek javára történő kifizetések is EK 56. cikk (1) bekezdés szerinti „tőkemozgás” fogalma alá tartoznak.

40 Ebből következik, hogy az olyan helyzet, mint amilyen az alapügyben szerepel, amelyben az Ausztriában letelepedett magánalapítvány két, egy belgiumi és egy németországi illetőségű kedvezményezettnek nyújt támogatást, mind a 2001., mind pedig a 2002. év vonatkozásában a tőkének az EK 56. cikk (1) bekezdése által mindenféle korlátozástól védett nemzetközi mozgása alá tartozik.

41 Ezért először is azt kell megvizsgálni, hogy amint az alapeljárás keretében a magánalapítvány, valamint a Bíróság előtt írásbeli észrevételeiben a Bizottság érvel, az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló nemzeti szabályozás a tőkemozgás korlátozását képezi.

42 A 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 13. §-ának (3) bekezdése által bevezetett rendszer eltérő bánásmóddal jár a belföldi magánalapítványok köztes adó azonnali levonásához való jogát illetően annak függvényében, hogy az ezen alapítványok által egy adott adóévben nyújtott támogatások kedvezményezettjei osztrák tőkejövedelmadó-kötelesek-e.

43 Ha, amint az osztrák kormány érvel, az olyan támogatások, amelyek tekintetében kizárt az ilyen azonnali levonási jog vagy az azonnali visszatérítéshez való jog, magukban foglalhatják az ausztriai illetőségű kedvezményezetteknek nyújtott támogatásokat is, mivel azok mentesek a tőkejövedelem-adó alól, többek között magukban foglalják a külföldi illetőségű kedvezményezetteknek nyújtott támogatásokat, mivel a kettős adóztatás elkerülésére irányuló, az Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) által kidolgozott modellegyezmény alapján a támogatások jövedelemnek minősülnek az említett modellegyezmény 21. cikkének (1) bekezdése szerint, és Ausztriában nem adókötelesek, mivel a kedvezményezett illetősége szerinti állam kizárólagos adóztatási joghatósága alá tartoznak.

44 Így a Bizottság állítása szerint e tőkemozgásokat korlátozza az alapügyben alkalmazandó, a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 13. §-a (3) bekezdésének utolsó mondatában meghatározott szabály.

45 Mivel a belföldi magánalapítvány által a belföldi kedvezményezetteknek nyújtott támogatások a köztes adó levonásához, sőt az az alóli mentesüléshez való jogot keletkeztetnek az ilyen típusú támogatásoknak az ezen adó alapjából történő levonhatósága révén, egyébiránt minden másban

megegyeznek, az említett alapítvány tartósan rendelkezik jelentősebb pénzügyi eszközökkel, amelyeket azonnal igénybe vehet a belföldi kedvezményezetteknek szóló további támogatások nyújtása érdekében, vagy felhasználhat kiegészítő jövedelem megszerzése érdekében, ami lehetővé teszi számára, hogy ezt követően ugyanezen kedvezményezetteknek nagyobb támogatásokat nyújtson.

46 Ráadásul a hátrányos adójogi kezelés, amely a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 13. §-a (3) bekezdése utolsó mondatának alkalmazásából következik, abban az esetben, ha a támogatást Ausztriában olyan kedvezményezetteknek nyújtják, akik az illetőségük szerinti tagállam és az Osztrák Köztársaság között kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmény alapján tőkejövedelem-adó fizetése alól mentesek, maga az alapítvány szintjén vezethet korlátozáshoz.

47 A belföldi illetőségű és a más tagállami illetőségű kedvezményezettekkel rendelkező alapítványt e szabályozás valóban visszatartja az utóbbiak javára nyújtott támogatásoktól, ha nem részesülhet az e támogatásokhoz kapcsolódó adólevonásban vagy -visszatérítésben, mivel a jövedelmeire kivetett köztes adó csökkenti az általában rendelkezésére álló, mind bevételszerzésre, mind pedig a támogatások belföldi kedvezményezetteknek történő nyújtására irányuló pénzügyi eszközöket. Az alapítvány szintjén ebből az következik, hogy torzul a nemzetközi, adójogi szempontból hátrányos támogatások és a tisztán, adójogi szempontból előnyösebb belföldi támogatások közötti választás.

