

CHRISTINE STIX-HACKL
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. december 15.¹

I – Bevezetés

B – A nemzeti jog

1. Jelen ügyben a Bíróságnak lényegében azt kell tisztáznia, hogy egy külföldi alapítvány, amely a közhasznú jogálláshoz szükséges tagállami követelményeknek megfelel, kezelhető-e hátrányosabban a székhelyének fekvése alapján a közvetlen adók területén bizonyos belföldön szerzett bevételei adóztatása tekintetében, mint egy hasonló belföldi alapítvány.

3. A német Körperschaftsteuergesetz² (a továbbiakban: KStG) vonatkozó rendelkezései a következőket írják elő:

„2. §: Korlátozott adókötelezettség

II – Jogi háttér

A társasági adó tekintetében korlátozott adókötelezettséggel rendelkeznek:

A – A közösségi jog rendelkezései

2. A közösségi jog rendelkezéseit, amelyek értelmezésére a kérelem irányul, az EK-Szerződés 52., 58., 59., 66. és 73b. cikke tartalmazza.

1. azok a jogi személyek, személyegyesülések és vagyontömegek, amelyeknek sem az ügyviteli központja, sem a székhelye nem belföldön található, a nemzeti területen szerzett jövedelem tekintetében; [...]

1 – Eredeti nyelv: német.

2 – 1996. évi társasági adóról szóló törvény az 1996. február 22-én kihirdetett változatban (BGBl. I 340. o., BStBl. I 166. o.).

5. §: Adómentesség

3. a 2. § 1. pontja értelmében korlátozottan adóköteles adóalanyokra.

(1) A társasági adó alól mentesülnek:

[...]

[...]

8. §: A jövedelem meghatározása

(1) A jövedelmet és annak kiszámítási módját az e törvény és a jövedelemadóról szóló törvény rendelkezései együttesen határozzák meg. [...]"

9. azok a jogi személyek, személyegyesülések és vagyontömegek, amelyeknek tevékenysége létesítő okiratuk alapján és tényleges ügyvezetésük szerint kizárólag és közvetlenül közhasznú, jótékonyági vagy egyházszolgálati célokra irányul (az Abgabeordnung 51–68. §-a). Kereskedelmi tevékenység folytatása esetén az adómentesség e tekintetben kizárt. A második mondat nem alkalmazandó az önálló erdőgazdaságokra.

4. A német Einkommensteuergesetz (a továbbiakban: EStG) vonatkozó rendelkezései a következőket írják elő:

„21. §: Bérbeadás és haszonbérbeadás

(2) Az (1) bekezdésben előírt adómentesség nem alkalmazandó:

(1) Bérbeadásból és haszonbérbeadásból származó jövedelemnek minősül:

[...]

1. az ingatlan javak – különösen a telkek, épületek, épületrészek [...] – bérbeadásból és haszonbérbeadásból származó jövedelem.”

49. §: Korlátozottan adóköteles jövedelem

rendelkezik a tevékenységének gyakorlására használt helyiséggel és leányvállalattal sem. Az említett üzlethelyiség bérbeadásához és haszonbérbe adásához kapcsolódó teendőket egy német meghatalmazott látja el.

(1) A korlátozott jövedelemadó-kötelezettség (az 1. § (4) bekezdése) alkalmazásában belföldi jövedelemnek minősül:

[...]

6. a bérbeadásból és haszonbérbe adásból származó jövedelem (21. §), amennyiben az ingatlan, a dologösszesség vagy a dologi jogok belföldön [...] találhatóak [...].”

7. A jelen ügyben érintett 1997. év során hatályban levő alapító okirat értelmében az alapítvány kizárólag kulturális célokat követ a képzés és az oktatás területén a húros és vonós hangszerek klasszikus előállításának, valamint a zenetörténet és az általános zenetudomány oktatásának elősegítésével. Az alapítvány egy vagy több ösztöndíjat hozhat létre annak érdekében, hogy svájci – lehetőleg berni származású – fiatalok számára lehetővé váljon az oktatás teljes ideje alatt a Cremonában való tartózkodás.

III – A tényállás és az eljárás

5. A felperes, a Centro di musicologia Walter Stauffer (a továbbiakban: alapítvány) egy olasz jog alapján működő alapítvány, amelynek a székhelye Olaszországban van.

6. Az alapítvány Münchenben egy üzlethelyiség tulajdonosa, amelyből bérbeadás és haszonbérbe adás révén származik jövedelme, amely után a Finanzamt München (a továbbiakban: Finanzamt) 1997. évre társasági adókötelezettséget állapított meg. Az alapítvány Németország területén nem

8. A német Bundesfinanzhof előzetes döntéshozatal iránti kérelme alapjául az a feltevés szolgál, hogy a jelen ügyben érintett adóévben az alapítvány közhasznú célokat követett és a KStG 5. §-a (1) bekezdése 9. pontjának első mondata szerinti adómentességhez szükséges, az alapító okirattal szemben támasztott feltételeket teljesítette, emellett ezen jövedelmekre a KStG 5. §-a (1) bekezdése 9. pontjának második és harmadik mondata szerinti korlátozott adókötelezettséget sem lehet alkalmazni, mert a bérlet nem lépte túl a vagyon kezelésének kereteit, és nem képez kereskedelmi vállalkozói tevékenységet.

9. A Bundesfinanzhof rámutat, hogy a közhasznú cél a német Abgabenordnung (a továbbiakban: 1977. évi AO) 52. §-a értelmében nem előfeltételezi, hogy a tevékenység németországi lakosok vagy német állampolgárok javát szolgálja.

10. A Bundesfinanzhof ezen tényállásbeli megállapítások alapján egyedül abban bizonytalan, hogy az alapítvány a tényleges ügyvezetésével szembeni követelményeknek is eleget tesz-e, különösen a tekintetben, hogy a bevételeit megfelelő időn belül az adómentes, alapító okirat szerinti céljaira fordítja-e. E tekintetben a Bundesfinanzhof megfontolja a Finanzgericht új eljárásra utasítását.

11. Mivel az alapítvány a bérbeadásból származó jövedelmét Olaszországban található székhelye és ügyviteli központja miatt az EStG 49. §-a (1) bekezdésének 6. pontja valamint az EStG 21. §-a és a KStG 2. §-ának 1. pontja és 8. §-ának (1) bekezdése értelmében korlátozott adókötelezettség keretében szerzi meg, a Bundesfinanzhof tájékoztatása szerint a KStG 1996. 5. §-a (2) bekezdésének 3. pontja (immár a KStG 5. §-a (2) bekezdésének 2. pontja) alkalmazandó, amely szerint az adómentesség a korlátozott adókötelezettséggel rendelkezőkre nem vonatkozik. E rendelkezésből következően az alapítvány által az üzlethelyiség bérbeadása után belföldön szerzett jövedelme adóköteles.

12. Az alapítványnak a társasági adó kivetése ellen benyújtott keresetét a Finanzgericht München elutasította. Ezt követően az alapítvány felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amely kérdésesnek tartja, hogy a társasági adó alóli mentességnek az 1996. évi KStG 5. §-a (2) bekezdésének 3. pontjában foglalt kizárása összeegyeztethető-e a közösségi jogi követelményekkel. A Bundesfinanzhof lehetségesnek tartja, hogy a hivatkozott szabály sérti a letelepedési jogot, a szolgáltatásnyújtás szabadságát és/vagy a tőkemozgás szabadságát.

13. Kiváltképpen azon az állásponton van a Bundesfinanzhof, hogy jelen ügyben az alapvető szabadságok alkalmazását nem zárja ki, hogy az EK 48. cikk második bekezdése a társaságnak a „jövedelemszerző céllal” rendelkező szervezeteket tekinti. Ez alatt nemcsak a nyereségmaximalizálást kell érteni, hanem azon túlmenően minden olyan tevékenységet, amely a gazdasági élethez tartozik, ha az jövedelemszerzésre irányul, és ellenérték fejében történik. Ilyen szempontból a jelen ügyben vizsgált ingatlan-bérbeadás is jövedelemszerző célt szolgálhat.

14. A kérdést előterjesztő bíróságnak az is kétségesnek tűnik, hogy a honos és nem honos alapítványok eltérő módon történő kezelését igazolja-e a koherencia alapelve. A koherencia alapelve kimondja, hogy az adómentesség és a közérdekű cél között kapcsolatnak kell fennállnia. Az előfordulhat ugyan, hogy egy céljait külföldön megvalósító külföldi alapítvány közhasznú jellege Né-

metországnak nem válik előnyére. A Bundesfinanzhof azonban kiemeli, hogy az 1977. évi AO 52. §-ának (1) bekezdése a közhasznúság adójogi elismerésének nem szabja feltételül a belföldi közérdekű célok követését. A vélt összefüggés az előnyök elérése és az adómentesség között a német adójogban tehát nem a közhasznúsághoz, hanem az adott alapítvány belföldi/külföldi székhelyéhez kapcsolódik, ami már nem tekinthető koherensnek.

