MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2025. március 13. [1]

C-142/24. sz. ügy

Familienstiftung
kontra
Finanzamt Köln-West

(a Finanzgericht Köln [kölni pénzügyi bíróság, Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Előzetes döntéshozatal – Az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodás 40. cikke – Az EUM-Szerződés 63. cikke – A tőke szabad mozgása – Öröklési és ajándékozási illeték – Családi alapítvány létrehozása céljából történő ingyenes, élők közötti vagyonátruházás megadóztatása – Liechtensteinben székhellyel rendelkező családi alapítvány – Németországban kivetett ajándékozási illeték – Külföldi családi alapítvány kedvezőtlen adójogi megítélése – Igazolás – Közérdeken alapuló nyomós okok – Az adórendszer koherenciája – Kiegészítő öröklési illeték – Arányosság”

1. A német jog lehetővé teszi családi alapítványok egyetlen vagy több család érdekében történő létrehozását. Ha az alapító Németországban letelepedett személy, az ilyen alapítvány létrehozása céljából élők közötti jogügylettel történő vagyonátruházást ajándékozási illeték terheli, függetlenül attól, hogy az alapítványt Németországban vagy egy másik országban hozzák létre.

2. Egy Németországban letelepedett személy által külföldön létrehozott családi alapítvány szigorúbb adójogi megítélés alá esik, mint az, amelyiket Németországban alapítottak. Ez a különbség a német hatóságok szerint azon alapul, hogy a németországi családi alapítványoknak 30 évente „kiegészítő öröklési illetéket” kell fizetniük, ami a külföldön létrehozott családi alapítványokra nem vonatkozik.

3. A kérdést előterjesztő bíróságnak egy Németországban letelepedett személy által Liechtensteinben létrehozott családi alapítvány és a német adóhatóság közötti jogvitában kell döntést hoznia. A vita rendezéséhez e bíróság arra vár választ, hogy e tagállamnak az ajándékozási illetékre vonatkozó adószabályozása tiszteletben tartja-e a tőke szabad mozgását, amelyet az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás 40. cikke ismer el. [2]

[1] Eredeti nyelv: spanyol.

[2] HL 1994. L1., 3. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 52. kötet, 3. o. (a továbbiakban: EGT-megállapodás). E Megállapodásnak többek közt részese 1995. május 1-je óta a Liechtensteini Hercegség (az Európai Gazdasági Térségről szóló megállapodásnak a Liechtensteini Hercegség tekintetében történő hatálybalépéséről szóló, 1995. március 10-i 1/95 EGT-tanácsi határozat; HL 1995. L 86., 58. o.; magyar nyelvű különkiadás 11. fejezet, 21. kötet, 574. o.).

I. Jogi háttér

A. A nemzetközi jog. EGT-megállapodás

4. A 40. cikk a következőket határozza meg:

„E megállapodás rendelkezéseinek keretében a Szerződő Felek között az [Európai Közösség] tagállamaiban vagy az EFTA-államokban letelepedett személyek tőkéjének mozgását semmi nem korlátozhatja, és a felek állampolgársága vagy lakóhelye, vagy a befektetés helye alapján nincs helye megkülönböztetésnek. Az ebben a cikkben foglaltak végrehajtásához szükséges rendelkezéseket a XII. melléklet tartalmazza."

5. Az „A tőke szabad mozgása" című XII. melléklet hivatkozik a Szerződés 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelvre.[3]

B. Az uniós jog. 88/361/EGK irányelv

6. Az 1. cikk értelmében:

„(1) A következő rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok eltörlik a tagállamokban honos személyek közötti tőkemozgásokra vonatkozó korlátozásokat. Az irányelv alkalmazásának megkönnyítése érdekében a tőkemozgások osztályozása az I. mellékletben foglalt nómenklatúrával összhangban történik.

[…]"

7. Az I. melléklet tartalmazza az 1. cikkben említett tőkemozgások nómenklatúráját. A „Személyes tőkemozgások" című XI. melléklet B. pontja tartalmazza az „Ajándékok és alapítványok" részt.

C. A német jog. ErbStG[4]

8. Az Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény, a továbbiakban: ErbStG) 1. §-a („Illetékköteles ügyletek") (1) bekezdésének 2. pontja előírja, hogy az élők közötti ajándékozás illetékköteles.

9. Egy alapítvány vagyona az ErbStG 1. §-a (1) bekezdésének 4. pontja szerint szintén az ErbStG hatálya alá tartozik 30 éves időközönként, amennyiben alapvetően egyetlen család vagy egyes családok érdekében hozták létre.

10. A 2. § („Az illetékkötelezettség személyi hatálya") értelmében illetékkötelezettség keletkezik:

– Az 1. § (1) bekezdésének 1–3. pontjában szabályozott, minden olyan átruházott vagyontárgyra vonatkozó esetben, ahol az ajándékozó az ajándékozás időpontjában belföldi állampolgár

[3] HL 1988. L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.

[4] A 2011. december 7-i Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (a behajtási irányelv átültetéséről és az adórendelkezések módosításáról szóló törvény) (BeitRLUmsG) (BGBl 2011 I, 2592. o.) által módosított változat.

(*Inländer*). Ilyenek többek között a belföldön lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyek.

– Az 1. § (1) bekezdésének 4. pontjában szabályozott esetekben, ha az alapítvány központi ügyvezetése vagy székhelye belföldön található.

11. A 7. § („Élők közötti ajándékozás”) (1) bekezdésének 8. pontja értelmében egy alapítvány alapító okirata alapján történő, élők közötti vagyonátruházás élők közötti ajándékozásnak minősül.

12. A 9. § („Adóztatandó tényállás”) (1) bekezdésének 4. pontja alapján az 1. § (1) bekezdésének 4. pontjában szabályozott esetekben az adófizetési kötelezettség az alapítvány részére történő első vagyonátruházástól számított harminc évenként keletkezik.

13. A 15. § („Illetékcsoportok”) (1) bekezdése a feltételek meghatározásával a kedvezményezettnek az elhunythoz vagy az ajándékozóhoz fűződő személyes viszonya alapján a következő három illetékcsoportot különbözteti meg:

– I. illetékcsoport: ide tartoznak a házastárs és az élettárs; a gyermekek és a házastárs gyermekei; a gyermekek leszármazottai és a házastárs gyermekeinek leszármazottai; valamint a felmenők, halál esetére szóló átruházás esetén.

– II. illetékcsoport: ide tartoznak a felmenők, feltéve, hogy nem tartoznak az I. illetékcsoportba; a testvérek; a testvérrel az első rokonsági fok szerint rokonságban lévő leszármazottak; az egyik szülő házastársa; a vejek és menyek; az apósok és anyósok; az elvált házastárs; és a korábbi élettárs az élettársi kapcsolat felbontását követően.

– III. illetékcsoport: ide tartozik minden egyéb kedvezményezett és a célhoz kötött ajándékok.

