

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2011. február 10.(*)

„A t?ke szabad mozgása – Társasági adó – A belföldi forrású osztalék adómentessége – A külföldr?l származó osztalékok bizonyos feltételek betartásától függ? adómentessége – Valamely beszámítási rendszernek a külföldr?l származó nem adómentes osztalékokra történ? alkalmazása – A beszámítható külföldi adó tekintetében megkövetelt bizonyítékok”

A C?436/08. és C?437/08. sz. egyesített ügyekben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelmek tárgyában, amelyeket az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz (Ausztria) a Bírósághoz 2008. október 3?án érkezett, az Unabhängiger Finanzsenat által 2009. október 30?án újfogalmazott 2008. szeptember 29?i határozataival terjesztett el? az el?tte

a **Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH** (C?436/08. sz. ügy),

az **Österreichische Salinen AG** (C?437/08. sz. ügy)

és

a **Finanzamt Linz**

között folyamatban lév? eljárásokban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: K. Lenaerts tanácselnök (el?adó), D. Šváby, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský és T. von Danwitz bírák,

f?tanácsnok: J. Kokott,

hivatalvezet?: K. Malacek tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2010. szeptember 15?i tárgyalásra,

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- a Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH képviseletében R. Leitner Wirtschaftsprüfer und Steuerberater és G. Gahleitner Steuerberater, valamint B. Precht,
- az osztrák kormány képviseletében J. Bauer és C. Pesendorfer, meghatalmazotti min?ségben,
- a német kormány képviseletében J. Möller és C. Blaschke, meghatalmazotti min?ségben,
- az olasz kormány képviseletében G. Palmieri, meghatalmazotti min?ségben, segít?je: P. Gentili avvocato dello Stato,

- a holland kormány képviselőjében J. Langer, C. Wissels, M. Noort és B. Koopman, meghatalmazotti minőségben,
 - a finn kormány képviselőjében J. Heliskoski, meghatalmazotti minőségben,
 - az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében kezdetben: V. Jackson, később: S. Hathaway és L. Seeboruth, meghatalmazotti minőségben, segítőjük: R. Hill barrister,
 - az Európai Bizottság képviselőjében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,
- a főtanácsnok indítványának a 2010. november 11-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak.

2 E kérelmeket a Haribo Lakritzen Hans Riegel BetriebsgmbH (a továbbiakban: Haribo), az osztrák jog szerinti korlátolt felelősségű társaság, valamint az Österreichische Salinen AG (a továbbiakban: Salinen), az osztrák jog szerinti részvénytársaság és a Finanzamt Linz (linzi adóhivatal) között a más tagállamokban, valamint harmadik országokban letelepedett társaságoktól kapott osztalékok Ausztriában történő adóztatása tárgyában folyamatban lévő eljárás keretében terjesztették elő.

I – Nemzeti jogi háttér

3 Valamely belföldi vagy külföldi társaság által egy belföldi társaságnak fizetett osztalékok gazdasági kettős adóztatásának az elkerülése céljából az osztrák adójogszabályok előírják, hogy ezen osztalékokra bizonyos körülmények között vagy a „mentesítési módszer” alkalmazandó, amely azzal jár, hogy az osztalékban részesülő társaság által kapott osztalékot mentesítik a társasági adó alól, vagy ezen osztalékokra a „beszámítási módszer” alkalmazandó, amely szerint a kifizetett osztalék alapját képező nyereség után fizetett társasági adót beszámítják az osztalékban részesülő társaság által Ausztriában fizetendő társasági adóba.

4 A költségvetés elfogadásáról szóló 2009. évi törvény (BGBl. I., 52/2009.) által módosított 1988. évi Körperschaftsteuergesetz (a társasági adóról szóló 1988. évi törvény, BGBl. 401/1988., a továbbiakban: KStG) 10. §-a, amelyet a KStG 26c. §-a 16. pontjának b) alpontja szerint minden folyamatban lévő adókiivetésre alkalmazni kell, a következőképpen szól:

„1) A részesedésből szerzett jövedelmek mentesek a társasági adó alól. Részesedésből szerzett jövedelmek a következők:

1. Belföldi kétársaságban és kereskedelmi célú belföldi szövetkezetben társasági és szövetkezeti részesedés formájában fennálló részesedésből származó mindenféle osztalék.

[...]

5. [...] olyan külföldi társaságban fennálló részesedésből származó osztalék, amely megfelel [a különböző tagállamok anyai és leányvállalatainak esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló] 1990. július 23-i 90/435/EGK [tanácsi] irányelv [(HL L 255., 6. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.)] 2. cikké szerinti, a jövedelemadóról szóló 1988. évi

törvény 2. mellékletében elírt feltételeknek, és nem tartozik a 7. pont hatálya alá.

6. [...] az Európai Gazdasági Térségről szóló [1992. május 2-] megállapodás [(HL 1994. L 1., 1. o.; a továbbiakban: EGT-Megállapodás)] valamely részes [harmadik] államában honos [...] társaságban fennálló részesedésről származó osztalék, [...] amely honossága szerinti állammal átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegély áll fenn, amennyiben nem tartozik a 7. pont hatálya alá.

7. A [lenti] (2) bekezdés értelmében vett minősített nemzetközi részesedésekről [a továbbiakban: nemzetközi részesedés] származó bármely osztalék.

2) Nemzetközi részesedésről van szó, ha az [...] adóalanyok [...] tőkerészesedés formájában megszakítás nélkül legalább egy évig igazolhatóan legalább egytized részben részesei [egy külföldi társaságnak].

[...]

4) Az (1) bekezdés 7. pontjában foglaltaktól eltérően a (2) bekezdés szerinti [...] nemzetközi részesedésekről származó [osztalék] a következő esetekben nem mentes a társasági adó alól, ha olyan okok állnak fel, amelyekre tekintettel a pénzügyminiszter az adómentességet az adócsalás és a visszaélések elkerülése érdekében rendeletben megvonja (az adózás rendjéről szóló szövetségi törvény 22. §a). Ilyen okok állnak fenn különösen akkor, ha:

1. a külföldi társaság tevékenységének középpontjában közvetlenül vagy közvetve kamatokból, ingó anyagi vagy szellemi gazdasági javak átengedéséről és részesedések elidegenítéséről származó bevételek megszerzése áll; és

2. a külföldi társaság bevétele az adóalap megállapítása, illetve az adókulcsok tekintetében nem tartozik az osztrák társasági adóval összehasonlítható külföldi adókötelezettség alá.

5) Az (1) bekezdés 5. és 6. pontjától eltérően az osztalék nem mentes a társasági adó alól, ha a következő feltételek egyike fennáll:

1. A külföldi társaság külföldön ténylegesen sem közvetlenül, sem közvetve nem tartozik az osztrák társasági adóval összehasonlítható adó hatálya alá, vagy

2. a külföldi társaságból származó nyereség külföldön az osztrák társasági adóval összehasonlítható olyan adó hatálya alá tartozik, amelynek alkalmazandó adókulcsa több mint tíz százalékponttal alacsonyabb, mint az [...] osztrák társasági adó, vagy

3. a külföldi társaság külföldön átfogó alanyi vagy tárgyi adómentesség hatálya alá tartozik. [...]

6) A (4) és (5) bekezdésben foglalt esetekben az [osztrák] társasági adónak megfelelő külföldi adóhoz kapcsolódó mentesítést az osztalékok tekintetében a következőképpen kell elvégezni: Az osztalékfizetés előzetesen megfizetett adójának tekintendő külföldi adót kérelemre a belföldi társasági adó azon részébe kell beszámítani, amely a nemzetközi részesedésről származó osztalékokra esik. A beszámítható külföldi adót a jövedelem számítása során hozzá kell számítani a nemzetközi részesedésről származó osztalékhoz."

5 2008. június 13-án a Bundesministerium für Finanzen (Szövetségi Pénzügyminisztérium) a Verwaltungsgerichtshof jelen ítélet 13. pontjában bemutatott, 2008. április 17-i határozatait követően tájékoztatást (BMF/010216/0090-VI/6/2008) tett közzé a KStG 10. §a (2) bekezdésének a költségvetés elfogadásáról szóló 2009. évi törvény hatálybalépését megelőző változatának tárgyában. E rendelkezés elírja, hogy a belföldi társaságban fennálló részesedésről

szerezett jövedelmek mentesek a társasági adó alól, míg a külföldi társaságban fennálló részesedésből szerzett jövedelmek csak akkor mentesek a társasági adó alól, ha az e jövedelmekben részesülő társaság részesedése az osztalékot fizető társaságban legalább 25%.

6 A külföldi tőketársaságokban fennálló azon részesedésekből származó osztalékokkal kapcsolatban, amelyek nem érik el a 25%-os küszöböt, a 2008. június 13-i tájékoztatás elírja, hogy mind az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban felosztott nyereséget sújtó társasági adó, mind a kettős adóztatás elkerüléséről szóló releváns kétoldalú megállapodásnak megfelelően az ugyanezen államban ténylegesen kivetett forrásadó beszámítandó a nemzeti társasági adóba.

7 Ilyen körülmények között az említett tájékoztatás szerint az adóalanynak a külföldi adó Ausztriában fizetendő adóba való beszámítása érdekében a következő adatokat kell benyújtania:

- annak az osztalékot fizető társaságnak a pontos megjelölése, amelyben a részesedés fennáll;
- a részesedés mértékének pontos megjelölése;
- az osztalékot fizető társaságot a székhelye szerinti államban terhelő társaságiadókulcs pontos megjelölése. Ha e társaság nem tartozik a székhelye szerinti állam rendes adórendszerének hatálya alá (hanem például kedvezményes adókulcs terheli, alanyi adómentességben vagy széles körű tárgyi adómentességben/adókedvezményben részesül), akkor a ténylegesen alkalmazandó adókulcsot kell megjelölni;
- a fenti paraméterek alapján számított külföldi társaságiadóteher részesedésére eső részének a megjelölése;
- a ténylegesen kivetett forrásadókulcs pontos megjelölése, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény szerinti forrásadókulcs korlátai között;
- a beszámítandó adó kiszámítása.

8 A kérdést elterjesztő bíróság úgy véli, hogy a 2008. június 13-i tájékoztatás a 2009. év folyamán eszközölt jogszabályi módosítások ellenére továbbra is alkalmazandó.

II – Az alapeljárások és az elzeterjesztett döntéshozatalra elterjesztett kérdések

9 A 2001-es adóévben a Haribo egy befektetési alapon fennálló részesedéséből származó és az Osztrák Köztársaságtól eltérő más tagállamokban és harmadik országokban letelepedett tőketársaságok által fizetett osztalékot tartalmazó jövedelemre tett szert. A Salinen a 2002. adóévben szerzett hasonló jövedelmeket. Ugyanezen adóévre ezen utóbbi társaság veszteséget mutatott ki.

10 Miután a Finanzamt Linz elutasította a külföldi tőketársaságok által fizetett osztalékok adómentessége iránti kérelmeiket, a Haribo és a Salinen keresetet nyújtott be a kérdést elterjesztő bírósághoz.

11 A 2005. január 13-i határozataiban a kérdést elterjesztő bíróság megállapította, hogy a KStG 10. §-a (2) bekezdésének a költségvetés elfogadásáról szóló 2009. évi törvény hatálybalépését megelőző változata ellentétes a tőke szabad mozgásának elvével annyiban, amennyiben a külföldi társaságoktól származó osztalékokra, beleértve a harmadik országokban letelepedett társaságoktól származó osztalékokat is, kedvezőtlenebb adót ír elő annál, mint amely a belföldi társaságoktól származó osztalékokra alkalmazandó, anélkül, hogy ez az eltérő

bánásmód igazolt lenne. A KStG 10. §-ának (1) bekezdésében elírt, belföldi tőketársaságoktól származó osztalékokra vonatkozó adószabályozásnak analógia útján történő alkalmazásával az említett bíróság a más tagállamokban vagy harmadik államokban letelepedett tőketársaságoktól kapott osztalékokat adómentesként kezelte.

12 A Finanzamt Linz e határozatokkal szemben fellebbezést nyújtott be a Verwaltungsgerichtshofhoz (közigazgatási bíróság) többek között azzal érvelve, hogy a belföldi befektetési alapokban fennálló részesedés nem tartozik az EUMSZ 63. cikk hatálya alá.

13 2008. április 17-i határozataiban az említett bíróság mindenekelőtt úgy határozott, hogy olyan részesedések külföldi társaságokban történő megszerzése és fennállása, amelyek nem teszik lehetővé, hogy e társaságokra jelentős befolyást gyakoroljanak, az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik, beleértve azt is, amikor e részesedések befektetési alapok révén állnak fenn.

14 A kérdést előterjesztő bírósághoz hasonlóan a Verwaltungsgerichtshof ezt követően úgy vélte, hogy a KStG 10. §-a (2) bekezdésének a költségvetés elfogadásáról szóló 2009. évi törvény hatálybalépését megelőző változatának rendelkezései sértik a tőke szabad mozgásának elvét, és következésképpen azokat csak az uniós joggal összeegyeztethető módon lehet alkalmazni. Az említett bíróság azon a véleményen volt, hogy több, uniós joggal összeegyeztethető megközelítés fennállása esetén azok közül azt kell alkalmazni, amelyik lehetővé teszi a nemzeti jogalkotó akaratának lehető legnagyobb mértékben való érvényesülését.

