

C-386/04. sz. ügy

Centro di Musicologia Walter Stauffer

kontra

Finanzamt München für Körperschaften

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

„Tétele szabad mozgása — Társasági adó — A bérbeadásból származó jövedelem adómentessége – A honosság feltétele – Közhasznúként elismert magánjogi alapítvány”

Az ítélet összefoglalása

A tétele szabad mozgása – Korlátozások

(EK-Szerződés, 73b. cikk és 73d. cikk [módosítást követően: EK 56. és EK 58. cikk])

Az EK-Szerződés 73d. cikkével (módosítást követően EK 58. cikk) együttesen értelmezett 73b. cikkét (módosítást követően EK 56. cikk) úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam, amely mentesíti a társasági adó alól az elvben teljes körű adókötelezettséggel rendelkező közhasznúként elismert alapítványok belföldön szerzett, bérbeadásból származó jövedelmét, ugyanezen mentesség biztosítását megtagadja valamely közhasznúként elismert magánjogi alapítvány ugyanilyen típusú jövedelme tekintetében, kizárólag azon oknál fogva, hogy ez utóbbi alapítvány csupán korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik belföldön, mivel székhelye más tagállamban található.

A közösségi jog nem írja elő a tagállamok számára, hogy a külföldi, a származási tagállamuk által közhasznúként elismert alapítványok számára automatikusan biztosítsák a területükön ugyanazt az elismerést. Ugyanakkor, amennyiben a valamely tagállamban közhasznúként elismert alapítvány teljesíti az ezen elismeréshez más tagállam joga által előírt feltételeket is, és a célja ugyanazon társadalmi érdekek előmozdítása – aminek értékelése ez utóbbi állam nemzeti hatóságainak a jogkörébe tartozik, ideértve a bíróságokat is –, az utóbbi tagállam hatóságai nem tagadhatják meg az egyenlő bánásmódhoz való jogot ezen alapítványtól kizárólag azzal az indokkal, hogy az nem belföldi székhelyű.

Az ilyen eltérő bánásmód nem igazolható a kultúra és a magas színvonalú oktatás nemzeti szintű előmozdításához kapcsolódó egyes célokkal, mivel a kérdéses nemzeti szabályozás nem írja elő feltételül, hogy az elismert közhasznú alapítványok tevékenységét az adott nemzetet alkotó társadalom javára kell gyakorolni.

Az ilyen szabályozás ezenfelül nem igazolható a pénzügyi ellenőrzések hatékonysága biztosításának a szükségességével sem. Mivel valamely alapítványnak adómentességet biztosít, a tagállamnak jogában áll olyan intézkedéseket alkalmazni, amelyek lehetővé teszik számára annak egyértelmű és pontos ellenőrzését, hogy az alapítvány teljesíti-e a nemzeti szabályozás által az e kedvezményre vonatkozóan előírt feltételeket, illetve jogában áll az alapítvány tényleges ügyvitelét ellenőrizni. Ugyanakkor, ha a más tagállamban székhellyel rendelkező alapítványok esetében nehezebbnek is bizonyulhat a szükséges ellenőrzések elvégzése, egyszerre adminisztratív nehézségekről van szó, amelyek nem elégségesek annak igazolására, hogy az

érintett állam hatóságai megtagadják az említett alapítványok tekintetében ugyanazokat az adómentességeket, mint amelyekben az ugyanilyen típusú, ezen államban elvben teljes körű adókötelezettséggel rendelkező alapítványok részesülnek.

Ezenfelül a bérbeadásból származó jövedelmek adómentességében megtestesülő adókedvezmény, valamint az e kedvezmény valamely meghatározott adólevonás által történő kiegyenlítése közötti közvetlen összefüggés hiányában a kérdéses korlátozás nem igazolható az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével.

Ugyanez igaz az adóbevétel alapja megőrzésének szükségességére is, mivel az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amely igazolhatná az alapvető szabadságok egyikével elvileg ellentétes intézkedést.

A bővítés elleni küzdelmet illetően meg kell állapítani, hogy a bevételek általános vélelmét nem lehet arra a körülményre alapítani, hogy az alapítvány más tagállamban rendelkezik székhellyel. Ezenfelül az ilyen alapítványok kizárása az adómentesség kedvezményéből – jóllehet számos eszköz áll rendelkezésre ezen alapítványok könyvelésének és tevékenységeinek ellenőrzésére – olyan intézkedésnek tűnik, amely túllép a bővítés elleni küzdelemhez szükséges mértéken.