15. A Bundesfinanzhof 2004. július 14-én hozott végzésével úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

IV – Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

16. Először az érintett alapítvány közhasznú jellege kapcsán az alapvető szabadságok alkalmazhatóságának kérdésében kialakult különböző vitás kérdésekkel kell foglalkozni (A). Ezt követően vizsgálni kell, hogy egy ingatlan egy, a székhely szerinti tagállamtól különböző tagállamban történő bérbeadásából származó jövedelem megszerzése kapcsán mely alapvető szabadságok vehetők figyelembe (B). Ezeknek az előzetes kérdéseknek a tisztázását követően vizsgálni kell a minden esetben alkalmazandó vonatkozó alapvető szabadságok korlátozásának a kérdését (C). Amennyiben egy vagy több alapvető szabadság közösségi jogi szempontból releváns korlátozása lenne megállapítható, úgy végül minden ennek igazolására szolgáló indokot meg kell vizsgálni (D).

A – Az alapvető szabadságok alkalmazhatóságáról

1. A felek lényeges érvei

„Ellentétes-e az EK-Szerződés 58. cikkével együttesen értelmezett 52. cikkével és a 66., 58. és 73b. cikkével együttesen értelmezett 59. cikkével az, ha a valamely másik tagállam magánjoga alá tartozó közhasznú alapítvány, amely belföldön a bérbeadásból származó jövedelme után korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik, a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező, ugyanilyen jövedelmekkel bíró belföldi közhasznú alapítványtól eltérően nem mentesül a társasági adó alól?”

17. A *német szövetségi kormány* azt az álláspontot képviseli, hogy az alapvető szabadságok egyáltalán nem alkalmazhatóak, mivel a közhasznú szervezetekre vonatkozó német adójogi rendelkezéseknek szociális szabályozási tartalmuk van. A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az ilyen rendelkezések

csak akkor alkalmazhatók más tagállambeli illetőségű közösségi állampolgárokra, ha a közösségi állampolgár és az érintett tagállam között egy kellően szoros kapcsolat áll fenn, ami jelen ügyben hiányzik.

ítélkezési gyakorlata alapján a tagállamoknak a náluk maradó szabályozási hatásköröket is az alapvető szabadságok tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk.

18. A Finanzamt München hozzáfűzi ehhez, hogy az alapítványokat szabályozó jogterület az adott ország kultúrpolitikájához tartozik, amelybe az Európai Unió harmonizációs céllal nem avatkozhat be. Ez megfelelően vonatkozik az oktatáspolitikára is.

2. Jogi értékelés

19. Az *ír Chief State Solicitor* lényegében azt adja elő, hogy az EK-Szerződés rendelkezései, amelyek a négy szabadságot védik és garantálják, nem lehetnek befolyással a közhasznúság adójogi szempontból történő elismerésére egy tagállamban. Ezen túlmenően az alapvető szabadságok alkalmazása feltételezi, hogy egy szervezet olyan tevékenységet gyakorol, amely gazdasági jövedelemszerző céllal bír.

21. Előzetesen arra kell rámutatni, hogy a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók ugyan a nem a Közösség hatáskörébe tartoznak, a tagállamok azonban az ezen a területen megmaradt hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni.³

20. Ezzel szemben hangsúlyozza a *Bizottság*, hogy a kérdéses adójogi szabályozás szociálpolitikai indokai nem zárják ki az EK-Szerződés alkalmazását. Az *alapítvány* nyilvánítja továbbá, hogy a közösségi szintű harmonizációnak a közhasznúságra vonatkozó jog, illetve az adójog területén történő fenn nem állása nem zárja ki az alapvető szabadságok alkalmazását. A Bíróság állandó

22. A szóban forgó nemzeti szabályozások német szövetségi kormány által kiemelt szociálpolitikai céljai sem alkalmasak arra, hogy az alapvető szabadságok alkalmazhatóságát megkérdőjelezzék. Megítélésem szerint helytállóan emelte ki a Bizottság, hogy a KStG 5. §-a (1) bekezdésének 9. pontjában foglalt mentesség nem minősül szociális kedvezménynek, hanem az sokkal inkább szociálpolitikai megfontolásokból eredő adójogi mentességet valósít meg.

3 - Lásd különösen a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-225. o.) 21. pontját és a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 19. pontját.

23. Még ha el is fogadnánk – a német szövetségi kormány előadásával egyezően –, hogy a szóban forgó rendelkezést a szociális kedvezmények területére kell besorolni – *quod non* –, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság abból indul ki, hogy a közösségi jog ezen a területen irányadó: A C-120/95. sz.⁴ ügyben és a C-158/96. sz.⁵ ügyben 1998. április 28-án hozott ítéleteiben a Bíróság rögzítette, hogy „[...] a közösségi szintű összehangolás hiányában, minden egyes tagállam maga határozza meg, egyrészt, egy szociális biztonsági rendszerbe lépés jogának és kötelezettségének feltételeit, és másrészt az ellátásokra vonatkozó jogosultság feltételeit”, de „a tagállamoknak ugyanakkor be kell tartaniuk a közösségi jogszabályokat hatáskörük gyakorlása közben [...] következképpen, nem zárja ki a Szerződés 59. és 60. cikkének alkalmazását az a tény, hogy az alapügyben felmerült nemzeti szabályozás a szociális biztonság területére tartozik”. Továbbra is fenntartom a C-512/03. sz. Blanckaert-ügyre vonatkozó indítványomban kifejtett álláspontomat,⁶ mely szerint egy norma adójog vagy a szociális jog területére történő besorolása nem érinti a közösségi jog előírásainak tiszteletben tartásának kötelezettségét.

24. Egy szervezetnek a szociálpolitikai célok megvalósításában történő részvétele nem zárja ki alapvetően a közösségi jog alkalmazhatóságát; sokkal inkább döntő az, hogy a

szervezet ennek során gazdasági tevékenységét gyakorol-e.⁷

25. Most tehát azt kell tisztázni, hogy mely alapvető szabadságok alkalmazhatók.

B – A vonatkozó alapvető szabadságokról

1. A felek lényeges érvei

26. Az *alaptvány* álláspontja az, hogy a házzal kapcsolatos teendőket ellátó megbízottja révén, aki az üzlethelyiséget kezeli, belföldön állandó jelenléttel bírónak minősül. Ezért alkalmazandó az épület kezelésére a letelepedés szabadsága. Arra az esetre, ha a Bíróság nem osztaná ezt az álláspontot, az alapítvány tevékenységét a szolgáltatásnyújtás szabadsága szemszögéből kell vizsgálni, mivel határon átnyúlóan ellenérték fejében nyújt szolgáltatást. Gazdasági tevékenységére mindenestre alkalmazandó a tőke mozgás

4 – A Decker-ügyben hozott ítélet (EBHT 1998., I-1831. o.) 22. és azt követő pontjai.

5 – A Kohll-ügyben hozott ítélet (EBHT 1998., I-1931. o.) 18. és azt követő pontjai.

6 – Az indítvány 65. pontja (2005. szeptember 8-án hozott ítélet, EBHT 2005., I-7685. o.).

7 – Nyilvánvalóan ebből indult ki a Bíróság, amikor a C-355/00. sz. Freskot-ügyben 2003. május 22-én hozott ítéletében (EBHT 2003., I-5263. o.) megállapította, hogy a szolgáltatások szabad áramlásának egy kötelező felelősségbiztosítási rendszeren keresztül történő lehetséges korlátozását igazolhatják ezen rendszer szociálpolitikai céljai. Lásd utóljára Poireres Maduro főtanácsnoknak a C-205/03. P. sz. FENIN-ügyre vonatkozó 2005. november 10-i indítványát (2006. július 11-én hozott ítélet, EBHT 2006., I-6295. o.) a vállalkozás fogalmának egy nemzeti egészségügyi rendszer intézményeire történő alkalmazása kapcsán.

szabadsága. A Szerződés (Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett) 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv⁸ I. melléklete ugyanis felállít egy nomenklatúrát a tőke-mozgásokról, és a II. pont A. alpontja értelmében, amely a nemzeti területen nem honos személy ingatlanbefektetéseit nevezi meg, a jövedelemszerzés a tőke-mozgások közé tartozik. Ennek a nomenklatúrának a fogalom meghatározásai között az ilyen befektetésekre a következő definíció szerepel: ingatlan vásárlása természetes személyek által nyereségszerzés vagy személyes használat céljából.

szövetségi kormány és az ír Chief State Solicitor ezzel szemben arra hivatkoznak, hogy az EK-Szerződés 58. cikkét akként kell értelmezni, hogy az minden jogalanyt kivesz az EK-Szerződés 52. és 59. cikkének hatálya alól, amely az alapító okirata szerint nem jövedelemszerzési céllal működik, függetlenül attól, hogy gazdasági tevékenységet folytatnak-e. Az Egyesült Királyság Kormánya szerint álláspontját erősíti a C-174/00. sz. ügyben⁹ 2002. március 22-én hozott ítélet, és hozzáfűzi még, hogy a Bíróság ennyiben elhatárolta magát Cosmas főtanácsnoknak a C-172/98. sz. ügyre¹⁰ vonatkozó 1999. január 28-i eltérő indítványától.