48 Egyébiránt amennyiben a külföldi illetőségű kedvezményezettek javára nyújtott támogatások az alapítvány tekintetében 12,5%-os mértékű köztes jövedelemadóztatás alá tartoznak, az alapító számára a más tagállami illetőségű kedvezményezettekkel rendelkező magánalapítvány létrehozása mindjárt kevésbé érdekes, mint a hasonló, de csak osztrák illetőségű kedvezményezettekkel rendelkező alapítványé.

49 Ezen összefüggésben fontos kiemelni, hogy nem szükséges, hogy az adóteher súlyos vagy végleges legyen ahhoz, hogy valamely adójogszabályokat valamely alapvető szabadság korlátozásának tekintsünk.

50 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Szerződés bármely alapvető szabadságnak még a kis terjedelmű és csekély jelentőségű korlátozását is tiltja (lásd ebben az értelemben a tőke szabad mozgását illetően: Dijkman és Dijkman-Lavaleije ítélet, C-233/09, EU:C:2010:397, 42. pont; a letelepedési szabadságot illetően: Bizottság kontra Franciaország ítélet, C-34/98, EU:C:2000:84, 49. pont; de Lasteyrie du Saillant ítélet, C-9/02, EU:C:2004:138, 43. pont).

51 A likviditás hátrányos befolyásolása, amely határokon átnyúló helyzetekben fordul elő, korlátozhatja az alapvető szabadságokat, amennyiben hasonló hátrány nem keletkezik a tisztán belföldi helyzetekben (lásd ebben az értelemben: Metallgesellschaft és társai ítélet, C-397/98 és C-410/98, EU:C:2001:134, 44., 54. és 76. pont; X és Y ítélet, C-436/00, EU:C:2002:704, 36. és 37. pont; Rewe Zentralfinanz ítélet, C-347/04, EU:C:2007:194, 26–30. pont; National Grid Indus ítélet, C-371/10, EU:C:2011:785, 36. és 37. pont; DMC-ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 40–43. pont; Bizottság kontra Németország ítélet, C-591/13, EU:C:2015:230, 55–61. pont).

52 A köztes adó kiszámítását illetően fennálló eltérő bánásmód hátrányt okozhat likviditási szempontból a más tagállami illetőségű kedvezményezettek támogatást nyújtani kívánó belföldi magánalapítvány számára, és így korlátozhatja az alapvető szabadságokat, amennyiben az érintett alapítványt nem éri hasonló hátrány a tisztán belföldi helyzetekben. Márpedig az alapügyben szóban forgó magánalapítvány ilyen típusú likviditási hátrányt szenvedett a belgiumi és németországi illetőségű kedvezményezetteknek a 2001. és a 2002. évben nyújtott támogatások okán, amely hátrányt nem szünteti meg az UFS által elfogadott adójóváírás, amely a 2001. évben esedékes köztes adó egy részét beszámítja a 2002. évben esedékes köztes adóba.

53 A 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 13. §-a (3) bekezdése utolsó mondatának alkalmazása ennélfogva a tőke szabad mozgásának korlátozásához vezetett, amelyet főszabály szerint tilt az EK 56. cikk.

54 Meg kell azonban másodsorban vizsgálni, hogy objektíve igazolható-e a tőke szabad mozgásának e korlátozása a Szerződés rendelkezései alapján.

55 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint az EK 56. cikk „nem érinti[…] a tagállamoknak azt a jogát, hogy […] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”.

56 E rendelkezést a tőke szabad mozgásának alapvető elvétől való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden olyan adójogszabály, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel (Mattner-ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 32. pont; FIM Santander Top 25 Euro Fi ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 21. pont).

57 Ugyanis az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjában biztosított eltérést maga e cikk (3) bekezdése korlátozza, amely szerint az e cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak a 56. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (Mattner-ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 33. pont; FIM Santander Top 25 Euro Fi ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 22. pont).