(vö. 39/40., 45., 47/48., 55/56., 58/62. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2006. szeptember 14.(*)

„Törke szabad mozgása – Társasági adó – A bérbeadásból származó jövedelem adómentessége – A honosság feltétele – Közhasznúként elismert magánjogi alapítvány”

A C-386/04. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2004 szeptember 8-án érkezett, 2004. július 14-i határozatával terjesztett elő az előtte

a **Centro di Musicologia Walter Stauffer**

és

a **Finanzamt München für Körperschaften**

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: A. Rosas tanácselnök, J. Malenovský, S. von Bahr, A. Borg Barthet és U. Lohmus (előadó) bírák,

főtanácsnok: C. Stix-Hackl,

hivatalvezető: M. Ferreira főtanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2005. október 13-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Centro di Musicologia Walter Stauffer képviselőjében O. Thömmes Rechtsanwalt,
- a Finanzamt München für Körperschaften képviselőjében C. Anneser és K. Schmid, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében A. Tiemann és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,
- Írország képviselőjében D. O'Hagan, meghatalmazotti minőségben, valamint D. Moloney BL és K. Maguire BL,
- az olasz kormány képviselőjében I. M. Braguglia, meghatalmazotti minőségben, segítőtje P. Gentili avvocato dello Stato,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében C. White, meghatalmazotti minőségben, segítőtje R. Hill barrister,
- az Európai Községek Bizottsága képviselőjében K. Gross és R. Lyal, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának 2005. december 15-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EK-Szerződés 52. cikke (jelenleg, módosítást követően EK 43. cikk), 58. cikke (jelenleg EK 48. cikk), 59. cikke (jelenleg, módosítást követően 49. cikk), 66. cikke (jelenleg EK 55. cikk), valamint 73b. cikke (jelenleg EK 56. cikk) értelmezésére irányul.

2 A jelen előzetes döntéshozatal iránti kérelmet olasz jog alapján létrejött Centro di Musicologia Walter Stauffer alapítvány (a továbbiakban: alapítvány) és a Finanzamt München für Körperschaften (a továbbiakban: Finanzamt) között az 1997-es évre vonatkozóan a bizonyos jövedelmek tekintetében fennálló társaságiadó-kötelezettség tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében nyújtották be.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A Szerződés [Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett] 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EK irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) I. melléklete – amelynek címe „Az irányelv 1. cikkében említett tevékenységek nomenklatúrája” – bevezetésében a következőképpen rendelkezik:

„E nomenklatúrában a tevékenységek besorolása a vonatkozó aktívák és források gazdasági

természetével összhangban történt, nemzeti pénznemben vagy devizában kifejezve.

E nomenklatúrában felsorolt tőkemozgások az alábbi műveleteket ölelik fel:

- a tőkemozgások lebonyolításához szükséges valamennyi művelet: az ügylet megkötése és teljesítése és a kapcsolódó átutalások. Az ügyletek általában különböző tagállamok honos személyei között jönnek létre, bár bizonyos tőkemozgásokat egyetlen személy is bonyolíthat saját számlájára (pl. kivándorlók tulajdonát képező aktívák átutalásai),
- bármely természetes vagy jogi személy által végrehajtott műveletek [...],
- az érintett művelet lebonyolításához igénybe vett piacon rendelkezésre álló valamennyi pénzügyi technikához való hozzáférés a gazdasági szereplő számára. Például az értékpapírok és egyéb pénzügyi eszközök megszerzésének fogalmába nemcsak a prompt ügyletek tartoznak, hanem a rendelkezésre álló valamennyi ügyleti technika is: határidős ügyletek, opciós ügyletek vagy opciós utalvánnyal lebonyolított ügyletek, swapügyletek más aktívákkal szemben stb. [...],
- felhalmozott aktívák felszámolására vagy engedményezésére irányuló műveletek, az aktívák felszámolásából származó bevétel [...] hazatelepítése vagy az ilyen bevétel azonnali felhasználása a közösségi kötelezettségeken belül,
- műveletek hitelek vagy kölcsönök visszafizetése céljából.

E nomenklatúra nem ad kimerítő felsorolást a tőkemozgások fogalmáról, ezért szerepel a mellékletben a XIII. rész – F. »Egyéb tőkemozgások – Vegyes« megjelölés. Ezért ez nem értelmezhető ezen irányelv 1. cikkében említett, a tőkemozgások teljes liberalizációjára vonatkozó elv korlátozásaként.”

