

ANTONIO TIZZANO

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2004. március 25. (1)

C?315/02. sz. ügy

Anneliese Lenz

kontra

Finanzlandesdirektion für Tirol

(a Verwaltungsgerichtshof [Ausztria] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„EK 56. és EK 58. cikk – A t?ke szabad mozgása – T?kejövedelmek adóztatását szabályozó nemzeti jogszabály”

1. A Verwaltungsgerichtshof 2002. augusztus 27?i végzésével el?zetes döntéshozatal céljából három, az EK?Szerz?dés 73b. és 73d. cikkének (jelenleg EK 56. és EK 58. cikk) értelmezésére vonatkozó kérdést terjesztett a Bíróság elé. Az osztrák bíróság e kérdéseivel újból azt kérdezi, hogy a közösségi joggal összeegyeztethet?e az olyan nemzeti jogszabály, amely a t?kejövedelmek megadóztatását eltér? módon szabályozza aszerint, hogy e jövedelmeket nemzeti vagy külföldi társaságok fizetik ki.

2. A C?516/99. sz. Schmid-ügyben a Berufungssenat V der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland el?zetes döntéshozatal céljából már a Bíróság elé terjesztette ezt a kérdést, de az ügyben a Bíróság saját hatáskörének hiányát állapította meg, mert a kérdést el?terjeszt? szerv nem min?sült bíróságnak.(2)

I – Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3. A jelen ügy szempontjából releváns közösségi jogszabályok az EK?szerz?dés 73b. és 73d. cikkei. Az el?bbi (1) bekezdése úgy rendelkezik, hogy „tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti t?kemozgásra vonatkozó minden korlátozás”. Az utóbbi pedig így rendelkezik:

„(1) A 73b. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a t?kebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;

b) meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének

megakadályozására, különösen az adózás és a pénzügyi szervezetek prudenciális felügyelete terén, vagy hogy eljárásokat alakítsanak ki a tőkemozgások igazgatási vagy statisztikai célú bejelentésére, illetve hogy a közrend vagy a közbiztonság által indokolt intézkedéseket hozzanak.

(2) [...]

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak a 73b. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül”.

Nemzeti jogszabályok

4. Az osztrák adórendszer elírja, hogy a nemzeti társaságok adóztatása két szinten történik: a társaság szintjén a társaság által elért nyereséget adóztatja meg 34%-os átalányadókulccsal; a részvényesek szintjén pedig az osztalékot és a társaság által kiosztott egyéb nyereséget (ún. tőkejövedelmek).

5. Ami a részvényesek adóztatását illeti, és ami az ügy szempontjából lényeges, az alkalmazandó szabályok különböznek attól függően, hogy osztrák vagy külföldi eredetű jövedelemről van szó, tekintetbe véve, hogy „akkor beszélünk osztrák eredetű tőkejövedelemről, amikor a tőkejövedelmek kifizetőjének lakóhelye, ügyvezetésének központja vagy székhelye Ausztriában van, illetve amikor a kifizető valamely hitelintézet ausztriai fióktelepe [...]” (Einkommensteuergesetz 1988 93. cikkének (2) bekezdése; a jövedelemadóról szóló 1988. évi törvény, a továbbiakban: EStG)(3).

a) Az osztrák eredetű tőkejövedelmek adóztatása

6. E jövedelmek tekintetében az osztrák szabályozás lehetővé teszi az adóalanyok számára, hogy két lehetőség közül válasszanak: a 25%-os rögzített mértékű mentesítő jellegű adó alkalmazzák (a továbbiakban: mentesítő adó), vagy pedig az általános jövedelemadót alkalmazzák, az adókulcs 50%-os csökkentésével (a továbbiakban: felére csökkentett adókulcs).

7. Az első esetben az adóalany a tőkejövedelmek 25%-ának megfelelő összeget kell fizetnie, amely jövedelmek az adó ún. mentesítő jellege értelmében nem tartoznak az általános jövedelemadó hatálya alá. A tőkejövedelmek tehát ez utóbbi adó alkalmazása tekintetében nem képezik részét az adóköteles jövedelemnek, és ennek valószínű következményeként csökken az alkalmazandó adókulcs, amely a jövedelmek szintjének megfelelően változik. A mentesítő adó elvben a forrásnál történő levonással kerül beszedésre (pl. a társaságoknál); bizonyos esetekben azonban ez az eljárás nem alkalmazható, ekkor az adót „a szelvénykifizető helyen a tőkejövedelmekre kivetette adónak megfelelő összegű önkéntes befizetés útján” (EStG 97. cikk) szedik be(4).

