



Határozatok Tára

VERICA TRSTENJAK
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2012. március 20.¹

C-31/11. sz. ügy

Marianne Scheunemann
kontra
Finanzamt Bremerhaven

(A Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Alapvető szabadságok — Elhatárolás — A letelepedés szabadsága — EUMSZ 49. cikk — A tőke szabad mozgása — EUMSZ 63. cikk — Öröklési illeték — Harmadik államban székhellyel rendelkező tőketársaság egyedüli tagjaként birtokolt és az örökhagyó magánvagyonának körébe tartozó részesedés öröklés útján történő megszerzése — Nemzeti jogszabály, amely illetékkedvezményeket biztosít a belföldi székhellyel vagy ügyvezetési hellyel rendelkező társaságok számára”

I – Bevezetés

1. A jelen ügy alapjául a Bundesfinanzhof EUMSZ 267. cikk szerinti előzetes döntéshozatal iránti kérelme szolgál, amellyel e bíróság a tőke szabad mozgására vonatkozó elsődleges jogi rendelkezések értelmezésével kapcsolatos kérdést terjesztett a Bíróság elé.

2. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indoka a M. Scheunemann (a továbbiakban: az alapügy felperese) és a Finanzamt Bremerhaven (a továbbiakban: az alapügy alperese) között az alapügy felperesét terhelő öröklési illetéket megállapító határozat jogszerűsége tárgyában folyamatban lévő jogvita. Az alapügy felperese, aki többek között egy kanadai székhelyű tőketársaság egyedüli tagjaként birtokolt részesedést örökölt, azt kifogásolja, hogy nem adtak meg számára több olyan illetékkedvezményt, amelyek a nemzeti jog szerint a Németországban vagy az Európai Gazdasági Térség (a továbbiakban: EGT) más államaiban székhellyel rendelkező tőketársaságokban fennálló részesedésekre vonatkoznak. Az alapügy felperese a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések megsértésére hivatkozik. Véleménye szerint e rendelkezések megkövetelik, hogy a vita tárgyát képező illetékkedvezményeket a harmadik államban székhellyel rendelkező tőketársaságokban fennálló részesedések tekintetében is alkalmazzák. Az alapügy felperesének az őt terhelő illeték megfelelő módosítása iránti keresetét első fokon azzal az indokkal utasították el, hogy a vita tárgyát képező illetékkedvezmények nem a tőke szabad mozgásának tükrében, hanem kizárólag a letelepedés szabadságának tükrében vizsgálándók. Ez utóbbi azonban nem vonatkozik a harmadik államokban történő letelepedésre.

¹ — Az indítvány eredeti nyelve: német.
Az eljárás nyelve: német.

3. A jelen ügy az ilyen adójogi különbségtétel uniós joggal való összeegyeztethetőségének kérdése mellett felveti a tőke szabad mozgása és a letelepedés szabadsága elhatárolásának kérdését is, amelyeket a Bíróság eddigi ítélkezési gyakorlatának fényében kell tisztázni. E tekintetben elsősorban az ilyen elhatárolás világos szempontjainak kialakítása bír jelentőséggel. Az egyes alapvető szabadságok egymáshoz való viszonya – az alapügy különös összefüggésében történő – meghatározásának relevanciája nem utolsósorban abból ered, hogy a felperes abban az esetben, ha a tőke szabad mozgása háttérbe szorul a letelepedés szabadsága mögött, nem hivatkozhatna az uniós jog általi védelemre annak érdekében, hogy részesüljön a nemzeti jog által biztosított illetékkedvezményekben.

II – A jogi háttér

A – Az uniós jog

4. Az EK 43. cikk (jelenleg EUMSZ 49. cikk) a következőképpen rendelkezik:

„Az alábbiakban megállapított rendelkezéseknek megfelelően tilos a valamely tagállam állampolgárainak egy másik tagállam területén történő szabad letelepedésére vonatkozó minden korlátozás. Ezt a rendelkezést azokra a korlátozásokra is alkalmazni kell, amelyek képviseletnek, fióktelepnek vagy leányvállalatnak egy tagállam valamely tagállamban letelepedett állampolgára által történő alapítására vonatkoznak.

A szabad letelepedés magában foglalja a jogot gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások, így különösen a 48. cikk második bekezdése szerinti társaságok alapítására és irányítására, a letelepedés országának joga által a saját állampolgárait előírt feltételek szerint, figyelemmel a tőkére vonatkozó fejezet rendelkezéseire is.”

5. Az EK 56. cikk (1) bekezdése (jelenleg EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése) értelmében:

„E fejezet rendelkezéseinek keretei között tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.”

6. A Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv² I. melléklete a XI. részben („Személyes tőkemozgások”) többek között az „Örökség[re] és hagyatékok[ra]” (D. alpont) utal.

7. Az EK 58. cikk (jelenleg EUMSZ 65. cikk) konkrétan a következő rendelkezéseket tartalmazza:

„(1) Az 56. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy:

- a) alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek;
- b) meghozzák a szükséges intézkedéseket a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének megakadályozására, különösen az adózás és a pénzügyi szervezetek prudenciális felügyelete terén, vagy hogy eljárásokat alakítsanak ki a tőkemozgások igazgatási vagy statisztikai célú bejelentésére, illetve hogy a közrend vagy a közbiztonság által indokolt intézkedéseket hozzanak.

(2) E fejezet rendelkezései nem érintik a letelepedési jogra vonatkozó és e szerződéssel összeegyeztethető korlátozások alkalmazhatóságát.

² — HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.

(3) Az (1) és (2) bekezdésben említett intézkedések és eljárások nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.”

B – *A nemzeti jog*

8. A releváns rendelkezések az Erbschaftssteuer- und Schenkungsgesetz (az öröklési és ajándékozási illetékről szóló német törvény) a vita tárgyát képező 2007. évben hatályos változatából³ (a továbbiakban: ErbStG) következnek.

9. Az ErbStG 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerint az öröklés útján történő vagyonszerzés öröklési illeték hatálya alá tartozik.

10. Az ErbStG 2. §-ának (1) bekezdése szerint a belföldi személy vagyonának teljes átszállására vonatkozó illetékfizetési kötelezettség az illeték keletkezésének időpontjában áll be. Ennek hatálya alá tartozik a külföldön található vagyon is, azaz az illeték hatálya kiterjed a nem németországi székhellyel rendelkező tőketársaságban fennálló részesedésekre is.

11. Az ErbStG-nek a szóban forgó időpontban hatályos változata 13a. §-ának (1) és (2) bekezdése kedvezményeket biztosít a vállalkozások vagyona, a mezőgazdasági és erdészeti vállalkozások, valamint a tőketársaságokban fennálló részesedések tekintetében. Ennek értelmében:

„(1) A (4) bekezdés értelmében vett vállalkozási vagyont, a mezőgazdasági és erdészeti vagyont, valamint a tőketársaságokban fennálló részesedést – a második mondatban szereplő kivétellel – összesen 225 000 euró értékig figyelmen kívül kell hagyni

1. öröklés útján történő vagyonszerzés esetén

[...]

(2) A (4) bekezdés értelmében vett vagyonnak az (1) bekezdés alkalmazása után fennmaradó értékét 65%-ban kell figyelembe venni.”