4 Az említett nomenklatúra a tőkemozgás tizenhárom különböző kategóriáját tartalmazza. Az „Ingatlanbefektetések” címet viselő II. pontban a következő elírás szerepel:

„A. Ingatlanbefektetések nemzeti területen nem honos személyek által

[...]”.

A nemzeti szabályozás

5 A társasági adóról szóló 1996. évi törvény (Körperschaftsteuergesetz 1996, a továbbiakban: KStG) vonatkozó rendelkezései a következőket írják elő:

„2. §: Korlátozott adókötelezettség

A társasági adó tekintetében korlátozott adókötelezettséggel rendelkeznek:

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

5. §: Adómentesség

(1) A társasági adó alól mentesülnek:

[...]

9. azok a jogi személyek, személyegyesülések és vagyontömegek, amelyeknek tevékenysége

létesít? okiratuk alapján és tényleges ügyvezetésük szerint kizárólag és közvetlenül közhasznú, jótékonyági vagy egyházzszolgálati célokra irányul (az 1977. évi adókodez [Abgabeordnung 1977], 51?68. §?a, a továbbiakban: AO). Kereskedelemi tevékenység folytatása esetén az adómentesség e tekintetben kizárt. A második mondat nem alkalmazandó az önellátó erd?gazdaságokra.

(2) Az (1) bekezdésben el?írt adómentesség nem alkalmazandó:

[...]

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

[...]

8. §: A jövedelem meghatározása

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

6 A jövedelemadóról szóló 1990. évi törvény (Einkommensteuergesetz 1990, a továbbiakban: EStG) vonatkozó rendelkezései a következ?ket írják el?:

„21. §: Bérbeadás és haszonbérbe adás

(1) Bérbeadásból és haszonbérbe adásból származó jövedelemnek min?sül:

1. az ingatlan javak – különösen a telkek, épületek, épületrészek [...] – bérbeadásából és haszonbérbe adásából származó jövedelem.”

49. §: Korlátozottan adóköteles jövedelem

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

[...]

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

Az alapeljárás és az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés

7 Az alapítvány, amelyet az olasz jog alapján közhasznúként ismernek el, Münchenben egy üzlethelyiség tulajdonosa.

8 A Finanzamt az 1997?es évre vonatkozóan társaságiadó-kötelezettséget állapított meg azon jövedelem tekintetében, amelyre az alapítvány ezen üzlethelyiség bérbeadása alapján tett szert. Az alapítvány Németország területén nem rendelkezik a tevékenységének gyakorlására használt helyiséggel és leányvállalattal sem. Az említett üzlethelyiség bérbeadásához és haszonbérbe adásához kapcsolódó teend?ket egy német meghatalmazott látja el.

9 A jelen ügyben érintett adóév során hatályban lev? alapító okirat értelmében az alapítványnak nincs jövedelemszerz? célja. Az alapítvány kizárólag kulturális célokat követ a képzés és az oktatás területén a húros és vonós hangszerek klasszikus el?állításának, valamint a zenetörténet és az általános zenetudomány oktatásának el?segítésével. Az alapítvány egy vagy több ösztöndíjat hozhat létre annak érdekében, hogy svájci – lehet?leg berni (Svájc) származású –

fiatalok számára lehetővé váljon az oktatás teljes ideje alatt a Cremonában (Olaszország) való tartózkodás.

10 A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott információkból következik, hogy a jelen ügyben érintett adóévben az alapítvány az AO 51–68. §-a értelmében közhasznú célokat követett. A kérdést előterjesztő bíróság álláspontja szerint a közhasznú cél az említett törvény 52. §-a értelmében nem feltételezi, hogy a tevékenység német állampolgárok javát szolgálja. Következésképpen az alapítvány elvben a KStG 5. §-a (1) bekezdése 9. pontjának első mondata értelmében mentesül a társasági adó alól, anélkül hogy ugyanezen rendelkezés második vagy harmadik mondata alapján a jövedelmének jogcíme alapján társaságiadó-fizetési kötelezettsége lenne, mivel a bérlet nem lépte túl a vagyon kezelésének kereteit, és nem képez az AO 14. §-ának (1) bekezdése értelmében kereskedelmi vállalkozói tevékenységet.