8. Amennyiben az adóalany úgy dönt, hogy nem a mentesítő adót választja, akkor az általános jövedelemadó kerül alkalmazásra, az adókulcs 50%-os csökkentéssel. Ebben az esetben a tőkejövedelmek is beletartoznak a teljes adóköteles jövedelembe, ami az alkalmazandó adókulcs valószínű növekedését eredményezi, és ennek ellentételezéseként a tőkejövedelmek az „összjövedelemre alkalmazandó adókulcs 50%-ával adóznak”(5).

b) A külföldi eredetű tőkejövedelmek adóztatása

9. Amint azt említettem, az előbbieken ismertetett szabályozás kizárólag az osztrák eredetű tőkejövedelmekre alkalmazandó, míg a külföldi társaságokban való részesedésből származó jövedelmek az általános jövedelemadó hatálya alá tartoznak. Ez azt jelenti, hogy ezek a

jövedelmek beleszámítanak az adóköteles összjövedelembé, ami az alkalmazandó adókulcs valószínű növekedését eredményezheti, és a jövedelemadó hatálya alá tartoznak, és semmilyen kedvezmény nem vehető igénybe rájuk. Tehát e jövedelmek esetében nemcsak hogy nem alkalmazandó a mentesítő jellegű 25%-os rögzített adókulcs, de az egyébként alkalmazandó adókulcs 50%-os csökkentését sem lehet igénybe venni.

10. Végül emlékeztetnünk kell arra, hogy a fent bemutatott rendszert egy 2002. április 1-jén hatályba lépett törvény módosította, ez azonban későbbi, mint az alaptényállás, tehát a jelen ügyben nem alkalmazható.

II – A tényállás és az eljárás

11. A. Lenz német állampolgár, aki Ausztriában lakik, és 1994 óta ott fizet adót.

12. 1996-ban A. Lenz jövedelme teljes egészében németországi székhelyű társaságok osztalékaiból származott.

13. Ezen évben az osztrák adóhatóság A. Lenz jövedelemadóját a személyi jövedelemadó általános kulcsa alapján számította, az EStG 37. és 39. cikkeiben előírt mentesítő adó, illetve felére csökkentett adókulcs alkalmazása nélkül.

14. E számítással szemben A. Lenz panaszt nyújtott be a Finanzlandesdirektion für Tirolhoz, különösen arra hivatkozva, hogy a más tagállamok társaságaiban való részesedéséből származó jövedelmei tekintetében a mentesítő adó vagy a felére csökkentett adókulcs alkalmazásának figyelmen kívül hagyása ellentétes a tőkének az EK-Szerződés 73b. cikkében biztosított szabad mozgásával. Miután a panaszt elutasították, A. Lenz keresetet nyújtott be a Verwaltungsgerichtshofhoz. Ez utóbbi, kétségeket táplálván a nemzeti rendelkezéseknek a közösségi joggal való összeegyeztethetőségéről, előzetes döntéshozatal céljából az alábbi kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

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

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

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

15. Az így kezdeményezett eljárásban az alapügy felperese, az osztrák, a dán, a francia kormány, az Egyesült Királyság Kormánya, valamint a Bizottság írásbeli észrevételeket terjesztett el. Az alapügy felperese, az osztrák kormány, az Egyesült Királyság Kormánya és a Bizottság pedig a 2004. január 29-én tartott tárgyaláson is megjelent.

16. A bizonyításfelvétel során a Bíróság az 1996-ban hatályban lévő adójogi szabályozás tisztázása érdekében kérdést intézett az osztrák kormányhoz.

III – Jogi elemzés

Az első két kérdésről

17. Első két kérdésével, amelyeket együtt kell vizsgálni, a Verwaltungsgerichtshof arra vár választ, hogy az EK-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel összeegyeztethető-e az olyan jogszabály, amely kizárólag a nemzeti eredetű tőkejövedelmek jogosultjainak számára teszi lehetővé, hogy választhassanak egy különleges, mentesítő jellegű adó és az jövedelemadó általános kulcsának 50%-os csökkentése között, míg a külföldi eredetű tőkejövedelmeket kötelezően az általános – csökkentések nélküli – jövedelemadóval terheli. A kérdést előterjesztő bíróság arra is választ vár, hogy a kérdésre adandó válasz függ-e a jövedelmeket kifizető társaságokat a más tagállamokban vagy harmadik országokban sújtó adó mértékéről.

18. Ahogyan már az előzőekben említettem, a Schmid-ügyben hasonló kérdést terjesztettek a Bíróság elé, akkor azonban nem került sor érdemi döntésre, mert a kérdést előterjesztő szerv (a Berufungssenat) nem minősült az EK 234. cikke szerinti bíróságnak. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés elfogadhatatlansága tekintetében magam is véleményt nyilvánítottam az ezen ügyre vonatkozó, 2002. január 29-én ismertetett indítványomban⁽⁶⁾; mindazonáltal másodlagosan a kérdés érdemét is megvizsgáltam; a Verwaltungsgerichtshof most lényegében ismét ezt a kérdést tette fel. A továbbiakban többször fogok hivatkozni erre az indítványra.