12. Az ErbStG 13a. §-a (4) bekezdésének 3. pontja szerint „az illetékmentes rész és a csökkentett illetékalap [...] akkor alkalmazható a tőketársaságban fennálló részesedésre, ha a tőketársaság az illetékfizetési kötelezettség keletkezésének időpontjában belföldi székhellyel vagy ügyvezetési hellyel rendelkezik, és az örökgyóg vagy ajándékozó e társaság jegyzett tőkéjének közvetlenül több mint 25%-ával rendelkezett”.

13. Az ErbStG 13a. §-a (5) bekezdésének 4. pontja szerint az illetékmentes rész vagy hányad és a csökkentett illetékalap visszamenőleges hatállyal megszűnik, amennyiben a vagyonszerző a szerzést követő öt éven belül tőketársaságokban fennálló részesedéseket egészben vagy részben elidegenít.

14. Az iratokból kitűnik, hogy az adóhatóság a Jäger-ügyben hozott ítéletet⁴ követően úgy döntött, hogy az ErbStG 13a. §-ának (1) és (2) bekezdésében biztosított kedvezményeket a más tagállamban székhellyel rendelkező, tőzsdén nem jegyzett tőketársaságokban fennálló részesedésekre is alkalmazza. Ezenkívül a szóban forgó időszakot követően az ErbStG 13a. §-át úgy módosították, hogy a

3 — Az 1997. február 27-i közzététel szerinti változat (BGBl. I, 378. o.), későbbi módosításokkal.

4 — A C-256/06. sz. ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-123. o.).

kedvezményben részesített vagyon körébe immár az Unió valamely tagállamában vagy az EGT valamely államában székhellyel rendelkező tőketársaságban fennálló, 25%-ot meghaladó és a magánvagyon körébe tartozó részesedések tartoznak. Az Unióhoz vagy az EGT-hez nem tartozó államokban székhellyel rendelkező társaságokban fennálló részesedések továbbra is kizártak maradtak.

III – A tényállás, az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

15. A Németországban lakóhellyel rendelkező felperes a 2007 februárjában elhunyt, szintén Németországban lakóhellyel rendelkező apjának egyedüli örököse. A hagyaték körébe tartozott többek között az apa mint egyedüli tag által egy kanadai székhelyű tőketársaságban birtokolt részesedés. Az örökgyő lányának örökségére Németországban korlátozás nélküli öröklési illetéket vetettek ki.

16. E vagyonszerzés tekintetében a 2008. november 24-i határozattal megállapították az öröklési illetéket. Mivel a tőketársaság belföldön, illetve az Európai Unió valamely tagállamában sem székhellyel, sem ügyvezetési hellyel nem rendelkezett, az ErbStG-nek a szóban forgó időpontban hatályos változata szerinti 13a. §-a (4) bekezdésével összefüggésben értelmezett (1) és (2) bekezdése szerinti illetékkedvezményeket (azaz a 225 000 euró összegű illetékmentes részt és a 35%-os illetékalap-csökkentést) nem biztosították.

17. A felperes eredménytelen panaszt követően keresetet nyújtott be e határozat ellen a Finanzgerichthez, és ennek során különösen az EK 56. cikk megsértésére hivatkozott. Szerinte a tényállást a tőke szabad mozgásának tükrében kell vizsgálni. Ez pedig megköveteli, hogy a szóban forgó illetékkedvezményeket harmadik államban székhellyel rendelkező társaságokban fennálló részesedések tekintetében is biztosítsák.

18. A Finanzgericht a keresetet elutasította, és indokolásként kifejtette, hogy a szóban forgó illetékkedvezményeket nem a tőke szabad mozgása, hanem kizárólag a letelepedés szabadsága tükrében kell vizsgálni, ami azzal a következménnyel jár, hogy a harmadik államokban történő letelepedéshez nem igényelhető illetékkedvezmény. A felperes ezt a határozatot vitatja a Bundesfinanzhofhoz benyújtott felülvizsgálati kérelmével.

19. A Bundesfinanzhofnak kétségei vannak a Finanzgericht indokolását illetően, tekintettel arra, hogy a Bíróság ítélezési gyakorlata szerint bármilyen jellegű hagyaték adójogi megítélése a Szerződés szabad tőkemozgásra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik. Véleménye szerint a Bíróságnak tisztáznia kell, hogy összeegyeztethető-e az uniós joggal, hogy a nemzeti illetékkedvezmények harmadik államban székhellyel és ügyvezetési hellyel rendelkező tőketársaságokban fennálló részesedések megszerzésére nem alkalmazhatók. Ebből az okból a Bundesfinanzhof az eljárást felfüggesztette, és a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé előzetes döntéshozatalra:

„Ügy kell-e értelmezni az EK 58. cikkel összefüggésben értelmezett EK 56. cikk (1) bekezdését, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a hagyatékot terhelő öröklési illeték kiszámítását illetően úgy rendelkezik, hogy egy kanadai székhelyű és ügyvezetésű tőketársaság egyedüli tagjaként birtokolt és a magánvagyon körébe tartozó részesedés teljes értékét kell alapul venni, míg egy belföldi székhelyű vagy ügyvezetésű tőketársaságban fennálló efféle részesedés megszerzése részleges tárgyi illetékmentességben részesül, és a fennmaradó érték mindössze 65%-a veendő figyelembe?”

IV – A Bíróság előtti eljárás

20. A 2010. december 15-i előzetes döntéshozatalra utaló határozat 2011. január 20-án érkezett a Bíróság Hivatalához.

21. Írásbeli észrevételeket a német kormány és az Európai Bizottság nyújtott be a Bíróság alapokmányának 23. cikkében előírt határidőn belül.

22. Mivel az eljárás egyik résztvevője sem nyújtott be tárgyalás tartása iránti kérelmet, így a 2012. február 7-i általános értekezletet követően sor kerülhetett a jelen főtanácsnoki indítvány kidolgozására.

V – A felek lényeges érvei

A – Az alkalmazandó alapvető szabadságról

23. Mind a *német kormány*, mind a *Bizottság* rámutat arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint az öröklés útján történő vagyonszerzés a tőkemozgás egyik formájának minősül, amely a tisztán nemzeti ügyek kivételével az EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik. Ebből az ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az öröklési illeték olyan szabályozása, amely a hagyaték értékének csökkenését eredményezi, a tőke szabad mozgásának korlátozását jelenti.

24. Végző soron azonban annak megállapítása során, hogy egy bizonyos nemzeti rendelkezés a tőke szabad mozgásának vagy a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozik-e, az a releváns, hogy lényegét tekintve mely uniós jogi rendelkezés érintett. E tekintetben olyan átfogó vizsgálatot kell végezni, amely figyelembe veszi a vitatott nemzeti rendelkezés szabályozási tárgyát, annak további célkitűzését és az alapügyben fennálló tényleges részesedési viszonyokat. Az alapügyben túlnyomóan a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések érintettek. A német kormány és a Bizottság egyetért abban, hogy a felperes nem hivatkozhat ezekre az alapvető szabadságokra, mivel a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései nem tartalmaznak olyan előírást, amely e rendelkezések hatályát kiterjeszti olyan tényállásokra, amelyekben a határokon átnyúló vonatkozás valamely harmadik állam viszonylatában áll fenn.

B – A tőke szabad mozgása korlátozásának fennállásáról

25. Mind a *német kormány*, mind a *Bizottság* másodlagosan fejtegetésekbe bocsátkoznak azzal a kérdéssel kapcsolatban, hogy az alapügyben fennáll-e a tőke szabad mozgásának korlátozása.