58 Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő bánásmódot ily módon meg kell különböztetni az ugyanezen cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetéstől. Márpedig az ítélkezési gyakorlatból következően ahhoz, hogy az alapügyekben irányadóhoz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekintetni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen. Ezenkívül ahhoz, hogy az ajándékozások e két esete közötti egyenlőtlen bánásmód igazolható legyen, az nem terjedhet túl azon a mértéken, amely a szóban forgó szabályozás alapjául szolgáló célkitűzés eléréséhez szükséges (lásd ebben az értelemben: Manninen-ítélet, C-319/02, EU:C:2004:484, 29. pont; Mattner-ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 34. pont; FIM Santander Top 25 Euro Fi ítélet, C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 23. pont).

A helyzetek összehasonlíthatóságáról

59 Az osztrák kormány úgy érvel, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás nem minősül a tőke szabad mozgása korlátozásának, mivel azon magánalapítvány helyzete, amely olyan tagállami illetőségű kedvezményezetteknek nyújt támogatásokat, amelyekkel az Osztrák Köztársaság az OECD-modellegyezmény alapján a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményt kötött, objektíve nem összehasonlítható a belföldi kedvezményezetteknek támogatást nyújtó magánalapítvány helyzetével.

60 E kormány szerint a külföldi illetőségű kedvezményezetteknek nyújtott támogatások esetében a belföldi magánalapítvány helyzete, amely főszabály szerint az osztrák állam adóztatási joghatóság alá tartozik, inkább összehasonlítható az ilyen alapítvány helyzetével a belföldi illetőségű kedvezményezetteknek nyújtott támogatások esetében, amennyiben e tagállam elsődlegesen gyakorolhatja adóztatási joghatóságát e támogatások vonatkozásában a külföldi illetőségű kedvezményezett tekintetében.

61 Márpedig általában nem ez a helyzet, mivel OECD-modellegyezmény alapján elfogadott, a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezményekből következik, hogy az Osztrák Köztársaság nem rendelkezik adóztatási joghatósággal a külföldi illetőségű kedvezményezettnek nyújtott támogatások vonatkozásában. Következésképpen a helyzetek objektív összehasonlíthatósága hiányában ilyen esetben

nem lehet alkalmazni az alapítvány szintjén a köztes-adókedvezmény mechanizmusát, amelyet a belföldi illetőségű kedvezményezetteknek nyújtott támogatások esetében nyújtanak a gazdasági kettős adóztatás elkerülése érdekében és a belföldi egyszeri adóztatás biztosítása érdekében.

62 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az osztrák kormány állításával ellentétben ezen eltérő bánásmód nem magyarázható meg az alapítvány tekintetében fennálló objektív eltérő helyzettel.

63 Ugyanis, amint azt a Bizottság hangsúlyozza, az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjára tekintettel a támogatások osztrák magánalapítványok által belföldi kedvezményezetteknek történő nyújtása objektíve összehasonlítható helyzet azzal, mint amikor ugyanezen alapítványok más tagállami illetőségű kedvezményezetteknek nyújtanak támogatásokat. A két esetben vagy a magánalapítvány vagyonából vagy az e vagyon felhasználásából származó vagyonnövekedésből nyújtott támogatásról van szó.

64 Egyébiránt meg kell állapítani, hogy egyrészt a Belga Királysággal, másrészt pedig a Németországi Szövetségi Köztársasággal a kettős adóztatás elkerülésére, az OECD-modellegyezmény szerint kötött egyezmények keretében, amelyek minden egyes szerződő állam tekintetében megállapítják a támogatások belföldi illetőségű kedvezményezettjeinek adóztatására irányuló kizárólagos jogot, az Osztrák Köztársaság lemondott az e két másik tagállami illetőségű személyeknek nyújtott támogatások vonatkozásában az adóztatási joghatóságának gyakorlásáról. Következésképpen az Osztrák Köztársaság nem hivatkozhat a belföldi magánalapítványok attól függő objektíve eltérő helyzetére, hogy az általa nyújtott támogatások kedvezményezettjei osztrák illetőségűek-e és ott adóznak-e, vagy e két másik tagállami illetőségűek, és nem tartoznak osztrák adóztatási joghatóság alá, annak érdekében, hogy az utóbbiaknak támogatást nyújtó alapítványokra különös adót vessen ki, mivel e kedvezményezettek nem tartoznak az adóztatási joghatósága alá.