11 Ugyanakkor mivel az alapítvány székhelye és ügyviteli központja Olaszországban található, Németországban korlátozott adókötelezettsége keretében szerzi a bérbeadásból származó jövedelmét. Ebből következően a KStG 5. §-a (2) bekezdésének 3. pontját kell alkalmazni, amelynek értelmében az adómentesség, amely többek között a kizárólag és közvetlenül közhasznú célok érdekében tevékenykedő jogi személyekre vonatkozik, nem alkalmazható a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező adóalanyokra. E rendelkezésből következően, az üzlethelyiség bérbeadása után Németországban szerzett jövedelme alapján állapították meg az alapítvány társaságiadó-fizetési kötelezettségét.

12 Az alapítvány az 1997-es adómegállapító határozat ellen kifogást nyújtott be azzal érvelve, hogy elismert közhasznú alapítványként adómentességben kellett volna részesülnie, amely kifogást elutasították. Az alapítvány ezért keresetet nyújtott be a Finanzgericht Münchenhez, amely sikertelennek bizonyult. Ezt követően az alapítvány felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz, amely kérdésesnek tartja, hogy a társasági adó alóli mentességnek a KStG 5. §-a (2) bekezdésének 3. pontjában foglalt kizárása összeegyeztethető-e a közösségi jogi követelményekkel.

13 E körülmények között a Bundesfinanzhof úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

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

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről

14 A Bundesfinanzhof kérdésével lényegében azt szeretné megtudni, hogy az EK-Szerződésnek a letelepedési jogra, a szolgáltatásnyújtás szabadságára és/vagy a tőke mozgás szabadságára vonatkozó rendelkezései tiltják-e, hogy valamely tagállam, amely mentesíti a társasági adó alól az elvben teljes körű adókötelezettséggel rendelkező közhasznúként elismert alapítványok által belföldön bérbeadásból szerzett jövedelmet, amennyiben belföldön székhellyel rendelkező alapítványokról van szó, megtagadja ugyanezen mentességet ugyanilyen jövedelem tekintetében az közhasznúként elismert magánjogi alapítványokkal szemben amiatt, hogy azok, mivel más tagállamban rendelkeznek székhellyel, belföldön csupán korlátozott adókötelezettséggel rendelkeznek.

15 Először is emlékeztetni kell arra, hogy a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe

tartoznak, ez utóbbiak azonban hatáskörüket a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni (lásd különösen a C/80/94. sz. Wielockx-ügyben 1995. augusztus 11-én hozott ítélet [EBHT 1995., I/2493. o.] 16. pontját, a C/39/04. sz., Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005., I/2057. o.] 14. pontját, valamint a C/513/03. sz., Van Hiltten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I/1957. o.] 36. pontját).

16 Ezt követően meg kell vizsgálni, hogy a jelen ügy tényállása tekintetében az alapítvány hivatkozhatja-e a letelepedés jogára, a szolgáltatásnyújtás szabadságára és/vagy a tőkemozgás szabadságára vonatkozó szabályokra.

17 A letelepedés szabadsága, amelyet a Szerződés 52. cikke ismer el a Közösség állampolgárainak, és amely magában foglalja a jogot a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő megkezdésére és folytatására, vállalkozások alapítására és irányítására a letelepedés országának joga által a saját állampolgáira elírtakkal azonos feltételek szerint, a Szerződés 58. cikkének megfelelően magában foglalja, hogy a valamely tagállam jogszabályai alapján létrehozott olyan társaságok, amelyek létesítő okirat szerinti székhelye, központi ügyvezetése vagy üzleti tevékenységének fő helye a Közösség területén van, jogosultak tevékenységüket az érintett tagállamban leányvállalat, fióktelep vagy képviselő útján gyakorolni (lásd a C/307/97. sz., Saint-Gobain ZN ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítélet [EBHT 1997., I/6161. o.] 35. pontját, a C/446/03. sz., Marks & Spencer ügyben 2005. december 13-án hozott ítélet [EBHT 2005., I/10 837. o.] 30. pontját, valamint a C/471/04. sz., Keller Holding ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I/2107. o.] 29. pontját).

18 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a letelepedés a Szerződés értelmében nagyon tág fogalom, amely magában foglalja a közösségi állampolgárok azon jogát, hogy tartósan és folyamatos módon rész vegyenek a származási helyükől eltérő tagállamok gazdasági életében, és hogy abból hasznot húzzanak, ami elősegíti a gazdasági és társadalmi kölcsönhatást a Közösségen belül a gazdasági tevékenység önálló vállalkozóként történő gyakorlása területén (lásd ebben az értelemben a 2/74. sz. Reyners-ügyben 1974. június 21-én hozott ítélet [EBHT 1974., 631. o.] 21. pontját és a C/55/94. sz. Gebhard-ügyben 1995. november 30-án hozott ítélet [EBHT 1995., I/4165. o.] 25. pontját).