27. A *Bizottság* ezzel szemben a szolgáltatás szabadságát nem tartja alkalmazhatónak. Az alapítvány ugyan határon átnyúlóan ellentéték fejében nyújt szolgáltatást, a szolgáltatás szabadsága azonban a jelen ügyben alkalmazandó tőke-mozgás szabadsága mellett szubsidiárius jellegű. Az alapítvány álláspontjával szemben kifejti továbbá a Bizottság, hogy jelen ügy nem tartozik a letelepedés szabadságának tárgyi hatálya alá, mivel az ingatlan bérbeadása Németországban nem haladja meg az ingatlankezelést, és így nem valósul meg a letelepedés szabadságának alkalmazásához szükséges gazdasági egység üzemeltetése.

28. A *Finanzamt, az Egyesült Királyság Kormánya* és – kiegészítésképpen – a *német*

29. A *Finanzamt* ezzel kapcsolatban előadja, jog a „jövedelemszerzési cél” fogalmát az EK-Szerződés 58. cikkének (2) bekezdése alapján úgy kell értelmezni, hogy az túlmegy a „piaci szereplőként” történő pusztá fellépésen, mert vonatkozik az adott szervezet belső struktúrájára is. Az a mérvadó, hogy az alapítvány tevékenysége a kitűzött céljai és a szabályzatai szerint pozitív jövedelem megszerzésére irányul-e. Az EK-Szerződés 58. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy a verseny torzulását megakadályozzák, ami akkor állhat elő, ha nem nyereségorientált egyesületek a vállalkozásokkal konkurálnak.

8 – HL L 178., 5. o., magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.

9 – A *Kenemer Golf* ügyben hozott ítélet (EBHT 2002., I-3293. o.).

10 – A *Bizottság kontra Belgium* ügyben 1999. június 29-én hozott ítélet (EBHT 1999., I-3999. o.).

30. Az Egyesült Királyság Kormányának megítélése szerint a nemzeti bíróság által ismertetett tényállás nem tartalmaz utalást arra, hogy az ügy érintené az EK-Szerződés 73b. cikke szerinti tőkemozgás szabadságát.

így azt csak akkor kell vizsgálni, ha azt megelőzően sem a letelepedés, sem a tőkemozgás szabadságának alkalmazására nem kerülhet sor.

31. Az *olasz kormány* ezzel szemben elfogadja, hogy az ügy közvetlenül az EK-Szerződés letelepedés szabadságára és szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá esik. A vitatott német szabályozás sérti a tőkemozgás szabadságát is, mert a nem Németországban honos jogi személyeket visszatarthatja az ezen államban történő befektetésektől.

33. A letelepedés szabadsága kapcsán először meg kell jegyezni, hogy a felek részletesen nyilatkoztak az EK 48. cikk második bekezdésének értelmezése körében, ennyiben ez a rendelkezés a magánjogi személyeket, akiknek nincs jövedelemszerzési céljuk, kizárja a letelepedés szabadságának – és az EK 55. cikkel kapcsolatban a szolgáltatásnyújtás szabadságának – a személyi hatálya alól. Azt pedig, hogy egy közhasznú alapítvány folytat-e jövedelemszerző tevékenységet, és milyen mértékben, csak akkor lehet tisztázni, ha az alapítvány bérbeadási tevékenysége a letelepedés szabadságának tárgyi hatálya alá tartozik.

2. Jogi értékelés

a) Bevezető megjegyzések

32. A német Bundesfinanzhof az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésében hivatkozik a Szerződésnek a letelepedés, a szolgáltatásnyújtás és a tőkemozgás szabadságára vonatkozó rendelkezéseire. Mivel a szolgáltatásnyújtás szabadsága az EK 50. cikk (1) bekezdése alapján a másik két alapvető szabadsághoz képest szubszidiárius jellegű,

34. A legelőször tisztázandó kérdés ezért az, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás vizsgálatára a letelepedés és/vagy a tőkemozgás szabadságának mércéje szerint kerüljön-e sor. Amennyiben az alapítvány által Németországban folytatott tevékenység ezen két alapvető szabadság egyikének vagy mindkettőnek a tárgyi hatálya alá tartozik, akkor végül azt kell megvizsgálni, hogy az alapítvány a szóban forgó alapvető szabadság jogosultjai közé tartozik-e.

b) A letelepedés és a tőke mozgás szabadságának elhatárolása

35. A letelepedés szabadságára és a tőke mozgás szabadságára vonatkozó előírások között szoros összefüggés áll fenn, ami már az EK 58. cikk (2) bekezdése és az EK 43. cikk második bekezdése közötti kölcsönös fenn tartásukból is következik.

36. Mindkét alapvető szabadság elhatárolásával foglalkozott egy sor döntésében a Bíróság. Eddigi ítélkezési gyakorlatában egyrészről a letelepedés szabadságának, másrészről a tőke mozgás szabadságának egymással párhuzamosan történő alkalmazhatóságából indult ki. Ennek az ítélkezési gyakorlatnak az az előzmény szolgált alapul, hogy a tőke mozgásra vonatkozó előírások csak azokban az esetekben zárják ki más alapvető szabadságok párhuzamos alkalmazását, amelyekben olyan intézkedésekről van szó, amelyek speciális módon szabályozzák a tőke áramlását. Amennyiben azonban a tőkeáramlást közvetetten érinti, hogy egy másik tagállamban egy gazdasági tevékenységet megnehezítenek, úgy mindenesetre az adott tevékenységre vonatkozó alapvető szabadság is alkalmazandó.¹¹

11 - A C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-249. o.) 34. pontja és C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet (EBHT 1995., I-3955. o.).

37. Elsősorban akkor jön létre átfedés a tőke mozgás és a letelepedés szabadsága között, ha az egyes államok jogi előírásai például részesedés¹² formájában történő közvetlen befektetésekre vagy ingatlanoknak a határon átnyúló gazdasági tevékenység¹³ folytatása céljából történő megvásárlására vonatkoznak.

38. Az EK 44. cikk (2) bekezdésének e) pontjából egyrészről az következik, hogy a letelepedés szabadsága az ahhoz szükséges üzleti célra használt ingatlan megvásárlását is biztosítja. Másrészről az ingatlanbefektetések a 88/361 irányelv I. mellékletében szereplő tőke mozgásokról szóló nomenklátúra szerinti tőke mozgást valósítanak meg, és mivel a Bíróság ítélkezési gyakorlatában ez a nomenklátúra a „tőke mozgás” fogalmának az EK 56. és azt követő cikkeiből állhat definíciójához kapcsolódó értelmezésként használatos,¹⁴ egy ingatlanbefektetés együt-

12 - Lásd például a C-251/98. sz. Baars-ügyben 2000. április 13-án hozott ítéletet (EBHT 2000., I-2787. o.) és a C-35/98. sz. Verkoijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítéletet (EBHT 2000., I-4071. o.).

13 - Lásd például a C-302/97. sz. Konle-ügyben 1999. június 1-jén hozott ítéletet (EBHT 1999., I-3099. o.). Lásd a C-423/98. sz. Albore-ügyben 2000. július 13-án hozott ítéletet (EBHT 2000., I-5965. o.), ahol az ingatlan szerző fél indítókai a háttérben maradtak.

14 - Lásd a C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-1661. o.) 21. pontját: „[...] mivel az EK-Szerződés 73b. cikke (jelenleg EK 56. cikk) lényegében megismétli a 88/361 irányelv I. cikkének tartalmát, és még ha az utóbbit az EKG-Szerződés 69. cikke és 70. cikkének (1) bekezdése alapján fogadták is el, amelyek helyébe időközben az EK-Szerződés 73b. és azt követő cikkei léptek, az irányelvhez csatolt, tőke mozgásokról szóló nomenklátúra a tőke mozgások fogalmának meghatározása érdekében ugyanolyan iránymutató jellegű, mint amilyen korábban volt, figyelemmel arra, hogy bevezető rendelkezésével összhangban, a felsorolás nem kimerítő jellegű”.

tal a tőkeozgás szabadságának hatálya alá is tartozik.

szükséges, ez az ingatlanvásárlás egyúttal a letelepedés szabadsága alá is tartozik.^{16 17}

39. A tőkeozgás szabadsága és a letelepedés szabadsága közötti esetleges összeütközésre tekintettel a Bíróság által levezett elhatárolási kritériumok a következők szerint foglalhatók össze:

40. Ezen háttér ismeretében azt kell megvizsgálni, hogy az alapügyben bemutatott, nem honos személy általi ingatlanvásárlás – a fent ismertetett elhatárolási kritériumok alapján – a tőkeozgás szabadságának és/vagy a letelepedés szabadságának hatálya alá esik-e.