26. Miközben a *német kormány* annak kijelentésére szorítkozik, hogy a tőke szabad mozgásának hatálya érintett, a Bizottság kifejezetten megállapítja ennek az alapvető szabadságnak a korlátozását. A kifogásolt nemzeti rendelkezés üzletrészek esetében kizárja az illetékmentes részt és a csökkentett illetékalapot, ha az adott társaság külföldi székhellyel és ügyvezetési hellyel rendelkezik. Ez a hagyaték értékét – amennyiben az ilyen társaságokban fennálló részesedéseket tartalmaz – a belföldi székhellyel vagy ügyvezetési hellyel rendelkező társaságokban fennálló részesedéseket tartalmazó hagyatékhoz képest hátrányosan érinti. Ez a tőke szabad mozgásának korlátozását jelenti.

C – A tőke szabad mozgása korlátozásának igazolásáról

27. A *német kormány* az alapügyben indokoltnak tartja a tőke szabad mozgásának korlátozását. Véleménye szerint különösen alapvető foglalkozáspolitikai megfontolások szólnak az illetékkedvezmények szóban forgó korlátozásának igazolása mellett. A harmadik állambeli vállalkozásokban történő jogutódlás objektíven nem összehasonlítható az Európai Unióban vagy az EGT-ben székhellyel rendelkező vállalkozásokban történő jogutódlással. Ezenkívül, mivel az illetékkedvezmények feltételekhez kötöttek, jelentős adóellenőrzésre van szükség, amely egy kanadai székhelyű tőketársaság esetében nem biztosított azonos módon.

28. A *Bizottság* ezzel szemben nem tekinti indokoltnak a tőke szabad mozgásának korlátozását. A nemzeti jogalkotó azon célja tekintetében, hogy a vállalkozáshoz kapcsolódó vagyon örököseit ne terheljék túlságosan, és hogy elkerüljék a vállalkozásnak az öröklési illeték megfizetése érdekében történő eladását vagy megterhelését, a Bizottság arra hivatkozik, hogy semmi nem támasztja alá, hogy a célul kitűzött hatások csak akkor érhetők el, ha a kedvezményt belföldi társaságokban fennálló részesedésekre korlátozzák. Az összehasonlíthatóság hiánya tekintetében a Bizottság arra hivatkozik, hogy semmi sem szól amellett, hogy az olyan helyzetek, amelyekben a társaság belföldi székhellyel vagy ügyvezetési hellyel rendelkezik, különböznek az olyan helyzetektől, amelyekben a kapcsolóelemek külföldön vannak, akár valamely másik tagállamban, akár valamely harmadik államban. Végül a Bizottság megállapítja, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy a tagállamok nem hivatkozhatnak esetleges, a hiányzó kölcsönösségre alapított érvekre annak érdekében, hogy a tőke szabad mozgását harmadik államot érintő esetekben korlátozzák.

VI – Jogi értékelés

A – Bevezető megjegyzések

29. A vitatott rendelkezés összetettségére, valamint az időközben bekövetkezett jogszabály-módosításokra tekintettel célszerű röviden összefoglalni e rendelkezés lényeges jellemzőit. Ahogy az előzetes döntéshozatalra utaló határozatból megállapítható, a jelen ügy az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó nemzeti rendelkezést érinti egy olyan esetben, amelyben a hagyatékhöz a magánvagyon körébe tartozó társasági tőkerészesedés tartozik, minek során ennek a részesedésnek el kell érnie a jegyzett tőke 25%-át. E rendelkezés szerint erre a részesedésre illetékmentes részt biztosítanak, és a fennmaradó értéknek csupán a 65%-át veszik figyelembe. Ezek a kedvezmények eredetileg csak akkor érvényesültek, ha az érintett társaság székhelye vagy ügyvezetési helye belföldön volt, a külföldi székhellyel és ügyvezetési hellyel rendelkező társaságok esetében azonban nem. A Jäger-ügyben hozott ítélet következtében, amelyben a Bíróság e rendelkezést a tőke szabad mozgásával összeegyeztethetetlennek tekintette,⁵ a nemzeti jogalkotó ezt a különbségtételt részben megszüntette, és a fent említett illetékkedvezményeket kiterjesztette az EGT-ben székhellyel és ügyvezetési hellyel rendelkező társaságokra. A jelen ügy sajátossága, hogy az alapügyben mindkét vonatkozási pont egy Európán kívüli harmadik államban található. A kérdést előterjesztő bíróság azt szeretné megtudni, hogy a vitatott rendelkezés ilyen körülmények között összeegyeztethető-e a tőke szabad mozgásával.

30. Az áttekinthetőség érdekében az egyes vizsgálati szempontokat néhány észrevétel alapján előzetesen rögzíteni kell. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés megválaszolásához először meg kell állapítani, hogy a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések egyáltalán alkalmazandók-e. Ez pedig attól függ, hogy milyen viszonyban van ez az alapvető szabadság a letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezésekkel, amelyek bizonyos körülmények között szintén relevánsak. Bizonyára ebben rejlik a vizsgálat lényege, amely meghatározza annak további menetét. Csak ezután állapítható meg, hogy milyen jogi mérce alapján kell vizsgálni a vitatott rendelkezés uniós joggal való összeegyeztethetőségét. Arra a körülményre tekintettel, hogy a tőke szabad mozgásának hatálya – az alapvető szabadságok közül egyedülként – harmadik államokat érintő tényállásokra is kiterjed, az esetleges korlátozás igazolásának kérdése csak akkor merülne fel, ha ez az alapvető szabadság nem szorulna háttérbe.

5 — A 4. lábjegyzetben hivatkozott ítélet 56. pontja.

B – Az alkalmazandó alapvető szabadság

1. Elhatárolási szempontok

31. Annak a kérdésnek a megválaszolásához, hogy melyik alapvető szabadság a releváns vizsgálati mérce, meg kell állapítani, hogy a lényegét tekintve melyik uniós jogi rendelkezés érintett.⁶ Ennek során olyan átfogó vizsgálatot kell végezni, amely figyelembe veszi a vitatott nemzeti rendelkezés tárgyát,⁷ annak további célkitűzését és az alapügyben fennálló tényleges részesedési viszonyokat.

32. Valamely nemzeti rendelkezést főszabály szerint a két szóba jöhető alapvető szabadság egyikére tekintettel kell vizsgálni, ha ahhoz képest a másik teljesen másodlagos, és ahhoz kapcsolódhat.⁸ Ez az eset akkor áll fenn, ha azok a következmények, amelyekkel a nemzeti rendelkezés valamely alapvető szabadság gyakorlására nézve jár, kizárólag valamely másik, e rendelkezés által elsődlegesen érintett alapvető szabadság korlátozásának elkerülhetetlen következményei.⁹ Amennyiben viszont nem állapítható meg egy bizonyos súlypont, mivel a rendelkezés mindkét szóban forgó alapvető szabadságot közvetlenül érinti, mindkettő egyformán releváns.¹⁰

33. A vitatott nemzeti rendelkezés tárgyát az öröklés útján történő vagyonszerzés adójogi következményei képezik. Jóllehet a közvetlen adók – amelyekhez az itt szóban forgó öröklési illeték is tartozik – főszabály szerint tagállami hatáskörbe tartoznak. Mindazonáltal a Bíróság megállapította, hogy a tagállamok a jogaikat ezen a területen csak az uniós jog, különösen az alapvető szabadságok tiszteletben tartásával gyakorolhatják.¹¹ A vitatott nemzeti rendelkezés tehát az uniós joggal való összeegyeztethetőség tekintetében nem mentesül a Bíróság általi vizsgálat alól. Ennélfogva kizárólag az a kérdés merül fel, hogy milyen következményekkel járhat e rendelkezés a tőke szabad mozgására és a letelepedés szabadságára.

