

C-142/24. sz. ügy**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2024. február 23.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2023. november 30.

Felperes:

Familienstiftung

Alperes:

Finanzamt Köln-West

Az alapeljárás tárgya

Az EGT-Megállapodás 40. cikkének értelmezése a külföldi alapítvány javára történő, élők közötti vagyonátruházás után illetékfizetésre tekintettel.

Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogi alapja

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk, különösen

az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás (a továbbiakban: EGT-Megállapodás)

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

Úgy kell-e értelmezni az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás (EGT-Megállapodás) 40. cikkét, hogy azzal ellentétes valamely tagállamnak az öröklési és ajándékozási illetékre vonatkozó olyan nemzeti szabályozása, amely adott vagyonnak élők közötti, alapító okirat alapján külföldi

alapítványra történő átruházása után abban az esetben is a legmagasabb III. illetékcsoport szerinti illetéket kell megfizetni, ha az alapítványt alapvetően egyetlen család vagy egyes családok érdekében hozzák létre (családi alapítvány), míg azonos tényállás mellett a belföldi családi alapítvány esetében az illetékcsoport az alapító okirat szerinti legtávolabbi rokon kedvezményezettnek az ajándékozónak (alapítóval) fennálló rokoni kapcsolatához igazodik, ami a belföldi családi alapítvány esetében a kedvezőbb I. vagy II. illetékcsoport alkalmazását eredményezi?

A hivatkozott uniós jogi rendelkezések

EUMSZ, különösen a 267. cikk második bekezdése, 63. cikk, 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja és 65. cikk (3) bekezdése

Az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás, különösen az 1. cikk (2) bekezdése, 6. cikk, 40. cikk és XII. melléklet

A Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1998. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL 1988. L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.; a továbbiakban: 88/361 irányelv), különösen az I. melléklet XI. címe

A hivatkozott nemzeti jogi rendelkezések

Gesetz zu dem Abkommen vom 17. November 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. Dezember 2012 (a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Liechtensteini Hercegség között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóelkerülés megakadályozásáról szóló, 2011. november 17-i megállapodásról szóló, 2012. december 5-i törvény)

Abkommen vom 17. November 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (a Németországi Szövetségi Köztársaság és a Liechtensteini Hercegség között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóelkerülés megakadályozásáról szóló, 2011. november 17-i megállapodás, a továbbiakban: a Liechtensteinnel kötött kettős adóztatási egyezmény) különösen a 2. cikk, 3. cikk (1) bekezdése és 24. cikk (6) bekezdése

Az Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény, a továbbiakban: ErbStG) behajtási irányelv átültetéséről és az adórendelkezések módosításáról szóló, 2011. december 7-i törvény (a behajtási irányelv átültetéséről szóló törvény – BeitrRLUmsG) szerinti változata,

különösen az 1. § (1) bekezdésének 2. pontja, 7. § (1) bekezdésének 8. pontja, 10. § (1) bekezdése, 15. § (1) bekezdésének 2. és 3. pontja, 15. § (2) bekezdésének első mondata, 16. § (1) bekezdésének 3. és 7. pontja és 19. § (1) bekezdése