(1) A határon átnyúló ingatlanvásárlásnál alapvetően mindig egy tőkebefektetésről van szó, ami ezért a vásárlás céljától függetlenül önállóan védelemben részesül a tőkeozgásra vonatkozó előírások szerint.¹⁵

i) A tőkeozgás szabadságának tárgyi hatálya

41. A tőkeozgás szabadsága tárgyi szempontból jelen ügyben alkalmazandó, mert az Olaszországban székhellyel rendelkező ala-

(2) Amennyiben az ingatlanvásárlás egy másik tagállamban huzamosabb időre tervezett gazdasági tevékenységhez

16 – A fenti 13. l.ábjegyzetben hivatkozott Konle-ügyben hozott ítélet 16. és 22. pontja. Erre az eredményre jut Alber főtanácsnok is a fenti 11. l.ábjegyzetben hivatkozott Baars-ügyre vonatkozó indítványának 26–30. pontjában, miközben a főtanácsnok abban az ügyben közvetlen befektetéseket és ingatlanbefektetéseket együttesen vizsgált, és ezért vezette be a közvetlenség kritériumát. Lásd ilyen értelemben még: Ohler, C., *Europäische Kapital- und Zahlungsverkehrsfreiheit*, Artikel 56 EG, 126–129. pont, Schäfer B., *Die steuerliche Behandlung gemeinnütziger Stiftungen in grenzüberschreitenden Fällen*, 316. o.; Bröhmer, J., in Callies, C. és Ruffert, M. (kiadó): *Kommentar zu EU-Vertrag und EG-Vertrag, Artikel 56 EG*, 22–25. pont, valamint Randelzhofer és Forsthoof in Grabitz és Hilf, *EGV, Artikel 43 EG*, 28–31. pont.

15 – A fenti 13. l.ábjegyzetben hivatkozott Albore-ügyben hozott ítélet 14. pontja. Ebből a szempontból már túlhaladott a 63/86. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 1988. január 14-én hozott ítélet (EBHT 1988., 29. o.) és a 305/87. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1989. május 30-án hozott ítélet (EBHT 1989., 1461. o.), amely olyan nemzeti előírásokat érintett, amelyek megtiltották más tagállamok állampolgárainak ingatlanok megszerzését bizonyos tagállamon belüli területeken. A Bíróság akkor úgy döntött, hogy az ilyen előírások a letelepedés szabadságát sértik – habár abban az időszakban a tőkeozgás szabadságára vonatkozó rendelkezések még nem voltak közvetlenül alkalmazhatók.

17 – Lásd utoljára a fenti 6. l.ábjegyzetben hivatkozott C-512/03. sz. ügyben 2005. szeptember 8-án hozott ítélet 30. és azt követő pontjait. Abban az ügyben az alapeljárás felperese nyaralót vásárolt külföldön. Az ezen ingatlan utáni fiktiiv bérleti díjból származó jövedelem utáni adózás vizsgálatára a tőkeozgás szabadságának követelményei alapján – és nem a letelepedés szabadsága alapján – került sor.

pítvány egy ingatlant vásárolt Németországban és a nem honos személy belföldi ingatlanvásárlása a 88/361 irányelv 1. cikke és ugyanezen irányelv tőkemozgásokról szóló nómenklatúrája szerint tőkemozgásnak minősül.¹⁸

– Huzamosabb időre tervezett önálló gazdasági tevékenység?

ii) A letelepedés szabadságának tárgyi hatálya

42. Annak érdekében, hogy a letelepedés szabadsága a tőkemozgás szabadsága mellett tárgyi szempontból alkalmazható legyen, a Németországban fekvő ingatlanban az alapítványnak egy gazdasági tevékenységhez állandó jelleggel be kellene rendezkednie.¹⁹

43. Előre kell bocsátani ennek kapcsán, hogy a Németországban megvásárolt ingatlant az alapítvány bérbé adja, és az nem egy már meglévő fióktelep kiegészítését jelenti, hanem az alapítvány Németországban folytatott főtevékenységét képezi.²⁰

44. Először azt kell megvizsgálni, hogy egy olyan ingatlan bérbeadása, amely az alap-eljárásban is szerepel, egyáltalán gazdasági tevékenységnek minősül-e.

45. A Bizottság észrevételében kifejtette, hogy ebben az esetben nem minősül annak, mert egy ingatlan bérbeadása a német jog szerint nem lépi át a vagytonkezelés határát, és így nem alapoz meg önálló üzleti tevékenységet.

46. Ez az álláspont nem elfogadható. Az igaz, hogy az ingatlanok bérbeadása az 1977. évi AO 14. §-a alapján csak vagytonkezelésnek, és nem önálló gazdasági tevékenységnek minősül. Egy közösségi jogi fogalom értelmezése azonban alapvetően nem igazodhat a tagállamon belüli előírásokhoz. A német adójogi szabályozás alapulvétele ellen szól az is, hogy ennek a tagállami belső rendelkezésnek a célja és rendeltetése semmilyen összefüggésben nem áll az itt értelmezendő letelepedés szabadságával.

18 – Lásd a fenti 38. pontot.

19 – A Bíróság az állandó ítélkezési gyakorlatában a letelepedést egy másik tagállambeli állandó telephely révén határozatlan időtartamú gazdasági tevékenység tényleges gyakorlásaként definiálta (például a C-221/89. sz. Factoratime-ügyben 1991. július 25-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3905. o.) 20. pontja).

20 – A fenti 13. lábjegyzetben hivatkozott Konle-ügyben az alap-eljárás felperese ezzel szemben a – határon átnyúlóan megszerzett – ingatlant állandó lakóhelyként kívánta használni annak érdekében, hogy onnan a Németországban már meglévő vállalkozása keretein belül kereskedői tevékenységet folytasson.

47. Az 1977. évi AO 14. §-a ugyanis nyilvánvalóan az ingatlan bérbeadásából származó – a gazdasági tevékenységből

származó bevételekhez képest rendszerint szerényebb mértékű – bevételek adójogi privilegizálását célozza. Ezzel szemben a letelepedés szabadsága azt célozza, hogy a Közös Piac minden gazdasági szereplőjét megvédje a károsodástól, mely során nincs jelentősége az alapul szolgáló gazdasági tevékenység mértékének, kivéve, ha egy teljesen jelentéktelen és alárendelt tevékenységről van szó. Minél tágabban értelmezzük a gazdasági tevékenység fogalmát a közösségi jogban, annál nagyobb lesz a jogosultak köre, így ezek után nem meglepő a gazdasági tevékenység fogalmának a Bíróság által elfogadott tág értelmezése.²¹

48. Olyan társaságok is tudnak ennek megfelelően gazdasági tevékenységet gyakorolni, amelyeknek – mint jelen ügyben is – nem a nyereségmaximalizálás a céljuk.²² Még ha az alapítvány közhasznú alapítványként nem nyereségmaximalizálási céllal adja bérbe az ingatlant, a bérbeadás során ellenérték fejében végez tevékenységet, és ezzel részt vesz a gazdasági életben, ami nem teljesen jelentőség nélküli. Ebből következően az ingatlan bérbeadása Münchenben a letelepedés szabadsága szempontjából önálló gazdasági tevékenységnek minősül.

49. A tartósság követelménye is teljesül.

21 – Lásd például a 36/74. sz., Walrave és Koch ügyben 1974. december 12-én hozott ítélet (EBHT 1974., 1405. o.) 4. pontját.

22 – A 221/85. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1987. február 12-én hozott ítélet (EBHT 1987., 719. o.) és a C-70/95. sz., Sodemare és társai ügyben 1997. június 17-én hozott ítélet (EBHT 1997., I-3395. o.).

– Állandó szervezet fennállása?

50. Az alapítvány nem tart fenn saját üzlet-helyiséget és így állandó szervezetet sem Németországban. Az iratok szerint az ingatlan bérbeadásával és haszonbérbe adásával összefüggő szolgáltatásokat a német meghatalmazott látja el. Kérdéses ezért, hogy a ház fenntartásával kapcsolatos tevékenység megalapozza-e az alapítvány állandó jelenlétét.

51. Az ügyvezetett biztosítási ítéletben²³ a Bíróság kifejtette, hogy egy vállalkozás a Szerződés letelepedési jogra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik akkor is, ha jelenléte olyan iroda formájában valósul meg, amelyet a vállalkozás saját személyzete vagy egy független, de állandó meghatalmazással rendelkező személy vezet.

52. Ilyen esetekben ugyanakkor szükség van egy olyan független személlyel fennálló exkluzív vagy nagyon komoly megbízási kapcsolatra, amely alapján az érintett a szerződések megkötésébe bekapcsolódik, és egyidejűleg nem jár el konkurens cégek érdekében is. Csak akkor tekinthető letelepedettnek a célországban a vállalkozó, ha az őt képviselő független személy ilyen mérték-

23 – A 205/84. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 1986. december 4-én hozott ítélet (EBHT 1986., 3755. o.) 21. pontja.

ben korlátozza saját vállalkozói függetlenségét.²⁴

53. A Bíróságnak nem volt alkalma ezeket a beszámítási kritériumokat más esetekre alkalmazni, talán a biztosítási tevékenység sajátosságai miatt,²⁵ így az általános alkalmazhatóság kérdésesnek tűnhet.

54. Ettől függetlenül rögzíteni kell, hogy egy házközvető megbízott mindenestre több tulajdonos érdekében tevékenykedik, és ezzel a fenti beszámítási kritériumoknak nem felel meg, így végeredményben a megbízott tevékenységének beszámítását el kell utasítani.

55. A letelepedés szabadságának alkalmazhatósága következtetésképpen nem áll fenn az alapítványnak a német szövetségi területen történő állandó szervezetének hiánya miatt.

24 - Lásd ezzel kapcsolatban Tiedje és Troberg fejtegetését in: Von der Groeben és Schwarze, 43. cikk, 44-46. pont, valamint Randelzhofer és Forsthoff fejtegetését in: Grabitz, 43. cikk, 59. pont további hivatkozásokkal.