6 — Lásd Alber főtanácsnok C-251/98. sz. Baars-ügyre vonatkozó 1999. október 14-i indítványának (2000. április 13-án hozott ítélet, EBHT 2000., I-2787. o.) 28–30. pontját.

7 — Lásd a C-196/04. sz., Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben 2006. szeptember 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7995. o.) 31–33. pontját; a C-452/04. sz. Fidium Finanz ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-9521. o.) 34., 44–49. pontját; a C-374/04. sz. Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11673. o.) 37. és 38. pontját, valamint a C-446/04. sz. Test Claimants in the FII Group Litigation ügyben 2006. december 12-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-11753. o.) 36. pontját; a C-524/04. sz. Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation ügyben 2007. március 13-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-2107. o.) 26–34. pontját, valamint a C-436/08. és C-437/08. sz., Haribo és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-305. o.) 34. pontját.

8 — Lásd a C-275/92. sz. Schindler-ügyben 1994. március 24-én hozott ítélet (EBHT 1994., I-1039. o.) 22. pontját; a C-390/99. sz. Canal Satélite Digital ügyben 2002. január 22-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-607. o.) 31. pontját; a C-71/02. sz. Karner-ügyben 2004. március 25-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-3025. o.) 46. pontját; az Omega-ügyben 2004. október 14-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-9609. o.) 26. pontját; a C-20/03. sz., Burmanjer és társai ügyben 2005. május 26-án hozott ítélet (EBHT 2005., I-4133. o.) 35. pontját és a 7. lábjegyzetben hivatkozott Fidium Finanz ügyben hozott ítélet 34. pontját.

9 — Lásd az Omega-ügyben 2004. október 14-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-9609. o.) 27. pontját; a 7. lábjegyzetben hivatkozott Cadbury Schweppes és Cadbury Schweppes Overseas ügyben hozott ítélet 33. pontját; a 7. lábjegyzetben hivatkozott Fidium Finanz ügyben hozott ítélet 48. pontját; a C-492/04. sz. Lasertec-ügyben 2007. május 10-én hozott végzés (EBHT 2007., I-3775. o.) 25. pontját; a C-102/05. sz., A és B ügyben 2007. május 10-én hozott végzés (EBHT 2007., I-3871. o.) 27. pontját; a C-231/05. sz. Oy AA ügyben 2007. július 18-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-6373. o.) 24. pontját; a C-464/05. sz., Geurts és Vogten ügyben 2007. október 25-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-9325. o.) 16. pontját; a C-414/06. sz. Lidl Belgium ügyben 2008. május 15-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-3601. o.) 16. pontját; a C-284/06. sz. Burda-ügyben 2008. június 26-án hozott ítélet (EBHT 2008., I-4571. o.) 74. pontját; a C-326/07. sz., Bizottság kontra Olaszország ügyben 2009. március 26-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-2291. o.) 39. pontját; a C-303/07. sz. Aberdeen Property Fininvest Alpha ügyben 2009. június 18-án hozott ítélet (EBHT 2009., I-5145. o.) 35. pontját és a C-384/08. sz. Attanasio Group ügyben 2010. március 11-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-2055. o.) 40. pontját.

10 — Lásd a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-4051. o.) 24. pontját, a 9. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 36. pontját és a C-543/08. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2010. november 11-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-11241. o.) 43. pontját.

11 — Lásd a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2004., I-7477. o.) 19. pontját; a C-386/04. sz. Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-8203. o.) 15. pontját; a C-347/04. sz. Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet (EBHT 2007., I-2647. o.) 21. pontját és a 4. lábjegyzetben hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 23. pontját.

2. A nemzeti rendelkezés hatása az alapvető szabadságokra

a) A tőke szabad mozgása

i. Tárgyi hatály

34. A tőke szabad mozgása tekintetében mindenestre meg kell állapítani, hogy ennek az alapvető szabadságnak a hatálya érintett, mivel az alapügyben öröklés útján történő vagyonszerzésről van szó. Amint a következőkben részletesen ki fogom fejteni, az ilyen esetre kiterjed a tőke szabad mozgása.

35. A Szerződés nem határozza meg a „tőkemozgás” fogalmát. Mivel azonban az EUMSZ 63. cikk lényegében a 88/361 irányelv 1. cikkének tartalmát vette át, és függetlenül attól, hogy ez az irányelv az EGK-Szerződés 69. cikkén és 70. cikkének (1) bekezdésén alapul (az EGK-Szerződés 67–73. cikkét az EK-Szerződés 73b–73g. cikke váltotta fel, ezt követően EK 56–60. cikk, jelenleg EUMSZ 63–66. cikk), az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a tőkemozgások ezen irányelv I. mellékletében foglalt nomenklatúrája továbbra is irányadó a „tőkemozgás” fogalmának meghatározása szempontjából.¹²

36. E tekintetben a Bíróság – emlékeztetve arra, hogy az öröklés, amely az elhunyt személy hagyatékának egy vagy több személyre történő átszállását jelenti, a 88/361 irányelv I. mellékletének „Személyes tőkemozgások” című XI. része alá tartozik – többek között kimondta, hogy az öröklés tőkemozgásnak minősül, kivéve azon eseteket, amikor a tőkemozgás összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak.¹³

37. A tőke szabad mozgását érintik az öröklési illetékre vonatkozó nemzeti rendelkezések, mivel egy másik államban található vagyon megszerzésére kerül sor. Az öröklés útján történő vagyonszerzést a Bíróság olyan, határokon átnyúló ügyletnek tekinti, amely feltétele annak, hogy a tőke szabad mozgása legyen alkalmazható.¹⁴ Az örökléssel ugyanis az elhunyt személy által hátrahagyott vagyon átszáll egy vagy több személyre, azaz a vagyont alkotó jogok és kötelezettségek átszállnak az örökösökre.

38. A Bíróság álláspontja szerint semmiképpen sem minősül tisztán belső helyzetnek az, amikor a halála időpontjában valamely tagállamban lakóhellyel rendelkező személy ugyanezen tagállamban illetőséggel rendelkező örökösére valamely más tagállamban található ingatlanból álló örökséget hagy.¹⁵ Ugyanennek kell érvényesülnie az olyan esetekben, mint amilyen a jelen ügy is, amelyben az örökhagyó az egyedüli örökösére egy harmadik államban székhellyel rendelkező tőketársaságban fennálló 100%-os részesedésből álló örökséget hagyott. Ezenkívül a harmadik államban honos társaságban fennálló részesedések örökösei főszabály szerint a tőke szabad mozgásának hatálya alá tartoznak, mivel a tőke szabad mozgását az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerint harmadik államok viszonylatában is biztosítják. Az alapügybeli hagyaték esetében tehát olyan határokon átnyúló ügyletről van szó, amely megfelel a „tőkemozgás” fent említett meghatározásának.