A tényállás és az alapeljárás rövid bemutatása

- 1 A felperes egy jogképességgel rendelkező családi alapítvány, amelynek székhelye és központi ügyvezetése Z-ben, a Liechtensteini Hercegségben található. Az alapítványt az alapító 2014-ben Liechtensteinben a liechtensteini jog alapján hozta létre.
- 2 Az alapító Németországban él, és az alapítvány létrehozásának időpontjában is Németországban rendelkezett lakóhellyel. Az alapítvány alapító okirata szerint az alapítvány célja az alapító és elhunyt házastársa közös gyermekeinek támogatása és segítése. Az alapítvány kedvezményezettjei az alapító, valamint az alapító gyermekei és unokái.
- 3 Az alapító az alapítvány létrehozása során alapítványi vagyont ruházott át a felperesre. Az alapítvány alapító okiratának vonatkozó rendelkezései szerint a felperes szabadon rendelkezhetett a rá átruházott vagyonnal. Az alapító azonban már nem rendelkezhetett a vagyonnal. A vagyon egészben vagy részben történő visszakövetelésére sem volt lehetősége. Az alapító e tekintetben semmilyen módon nem adhatott utasítást a felperesnek.
- 4 A felperes 2015. április 16-i levelében értesítette az alperes adóhatóságot az ügyletről, és adóbevallást nyújtott be az ajándékozási illeték tekintetében. Az alapítványt alapvetően az alapító családjának érdekében hozták létre, így az ErbStG 15. §-ának (2) bekezdése értelmében az alapító okirat szerinti legtávolabbi rokon kedvezményezettnek az alapítóval fennálló rokoni kapcsolat alapján kell az illetéket kivetni (ügynevezett illetékosztály-kedvezmény).
- 5 Az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének első mondatában foglalt, illetékosztály-kedvezményre vonatkozó kikötés, miszerint a családi alapítványt Németországban kell létrehozni, nem releváns az EGT-Megállapodás 40. cikke szerinti tőke szabad mozgásának indokolatlan megsértése miatt. A felperes véleménye szerint az alapító gyermekei az ErbStG 15. §-a (1) bekezdésének 2. és 3. pontja alapján az I. illetékcsoportba tartoznak. Az alkalmazandó illetékmérték az ErbStG 19. §-ának (1) bekezdése alapján 19%.
- 6 Az alperes adóhatóság 2018. november 22-i határozatában az ajándékozási illetéket a 2014. év [omissis] tekintetében [omissis] euróban állapította meg. Ennek során nem vette figyelembe a kedvezményezetteknek az alapítóval fennálló rokoni kapcsolatát, és [omissis] euró összegű illetékköteles vagyonszerzést (az ErbStG 10. §-ának (1) bekezdése) vett alapul. Az adóhatóság a III. illetékcsoportot alkalmazta, vagyis a vagyonszerzés értékéből illetékkedvezményként csak [omissis] euró összeget vont le (az ErbStG 16. §-a (1) bekezdésének 7. pontja), és 30%-os illetékmértéket alkalmazott (az ErbStG 19. §-ának (1) bekezdése).

- 7 A felperes 2018. december 19-én panaszt nyújtott be e határozattal szemben. Az alperes adóhatóság a panaszt a 2009. április 21-i határozatával mint alaptalant elutasította.
- 8 A felperes 2021. február 5-én benyújtott keresetével azt kérte, hogy az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének első mondatában foglalt illetékosztály-kedvezményt közvetlenül vele szemben alkalmazzák. Ennek során a felperes különösen arra hivatkozik, hogy a tőke szabad mozgásának korlátozása nem indokolt.
- 9 Az alperes adóhatóság ellenkérelmet nyújtott be.

Az előzetes döntéshozatalra utalás indokolásának rövid bemutatása

- 10 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet az EUMSZ 267. cikk második bekezdése alapján kell az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) elé terjeszteni, mivel a jelen jogvitában a tőke szabad mozgásának (EGT-Megállapodás 40. cikke) értelmezése kétséges, és a döntés az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre adott választól függ.
- 11 A kérdést előterjesztő bíróság szerint a Bíróság hatáskörrel rendelkezik, mivel az EGT-Megállapodás az uniós jogrend szerves részét képezi, és a jogvita az említett megállapodásban részes államok lakói közötti ügylet adóztatását érinti (lásd: a Bíróság 2010. október 28-i *Établissements Rimbaud* ítélete, C-72/09, EU:C:2010:645, 19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 12 Az eljáró bírósági tanácsnak kétségei vannak afelől, hogy összeegyeztethető-e az EGT-Megállapodás 40. cikkével, hogy a családi alapítvány külföldön történő létrehozása esetében mindig a legmagasabb, III. illetékcsoportot veszik alapul, míg azonos tényállás mellett a belföldi családi alapítvány esetében az illetékcsoport az alapító okirat szerinti legtávolabbi rokon kedvezményezettnek az ajándékozóval (alapítóval) fennálló rokoni kapcsolatához igazodik, ami a belföldi családi alapítvány esetében a kedvezőbb I. vagy II. illetékcsoport alkalmazását eredményezi.
- 13 Amennyiben ez a belföldi családi alapítványokat megillető illetékkedvezmény nem lenne összeegyeztethető az uniós joggal, a jelen kereset sikeres lenne, mivel ebben az esetben a felperes kedvezményezettjeinek az alapítóval fennálló rokoni kapcsolatát kellene figyelembe venni.
- 14 Ha a felperes közvetlenül hivatkozhatna az EGT-Megállapodás 40. cikkére, akkor az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének első mondatában foglalt illetékosztály-kedvezményt az alapítvány létrehozására vonatkozó illeték megállapítása során figyelembe kellene venni. Mivel az alapítóval legtávolabbi rokoni kapcsolatban álló kedvezményezettek az alapító unokái, az illeték kiszabása szempontjából az I. illetékcsoportot kellene alkalmazni (az ErbStG 15. §-a (1) bekezdésének 3. pontja); az illetékmentes összeg levonása után