65 Egyébiránt még ha figyelembe kell is venni továbbá az ezen alapítványok által nyújtott támogatások kedvezményezettjeit, hangsúlyozni kell, hogy kitűnik az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy a köztes adó rendszere arra irányult, hogy a magánalapítványok felhalmozási hajlamát meghiúsítva, jövedelemcsoportok szerinti adózást vezessen be a magánalapítvány szintjén, miközben ideiglenes jelleget biztosít a beszedni kívánt köztes adónak. A „köztes” minősítésének megfelelően ezen adó legkésőbb a magánalapítvány megszűntekor teljes mértékben visszatérítésre került, mivel az alapítvány javára szóló, az alapítvány által, köztes adó címén megfizetett összegnek megfelelő összegű adójóváírásra jogosított. A támogatás címzettje illetékességének helye e tekintetben nem bírt jelentőséggel.

A közérdeken alapuló nyomós ok létezéséről

66 Azt is vizsgálni kell, hogy a tőkemozgásnak az alapeljárás tárgyát képezőhöz hasonló szabályozásból eredő korlátozása nyomós közérdek alapján objektíven igazolható-e.

67 Először ellenőrizni kell, hogy az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmód igazolható-e az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása megőrzésének szükségességével, amint azt az osztrák kormány állítja.

68 E tekintetben emlékeztetni kell arra egyrészt, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának védelme a Bíróság által elfogadott jogos cél. Másfelől az állandó ítélkezési gyakorlatból kitűnik, 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 (DMC-ítélet, C-164/12, EU:C:2014:20, 46. és 47. pont; Bizottság kontra Németország, C-591/13, EU:C:2015:230, 64. pont; Grünewald-ítélet, C-559/13, EU:C:2015:109, 40. pont).

69 Mindazonáltal az alapügyben szereplő körülmények között ezen igazolás nem tűnik bizonyítottnak.

70 Az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségességére vonatkozó igazolás 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 ebben az értelemben: Rewe Zentralfinanz ítélet, C-347/04, EU:C:2007:194, 42. pont; Oy AA ítélet, C-231/05, EU:C:2007:439, 54. pont; Aberdeen Property Fininvest Alpha ítélet, C-303/07, EU:C:2009:377, 66. pont).

71 Márpedig a jelen esetben, amint az a jelen ítélet 64. pontjában már megállapításra került, az adóztatási joghatóság egyrészt az Osztrák Köztársaság és a Belga Királyság, másrészt pedig a Németországi Szövetségi Köztársaság közötti megosztásának kérdését az e két tagállam között a kettős adóztatás elkerülésére kötött egyezmények keretében szabályozták, amelyek az OECD modellegyezmény szerint minden egyes szerződő állam tekintetében megállapítják a támogatások belföldi illetőségű kedvezményezettjeinek adóztatására irányuló kizárólagos jogot. Másként fogalmazva, mivel az Osztrák Köztársaság ezen egyezményekben lemondott adóztatási joghatóságának gyakorlásáról az e két másik tagállami illetőségű személyeknek nyújtott támogatások vonatkozásában, nem hivatkozhat az adóztatási joghatóság kiegyensúlyozott megosztására az e személyeknek támogatást nyújtó alapítványok különös adóztatása érdekében, mivel e személyek nem tartoznak az adóztatási joghatósága alá. E tagállam szabadon fogadta tehát el az adóztatási joghatóság megosztását, amint az magukból a kettős adóztatás elkerülésére a Belga Királysággal és a Németországi Szövetségi Köztársasággal általa kötött egyezmények rendelkezéseiből is következik.