12 — Lásd a C-222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet (EBHT 1999., I-1661. o.) 21. pontját; a C-519/99-C-524/99. és C-526/99-C-540/99. sz., Reisch és társai egyesített ügyekben 2002. március 5-én hozott ítélet (EBHT 2002., I-2157. o.) 30. pontját; a C-513/03. sz. Van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet (EBHT 2006., I-1957. o.) 39. pontját; a 7. lábjegyzetben hivatkozott Fidium Finanz ügyben hozott ítélet 41. pontját és a C-25/10. sz. Missionswerk Werner Heukelbach ügyben 2011. február 10-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-497. o.) 15. pontját. Az EUMSZ 63. cikk szerinti „tőkemozgás” fogalmának értelmezése az uniós jogszabályi hierarchián belül különböző ranggal rendelkező jogi aktusok rendszertani értelmezésének példája. Ennek során a Bíróság az elsődleges jogot az arra vonatkozóan elfogadott másodlagos jog figyelembevételével értelmezi (lásd erről Grundmann, S., „Inter-Instrumental-Interpretation, Systembildung durch Auslegung im Europäischen Unionsrecht”, *Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht*, 75. kötet, 2011., 898. o.).

13 — Lásd a 4. lábjegyzetben hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 25. pontját.

14 — Lásd a C-364/01. sz. Barbier-ügyben 2003. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-15013. o.) 58. pontját és a 12. lábjegyzetben hivatkozott Van Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet 41. és 42. pontját.

15 — Lásd a 4. lábjegyzetben hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 26. pontját.

39. Meg kell tehát állapítani, hogy az olyan rendelkezés, mint az alapügybeli, főszabály szerint a Szerződés szabad tőke mozgásra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozhat.

ii. Korlátozás

40. Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése általánosságban tiltja a tagállamok közötti tőke mozgás korlátozását. Az állandó ítélkezési gyakorlatból az következik, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, a tőke mozgást korlátozó intézkedések öröklés esetén azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek csökkentik a hagyaték fekvési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállami lakóhelyű személy hagyatékának értékét, és amelyek alapján e hagyaték illetékköteles.¹⁶

41. A jelen ügyben a vitatott rendelkezés üzletrészek esetében kizárja az ErbStG 13a. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti illetékmentes részt és az ErbStG 13a. §-ának (2) bekezdése szerinti csökkentett illetékalapot, ha az adott társaság külföldi székhellyel és ügyvezetési hellyel rendelkezik. Ezáltal a hagyatékot – amennyiben az ilyen társaságokban fennálló részesedéseket tartalmaz – a belföldi székhellyel vagy ügyvezetési hellyel rendelkező társaságokban fennálló részesedéseket tartalmazó hagyatékhoz képest kevésbé kedvező bánásmódban részesítik. Ez végső soron az örökös szempontjából a hagyaték értékének csökkenését jelenti, és következésképpen a tőke szabad mozgása korlátozásának tekintendő.

b) A letelepedés szabadsága

42. A vitatott nemzeti rendelkezés a sajátos célkitűzése és a tárgya miatt azonban esetlegesen a letelepedés szabadságának hatályát is érintheti.

i. A társaságra gyakorolt irányítást biztosító befolyás kritériuma

43. E mellett az a körülmény szólhat, hogy ez a rendelkezés nem alkalmazandó általánosságban minden olyan esetre, amelyben társasági részesedéseket örökölnek, hanem az célzatosan csak meghatározott tényállásokra terjed ki. Az ErbStG 13a. §-a (4) bekezdésének 3. pontjával összefüggésben értelmezett (1) és (2) bekezdése szerint az illetékmentes rész és a csökkentett illetékalap formájában biztosított illetékkedvezmények csak akkor jönnek tekintetbe, „ha az örökhagyó a társaság jegyzett tőkéjének közvetlenül több mint 25%-ával rendelkezett”. Az illetékkedvezmények alkalmazhatóságának egy bizonyos százalék feletti társasági részesedésekre való korlátozása – ahogy a következőkben vizsgálni fogom – következményekkel járhat a tőke szabad mozgásának és a letelepedés szabadságának elhatárolására nézve.

44. A letelepedés szabadsága az EUMSZ 49. és azt követő cikke szerint a természetes és jogi személyek valamely más tagállamban önálló vállalkozói tevékenység céljából történő letelepedését érinti. Ez alatt valamely másik tagállamban állandó telephelyen, határozatlan ideig ténylegesen végzett gazdasági tevékenység értendő.¹⁷ A letelepedés fogalma igen tág; az uniós állampolgár azon lehetőségét jelenti, hogy biztosan és folyamatosan részt vegyen a származási tagállamtól eltérő valamely más tagállam gazdasági életében.¹⁸

16 — Lásd a 12. lábjegyzetben hivatkozott Van Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet 44. pontját, a 4. lábjegyzetben hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 32. pontját és a 12. lábjegyzetben hivatkozott Missionswerk Werner Heukelbach ügyben hozott ítélet 22. pontját.

17 — Lásd a C-221/89. sz. Factortame II-ügyben 1991. július 25-én hozott ítélet (EBHT 1991., I-3905. o.) 20. pontját és a C-55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet (EBHT 1995., I-4165. o.) 25. pontját.

18 — Lásd a 17. lábjegyzetben hivatkozott Gebhard-ügyben hozott ítélet 25. pontját és a C-470/04. sz. N-ügyben 2006. szeptember 7-én hozott ítélet (EBHT 2006., I-7409. o.) 26. pontját.

45. A Baars-ügyben hozott ítélet¹⁹ alkalmas a leginkább a letelepedési szabadság lényegének értelmezésére, mégpedig egy tőketársaságban részesedéssel rendelkező tulajdonos különleges, a jelen ügyben szóban forgó esetében. Ebben az ítéletben a Bíróság a Szerződésnek a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseit alkalmazandónak tekintette az olyan esetre, amelyben valamely tagállam állampolgára, amely ebben a tagállamban rendelkezett lakóhellyel is, 100%-os tőkerészesedést szerzett egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságban. A Bíróság a döntését azzal indokolta, hogy az ilyen részesedés a társaság döntéseire gyakorolható olyan befolyást biztosít a részesedés tulajdonosa számára, amely meghatározhatja a társaság tevékenységét. Arra a tényre tekintettel, hogy a letelepedés szabadsága magában foglalja többek között azt, hogy egy másik tagállam állampolgára vállalkozásokat, különösen társaságokat alapít és irányít, helyeselni lehet az ezen alapvető szabadságra vonatkozó elsődleges jogi rendelkezések alkalmazását az ismertetetthez hasonló esetben is, amelyben a részesedés tulajdonosa kiemelkedő funkciót tölt be a társaságon belül.

46. A Baars-ügyben hozott ítélet óta az ítélkezési gyakorlatban elismertté vált, hogy az olyan részesedések birtoklására vonatkozó nemzeti rendelkezések, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak az érintett társaság döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységét, a Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartoznak.²⁰ Ez az ítélkezési gyakorlat azóta állandónak tekinthető. Ezért is logikus, ha a szóban forgó nemzeti rendelkezést arra tekintettel vizsgáljuk, hogy kiterjednek-e rá a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések is. Ehhez e nemzeti rendelkezésnek – a jogalkotó célkitűzése alapján – olyan részesedésekre kellene irányulnia, amelyek a részesedés tulajdonosa számára lehetővé teszik, hogy a társaságra az ítélkezési gyakorlat szerinti irányítást biztosító befolyást gyakoroljon. E tekintetben kérdéses, hogy a nemzeti jogalkotó által megállapított, a társaság jegyzett tőkéje több mint 25%-ának megfelelő küszöb kellően magasnak tekinthető-e ahhoz, hogy eleget tegyen az ítélkezési gyakorlat követelményeinek.