fennmaradó, illetékköteles vagyonszerzésre pedig 19%-os illetékmértéket kellene alkalmazni (az ErbStG 19. §-a).

A jogvita értékelése a nemzeti jog alapján

- 15 A nemzeti jog alapján az öröklési illetékről szóló, 2018. november 22-i határozat és a panaszt elutasító 2021. január 6-i határozat jogszerű. Mivel a felperes külföldi – liechtensteini – alapítvány, ezért az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének első mondata szerinti úgynevezett illetékosztály-kedvezmény nem alkalmazható. Ennek megfelelően a keresetet el kellene utasítani.
- 16 A felperesnek az ErbStG 7. §-a (1) bekezdésének 8. pontja szerint illetékköteles vagyonszerzése után az ErbStG 15. §-ának (1) bekezdése alapján a III. illetékcsoport szerinti illetéket kell kivetni. Az I. vagy II. illetékcsoport nem alkalmazható. Az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének első mondata, amely szerint az alapvetően egyetlen család vagy egyes családok érdekében létrehozott alapítványok (családi alapítvány) esetében az illetékcsoport megállapításához az alapító okirat szerinti legtávolabbi rokon kedvezményezettnek az ajándékozóval (alapítóval) fennálló rokoni kapcsolatát kell alapul venni, a jelen ügyben nem alkalmazható.
- 17 Ugyanakkor a felperes célja és az alapító okirata alapján kétségtelenül családi alapítványnak tekinthető (lásd: Hessisches FG [hesseni pénzügyi bíróság, Németország] 2019. március 7-i ítélete, 10 K 541/17, EFG 2019, 930, további hivatkozásokkal). A jelen ügyben azonban az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének első mondata szerinti kedvezmény alkalmazása az alkalmazandó nemzeti jog alapján kizárt, mivel a felperest mint liechtensteini jog szerint létrehozott liechtensteini alapítványt, amelynek székhelye és központi ügyvezetése Z-ben található, nem Németországban alapították.
- 18 A nemzeti jog alkalmazása esetében a Liechtensteinnel kötött kettős adóztatási egyezmény 24. cikkének (1) bekezdésében foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalma sem hoz eltérő eredményt.
- 19 A Liechtensteinnel kötött kettős adóztatási egyezmény 24. cikkének (1) bekezdésében foglalt hátrányos megkülönböztetés tilalma, amelynek hatálya a jogi személyekre is kiterjed, tiltja, hogy a külföldi állampolgárokat az azonos helyzetben lévő saját állampolgárokhoz képest kedvezőtlenebb bánásmódban részesítsék. A hátrányos megkülönböztetés tilalmát tehát meg kell különböztetni a főszabály szerint megengedett, lakóhely szerinti, illetve a korlátlan és a korlátozott adókötelezettség szerinti adójogi megkülönböztetéstől. Mivel a Liechtensteinnel kötött kettős adóztatási egyezmény 24. cikkének (1) bekezdése az „azonos helyzetben lévő” fogalmát annyiban pontosítja, hogy a valamely államban letelepedett adóalany és az ott nem letelepedett adóalany nincs azonos helyzetben, a letelepedés helye szerinti eltérő bánásmódot előíró adójogi szabályozás abban az esetben sem ellentétes a Liechtensteinnel kötött kettős adóztatási egyezmény

24. cikkének (1) bekezdésével, ha ez közvetve a külföldiek hátrányos megkülönböztetéséhez vezet.