19 Ahhoz azonban, hogy a letelepedés jogára vonatkozó rendelkezéseket alkalmazni lehessen, elvben szükséges, hogy a fogadó tagállamban biztosítva legyen az állandó jelenlét, és ingatlan javak megszerzése vagy birtoklása esetén e javak aktív kezelése. A kérdést előterjesztő bíróság által szolgáltatott tényleírásból azonban az következik, hogy az alapítvány Németországban nem rendelkezik a tevékenységei gyakorlására használt ingatlantulajdonnal, és hogy az ingatlan javak bérbeadásához és haszonbérbeadásához kapcsolódó teendőket egy német megbízott látja el.

20 Következésképpen meg kell állapítani, hogy a letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezések az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló körülmények között nem alkalmazhatóak.

21 Ezt követően meg kell határozni, hogy az alapítvány hivatkozhatja-e a Szerződésnek a szabad tőkemozgásra vonatkozó 73b–73g. cikkében foglalt rendelkezésekre.

22 E tekintetben megemlítené, hogy a Szerződés nem határozza meg a „tőkemozgás” és a „fizetési műveletek” fogalmát. Az ítélkezési gyakorlat szerint azonban, mivel a Szerződés 73b. cikke lényegében átvette a 88/361 irányelv 1. cikkében foglaltakat – még akkor is, ha ezen irányelvet az EGK-Szerződés 69. cikke és 70. cikkének (1) bekezdése alapján fogadták el (az EGK-Szerződés 67–73. cikke helyébe az EK-Szerződés 73b–73g. cikke lépett, a módosítást követően jelenleg EK 56–EK 60. cikk) –, a „tőkemozgás” fogalmának meghatározása kapcsán az ezen irányelv mellékletében foglalt tőkemozgások nómenklatúrája megtartotta az EK-Szerződés

73b–73g. cikke hatálybalépése előtti irányadó szerepét, azzal, hogy a nómenklátúra bevezetésében foglaltaknak megfelelően a lista nem kimerítő (lásd e tekintetben különösen a C/222/97. sz., Trummer és Mayer ügyben 1999. március 16-án hozott ítélet [EBHT 1999., I/1661. o.], 21. pontját, a C/515/99., C/519/99–C/524/99. és a 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, valamint a fent hivatkozott Van Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet 39. pontját).

23 Kétségtelen, hogy az olaszországi székhelyű alapítvány Münchenben kereskedelmi ingatlannal rendelkezik, amelyet bérbe ad. A 88/361 irányelv I. mellékletében felsorolt tőkemozgások között az „Ingatlanbefektetések” címet viselő II. pontban szerepelnek a nemzeti területen nem honos személyek általi ingatlanbefektetések.

24 Ebből következően mind az említett ingatlantulajdon ténye, mind annak felhasználása a tőke szabad mozgásának alkalmazási körébe tartozik. Következésképpen nem szükséges megvizsgálni, hogy az alapítvány szolgáltatásnyújtónak minősül-e.

25 A Szerződés 73b. cikke értelmében tilos a tagállamok közötti tőkemozgásra vonatkozó minden korlátozás.

26 Annak meghatározása érdekében, hogy valamely, az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló nemzeti szabályozás a Szerződés 73b. cikke értelmében a szabad tőkemozgás korlátozásának minősül-e, meg kell vizsgálni, hogy a szabályozás alkalmazásának korlátozó hatása van-e a más tagállamban székhellyel rendelkező, és más tagállam joga szerint közhasznúként elismert alapítványok tekintetében, amennyiben ezen alapítványok a belföldön bérbeadásból szerzett jövedelmük után nem részesülnek abban az adómentességben, amely megilleti az ugyanilyen típusú, belföldön teljes körű adókötelezettséggel rendelkező alapítványokat.

27 Az a tény, hogy a bérbeadásból származó jövedelemre vonatkozó adómentesség csupán az elismerten közhasznú és Németország területén elvben teljes körű adókötelezettséggel rendelkező alapítványokat illeti meg, hátrányos a más tagállamban székhellyel rendelkező alapítványokra nézve, és a szabad tőkemozgás és a fizetési műveletek akadályát képezheti.