47. Nem kérdéses, hogy az említett nemzeti rendelkezések csupán a részesedés minimális szintjét rögzítik, amely felett az illetékkedvezményeket biztosítani kell. A nemzeti rendelkezés ezért magától értetődően olyan tényállásra is kiterjedhet, amelyben a részesedés tulajdonosa – ahogy a jelen ügyben – lényegesen nagyobb tőkerészesedéssel rendelkezik a társaságban. Éppen az olyan esetben, mint az alapügyben, amelyben az érintett felperes 100%-os tőkerészesedéssel rendelkezik a társaságban, aligha merül fel kétség azzal kapcsolatban, hogy a felperes a társaság döntéseire a nemzeti társasági jog rendelkezései és az alapszabály szerint jelentős, sőt akár teljes befolyást gyakorol. A Bíróságnak a Baars-ügyben hozott ítéletben foglalt következtetései véleményem szerint – a tényállások párhuzamossága miatt – erre az ügyre is alkalmazhatók. Ahogy a Bíróság ott helyesen megállapította, az a személy, aki ilyen befolyással rendelkezik valamely társaság felett, a letelepedés szabadságát gyakorolja.²¹ A tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések alkalmazásának azonban nincs helye. Ennek megfelelően ez utóbbinak háttérbe kell szorulnia a letelepedés szabadsága mögött.

48. Mindazonáltal ez nem akadályozza azt, hogy a teljesség kedvéért az alapügy ténybeli körülményein túlmenően néhány alapvető észrevételt tegyek a küszöbérték mértéke tekintetében. A jegyzett tőkében fennálló több mint 25%-os részesedés nem minden esetben biztosítja a lehetőséget a társaság tevékenységének meghatározására. Inkább az bír jelentőséggel, hogy hogyan oszlanak meg a társaságban fennálló részesedések.²² Ahogy azonban a német kormány a nemzeti társasági jog releváns rendelkezéseire hivatkozva meggyőzően kifejtette, egy viszonylag szerény, legalább 25%-os részesedés is lehetővé teszi a tulajdonosa számára, hogy befolyást gyakoroljon a társaság sorsára. Az ilyen részesedés

19 — A 6. lábjegyzetben hivatkozott 2000. április 13-án hozott ítélet.

20 — Lásd a C-112/05. sz., Bizottság kontra Németország ügyben 2007. október 23-án hozott ítélet (EBHT 2007., I-8995. o.) 13. pontját; a 9. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 34. pontját; a C-81/09. sz. Idryma Typou ügyben 2010. október 21-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-10161. o.) 47. pontját; a 10. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Portugália ügyben hozott ítélet 41. pontját és a C-212/09. sz., Bizottság kontra Portugália ügyben 2011. november 10-én hozott ítélet (EBHT 2011., I-10889. o.) 43. pontját.

21 — Lásd a 6. lábjegyzetben hivatkozott Baars-ügyben hozott ítélet 22. pontját.

22 — Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott Bizottság kontra Olaszország ügyben hozott ítélet 38. pontját.

ugyanis blokkoló kisebbséget biztosít számára a vállalkozás fennmaradását meghatározó fontos döntések során. Így például az Aktiengesetz (a részvénytársaságokról szóló törvény, a továbbiakban: AktG)²³ 179. §-a (2) bekezdésének első mondata szerint a részvénytársaság alapszabályának bármely módosításához a közgyűlés határozata szükséges, amelyet a határozathozatal során képviselt alaptőke legalább háromnegyedéből álló többségnek kell meghoznia. Ennélfogva az alapszabály módosítása megakadályozható azáltal, hogy a képviselt alaptőke legalább 25%-ából álló kisebbség azt elutasítja. Hasonló a helyzet a korlátolt felelősségű társaság esetében, amelynél a Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (a korlátolt felelősségű társaságokról szóló törvény, a továbbiakban: GmbHG)²⁴ 53. §-ának (2) bekezdése szerint az alapszabály bármely módosításához a tagok olyan határozata szükséges, amelyet a leadott szavazatok háromnegyedes többségével hoztak meg. Amennyiben nem alakul ki ez a többség, nem jön létre az alapszabályt módosító határozat.

49. Bizonyára ezek a megfontolások is szerepet játszottak, amikor a német jogalkotó kötelező jelleggel megállapította azt a küszöbértéket, amely felett az illetékkedvezményeket biztosítani kell. Ahogy a német kormány²⁵ és a Bizottság²⁶ érveiből megállapítható, ezek az illetékkedvezmények elsősorban éppen a jelentős üzletrészek örököseire vonatkoztak. A rendelkezés célja az volt, hogy ezeket az örököseket az adóterhektől mentesítsék, és vállalkozói tevékenységre ösztönözzék. Ezáltal végső soron vállalkozások, valamint munkahelyek fennmaradását biztosítják a vállalkozás öröklés esetén történő átszállásának kritikus időszakában. Mindazonáltal ez a vállalkozásra gyakorolt irányítást biztosító befolyást feltételezett, ezért a kedvezmények célcsoportját csak az olyan társasági részesedések örökösei képezik, amelyek a tulajdonosaiknak döntési jogkört biztosítanak. A nemzeti társasági jog és adójog rendelkezéseinek vizsgálatából eredő következtetések tehát azt az álláspontot támasztják alá, hogy ez a rendelkezés az olyan részesedésekre vonatkozik, amelyek az ítélkezési gyakorlat szerint lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaságra.

50. Az eddigi ítélkezési gyakorlat fényében végzett vizsgálat sem vezet más következtetésre. Utalni kell a Lasertec-ügyre²⁷, amelyben a vitatott nemzeti rendelkezés olyan tényállásokra vonatkozott, amelyekben a külföldi társaság több mint 25%-os részesedéssel rendelkezett a belföldi társaságban. Az érintett ezenfelül a törzstőke kétharmadával rendelkezett, így a letelepedés szabadsága volt releváns. A Truck Center ügyben²⁸ a vitatott nemzeti rendelkezés a legalább 25%-os részesedésekre korlátozódott. Az érintett a tőke 48%-ával rendelkezett, ami számára – a Bíróság álláspontja szerint – irányítást biztosító befolyást tett lehetővé. Ez az ítélkezési gyakorlat azt sugallja, hogy már a társaság jegyzett tőkéjében fennálló több mint 25%-os részesedésre vonatkozó törvényi minimumkövetelmény elegendő az alkalmazhatóságához. Ez annál inkább érvényes, ha a részesedés tulajdonosa – ahogy az alapügyben – 100%-os tőkerészesedéssel rendelkezik a társaságban.

51. Mivel az alapügyben a társaságra gyakorolt irányítást biztosító befolyásból kell kiindulni, a Bíróság ítélkezési gyakorlata alapján főszabály szerint alkalmazni kell a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezéseket.