15 E tekintetben a Verwaltungsgerichtshof megállapította, hogy annak a megszüntetése érdekében, hogy az olyan külföldi társaságoktól származó osztalékokra, amelyekben a részvényes 25% alatti tőkerészesedéssel rendelkezik, kedvezőtlenebb adójogi bánásmód vonatkozzon, mint amilyen a belföldi társaságoktól származó osztalékokra vonatkozik, ezen előbbi osztalékkategóriára nem a mentesítési módszert kell alkalmazni, hanem azt a módszert, amely alapján az Ausztriában fizetendő adóba beszámítják azt az adót, amely az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban az osztalékot sújtja.

16 Végül a Verwaltungsgerichtshof szerint a beszámítási módszer jobban megfelel az osztrák jogalkotó megközelítésének, mint a mentesítési módszer. Amennyiben ugyanis az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti állam az osztalékokra a részvényes államában alkalmazott adóval azonos vagy annál magasabb adót vet ki, a beszámítási és a mentesítési módszer ugyanarra az eredményre vezetne. Ha azonban az ezen előbbi államban alkalmazandó adó mértéke kisebb, mint a részvényes államában, csak a beszámítási módszer vezetne ezen utóbbi államban ugyanolyan összegű adóhoz, mint a belföldi forrásból származó osztalékokra alkalmazandó adó.

17 Mivel a Verwaltungsgerichtshof megállapította, hogy a KStG 10. §-a (2) bekezdésének a költségvetés elfogadásáról szóló 2009. évi törvény hatálybalépését megelőző változatában előírt mentesítési módszer analógia útján való alkalmazása miatt a kérdést előterjesztő bíróság határozata jogellenes, hatályon kívül helyezte azt, és az ügyet visszautalta ugyanezen bíróság elé.

18 A Bírósághoz 2008. október 3-án érkezett határozataival a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni a Bíróságtól, hogy a mentesítési, illetve a beszámítási módszert az uniós jogra tekintettel egyenértékűeknek lehet-e tekinteni.

19 A KStG 10. §-ának eredeti változatát visszaható hatállyal módosította a költségvetés elfogadásáról szóló 2009. évi törvény. Mivel ezen újabb rendelkezés bizonyos feltételek mellett előírja a mentesítési módszer alkalmazását olyan osztalékok esetében is, amelyeket egy belföldi társaság külföldi társaságoktól kap, a Bíróság az eljárási szabályzata 104. cikkének 5. §-a alapján 2009. október 8-án felvilágosítást kért a kérdést előterjesztő bíróságtól. Ez utóbbit annak pontosítására kérte, hogy a bekövetkezett jogszabályi módosításnak milyen következményei

vannak az elterjesztett kérdések szövegére.

20 E felvilágosítás iránti kérelemre adott 2009. október 30-i válaszként a kérdést elterjesztő bíróság újfogalmazta az egyes ügyekben feltett kérdéseket.

21 A C-436/08. sz. ügyben mindenekelőtt kifejti, hogy az osztalékot fizető társaságban fennálló, 10% alatti tőkerészesedésből származó osztalékok, vagyis az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságtól kapott portfólióosztalékok adómentességét a KStG az Osztrák Köztársaság és az érintett harmadik állam közötti átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodás fennállásától teszi függővé. Ilyen feltételt nem ír elő a KStG 10. §-a (2) bekezdésének értelmében vett nemzetközi részesedések esetén.

22 Ezt követően hangsúlyozza, hogy az Ausztriától eltérő más tagállamokban vagy az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett külföldi társaságoktól kapott portfólióosztalékok adómentessége mindenesetre az esetek nagy részében nem alkalmazandó azon információk miatt, amelyeket az adóalany az adóhivatal számára annak érdekében kell benyújtania, hogy ebben a kedvezményben részesülhessen. Az adóalany feladata ugyanis annak bizonyítása, hogy a KStG 10. §-ának (5) bekezdésében támasztott feltételek nem teljesülnek. Így az adóalany az adóösszehasonlítást kell végeznie (a KStG 10. §-a (5) bekezdésének 1. pontja), meg kell határozni az alkalmazandó adókulcsot (KStG 10. §-a (5) bekezdésének 2. pontja), valamint a külföldi társaság alanyi vagy tárgyi adómentességét (KStG 10. §-a (5) bekezdésének 3. pontja), be kell szereznie a megfelelő igazolásokat, és azokat ellenőrzés esetén az adóhivatal rendelkezésére kell bocsátania. Különösen a befektetési alapokban való részesedésekkel kapcsolatban gyakorlatilag lehetetlen bizonyítani, hogy nem teljesülnek a KStG 10. §-ának (5) bekezdésében támasztott feltételek.

23 A kérdést elterjesztő bíróság nem osztja a Verwaltungsgerichtshof által a 2008. április 17-i határozatokban képviselt azon álláspontot, miszerint a mentesítési és beszámítási módszereket mindig egyenértékűeknek kell tekinteni.

24 Végül a kérdést elterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a jogalkotó a KStG 10. §-ában nem írt elő adókedvezményt a harmadik országokban letelepedett jogi személyek tőkéjében való, 10% alatti részesedésből származó osztalékokra, amely küszöböt, amely alatt e kedvezmény nem jár, korábban 25%-ban határozták meg. Amennyiben e szabályozás sérti az uniós jogot, a kérdést elterjesztő bíróságnak szokás szerint a Verwaltungsgerichtshof 2008. április 17-i határozatának megfelelően a beszámítási módszert kellene alkalmaznia.

25 Ilyen körülmények között az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és a C-436/08. sz. ügyben a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé elzeterjesztett döntéshozatalra:

„1) Az [uniós] jogba ütközik-e, ha az EGT-Megállapodás részes államaiból származó külföldi portfóliórészesedésből származó osztalék csak kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegély fennállása esetén adómentes, miközben a nemzetközi részesedésből származó osztalék adómentessége nem függ e feltételtől (a harmadik országokban letelepedett társaságtól származó osztaléké sem, és még a beszámítási módszerre való áttérés esetén sem)?

2) Az [uniós] jogba ütközik-e, ha az [Európai Unió] tagállamaiból vagy az EGT-[Megállapodás] részes államaiból származó külföldi portfólióosztalékokra a beszámítási módszert kell alkalmazni, amennyiben a mentesítési módszer alkalmazási feltételei nem teljesülnek, noha [a részvényes számára] a mentesítési módszer alkalmazási feltételeinek (az összehasonlítható adóztatásnak, a külföldi adókulcs mértékének, a külföldi társaság alanyi és tárgyi adómentessége hiányának)

bizonyítékai és a külföldi társasági adó beszámításához szükséges adatok nem, vagy csak nehezen szerezhetők be?

3) Az [uniós] jogba ütközik-e, ha a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedésből származó jövedelmek esetén sem társaságiadómentesség, sem a befizetett társasági adó beszámítása nem lehetséges, amennyiben a részesedés mértéke nem éri el a 10%-ot (25%-ot), míg a belföldi társaságban fennálló részesedésből származó osztalék a részesedés mértékétől függetlenül adómentes?

4) a) A 3. kérdésre adandó igenlő válasz esetén: az [uniós] jogba ütközik-e, ha a nemzeti hatóság a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedések hátrányos megkülönböztetésének elkerülése érdekében a beszámítási módszert alkalmazza – amelynél a külföldön megfizetett (társasági) adó a részesedés csekély mértéke folytán egyáltalán nem, vagy csak aránytalan nehézségek árán bizonyítható –, mert az osztrák Verwaltungsgerichtshof határozata szerint ennek az eredménye közelíti meg leginkább a jogalkotó (feltételezhető) szándékát, míg a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedések tekintetében hátrányos megkülönböztetést eredményez? 10%-os (25%-os) részesedési határ alkalmazásának mellőzése adómentességet eredményezne?

b) A 4. kérdésre adandó igenlő válasz esetén: az [uniós] jogba ütközik-e, ha a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedésből származó jövedelem adómentességét meg kell tagadni, amennyiben a részesedés mértéke nem éri el a 10%-ot (25%-ot), noha a 10%-ot (25%-ot) meghaladó részesedésből származó jövedelem adómentessége nincs átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegély fennállásához kötve?

c) A 4. kérdésre adandó nemleges válasz esetén: az [uniós] jogba ütközik-e, ha a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedésből származó jövedelem tekintetében a külföldi társasági adó beszámítása kizárt, amennyiben a részesedés mértéke nem éri el a 10%-ot (25%-ot), noha a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedésből származó jövedelem tekintetében – a meghatározott esetekben elírt – adóbeszámítás a 10%-ot (25%-ot) meghaladó részesedés esetén nincs átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegély fennállásához kötve?"

26 A C-437/08. sz. ügyben a kérdést előterjesztő bíróság megjegyzi, hogy a Verwaltungsgerichtshof 2008. április 17-i határozata nyitva hagyja azt a kérdést, hogy a beszámítandó adó csak az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban fizetett társasági adót foglalja-e magában, vagy azon forrásadót is, amelyet ugyanezen állam szedett be a kettős adóztatás elkerülésére vonatkozó releváns kétoldalú megállapodásnak megfelelően.

27 Ezenkívül azon adóévvel kapcsolatban, amely során az osztalékban részesülő belföldi társaság veszteséget mutatott ki, felmerül a kérdés, hogy a külföldi társaságoktól származó osztalékokra vonatkozó, a belföldi társaságoktól származó osztalékokkal szembeni eltérő bánásmódhoz kapcsolódó hátrányos megkülönböztetés elkerülése céljából nem kellene-e az adóhivatalnak a következő adóévekre halasztania a külföldön befizetett adó beszámítását.

28 Ilyen körülmények között az Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz úgy döntött, hogy az eljárást felfüggeszti, és a C-437/08. sz. ügyben a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„1) Az [uniós] jogba ütközik-e, ha a külföldről származó osztalékokra módszerváltoztatás esetén a beszámítási módszert kell alkalmazni, ám a beszámítandó társasági adó vagy forrásadó vonatkozásában a beszámítás következő évek terhére történő elhalasztása, illetve a veszteséges

évre történ? jóváírás nem megengedett?

2) Az [uniós] jogba ütközik?e, ha a harmadik országokból származó osztalékra a beszámítási módszert kell alkalmazni, mert az osztrák Verwaltungsgerichtshof határozata szerint ennek az eredménye közelíti meg leginkább a jogalkotó (feltételezhet?) szándékát, ám a beszámítás következ? évek terhére történ? elhalasztása, illetve a veszteséges évre történ? jóváírás nem megengedett?”

29 A Bíróság elnöke a 2009. január 16?i végzésével az írásbeli és a szóbeli szakasz lefolytatása, valamint az ítélet meghozatala céljából elrendelte a C?436/08. sz. és a C?437/08. sz. ügyek egyesítését.

30 Ezenkívül az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdéseknek a kérdést el?terjeszt? bíróság felvilágosítás iránti kérelemre adott 2009. október 30?i válaszában szerepl? újfogalmazására tekintettel a Bíróság 2009. november 18?án úgy döntött, hogy a jelen ügyekben újból megnyitja az írásbeli szakaszt.

III – Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésekr?l

A – Az alapügyekben szóban forgó szabadságról

31 Meg kell állapítani, hogy az egyes ügyekben feltett kérdések nem jelölik meg az EUM?Szerz?dés egyetlen olyan pontos rendelkezését sem, amelynek az értelmezésére szükség lenne ahhoz, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság az alapeljárásban meghozhassa ítéletét. Az említett kérdések csak általánosságban hivatkoznak az uniós jogra.

32 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a pontatlanul megfogalmazott kérdések esetén a Bíróság feladata a nemzeti bíróság által szolgáltatott információk összességéb?l, valamint az alapeljárás irataiból kisz?rni az uniós jognak a jogvita tárgyára tekintettel értelmezésre szoruló elemeit (a C?107/98. sz. Teckal?ügyben 1999. november 18?án hozott ítélet [EBHT 1999., I?8121. o.] 34. pontja, valamint a C?57/01. sz., Makedoniko Metro és Michaniki ügyben 2003. január 23?án hozott ítélet [EBHT 2003., I?1091. o.] 56. pontja).

33 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az osztalékokkal szembeni adójogi bánásmód a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk és a t?ke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozhat (lásd ebben az értelemben a C?446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?11753. o.] 36. pontját).

34 Azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy valamely nemzeti szabályozás az egyik vagy a másik mozgásszabadság körébe tartozik?e, a máig állandó ítélkezési gyakorlat szerint az érintett szabályozás célját kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben a C?196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?7995. o.] 31?33. pontját; a C?452/04. sz. Fidium Finanz ügyben 2006. október 3?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?9521. o.] 34. és 44–49. pontját; 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.] 37. és 38. pontját; a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 36. pontját, valamint a C?524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?2107. o.] 26–34. pontját).

35 E tekintetben a Bíróság már megállapította, hogy az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire és meghatározzák annak tevékenységét, a

Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseinek a hatálya alá tartozik (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 37. pontját és a C-81/09. sz. *Idryma Typou* ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 47. pontját). Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitelére és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési céllal történő részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 38. pontját, valamint a C-182/08. sz. *Glaxo Wellcome* ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-8591. o.] 40. és 45–52. pontját).

36 A jelen esetben meg kell állapítani egyrészt, hogy a két alapeljárás a belföldi társaságoknak a külföldi társaságokban fennálló, 10% alatti tőkerészesedései után kapott osztalékok Ausztriában történő adóztatására vonatkozik. Márpedig az ilyen mértékű részesedések nem biztosítják, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységét.