19. A fentebb összegzett kérdések megválaszolásához – a Schmid-ügyhöz hasonlóan – először is azt kell megállapítani, hogy a vizsgálthoz hasonló szabályozás képezheti-e a tőke szabad mozgásának az EK-Szerződés 73b. cikke értelmében vett korlátozását, hogy azután – igenli válasz esetén – értékelni lehessen, hogy a hivatkozott rendelkezést igazolható-e a Szerződés 73d. cikke alapján.

i) A vizsgált szabályozás korlátozó jellegéről

20. Az első szemponttal kapcsolatban mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy „azok a tagállami intézkedések, amelyek saját lakosaikat visszatartják [...] a más tagállamokban történő befektetésektől, [az EK-Szerződés 73b. cikke] értelmében a tőke szabad mozgásának korlátozását valósítják meg”⁽⁷⁾. E tekintetben a Bíróság különösen kiemelte, hogy „a részvényeket birtokló természetes személyek jövedelemadója tekintetében valamely adókedvezmény – például az osztalékok adómentessége – megadását annak a feltételnek alárendelni, hogy az osztalékok a tagállam területén letelepedett társaságoktól származzanak, a tőke szabad mozgásának korlátozását valósítja meg”⁽⁸⁾.

21. Ez fennáll akkor, ha az ilyen szabályozás:

– egyfelől „azzal a hatással bír, hogy visszatartja az [érintett tagállam] lakosait attól, hogy tőkéjüket valamely másik tagállamban letelepedett társaságokba fektessék”;

– másfelől pedig „korlátozó hatást gyakorol a más tagállamokban letelepedett társaságok

tekintetében, mert akadályozza őket abban, hogy [az érintett tagállamban] tőkét gyűjtsenek, mégpedig oly módon, hogy az e társaság által az [említett tagállam] lakosai számára kifizetett osztalékot adózási szempontból kedvezőtlenebb bánásmódban részesíti, mint az [ezen államból] származó osztalékot, aminek következtében e társaság részvényei vagy üzletrészei kevésbé vonzóak az [érintett tagállam] befektetői számára, mint az [e tagállamban] letelepedett társaságokéi”(9).

22. Ahogyan már a Schmid-ügyben is megállapítottam: ha elfogadjuk, hogy ez a fogalom a „tőke szabad mozgásának” az EK-Szerződés 73b. cikke szerinti „korlátozását” jelenti, azt sem tagadhatjuk, hogy ugyanezen korlátozás érhető tetten a vizsgálthoz hasonló szabályozásban, amely a nemzeti tőkejövedelmek tekintetében lehetővé teszi a 25%-os rögzített mértékű mentesítő adó és az 50%-kal csökkentett általános jövedelemadó közötti választást, míg a külföldi eredetű tőkejövedelmek tekintetében az általános, nem csökkentett mértékű jövedelemadót írja elő. Nem kétséges ugyanis, hogy az ilyen jogszabály kedvezőbb bánásmódban részesíti a nemzeti eredetű tőkejövedelmeket, és visszatartja a nemzeti befektetőket attól, hogy más tagállamokban letelepedett társaságok részesedéseit szerezzék meg, ezenkívül akadályozza e társaságokat az érintett tagállamban történő tevékenységben.

23. Következésképpen úgy vélem, ahogyan a Schmid-ügyben is, hogy a vizsgált jogszabály – mivel a nemzeti tőkejövedelmek tekintetében a külföldiekhez képest kedvezőbb adózási bánásmódot ír elő – a tőke szabad mozgásának az EK-Szerződés 73b. cikke által elvben tiltott korlátozását valósítja meg.

ii) A vizsgált rendelkezésnek az EK-Szerződés 73d. cikke alapján való lehetséges igazolhatóságáról

24. Ez a következtetés ugyanakkor nem jelenti szükségszerűen, hogy az ilyen jogszabály összeegyeztethetetlen a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezésekkel.

25. Újból emlékeztetni kívánok arra, hogy az EK-szerződés 73d. cikkének (1) bekezdése értelmében „[a] 73b. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy [...] alkalmazzák adójoguk vonatkozó rendelkezéseit, amelyek [...] a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”, sem azt a jogát, hogy „meghosszabbítsák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására”(10).

26. A Verwaltungsgerichtshof által előterjesztett első két kérdés megválaszolásához meg kell tehát vizsgálni, hogy a szóban forgó jogszabály igazolható-e az EK-szerződés 73d. cikkének (1) bekezdése alapján.