23 — Az utoljára a 2011. december 22-i törvény (BGBl. I., 3044. o.) 2. cikkének (49) bekezdésével módosított, 1965. szeptember 6-i Aktiengesetz (BGBl. I., 1089. o.).

24 — Az utoljára a 2011. december 22-i törvény (BGBl. I., 3044. o.) 2. cikkének (51) bekezdésével módosított Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung a *Bundesgesetzblatt* III. részének 4123-1. pontjában közzétett, egységes szerkezetbe foglalt változatban.

25 — Lásd a német kormány beadványának 60. pontját.

26 — Lásd a Bizottság beadványának 50. pontját.

27 — A 9. lábjegyzetben hivatkozott Lasertec-ügyben hozott végzés.

28 — A C-282/07. sz. Truck Center ügyben 2008. december 22-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-10767. o.).

ii. Az ezen ítélkezési gyakorlat alkalmazhatóságával szemben felhozott kifogásokról

52. Az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban²⁹ azonban a kérdést előterjesztő bíróság kétségét fejezi ki ezen ítélkezési gyakorlatnak az alapügyre való alkalmazhatóságát illetően. Rámutat arra, hogy azok a határozatok, amelyek ezt az ítélkezési gyakorlatot kialakították, nem a hagyaték adóztatására, hanem más tényállásokra vonatkoztak. Úgy tűnik tehát, hogy a kérdést előterjesztő bíróság a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések alkalmazását részesíti előnyben. Véleménye szerint a letelepedés szabadsága mindenesetre közvetetten érintett, és ezért nem zárhatja ki a tőke szabad mozgásának alkalmazását. A kérdést előterjesztő bíróság mindazonáltal elismeri, hogy e kérdés kimerítő tisztázása a Bíróságra tartozik.

53. A kérdést előterjesztő bíróság aggályával szemben azt lehet felhozni, hogy a Bíróság ezt az ítélkezési gyakorlatot már a Geurts és Vogten ügyben hozott ítéletben³⁰ is öröklési illetékre vonatkozó nemzeti rendelkezésre alkalmazta. Ez a rendelkezés családi tulajdonban lévő társaságokra irányult, amelyeknél az elhunyt személy – adott esetben a közeli hozzátartozókkal együtt – a társaság tőkéjének legalább 50%-ával rendelkezett, ami számára a társaság döntéseire gyakorolt irányítást biztosító befolyást biztosított, és lehetővé tette, hogy a társaság tevékenységét meghatározza. Az örökhagyó a feleségével együtt – részben közvetlenül, részben közvetetten – egy másik tagállamban székhellyel rendelkező társaságban rendelkezett 100%-os tőkerészesedéssel. Ilyen körülmények között a letelepedés szabadsága volt alkalmazandó.

54. A Bíróság a fenti ügyben megállapította, hogy a vitatott rendelkezés túlnyomóan a letelepedés szabadságát érinti, és kizárólag a Szerződés e szabadságra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik. A Bíróság azt az álláspontot képviselte, hogy amennyiben az ilyen szabályozás korlátozó hatást gyakorol a tőke szabad mozgására, e hatást a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következményének kell tekinteni, és nem indokolja az említett szabályozásnak a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések szempontjából történő vizsgálatát.³¹ A Geurts és Vogten ügyben hozott ítélet tehát szemléletesen jelzi, hogy a tőke szabad mozgásának háttérbe kell szorulnia a letelepedés szabadsága mögött, amennyiben lényegét tekintve ez utóbbi érintett.

55. Ez az ítélet egyaránt azt igazolja, hogy nem indokolja semmi, hogy ezt az ítélkezési gyakorlatot öröklési illetékekkel kapcsolatos tényállásokra ne alkalmazzák. Nem akadályozza ennek az sem, hogy az öröklés útján történő vagyonszerzés a tőkemozgás sajátos formája. Egyrészt az öröklés útján történő vagyonszerzés során ugyanúgy részesedésszerzés történik, ahogy minden más esetben is, és a vállalkozásban történő bármely részesedésszerzés tőkemozgással jár. Másrészt figyelembe kell venni azt is, hogy az öröklési illeték közvetlenül érinti az örökös érdekeit, ezért – amint a Bizottság helytállóan megállapítja – az ő szempontjait is mérlegelni kell.³² Itt számba kell venni, hogy az örökös a jogutódlás során ugyanolyan helyzetben van, mint a társasági részesedések bármely más tulajdonosa. Az örökös ugyanis az örökölt vagyontárgy tekintetében az örökhagyó helyébe lép. Következésképpen ugyanazok az uniós jogból eredő alapvető szabadságok illetik meg, mint az örökhagyót annak életében, amikor maga volt a társaságban fennálló részesedés tulajdonosa. E tekintetben mindenképpen releváns a Bíróság által az úgynevezett portfóliórészesedések és az olyan részesedések között alkalmazott különbségtétel, amelyek a tulajdonost abban a helyzetbe hozzák, hogy az érintett társaság tevékenységét meghatározza. Ez utóbbi eset minden szempontból az örökös valamely más államban történő letelepedésének felel meg.

29 — Lásd az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 8. oldalát.

30 — A 9. lábjegyzetben hivatkozott Geurts és Vogten ügyben hozott ítélet.

31 — Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott Geurts és Vogten ügyben hozott ítélet 16. pontját.

32 — Lásd a Bizottság beadványának 48. pontját.

56. A teljesség kedvéért utalni kell arra, hogy a Busley és Cibrian Fernandez ügyben hozott ítélet³³ – a kérdést előterjesztő bíróság megállapításától eltérően – nem adhat hasznos iránymutatást a két alapvető szabadság közötti viszony megítéléséhez, főképp mivel a Bíróság fejtegetései kizárólag a konkrét ügy körülményeire vonatkoztak. Ebben az ügyben a Bíróságnak nem volt oka arra, hogy kitérjen a letelepedés szabadságának alkalmazhatóságára, mivel az alapul szolgáló tényállás más hagyatékot, nevezetesen ingatlant, és nem – ahogy a jelen ügyben – társaságban fennálló részesedést érintett. Ugyanez érvényes az előzetes döntéshozatalra utaló határozatban említett többi – az Eckelkamp-ügyben³⁴, az Arens-Sikken ügyben³⁵ és a Mattner-ügyben³⁶ hozott – ítéletre. Ennek megfelelően a Bíróság ezekben az ügyekben is megállapította, hogy ingatlanok öröklés útján történő megszerzése főszabály szerint a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezések hatálya alá tartozik. Ez az ítélkezési gyakorlat önmagában nem kifogásolható. Azonban a jelen esetben kevésbé nyújt segítséget az alapügy megítéléséhez.

57. Következésképpen a kérdést előterjesztő bíróság kétségei részletesebb vizsgálat alapján megalapozatlannak bizonyulnak. Nem látok tehát meggyőző érveket azzal szemben, hogy a Baars-ügyben hozott ítéletből következő elveket az alapügyre alkalmazzuk. Ebből pedig az következik, hogy az olyan nemzeti rendelkezés, mint az alapügybeli, főszabály szerint a letelepedési szabadság hatálya alá is tartozik.

3. Közbenső következtetés

58. A fenti megfontolások alapján meg kell állapítani, hogy a vitatott nemzeti rendelkezés elvileg a tőke szabad mozgását és a letelepedés szabadságát is érinti.