- 20 A hátrányos megkülönböztetés tilalma nem alkalmazható, ha a német jogalkotó a jelen jogvitához hasonlóan illetékedvezményeket biztosít a németországi ügyvezetési központtal vagy székhellyel rendelkező jogalanyok számára, miközben a külföldön székhellyel és ügyvezetési központtal rendelkező jogalanyokat kizárja ebből az kedvezményből, függetlenül attól, hogy a külföldi jogalanyokat milyen jog alapján hozták létre (lásd: Hessisches FG [hesseni pénzügyi bíróság] 2019. március 7-i ítélete, 10 K 541/17, EFG 2019, 930; BFH [szövetségi pénzügyi bíróság, Németország] 1983. augusztus 3-i ítélete, II R 20/80, BStBl II 1984, 9, további hivatkozásokkal).

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

- 21 Lehetséges azonban, hogy a felperes sikeresen hivatkozhatna közvetlenül az Európai Gazdasági Térségben (a továbbiakban: EGT) biztosított tőke szabad mozgására. Ez az EGT-Megállapodás XII. mellékletével összefüggésben értelmezett 40. cikkéből, valamint az EUMSZ 63. cikkéből és az EUMSZ 65. cikkéből következik.
- 22 Az EGT-Megállapodás szerinti alapvető szabadságok (az áruk, a személyek, a szolgáltatások és a tőke szabad mozgása) korlátozás nélkül vonatkoznak az EGT tagjaira (lásd: az EGT-Megállapodás 1. cikkének (2) bekezdése). Ezenkívül az EGT-Megállapodás 6. cikke előírja a megállapodás uniós joggal összhangban történő értelmezését. A Bíróság feladata annak biztosítása, hogy az EGT-Megállapodás rendelkezéseit a tagállamokon belül azonos módon értelmezzék (lásd: Schwenke/Hardt in Wassermeyer, DBA, I. kötet, Loseblatt, 2023. szeptemberi állapot, MA Vor 1, 102. pont, számos hivatkozással az ítélkezési gyakorlatra; lásd még: a Bíróság 2003. szeptember 23-i Ospelt és Schlössle Weissenberg ítélete, C-452/01, EU:C:2003:493 és 2012. november 8-i Bizottság kontra Finnország ítélete, C-432/10, EU:C:2012:688).
- 23 Az EGT-Megállapodás 40. cikke úgy rendelkezik, hogy az e megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerződő Felek között az EK-tagállamokban vagy az EFTA-államokban letelepedett személyek tőkéjének mozgását semmi nem korlátozhatja, és a felek állampolgársága vagy lakóhelye, vagy a befektetés helye alapján nincs helye megkülönböztetésnek. Kiegészítésként az EGT-Megállapodás XII. melléklete a 88/361 irányelvre hivatkozik.
- 24 Sem az EGT-Megállapodás, sem a Szerződések, sem pedig a 88/361 irányelv nem határozza meg a „tőke mozgás” fogalmát. Mindenesetre a 88/361 irányelv irányadó jelleggel bír e fogalom meghatározása tekintetében (a Bíróság 2006. szeptember 28-i Bizottság kontra Hollandia ítélete, C-282/04 és C-283/04, EU:C:2006:608).