37 Másrészt meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti adójogszabályok különbséget tesznek a belföldi vagy külföldi származó osztalékok között, amennyiben azok az osztalékot fizető társaságban fennálló, 10% alatti tőkerészesedésből származnak. A portfólióosztalékok a KStG 10. §a (1) bekezdésének 1. pontja szerint ugyanis mindig társaságiadómentesek, ha az érintett részesedések belföldi társaságoktól származnak. Ezzel szemben a portfólióosztalékok nem adómentesek, és nem számíthatók be a kapott osztalék alapját képező nyereség után fizetett adóba, amennyiben az érintett részesedések az EGT-Megállapodás olyan harmadik részes államában letelepedett társaságokban állnak fenn, amelyekkel nem kötöttek kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodást a KStG 10. §a (1) bekezdésének 6. pontja alapján, vagy amelyek más harmadik országban letelepedett társaságokban állnak fenn. A más tagállamokból vagy az EGT-Megállapodás azon részes államaiból származó portfólióosztalékokra, amelyekkel fennáll átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodás, a KStG 10. §a (5) bekezdésének megfelelően a beszámítási és nem a mentesítési módszer alkalmazandó, amennyiben lényegében az osztalékot fizető társaság nyeresége az e társaság székhelye szerinti államban ténylegesen nem tartozott az Ausztriában kivetett adóval összehasonlítható társasági adó alá.

38 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy egy olyan szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, a Szerződésnek kizárólag a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezései alá tartozik.

B – A C-436/08. sz. ügyben előterjesztett kérdésekről

1. Az első kérdésről

39 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra szeretne választ kapni, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes-e egy olyan nemzeti szabályozás, amely az EGT-Megállapodás részes államaiban letelepedett külföldi társaságoktól kapott portfólióosztalékok adómentességét egy átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodás fennállásától teszi függővé, míg „nemzetközi részesedés” esetén nem ír elő hasonló rendelkezést.

a) Az elfogadhatóságról

40 Az osztrák kormány úgy véli, hogy a kérdés elfogadhatatlan. Hangsúlyozza, hogy a tényállás előzetes döntéshozatalra utaló határozatban történő bemutatása alapján az alapügy felperese olyan befektetési alapokban rendelkezt részesedéssel, amelyeknek az eszközei nem

az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában székhellyel rendelkező társaságok részvényeiből álltak. A kérdés ezért semmiféleképpen nem vonatkozik az alapeljárás tárgyára.

41 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 267. cikkben említett eljárás keretében, amely a nemzeti bíróságok és a Bíróság feladatainak világos szétválasztásán alapul, az ügy konkrét tényállásának megítélése a nemzeti bíróság hatáskörébe tartozik. Ugyancsak kizárólag az ügyben eljáró és a bírósági döntésért felelősséggel tartozó nemzeti bíróság feladata, hogy az ügy sajátosságaira figyelemmel megítélje mind az előzetes döntéshozatal szükségességét ítéletének meghozatala szempontjából, mind pedig a Bíróság elé terjesztendő kérdések jelentőségét. Következésképpen, amennyiben a feltett kérdések az uniós jog értelmezésére vonatkoznak, a Bíróság főszabály szerint köteles határozni (lásd többek között a C-261/08. és C-348/08. sz., *Zurita García és Choque Cabrera* egyesített ügyekben 2009. október 22-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-10143. o.] 34. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

42 A Bíróság csak akkor utasíthatja el a nemzeti bíróság előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdéséről való határozathozatalt, ha az uniós jog kért értelmezése nyilvánvalóan semmilyen összefüggésben nincs az alapügy tényállásával vagy tárgyával, ha a probléma hipotetikus jellegű, vagy ha nem állnak a Bíróság rendelkezésére azok a ténybeli és jogi elemek, amelyek szükségesek ahhoz, hogy az elé terjesztett kérdésekre hasznos választ adhasson (lásd többek között a C-379/98. sz. *PreussenElektra* ügyben 2001. március 13-án hozott ítélet [EBHT 2001., I-2099. o.] 39. pontját, a C-390/99. sz. *Canal Satellite Digital* ügyben 2002. január 22-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-607. o.] 19. pontját és a fent hivatkozott *Zurita García és Choque Cabrera* egyesített ügyekben hozott ítélet 35. pontját).

43 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban előadják, hogy az alapügy felperese a vonatkozó adóévben az Osztrák Köztársaságtól eltérő más tagállamokban és harmadik országokban székhellyel rendelkező kétársaságoktól kapott portfólióosztalékot. Márpedig megállapítható, hogy amikor a kérdést előterjesztő bíróság a „harmadik országokban” letelepedett társaságokban fennálló részesedésekre utalt, e kifejezést a „tagállamok” ellentétéként használta. Ilyen körülmények között a harmadik országokra való utalás magában foglalja az EGT-Megállapodás részes államait is.

44 Mivel egyrészt a kérdést előterjesztő bíróság kétségét fejezi ki az EGT-Megállapodás részes államaiban letelepedett társaságokban fennálló részesedésekből származó portfólióosztalékokra alkalmazandó nemzeti szabályozás összeegyeztethetőségével kapcsolatban, másrészt pedig az előzetes döntéshozatalra utaló határozat nem utal arra, hogy az alapügy felperese nem rendelkezett ilyen társaságokban részesedéssel, nem tűnik nyilvánvalónak, hogy az uniós jog kért értelmezése irreleváns a kérdést előterjesztő bíróság által meghozandó határozat szempontjából.

45 Következésképpen az első kérdést elfogadhatónak kell nyilvánítani.

b) Az ügy érdeméről

i) Előzetes észrevételek

46 Emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése megvalósította a tőke liberalizációját a tagállamok, valamint a tagállamok és a harmadik országok közötti kapcsolatok viszonylatában. Ez a rendelkezés e célból az EUM-Szerződés „Tőke- és fizetési műveletek” című fejezetének keretében előírja, hogy tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó bármiféle korlátozás.

47 A kérdést elterjesztő bíróság kérdése az EUMSZ 63. cikk értelmezésére irányul az alapügyben szóban forgó szabályozás említett rendelkezéssel való összeegyeztethetőségének az értékelése céljából, amely rendelkezés a „nemzetközi részesedésekből”, vagyis a külföldi társaságokban fennálló, legalább 10%-os tőkerészesedésekből származó osztalékokat kedvezőbb adójogi bánásmódban részesíti, mint az EGT-Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságoktól kapott portfólióosztalékokat.

48 Amint azonban az osztrák, a német és a holland kormány, valamint az Európai Bizottság megjegyzi, egy olyan ügyben, mint amelyről az alapügyben szó van, egyrészt a belföldi társaságoktól kapott portfólióosztalékok, másrészt az EGT-Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságoktól kapott portfólióosztalékok közötti adójogi bánásmódot kell összehasonlítani. Az EUMSZ 63. cikk ugyanis főszabály szerint tiltja, hogy egy tagállam a harmadik országban letelepedett társaságoktól kapott osztalékokat az említett tagállamban székhellyel rendelkező társaságoktól származó osztalékokkal szemben eltérő adójogi bánásmódban részesítse (lásd a C-439/07. sz. és C-499/07. sz., KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer egyesített ügyekben 2009. június 4-én hozott végzés [EBHT 2009., I-4409. o.] 71. pontját). Ezzel szemben a harmadik országból származó jövedelmek és más harmadik országból származó jövedelmek közötti eltérő bánásmódot mint olyat nem érinti az említett rendelkezés.

49 A jelen kérdés keretében meg kell tehát vizsgálni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azzal ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, miszerint a belföldi társaságokban fennálló részesedésekből származó portfólióosztalékok a KStG 10. §a (1) bekezdésének 1. pontja alapján mindig társaságiadómentesek, míg a KStG 10. §a (1) bekezdésének 6. pontja értelmében az EGT-Megállapodás részes harmadik államában letelepedett társaságtól származó portfólióosztalékok csak akkor részesülnek e mentességben, ha az Osztrák Köztársaság és az érintett harmadik ország között átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodás áll fenn.

ii) A tőkemozgások korlátozásának fennállásáról

50 Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésében tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetékességűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat (a C-370/05. sz. Festersen-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-1129. o.] 24. pontja és a C-101/05. sz. A-ügyben 2007. december 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-11531. o.] 40. pontja).

51 Azon kérdéssel kapcsolatban, hogy tőkemozgások korlátozásának minősül-e egy olyan nemzeti szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, meg kell állapítani, hogy az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságtól származó portfólióosztalékban részesülő belföldi társaságok a társaságiadómentességet csak egy kiegészítő feltétel, vagyis az Osztrák Köztársaság és az érintett harmadik ország közötti átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodás fennállásához kapcsolódó feltétel mellett vehetik igénybe, szemben azon belföldi társaságokkal, amelyek belföldi társaságoktól kapnak portfólióosztalékot. Márpedig figyelembe véve azt a tényt, hogy kizárólag az érintett államok dönthetnek egyezményes kötelezettségvállalásról, úgy tűnik, hogy az átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodás fennállásához kapcsolódó feltétel az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságtól származó portfólióosztalékok esetében *de facto* olyan rendszert hozhat létre, amelyben folyamatosan ki van zárva a társasági adó alóli mentesség (lásd analógia útján a

C?72/09. sz. Établissements Rimbaud ügyben 2010. október 28?án hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 25. pontját).

52 Ebb?l következik, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozásban annak érdekében el?írt feltételek miatt, hogy az EGT?Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságoktól származó és az Ausztriában letelepedett társaságok által kapott portfólióosztalékok társaságiadó?mentesek lehessenek Ausztriában, az utóbbi társaságok által az els?ként említett társaságokban megvalósítható befektetés kevésbé vonzó, mint egy olyan befektetés, amelyet egy Ausztriában vagy egy másik tagállamban letelepedett társaságban lehetne megvalósítani. Egy ilyen eltér? bánásmód alkalmas arra, hogy eltántorítsa az Ausztriában letelepedett társaságokat attól, hogy részesedést szerezzenek az EGT?Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságokban.

53 Ezért az említett szabályozás a t?ke szabad mozgása valamely tagállam és bizonyos harmadik országok közötti, az EUMSZ 63. cikk által f?szabály szerint tiltott korlátozásának min?sül.

54 Meg kell azonban vizsgálni, hogy a t?ke szabad mozgásának ilyen korlátozása igazolható-e a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel.

iii) Az intézkedés lehetséges igazolásairól

55 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint „[a]z [EUMSZ] 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy [...] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a t?kebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”.

56 E rendelkezést a t?kemozgás szabadságának elvét?l való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhet? úgy, hogy minden olyan adójogszabály, amely az adózók között a lakóhely vagy a t?kebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethet? a Szerz?déssel (lásd a C?11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember 11?én hozott ítélet [EBHT 2008., I?6845. o.] 57. pontját, valamint a C?510/08. sz. Mattner?ügyben 2010. április 22?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 32. pontját).

57 Ugyanis az említett rendelkezést maga az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdése korlátozza, amely szerint az e cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak a 63. cikkben meghatározott szabad t?kemozgásra és fizetési m?veletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül”.

58 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltér? bánásmódot ily módon meg kell különböztetni az ugyanezen cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetést?l. Márpedig az ítélkezési gyakorlatból következen ahhoz, hogy az alapügyben szerepl?höz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethet?nek lehessen tekinteni a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az általa a belföldi társaságoktól származó és az EGT?Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságoktól származó portfólióosztalékok között el?írt eltér? bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy nyomós közérdek alapján igazolható legyen (lásd a C?35/98. sz. Verkooijen?ügyben 2000. június 6?án hozott ítélet [EBHT 2000., I?4071. o.] 43. pontját; a C?319/02. sz. Manninen?ügyben 2004. szeptember 7?én hozott ítélet [EBHT 2004., I?7477. o.] 29. pontját; a C?512/03. sz. Blanckaert?ügyben 2005. szeptember 8?án hozott ítélet [EBHT 2005., I?7685. o.] 42. pontját és a C?540/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. november 19?én hozott ítélet [EBHT 2009., I?10983. o.] 49.

pontját).

59 Emlékeztetni kell arra, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának az elkerülését célzó adójogszabályra tekintettel a külföldről származó osztalékban részesülő részvénytársaság helyzete hasonló a belföldről származó osztalékban részesülő részvénytársaság helyzetéhez, mivel az elért nyereség mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 62. pontját).

60 Ilyen körülmények között az EUMSZ 63. cikk elírja egy olyan tagállam számára, amely a belföldi társaságok által más belföldi társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló rendszert alkalmaz, hogy egyenértékű bánásmódban részesítse azon osztalékokat, amelyeket az EGT-Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságok a belföldi társaságok részére fizetnek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 72. pontját).

61 Azonban az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabály nem ír el ilyen egyenértékű bánásmódot. Ugyanis míg e jogszabály szisztematikusan megakadályozza a belföldi társaságtól kapott, belföldi forrásból származó portfólióosztalékok gazdasági kettős adóztatását, nem zárja ki, és nem is enyhíti e kettős adóztatást, amennyiben egy belföldi társaság az EGT-Megállapodás olyan részes harmadik államában letelepedett társaságtól származó portfólióosztalékot kap, amellyel az Osztrák Köztársaság nem kötött átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodást. Ez utóbbi esetben az említett nemzeti jogszabály nem írja el sem a kapott osztalékok adómentességét, sem az érintett harmadik országban így felosztott nyereség után befizetett adó beszámítását, noha a gazdasági kettős adóztatás elkerülésének szükségessége a belföldi társaságok esetében attól függetlenül ugyanúgy fennáll, hogy azok belföldi társaságoktól vagy az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságoktól kapnak-e osztalékot.