25 - Más gazdasági ágazatoktól eltérően a biztosításközvetítő rendszeresen mérvaóóán részt vesz a biztosítási termék alakításában.

c) A tőkemozgás szabadságának személyi hatályáról

56. A Szerződés tőkemozgás szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek alkalmazhatósága azonban még annak a kérdésnek az eldöntésétől függ, hogy az alapítvány mint az olasz jog szerinti közhasznú alapítvány ezen rendelkezések személyi hatálya alá tartozik-e. Az erre a kérdésre adandó válasz megint csak attól függ, hogy mennyiben tartozik egy olyan közhasznú alapítvány, mint a jelen ügyben érintett alapítvány a tőkemozgás szabadságának kedvezményezettjei közé.

57. Függetlenül az egyedi esetben folytatott bérbeadási tevékenység közösségi jogi minősítésétől, egy alapítványt ki lehetne zárni a tőkemozgás szabadságának személyi hatálya alól. Ez például az EK 48. cikk második bekezdésének adott esetben analóg módon történő alkalmazásából adódhatna, nevezetesen ha az alapítvány közhasznú jellegéből a gazdasági cél hiánya lenne levezethető.

58. Szóhasználatára szerint az EK 48. cikk az EK-Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó fejezetére alkalmazható. Az EK 48. cikket az EK 55. cikk utalása alapján a szolgáltatásnyújtás szabadságára is alkalmazni kell. Ezzel szemben a Szerződés tőkemozgás szabadságára vonatkozó rendelkezésekre nem vonatkozik az EK 48. cikk.

kezései nem tartalmaznak ilyen utalást. Az EK-Szerződés szóhasználata és rendszere tehát amellett szól, hogy a tőkemozgás szabadságára nem vonatkoznak az EK 48. cikkben foglalt korlátozások.

az ingatlanbefektetések továbbá az ingatlanok halál esetén történő megszerzése is a tőkemozgás szabadságának alkalmazási körébe esnek a szabadságra hivatkozó személyek vizsgálata nélkül.

59. Az EK 48. cikk alkalmazásának a tőkemozgások szabadsága területén történő fentiekből eredő mellőzése összhangban áll azzal, hogy ezen alapvető szabadság lényege a tárgyi – és nem személyi – jellegű szabadság. A tőkemozgás szabadságának működőképessége semmilyen összefüggésben nem áll a felek személyével.

61. Ezzel rögzíteni kell, hogy az alapügyben a tőkemozgás szabadságának személyi hatálya fennáll, anélkül hogy jelentősége lenne annak, az alapítvány az EK 48. cikk második bekezdése szerinti tulajdonszerzési céllal rendelkezett-e, vagy sem.

C – A tőkemozgás szabadságának korlátozásáról

60. A Bíróság egy újabb ítélete megítélésünk szerint megváltoztatta a tőkemozgás szabadságának tárgyi jellegű szabadságként történő megítélését. A C-364/01. sz. ügyben²⁶ 2003. december 11-én hozott, hollandiai öröklési adóra vonatkozó ítéletben, ahol az örökhagyó lakóhelyét nem gazdasági okból áthelyezte Hollandiából Belgiumba, majd később ingatlanokat vásárolt Hollandiában, lényegében többek között azt kérdezte a kérdést előterjesztő bíróság, hogy a tőkemozgás szabadságának alkalmazása függ-e határon átnyúló gazdasági tevékenység fennállásától. A Bíróság annak megállapítására szorítkozott, hogy

1. A felek lényeges érvei

62. A Bizottság, az olasz kormány és az alapítvány azon az állásponton van, hogy az alapítvány hátrányos elbánásban részesül egy hasonló, Németországban székhellyel rendelkező alapítványhoz képest. A két alapítvány összehasonlíthatósága abból ered, hogy Németország az adókedvezmény figyelembe-

²⁶ – A Barbier-ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I-15013. o.).

vételét leszámítva mindkét alapítványt minden más adójogi részelem tekintetében azonosan kezelte.

63. Amennyiben az olasz alapítványnak Németországban lenne a székhelye, akkor a *Bizottság* megítélése szerint a bérbeadásból származó jövedelem mentes lenne a társasági adó alól. Csak azért tagadják meg tőle ezt a kedvezményt, mert Olaszországban van a székhelye és így Németországban korlátozottan adókötelesnek minősül. Ez a közvetett korlátozás arra vezet, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező jogi személyeket visszatartja tőkéjük Németországban történő befektetésétől.

64. Az *Egyesült Királyság Kormánya* ezzel szemben arra hivatkozik, hogy az olasz jog szerint közhasznúként elismert alapítványok nincsenek összehasonlítható helyzetben a német jog által közhasznúként elismert alapítványokkal, mert a közhasznúság feltételei minden tagállamban eltérők.

65. A *német kormány* hozzáfűzi, a tagállamok nemzeti jogrendszeiben fennálló különbségek a közösségi jogi szempontból aggálymentes törvényi különbségtételek alapjául szolgálhatnak. Ezenkívül csak a belföldi közhasznú alapítványok kapcsolódnak be a fogadó ország szociális életébe, ami objektív különbség a külföldi közhasznú alapítványokhoz képest.

66. A *Finanzamt* álláspontja szerint az alapítvány megadóztatása az alapítvány számára nem valósít meg akadályt a tekintetben, hogy a szövetségi köztársaságban fektessen be, mivel a főszabály szerint minden tagállamban megadóztatják a jövedelmeket.

67. Kifejti még az *alapítvány*, hogy a legnagyobb kedvezményes elbánás elvéből következik, hogy a kettős adóztatás elkerüléséről szóló, az USA-val kötött egyezmény kedvező adójogi előírásai rá is alkalmazandóak, különben a tőkemozgás szabadságának a korlátozása valósul meg az alapítvány terhére. A korlátozás abban nyilvánulna meg, hogy az olasz alapítvány Németországban egy olyan amerikai közhasznú alapítványhoz képest, amelynek belföldön bérbeadásból jövedelme származik, az adóztatás révén az adómentes egyesült államokbeli alapítványnál rosszabb helyzetbe kerül.

2. Jogi értékelés

a) A tőkemozgás szabadságának rendszere

68. Jelen ügyben azt kell megvizsgálni, hogy egy másik tagállamból származó, korlátozott

adókötelezettséggel rendelkező közhasznú alapítvány megadóztatása megvalósítja-e a tőkemozgás szabadságának a korlátozását.

69. A tőkemozgás szabadsága mindenesetre megfogalmazásában eltér a többi alapvető szabadságtól, amennyiben az EK 56. cikk szóhasználata szerint általános korlátozási tilalmat tartalmaz, majd kivételképpen megállapítja, hogy ez a tilalom nem érinti a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek (EK 58. cikk, (1) bekezdés, a) pont).

70. Mindenesetre ez a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint nem jelenti azt, hogy a tagállamok a tőkemozgás szabadságát jobban korlátozhatnak, mint más alapvető szabadságokat.

71. A Bíróságnak legkorábban a Manninen-ügyben²⁷ hozott ítéletben nyílt lehetősége arra, hogy a tagállamok direkt adók területén fennálló alapvető szabályozási hatáskörét az EK 56. és EK 58. cikk alapján megvizsgálja. Ebben kifejtette, hogy az olyan szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján különbséget

tesz, csak akkor egyeztethető össze az EK 58. cikkel, ha az ezáltal megvalósított eltérő bánásmód ténylegesen fennálló eltérő helyzetekre vonatkozik, vagy azt nyomós közérdek indokolja, továbbá hogy a szóban forgó eltérő elbánás nem haladhatja meg azt a mértéket, amely a szóban forgó szabályozás céljának eléréséhez szükséges, tehát különbséget kell tenni az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint megengedett különbségtétel és az EK 58. cikk (3) bekezdése szerinti önkényes megkülönböztetés között.

72. Annak ellenére, hogy ez az indokolás már arra utalt, hogy a Bíróság a tőkemozgás szabadságánál ugyanazokat az alapelveket alkalmazza, mint a többi alapvető szabadságnál, ezt a párhuzamosságot csak a D-ügyben²⁸ 2005. július 5-én hozott ítéletében fejtette ki félreérthetetlenül, amelyben a mozgásszabadsággal, a letelepedés szabadságával és a szolgáltatásnyújtás szabadságával kapcsolatos saját ítélkezési gyakorlatát kiterjesztette a közvetlen adók területén a tőkemozgás szabadságára is.

73. Most erre az ítélkezési gyakorlatra kell kitérni. Eszerint az alapvető szabadságok nemcsak az állampolgárok közötti nyílt megkülönböztetést tiltják, hanem a megkülönböztetés minden burkolt formáját is, amelyek más megkülönböztető jegyek alkalmazása révén ugyanarra az eredményre vezetnek.

27 – Hivatkozás a fenti 3. lábjegyzetben.

28 – A C-376/03. sz. ügy (EBHT 2005., I-5821. o.).

Így ezek a megkülönböztetés tilalmát írják elő, amely szerint kizártnak kell lennie, hogy alapos ok nélkül hasonló tényállásokra eltérő szabály, vagy eltérő tényállásokra azonos szabály kerüljön alkalmazásra.