- 25 A 88/361 irányelv I. melléklete az ajándékokat és alapítványokat a XI. részben („Személyes tőkemozgások”) említi, ami amellet szól, hogy az ajándékok és alapítványok főszabály szerint a tőke szabad mozgásának hatálya alá tartoznak (lásd: a Bíróság 2011. június 16-i Bizottság kontra Ausztria ítélete, C-10/10, EU:C:2011:399, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).
- 26 Egyébiránt a Bíróság már többször megállapította, hogy a pénz, ingatlanok vagy ingóságok ajándékozásának adójogi megítélése a tőke szabad mozgásának hatálya alá tartozik. Kivételt egyedül azon esetek képeznek, amikor a tőkemozgás összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak (lásd: a Bíróság 2010. április 22-i Mattner ítélete, C-510/08, EU:C:2010:216). A tőke szabad mozgásának hatálya alá tartozik az alapító által az alapítvány alapításakor tett kezdeti vagyoni hozzájárulás (lásd: a Bíróság 2015. szeptember 17-i F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt ítélete, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Mivel a Liechtensteini Hercegség az EGT tagja, a fent említett rendelkezések a Liechtensteini Hercegségre, következésképpen pedig a felperesre mint a liechtensteini jog szerinti alapítványra is vonatkoznak. A jelen ügyben szóban forgó, belföldön letelepedett alapító és liechtensteini ügyvezetési központtal és székhellyel rendelkező felperes közötti ajándékozás túllép a tagállami határokon, és nem tekinthető tisztán belföldi ügyletnek, így a tőke szabad mozgása által nyújtott védelem kiterjed a vagyoni juttatás alapítvány javára történő teljesítésére.
- 28 Az EGT-Megállapodás 40. cikkének rendelkezéseiből következik, hogy a bennük szereplő, a tőke szabad mozgásának korlátozását és a hátrányos megkülönböztetést tiltó szabályok az EGT- Megállapodásban részes államok közötti kapcsolatok tekintetében azonosak azokkal a szabályokkal, amelyeket az uniós jog a tagállamok közötti kapcsolatokban előír. Ebből következik, hogy ugyan az EGT-Megállapodásban részes államokban illetőséggel rendelkezők között a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozásokat az említett megállapodás XII. mellékletének 40. cikkére tekintettel kell értékelni, ezek a rendelkezések ugyanazzal a jogi hatállyal rendelkeznek, mint az EUMSZ 63. cikk rendelkezései (lásd: a Bíróság 2003. szeptember 23-i Ospelt és Schlössle Weissenberg ítélete, C-452/01, EU:C:2003:493, 2009. június 11-i Bizottság kontra Hollandia ítélete, C-521/07, EU:C:2009:360 és 2010. október 28-i Établissements Rimbaud ítélete, C-72/09, EU:C:2010:645).
- 29 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése általánosan tiltja a tagállamok közötti tőkemozgásra vonatkozó korlátozásokat. Az e rendelkezésben tiltott, tőkemozgást korlátozó intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek alkalmasak arra, hogy eltántorítsák a külföldi illetőségűeket attól, hogy valamely tagállamban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam illetőségével rendelkezőket attól, hogy más tagállamokban hajtsanak végre beruházásokat.
- 30 Ilyen intézkedésnek tekinthető az ajándékozás utáni illeték kivetése is, ha az ajándékozás tárgya egyik tagállamban található, az ajándékozó pedig egy másik

tagállamban rendelkezik lakóhellyel, mivel az illeték kivetése csökkenti az ajándék értékét (lásd: 2010. április 22-i Mattner ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216 és 2014. szeptember 4-i Bizottság kontra Németország ítélet, C-211/13, EU:C:2014:2148, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