62 Ebből következik, hogy a belföldről származó osztalékok és az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságtól származó osztalékok között a társasági adóra tekintettel alkalmazott eltérő bánásmódot nem igazolhatja a tőkebefektetés helyével összefüggő helyzetek közötti különbség.

63 Meg kell még vizsgálni, hogy az olyan nemzeti jogszabályból adódó korlátozást, mint amelyről az alapügyben szó van, igazolja-e a nyomós közérdek (lásd a C-451/05. sz. *ELISA*-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-8251. o.] 79. pontját).

64 Az osztrák, a német, az olasz és a holland kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya e tekintetben eladják, hogy az érintett illetékes hatóságok közötti olyan együttműködési keret hiányában, mint amely az 1992. február 25-i 92/12/EGK tanácsi irányelvvel (HL L 76., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 179. o.) módosított, a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról a közvetlen adóztatás területén [helyesen: a tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen és közvetett adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról] szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvben (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o., a továbbiakban: 77/799 irányelv) következik, egy tagállamnak jogában áll az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságoktól kapott portfólióosztalékok adómentességét egy kölcsönös jogsegélyről szóló, az érintett harmadik országgal kötött megállapodás fennállásától függően vétenni. Az osztalékot fizető társaság által befizetett adó ellenőrzése ugyanis magában foglalja az azon állam adóhivatalával történő információcserét, amelyben az említett társaság letelepedett.

65 Emlékeztetni kell arra, hogy az alapvető szabadságok Unión belüli gyakorlásának

korlátozására vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem ültethet? át teljes egészében a tagállamok és a harmadik országok közötti t?kemozgásokra, mivel az ilyen t?kemozgásoknak eltér? a jogi háttere (lásd a fent hivatkozott A?ügyben hozott ítélet 60. pontját és a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 69. pontját).

66 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttm?ködésnek a 77/799 irányelv által megállapított kerete nem alkalmazandó e hatóságok és a harmadik ország illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik ország kölcsönös segítségnyújtásra nem vállalt kötelezettséget (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 70. pontját és a fent hivatkozott *Établissements Rimbaud* ügyben hozott ítélet 41. pontját).

67 Következésképpen, amennyiben valamely tagállami szabályozás az adókedvezményt olyan feltételek teljesítését?l teszi függ?vé, amelyeknek a betartása csak az EGT?Megállapodás részes harmadik államának illetékes adóhatóságai által nyújtott információk útján ellen?rizhet?, e tagállam f?szabály szerint jogszer?en megtagadhatja a kedvezmény nyújtását, amennyiben – különösen e harmadik ország információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének hiányában – lehetetlennek bizonyul az információknak az utóbbtól való beszerzése (a fent hivatkozott *Établissements Rimbaud* ügyben hozott ítélet 44. pontja).

68 Az alapügyben szóban forgó szabályozásból kit?nik, hogy a KStG 10. §?ának (5) bekezdése kizárja az EGT?Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságoktól kapott portfólióosztalékok adómentességét, amennyiben lényegében az osztalékot fizet? társaság nyeresége az érintett harmadik országban ténylegesen nem tartozik az Ausztriában kivethet? társasági adóval összehasonlítható társasági adó alá. Így megállapítható, hogy az adómentesség alkalmazásának a feltételeit nem tudja ellen?rizni az érintett tagállam a harmadik ország arra vonatkozó egyezményes kötelezettségének hiányában, hogy az említett tagállam adóhivatalainak bizonyos információkat szolgáltatson.

69 Ebb?l következik, hogy valamely tagállam olyan szabályozása, mint amelyr?l az alapügyben szó van, amely az EGT?Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságoktól kapott osztalékok adómentességét az érintett harmadik országgal kötött kölcsönös jogsegélyr?l szóló megállapodás fennállásától teszi függ?vé, igazolható az adóellen?rzés hatékonyságához és az adócsalás elleni küzdelemhez kapcsolódó nyomós közérdekkel.

70 Azonban a szabad mozgás korlátozása, még ha a kit?zött célnak meg is felel, nem terjedhet túl az annak eléréséhez szükséges mértéken (lásd az fent hivatkozott *ELISA*?ügyben hozott ítélet 82. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Meg kell tehát vizsgálni, hogy egy olyan szabályozás, mint amely az alapügyben szerepel, tiszteletben tartja?e az arányosság elvét.

71 E tekintetben el?ször is meg kell állapítani, hogy a fenti megállapítások fényében valamely tagállam az EGT?Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságoktól kapott osztalékok adómentességét f?szabály szerint függ?vé teheti az ezen állammal kötött kölcsönös jogsegélyr?l szóló megállapodás fennállásától. Így egy ilyen szabályozás arányosságát nem kérd?jelezheti meg csupán az a körülmény, hogy valamely tagállam nem ír el? ilyen mentességi követelményt az osztalékot fizet? társaságban fennálló, legalább 10%?os t?kerészesedésb?l származó osztalékok esetében.

72 Másodszor meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságoktól kapott portfólióosztalékok adómentességét attól teszi függővé, hogy nemcsak a közigazgatás szintjén, hanem a végrehajtás területén is fennáll-e egy, ezen állammal kötött kölcsönös jogsegélyről szóló megállapodás.

73 Márpedig kizárólag a kölcsönös közigazgatási jogsegélyről szóló megállapodás fennállását lehet abból a célból szükségesnek tekintetni, hogy lehetővé tegye az érintett tagállam számára az osztalékok fizetése külföldi társaság tényleges adója mértékének a vizsgálatát. A szóban forgó nemzeti szabály ugyanis azon jövedelmek Ausztriában való társasági adóztatására vonatkozik, amelyeket a belföldi társaságok Ausztriában kapnak. Ezen adók osztrák hatóságok általi beszedéséhez nem szükséges valamely harmadik ország hatóságainak a jogsegélye.

74 El kell utasítani az osztrák kormány által a tárgyaláson előadott azon érvet, miszerint a végrehajtási jogsegélyre az adóalany elköltözése esetén van szükség. Amint ugyanis a főtanácsnok az indítványának 90. pontjában megjegyzi, az elköltözés túl távoli feltételezés ahhoz, hogy igazolni tudná, hogy az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államából származó portfólióosztalékok gazdasági kettős adóztatásának elkerülését kivétel nélkül végrehajtási jogsegélyre vonatkozó megállapodástól teszik függővé.

75 Következésképpen a feltett első kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállam olyan jogszabálya, amely előírja a belföldi társaságokban fennálló részesedésről származó portfólióosztalékok társaságiadómentességét, és amely e mentességet az EGT-Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságoktól származó portfólióosztalékok esetében a tagállam és az érintett harmadik ország között kötött átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodás fennállásától teszi függővé, amennyiben a szóban forgó jogszabály által kitűzött célok eléréséhez csupán egy kölcsönös közigazgatási jogsegélyről szóló megállapodás fennállása bizonyul szükségesnek.

2. A második kérdésről

a) Elzetes észrevételek

76 A kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet arra, hogy a KStG 10. §-a értelmében egy átfogó, kölcsönös jogsegélyről szóló megállapodás fennállása esetén a belföldi társaságoktól, a más tagállamokban letelepedett társaságoktól és az EGT-Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságoktól származó portfólióosztalékok adómentesek. A kérdést előterjesztő bíróság szerint azonban a külföldi társaságoktól kapott osztalékok adómentessége az esetek nagy részében nem alkalmazandó azon információk miatt, amelyeket az osztalékokban részesülő társaságnak az adóhivatal számára annak érdekében kell benyújtania, hogy ebben a kedvezményben részesülhessen. Általában tehát a beszámítási módszer alkalmazandó a külföldi társaságoktól származó osztalékok esetében. A kérdést előterjesztő bíróság szerint az adóalany csak nehezen tudja beszerezni a beszámítható külföldi adóra vonatkozó bizonyítékokat.

77 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes-e egy olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely szerint a más tagállamokban és az EGT-Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságok által fizetett portfólióosztalékokra a beszámítási módszert kell alkalmazni, amennyiben nem állapítják meg az adómentesség alkalmazási feltételeinek teljesülését, noha a részvényes nem vagy csak nehezen bizonyíthatja, hogy e feltételek, vagyis az összehasonlítható adóztatás, a külföldi adókulcs mértéke, a külföldi társaság alanyi és tárgyi

adómentességének hiánya, teljesülnek, vagy a külföldi társasági adó beszámításához szükséges adatok nem vagy csak nehezen szerezhetők be.

78 A Bíróság válaszában lehetné kell tennie a kérdést elterjeszt bíróság számára annak megítélését, hogy az EUMSZ 63. cikkkel összeegyeztethető-e először is a mentesítési módszerrel a beszámítási módszerre történő „áttérés”, amelyet az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabály arra az esetre ír elő, ha a külföldi társaságoktól származó osztalékban részesülő társaságnak nem állnak rendelkezésére egyes bizonyítékok, és másodszor egy olyan beszámítási módszer alkalmazása, amely az osztalékban részesülő említett társaságra jelentős, sőt túlzott mértékű ügyviteli terheket ró.

b) A tőke mozgás korlátozásának a fennállásáról

79 Emlékeztetni kell arra, hogy a KStG 10. §a (1) bekezdésének 1. pontja az Ausztriában székhellyel rendelkező társágoktól kapott portfólióosztalékokat mentesíti a társasági adó alól. A KStG 10. §a (1) bekezdésének 5. és 6. pontja, valamint (5) bekezdése szerint az Osztrák Köztársaságtól eltérő más tagállamokban vagy az EGT-Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságoktól kapott osztalékok gazdasági kettős adóztatása adómentességen vagy a beszámítási módszeren keresztül csak akkor kerülhet elő, ha az említett osztalékokban részesülő társaság bizonyítani tudja azon adó mértékét, amelyet az ilyen osztalékokat fizető társaságokra a székhelyük szerinti államban kivetnek.

80 Márpedig a portfólióosztalékokkal szembeni eltérő bánásmód az Ausztriában székhellyel rendelkező társaságokat visszatarthatja attól, hogy tőkét fektessenek be a más tagállamokban és az EGT-Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságokba. Mivel ugyanis a más tagállamokban és az EGT-Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságoktól kapott osztalékok Ausztriában adózás szempontjából kevésbé kedvező bánásmódban részesülnek, mint az Ausztriában letelepedett társaságtól kapott osztalékok, az előbbi társaságok részvényei az Ausztriában székhellyel rendelkező befektetők számára kevésbé vonzóak, mint az utóbbi tagállamban letelepedett társaságok részvényei.

81 Tehát egy olyan szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, olyan, a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőke mozgásra vonatkozó korlátozást tartalmaz, amelyet főszabály szerint tilt az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése.

82 Meg kell azonban vizsgálni, hogy a tőke szabad mozgásának ilyen korlátozása igazolható-e a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel.

c) Az intézkedés lehetséges igazolásáról

83 A jelen ítélet fenti 58. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatból kitűnik, hogy egy olyan nemzeti adójogi szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, csak akkor tekinthető a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel összeegyeztethetőnek, ha az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik, vagy ha nyomós közérdek alapján igazolható.

84 E tekintetben mindenképpen emlékeztetni kell arra, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló, a felosztott nyereség gazdasági kettős adóztatásának az elkerülését célzó adójogszabályra tekintettel a külföldről származó osztalékban részesülő részvénytársaság helyzete hasonló a belföldről származó osztalékban részesülő részvénytársaság helyzetéhez, mivel az elért nyereség mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 62. pontját).

85 Ilyen körülmények között az EUMSZ 63. cikk elírja egy olyan tagállam számára, amely a belföldi társaságok által más belföldi társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló rendszert alkalmaz, hogy egyenértékű bánásmódban részesítse a külföldi társaságok által a belföldi társaságoknak fizetett osztalékokat (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 72. pontját).

86 Márpedig a Bíróság már megállapította, hogy az uniós jog nem tiltja, hogy valamely tagállam az osztalékok adómentességére vonatkozó szabályok alkalmazásával kerülje el a belföldi társaság által kapott osztalékok többszörös adóztatását abban az esetben, ha azokat belföldi társaság fizeti, ugyanakkor a beszámítás módszer segítségével kerülje el az említett osztalékok többszörös adóztatását abban az esetben, ha azokat külföldi társaság fizeti, feltéve azonban, hogy a külföldről származó osztalékokat terhelő adó mértéke nem haladja meg a belföldről származó osztalékokra alkalmazott adó mértékét, és az adójóváírás összege legalább megegyezik az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban fizetett összeggel az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó összege erejéig (lásd ebben a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 48. és 57. pontját, valamint a C-201/05. sz. *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* ügyben 2008. április 23-án hozott végzés [EBHT 2008., I-2875. o.] 39. pontját).

87 Így abban az esetben, ha a külföldről származó osztalék alapját képező nyereséget terhelő adó az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban alacsonyabb, mint az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó, ez utóbbinak teljes mértékű adójóváírást kell biztosítani az osztalékot fizető társaság által az illetéke szerinti tagállamban befizetett adónak megfelelő összegben (a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 51. pontja).

88 Amennyiben ezzel szemben az e nyereséget terhelő adó az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban magasabb, mint az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban kivetett adó, ez utóbbi kizárólag az osztalékban részesülő társaság által fizetendő társasági adó összegéig köteles adójóváírást biztosítani. E tagállam nem köteles visszafizetni a különbséget, vagyis az osztalékot fizető társaság szerinti tagállamban befizetett összegnek az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban befizetett adót meghaladó részét (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 52. pontját).