14. A 15. § (2) bekezdése előírja, hogy a 7. § (1) bekezdésének 8. pontjában szabályozott alapítványok esetében az adózás alapja az alapító okirat szerinti legtávolabbi kedvezményezettnek az örökhagyóval vagy az ajándékozóval fennálló rokoni kapcsolata, feltéve, hogy az alapítványt alapvetően egyetlen család vagy egyes családok érdekében belföldön hozták létre.

15. A 16. § („Illetékmentesség”) (1) bekezdése szabályozza az illetékkötelezettség személyi hatályából fakadó illetékalap csökkentésére vonatkozó adómentes sávokat, amikor az átruházás a következők javára történt:

1. a házastárs és az élettárs részére 500 000 euróig;

2. az I. illetékcsoport 2. pontja szerinti gyermekek és az I. illetékcsoport 2. pontja szerinti elhunyt gyermekek gyermekei részére 400 000 euróig;

3. az I. illetékcsoport 2. pontja szerinti gyermekek gyermekei részére 200 000 euróig;

4. az I. illetékcsoportba tartozó egyéb személyek részére 100 000 euróig;

5. a II. illetékcsoportba tartozó személyek részére 20 000 euróig;

[…]

7. a III. illetékcsoportba tartozó egyéb személyek részére 20 000 euróig.

16. A 19. § („Illetékmértékek”) az illetékcsoportok és az illetékköteles átruházás értéke szerint szabályozza az illetékmértékeket. Az illeték mértéke az I. csoport esetében 7–30%, a II. csoport esetében 15–43%, a III. csoport esetében pedig 30–50% között mozog.

II. A tényállás, az eljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

17. A Németországban lakóhellyel rendelkező Y (a továbbiakban: alapító) a német jog alapján családi alapítványt hozott létre 2014-ben Liechtensteinben.

18. Az alapítvány alapító okirata szerint az alapítvány célja az alapító és elhunyt házastársa közös gyermekeinek támogatása. Az alapítvány kedvezményezettjei az alapító, az említett közös gyermekek és ezek gyermekei.

19. Az alapítvány létrehozásával az alapító olyan vagyonnal ruházta fel az alapítványt, amely felett az alapítvány teljesen és feltétel nélkül szabadon rendelkezhetett. Az alapító elvesztette az említett vagyon feletti rendelkezési jogot, továbbá a vagyon egészben vagy részben történő visszakövetelésére sem volt lehetősége.

20. Az alapítvány 2015. április 16-án értesítette a Finanzamt Köln-West-et (kelet-kölni adóhatóság, Németország; a továbbiakban: adóhatóság) az ügyletről, és adóbevallást nyújtott be az ajándékozási illeték tekintetében.

21. Mivel az alapítványt alapvetően az alapító családjának érdekében hozták létre, az alapítvány azzal érvelt, hogy az ajándékozási illetékkötelezettség kiszámításához az alapító okirat szerinti legtávolabbi rokon kedvezményezettnek az alapítóval fennálló rokoni kapcsolatát kell figyelembe venni. E kritérium alapján illetékalap-csökkentést és az I. illetékcsoportba tartozó hozzátartozókra vonatkozó illetékmértéket (úgynevezett „illetékcsoport-kedvezményt”) kell alkalmazni.

22. Az adóhatóság 2018. november 22-én elutasította ezt a megközelítést. Azzal érvelt, hogy:

– A családi alapítványokra vonatkozó illetékcsoport-kedvezmény feltétele, hogy az alapítványt Németországban kell létrehozni. Ellenkező esetben a szabályok a III. illetékcsoport kritériumainak alkalmazását írják elő, ami kisebb mértékű illetékalap-csökkentést és magasabb illetékmértéket jelent.

– Az eltérő megítélést a német adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége indokolja. A belföldi családi alapítványok létrehozása esetén biztosított illetékcsoport-kedvezmény abból fakad, hogy ezek az alapítványok 30 évente kötelesek kiegészítő öröklési illetéket fizetni. A külföldön székhellyel rendelkező családi alapítvány nem az utóbbi adózási rend szerint adózik.

23. Az alapítvány 2018. december 19-én panaszt nyújtott be az adóhatósághoz, amelyet 2021. január 6-án elutasítottak.

24. Az alapítvány a 2021. február 5-én a Finanzgericht Kölnhöz (kölni pénzügyi bíróság, Németország) benyújtott keresetében azzal érvelt az I. illetékcsoport szerinti kedvezmény rá vonatkozó alkalmazása mellett, hogy az akkor is megalapozott, ha az alapítványt külföldön hozták létre. Ellenkező esetben – álláspontja szerint – igazolatlanul sérülne a tőke szabad mozgásához való jog.

25. E körülmények között a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) az alábbi kérdést terjeszti előzetes döntéshozatal céljából a Bíróság elé:

„Úgy kell-e értelmezni az […] EGT-megállapodás 40. cikkét, hogy azzal ellentétes valamely tagállamnak az öröklési és ajándékozási illetékre vonatkozó olyan nemzeti szabályozása, amely adott vagyonnak élők közötti, alapító okirat alapján külföldi alapítványra történő átruházása után abban az esetben is a legmagasabb III. illetékcsoport szerinti illetéket kell megfizetni, ha az alapítványt alapvetően egyetlen család vagy egyes családok érdekében hozzák létre (családi alapítvány), míg azonos tényállás mellett a belföldi családi alapítvány esetében az illetékcsoport az alapító okirat szerinti legtávolabbi rokon kedvezményezettnek az ajándékozóval (alapítóval) fennálló rokoni kapcsolatához igazodik, ami a belföldi családi alapítvány esetében a kedvezőbb I. vagy II. illetékcsoport alkalmazását eredményezi?”

III. A Bíróság előtti eljárás

26. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelmet 2024. február 23-án vették nyilvántartásba a Bíróságnál.

27. A felperes alapítvány, a német kormány és az Európai Bizottság nyújtott be írásbeli észrevételeket.

28. A Bíróság úgy ítélte meg, hogy a tárgyalás megtartása mellőzhető.

IV. Értékelés

29. Elemzésem során a Bíróság által a jelen ügyhöz hasonló ügyekben előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések elemzésekor alkalmazott módszert követem. Ez úgy működik, hogy szakaszok vagy lépések szerint először is az alkalmazandó szabadság és az e tekintetben bekövetkezett esetleges korlátozás meghatározására irányul. Második lépésként összeveti a szóban forgó helyzeteket, annak tisztázására, hogy megállapítható-e azokban eltérő bánásmód, ez pedig az e bánásmódot előíró belső szabályok részletes vizsgálatát igényli. Végezetül feltárja az esetleges, közérdeken alapuló nyomós indokokkal alátámasztott igazolásokat és a korlátozó nemzeti intézkedésnek a szóban forgó szabadsággal való arányosságát.

A. Alkalmazandó szabadság

30. A kérdést előterjesztő bíróság azt kéri a Bíróságtól, hogy állapítsa meg, hogy a szóban forgó német szabályozás összeegyeztethető-e a tőke szabad mozgásáról szóló EGT-megállapodás 40. cikkével. A német kormány ezzel szemben azt állítja, hogy a vizsgálatot a letelepedés szabadságának szempontjából kell elvégezni.