27. E tekintetben mindenekelőtt emlékeztetni kell arra, hogy ezt a rendelkezést – mivel a tőke szabad mozgásának alapvető elve alóli kivételt állapít meg (11) – megszorítóan kell értelmezni, és a rendelkezés egyébként sem igazolhat olyan nemzeti rendelkezéseket és intézkedéseket, amelyek „a 73b. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra [...] vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” szolgálhatnak (az EK-Szerződés 73d. cikkének (3) bekezdése).

28. Ebből következik, hogy a vizsgálthoz hasonló szabályozásból eredő korlátozások csak akkor engedhetők meg a 73d. cikk (1) bekezdése értelmében, ha a nemzeti és a külföldi tőkejövedelmek közötti eltérő bánásmódot a körülmények közötti különbségek vagy valamely nyomós közérdek objektív módon igazolja. (12)

29. Egyébként emlékeztetek arra, hogy az adójog megsértésének megakadályozására irányuló intézkedések vonatkozásában a Bíróság már megállapította, hogy „ahhoz, hogy valamely

intézkedés megfeleljen az EK-Szerződés 73d. cikkének, tiszteletben kell tartania az arányosság elvét abban az értelemben, hogy képes biztosítani e cikk célkitűzéseinek megvalósulását, és nem lép túl az ennek eléréséhez szükséges mértéken”(13). Fontos tehát, hogy az intézkedésnek „szükségesnek legyenek az elérendő célok védelmében” abban az értelemben, hogy ezeket a célokat ne lehessen „a tőke szabad mozgását kevésbé korlátozó intézkedésekkel” elérni(14).

30. Annak megállapításához, hogy a tőkemozgásnak a szóban forgó rendelkezéssel eredő korlátozásai megengedhetők-e az EK-Szerződés 73d. cikkének (1) bekezdése alapján, mindenekelőtt azt kell megvizsgálni, hogy –amint azt az eljárásban észrevételeket előterjesztő kormányok is állítják – a nemzeti és a külföldi eredetű tőkejövedelmek közötti eltérő bánásmód objektív módon indokolt-e, és nem vezet-e önkényes megkülönböztetéshez, illetve a szabad tőkemozgás rejtett korlátozásához.

31. E tekintetben az Egyesült Királyság azt állítja, hogy a vizsgált jogszabályban előírt adókedvezmények a nemzeti társaságok osztalékaira korlátozódnak, amennyiben az osztrák hatóságok az ezekre vonatkozó adót közvetlenül a társaságoknál szedik be. Miután ez a beszédési mód nem lenne lehetséges a más tagállamokban letelepedett társaságoktól származó tőkejövedelmek esetén, technikailag lehetetlen lenne a kedvezményeket ez utóbbi társaságokra is kiterjeszteni.

32. E tekintetben első sorban arra kívánom felhívni a figyelmet, hogy csak a mentesítő adó kerül beszédre a nyereséget kiosztó társaságnál, amely kifizet helyként forrásadót von le. Csak ezen adózási forma tekintetében lehet szó az adóbeszedés technikai akadályáról, amely az Egyesült Királyság szerint a külföldi tőkejövedelmeket a nemzeti tőkejövedelmekhez viszonyítottan objektíve eltérő helyzetbe hozná, és így igazolná a különböző bánásmódot.

33. E pontosítás után emlékeztetek arra, hogy már a Schmid-ügyben sem találtam túl meggyőzőnek ezt az érvelést. Ugyanis, ha igaz is, hogy a forrásadó ausztriai alkalmazásának feltétele az, hogy az adót ebben az országban fizessék ki, nem igaz az, hogy a mentesítő jellegű adó szükségszerűen feltételezi a forrásadót. Úgy vélem, hogy a szóban forgó adó beszédéhez (amelyet a rögzített 25%-os adókulcs és a mentesítő hatás jellemez) más technikai megoldásokat is elő lehetne írni, olyanokat, hogy nehézségek nélkül lehessen őket alkalmazni a külföldi társaságok által kifizetett nyereségre vonatkozóan is.

34. Mint a Bizottság azt a jelen ügyben is hangsúlyozza, erre maga a fent hivatkozott osztrák jogszabály nyújt példát, amely szerint azokban a meghatározott esetekben, amikor nem lehet a forrásadót alkalmazni, a mentesítő jellegű adót „a szelvénykifizet helyen a tőkejövedelmekre kivetett adónak megfelelő összegű önkéntes befizetéssel”(15) is be lehet szedni. A külföldi társaságoktól származó jövedelmek vonatkozásában az adóhatóság részére történő „önkéntes befizetéshez” hasonló eljárást lehetne előírni, amely lehetővé tenné, hogy e jövedelmek tekintetében is lehessen alkalmazni a mentesítő jellegű adót, és ezzel elháruljanak a tőkemozgás szóban forgó korlátozásai.