89 Ilyen körülmények között a beszámítási módszer lehetővé teszi, hogy a külföldi társaságoktól származó osztalékokat olyan bánásmódban részesítsék, amely egyenértékű azzal, amelyet a mentesítési módszer révén a belföldi társaságok által fizetett osztalékokra alkalmaznak. A beszámítási módszernek a külföldi társaságoktól származó osztalékokra való alkalmazása ugyanis lehetővé teszi annak biztosítását, hogy a külföldről és a belföldről származó portfólióosztalékok egyforma adóterhet viseljenek, különösen akkor, amikor az az állam, amelyből az osztalék származik, a társasági adó keretében alacsonyabb adómértéket alkalmaz, mint az a tagállam, amelyben az osztalékban részesülő társaság letelepedett. Ilyen esetben a külföldi társaságoktól származó osztalékok adómentessége azon adóalanyoknak kedvezne, amelyek külföldi részesedésekbe fektettek be, szemben a belföldi részesedésekbe befektető adóalanyokkal.

90 A mentesítési módszer és a beszámítási módszer egyenértékűségére tekintettel azok a nehézségek, amelyekkel az adóalany annak bizonyítása során szembesülhet, hogy a külföldi társaságoktól kapott osztalékok adómentességének feltételei teljesülnek, fűszabály szerint nincsenek hatással annak értékelésére, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes-e egy olyan szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van. E nehézségeknek, vagy az adóalany számára

a kért bizonyítékok benyújtása lehetetlenségének ugyanis csupán az a következménye, hogy a mentesítési módszerrel egyenértékű beszámítási módszer alkalmazandó azon osztalékokra, amelyeket külföldi társaságoktól kap.

91 A beszámítási módszer igénybevétele céljából az adóalanyra rótt ügyviteli terhekkel kapcsolatban a Bíróság már megállapította, hogy önmagában nem lehet a tőkemozgás szabadságával ellentétes eltérő bánásmódnak tekinteni az a tényt, hogy a beszámítási módszer a mentesítési módszerhez képest további ügyviteli terheket ró az adózókra (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 53. pontját).

92 A kérdést elterjesztő bíróság szerint azonban a portfólióosztalékban részesülő társaságra az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás által rótt ügyviteli teher túlzott mértékűnek bizonyulhat.

93 A Haribo e tekintetben eladja, hogy a belföldi társaságok által fizetett, adómentes portfólióosztalékokkal szemben a más tagállamban vagy az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságok által Ausztriában fizetett, és valamely befektetési alap közvetítésével kapott portfólióosztalékok Ausztriában rendszerint 25%-os társasági adó alá tartoznak az adóalanyra rótt túlzott mértékű ügyviteli terhek miatt. A Haribo szerint a mentesítési és a beszámítási módszer csak abban az esetben egyenértékű, ha a külföldön fizetett társasági adó bizonyítékát ténylegesen vagy aránytalan nehézségek nélkül be lehetne nyújtani.

94 Ezzel szemben az osztrák, a német, az olasz, a holland kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság azon a véleményen van, hogy a portfólióosztalékokban részesülő társaságra rótt ügyviteli terhek nem túlzott mértékűek. Az osztrák kormány e tekintetben hangsúlyozza azt, hogy a 2008. június 13-i tájékoztatás jelentősen leegyszerősítette a külföldi adó beszámításának igénybeviteléhez szükséges bizonyítást.

95 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy valamely tagállam adóhatóságainak jogában áll, hogy az adóalanytól megköveteljék az általuk annak értékeléséhez szükségesnek tartott igazolások benyújtását, hogy a szóban forgó jogszabályban elírt adókedvezmény feltételei teljesülnek-e, és következésképpen helye van-e az említett kedvezmény megadásának (lásd ebben az értelemben a C-136/00. sz. *Danner* ügyben 2002. október 26-án hozott ítélet [EBHT 2002., I-8147. o.] 50. pontját, a C-422/01. sz., *Skandia és Ramstedt* ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 43. pontját, valamint a C-318/07. sz. *Persche* ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-359. o.] 54. pontját).

96 Amennyiben az Osztrák Köztársaságtól eltérő más tagállamokban és az EGT-Megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságoktól származó portfólióosztalékokban részesülő társaságok számára a túlzott mértékű ügyviteli terhek miatt valóban ténylegesen lehetetlennek bizonyul a beszámítási módszer igénybevétele, egy ilyen jogszabály nem teszi lehetővé ezen osztalékok gazdasági kettős adóztatásának az elkerülését, sem annak enyhítését. Ilyen körülmények között nem tekinthető úgy, hogy a beszámítási módszer és a mentesítési módszer, amely lehetővé teszi a fizetett osztalékok többszörös adóztatásának elkerülését, egyenértékű eredményre vezet.

97 Mivel azonban valamely tagállam főszabály szerint szabadon dönthet úgy, hogy a mentesítési módszer alkalmazásával kerül el a belföldi társaság által kapott portfólióosztalékok többszörös adóztatását, amennyiben azokat belföldi társaság fizeti, és a beszámítási módszert alkalmazza abban az esetben, ha azokat egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett külföldi társaság fizeti, a belföldi társaságra rótt további ügyviteli terhek, különösen az a tény, hogy a nemzeti adóhivatal az osztalékot fizet?

társaság illetése szerinti tagállamban a nyereségét ténylegesen sújtó adó összegére vonatkozóan információt kér, magának a beszámítási módszer működésének a velejárói, és nem tekinthetők túlzott mértékűnek (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 48. és 53. pontját). Ilyen információk hiányában ugyanis azon tagállam adóhatóságai, amelyben a külföldről származó osztalékban részesülő társaság letelepedett, főszabály szerint nincsenek abban a helyzetben, hogy az osztalékot fizető társaság szerinti államban befizetett és az osztalékban részesülő társaság által fizetendő adó összegébe beszámítandó társasági adó összegét megállapítsák.

98 Még ha igaz is, hogy az osztalékban részesülő társaság maga nem rendelkezik a más tagállamban vagy az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaság által fizetett osztalékot sújtó társasági adóra vonatkozó valamennyi információval, ezek az információk mindenesetre ismereteseek ezen utóbbi társaság számára. Márpedig ilyen körülmények között az osztalékban részesülő társaság számára valamennyi, az osztalékot fizető társaság által befizetett adóra vonatkozó szükséges információk szolgáltatásában álló nehézség nem az információk összetettségére, hanem az információkkal rendelkező társaság együttműködésének a hiányára vezethető vissza. Amint a főtanácsnok az indítványának az 58. pontjában hangsúlyozza, a befektető oldalán hiányzó információáramlás nem olyan probléma, amelyet az érintett tagállamnak kellene kiküszöbölnie.

99 Ezenkívül meg kell állapítani, hogy – amint az osztrák kormány megjegyzi – a 2008. június 13-ai tájékoztatás leegyszerősítette a külföldi adó beszámításához szükséges bizonyítékokat olyan értelemben, hogy a külföldön befizetett adó kiszámításához a következő képletet kell alkalmazni: az osztalékot fizető társaság nyereségét meg kell szorozni az e társaság székhelye szerinti tagállamban alkalmazandó nominális társasági adóval és az osztalékban részesülő társaságnak az osztalékot fizető társaságban fennálló részesedésével. Márpedig ilyen számítás csak korlátozott együttműködést követel meg az osztalékot fizető társaság részéről vagy a befektetési alap részéről, ha az érintett részesedés egy ilyen alap révén áll fenn.

100 Végül amint az osztrák, a német, a holland kormány és az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság hangsúlyozza, az a tény, hogy az Osztrák Köztársaságtól eltérő más tagállamokban letelepedett társaságok által fizetett osztalékok esetében e tagállam adóhivatala igénybe veheti a 77/799 irányelvben előírt kölcsönös segítségnyújtási mechanizmust, nem jelenti azt, hogy köteles lenne mentesíteni az osztalékban részesülő társaságot az alól, hogy szolgáltatson bizonyítékot az osztalékot fizető társaság által egy másik tagállamban befizetett adóról.

101 Ugyanis a Bíróság azzal kapcsolatban, hogy a 77/799 irányelv előírja a nemzeti adóhatóságok számára azt a lehetőséget, hogy megkérjék azokat az információkat, amelyeket maguk nem tudnak beszerezni, megállapította, hogy a 77/799 irányelv 2. cikkének (1) bekezdésében a „kérheti” kifejezés alkalmazása arra utal, hogy bár az említett hatóságok kérhetnek információt valamely másik tagállam illetékes hatóságától, e kérés nem jelent kötelezettséget. Minden tagállam maga értékeli azon konkrét eseteket, amelyekben a területén illetéssel rendelkező adóalanyok által végrehajtott ügyletekre vonatkozó információk hiányosak, és maga dönti el, hogy ezek az esetek indokolják-e a másik tagállamhoz intézett információkérést (a C-184/05. sz. Twoh International ügyben 2007. szeptember 27-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-7897. o.] 32. pontja és a fent hivatkozott Persche-ügyben hozott ítélet 65. pontja).

102 Következésképpen a 77/799 irányelv nem kívánja meg az osztalékban részesülő társaság illetése szerinti tagállamtól, hogy minden olyan alkalommal, amikor az e társaság által szolgáltatott információk nem bizonyulnak elégségesnek annak ellenőrzéséhez, hogy e társaság teljesíti-e a nemzeti jogszabályban a beszámítási módszer alkalmazásának érdekében előírt

feltételeket, igénybe vegye az említett irányelv által előírt kölcsönös segítségnyújtási mechanizmust.

103 Ugyanezen okokból az Osztrák Köztársaság és az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik állama között kötött kölcsönös jogsegélyről szóló megállapodás lehetséges fennállása, amely megállapodás lehetővé teszi e tagállam számára azt, hogy az érintett harmadik ország hatóságaitól a beszámítási módszer alkalmazása céljából releváns információkat kérjen, nem jelenti azt, hogy az osztalékban részesülő társaságra a szóban forgó harmadik országban befizetett adó bizonyítására tekintettel rótt ügyviteli teher túlzott mértékű lenne.

104 Következésképpen a fentiek fényében a feltett második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes valamely tagállam olyan jogszabálya, amely társaságiadómentességet ír elő azon portfólióosztalékok esetében, amelyeket egy belföldi társaság egy másik belföldi társaságtól kap, ugyanakkor ilyen adóval sújtja azon portfólióosztalékokat, amelyeket egy belföldi társaság egy másik tagállamban vagy az EGT-Megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságtól kap, feltéve azonban, hogy az ezen utóbbi társaság székhelye szerinti államban befizetett adót beszámítják az osztalékban részesülő társaság illetése szerinti tagállamban fizetendő adóba, és az osztalékban részesülő társaságra az e beszámítás igénybevétele tekintettel rótt ügyviteli terhek nem túlzott mértékűek. Azon információk, amelyeket a nemzeti adóhatóság az osztalékban részesülő társaságtól azon adóra vonatkozóan kér, amely az osztalékot fizető társaság nyereségét az ezen utóbbi székhelye szerinti államban ténylegesen sújtja, magának a beszámítási módszer működésének a velejárói, és nem tekinthetők túlzott mértékű ügyviteli terheknek.

3. A harmadik kérdésről

a) Elzetes észrevételek

105 Harmadik kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes-e egy olyan nemzeti jogszabály, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely kizárja mind a társaságiadómentességet, mind a külföldön befizetett társasági adó beszámítását a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedésekből származó osztalékok esetében, ha az osztalékban részesülő társaságnak az osztalékot fizető társaságban fennálló részesedése kevesebb mint 10% (korábban 25%), míg a belföldi társaságokban fennálló részesedésekből származó osztalékok a részesedések mértékétől függetlenül adómentesek.

106 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a 25%-os küszöb, amelyre a kérdést előterjesztő bíróság a kérdésében hivatkozik, a KStG 10. §-ának a 2009. évi jogszabálymódosítás előtti változatára vonatkozik. Azonban a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, hogy a KStG-nek az alapeljárásokra visszaható hatállyal alkalmazandó 10. §a (1) bekezdésének 7. pontja, valamint (2) és (4) bekezdése előírja, hogy a harmadik országban letelepedett társaságban fennálló részesedésekből származó osztalékok vagy társaságiadómentesek Ausztriában, vagy azokra igénybe vehető a külföldön befizetett adó beszámítása, ha az ezen utóbbi társaságban fennálló szóban forgó részesedés legalább 10%.

107 A küszöböt el nem érő részesedésekkel kapcsolatban az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabály különbséget tesz a harmadik országokban letelepedett társaságoktól származó portfólióosztalékok esetében az EGT-Megállapodás részes államai és más harmadik országok között. Míg társaságiadómentesek az EGT-Megállapodás olyan részes harmadik államában letelepedett társaságoktól származó portfólióosztalékok, amely az Osztrák Köztársasággal átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodást kötött, vagy azokra igénybe vehető az EGT-Megállapodás azon érintett részes harmadik államában befizetett adó

beszámítása, amelyben az osztalékot fizet? társaság letelepedett, ez nem érvényes a más harmadik országokban letelepedett társaságoktól származó portfólióosztalékokra.