31. A német kormány megítélése szerint:

– A családi alapítvány létrehozása céljából történő vagyonátruházás esetében – a klasszikus ajándékozással ellentétben – nem a vagyon átruházása mint olyan áll az előtérben, hanem az alapítvány létrehozása.

– Az EGT-megállapodás 31. cikkében említett letelepedés szabadsága a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdését és folytatását, valamint társaságok létrehozását és irányítását garantálja Liechtensteinben. A letelepedés fogalmát az említett cikk – valamint az EUMSZ 49. cikk – értelmében tágan kell értelmezni. Ezért egy alapítvány létrehozása is a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozhat.

– Családi alapítvány esetében az alapítványhoz rendelt családi vagyon jogilag önállóvá válik, hogy a családtagok javára hasznot hajtó jövedelmet termeljen. Ezért egy családi alapítvány létrehozása nem tekinthető puszta tőkemozgásnak, sokkal inkább „letelepedett családi vállalkozásnak”. Ebből következően az ügyletet úgy kell értelmezni, hogy az a letelepedés szabadságának (az EGT-megállapodás 31. cikke), nem pedig a tőke szabad mozgásának hatálya alá tartozik.

32. A német kormány mindazonáltal kijelenti, hogy kétségei ellenére „abból az elvből indul ki, hogy az eljárásra a tőke szabad mozgása alkalmazandó”, és további megfontolásai mindenesetre kiterjeszthetők a letelepedés szabadságára is. [5]

33. A Bíróság következetesen úgy ítélte meg, hogy „[…] annak megállapításához, hogy valamely nemzeti jogszabály a letelepedés szabadságának vagy a tőke szabad mozgásának körébe tartozik-e, a szóban forgó jogszabály tárgyát kell megvizsgálni”. [6]

34. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyát képező alapeljárás az öröklési és ajándékozási illetéket szabályozó német jogszabályra vonatkozik. E jogszabály a családi alapítvány létrehozása céljából történő vagyonátruházást ajándékozásnak minősíti (az ErbStG 7. §-a (1) bekezdésének 8. pontja).

35. Ajándékozási illetéket vagyontárgyaknak élők közötti és ingyenes, akár a megajándékozottra, akár – mint a jelen esetben – egy családi alapítványra történő átruházása után kell fizetni. Az a tény, hogy az átruházással jogi személyiséggel rendelkező „letelepedett családi vállalkozás” jön létre, egy későbbi, külön adójogi hatásokkal járó, ebből származó következmény.

36. A tőke szabad mozgása szempontjából mindegy, hogy az EGT-megállapodás 40. cikkére vagy az EUMSZ 63. cikkre történik hivatkozás, mivel mindkettő ugyanazt a szabadságot védi. A Bíróság szerint:

– „Ugyan az EGT-megállapodásban részes államokban honos személyek között a tőke szabad mozgására vonatkozó korlátozásokat az említett megállapodás 40. cikkére és XII. mellékletére tekintettel kell értékelni, ezek a rendelkezések ugyanazzal a jogi tartalommal rendelkeznek, mint az EK 56. cikk lényegében azonos rendelkezései […].” [7]

[5] A német kormány írásbeli észrevételeinek 46. pontja.

[6] 2012. július 19-i A-ítélet (C-48/11, EU:C:2012:485), 17. pont.

[7] 2009. június 11-i Bizottság kontra Hollandia ítélet (C-521/07, EU:C:2009:360), 33. pont.

– „Az [EK 63. cikk (1) bekezdése] szerint tilos a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás. Jóllehet a tőkemozgás fogalmát az [EK] Szerződés nem határozza meg, […] a 88/361 irányelv a mellékletében szereplő nómenklatúrával együtt irányadó jelleggel bír e fogalom meghatározása tekintetében […]. Márpedig a 88/361 irányelv I. mellékletének „Személyes tőkemozgások" című XI. részében szerepelnek az ajándékok és az alapítványok." [8]

– „Az öröklési illetékhez hasonlóan tehát – amelynek kapcsán az öröklés az elhunyt személy hagyatékának egy vagy több személyre történő átszállását jelenti, és amely szintén a 88/361 irányelv I. mellékletének ugyanezen része alá tartozik […] – a pénz, ingatlanok vagy ingóságok ajándékozásának adójogi megítélése a Szerződés tőkemozgásra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik, azon eseteket kivéve, amikor a kérdéses művelet összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak […]." [9]

37. A fentiek fényében hajlok arra, hogy elfogadjam a kérdést előterjesztő bíróság álláspontját, és úgy vélem, hogy az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdést a tőke szabad mozgása szempontjából kell elemezni.

B. A korlátozás fennállása

38. Az ErbStG 15. §-ának (2) bekezdése előírja, hogy belföldi családi alapítványt létrehozó vagyonátruházás esetén az illetékcsoport a rokoni kapcsolat közelségéhez igazodik (I. és II. csoport)

39. A külföldön létrehozott családi alapítványok azonban a III. illetékcsoportba tartoznak, ami azt jelenti, hogy kisebb mértékű illetékalap-csökkentés vonatkozik rájuk, az illetékkötelezettség pedig magasabb illetékmértékek mellett kerül megállapításra.

40. Az öröklési illetékkel kapcsolatban – amely az ajándékozási illetékhez hasonlóan [10] az ingyenes vagyonátruházást terheli – a Bíróság már megállapította, hogy a szóban forgóhoz hasonló tagállami szabályozás a tőke szabad mozgásának korlátozását jelenti. [11]

41. A német kormány elismeri, hogy adószabályozása e tekintetben korlátozza a tőke szabad mozgását. Érvelését négy lépésben fejti ki [12]:

– Az EGT-megállapodás 40. cikke általánosan tiltja a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó korlátozást.

– Az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének 1. pontja a német családi alapítványok létrehozására alacsony adóterhet vet ki, ez azonban nem vonatkozik a külföldön létrehozott alapítványokra. Ez utóbbiak külön kategóriába tartoznak, alapításuk pedig magasabb adóterhet von maga után.

– A jelen ügyben az ErbStG említett rendelkezése magasabb illetéket vet ki egy liechtensteini székhelyű családi alapítvány létrehozására (amelynek kedvezményezettjei kizárólag egyenes ági

[8] 2011. június 16-i Bizottság kontra Ausztria ítélet (C-10/10, EU:C:2011:399), 24. pont.

[9] 2010. április 22-i Mattner ítélet (C-510/08, EU:C:2010:216), 20. pont.

[10] A Bíróság a 2010. április 22-i Mattner-ítélet (C-510/08, EU:C:2010:216) 20. pontjában értékelte ezt az összefüggést.

[11] 2016. június 30-i Feilen ítélet (C-123/15, EU:C:2016:496), 19. pont.

[12] Írásbeli észrevételeinek 47–50. pontja.

leszármazottak), mint amit arra az esetre ír elő, ha az ajándékozás azonos feltételek mellett egy németországi székhellyel vagy központi ügyvezetéssel rendelkező alapítvány részére történt volna.