74. A nemzeti jog által a belföldi illetőségű és külföldi illetőségű személyek között alkalmazott eltérő bánásmód vonatkozásában a Bíróság hangsúlyozta, hogy fennáll annak a veszélye, hogy valamely tagállam azon szabályozása, amely a belföldi illetőségű adóalanyok számára tartja fenn az adókedvezményeket, főleg más tagállamok polgárai számára jelent hátrányt, mivel a külföldi illetőségű adóalanyok többnyire külföldi állampolgárok, így az ilyen szabályozás állampolgárság alapján történő közvetett megkülönböztetést valósíthat meg.

75. A Bíróság olyan ügyekben, amelyek természetes személyek jövedelemadózáásával voltak kapcsolatosak,²⁹ megállapította, hogy egy adott országban illetőséggel rendelkező és illetőséggel nem rendelkező személyek alapvetően nem összehasonlítható helyzetben vannak, mert közöttük mind a jövedelemforrás, mind a személyes adópotenciál

vagy a személyes helyzet és a családi állapot tekintetében is objektív különbségek állnak fenn.

76. Mindazonáltal úgy kell pontosítani, hogy egy olyan adókedvezmény esetében, amelyet a nem letelepedett személyektől megvonnak, az adóalanyok e két kategóriája közötti bánásmódbeli különbséget a Szerződés értelmében megkülönböztetésnek lehet minősíteni, mielőtt nem létezik olyan objektív különbség a helyzetükben, amely e tekintetben megalapozza az adóalanyok e két kategóriája közötti bánásmódbeli különbséget.

77. Ennek kapcsán az ilyen objektív különbséget mindenekelőtt az alapján kell megítélni, hogy az adott, illetőséggel nem rendelkező személy jövedelme túlnyomó többségét a foglalkoztatás szerinti vagy a lakóhelye szerinti államban szerzi-e.³⁰

b) A tőkek mozgás szabadságának az alapügyben történő korlátozásáról

78. A német jog szerint a KStG 5. §-a (1) bekezdése 9. pontjának első mondata alapján a közhasznú társaságok mentesek a társasági adó alól. A (2) bekezdés értelmében ez a mentesség azonban nem vonatkozik a korlátozott adókötelezettség alá eső társasá-

29 - A közvetlen adók területén a Bíróság ítélkezési gyakorlata foglalkozik a természetes személyekkel és a jogi személyekkel is. Habár mindkét csoporttal kapcsolatos ítélkezési gyakorlat általában ugyanazokat az alapelveket követi, ugyanakkor fennáll néhány érdemi különbség, amely a két kör jogi megítélésére is kihatással van, mint például a honosság és az alkalmazandó jog közötti összefüggés (lásd a 270/83. sz., Bizottság kontra Franciaország ún. „avoir fiscal” ügyben 1986. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1986., 273. o.] 18. pontját).

30 - Lásd a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Schumacker-ügyben hozott ítéletet.

gokra. Belföldi jövedelmeik tekintetében korlátozottan adókötelesnek minősülnek a KStG 2. §-ának (1) bekezdése alapján azok a társaságok, amelyeknek sem az ügyvezetésük helye, sem székhelyük nem belföldön található. Ebből az következik, hogy a külföldi közhasznú társaságok, amelyek jelen ügyszöveg is hasonlóan belföldön jövedelemre tesznek szert, a belföldi közhasznú társaságoktól eltérően ezen jövedelmek tekintetében nem mentesülnek a társasági adó alól.

badsága által védett ingatlanbefektetések formájában egy másik tagállamban megvalósuló beruházásokra vonatkozik. A beruházások célja és értelme ugyanakkor az, hogy annak hasznait – jelen esetben bérleti díj formájában – szedjék. A külföldön székhellyel rendelkező szervezetek által beszedett bérleti díjak kedvezőtlenebb adóztatása által – hivatkozva a korlátozott adókötelezettségükre – a szóban forgó szabályozás rontja a külföldi befektetők befektetéseinek keretfeltételeit a belföldi társaságok befektetéseivel szemben. Ezzel együtt a tőkemozgás szabadságának közvetett korlátozásáról van szó, ami azonban a Bíróság ítélkezési gyakorlata értelmében elég ahhoz, hogy a tőkemozgás szabadságának korlátozása megállapítható legyen.³¹

79. Következésképpen a külföldi közhasznú társaság hátrányosabb elbánásban részesül, mint a belföldi. Noha ez a szabályozás közvetlenül nem az alapítvány székhelyéhez, hanem a korlátozott adókötelezettséghez kapcsolódik, ez a jellege ugyanakkor a KStG 2. §-a 1. pontján keresztül ugyanarra az eredményre vezet: Amennyiben a közhasznú alapítvány székhelye Németországban lenne, és nem egy másik tagállamban, úgy korlátlanul adóköteles lenne és az ingatlan bérbeadásából származó jövedelme mentes lenne a társasági adó alól. Csak azért nem illeti meg ez a kedvezmény, mert székhelye egy másik európai országban van, és így korlátozott adókötelezettség alá esik.

D – Az önkényes megkülönböztetés fennállásáról

1. A felek lényeges érvei

81. Az *alapítvány* álláspontja szerint a korlátozott adókötelezettség megkülönböztetési ismérvként történő alkalmazása különösen azoknak a társaságoknak hátrányos, amelyek székhelye más tagállamban van. Az ebből eredő megkülönböztetés nem indokolt. Ezenkívül a korlátozott adókötelezettséggel

80. A szóban forgó nemzeti adójogi szabályozás nem közvetlenül a tőkemozgás sza-

31 – Lásd ehhez a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Verkooyen-ügyben hozott ítélet 34. és azt követő pontjait.

rendelkező közhasznú alapítvány Németországban bérbeadásból származó bevételeinek adójogi szempontból történő hátrányosabb minősítése alkalmas arra, hogy a bérbeadási célú németországi ingatlan-beruházást egy olasz ingatlan-beruházáshoz képest kevésbé vonzóvá tegye.

82. Végül az alapítvány előadja, hogy Németország két tagállammal – Franciaországgal és Svédországgal – egyezményt kötött a kettős adóztatás elkerüléséről, amelyek az illetőséggel nem rendelkező közhasznú társaságoknak rendkívüli kedvezményeket – hagyatéki, öröklési és ajándékozási adó alóli mentességet – biztosítottak. Németország az Egyesült Államokkal is kötött egy egyezményt, amely a jövedelemadó alóli mentességet biztosítja. Ennek kapcsán az alapítvány utal a Bíróság C-307/97.³² sz. ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítéletére, amely szerint esetleges pénzügyi hátrányok, amelyek Németországot a német-amerikai egyezményben foglaltak megfelelő jövedelemadó-mentesség biztosítása kapcsán érnék, nem alapozhatják meg az alapvető szabadságokba történő beavatkozást.

83. A *Finanzamt* ezzel szemben azon az állásponton van, hogy nem sérti a közösségi

jogot az adómentesség korlátozott adókötelezettséggel rendelkező alapítványtól való megtagadása. Egyrésztől ugyanis a közhasznú alapítvány részére biztosított adókedvezményt kompenzálja az állami költségvetés tehermentesítése. Általában azonban a Németországon kívüli székhellyel rendelkező közhasznú szervezetek szolgáltatásaikkal külföldre koncentrálnak, és nem tehermentesítik a német államháztartást. Másrészt pedig álláspontja szerint a korlátozottan és a korlátlanul adóköteles személyek a közvetlen adók szempontjából nincsenek összehasonlítható helyzetben. Végül csak korlátozottan lenne lehetséges annak a német adóhatóság általi ellenőrzése, hogy a külföldön székhellyel rendelkező közhasznú alapítvány tényleg az alapító okirata szerinti célokat valósítja-e meg.

84. A *német szövetségi kormány* megítélése szerint a német szabályozás nem diszkriminálja a külföldi társaságokat, ha mégis fennállna diszkrimináció vagy korlátozás, azt a koherencia biztosítása megalapozza, mert szoros kétirányú kapcsolat áll fenn az adómentesség és a korlátlan adókötelezettséggel rendelkező közhasznú társaságok közcélokat szolgáló tevékenysége formájában megnyilvánuló adóhelyettesítés között.

85. Az *Egyesült Királyság Kormányának* megítélése szerint kizárt a tőkemozgás szabadságának megsértése, mivel a közhasznúsággal szemben támasztott követelmények tagállamról tagállamra változnak a közérdek és a közrend mindenkor felfogásának megfelelően, így a bel- és külföldi alapítványok

32 - A Saint-Gobain ügyben hozott ítélet (EBHT 1999., I-6161. o.).

nincsenek összehasonlítható helyzetben. Mindenesetre az adómentességnek egy olyan alapítvány részére történő meg nem adását, amely gazdasági tevékenységet nem folytat és székhelye egy másik tagállamban van, az adóellenőrzés hatékonysága biztosításának szükségessége indokolja.

jogalkotó nagyon is rendszerkonformnak tartja a szövetségi köztársaság területén kívüli tevékenységek adójogi támogatását.