35. Ami az adókulcs 50%-os csökkentését illeti abban az esetben, ha a nemzeti eredetű tőkejövedelmek az általános jövedelemadó hatálya alá esnek, az észrevételeket előterjesztő kormányok mindegyike azt állítja, hogy e csökkentés célja a nemzeti adórendszer koherenciájának biztosítása, amely cél a Bachmann-ügyben, illetve a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítéletek szerint(16) „igazolhat olyan jogszabályt, amely korlátozza az alapvető szabadságokat”(17). A vizsgált rendelkezést különösen az a tény igazolja, hogy az Ausztriában letelepedett társaságok nyeresége már 34%-os rögzített adókulccsal adózik, tehát nem lenne helyes ugyanazt a nyereséget a részvénnyeseknek történő kiosztásakor még egyszer megadóztatni azáltal, hogy teljes egészében a jövedelemadó hatálya alá rendelik.

36. Ezzel szemben az alapeljárás felperese és a Bizottság indokolatlannak tartja az osztalékokkal való eltérő bánásmódot, amely attól függ, hogy azok nemzeti vagy külföldi társaságoktól származnak-e. Különösen azt hangsúlyozzák, hogy a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának a kettős adóztatás (gazdasági értelemben vett) elkerülése érdekében történő hivatkozott szüksége nem igazolhatja a szóban forgó jogszabályt, hiszen a társasági adó és a tőkejövedelmek adója különböző alanyokat érint.

37. Ahogyan azt már a Schmid-ügyben megállapítottam, számomra is úgy tűnik, hogy ez esetben nem lehet a Bachmann-ügyben, illetve a Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítéletekben említett követelményre hivatkozni. Ugyanis emlékeztetnem kell arra, hogy ezekben az ügyekben, „mivel egy és ugyanazon adóalanyról volt szó, az azonos adónem keretében összefüggés állt fenn az adókedvezmény nyújtása és az e kedvezmény adókönyvitéssel való kompenzálása között. Az adott esetben a nyugdíj- és életbiztosítási szerződések keretében befizetett járulékok levonhatósága és a biztosítók által az említett szerződések végrehajtásának keretében kifizetendő összegek megadóztatása közötti kapcsolatról volt szó, ezt a kapcsolatot pedig a szóban forgó adórendszer koherenciájának védelme érdekében meg kellett őrizni”(18). A jelen esetben azonban nincs közvetlen összefüggés a társasági adó és a tőkejövedelmek adóztatása között, tekintve, hogy – a Verkooijen-ügyhöz hasonlóan – „két különböző adóról van szó, amelyek más adóalanyokat terhelnek” (a társaságokat, illetve a részvényeseket)(19).

38. A Verkooijen-ügyben hozott ítélet megállapításainak megfelelően tehát nem gondolom, hogy a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szüksége igazolhatja a tőke szabad mozgásának a szóban forgó szabályozásból eredő korlátozását.

39. Úgy vélem továbbá, hogy a dán kormánynak a második kérdés vonatkozásában tett észrevételétől eltérően a jelen ügyhöz hasonló esetekben az adórendszer koherenciájának szükségére akkor sem lehet hivatkozni, hogy ha a más tagállamban székhellyel rendelkező társaságok jövedelmét ebben az államban kevésbé magas adóteher sújtja.

40. Mint azt a Bizottság helyesen megállapította, a külföldi tőkejövedelmek esetében indokolatlan lenne kizárólag a társasági adó szintje miatt kizárni a mentesítő adó és a felére csökkentett adókulcs alkalmazását. Ez a kizárás ugyanis feltételezi a társasági adó és a részvényeseket terhelő adó közötti közvetlen kapcsolatot, amely – ahogyan már mondtam – az osztrák adórendszerben nem áll fenn; nem volna tehát koherens ilyen kapcsolatot csupán a külföldi társaságok által kifizetett jövedelem megadóztatására létrehozni.

41. Az említett könnyítéseknek a külföldi társaságok alacsonyabb szintű adóztatása miatti kizárása szintén indokolatlan lenne, mert így a részvényesekre hárulna az említett társaságok számára elismert esetleges adókedvezmény, amelyet a részvényesek csak esetlegesen és közvetetten tudnának igénybe venni, azaz csak abban az esetben, ha az alacsonyabb szintű adóztatás nagyobb kiosztott nyereséget jelentene.