– Az ajándék értékének a német jogszabály alkalmazásából eredő csökkenése a tőkemozgás korlátozását jelenti.

42. Tekintettel a német kormány e kifejezett elismerésére – miszerint egyetért a Bizottsággal és a felperes alapítvánnyal –, minden további megfontolást szükségtelennek tartok.

43. Megállapítható tehát, hogy a német szabályozás a családi alapítvány székhelyének vagy központi ügyvezetésének helyétől teszi függővé az ajándékozási illeték adóterhét. Ennek következtében egy németországi székhelyű családi alapítvány létrehozása céljából történő ajándékozást alacsonyabb ajándékozási illeték terhel, mint ami egy liechtensteini székhelyű családi alapítványra vonatkozóan került előírásra – ez utóbbi eset pedig az ajándék értékének csökkenését eredményezi.

44. Ilyen körülmények között azt kell megvizsgálni, hogy a tőke szabad mozgásának a fentiek szerint megállapított korlátozása igazolható-e az EGT-megállapodás 40. cikkének fényében (amely értelemszerűen az EUMSZ 63. cikkel egyenértékű).

C. A korlátozás igazolhatósága

45. Az előzőekben említett módszert követve először is az alapügyben szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságát kell megvizsgálni, másodszor pedig adott esetben azt, hogy e helyzetek eltérő kezelése igazolható-e közérdeken alapuló nyomós indokkal. [13]

46. Ugyanis „ahhoz, hogy az alapügyekben irányadóhoz hasonló nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód objektíve össze nem hasonlítható helyzetekre vonatkozzon, vagy közérdeken alapuló nyomós indok alapján igazolható legyen”. [14]

1. A helyzetek összehasonlíthatósága

47. Az nem vitatott, hogy egy német családi alapítvány létrehozása ajándékozási illeték hatálya alá tartozik, csakúgy, mint egy külföldi családi alapítványnak egy Németországban letelepedett személy általi létrehozása. Ez utóbbi esetben az ajándékozási illetékkötelezettség az ErbStG több rendelkezéséből együttesen adódik:

– Az 1. § (1) bekezdésének 2. pontja, illetve a 7. § (1) bekezdésének 8. pontja értelmében: i) az élők közötti ajándékozás illetékköteles; és ii) egy alapítvány létrehozása céljából történő, élők közötti vagyonátruházás élők közötti ajándékozásnak minősül. [15]

– Bár az ErbStG 2. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében a törvényi feltételek alapján a külföldi családi alapítvány nem tartozik az illetékkötelezettség személyi hatálya alá, mégis

[13] 2023. október 12-i BA (Öröklés – Lakásügyi szociálpolitika az Európai Unióban) ítélet (C-670/21, EU:C:2023:763), 56. pont.

[14] 2015. szeptember 17-i F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt ítélet (C-589/13, EU:C:2015:612), 58. pont.

[15] Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 38. pontja.

keletkezik illetékkötelezettség, ha az ajándékozó az ajándékozás időpontjában belföldi állampolgár.

– Az ErbStG 2. §-a (1) bekezdése 1. pontja második mondatának a) alpontja többek között a belföldön lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkező természetes személyeket tekinti belföldi állampolgárnak. Mivel az alapító (ajándékozó) az ajándékozás időpontjában Németországban letelepedett személy, az illetékkötelezettség személyi hatálya alá tartozik. [16]

48. Az sem vitatott, hogy e rendelkezések alkalmazása következtében a külföldön székhellyel rendelkező alapítványok – Németországban letelepedett személy általi – létrehozására kivetett adóteher magasabb, mint a németországi székhelyű alapítványok létrehozása esetén előírt adóteher.

49. Így ugyanazon tényállás (egy Németországban letelepedett személynek egy – akár német, akár külföldi – alapítvány létrehozása céljából történő vagyonátruházása) mindkét esetben német ajándékozási illetékkötelezettséget keletkeztet. A helyzetek tehát elvileg összehasonlíthatók.

50. A német kormány azonban azzal érvel, hogy a belföldi családi alapítványok helyzete objektíve nem hasonlítható össze a külföldi családi alapítványok helyzetével. Véleménye szerint a német jogalkotó jogosan állapított meg egy olyan illetékkedvezményt a belföldi családi alapítványok tekintetében abból a célból, hogy kompenzálja az kiegészítő öröklési illetékből fakadó hátrányt, amelyet csak időszakosan kell megfizetni, és amely csak a belföldi családi alapítványokat terheli.

51. Nem osztom ezt az álláspontot, amely kizárná azon elemzés lehetőségét, hogy az eltérő bánásmód valamelyik alapvető szabadság megsértésével jár-e: a német kormány érvelésének elfogadása annak elismeréséhez vezetne, hogy a helyzetek össze nem hasonlíthatósága döntően az eltérő bánásmódból ered. A Bíróság a német kormány hasonló érvelését egy, az ErbStG alkalmazásával kapcsolatos másik ügyben már elutasította. [17]

52. Annak megállapításához, hogy a szóban forgó helyzetek összehasonlíthatók-e, a fő adókötelezettséget keletkeztető tényállást kell vizsgálni, az adófizetésre kötelezettek adóügyi illetőségétől függetlenül.

53. Ebben az esetben az említett adóztatandó tényállás (egy Németországban letelepedett személynek egy családi alapítvány létrehozása céljából történő vagyonátruházása) az ErbStG alapján ajándékozási illetékkötelezettséget keletkeztet, függetlenül attól, hogy a családi alapítványt Németországban vagy Liechtensteinben hozták-e létre. Az adóztatandó tényállás – ismétlem – mindkét esetben azonos.

54. Az egyéb – különösen az illetékkötelezettség meghatározására irányuló – adóelemek (például az illetékalap-csökkentés és az illetékmérték) az adójogi jogviszony létrejötte szempontjából nem lényegesek. Ezek csupán az illetékkötelezettség mértékének alakításában játszanak szerepet.

[16] Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 41. pontja.

[17] 2023. október 12-i BA (Öröklés – Lakásügyi szociálpolitika az Európai Unióban) ítélet (C-670/21, EU:C:2023:763), 64. pont: „[…] az alapügyben szóban forgó szabályozás közérdeken alapuló nyomós indok alapján történő esetleges igazolhatósága vizsgálatának sérelme nélkül, annak elismerése, hogy a helyzetek pusztán amiatt nem hasonlíthatók össze, hogy a szóban forgó ingatlan az EGT-Megállapodásban részes államtól eltérő harmadik államban fekszik, miközben az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése kifejezetten a határokon átnyúló tőkemozgások korlátozását tiltja, megfosztaná e rendelkezést a tartalmától”.