2. Jogi értékelés

86. A *Bizottság* álláspontja szerint ezzel szemben igazolható a megkülönböztetés. Egyrészt nem áll fenn objektív különbség egy Németországban székhellyel rendelkező és egy másik tagállamban székhellyel rendelkező közhasznú alapítvány között. Másrésztől a német adóhatóságok a 77/799/EGK irányelv³³ alapján a társasági adó megállapításához szükséges minden információt beszerezhetnek más tagállamok erre hatáskörrel rendelkező hatóságaitól.

88. A továbbiakban azt kell megvizsgálni, hogy a bel- és külföldi alapítványok mennyire vannak összehasonlítható helyzetben. Amennyiben a helyzetük összehasonlítható, úgy végül azt kell vizsgálni, hogy a Körperschaftsteuergesetz bel- és külföldi alapítványokkal szembeni – már megállapított – eltérő bánásmódját igazolhatja-e a nyomós közérdek.³⁴

a) A bel- és külföldi alapítványok összehasonlíthatóságáról

87. Az adóellenőrzést kisebb korlátozást megvalósító intézkedésekkel is el lehet érni, és a Franciaországgal, valamint az Egyesült Államokkal megkötött egyezmények közhasznú szervezeteket kedvezményben részesítő rendelkezései mutatják, hogy a német

89. A fent megállapított egyenlőtlen bánásmód akkor valósít meg diszkriminációt, ha a belföldi alapítvány és a másik tagállamban székhellyel rendelkező alapítvány a német adórendelkezések kapcsán összehasonlítható helyzetben vannak.

33 – A 2004. november 16-i 2004/106/EK tanácsi irányelvvvel (HL L 359., 30. o.) módosított, a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak kölcsönös segítségnyújtásáról szóló tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű kiadása 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.). (a továbbiakban: kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv).

34 – A tőke mozgás szabadságának rendszere kapcsán utalni kell a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontjára.

90. A német jog szerint a közhasznú alapítványok mentesek a társasági adó alól. Az Egyesült Királyság Kormánya ezzel kapcsolatban előadta, hogy egy külföldi alapítvány, amely a tevékenységét túlnyomórészt külföldön folytatja, egy belföldi alapítvánnyal szemben, amelyik belföldön végez közhasznú tevékenységet, a tagállami belső jog szerint nem minősül közhasznú alapítványnak. Következésképpen nem összehasonlítható a belföldi és a külföldi közhasznú alapítványok helyzete.

91. Ez az álláspont nem elfogadható. Az ugyanis, hogy egy alapítvány Németországban közhasznúnak minősül-e, a nemzeti jog alapján dől el, aminek értelmezése a nemzeti bíróság feladata. Ezzel kapcsolatban a Bundesfinanzhof az előzetes döntéshozatalra utaló végzésében egyértelműen megállapította, hogy „a német adójog a közhasznú célok követését attól függetlenül elismeri, hogy az belföldön vagy külföldön valósul-e meg. A közhasznú cél az 1977. évi AO 52. §-a értelmében nem előfeltételezi, hogy a tevékenység Németország lakosainak vagy állampolgárainak a javát szolgálja”.

92. Ezzel azonban egy külföldi alapítvány, amelyik a közhasznú céljait külföldön követi, a német jog szerint ugyanúgy közhasznúnak

minősül, mint egy belföldi alapítvány, amely belföldön folytat közhasznú tevékenységet. Ebből az következik, hogy ennek, a német jog szerint megkérdőjelezhetlenül közhasznú külföldi alapítványnak az – itt kérdéses – adójogi megítélése összehasonlítható a belföldi közhasznú alapítványével.

93. Ebben az összefüggésben az is érdekes, hogy a német állam az USA-val kötött kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezményben (a továbbiakban: USA-egyezmény) olyan közhasznú alapítványoknak is adómentességet adott, amelyek az USA-ban honosak, és így korlátozottan adókötelesek. Ez mutatja, hogy a német jog a külföldön biztosított közhasznúsági státusz „automatikus” elismerését legalábbis elvi szinten nem zárja ki.

94. Ki kell emelni ugyanakkor, hogy a belföldi és külföldi alapítványok közhasznúságának elismerése kapcsán ez – a belső tagállami jogi előírásokból eredő – egyenlő bánásmód nem tekinthető a közösségi jog parancsának. A nemzeti jogra tartozik ugyanis annak meghatározása, mely érdekek méltóak arra, hogy a közhasznúság elismerését eredményezhessék, anélkül hogy erre vonatkozóan más tagállam döntése indíciium-hatást gyakorolna. A közérdeknek ez a Bizottság által előnyben részesített transznacionális megítélése különösen a nem gazdasági területen igencsak hiányos közös-

ségi szabályozási hatáskörök fényében igazán merésznek tűnik.³⁵

előterjesztő bíróság nyilatkozataiból kivehető, akkor a közösségi joggal alapvetően ellentétes a közhasznú szervezetek közötti, egyszerűen a székhely fekvésén alapuló különbségtétel, mert itt *összehasonlítható* szervezetekről van szó.

95. Ezen túlmenően az Egyesült Királyság Kormánya és a Finanzamt alappal hivatkoznak az ellenőrzés szükségességére különösen a kapott adományok és egyéb bevételek alapító okiratnak megfelelő felhasználása tekintetében.

97. Végül vizsgálni kell, hogy releváns-e az alapítvány által hivatkozott, személyének az USA-ban székhellyel rendelkező közhasznú alapítványokhoz képest kedvezőtlenebb helyzetbe hozása.

96. A közhasznúság elismeréséről való döntésre vonatkozó alapvető tagállami hatáskör, kapcsolódva az olyan szervezet szervei és tevékenysége feletti hatékony ellenőrzés szükségességéhez, amely az alapító okirata szerint közhasznú célokat követ, általában feltételezik, hogy egy szervezet közhasznúságának az elismerése egy megfelelő belföldi kötédshez kapcsolódik. Ennélfogva alapvetően összeegyeztethető lenne a közösségi joggal a közhasznúság elismerésének egy ilyen szervezet részére történő megadása, ha a szervezet tevékenységének megfelelő és tényleges belföldi kötéds – mint jelen esetben is – hiányzik. Ha a nemzeti jog az alapítványi tevékenység ezen belföldi kötését nem kívánja meg, mint ahogy az – nyilvánvalóan nem vitatottan – a kérdést

98. A D-ügyben³⁶ a Bíróság elutasította az összehasonlíthatóság megállapítását egy nem honos és egy másik nem honos személy között, ahol ez utóbbi egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján különleges elbánásban részesült. Indokolásul kifejtette, hogy „az a tény, hogy ezek a viszonyosságokon alapuló jogok csak a két szerződő tagállamban illetőséggel rendelkező személyeket illetik meg, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények sajátossága”³⁷. Így jelen ügyben az alapítvány által hivatkozott legnagyobb kedvezmény elve nem alkalmazható, mert az Amerikai Egyesült Államokban székhellyel rendelkező közhasznú alapítvány és az Olaszországban székhellyel rendelkező

35 – Téves az európai közérdekű szolgáltatásokról szóló 2000. szeptember 20-i COM(2000) 580 végleges (HL 2001. C 17., 4. o.) bizottsági közleményre történő hivatkozás, mivel a Szerződés e tekintetben alapvetően az általános gazdasági célú szolgáltatás (lásd például az EK 86. cikk (2) bekezdését) és a gazdasági jelleggel nem rendelkező tevékenységek közötti különbségtételből indul ki.

36 – Hivatkozás a fenti 28. lábjegyzetben.

37 – A fenti 28. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 61. pontja.

közhasznú alapítvány nincs összehasonlítható helyzetben.

99. Közbenső eredményként azonban rögzíteni kell, hogy a szóban forgó szabályozás annyiból diszkriminálnak tűnik, hogy összehasonlítható adóalanyokat különböző elbánnásban részesít. A továbbiakban még foglalozni kell az esetleges, megkülönböztetést igazoló okokkal.

b) A német adójogi szabályozás koherenciájáról

100. Előre kell bocsátani, hogy a felek nyilvánvalóan az adórendszer „koherenciájára” vonatkozó eltérő felfogásokból indulnak ki. A német szövetségi kormány sokkal tágabban értelmezi a koherencia-összefüggést, mint a belföldhöz kötődő közhasznúságukkal az államot tehermentesítő alapítványok részére történő adójogi előny biztosítása. Ezzel szemben az alapítvány koherencia alatt csak az adófizetőnél jelentkező adóhátránynak egy adóelőny révén történő kiegyenlítését érti.

101. A Bíróság a Bachmann³⁸ és a Bizottság kontra Belgium³⁹ ügyekben kifejtette, hogy

egy adójogi szabályozás koherenciája biztosításának szükségessége indokolhatja az alapvető szabadságok korlátozását.

102. Későbbi ítéleteiben azonban korlátozta ezen elv hatását a Bíróság. Az Asscher-ügyben⁴⁰ és a Verkooijen-ügyben⁴¹ így a Bíróság kifejtette, hogy az adójogi szabályozás csak akkor tekinthető koherensnek, ha kényszerű közvetlen összefüggés áll fenn egyrészt a biztosított adóelőny, másrészt az adóztatás között ugyanannál az adóalanyánál ugyanazon adó vonatkozásában. Ezek az ítéletek tehát szoros funkcionális kapcsolatot kívánnak meg az adóelőnyök és az adóhátrányok között. Nem elegendő, ha a kompenzációs hatás véletlen következményként beáll.