108 Mivel a EGT?Megállapodás részes államaiban letelepedett társaságoktól származó osztalékokkal szembeni adójogi bánásmód az els? feltett kérdés tárgyát képezi, meg kell állapítani, hogy harmadik kérdésével a kérdést el?terjeszt? bíróság azt szeretné megtudni, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes?e egy olyan szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely el?írja, hogy az EGT?Megállapodás részes államaitól eltér? harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedésekb?l származó portfólióosztalékok nem adómentesek, és nem is tartoznak a külföldön befizetett adó beszámításának szabályai alá, míg a belföldi társaságokban fennálló hasonló részesedésekb?l származó osztalékok mindig adómentesek.

b) A t?kemozgás korlátozásának fennállásáról

109 Meg kell állapítani, hogy egy olyan nemzeti szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, azzal jár, hogy az Ausztriában letelepedett társaságokat visszatartja attól, hogy a t?kéjüket az EGT?Megállapodás részes államaitól eltér? harmadik országokban letelepedett társaságokba fektessék be. Amennyiben ugyanis az ezen utóbbi társaságok által az Ausztriában letelepedett társaságoknak fizetett osztalékok adózás szempontjából kevésbé kedvez? bánásmódban részesülnek, mint az e tagállamban letelepedett társaságok által fizetett osztalékok, a harmadik országokban letelepedett társaságok részvényei az Ausztriában székhellyel rendelke? befektet?k számára kevésbé vonzóak, mint az Ausztriában letelepedett társaságok részvényei (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 166. pontját és a fent hivatkozott A?ügyben hozott ítélet 42. pontját).

110 Tehát egy olyan szabályozás, mint amely az alapügy tárgyát képezi, olyan, a tagállamok és az érintett harmadik országok közötti t?kemozgásra vonatkozó korlátozást tartalmaz, amelyet f?szabály szerint tilt az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése.

111 Meg kell azonban vizsgálni, hogy a szabad t?kemozgás e korlátozása igazolható?e a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel.

c) Az intézkedés lehetséges igazolásairól

112 Amint a jelen ítélet 58. és 83. pontjában szerepel, egy olyan nemzeti adójogi szabályozás, mint amelyr?l az alapügyben szó van, csak akkor tekinthet? a Szerz?désnek a t?ke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel összeegyeztethet?nek, ha az eltér? bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik, vagy ha nyomós közérdek alapján igazolható.

113 Márpedig egy olyan adószabályra tekintettel, mint amilyen az alapügyben szerepel, amelynek a célja a felosztott nyereség gazdasági kett?s adóztatásának az elkerülése, a harmadik országokból származó osztalékban részesül? részvényes társaság helyzete hasonló a belföldr?l származó osztalékban részesül? részvényes társaság helyzetéhez, mivel az elért nyereség mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 62. pontja).

114 Ilyen körülmények között az EUMSZ 63. cikk elírja egy olyan tagállam számára, amely a belföldi társaságok által más belföldi társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében gazdasági kettős adóztatás elkerülésére irányuló rendszert alkalmaz, hogy egyenértékű bánásmódban részesítse az EGT-Megállapodás részes államától eltérő harmadik országban letelepedett társaságok által a belföldi társaságoknak fizetett osztalékokat (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 72. pontját).

115 Márpedig az alapügyben szóban forgó nemzeti jogszabály nem ír elő ilyen egyenértékű bánásmódot. Ugyanis míg e jogszabály szisztematikusan megakadályozza a belföldi társaságtól kapott, belföldi forrásból származó portfólióosztalékok gazdasági kettős adóztatását, nem zárja ki, és nem is enyhíti e kettős adóztatást, amennyiben egy belföldi társaság az EGT-Megállapodás részes államától eltérő harmadik országban letelepedett társaságtól származó portfólióosztalékot kap.

116 Ebből következik, hogy a belföldi társaságok által kapott osztalékokra a társasági adóra tekintettel az osztalékok eredete alapján alkalmazott eltérő bánásmódot nem igazolhatja a tőkebefektetés helyével összefüggő helyzetek közötti különbség.

117 Meg kell még vizsgálni, hogy az olyan szabályozásból adódó korlátozást, mint amelyről az alapügyben szó van, igazol-e a nyomós közérdek (lásd a fent hivatkozott *ELISA*-ügyben hozott ítélet 79. pontját).

118 Az osztrák, a német, az olasz, a finn és a holland kormány szerint, bár a tőkemozgás korlátozása harmadik országokkal szemben indokolt lehet, ez nem érvényes akkor, ha a korlátozás a tagállamok közötti tőkemozgást érinti (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 171. pontját és a fent hivatkozott *A*-ügyben hozott ítélet 37. pontját). E kormányok úgy vélik, hogy az adóztatási joghatóság tagállamok és az EGT-Megállapodás részes államaitól eltérő harmadik országok közötti viszonyokban történő kiegyensúlyozott megosztása biztosításának a szükségessége nyomós közérdeknek minősülhet, amely mentesíti a tagállamokat az alól, hogy az említett harmadik országokból származó osztalékokat ugyanolyan adójogi bánásmódban részesítsék, mint a belföldi társaságoktól származó osztalékokat. Azzal érvelnek, hogy míg a tagállamok kötelesek a valamely másik tagállamban letelepedett társaságot ugyanolyan adókedvezményekben részesíteni, mint a területükön letelepedett társaságoknak nyújtott adókedvezmények, ilyen kötelezettség nem áll fenn az Unió tagállamai és harmadik országok között a területükön letelepedett társaságokra tekintettel. Ha az EUMSZ 63. cikket úgy kellene értelmezni, hogy az valamely tagállamot arra kötelezi, hogy az EGT-Megállapodás részes államaitól eltérő harmadik országokból származó osztalékokat ugyanolyan bánásmódban részesítse, mint a belföldi társaságok által fizetett osztalékokat, a tagállamoknak az adóegyezmények tárgyalására és így az adóztatási joghatóság harmadik országokkal fennálló kapcsolataiban történő kiegyensúlyozott megosztására vonatkozó mozgásteret gyakorlatilag megszüntetné.

119 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az alapvető szabadságok Unión belüli gyakorlásának korlátozására vonatkozó ítélkezési gyakorlat nem ültethet át teljes egészében a tagállamok és a harmadik országok közötti tőkemozgásokra, mivel az ilyen tőkemozgásoknak eltérő a jogi háttere (a fent hivatkozott *Établissements Rimbaud* ügyben hozott ítélet 40. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

120 Ilyen körülmények között nem zárható ki, hogy a tagállam bizonyítani tudja, hogy a harmadik országokból származó vagy oda irányuló tőkemozgás korlátozása valamely okból igazolt olyan esetekben, amikor ezen ok nem alkalmas arra, hogy megfelelően igazolja a tagállamok közötti tőkemozgás korlátozását (a fent hivatkozott *A*-ügyben hozott ítélet 36. és 37. pontja,

valamint a fent hivatkozott Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation ügyben hozott végzés 93. pontja, és a KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer egyesített ügyekben hozott végzés 73. pontja).

121 A Bíróság már elismerte, hogy az Unión belüli szabad mozgás gyakorlásának korlátozása igazolható az adóztatási joghatóság tagállamok közötti megosztásának fenntartása céljából (lásd ebben az értelemben a C-446/03. sz. Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I-10837. o.] 45. pontját; a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-6373. o.] 51. pontját, valamint a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-3601. o.] 42. pontját). Ilyen, nyomós közérdeknek minősülő igazolás ezért a *fortiori* elismerhető a tagállamoknak a harmadik országokkal fennálló kapcsolataiban.

122 Azonban ahhoz, hogy a belföldi származó osztalékok és az EGT-Megállapodás részes államától eltérő harmadik országból származó osztalékok közötti eltérő bánásmódot nyomós közérdekkel igazolni lehessen, annak alkalmasnak kell lennie a hivatkozott cél elérésének a biztosítására, és nem terjedhet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-2471. o.] 26. pontját; a C-9/02. sz. de Lasteyrie du Saillant ügyben 2004. március 11-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2409. o.] 49. pontját, valamint a fent hivatkozott Marks & Spencer ügyben hozott ítélet 35. pontját).

123 Pontosítani kell azt, hogy a belföldi társaságnak fizetett portfólióosztalékok attól függetlenül történő azonos bánásmódban részesítése, hogy más belföldi társaságtól vagy az EGT-Megállapodás valamely részes államától eltérő harmadik országból származnak-e, nem jár azzal a következménnyel, hogy az osztalékban részesülő társaság székhelye szerinti tagállamban rendszerint adóköteles jövedelmeket az érintett harmadik országba helyezik át (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet 87. pontját). Amint a főtanácsnok az indítványának 120. pontjában hangsúlyozza, az alapügyben nem a belföldön végzett gazdasági tevékenység tekintetében fennálló adóztatási joghatóságról van szó, hanem a külföldi bevételek adóztatásáról.

124 Ilyen körülmények között a portfólióosztalékokkal szemben alkalmazott, aszerinti eltérő bánásmódot, hogy azok belföldi vagy külföldi forrásból származnak-e, nem igazolhatja az adóztatási joghatóságnak a tagállamok és az EGT-Megállapodás részes államaitól eltérő harmadik országok közötti megosztása fenntartásának a szükségessége.

125 Az EGT-Megállapodás valamely részes államától eltérő harmadik országban letelepedett társaságok által fizetett portfólióosztalékok adómentessége, vagy az ezen utóbbi országban befizetett adó beszámítása az Osztrák Köztársaság esetében valóban a társasági adóból származó adóbevételei csökkenéséhez vezetne.

126 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amely indokolhatja egy az alapvető szabadságok egyikével főt szabály szerint ellentétes intézkedést (lásd többek között a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 49. pontját és a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-8203. o.] 59. pontját).

127 Ami a tagállamok és harmadik országok közötti kapcsolatokban fennálló kölcsönösség hiányát illeti, emlékeztetni kell arra, hogy amikor a tőke szabad mozgásának az elvét az EK 56. cikk (1) bekezdése, jelenleg az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése kiterjesztette a harmadik országok és a tagállamok közötti tőkemozgásokra, a tagállamok úgy határoztak, hogy az említett elvet ugyanabban a cikkben és ugyanúgy kell elférni az Unión belüli tőkemozgások, illetve a harmadik

országokkal fennálló kapcsolatokat érint? t?kemozgások esetében (a fent hivatkozott A?ügyben hozott ítélet 31. pontja).

128 Ilyen körülmények között a tagállamok és az EGT?Megállapodás részes államaitól eltér? harmadik országok közötti kapcsolatokban fennálló kölcsönösség hiánya nem igazolhatja a t?kemozgások tagállamok és az említett harmadik országok közötti korlátozását.

129 Az osztrák kormány ezt követ?en azzal érvel, hogy az adószabályozását az adóellen?rzések hatékonysága biztosításának a szükségessége igazolja, mivel a harmadik országokkal kötött, kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló vonatkozó egyezmények nem biztosítják az érintett országok illetékes hatóságaival történ? információcsere ugyanazon szintjét, mint amelyet a 77/799 irányelv a tagállamok hatóságai között el?ír.

130 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a tagállamok illetékes hatóságai közötti együttm?ködésnek a 77/799 irányelv által megállapított kerete nem alkalmazandó e hatóságok és a harmadik ország illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik ország nem vállalt kötelezettséget kölcsönös segítségnyújtásra (lásd a fent hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 70. pontját és a fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet 41. pontját).

131 Ebb?l következik, hogy amennyiben valamely tagállami szabályozás az adókedvezményt olyan feltételek teljesítését?l teszi függ?vé, amelyeknek a betartása csak valamely, az EGT?Megállapodás valamely részes államától eltér? harmadik ország illetékes adóhatóságai által nyújtott információk útján ellen?rizhet?, e tagállam f?szabály szerint jogszer?en megtagadhatja a kedvezmény nyújtását, amennyiben – különösen e harmadik ország információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének hiányában – lehetetlennek bizonyul az információknak az utóbbtól való beszerzése (lásd analógia útján a fent hivatkozott Établissements Rimbaud ügyben hozott ítélet 44. pontját).

132 A jelen ügyben meg kell azonban állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás az EGT?Megállapodás valamely részes államától eltér? harmadik országban letelepedett társaságtól kapott portfólióosztalékok lehetséges adómentességét, vagy egy ilyen harmadik országban befizetett adó lehetséges beszámítását nem teszi függ?vé a tagállam és az érintett harmadik ország között kötött kölcsönös jogsegélyr?l szóló megállapodás fennállásától. A KStG 10. §-a alapján ugyanis az EGT?Megállapodás részes államaitól eltér? harmadik országokból származó portfólióosztalékok Ausztriában mindig társaságiadó?kötelesek anélkül, hogy a szóban forgó nemzeti jogszabály ilyen portfólióosztalékok javára ezek gazdasági kett?s adóztatásának az elkerülése céljából bármiféle adókedvezményt el?írna.

133 Ilyen körülmények között az adóhatóságok közötti együttm?ködés szintjén egyrészt a tagállamok Unió keretén belüli helyzete között és másrészt a tagállamok és a harmadik országok helyzete között fennálló különbség nem igazolhatja a belföldr?l származó portfólióosztalékok és az EGT?Megállapodás részes államaitól eltér? harmadik országokból származó portfólióosztalékok közötti eltér? adójogi bánásmódot.

134 Az osztrák kormány végül megjegyzi, hogy ha az alapügyben szóban forgó szabályozás ellentétes a t?ke szabad mozgásával, meg kell vizsgálni, hogy a harmadik országokban letelepedett társaságokban fennálló részesedéseket nem kell?e az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése értelmében vett közvetlen befektetéseknek min?síteni, mivel ilyen esetben a nemzeti szabályozást úgy lehetne tekintetni, mint amely már 1993. december 31?én hatályban volt. Következésképpen ebben az esetben e szabályozást az EUM?Szerz?dés említett cikkében szerepl? „standstill” záradék által indokoltnak lehetne tekinteni.