42. Így azonban első sorban a magánszemélyek kedve menne el attól, hogy tőkéjüket olyan társaságokba fektessék, amelyek más tagállamokban kedvezőbb piaci körülményeket élveznek, és ezért a befektetések nagyobb jövedelmezőségét tudják biztosítani. Mindezt azért, mert a büntető jellegű adóztatás semlegesítené a vállalkozások közvetlen adóztatásának eltéréséből származó előnyöket, és ez végül is megfosztaná a magánszemélyeket attól a szabadságuktól, hogy tőkéjüket a Közösségen belül mozgassák. (20)

43. A szóban forgó osztrák jogszabály igazolására a francia kormány azt hozza fel, hogy ha a mentesítő jellegű adóztatást, illetve az adókulcs csökkentését kiterjesztenék a más tagállamokban letelepedett társaságok által kifizetett osztalékokra is, a részvényes lakóhelye szerinti adóhatóság

nem tudná hatékonyan ellenőrizni ezen társaságok nyereségét. A jogszabály tehát igazolható lenne az EK-Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének b) pontja értelmében, amely szerint a 73b. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamok azon jogát, hogy „meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására”.

44. Véleményem szerint azonban ezt az érvelést nem lehet elfogadni. Ahogyan azt már a Schmid-ügyben is hangsúlyoztam, magától értetődik, hogy a vizsgált szabályozás semmilyen módon nem garantálja az adóellenőrzések hatékonyságát, mivel a külföldi eredetű tőkejövedelmekkel szembeni kedvezőtlenebb bánásmód egyáltalán nem teszi lehetővé, hogy az általános jövedelemadó alapján történő adóztatás céljából ezeket a jövedelmeket szabályosan bejelentsék az osztrák adóhatóságoknak.

45. A fentiekből az következik, hogy az észrevételeket előterjesztő kormányok által hivatkozott érvek az EK-Szerződés 73d. cikkének (1) bekezdése értelmében nem igazolhatják a tőke szabad mozgásának a szóban forgó adójogi szabályozásból eredő korlátozását.

46. Azt a következtetést kell tehát levonni, hogy az EK-Szerződés 73b. cikkével és 73d. cikkének (1) és (3) bekezdésével ellentétes az olyan szabályozás, amely kizárólag az osztrák eredetű tőkejövedelmek jogosultjai számára teszi lehetővé, hogy válasszanak a 25%-os mértékű mentesítő jellegű adó és a jövedelemadó általános adókulcsának fele között, míg a más tagállamból származó tőkejövedelmeket kötelezően az általános – csökkentések nélküli – jövedelemadóval terheli.

47. Annak megtagadása, hogy a külföldről származó tőkejövedelmek jogosultjai is választhassanak a fent említett módon két adózási lehetőség közül, nem igazolható azzal a körülménnyel, hogy a más tagállamban letelepedett társaságok jövedelmeit ott alacsonyabb mértékű adó terheli.

A harmadik kérdésről

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

49. Az alapeljárás felperese és a Bizottság kételyeiket fejezték ki e kérdés elfogadhatóságával kapcsolatban. A kérdés tisztán feltételezésen alapul, mert olyan adójogi szabályozásra vonatkozik, amely Ausztriában nincs hatályban.

50. Az alapeljárás felperes mindenestre megjegyzi, hogy még ha létezne is az említett levonás, az nem szüntetné meg a külföldi társaságoktól osztalékban részesülő személyek hátrányos megkülönböztetését, mivel – legalább is bizonyos körülmények között – ezeket a jövedelmeket súlyosabban adóztatnák, mint a belföldi eredetű tőkejövedelmeket.

51. A Bizottság szerint viszont az említett esetben a közösségi jog nem mondana ellent a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott beszámításnak feltételéve, hogy a levonást azonos módon alkalmazzák a belföldi és a külföldi osztaléokra.

52. Az osztrák és a dán kormány szerint ellenben az említett beszámítás, még ha csak a külföldi jövedelmekre alkalmazzák is, összeegyeztethető az EK-Szerződés 73b. és 73d. cikkeivel. Az e jövedelmekkel szembeni kedvezőtlenebb adóügyi bánásmódot annak szüksége igazolja, hogy biztosítsák a nemzeti adórendszer koherenciáját valamint elkerüljék, hogy a verseny azon államok

javára torzuljon, amelyek a területükön letelepedett társaságok tekintetében alacsonyabb adókat alkalmaznak.

53. Részemről elsősorban arra hívnám fel a figyelmet, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint „az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés lényege és – következésképpen – a Bíróság hatásköre nem az, hogy általános vagy elméleti kérdésekről tanácsadó jellegű vélemények szülessenek [...], hanem hogy egy konkrét jogvitát megoldjon”(21).

54. Arra is emlékeztetek, hogy a Bíróság – éppen az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdések funkciójának biztosítása érdekében – fenntart magának egy bizonyos mérlegelési jogkört a nemzeti bíróságok által elterjesztett kérdések szükségessége és relevanciája tekintetében, és adott esetben akár a kereset elfogadhatóságát is kizárhatja. (22)

55. Mindezek után megállapítom, hogy az elzetes döntéshozatalra utaló végzésben hivatkozott rendelkezések nem írják elő annak lehetőségét, hogy Ausztriában a jövedelemadóba be lehessen számítani a más tagállamban vagy harmadik államokban megfizetett társasági adót. A végzés annak feltárását sem teszi lehetővé, hogy az említett beszámítás következik-e más rendelkezések értelmezéséből.