103. A Verkooijen-ügyben a Bíróság elutasította az abban az ügyben kérdéses adószabályozás koherenciájának fennállását azzal az indokolással, hogy abban az esetben „nem létezik ilyen természetű közvetlen kapcsolat a Hollandiában lakó részvényeseknek biztosított osztalékra vonatkozó jövedelemadómentesség és a más tagállamokban székhelyvel rendelkező gazdasági társaságok nyereségének megadóztatása között. Két különböző adóról van szó, amelyek más adókat érintenek”⁴².

38 - Hivatkozás a fenti 11. lábjegyzetben.

39 - A C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet (EBHT 1992., I-305. o.).

40 - A C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet (EBHT 1996., I-3089. o.).

41 - A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

42 - A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 58. pontja.

104. Ezen háttér ismeretében nem meggyőző a koherencia fogalmának különösen a német szövetségi kormány által favorizált azon értelmezése, mely szerint a szóban forgó adójogi szabályozást koherensnek kell tekinteni, mert olyan – belföldi – szervezeteket részesít előnyben, amelyek az államot belföldön közhasznúságuk révén tehermentesítik gondoskodási kötelezettsége körében.

székhelyének – belföldi kötődéséhez kapcsolódna. A kérdést előterjesztő bíróság tájékoztatása szerint a szóban forgó adójogi szabályozás azonban éppen nem a közhasznú tevékenység gyakorlásának helyéhez kapcsolódik.

105. Az olyan tényállásnál, mint az alapügy tényállása, a kiegyenlítést sokkal inkább egy adóelőny és egy adóhátrány között kell érteni. Jelen ügyben nem lehet tudni, hogy a korlátozottan adóköteles szervezetek a szóban forgó, a KStG 5. §-a (2) bekezdésének 2. pontja szerinti adóhátránya milyen adóelőnyt hivatott kiegyenlíteni.

107. Összefoglalva így megállapítható, hogy a szóban forgó adójogi szabályozás a koherencia alapelveinek sem szűk, sem tág értelmezése esetén nem minősül koherensnek.

106. De a koherencia fogalmának tág értelmezése sem lenne alkalmas a megállapított korlátozás igazolására. Amennyiben ugyanis a német szövetségi kormány feltevését követjük, amely szerint olyan közhasznú szervezeteket kell előnyben részesíteni, amelyek közhasznú tevékenységeiken keresztül – a tevékenységeik belföldi kötődése révén – az államot mentesítik, úgy egy hátrányos adójogi bánásmód csak akkor tűnne koherensnek, ha az előnyös bánásmód a közhasznú tevékenységek – és nem az alapítvány

c) A megfelelő kontroll- és ellenőrzési lehetőségek hiányáról

108. A Finanzamt és a német szövetségi kormány – e tekintetben az Egyesült Királyság Kormánya és az ír Chief State Solicitor támogatásával – felveti, hogy a német hatóságoknál hiányoznak a külföldi alapítványok kontrolljára és ellenőrzésére vonatkozó megfelelő lehetőségek. Különösen problémásnak bizonyulhat, hogy a német adóhatóság az ellenőrzés során nem szorítkozhat az alapítvány adójogilag releváns tevékenységére, hanem az alapítvány közhasznúsági jogállásának megszerzésére és fennállására vonatkozóan az alapítvány valamilyeni tevékenységét átfogóan ellenőriznie kellene.

109. Nem tagadhatók a határon átnyúló tevékenységet végző alapítványok átfogó ellenőrzésével járó nehézségek. Az ilyen kontroll- és ellenőrzési lehetőségek szükségessége – sőt elengedhetetlensége – a polgárok biztonsága felett érzett növekvő aggodalom fényében vitathatatlan.

110. Ez az érvelés azonban figyelmen kívül hagyja, hogy a Bundesfinanzhof az alapeljárásban semmilyen kétséget nem fogalmaz meg az alapítvány közhasznúságával kapcsolatban, és így nyilvánvalóan abból indul ki, hogy a német adóhatóságok ellenőrzési lehetőségei kielégítőek.⁴³

111. A Bíróság kifejti ugyan az ítélezési gyakorlatában, hogy az adókkal kapcsolatos ellenőrzés hatékonysága az alapvető szabadságok korlátozását elvben indokolhatja, a legtöbb esetben azonban visszautasítja ezt az indokolást,⁴⁴ a kölcsönös segítségnyújtásra fennálló lehetőségek miatt.⁴⁵

112. A kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelvre hivatkozással már többször döntött úgy a Bíróság, hogy egy tagállam képes annak ellenőrzésére, hogy az adott adójogi szabályozás feltételei fennállnak-e.⁴⁶

113. Mindenesetre azonban a bemutatott nehézségek egy külföldi székhelyű alapítvány közhasznúságának az elismerésével kapcsolatosak, és nem alkalmasak annak igazolására, hogy az ilyen alapítványokat – amelyeknek közhasznú volta nyilvánvalóan nem kérdéses – adózási szempontból hátrányos elbánásban részesítsék. Következésképpen a korlátozottan adóköteles közhasznú alapítványoknak az adómentességből történő kizárása nem igazolható a hatékony adóellenőrzés szempontjaival.

d) A további esetleges, megkülönböztetést igazoló okokról

114. Az ír Chief State Solicitor azon érvelése sem elfogadható, amely szerint az eltérő

43 – Amit a megfelelő adómentesség külföldi alapítványoknak történő biztosításáról egyrészt az USA-val, másrészt Franciaországgal megkötött DBA is alátámaszt.

44 – Lásd például a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2003., I-6817. o.) 42. és azt követő pontjait.

45 – Különösen a fenti 33. lábjegyzetben hivatkozott 77/799 tanácsi irányelvet kell idézni.

46 – A fenti 45. lábjegyzetben hivatkozott Skandia és Ramstedt ügyben hozott ítélet 42. pontja további hivatkozásokkal.

bánásmód az adóvisszaélés megakadályozása miatt indokolt.

115. A visszaélés és adócsalás megakadályozása ugyan elismerten lehet megkülönböztetést igazoló ok, de mivel a visszaélésre vonatkozó feltevés itt kizárólag a külföldi kötődéshez kapcsolódik és minden külföldi alapítvány általában kizárt az adókedvezményből, ezért ahogyan azt a Bizottság észrevételében helytállóan felismerte, az egyértelműen legalábbis aránytalannak tekintendő.

116. A német szövetségi kormány, az Egyesült Királyság Kormánya és az ír Chief State Solicitor végül hivatkozik viszonyossági megfontolásokra, potenciális adókieésre és a szóban forgó hátrányos megkülönböztetés elkerülhetőségére.

117. Az adókieés kockázatával kapcsolatban a Bíróság például a Verkooijen-ügyben hozott ítéletében kifejtette, hogy „az adóbevételek csökkenése nem tekinthető [...] közérdekű kényszerítő oknak”⁴⁷.

118. Az „avoir fiscal”-ügyben⁴⁸ hozott ítéletében a Bíróság a viszonyossággal kapcsolatban kifejtette, hogy az alapvető szabadságok feltétlenek, és különösen azt nem engedik meg, hogy a belőlük fakadó jogokat a viszonyosság feltételétől tegyék függővé, amelynek célja más tagállamokban megfelelő előnyök elérése.

119. Az eltérő bánásmód állítólagos – például székhelyáthelyezés útján történő – elkerülhetősége tekintetében a Bíróság ugyanezen ítéletben kimondta, hogy az alapvető szabadságok „kifejezetten a gazdasági szereplőknek hagyják meg annak lehetőségét, hogy szabadon válasszák meg azt a jogi formát, amelyet megfelelőnek találnak egy másik tagállamban kifejtett tevékenységük-höz”⁴⁹.

120. Összefoglalva megállapítható, hogy egy, a szóban forgó jelleggel bíró nemzeti szabályozás, amelynek az a következménye, hogy az adómentességet olyan szervezetektől tagadják meg, amelyek külföldön található székhelyük miatt korlátozott adókötelezettséggel bírnak, a tőkemozgás szabadságának nem igazolható korlátozását valósítja meg.

47 – A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 59. pontja.

48 – Hivatkozás a fenti 29. lábjegyzetben.

49 – A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 22. pontja.

V – Véglövetkeztetések

121. Ezért azt javaslom, hogy a Bíróság a Bundesfinanzhof által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következőképpen válaszoljon:

„A tőke mozgás Közösségen belüli szabadságáról szóló EK 56. és EK 58. cikkel ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint valamely másik tagállam magánjoga alá tartozó közhasznú alapítvány, amely belföldön a bérbeadásból származó jövedelme után korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik, a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező, ugyanilyen jövedelmekkel bíró belföldi közhasznú alapítványtól eltérően nem mentesül a társasági adó alól.

A tőke mozgás Közösségen belüli szabadságáról szóló EK 56. és EK 58. cikkel nem ellentétes az olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a nemzeti jog által közhasznúként el nem ismert, külföldön székhellyel rendelkező szervezet a belföldön székhellyel rendelkező közhasznú szervezetektől eltérő elbánásban részesül.”