55. A kérdést előterjesztő bíróság megerősíti, hogy a helyzetek összehasonlíthatók: „[a]z ErbStG 7. §-a (1) bekezdése 1. pontjának 8. alpontja szerint az alapítvány alapító okirata alapján történő vagyonátruházás megadóztatása mind a belföldi alapítványokra, mind a liechtensteini alapítványnak a jelen ügyben megvalósuló létrehozására is kiterjed. Ezáltal a tényállások objektíve összehasonlíthatók”. [18]

56. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés valójában nem terjed ki a helyzetek összehasonlíthatóságának értékelésére, amely előfeltevést a kérdést előterjesztő bíróság fenntartás nélkül elfogad. A kérdést előterjesztő bíróságnak csak afelől vannak kifejezetten megfogalmazott kétségei, hogy „fennállnak-e olyan, közérdeken alapuló nyomós indokok, amelyek a tőke szabad mozgásának az ErbStG 15. §-a (2) bekezdésének első mondata szerinti korlátozását igazolják”. [19]

2. Az összehasonlítható helyzetek közötti eltérő bánásmód

57. Az illetékkötelezettség megállapítása az ErbStG-ben az ajándékozó és a kedvezményezett közötti rokonsági fokra támaszkodik. A 15. § (1) bekezdése három illetékcsoportot határoz meg erre a célra. Az I. csoportba a legközelebbi rokonok (beleértve a gyermekeket és unokákat), a II. csoportba a legtávolabbi rokonok, a III. csoportba pedig az egyéb személyek tartoznak.

58. A családi alapítványok létrehozására alkalmazandó illetékcsoportot az ErbStG 15. §-ának (2) bekezdése határozza meg az (alapító okirat szerinti) legtávolabbi kedvezményezettnek az ajándékozóval fennálló rokoni kapcsolata alapján. Ez a szabály azonban csak a Németországban létrehozott családi alapítványokra vonatkozik.

59. A belföldi és a külföldi családi alapítványok közötti eltérő bánásmód abból adódik, hogy a nemzeti jog különböző illetékcsoportokba sorolja őket. Jelen esetben a liechtensteini székhelyű családi alapítvány a III. illetékcsoportba (az egyéb csoportba) tartozik az I. illetékcsoport helyett, amelybe akkor lenne sorolható, ha Németországban alapították volna. Az alapító rokoni kapcsolatai tehát e tekintetben irrelevánsak.

60. Végeredményben a külföldi családi alapítványnak magasabb összegű adót kell fizetnie, méghozzá két tényező miatt:

– Az illetékalap kiszámításakor csak a III. csoportba tartozó adóalanyokra előirányzott levonásokból részesül, amelyek lényegesen alacsonyabbak, mint az I. csoportba tartozó adóalanyok levonásai. [20]

– Az említett illetékalapra alkalmazandó illetékmértéket illetően a III. csoportba tartozó adóalanyok magasabb százalékot fizetnek, mint az I. csoportba tartozók. [21]

[18] Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 63. pontja.

[19] Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 64. pontja.

[20] Az ErbStG 10. §-a az illetékalap kiszámításánál figyelembe veszi a 16. §-ban foglalt levonásokat (mentesség). Pontosabb adatok hiányában úgy tűnik, hogy a jelen ügyben az illetékalap-csökkentés mértéke 200 000 euró helyett (I. csoport, gyermekek gyermekei esetén) 20 000 euró (III. csoport).

[21] Az ErbStG 19. §-a szerint a III. csoportra alkalmazandó illetékmérték 75 000 euró alatti érték esetén 30%, az I. csoportra vonatkozó 7% helyett.

61. A kérdést előterjesztő bíróság megerősíti, hogy a nemzeti jog a fent leírt értelemben vett eltérő bánásmódhoz vezet a Németországban letelepedett személyek által Németországban létrehozott alapítványok és az ugyanezen – Németországban letelepedett – személyek által valamely EGT-államban létrehozott alapítványok között.[22] Hozzáteszi, hogy a Németország és Liechtenstein közötti kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény[23] nem orvosolja ezt a helyzetet.[24]

3. Az adórendszer koherenciája

62. A német kormány szerint a nemzeti adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolja a vitatott szabályozást. Azzal érvel, hogy a belföldi családi alapítványokat – a külföldi családi alapítványokkal ellentétben – 30 évente kiegészítő öröklési illeték terheli.

63. A kérdést előterjesztő bíróság szerint[25] az itt alkalmazandó jogszabály kapcsán a német jogalkotó:

– „abból indult ki, hogy az illetékcsoport-kedvezmény által biztosított előnyöket ellensúlyozzák a kiegészítő öröklési illeték hátrányai. A kiegészítő öröklési illeték bevezetésével a jogalkotó azt kívánta elérni, hogy az alapítványokat az öröklési illeték kivetése tekintetében a rendszeres illetékfizetés révén általánosságban a természetes örökléssel egyenrangúvá tegye.

– Ezt azonban csak a belföldi családi alapítványok esetében lehetne előírni. A külföldi családi alapítványok tekintetében a német jogalkotónak nem volt és nincs lehetősége a kiegészítő öröklési illeték kivetésére.”[26]

64. A belföldi családi alapítványok számára biztosított adókedvezmény (az illetékcsoport-kedvezmény) tehát azt az adóhátrányt lenne hivatott ellensúlyozni, amelyet a 30 évente fizetendő kiegészítő öröklési illeték jelent. Az előny és a hátrány a családi vállalkozás keretében keletkező adókötelezettségekre és ugyanarra az adótípusra (jelen esetben az ajándékozási illetékre) értendő.

65. Koherens-e ezen, az előnyök és a hátrányok közötti szimmetria kiterjed a Németországban letelepedett személyek által külföldön létrehozott családi alapítványokra is? Mivel ez utóbbiakat nem terheli kiegészítő öröklési illeték, koherens-e egyszeri alkalommal (az alapítás időpontjában) olyan adóterhet kivetni azokra, amely egyenértékű a német családi alapítványok által mindenképpen megfizetendő adókötelezettséggel?

66. Már kifejtettem azt a mechanizmust, amelynek alapján a német jogalkotó az illetékkedvezményt kizárólag az említett tagállamban letelepedett személyek által Németországban létrehozott alapítványokra korlátozta. Érdemes ezen előnyt a Bíróság ítélkezési gyakorlatának fényében is értékelni.

22 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 37–47. pontja.

23 A Németországi Szövetségi Köztársaság és a Liechtensteini Hercegség között a jövedelem- és a vagyonadók területén a kettős adóztatás elkerüléséről és az adóztatás kijátszásának megakadályozásáról szóló, 2011. november 17-én létrejött egyezmény (BGBl. 2012 II, 1462. o.).

24 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 46. és 47. pontja.

25 A kérdést előterjesztő bíróság részletesen elemzi az 1974-ben egyidejűleg bevezetett illetékcsoport-kedvezmény (ErbStG, 15. § (2) bekezdésének első mondata) és a kiegészítő öröklési illeték (ugyanazon törvény, 1. § (1) bekezdésének 4. pontja) keletkezését és parlamenti folyamatait.

26 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 76. pontja.