56. Másrészt a Bíróság által további tájékoztatás szolgáltatására felszólított osztrák kormány megerősítette, hogy a tényállás megvalósulása idején hatályban lévő adójogi szabályozás még a törvény kiterjesztő értelmezése esetén sem tette lehetővé a kérdést elterjesztő bíróság által felvetett beszámítást.

57. Ha – ahogyan erre maga az osztrák kormány is utalt – az ilyen beszámítást nem lehet jogosan kikövetkeztetni a nemzeti jogszabályokból, akkor az alapeljárás felperesének és a Bizottságnak van igaza, amikor azt állítja, hogy a harmadik kérdés tisztán elméleti jellegű.

58. Ha az osztrák kormány állítása helytálló, a Bíróságnak a szóban forgó kérdésre adott válasza tanácsadó jellegű vélemény lenne arról, hogy valamely tagállam elméletben milyen módszert alkalmazzon ahhoz, hogy megszüntesse a tőke szabad mozgásának azon korlátozását, amelyet saját adójogi szabályozása képez. Azonban a Bíróság ebben az esetben is tisztán elméleti problémát oldana meg, amely semmilyen összefüggésben nem áll az alapeljárás tárgyával.

59. Úgy vélem tehát, hogy a Bíróságnak nem áll hatáskörében, hogy döntsön a Verwaltungsgerichtshof által elterjesztett harmadik kérdésre.

60. Mindenesetre abban az esetben, ha a Bíróság – a vizsgált adójogi rendelkezések összességét és az osztrák bíróság kétségeit figyelembe véve – úgy dönt, hogy válaszol a kérdésre, a válasznak álláspontom szerint nemlegesnek kell lennie.

61. Úgy gondolom ugyanis, hogy az olyan nemzeti adójogszabály, amely a külföldi társaságtól osztalékot kapó adóalany számára lehetővé teszi, hogy a természetes személyek belföldi jövedelemadójába arányosan beszámítsa a jogi személyek jövedelemadóját, amelyet az a társaság fizet meg, amelyben neki részesedése van, a tőke szabad mozgásának az EK-Szerződés 73b. cikke által tiltott korlátozását valósítja meg, ha a szóban forgó jogszabály kedvezőbb adójogi bánásmódot ír elő a belföldi tőkejövedelmek esetében. A nemzeti bíróság feladata azonban annak megállapítása, hogy a jelen ügyben ez a beszámítási forma hátrányosan érinti-e a külföldi tőkejövedelmeket.

62. Hozzáteszem még, hogy az osztrák és a dán kormány véleményétől eltérően az általam a 39–42. pontban kifejtett érvek alapján az esetleges eltérő bánásmódot nem igazolhatja sem az

adórendszer koherenciájának szüksége, sem pedig az az igény, hogy elkerüljék, hogy a verseny az alacsonyabb társasági adót el?író államok javára torzuljon.

IV – Véggkövetkeztetések

63. A fentiekben tett megállapítások fényében az indítványozom, hogy a Bíróság az alábbiak szerint válaszoljon a Verwaltungsgerichtshof által el?zetes döntéshozatal céljából el?terjesztett kérdésekre:

„1) Az EK?Szerz?dés 73b. cikkével és 73d. cikkének (1) és (3) bekezdésével (jelenleg EK 56. cikk és az EK 58. cikk (1) és (3) bekezdése) ellentétes az olyan szabályozás, mint az 1988. évi EStG 37. és 97. cikke (BGB1. 1988/400) a BGB1 1996/797-ben közzétett szövegezésben, amely kizárólag a belföldi eredet? t?kejövedelmek jogosultjai számára teszi lehetővé, hogy válasszanak a 25%-os mérték? mentesít? jelleg? adó és a jövedelemadó általános kulcsának fele között, míg a más tagállamból származó t?kejövedelmeket kötelez?en az általános – csökkentések nélküli – jövedelemadóval terheli.

2) Annak megtagadása, hogy a külföldr?l származó t?kejövedelmek jogosultjai is választhassanak a fent említett módon két adózási lehetőség közül, nem igazolható azzal a körülménnyel, hogy a más tagállamban letelepedett társaságok jövedelmeit ott alacsonyabb mérték? adó terheli.

3) Az Európai Községek Bíróságának nem áll hatáskörében választ adni a Verwaltungsgerichtshof 2002. augusztus 27-i végzésével hozzá intézett harmadik kérdésre.”

1 – Eredeti nyelv: olasz.

2 – A C?516/99. sz. Schmid-ügyben 2002. május 30-án hozott ítélet (EBHT 2002., I?4573. o.).