- 31 Ebből következik, hogy az ajándékozási illetékre vonatkozó belső szabályok minden olyan esetben ellentétesek a tőke szabad mozgásával, amikor a terhek levonhatóságának hiánya miatt vagy formai okokból, például rövidebb elévülési idő miatt a külföldi vagyont a belföldi vagyonhoz képest kedvezőtlenebbül értékelnek, illetve annak magasabb értéket tulajdonítanak, vagy ha a teljeskörűen illetékköteles belföldi állampolgároknak a magasabb összegű illetékmentesség vagy alacsonyabb szintű illetékmértékek miatt az azonos összegű vagyonszerzések után kevesebb illetéket kell fizetniük, mint a korlátozott illetékkötelezettség alá eső személyek (lásd: Hessisches FG [hesseni pénzügyi bíróság] 2019. március 7-i ítélete, 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 32 A jelen ügyben az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének első mondatában foglalt szabályozás illetékkedvezményre való jogosultságot állapít meg arra az esetre, ha belföldi állampolgár belföldön székhellyel rendelkező családi alapítványt hoz létre, mégpedig oly módon, hogy az illetékalapból magasabb összegű illetékmentes részt von le és alacsonyabb szintű illetékmérték ír elő.
- 33 A szabályozás így azt eredményezi, hogy a liechtensteini ügyvezetési központtal és székhellyel rendelkező alapítvány részére történő ajándékozás után, amelynek kedvezményezettjei – a jelen üggyhöz hasonlóan – kizárólag egyenesági leszármazottak, Németországban magasabb ajándékozási illetéket kell fizetni, mint ha a szóban forgó ajándékozás Németországban székhellyel rendelkező alapítvány javára történne.
- 34 Ezáltal a belföldi alapítvány – egyébként azonos feltételek mellett – állandó jelleggel magasabb pénzügyi forrásokkal rendelkezik, mint a külföldi székhelyű alapítványok. A likviditás ilyen hátrányos befolyásolása, amely határokon átnyúló helyzetekben fordul elő, a tőke szabad mozgásának korlátozását jelenti (lásd: 2015. szeptember 17-i F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt ítélet, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 35 Az eljáró bírósági tanácsnak kétségei vannak afelől, hogy a tőkemozgásnak az ErbStG 15. §-a (2) bekezdés első mondata által történő ilyen korlátozása az uniós jog alapján igazolható-e (lásd: 2009. június 11-i Bizottság kontra Hollandia ítélet, C-521/07, EU:C:2009:360).
- 36 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdése a) pontjának megfelelően az EUMSZ 63. cikk rendelkezései ugyanakkor nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek különbséget tesznek az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján. E rendelkezést mint a tőke szabad mozgásának alapelvétől való eltérést szigorúan kell értelmezni (lásd: a Bíróság 2008. január 17-i Jäger ítélete, C-256/06,

EU:C:2008:20, 2008. szeptember 11-i Eckelkamp és társai ítélete, C-11/07, EU:C:2008:489, 008, 2008. szeptember 11-i Arens-Sikken ítélete, C-43/07, EU:C:2008:490, 2010. április 22-i Mattner ítélete, C-510/08, EU:C:2010:216 és 2018. június 21-i Fidelity Funds és társai ítélete, C-480/16, EU:C:2018:480).

- 37 Következésképpen a Bíróság kimondta, hogy az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja által engedélyezett eltérő bánásmódot meg kell különböztetni az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében tiltott hátrányos megkülönböztetéstől. Ahhoz, hogy a nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni az EUM-Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az általa előírt eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen (lásd: a Bíróság 2004. szeptember 7-i Manninen ítélete, C-319/02, EU:C:2004:484, 2010. április 22-i Mattner ítélete, C-510/08, EU:C:2010:216, 2018. június 21-i Fidelity Funds és társai ítélete, C-480/16, EU:C:2018:480 és 2022. március 17-i AllianzGI-Fonds AEVN ítélete, C-545/19, EU:C:2022:193).
- 38 Az ErbStG 7. §-a (1) bekezdése 1. pontjának 8. alpontja szerint az alapítvány alapító okirata alapján történő vagyónátruházás megadóztatása mind a belföldi alapítványokra, mind a liechtensteini alapítványnak a jelen ügyben megvalósuló létrehozására is kiterjed. Ezáltal a tényállások objektíve összehasonlíthatóak (lásd még: Hessisches FG [hesseni pénzügyi bíróság] 2019. március 7-i ítélete, 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 39 A kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy fennállnak-e olyan közérdeken alapuló nyomós indokok, amelyek a tőke szabad mozgásának az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének első mondata szerinti korlátozását igazolják.
- 40 A közérdeken alapuló nyomós indoknak minősül többek között az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége. Az ilyen igazolásra alapított érvelés a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint csak abban az esetben helytálló, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott adóelőny és az ezen előnynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd: a Bíróság 2004. március 11-i de Lasteyrie du Saillant ítélete, C-9/02, EU:C:2004:138, 2004. szeptember 7-i Manninen ítélete, C-319/02, EU:C:2004:484, 2021. december 16-i UBS Real Estate ítélete, C-478/19 és C-479/19, EU:C:2021:1015 és 2023. 2023. április 27-i L Fund ítélete, C-537/20, EU:C:2023:339).
- 41 A Bíróság elismerte az adózási rendszer koherenciája biztosításának a szükségességét, amennyiben a szóban forgó adójogi szabályozás kialakítása szimmetrikus logikát tükröz, azaz közvetlen, személyes és anyagi kapcsolat létezik a két szóban forgó adójogi szabályozás között, és azok egymás logikus kiegészítésének minősülnek (lásd: 2008. október 23-i Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt ítélet, C-157/07, EU:C:2008:588).