72 Az alapügyben szereplőhöz hasonló esetben a nyújtott támogatás címén adóteher került levonás vagy visszatérítés lehetősége nélkül kivetésre a magánalapítvány szintjén, ha a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján a támogatás kedvezményezettje nem tartozik az osztrák tőkejövedelem-adó hatálya alá. Az osztrák kormány állítja, hogy a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 13. §-a (3) bekezdése utolsó mondatának korlátozó hatásai igazolhatók azon tény által, hogy a valamely osztrák magánalapítvány által szerzett, a részesedésekből származó egyes tőkehozamok és jövedelmek egyszeri adóztatásának biztosítására irányul.

73 E tekintetben meg kell állapítani, hogy számos olyan helyzetre vonatkozó ügyben, amikor valamely tagállam törekedett annak ellentételezésére, hogy valamely adóalanyt nem tudja megadóztatni más adóalany megadóztatásával – többek között a Lankhorst-Hohorst ítélet (C-324/00, EU:C:2002:749) és a Glaxo Wellcome ítélet (C-182/08, EU:C:2009:559) alapjául szolgáló ügyekben –, a Bíróság vizsgálta a szóban forgó nemzeti szabályozás igazolására hivatkozott indokokat, különösen azon érvet, amely szerint az említett szabályozás bizonyos jövedelmek tagállamban történő egyszeri adóztatásának biztosítására irányult. A Bíróság ezen ügyek egyikében sem ismerte el azonban önálló igazolásként az adóztatás egyedüliségének elvét.

74 Egyébiránt az Argenta Spaarbank ítélet (C-350/11, EU:C:2013:447) alapjául szolgáló, a társasági adó vonatkozásában történő adójogi kezelésre és a veszteségek figyelembevételére vonatkozó ügyben a Bíróság ezen ítélet 51. pontjában megállapította, hogy az a körülmény, amely szerint a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján a valamely tagállamban található állandó telephelynek betudott nyereség csak az utóbbi tagállamban adóköteles, és következésképpen az egyezményben részes másik tagállam nem gyakorolhatja adóztatási joghatóságát az említett állandó telephelynek betudott nyereség vonatkozásában, nem igazolhatja rendszeresen bármely előny nyújtásának azon, az előbbi tagállam területén letelepedett társaságtól való megtagadását, amelyhez az említett állandó telephely tartozik.

75 Ugyanis az előny ilyen megtagadásából eredő eltérő bánásmód csak akkor igazolható, ha a valamely tagállamban található társaság nemzetközileg fejt ki gazdasági tevékenységet, ami pedig nem keletkeztet közvetlenül az ezen államot megillető adóbevételeket (lásd ebben az értelemben: Argenta Spaarbank ítélet, C-350/11, EU:C:2013:447, 52. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

76 Ugyanígy a Bíróság akként ítélte meg, hogy az abból származó esetleges előny, hogy a leányvállalat székhelye szerinti, az anyavállalat alapításának helye szerinti tagállamtól eltérő másik tagállamban kevésbé magas a leányvállalatot terhelő adószint, önmagában nem teszi lehetővé az előző tagállam számára, hogy ezt az előnyt az anyavállalat kevésbé kedvező adójogi kezelésével egyenlítse ki. Az adóbevétel-csökkenés megelőzésének szükségessége nem szerepel sem az EK 46. cikk (1) bekezdésében felsorolt okok között, sem pedig azon közérdeken alapuló kényszerítő okok között, amelyek igazolhatják a Szerződésben intézményesített bármely szabadság korlátozását (lásd ebben az értelemben: Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ítélet, C-196/04, EU:C:2006:544, 49. pont).

77 Az ilyen megfontolások jelentőséggel bírnak az alapügyben is az alapítványok attól függő eltérő adójogi kezelését illetően, hogy a nyújtott támogatások kedvezményezettjei adóztak-e Ausztriában.

78 Mindenesetre meg kell állapítani, hogy ami a támogatások 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 13. §-a (3) bekezdésének utolsó mondata szerinti külföldi kedvezményezettjeit illeti, a belföldi magánalapítványra kivetett köztes adó nem biztosítja az e rendelkezés első mondatában említett jövedelmek egyszeri adóztatását.