C – Az alapvető szabadságok elhatárolása

59. Miután külön megvizsgáltam, hogy milyen hatást gyakorol a vitatott rendelkezés a tőke szabad mozgására és a letelepedés szabadságára, felmerül a kérdés, hogy a két alapvető szabadság közül az egyik esetleg túlnyomóan érintett-e. E célból a nemzeti rendelkezést átfogóan, valamint az egyes rendelkezések egymáshoz való viszonya szempontjából kell vizsgálni.

60. Először is azt a körülményt kell relevánsnak tekinteni, hogy e rendelkezések kizárólag olyan társasági részesedésekre vonatkoznak, amelyek a tulajdonos számára lehetővé teszik, hogy a társaságra irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak. Ez azt a feltételezést erősíti, hogy közvetlenül a letelepedés szabadsága, nem pedig a tőke szabad mozgása érintett. A Bíróságnak az alapvető szabadságok ilyen esetben történő elhatárolására vonatkozó, már kifejtett ítélkezési gyakorlata szerint ez utóbbinak tehát háttérbe kellene szorulnia a letelepedés szabadsága mögött.

61. E kérdés vizsgálatába azonban be kell vonni az ErbStG 13. §-ának (5) bekezdésében foglalt rendelkezést is, amely – amennyiben a társaság az EGT valamely államában rendelkezik székhellyel, illetve ügyvezetési hellyel – az illetékkedvezmény biztosításának feltételeként azt a kötelezettséget írja elő az örökös számára, hogy a vállalkozást legalább öt évig ténylegesen folytassa, és a részesedését ne adja el. Ez a rendelkezés előírja továbbá a kedvezmények visszamenőleges megszűnését, ha az örökös ezeket a szabályokat nem tartja be. E rendelkezés nyilvánvalóan olyan helyzetekre irányul, amelyekben az örökös a másik államban a letelepedés szabadságát gyakorolva folyamatosan részt vesz a gazdasági életben. Előírja ugyanis, hogy az örökösnek a vállalkozást folytatnia kell, mégpedig egy nem jelentéktelen időszakon keresztül. A kedvezmények visszamenőleges elvesztésének lehetősége biztosítja, hogy az örökös új, vállalkozói minőségében a jogutódlást követően a magatartását huzamos ideig a

33 — A C-35/08. sz., Busley és Cibrian Fernandez ügyben 2009. október 15-én hozott ítélet (EBHT 2009., I-9807. o.).

34 — A C-11/07. sz. Eckelkamp-ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-6845. o.).

35 — A C-43/07. sz. Arens-Sikken-ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet (EBHT 2008., I-6887. o.).

36 — A C-510/08. sz. Mattner-ügyben 2010. április 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-3553. o.).

nemzeti jogalkotó előírásaihoz igazítsa. Azáltal, hogy az örökös számára anyagi ösztönzést kínálnak a vállalkozás folytatásához, végső soron a törvény erejénél fogva készítetik a vállalkozói szerepre. Ennek során az örökös cselekvési mozgásterét – amennyiben az adóelőnyöket nem akarja elveszíteni – jelentősen korlátozzák, különösen azon lehetőség tekintetében, hogy társasági részesedéseket adjon el, vagy a társaság székhelyének az EGT-n kívülre történő áthelyezése mellett döntsön. Éppen az olyan örökösre irányuló célzatos hatásra tekintettel, aki a vállalkozásban olyan kiemelt helyet vett át az öröktagyótól, hogy a vállalkozás üzleti tevékenységét irányíthatja, a tőke szabad mozgásának korlátozása csupán a letelepedés szabadsága korlátozásának elkerülhetetlen következményének tűnik.

62. A fenti megfontolásokból az következik, hogy a vitatott nemzeti rendelkezés túlnyomóan a letelepedés szabadságát érinti, és a Szerződés kizárólag ezen alapvető szabadságot érintő rendelkezéseinek hatálya alá tartozik. A tőke szabad mozgásának esetleges korlátozását tehát – ahogy a Bíróság a Geurts és Vogten ügyben hozott ítéletben hasonló tényállás mellett megállapította³⁷ – nem kell vizsgálni az EUMSZ 63–65. cikkel való összeegyeztethetősége szempontjából.

63. Ez akkor is érvényes, ha – mint az alapügyben – az érintett letelepedés egy harmadik államban történik, és ezért a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések végső soron nem alkalmazhatók.³⁸

64. A fenti megfontolások alapján arra a következtetésre jutok, hogy az alapügy felperese nem hivatkozhat a tőke szabad mozgására annak érdekében, hogy a nemzeti jog által biztosított illetékkedvezményekben részesüljön. Azt a jogi mércét ugyanis, amely alapján a vitatott nemzeti rendelkezés uniós joggal való összeegyeztethetőségét vizsgálni kell, kizárólag a letelepedés szabadságára vonatkozó elsődleges jogi rendelkezések képezik. Ezekre azonban az alapügy felperese nem hivatkozhat, mivel a határokon átnyúló vonatkozás kizárólag Kanada mint harmadik állam viszonylatában áll fenn.

65. Ennek megfelelően az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés tárgya tekintetében meg kell állapítani, hogy a tőke szabad mozgására vonatkozó elsődleges jogi rendelkezésekkel nem ellentétes az olyan nemzeti rendelkezés, mint amely az alapügyben szerepel, és amely a hagyatékot terhelő öröklési illeték kiszámítását illetően úgy rendelkezik, hogy a kanadai székhelyű és ügyvezetésű tőketársaság egyedüli tagjaként birtokolt és a magánvagyon körébe tartozó részesedés teljes értékét kell alapul venni, míg a belföldi székhelyű vagy ügyvezetésű tőketársaságban fennálló ilyen részesedés megszerzése részleges tárgyi illetékmentességben részesül, és a fennmaradó érték mindössze 65%-a veendő figyelembe.

VII – Véggöveztetések

66. A fenti megfontolások alapján azt javaslom a Bíróságnak, hogy a Bundesfinanzhof által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre a következő választ adja:

Úgy kell értelmezni az EUMSZ 65. cikkel (korábban EK 58. cikk) összefüggésben értelmezett EUMSZ 63. cikk (1) bekezdését (korábban EK 56. cikk (1) bekezdése), hogy azzal nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely a hagyatékot terhelő öröklési illeték kiszámítását illetően úgy rendelkezik, hogy a kanadai székhelyű és ügyvezetésű tőketársaság egyedüli tagjaként birtokolt és a magánvagyon körébe tartozó részesedés teljes értékét kell alapul venni, míg a belföldi székhelyű vagy ügyvezetésű tőketársaságban fennálló ilyen részesedés megszerzése részleges tárgyi illetékmentességben részesül, és a fennmaradó érték mindössze 65%-a veendő figyelembe.

37 — Lásd a jelen indítvány 54. pontját.

38 — Lásd a 9. lábjegyzetben hivatkozott Lasertec-ügyben hozott végzés 27. pontját és a C-415/06. sz. Stahlwerk Ergste Westig ügyben 2007. november 6-án hozott végzés (az EBHT-ban nem tették közzé) 13. pontját; a 10. lábjegyzetben hivatkozott Holböck-ügyben hozott ítélet 28. pontját. Lásd megfelelően a szolgáltatásnyújtás szabadsága és a tőke szabad mozgása közötti viszony vonatkozásában a 7. lábjegyzetben hivatkozott Fidium Finanz ügyben hozott ítélet 50. pontját.