28 Az előbbiekből az következik, hogy az alapeljárásban érintetthez hasonló szabályozás a tőke szabad mozgásának az EK-Szerződés 73b. cikke (1) bekezdésében alapvetően tiltott korlátozását jelenti.

29 Meg kell azonban vizsgálni, hogy e korlátozás igazolható-e a Szerződés rendelkezései alapján.

30 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy az EK-Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontja szerint a 73b. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek.

31 Ugyanakkor nem értelmezhető úgy a Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének – a tőke mozgás szabadságának elve alóli kivételként – szigorúan értelmezendő a) pontja, hogy minden olyan szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel. A Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontjában elírt kivételt korlátozza ugyanis a Szerződés 73d. cikkének (3) bekezdése, amely szerint a 73d. cikk (1) bekezdésében említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak a 73b. cikkben meghatározott szabad tőke mozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (lásd a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004, I-7477. o.] 28. pontját).

32 Különbséget kell tehát tenni a Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében megengedett egyenlőtlen bánásmód és az e cikk (3) bekezdése által tiltott önkényes megkülönböztetés között. E tekintetben az ítélkezési gyakorlat szerint az alapügy tárgyát képezőhöz hasonló nemzeti adójogi szabályozás, amely különbséget tesz a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező és a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező alapítványok között, csak akkor egyeztethető össze a Szerződéssel a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel, ha az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem összehasonlíthatóak, vagy azt nyomós közérdek indokolja, mint például annak szükségessége, hogy biztosítsák az adórendszer koherenciáját, és az adóellenőrzések hatékonyságát (lásd ebben az értelemben a C-35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítélet [EBHT 2000., I-4071. o.] 43. pontját és a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 29. pontját). Ezenfelül az igazoltsághoz szükséges, hogy az egyrészről a Németország területén teljes körű adókötelezettséggel rendelkező közhasznúként elismert alapítványok, másrészről a más tagállamban székhellyel rendelkező ugyanilyen típusú alapítványok között alkalmazott egyenlőtlen bánásmód ne lépje túl azt a mértéket, amely a kérdéses szabályozás céljának eléréséhez szükséges.

33 A Finanzamt, valamint a német kormány és az Egyesült Királyság Kormánya azzal érvel, hogy a teljes körű adókötelezettséggel rendelkező, közhasznúként elismert alapítvány és a belföldön székhellyel nem rendelkező, korlátozott adókötelezettséggel terhelt felperes helyzete nem összehasonlítható.

34 Egyrészt az előbb említett alapítvány a német társadalmi életbe integrált, és olyan feladatokat vállal, amelyeket egyébként az önkormányzatoknak vagy a nemzeti hatóságoknak kellene biztosítaniuk, ami az állami költségvetést terhelné, míg a felperes közhasznú tevékenységei – tekintettel mind az alapító okiratban meghatározott, mind a tényleges tevékenységekre – kizárólag az Olasz Köztársaságot és a Svájci Államszövetséget érintik.

35 Másrészt azok a feltételek, amelyek alapján a tagállamok valamely alapítványt közhasznúnak ismernek el – amely jogállás adókedvezmények és más kiváltságok biztosítását eredményezi – tagállamonként eltérőek a tagállamoknak a közérdekű jellegre és a „közhasznú” fogalom alkalmazási körére vonatkozó álláspontja szerint. Ebből következően az olasz jog által előírt feltételeknek megfelelő alapítvány nincs összehasonlítható helyzetben az olyan alapítványokkal, amelyek a német jog által előírt feltételeknek megfelelnek, mert nagy a valószínűsége, hogy a közhasznú jogállás elismerése tekintetében az alkalmazandó feltételek minden tagállamban eltérőek.

36 Ezen érvek egyikének sem lehet helyt adni.

37 Először is míg a tagállamok jogosultak arra, hogy megköveteljék a kellően szoros kapcsolatot meglétét az általuk bizonyos adókedvezmények biztosítása céljából közhasznúnak elismert alapítvány és az alapítvány által gyakorolt tevékenységek között, az előzetes döntéshozatalra

utaló határozatból kit?nik, hogy az alapügy eldöntése tekintetében nem releváns, hogy fennáll-e ilyen jelleg? kapcsolat, vagy sem.