135 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése értelmében az EUMSZ 63. cikk rendelkezései nem érintik azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályok alapján 1993. december 31-én hatályban lévő korlátozásoknak a harmadik országokra történő alkalmazását, amelyeket a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó olyan tőkemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel függ össze.

136 Ebből következik, amennyiben valamely tagállam 1993. december 31-éig elvett olyan szabályozást fogadott el, amely a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó tőkemozgásnak az EUMSZ 63. cikkében tiltott korlátozását valósítja meg, és ezen időpontot követően olyan intézkedéseket hoz, amelyek – miközben szintén korlátozzák a tőke mozgását – lényegüket tekintve megegyeznek a korábbi nemzeti szabályozással, vagy amelyek pusztán a korábbi szabályozásban szereplő uniós szabadságok és jogok gyakorlása elvett akadályok csökkentésére vagy felszámolására irányulnak, nem ellentétes az EUMSZ 63. cikkel ezen utóbbi intézkedéseknek a harmadik országokra történő alkalmazása abban az esetben, ha azok a közvetlen befektetéssel összefüggő tőkemozgásokra vonatkoznak (a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 196. pontja).

137 A Bíróság már megállapította, hogy nem lehet közvetlen befektetésnek tekinteni a társasági részesedések olyan megszerzését, amely nem irányul a részvényes és a társaság közötti tartós és közvetlen gazdasági kapcsolat létrehozására vagy fenntartására, és nem teszi lehetővé a részvényes számára, hogy ténylegesen részt vegyen a társaság irányításában vagy ellenőrzésében (a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 196. pontja). Mivel a jelen kérdés keretében vizsgált jogszabály csak az osztalékot fizető társaságban fennálló, 10% alatti tőkerészesedést érinti, meg kell állapítani, hogy az nem tartozik az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésének tárgyi hatálya alá.

138 A fenti megállapítások fényében az elterjesztett harmadik kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes egy olyan nemzeti jogszabály, amely a gazdasági kettős adóztatás elkerülése céljából társaságiadómentességet ír elő a belföldi társaság által egy másik belföldi társaságnak fizetett portfólióosztalékok esetében, és amely az EGT-Megállapodás valamely részes államától eltérő harmadik országban letelepedett társaság által fizetett osztalékok esetében sem osztalékokra vonatkozó adómentességet, sem az osztalékot fizető társaság által a székhelye szerinti tagállamban befizetett adóra vonatkozó beszámítási rendszert nem ír elő.

4. A negyedik kérdésről

139 Negyedik kérdésével a kérdést elterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes-e az, hogy a valamely nemzeti hatóság az EGT-Megállapodás olyan részes harmadik államában, amellyel az Osztrák Köztársaság nem kötött átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodást, vagy más harmadik országban letelepedett társaságoktól származó portfólióosztalékok esetében a beszámítási módszert alkalmazza annak ellenére, hogy az az osztalékban részesülő társaság számára állítólagosan túlzott mértékű ügyviteli terheket okoz, azzal az indokkal, hogy a beszámítási módszer a Verwaltungsgerichtshof határozata szerint jobban megfelel a jogalkotó szándékának, míg a 10%-os részesedési küszöb alkalmazhatatlansága adómentességhez, következésképpen a gazdasági kettős adóztatás automatikus elkerüléséhez vezetne a harmadik országokban letelepedett társaságoktól származó portfólióosztalékok esetében.

140 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Verwaltungsgerichtshof megállapította, hogy a külföldi társaságoktól származó osztalékokra vonatkozó, a belföldi társaságoktól származó osztalékokkal szemben fennálló kedvezőtlenebb adójogi bánásmód megszüntetése érdekében

ezen el?bbi osztalékkategóriára nem a mentesítési módszert kell alkalmazni, hanem azt a módszert, amely alapján az Ausztriában fizetend? adóba beszámítják az osztalékot fizet? társaság székhelye szerinti államban az osztalékot sújtó adót.

141 Amint a jelen ítélet fenti 86. pontjában szerepel, az uniós jog nem tiltja, hogy valamely tagállam az osztalékok adómentességére vonatkozó szabályok alkalmazásával kerülje el a belföldi társaság által kapott osztalékok többszörös adóztatását abban az esetben, ha azokat belföldi társaság fizeti, ugyanakkor a beszámítás módszere segítségével kerülje el az említett osztalékok többszörös adóztatását abban az esetben, ha azokat külföldi társaság fizeti, feltéve azonban, hogy a külföldr?l származó osztalékokat terhel? adó mértéke nem haladja meg a belföldr?l származó osztalékokra alkalmazott adó mértékét, és az adójóváírás összege legalább megegyezik az osztalékot fizet? társaság szerinti tagállamban fizetett összeggel az osztalékban részesül? társaság szerinti tagállamban kivetett adó összege erejéig.

142 Ezenkívül a felosztott nyereség többszörös adóztatásának elkerülését, illetve enyhítését célzó mechanizmusok bevezetése keretében f?szabály szerint a tagállamok feladata, hogy meghatározzák, hogy az adózók mely csoportja veheti igénybe e mechanizmusokat, és hogy e célból az adózóknak az érintett osztalékfizet? társaságban fennálló részesedésén alapuló határértékeket állítsanak fel (a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 67. pontja).

143 Az EUMSZ 63. cikkel tehát nem ellentétes azon nemzeti adóhatósági gyakorlat, amely az egyes harmadik országokból származó osztalékok esetében az osztalékban részesül? társaság osztalékot fizet? társaságban fennálló t?kerészesedésének bizonyos határértéke alatt a beszámítási módszert, az említett határérték felett pedig a mentesítési módszert alkalmazza, míg a belföldr?l származó osztalékok esetében szisztematikusan a mentesítési módszert alkalmazza, feltéve azonban, hogy a felosztott nyereség többszörös adóztatásának elkerülését vagy enyhítését célzó érintett mechanizmusok egyenérték? eredményre vezetnek.

144 Az állítólagosan túlzott mérték? ügyviteli teher, amely a beszámítási módszer alkalmazásának a következménye, a jelen ítélet 92–99. és 104. pontjában már megvizsgálásra került.

145 A kérdést el?terjeszt? bíróság a negyedik kérdésének b) és c) pontjával arra is rákérdez, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes?e egy olyan jogszabály vagy nemzeti gyakorlat, amely az EGT?Megállapodás valamely részes államától eltér? harmadik országban letelepedett társaság által fizetett portfólióosztalékok esetében a beszámítási módszer alkalmazását az érintett harmadik országgal kötött kölcsönös jogsegélyr?l szóló megállapodás fennállásától teszi függ?vé.

146 Azonban egy ilyen kérdés tisztán hipotetikus jelleg?, ezért elfogadhatatlan (lásd a C?188/10. és C?189/10. sz., *Melki és Abdel* egyesített ügyekben 2010. június 22?én hozott ítélet [az EBHT?ban még nem tették közzé] 27. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

147 A feltett negyedik kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikkel nem ellentétes azon nemzeti adóhatósági gyakorlat, amely az egyes harmadik országokból származó osztalékok esetében az osztalékban részesül? társaság osztalékot fizet? társaságban fennálló t?kerészesedésének bizonyos határértéke alatt a beszámítási módszert, az említett határérték felett pedig a mentesítési módszert, míg a belföldr?l származó osztalékok esetében szisztematikusan a mentesítési módszert alkalmazza, feltéve azonban, hogy a felosztott nyereség többszörös adóztatásának elkerülését vagy enyhítését célzó érintett mechanizmusok egyenérték? eredményre vezetnek. Az a tény, hogy a nemzeti adóhatóság az osztalékot fizet? társaság székhelye szerinti harmadik országban az e társaság nyereségét ténylegesen sújtó adó összegére vonatkozóan információt kér az osztalékban részesül? társaságtól, magának a beszámítási

módszer működésének a velejárója, és mint ilyen, nem érinti a mentesítési és a beszámítási módszer egyenértékűségét.

C – A C-437/08. sz. ügyben előterjesztett kérdésekről

148 A C-437/08. sz. ügyben előterjesztett kérdéseivel a kérdést előterjesztő bíróság lényegében azt szeretné megtudni, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes-e egy olyan nemzeti jogszabály, mint amelyről az alapügyben szó van, amely a más tagállamokban vagy egy harmadik országban letelepedett társaságtól származó osztalékokra bizonyos körülmények között a beszámítási módszert írja elő, míg a belföldről származó osztalékok mindig társaságiadómentesek, és amely azon adóévekre, amelyekben az osztalékban részesülő társaság veszteséget mutatott ki, nem írja elő a beszámítás következő adóévek terhére történő elhalasztását.

149 Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság arra keres választ, hogy az EUMSZ 63. cikk a beszámítási módszer külföldről származó osztalékokra történő alkalmazása során kötelező-e valamely tagállamot arra, hogy ne csak az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban befizetett társasági adót, hanem az ezen utóbbi államban befizetett forrásadót is vegye figyelembe.

1. Az elfogadhatóságról

150 Az osztrák kormány úgy véli, hogy a kérdések nincsenek összefüggésben az alapüggyel, mivel az csupán a 2002. adóévre, vagyis azon évre vonatkozik, amelyben veszteség keletkezett. A külföldön befizetett adó beszámításának esetleges elhalasztása csak a következő adóévekre vonatkozhat.

151 Ezt az érvelést el kell utasítani.

152 E tekintetben meg kell állapítani, hogy még ha az alapeljárás csak a 2002. évi adózásra vonatkozik is, vagyis arra az évre, amely során a Salinen veszteséges lett, a kérdést előterjesztő bíróság kérdéseivel azt szeretné megtudni, hogy a beszámítási módszernek az ezen adóévben azon osztalékokra történő alkalmazása, amelyeket e társaság egy külföldi társaságtól kap, tekinthető-e az említett osztalékok adómentességével egyenértékűnek. Továbbá azt kérdezi, hogy ezen alkalmazás összeegyeztethető-e az EUMSZ 63. cikkel abban az esetben, ha az említett módszer nem teszi lehetővé az osztalékban részesülő társaságnak, hogy az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban befizetett adót a következő adóévekre átvigye.

153 Ilyen körülmények között a C-437/08. sz. ügyben előterjesztett kérdések elfogadhatók.

2. Az ügy érdeméről

154 A kérdést előterjesztő bíróság által feltett kérdésekre tekintettel meg kell vizsgálni először is, hogy az EUMSZ 63. cikk egy olyan tagállamot, amely a külföldi társaságok által fizetett osztalékokra a beszámítási módszert és a belföldi társaságoktól származó osztalékokra a mentesítési módszert alkalmazza, kötelező-e arra, hogy írja elő a befizetett adó beszámításának elhalasztását, ha az osztalékban részesülő társaság veszteséget mutat ki azon adóév során, amelyben osztalékot kap.

155 Az osztrák kormány úgy véli, hogy az EUMSZ 63. cikk nem kötelezi ilyen elhalasztás előírására. Ha ugyanis a nyereséget terhelő adó az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban magasabb, mint az osztalékban részesülő társaság szerinti államban kivetett adó, ez utóbbi állam kizárólag az osztalékban részesülő társaság által fizetendő társasági adó összegéig köteles adójóváírást biztosítani (a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation

ügyben hozott ítélet 52. pontja). Hasonlóképpen, amennyiben az osztalékban részesül? társaságnak az osztalékfizetés évében kimutatott vesztesége miatt belföldön nem fizettek adót a kapott osztalék után, az osztalékban részesül? társaság szerinti állam nem köteles adójóváírást nyújtani sem az ennek az évnek megfelel? adóévre, sem *a fortiori* a következ? adóévekre tekintettel.

156 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EUMSZ 63. cikk el?írja egy olyan tagállam számára, amely a belföldi társaságok által más belföldi társaságok részére fizetett osztalékok tekintetében gazdasági kett?s adóztatás elkerülésére irányuló rendszert alkalmaz, hogy egyenérték? bánásmódban részesítse a külföldi társaságok által a belföldi társaságoknak fizetett osztalékokat (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 72. pontját).

157 Az alapügyben a KStG 10. §-ának (6) bekezdéséb?l kit?nik, hogy az érintett beszámítási rendszer keretében a külföldi társaságok által fizetett osztalékokat befoglalják az osztalékban részesül? társaság adóalapjába, és ezáltal, amennyiben az érintett adóévre veszteséget mutatnak ki, a kapott osztalékok mértékével csökkentik a veszteség összegét. A következ? adóévekre átvihet? veszteség összege így ugyanilyen mértékben csökken. Ezzel szemben az adómentességben részesül? belföldi társaságoktól kapott osztalékoknak nincs semmiféle hatásuk az osztalékban részesül? társaság adóalapjára, sem következésképpen az ezen utóbbi esetlegesen átvihet? veszteségeire.

158 Ebb?l következik, hogy még ha egy külföldi társaság által egy belföldi társaságnak fizetett osztalékot azon adóév tekintetében, amelyben ezen osztalékot kapták, nem is sújtja azon tagállam társasági adója, amelyben ezen utóbbi társaság letelepedett, az osztalékban részesül? társaság veszteségének a csökkentése e társaság esetében a következ? adóévek során ezen osztalékok gazdasági kett?s adóztatásához vezet, ha nyereséget ér el, amennyiben nem élhet az osztalékot fizet? társaság által befizetett adó beszámításának elhalasztásával (lásd ebben az értelemben a C-138/07. sz. *Cobelfret* ügyben 2009. február 12-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-731. o.] 39. és 40. pontját, valamint a fent hivatkozott *KBC Bank és Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* ügyben hozott végzés 39. és 40. pontját). Ezzel szemben a belföldi forrásból származó osztalékokat a mentesítési módszer ezekre történ? alkalmazása miatt nem fenyegeti a gazdasági kett?s adóztatás veszélye.