79 Ugyanis, amint az a jelen ítélet 28. pontjában megállapításra került, kitűnik az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból, hogy nem végleges a magánalapítványt így sújtó adóteher. A kérdést előterjesztő bíróság szerint a köztes adóztatás alapeljárásban szóban forgó, az alapítvány szintjén alkalmazandó rendszere csak enyhíti, de nem szünteti meg teljesen a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény okán a kedvezményezett szintjén keletkező problémát, mivel az alapítványt nem adóztatja véglegesen, hanem csak olyan adóval terheli, amelyet a 2001. évi költségvetés elfogadásáról szóló törvénnyel módosított 1988. évi KStG 24. §-ának(5) bekezdése szerint legkésőbb az alapítvány megszűntekor jóvá kell írni.

80 Másodsorban az alapügyben szóban forgó eltérő bánásmód nem igazolható továbbá a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szükségességével.

81 Ugyanis az ilyen igazolásra alapított érvek helytállóságához a Bíróság megköveteli, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani (lásd ebben az értelemben: Papillon-ítélet, C-418/07, EU:C:2008:659, 43. és 44. pont; Bizottság kontra Németország ítélet, C-211/13, EU:C:2014:2148, 55. pont; Grünewald-ítélet, C-559/13, EU:C:2015:109, 47. pont).

82 A jelen esetben számos okból nem áll fenn ilyen közvetlen kapcsolat.

83 Először is hiányzik az ilyen közvetlen kapcsolat, ha elkülönülő adóztatásokról vagy különböző adózók adójogi kezeléséről van szó (lásd ebben az értelemben: DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C. ítélet, C-380/11, EU:C:2012:552, 47. pont; Grünewald-ítélet, EU:C:2015:109, 49. pont). A jelen esetben ez a helyzet, mivel a köztes adó fizetésére köteles magánalapítványok által nyújtott támogatásoknak megfelelő összeg levonása és a támogatásoknak a kedvezményezetteknél történő adóztatása szükségképpen eltérő adóalanyokat érint.

84 Ráadásul, amint azt a Bíróság megállapította, míg a más tagállami illetőségű kedvezményezett adókedvezménye az osztrák jövedelemadó alóli tartós mentességben áll, amelynek mértéke egyébiránt a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyes egyezményektől függ, a magánalapítványt a köztes adó okán csak ideiglenes adóhátrány éri.

85 A fenti megfontolások összességére tekintettel azt kell válaszolni az előterjesztett kérdésre, hogy az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétesek valamely tagállam azon adójogszabályai, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, amelyek szerint a belföldi magánalapítvány által szerzett, a

részesedések értékesítéséből származó tőkehozamokat és jövedelmeket sújtó köztes adóztatás keretében valamely adott adózási időszakban az utóbbi csak az ugyanazon adózási időszakban nyújtott támogatásokat jogosult levonni adóalapjából, amennyiben a kedvezményezettek adóztak e támogatások után az alapítvány adóztatásának helye szerinti tagállamban, míg e nemzeti adójogszabályok kizárják az ilyen levonást, ha a kedvezményezett más tagállami illetőségű, és az alapítvány adóztatásának helye szerinti tagállamban a kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján mentesül azon adó alól, amely főszabály szerint a támogatásokat sújtja.

A költségekről

86 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 (ötödik tanács) a következőképpen határozott:

Az EK 56. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétesek valamely tagállam azon adójogszabályai, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, amelyek szerint a belföldi magánalapítvány által szerzett, a részesedések értékesítéséből származó tőkehozamokat és jövedelmeket sújtó köztes adóztatás keretében valamely adott adózási időszakban az utóbbi csak az ugyanazon adózási időszakban nyújtott támogatásokat jogosult levonni adóalapjából, amennyiben a kedvezményezettek adóztak e támogatások után az alapítvány adóztatásának helye szerinti tagállamban, míg e nemzeti adójogszabályok kizárják az ilyen levonást, ha a kedvezményezett más tagállami illetőségű, és az alapítvány adóztatásának helye szerinti tagállamban valamely kettős adóztatás elkerülésére irányuló egyezmény alapján mentesül azon adó alól, amely főszabály szerint a támogatásokat sújtja.

Aláírások