38 Az AO 52. §-a ugyanis elismeri, hogy közhasznú valamely jogi személy, amennyiben tevékenysége haszonszerzési cél nélkül közösségi érdekek el?mozdítására irányul, anélkül ugyanakkor, hogy különbséget tenne abban a tekintetben, hogy e tevékenységeket belföldön gyakorolják, vagy sem. A kérdést el?terjeszt? bíróság közlése szerint a közösségi érdekek el?mozdításának e rendelkezés értelmében nem feltétele, hogy ezt a tevékenységet a Németországi Szövetségi Köztársaság állampolgárai, vagy lakossága javára kell gyakorolni.

39 Másodszor igaz, hogy – amint azt a f?tanácsnok indítványának 94. pontjában megállapítja –, a közösségi jog nem írja el? a tagállamok számára, hogy a külföldi, a származási tagállamuk által közhasznúként elismert alapítványok számára automatikusan biztosítsák a területükön ugyanazt az elismerést. A tagállamok ugyanis ebben a vonatkozásban mérlegelési jogkörrel rendelkeznek, amelyet a közösségi joggal összhangban kell gyakorolniuk (lásd ebben az értelemben a C-415/04. sz., Kinderopvang Enschede ügyben 2006. február 9-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-1385. o.] 23. pontját). A tagállamok e feltételek mellett szabadon meghatározhatják, hogy melyek azok a társadalmi érdekek, amelyeket el?mozdítani kívánnak, el?nyöket biztosítva azoknak az egyesületeknek és alapítványoknak, amelyek tevékenysége haszonszerzési cél nélkül az említett érdekek el?mozdítását célozza.

40 Azonban ett?l függetlenül, amennyiben a valamely tagállamban közhasznúként elismert alapítvány teljesíti az ezen elismeréshez más tagállam joga által el?írt feltételeket is, és a célja ugyanazon társadalmi érdekek el?mozdítása – aminek értékelése ez utóbbi állam nemzeti hatóságainak a jogkörébe tartozik, ideértve a bíróságokat is –, az utóbbi tagállam hatóságai nem tagadhatják meg az egyenl? bánásmódhoz való jogot ezen alapítványtól kizárólag azzal az indokkal, hogy az nem belföldi székhely?.

41 Az alapügyben a kérdést el?terjeszt? bíróság azt állítja, hogy a vitatott adóévben az alapítvány az AO 51–68. §-a értelmében közhasznú célok érdekében folytatta tevékenységét, és hogy az alapító okirata alapján is megfelel azoknak a feltételeknek, amelyek lehetővé teszik a számára, hogy a KStG 5. §-a (1) bekezdése 9. pontjának első mondata értelmében mentesüljön a társasági adó alól.

42 Következésképpen az alapügyéhez hasonló körülmények között a KStG 5. §-a (2) bekezdésének 3. pontja objektíve összehasonlítható helyzetben lev? alapítványok tekintetében a székhely alapján megkülönböztet? bánásmódhoz vezet. Ezért az ilyen adójogi rendelkezés elvben nem képezhet a Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontja alapján megengedett egyenl?tlen bánásmódot, kivéve, ha az egyenl?tlen bánásmódot nyomós közérdek indokolja (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 46. pontját, a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 29. pontját, valamint a C-265/04. sz. Bouanich-ügyben 2006. január 19-én hozott ítélet [EBHT 2006., I-923. o.] 38. pontját).

43 Az egyrészt?l a Németországban teljes kör? adókötelezettséggel rendelkező közhasznúként elismert alapítványok, másrészt?l az e tagállamban székhellyel nem rendelkező, közhasznúként elismert alapítványok közötti egyenl?tlen bánásmód igazolása érdekében a Bíróság elé olyan célokat terjesztettek, amelyek többek között a kultúra, a képzés és az oktatás, az adóügyi ellen?rzések hatékonysága, a nemzeti adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége, az adóbevétel alapja meg?rzésének szükségessége, valamint a b?nözés elleni küzdelem el?mozdítására vonatkoztak.

44 El?ször is a Finanzamt álláspontja szerint a kulturális célok érdekében tevékenyked? nemzeti alapítványok adójogi kedvezményeire az EK-Szerződés 92. cikke (3) bekezdésének d)

pontja (jelenleg, módosítást követően az EK 87. cikk (3) bekezdésének d) pontja) és az EK Szerződés 128. cikke (jelenleg, módosítást követően EK 151. cikk) vonatkozik, és ennek megfelelően a kizárólag oktatási és képzési célok érdekében tevékenykedő nemzeti alapítványokra alkalmazandó eltérő rendelkezések összeegyeztethetők a közösségi joggal.