- 42 Ezenfelül az ilyen nemzeti szabályozásnak alkalmasnak kell lennie a kitűzött cél megvalósítására, és nem lépheti túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: a Bíróság 2013. október 17-i Welte ítélete, C-181/12, EU:C:2013:662, 2014. szeptember 4-i Bizottság kontra Németország ítélete, C-211/13, EU:C:2014:2148 és 2016. május 26-i Bizottság kontra Görögország ítélete, C-244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Kérdéses, hogy e feltételek az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének első mondata és az ErbStG 1. §-a (1) bekezdésének 4. pontja tekintetében teljesülnek-e.
- 44 Ahhoz, hogy a vitatott rendelkezések által követett célt értékelni lehessen, először az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének első mondatában foglalt illetékcsoport-kedvezmény és az ErbStG 1. §-a (1) bekezdésének 4. pontjában foglalt kiegészítő öröklési illeték keletkezéstörténetét kell megvizsgálni.
- 45 Mindkét rendelkezést – a jelenleg hatályos változatában – egy 1974. évi módosító törvénnyel egyidejűleg vezették be. A keletkezéstörténetből kitűnik, hogy a jogalkotó abból indult ki, hogy az illetékcsoport-kedvezmény által biztosított előnyöket ellensúlyozzák a kiegészítő öröklési illeték hátrányai. A kiegészítő öröklési illeték bevezetésével a jogalkotó azt kívánta elérni, hogy az alapítványokat az öröklési illeték kivetése tekintetében a rendszeres illetékfizetés révén általánosságban a természetes örökléssel egyenrangúvá tegye. Ezt azonban csak a belföldi családi alapítványok esetében lehetne előírni. A külföldi családi alapítványok tekintetében a német jogalkotónak nem volt és nincs lehetősége a kiegészítő öröklési illeték kivetésére.
- 46 Mindezek alapján az eljáró bírósági tanács úgy véli, hogy a jogalkotó csak a belföldi, a későbbiekben rendszeres illetékfizetés hatálya alá eső családi alapítványokat (lásd: az ErbStG 1. §-a (1) bekezdésének 4. pontja) kívánta létrehozásukkor előnyben részesíteni.
- 47 A kérdést előterjesztő bíróságnak azonban kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy ez a jogalkotói cél elegendő-e ahhoz, hogy az illetékcsoport-kedvezmény és a kiegészítő öröklési illeték között megerősítse a Bíróság által a koherencia megállapításához megkövetelt közvetlen, személyes és anyagi kapcsolatot.
- 48 Ez ellen különösen az szólhat, hogy a viszonylag hosszú, 30 éves időszak miatt nem minden belföldi családi alapítvány marad feltétlenül fenn ennyi időn keresztül, és az alapítványi vagyon ezen időszak alatt előre nem látható módon változhat.
- 49 Ezen bizonytalanságok miatt a családi alapítvány főszabály szerinti későbbi megadóztatását illetően az eljáró bírósági tanácsnak kétségei vannak azzal kapcsolatban, hogy ez a családi alapítvány létrehozásakor biztosított kedvezmény észszerű ellensúlyának tekinthető-e.

- 50 Az eljáró bíróság tanács nem észlel az EUMSZ 65. cikk (2) bekezdése értelmében vett további közérdeken alapuló nyomós okokat, amelyek a korlátozást objektív módon igazolhatnák.

MUNKADOKUMENTUM