67. A Bíróság szavaival élve:

– „[…] [A]z adórendszer koherenciájának megőrzése igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását”. [27]

– „Mindazonáltal […] az ilyen igazolásra alapított érvek kizárólag akkor helytállók, ha közvetlen kapcsolat állapítható meg az adott illetékkedvezmény és e kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között […], és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani”. [28]

68. A kérdést előterjesztő bíróság szerint kétséges, hogy a német jogalkotó által meghirdetett cél „[…] elegendő-e ahhoz, hogy az illetékcsoport-kedvezmény és a kiegészítő öröklési illeték között megerősítse a Bíróság által a koherencia megállapításához megkövetelt közvetlen, személyes és anyagi kapcsolatot”. [29] Véleménye szerint ez ellen különösen „az szólhat, hogy a viszonylag hosszú, 30 éves időszak miatt nem minden belföldi családi alapítvány marad feltétlenül fenn ennyi időn keresztül, és az alapítványi vagyon ezen időszak alatt előre nem látható módon változhat”. [30]

69. Ez az érv (a kiegészítő öröklési illeték rendszeres megfizetésére megállapított 30 éves időszak és a vagyonban bekövetkező változások) képezi a felperes alapítvány bizonyos hivatkozásainak az alapját, amely szerint az eltérő bánásmód nem igazolható.

70. A felperes alapítvány álláspontja védelmében egy sor érvet vonultat fel, amelyeket ő maga foglal össze két pontban: a) a német szabályozásnak az EGT-megállapodás 40. cikkével és az EUMSZ 63. cikkel való összeegyeztethetetlensége „nem igazolható az adórendszer koherenciájával” (írásbeli észrevételeinek 6–32. pontja); és b) „a családi alapítványok közötti eltérő adóztatás aránytalansága” (írásbeli észrevételeinek 33–36. pontja). [31]

71. Ezen érveket külön–külön elemzem, szükség esetén összekapcsolva őket a kérdést előterjesztő bíróság általam imént idézett kételyeivel.

72. A felperes alapítvány:

– Hangsúlyozza, hogy önmagában és a végső adóteher tekintetében nincs közvetlen kapcsolat az illetékkedvezmény és a hátrány között.

– Kiemeli az adórendszer koherenciájának felbomlását, amely a német alapítványi jog reformját követően ment végbe.

– A kiegészítő öröklési illeték és az illetékcsoport-kedvezmény közötti ellentmondásra hivatkozik.

[27] 2013. november 7-i K-ítélet (C-322/11, EU:C:2013:716), 65. pont.

[28] 2013. november 7-i K-ítélet (C-322/11, EU:C:2013:716), 66. pont.

[29] Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 77. pontja.

[30] Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 77. pontjának vége.

[31] Sőt, egy harmadik pontban (írásbeli észrevételeinek 37. és 38. pontja) az Európai Szabadkereskedelmi Társulás (EFTA) Bíróságának ítélkezési gyakorlatára is kitér. Tartalma azonban annak hangsúlyozására korlátozódik, hogy a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseket (az EGT-megállapodás 40. cikke) – amelyek lényegében azonosak az EUMSZ (63. cikk) rendelkezéseivel – egységesen kell értelmezni. Ez az általános megállapítás nem érinti a jelen jogvita konkrét megítélését.

– Azzal érvel, hogy nem állapítható meg az adóteher valamely kedvezmény révén történő szükségszerű ellensúlyozása ugyanazon adóalany és ugyanazon adókategória tekintetében.

– Érvelésének alapja „a családi vagyonnak a házasság és a család védelméből következő védelme”.

– Az „állami kompenzáció hiányára” hivatkozik.

– „[A] koherenciának az ErbStG rendszeréből fakadó hiánya” mellett érvel.

73. Ezen állítások [32] elemzése során eltekintek a Bundesverfassungsgericht (szövetségi alkotmánybíróság, Németország) ítélkezési gyakorlatára való hivatkozásoktól, mivel itt az ErbStG-nek az uniós joggal – nem pedig a nemzeti joggal – való összhangjáról van szó.

74. Ami az adókedvezmény (az illetékcsoport-kedvezmény) és az adóhátrány (a kiegészítő öröklési illeték megfizetése) közötti *közvetlen kapcsolatot* illeti, [33] a válasznak figyelembe kell vennie a szabály célját és azt a tényt, hogy mindkettő ugyanazt az adóalanyt érinti ugyanazon adó tekintetében.

75. Meglátásom szerint – amely megegyezik a német kormány [34] és a Bizottság [35] véleményével – ezek a feltételek teljesülnek a jelen ügyben: a szabály célját tekintve – amely a családi alapítványok és más alapítványok helyzetét az adóteher szempontjából szimmetrikusan egyenértékűvé kívánja tenni – fennáll az egyazon adóalany (a családi alapítvány) [36] és az egyazon adó (az ajándékozási illeték) esete.

76. Igaz azonban, hogy – amint arra a kérdést előterjesztő bíróság rámutat – az adókedvezmény és az adóhátrány közötti időbeli különbség jelentős: az illetékcsoport-kedvezmény az alapítás időpontjában érvényesül, míg a kiegészítő öröklési illeték megfizetése 30 év után válik esedékessé.

77. Ez az időeltolódás végső soron megtörhetné az illetékcsoport-kedvezmény és a kiegészítő öröklési illeték kivetése közötti közvetlen kapcsolatot, ha a családi alapítvány jellemzőivel nem rendelkező adóalanyokról lenne szó, akiket így egy „távoli és esetleges jellegű” adóteher sújtana. [37] Ezzel szemben, ha a szóban forgóhoz hasonló családi alapítványok több generációra jönnek létre, [38] úgy vélem, hogy a közvetlen kapcsolat fennmarad azáltal, hogy a kiegészítő öröklési illeték megfizetését – harmincévenként – a generációváltás ritmusához igazítják. [39]

[32] A felperes alapítvány előadásában bizonyos címszavak alatt – talán óhatatlanul is –megismétel általa már korábban előadott érveket.

[33] A felperes alapítvány írásbeli észrevételeinek 7–9. pontja.

[34] A német kormány írásbeli észrevételeinek 67–69. pontja.

[35] A Bizottság írásbeli észrevételeinek 46. pontja.

[36] Amint arra a Bizottság rámutat, azt a követelményt, hogy egyazon adóalanyról legyen szó, a 2016. június 30-i Feilen ítélet (C-123/15, EU:C:2016:496) 37. pontja fellazítja: „az ErbStG 27. §-a által követett cél az, […] hogy bizonyos mértékig csökkentsék azt az adóterhet, amely a közeli hozzátartozók között örökölt vagyont tartalmazó hagyatékot terheli, amely vagyon után már korábban illetéket szedtek, részlegesen elkerülve e vagyon időben közeli kétszeres adóztatását Németországban. E célra tekintettel, […] közvetlen kapcsolat van az e cikkben szabályozott öröklési illetékkedvezmény és az öröklési illeték korábbi beszedése, ugyanazon illeték vonatkozásában ezen adókedvezmény és e korábbi illetékbeszedés, ugyanazon vagyon és ugyanazon családhoz tartozó közeli hozzátartozók között.”