159 Mivel egy olyan nemzeti szabályozás, mint amelyr?l az alapügyben szó van, nem írja el? az osztalékot fizet? társaság székhelye szerinti államban befizetett társasági adó beszámításának elhalasztását, a külföldi osztalékokra egy olyan rendszerben, mint amilyen az alapügyben szerepel, magasabb adót vetnek ki annál, mint amely a belföldr?l származó osztalékok esetében a mentesítési módszer alkalmazásából következik.

160 A jelen ítélet 156. pontjában el?adottakra tekintettel meg kell állapítani, hogy az EUMSZ 63. cikkel ellentétes egy ilyen szabályozás.

161 Az osztrák kormány állításával ellentétben egy olyan szabályozás, mint amelyr?l az alapügyben szó van, nem indokolható azzal, hogy a beszámítási módszer alkalmazásának keretében valamely tagállam kizárólag az osztalékban részesül? társaság által fizetend? társasági adó összegéig köteles adójóváírást biztosítani (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group Litigation* ügyben hozott ítélet 50. és 52. pontját).

162 Az ítélezési gyakorlatból valóban kit?nik, hogy a mentesítési módszer és a beszámítási módszer közötti egyenérték?ség nem követeli meg, hogy ezen utóbbi módszer keretében a külföldi társaságoktól származó osztalékok esetében olyan adójóváírást biztosítsanak, amely meghaladja a nemzeti adómértéket (lásd a fent hivatkozott *Test Claimants in the FII Group*

Litigation ügyben hozott ítélet 50. és 52. pontját). Az adójóváírásnak az osztalékban részesül? társaságok által fizetend? társasági adó összegéig történ? biztosítása ugyanis elegend? a kifizetett osztalékok gazdasági kett?s adóztatásának elkerüléséhez.

163 Azonban, amint a jelen ítélet 158. pontjából kit?nik, egy olyan nemzeti jogszabály, amely nem teszi lehetővé a külföldi társaságoktól származó osztalékok esetében a külföldön befizetett adó beszámításának elhalasztását, míg a belföldr?l származó osztalékokra társaságiadó?mentességet ír el?, a külföldr?l származó osztalékok esetében nem akadályozza meg a gazdasági kett?s adóztatást.

164 Márpedig, mivel a felosztott nyereség kett?s adóztatásának elkerülése, illetve enyhítésére irányuló adójogszabály szempontjából a külföldr?l származó osztalékban részesül? társaság helyzete hasonló a belföldr?l származó osztalékban részesül? társaság helyzetéhez, mivel az elért nyereség mindkét esetben elvben többszörös adózás alá eshet (lásd a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 62. pontját), egy egyrészt a belföldr?l származó és másrészt a külföldr?l származó osztalékok közötti olyan eltér? bánásmódot, mint amelyr?l az alapügyben szó van, nem igazolhat a t?kebefektetés helyével összefügg? helyzetek közötti különbség.

165 Végül és az olasz kormány állításával ellentétben, az alapügyben szóban forgó eltér? bánásmódot nem igazolhatja annak elkerülésének szükségessége, hogy egy olyan cégcsoport keretében, amelyhez az osztalékban részesül? társaság és az osztalékot fizet? külföldi társaság tartozik, csupán az adókedvezmény megszerzése érdekében az osztalékok származási helyének módosítása céljából mesterséges megállapodásokat hozzanak létre. E tekintetben elegend? megállapítani, hogy az alapügyben szóban forgó nemzeti intézkedés, amely korlátozza a t?ke szabad mozgását, nem kifejezetten a teljesen mesterséges, valós gazdasági tartalmat nélkülöz?, kizárólag adókedvezmény megszerzését célzó megállapodásokra irányul (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Glaxo Wellcome ügyben hozott ítélet 89. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot). Amint továbbá a f?tanácsnok az indítványának a 160. pontjában hangsúlyozza, a cégcsoporton belüli teljesen mesterséges megállapodások kizártnak t?nnek olyan esetben, mint amelyr?l az alapügyben szó van, mivel a Salinen az osztalékot fizet? társaságban 10%-ot meg nem haladó és egy belföldi befektetési alap révén más befektet?kkel együtt közös tulajdon formájában fennálló t?kerészesedésb?l származó osztalékot kapott.

166 Másodszor azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy a beszámítási módszer alkalmazásának keretében figyelembe kell-e venni az osztalékot fizet? társaság szerinti államban fizetett forrásadót, emlékeztetni kell arra, hogy egy ilyen adó a jogi kett?s adóztatás feltételeit teremti meg azon államban való beszámításának a hiányában, amelyben az érintett osztalékban részesül? társaság letelepedett.

167 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy 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 részesül? befektet?re alkalmazandó (lásd többek között a fent hivatkozott Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben hozott ítélet 50. pontját, a fent hivatkozott Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben hozott ítélet 47. pontját és a C?194/06. sz. Orange European Smallcap Fund ügyben 2008. május 20?án hozott ítélet [EBHT 2008., I?3747. o.] 30. pontját).

168 Ebb?l egyrészt az következik, hogy a valamelyik tagállamban letelepedett társaság által a valamely más tagállambeli illet?ség? részvényesnek fizetett osztalék jogi értelemben véve kett?s adóztatás tárgya lehet, ha mindkét tagállam azt a lehet?séget választja, hogy gyakorolja adóügyi hatáskörét, és az említett osztalékokat a részvényes oldalán megadóztatja (a C?128/08. sz.

Damseaux-ügyben 2009. július 16-án hozott ítélet [EBHT 2009., I-6823. o.] 26. pontja).

169 Másrészt a Bíróság korábban már kimondta, hogy a tagállamok adóügyi hatáskörének párhuzamos gyakorlásából származó esetleges hátrányok, amennyiben az ilyen gyakorlat nem tartalmaz hátrányos megkülönböztetést, nem képeznek a Szerződés által tiltott korlátozást (a C-487/08. sz., Bizottság kontra Spanyolország ügyben 2010. június 3-án hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 56 pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

170 Mivel az uniós jog a jelenlegi állapotában a szóban forgóhoz hasonló helyzetre nem írja elő a tagállamok közötti hatáskörmegosztás általános feltételeit a kettős adóztatás Unión belüli kiküszöbölését illetően, az a körülmény, hogy mind az osztalék kifizetésének helye szerinti tagállam, mind a részvényes illetése szerinti tagállam megadóztathatja az említett osztalékot, nem jelenti azt, hogy az illetés szerinti tagállam az uniós jog értelmében köteles lenne megakadályozni azokat a hátrányokat, amelyek a két tagállam között ekként megosztott hatáskör gyakorlásából eredhetnek (lásd a fent hivatkozott Damseaux-ügyben hozott ítélet 30. és 34. pontját, valamint a C-96/08. sz. CIBA-ügyben 2010. április 15-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 27. és 28. pontját).

171 Ilyen körülmények között az EUMSZ 63. cikk nem értelmezhető úgy, hogy arra kötelezi a tagállamot, hogy adójogszabályában írja elő az osztalékra egy másik tagállamban kivetett forrásadó beszámítását az első tagállamban letelepedett társaság által kapott osztalékok jogi kettős adóztatásának az elkerülése céljából, amely adóztatás az érintett tagállamok adóügyi hatáskörének a párhuzamos gyakorlásából adódik (lásd ebben az értelemben a C-513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-10967. o.] 22–24. pontját).

172 Ugyanezt kell *a fortiori* megállapítani, ha a jogi kettős adóztatás valamely tagállam és egy harmadik ország adóügyi hatáskörének a párhuzamos gyakorlásából adódik, amint a jelen ítélet 119. és 120. pontjából kitűnik.

173 A fenti megállapítások összességének a fényében a feltett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni:

– hogy azzal annyiban ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amely a belföldi társaságok számára megadja azt a lehetőséget, hogy az egy adott adóévben kimutatott veszteséget a következő adóévekre vigyék át, és amely azáltal kerül el a gazdasági kettős adóztatást, hogy a belföldről származó osztalékokra a mentesítési módszert, míg a más tagállamban vagy harmadik országban letelepedett társaságok által fizetett osztalékokra a beszámítási módszert alkalmazza, amennyiben ez a szabályozás a beszámítási módszer alkalmazása esetén nem engedi meg az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban befizetett társasági adó beszámításának következő adóévekre történő elhalasztását, ha az osztalékban részesülő társaság veszteséget mutatott ki abban az adóévben, amelyben külföldről származó osztalékot kapott, és

– hogy az nem kötelezi arra a tagállamot, hogy adójogszabályában írja elő az osztalékra a más tagállamban vagy harmadik országban kivetett forrásadó beszámítását az első tagállamban letelepedett társaság által kapott osztalékok jogi kettős adóztatásának az elkerülése céljából, amely adóztatás az érintett tagállamok adóügyi hatáskörének a párhuzamos gyakorlásából adódik.

IV – A költségekről

174 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

- 1) Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes valamely tagállam olyan jogszabálya, amely elírja a belföldi társaságokban fennálló részesedésből származó portfólióosztalékok társaságiadómentességét, és amely e mentességet az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás részes harmadik államaiban letelepedett társaságoktól származó portfólióosztalékok esetében a tagállam és az érintett harmadik állam között kötött átfogó, kölcsönös közigazgatási és végrehajtási jogsegélyről szóló megállapodás fennállásától teszi függővé, amennyiben a szóban forgó jogszabály által kitűzött célok eléréséhez csupán egy kölcsönös közigazgatási jogsegélyről szóló megállapodás fennállása bizonyul szükségesnek.
- 2) Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal nem ellentétes valamely tagállam olyan jogszabálya, amely társaságiadómentességet ír el azon portfólióosztalékok esetében, amelyeket egy belföldi társaság egy másik belföldi társaságtól kap, ugyanakkor ilyen adóval sújtja azon portfólióosztalékokat, amelyeket egy belföldi társaság egy másik tagállamban vagy az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás valamely részes harmadik államában letelepedett társaságtól kap, feltéve azonban, hogy az ezen utóbbi társaság székhelye szerinti államban befizetett adót beszámítják az osztalékban részesülő társaság szerinti tagállamban fizetendő adóba, és az osztalékban részesülő társaságra az e beszámítás igénybevételére tekintettel rótt ügyviteli terhek nem túlzott mértékűek. Azon információk, amelyeket a nemzeti adóhatóság az osztalékban részesülő társaságtól azon adóra vonatkozóan kér, amely az osztalékot fizető társaság nyereségét az ezen utóbbi székhelye szerinti államban ténylegesen sújtja, magának a beszámítási módszer működésének a velejárói, és nem tekinthetők túlzott mértékű ügyviteli terheknek.
- 3) Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes egy olyan nemzeti jogszabály, amely a gazdasági kettős adóztatás elkerülése céljából társaságiadómentességet ír el a belföldi társaság által egy másik belföldi társaságnak fizetett portfólióosztalékok esetében, és amely az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás valamely részes államától eltérő harmadik országban letelepedett társaság által fizetett osztalékok esetében sem osztalékokra vonatkozó adómentességet, sem az osztalékot fizető társaság által a székhelye szerinti tagállamban befizetett adóra vonatkozó beszámítási rendszert nem ír el.
- 4) Az EUMSZ 63. cikkel nem ellentétes azon nemzeti adóhatósági gyakorlat, amely az egyes harmadik országokból származó osztalékok esetében az osztalékban részesülő társaság osztalékot fizető társaságban fennálló tőkerészesedésének bizonyos határértéke alatt a beszámítási módszert, az említett határérték felett pedig a mentesítési módszert, míg a belföldről származó osztalékok esetében szisztematikusan a mentesítési módszert alkalmazza, feltéve azonban, hogy a felosztott nyereség többszörös adóztatásának elkerülését vagy enyhítését célzó érintett mechanizmusok egyenértékű eredményre vezetnek. Az a tény, hogy a nemzeti adóhatóság az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti harmadik országban az e társaság nyereségét ténylegesen sújtó adó összegére vonatkozóan információt kér az osztalékban részesülő társaságtól, magának a beszámítási módszer működésének a velejárója, és mint ilyen, nem érinti a mentesítési és a beszámítási módszer egyenértékűségét.

5) **Az EUMSZ 63. cikket úgy kell értelmezni:**

- **hogy azzal annyiban ellentétes egy olyan nemzeti szabályozás, amely a belföldi társaságok számára megadja azt a lehetőséget, hogy az egy adott adóévben kimutatott veszteséget a következő adóévekre vigyék át, és amely azáltal kerüli el a gazdasági kettős adóztatást, hogy a belföldről származó osztalékokra a mentesítési módszert, míg a más tagállamban vagy harmadik országban letelepedett társaságok által fizetett osztalékokra a beszámítási módszert alkalmazza, amennyiben ez a szabályozás a beszámítási módszer alkalmazása esetén nem engedi meg az osztalékot fizető társaság székhelye szerinti államban befizetett társasági adó beszámításának következő adóévekre történő elhalasztását, ha az osztalékban részesülő társaság veszteséget mutatott ki abban az adóévben, amelyben külföldről származó osztalékot kapott, és**
- **hogy az nem kötelezi arra a tagállamot, hogy adójogszabályában írja el az osztalékokra a más tagállamban vagy harmadik országban kivetett forrásadó beszámítását az első tagállamban letelepedett társaság által kapott osztalékok jogi kettős adóztatásának az elkerülése céljából, amely adóztatás az érintett tagállamok adóügyi hatáskörének a párhuzamos gyakorlásából adódik.**

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.