3 – BGBl. 1988/400, a BGBl. 1996/201 szerinti szövegnek megfelel?en.

4 – A BGBl. 1996/797 szerinti szövegnek megfelel?en.

5 – A BGBl. 1996/797 szerinti szövegnek megfelel?en.

6 – A C?516/99. sz. Schmid-ügyre vonatkozó, 2002. január 29-én ismertetett indítvány (EBHT 2002., I?4573. o., különösen I?4575. o.).

7 – A C?478/98. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet (EBHT 2000., I?7587. o.) 18. pontja; lásd ugyanebben az értelemben a C?484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I?3955. o.) 10. pontját; a C?222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet (EBHT 1999., I?1661. o.) 26. pontját és a C?439/97. sz. Sandoz-ügyben 1999. október 14-én hozott ítélet (EBHT 1999., I?7041. o.) 19. pontját.

8 – A C?35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet (EBHT 2000., I?4071. o.) 36. pontja.

9 – A 8. lábjegyzetben hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 34. és 35. pontja.

10 – 73d. cikk (1) bekezdés, a) és b) pont.

11 – A C-54/99. sz., Église de scientologie ügyben 2000. március 14-én hozott ítélet (EBHT 2000., I-1335. o.) 17. pontja.

12 – Álláspontom szerint így kell értelmezni a Verkooijen-ügyben hozott ítéletet, amely a 73d. cikk (1) bekezdésének a) pontja vonatkozásában a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően megállapította, hogy „már [e rendelkezés] hatályba lépése előtt az e cikkben meghatározott jellegű nemzeti adójogi rendelkezések – amennyiben bizonyos, különösen az adóalanyok lakóhelyén alapuló megkülönböztetéseket tettek – összeegyeztethetők lehettek a közösségi joggal, ha azokat objektíve nem összehasonlítható helyzetekben alkalmazták (lásd különösen a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítéletet [EBHT 1995., I-225. o.]), illetve azokat nyomós közérdek igazolhatta, különösen az adórendszer koherenciája alapján (a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-305. o.] 43. pontja)”.

13 – A 7. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben 2000. szeptember 26-án hozott ítélet 41. pontja.

14 – A C-163/94., C-165/94. és C-250/94. sz., Sanz de Lera és társai egyesített ügyekben 1995. december 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-4821. o.) 23. pontja.

15 – Az EStG 97. cikkének (2) bekezdése.

16 – A 12. lábjegyzetben hivatkozott Bachmann-ügyben, illetve Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítéletek.

17 – A Verkooijen-ügyben hozott ítélet 56. pontja.

18 – A Verkooijen-ügyben hozott ítélet 57. pontja; a kiemelés tőlem.

19 – A Verkooijen-ügyben hozott ítélet 58. pontja.

20 – Arról, hogy egy hátrányos, valamely alapvető joggal ellentétes adójogi bánásmód nem igazolható más adójogi kedvezmények létezésével, lásd a Verkooijen-ügyben hozott ítélet 61. pontját. Az EK 43. cikk vonatkozásában lásd a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1986., 273. o.) 21. pontját; a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-3089. o.) 53. pontját és különösen – az EK 49. cikk vonatkozásában – a C-294/97. sz., Eurowings Luftverkehrs ügyben 1999. október 26-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-7447. o.) 43–45. pontját.

21 – Lásd többek között a C-422/93–C-424/93. sz., Zabala Erasun és társai ügyben 1995. június 15-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-1567. o.) 29. pontját és a C-314/96. sz. Djabali-ügyben 1998. március 12-én hozott ítélet (EBHT 1998., I-1149. o.) 17–20. pontját.

22 – A Bíróság különösképpen már több alkalommal is „úgy ítélte meg, hogy nem dönthet valamely nemzeti bíróság által előzetes döntéshozatalra előterjesztett olyan kérdésről, amely esetében nyilvánvaló, hogy valamely adott közösségi jogszabály nemzeti bíróság által kért értelmezése vagy érvényességének vizsgálata nem függ össze az alapeljárás tárgyával vagy céljával, illetve ha a szóban forgó probléma elméleti jellegű” (a C-36/99. sz., Idéal tourisme ügyben 2000. július 13-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-6049. o.] 20. pontja). Lásd szintén a C-343/90. sz., Lourenço Dias-ügyben 1992. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-4673. o.) 17. és 18. pontját, a C-83/91. sz. Meilicke-ügyben 1992. július 16-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-4871. o.) 25. pontját; a C-415/93. sz. Bosman-ügyben 1995. december 15-én hozott ítélet

(EBHT 1995., I?4921. o.) 61. pontját és a C?437/97. sz., EKW és Wein & Co. ügyben 2000. március 9?én hozott ítélet (EBHT 2000., I?1157. o.) 52. pontját.