[37] 2015. október 6-i Finanzamt Linz ítélet (C-66/14, EU:C:2015:661), 48. pont. Abban az ügyben azonban nem a konkrét öröklési vagy ajándékozási jogszabályokról volt szó.

[38] Úgy tűnik, hogy a liechtensteini székhelyű családi alapítványokat hosszú távra tervezték, mivel egyik céljuk a vagyon generációkon átívelő megőrzése. Lásd: H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, „Liechtenstein family foundations and financial privacy”, *Trust and Trustees*, 16. kötet, 6. szám, Oxford University Press, Oxford, 2010, 476–478. o.

[39] Figyelembe véve, hogy Németországban a statisztikailag várható élettartam hozzávetőleg 80 év (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

78. Ezen túlmenően a Bíróság az ilyen kedvezmény/hátrány viszony fennállásának értékelése során már elfogadott egy bizonyos időbeli rugalmasságot, például a biztosítási díjak levonása (előny) esetében, amit kiegyenlít a biztosítók által kifizetett nyugdíjak, éves járadékok vagy tőkeösszegek adóztatása.[40] Hasonlóképpen elfogadta az ErbStG által szabályozott öröklési illeték levonása és az ugyanezen adó korábbi kivetése közötti közvetlen kapcsolatot.[41]

79. *Az adórendszer koherenciájának a német alapítványi jog reformját követő felbomlása* tekintetében a felperes alapítvány azt állítja,[42] hogy 2023. július 1-jétől a német jog[43] lehetővé teszi a 30 évnél rövidebb időtartamra létrehozott családi alapítványok alapítását. Ebből a tényből (ezen alapítványoknak nem kellene kiegészítő öröklési illetéket fizetniük) azt a következtetést vonja le, hogy az illetékkedvezmény és a kiegészítő öröklési illeték közötti kapcsolat, amely illeték megfizetésének gyakorisága 30 év, megszűnik.

80. Az érvelés némileg többet nyomna a latban, ha a jelen jogvita 2023. július 1-je után létrehozott alapítványokról szólna, ami itt nem áll fenn: a felperes alapítványt 2014-ben hozták létre a kedvezményezettek három generációja érdekében. Az alapításkori objektív előrejelzés szerint tehát az alapítvány élettartama meg fogja haladni a harminc évet. Figyelembe kell venni továbbá, hogy a 2014-ben hatályos jogszabályok alapján keletkezett jogvita nem oldható meg az alapítványokról szóló törvény által 2021-ben bevezetett módosításokra történő hivatkozással.[44]

81. Ami a *kiegészítő öröklési illeték és az illetékcsoport-kedvezmény közötti ellentmondást* illeti, a felperes alapítvány érvelése[45] a kérdést előterjesztő bíróság által hivatkozott parlamenti előkészítő iratokra, valamint az alapítványi rendszer 2021-ben elfogadott reformjára támaszkodik.

82. Márpedig maga a kérdést előterjesztő bíróság jut az 1974. évi ErbStG-reform parlamenti *eljárásából* (amely során a két rendelkezést – az illetékcsoport-kedvezményt és a kiegészítő öröklési illetéket – egyidejűleg vezették be) arra a következtetésre, hogy a nemzeti jogalkotó szerint „az illetékcsoport-kedvezmény által biztosított előnyöket ellensúlyozzák a kiegészítő öröklési illeték hátrányai”.[46] Az alapítványi jog 2021-es reformjának hatását illetően pedig elég a fent elmondottakra hivatkozni.

83. A felperes alapítvány azzal érvel továbbá, hogy *nem állapítható meg az adóteher valamely kedvezmény révén történő szükségszerű ellensúlyozása ugyanazon adóalany és ugyanazon adókategória tekintetében.*[47]

84. A korábbi érvek megismétlésétől eltekintve[48] az ErbStG-t illető e kritika azon alapul, hogy az alapítvány létrehozásakor fizetett ajándékozási illeték és a kiegészítő öröklési illeték között nincs „pontos” ellensúlyozás – a vonatkozó illetékalapok az egyes időpontokban eltérhetnek.

40 1992. január 28-i Bachman ítélet (C-204/90, EU:C:1992:35); Bizottság kontra Belgium ítélet (C-300/90, EU:C:1992:37).

41 A 2016. június 30-i Feilen ítélet (C-123/15, EU:C:2016:496) 37. pontja, amelynek szövegét a jelen indítvány 36. lábjegyzetében idézem.

42 Írásbeli észrevételeinek 10. és 11. pontja.

43 A 2021. július 16-i Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (az alapítványi jog egységesítéséről, valamint az emberi fertőző betegségek megelőzéséről és az ilyen betegségek elleni küzdelemről szóló törvény módosításáról szóló törvény) (BGBl. I, 2947. o.).

44 Ha adott esetben a német jog az alapítványi rendszer 2021-es reformja óta nem is koherens, ez nem jelenti azt, hogy 2014-ben – a tényállás évében – ne lett volna az.

45 Írásbeli észrevételeinek 12–14. pontja.

46 Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat 76. pontja, amelynek szövegét a jelen indítvány 63. pontjában idézem.

47 Írásbeli észrevételeinek 15–21. pontja.

48 Ez a helyzet az adóalany azonosításával, amit az előző pontokban már megvizsgáltam.

85. Természetesen a matematikai egyenlőség („pontos összeg”) megteremtése nehéz. Amint azonban a családi alapítványok képesek lesznek gazdasági tevékenységet végezni [49] és olyan jövedelmezőségre szert tenni, amely a kedvezményezett jövőbeli generációk számára legalább azonos szintű vagyont biztosít, [50] a jogalkotó észszerűen feltételezheti, hogy az eredeti ajándékozás illetékalapja legalább egyenértékű lesz azzal, ami a jövőbeni kiegészítő öröklési illeték kiszámításánál referenciaként szolgál.

86. E gondolatmenetet követve a felperes alapítvány azzal érvel, hogy a kiegészítő öröklési illeték közgazdasági szempontból valójában a *vagyonadó* egy speciális formája, és – az ajándékozási illetékkel ellentétben – nem a vagyonátruházást terheli. Vagyis különböző adókategóriákról van szó.

87. Az adókategóriák besorolása az adott nemzeti jog hatáskörébe tartozik. Jelen ügyben a kérdést előterjesztő bíróság határozottan homogén jellegűnek minősíti a két adónemet. A nemzeti jogi keret leírásából kiderül, hogy a kiegészítő öröklési illeték azon jogi fikcióra épít, miszerint harmincévente generációk közötti vagyonátruházásra kerül sor.

88. A felperes alapítványnak a Bundesverfassungsgericht (szövetségi alkotmánybíróság) határozatain alapuló, *a családi vagyonnak a házasság és a család védelméből következő védelmével* kapcsolatos érvelése [51] hangsúlyozza, hogy az említett bíróság által a házassági és családi vagyon folyamatosságának tiszteletben tartására vonatkozóan előírt feltételek nem teljesülnek. Amint azt már kifejtettem, ez az érvelés nem befolyásolja a nemzeti szabályozás uniós joggal való összeegyeztethetőségének elemzését.

89. A felperes alapítvány *az állami kompenzáció hiányára* is hivatkozik, [52] amikor kiemeli, hogy az ilyen ellensúlyozást (az illetékcsoport-kedvezmény és a kiegészítő öröklési illeték között) egyazon állam szempontjából kell vizsgálni, nem pedig „transznacionális megfontolások” alapján. Véleménye szerint a német adóhatóság „közvetve áthárítja” az adóterhet azokra a külföldi államokra, amelyekben a családi alapítványok székhelye található.

90. A magam részéről azonban nem látom bizonyítottnak, hogy az ErbStG vitatott rendszere az adóterhek Németországon kívüli államokra történő közvetett áthárítását eredményezné.

91. Végül a felperes alapítvány hangsúlyozza *a koherenciának az ErbStG rendszeréből fakadó hiányát*. [53] Ezen érvelése során kifejti, hogy az ErbStG vezérelve az adókedvezményeknek és adóterheknek az adóalany lakóhelyétől vagy tartózkodási helyétől független, egyenlő megítélése. E megállapításból az következik, hogy az illetékkedvezmény kizárólag német családi alapítványok számára történő biztosításának – mind a nemzeti jog, mind pedig az uniós jog szempontjából – nyomós indokon kell alapulnia. A felperes alapítvány szerint ilyen nyomós indok nem áll fenn – így az EUMSZ 65. cikkre sem lehet hivatkozni.

[49] A német kormány elismeri, hogy a családi alapítványok a családtagok számára előnyt jelentő bevételszerzésre törekszenek (írásbeli észrevételeinek 45. pontja). A családi alapítványok vállalkozói jellegét erősíti, hogy jövedelmük után társasági adó fizetnek. Lásd: Meinecke, P., „The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform”, *Trust and Trustees*, 29. kötet, 6. szám, Oxford University Press, Oxford, 2023, 540–552. o.

[50] Lásd: Haag, M., és Tischendorf, M., „The German family foundation: concept, legal framework, and taxation”, *Trust and Trustees*, 26. kötet, 6. szám, Oxford University Press, Oxford, Oxford, 2020, 534–541. o.

[51] Írásbeli észrevételeinek 22. és 23. pontja.

[52] Írásbeli észrevételeinek 24. és 25. pontja.

[53] Írásbeli észrevételeinek 26–32. pontja.

92. Ilyen értelemben körkörös érveléssel állunk szemben, amennyiben pontosan arra kíván rámutatni, hogy miért nem érvényesül a nemzeti adórendszer koherenciájának biztosításában álló nyomós indok az ErbStG szabályainak a családi alapítványokra történő alkalmazása tekintetében.

4. Arányosság

93. A tőke szabad mozgását érintő korlátozások arányosságát illetően a Bíróság megköveteli, hogy „az eltérő bánásmódnak alkalmasnak kell lennie a hivatkozott cél elérésének a biztosítására, és nem terjedhet túl a cél eléréséhez szükséges mértéken”. [54]

94. A felperes alapítvány szerint, még ha el is fogadnák, hogy a tőke szabad mozgásának korlátozása (az egyes alapítványok eltérő adóügyi megítélése miatt) igazolható, ez az eltérés nem lenne arányos.

95. Erre vonatkozó érvelését azzal folytatja, hogy a vitatott szabály nem alkalmas a céljának elérésére, [55] és hogy ugyanezen célból kevésbé korlátozó intézkedések is elfogadhatók. [56]

96. Ami az ErbStG által a céljainak biztosítására elfogadott mechanizmus megfelelőségét illeti, a felperes alapítvány szerint „okkal merülnek fel kétségek afelől, hogy az eltérő adóteher hozzájárul a szóban forgó cél eléréséhez”. E véleménye kifejtésekor azonban pusztán arra szorítkozik, hogy a megfelelőség hiánya abból ered, hogy „a nemzeti szabályozás nem biztosítja a cél elérését következetesen és rendszeresen”, [57] ezzel pedig ugyanazt a korábban már megvizsgált kifogást veti fel.

97. Azon álláspontját alátámasztandó, hogy az adórendszer koherenciája kevésbé korlátozó rendelkezésekkel is biztosítható, a felperes alapítvány a következő alternatívákat javasolja: a) a kiegészítő öröklési illeték és az illetékcsoport-kedvezmény kiterjesztése a külföldi családi alapítványokra; b) a kiegészítő öröklési illeték vagyonadóként történő meghatározása; és c) a kiegészítő öröklési illeték olyan mérsékelt éves adóvá történő átalakítása, amely a létrehozás időpontjában egyformán terheli a belföldi és külföldi családi alapítványokat. [58]

98. Véleményem szerint – amely megint csak egyezik a Bizottságéval [59] – bármelyik fenti alternatíva annak elfogadását jelentené, hogy a külföldön székhellyel rendelkező családi alapítványoknak viselniük kell a kiegészítő öröklési illetékből fakadó adóhátrányt. Márpedig, mivel Németország egy külföldön székhellyel rendelkező családi alapítvány létrehozásának (és a megfelelő vagyon átruházásának) pillanatában elveszíti az adott alapítványra vonatkozó adóztatási joghatóságát, az ilyen megoldások aligha megvalósíthatók.

99. A felperes alapítvány által javasolt kevésbé korlátozó alternatívák tehát ugyanazon akadállyal kerülnek szembe: a német állam nem tudja elérni a külföldön székhellyel rendelkező családi alapítványokat, amelyek kívül esnek adóztatási joga gyakorlásának hatókörén.

[54] 2016. december 21-i Masco Denmark és Damixa ítélet (C-593/14, EU:C:2016:984), 33. pont.

[55] Írásbeli észrevételeinek 34. pontja.

[56] Írásbeli észrevételeinek 35. és 36. pontja.

[57] Írásbeli észrevételeinek 34. pontja.

[58] Írásbeli észrevételeinek 36. pontja.

[59] Írásbeli észrevételeinek 47. pontja.

V. Végkövetkeztetés

100. A fent kifejtettek alapján azt javaslom, hogy a Bíróság a Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország) számára a következő választ adja:

„Az Európai Gazdasági Térségről szóló, 1992. május 2-i megállapodás 40. cikkét

a következőképpen kell értelmezni:

azzal nem ellentétes az Európai Unió valamely tagállamának olyan szabályozása, amely egy, az Európai Gazdasági Térség részét képező államban székhellyel rendelkező alapítványnak az e tagállamban letelepedett személy általi létrehozására alkalmazandó ajándékozási illeték szabályozása keretében és ezen adórendszer koherenciájának fenntartása érdekében az e tagállamban létrehozott alapítványokra alkalmazandó feltételeknél szigorúbb adózási feltételeket ír elő, szimmetrikus ellensúlyozásaként annak a ténynek, hogy a külföldön székhellyel rendelkező alapítványt nem terheli kiegészítő öröklési illeték, amelyet viszont az említett tagállamban székhellyel rendelkező alapítványokra vetnek ki.”