45 Ez az érv nem helytálló. Igaz ugyan, hogy a kultúra és a magas színvonalú oktatás nemzeti szintű elmozdításához kapcsolódó egyes célok nyomós közérdeknek minősülhetnek (lásd ebben az értelemben a C-198/89. sz., Bizottság kontra Görögország ügyben 1991. február 26-án hozott ítéletet [EBHT 1991., I-727. o.] és a C-153/02. sz. Neri-ügyben 2003. november 13-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-13555. o.] 46. pontját), ez nem változtat azonban azon, hogy a Bíróság rendelkezésére álló információk alapján nem tűnik úgy, hogy a kérdéses adómentességi szabály ilyen célra irányul, vagy hogy az az EK Szerződés 92. és 93. cikke által szabályozott támogatást képez. Az elzetes döntéshozatalra utaló határozatból ugyanis kitűnik, hogy az AO 52. §-a nem írja elő feltételül, hogy az elismert közhasznú alapítványok tevékenységét az adott nemzetet alkotó társadalom javára kell gyakorolni.

46 Másodszor mind a Finanzamt, mind a német és az ír kormány, valamint az Egyesült Királyság Kormánya azzal érvel, hogy az alapügyben a kérdéses adójogi szabályozást egyrészt az annak ellenőrzése tekintetében fennálló nehézség igazolja, hogy a külföldi székhelyű közhasznúként elismert alapítvány ténylegesen teljesíti-e, és milyen mértékben teljesíti az alapító okiratban foglalt célokat a nemzeti jog értelmében, és másrészt az ilyen alapítványok tényleges ügyvitele ellenőrzésének szükségessége.

47 A Bíróság több alkalommal megállapította, hogy az adóellenőrzések hatékonysága olyan nyomós közérdeknek minősül, amely alkalmas a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlása korlátozásának igazolására (lásd többek között a 120/78. sz., Rewe-Zentral, ún. „Cassis de Dijon”-ügyben 1979. február 20-án hozott ítélet (EBHT 1979., 649. o.) 8. pontját, valamint a C-250/95. sz., Futura Participations és Singer ügyben 1997. május 15-én hozott ítélet [EBHT 1997., I-2471. o.] 31. pontját).

48 Tehát mivel valamely alapítványnak adómentességet biztosít, a tagállamnak jogában áll olyan intézkedéseket alkalmazni, amelyek lehetővé teszik számára annak egyértelmű és pontos ellenőrzését, hogy az alapítvány teljesíti-e a nemzeti szabályozás által az e kedvezményre vonatkozóan előírt feltételeket, illetve jogában áll az alapítvány tényleges ügyvitelét ellenőrizni, például az éves beszámolók vagy tevékenységi jelentések benyújtása alapján. Bizonyos, hogy a más tagállamban székhellyel rendelkező alapítványok esetében nehezebbnek bizonyulhat a szükséges ellenőrzések elvégzése. Ezek azonban egyszerű adminisztratív nehézségek, amelyek nem elégségesek annak igazolására, hogy az érintett állam hatóságai megtagadják az említett alapítványok tekintetében ugyanazokat az adómentességeket, mint amelyekben az ugyanilyen típusú, ezen államban elvben teljes körű adókötelezettséggel rendelkező alapítványok részesülnek (lásd ebben az értelemben a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 29. pontját).

49 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy semmi sem akadályozza az érintett adóhatóságokat abban, hogy az adómentesség kedvezményét kérelmező közhasznúként elismert alapítványoktól megköveteljék azon megfelelő igazolások benyújtását, amelyek lehetővé teszik a szükséges ellenőrzések elvégzését. Ezenfelül az adóellenőrzés hatékonyságára hivatkozással nem indokolható az olyan nemzeti szabályozás, amely abszolút módon megakadályozza, hogy az adózó ilyen igazolást nyújtson be (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Laboratoires Fournier ügyben hozott ítélet 25. pontját).

50 Ezenfelül az érintett adóhatóságok a 2004. november 16-i 2004/106/EK tanácsi irányelvvel (HL L 359., 30. o.) módosított, a közvetlen adóztatás területén a tagállamok illetékes hatóságainak

kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) szerint más tagállamok hatóságaihoz fordulhatnak minden olyan információ megszerzése érdekében, amely szükségesnek bizonyul az adóalanyok adójának helyes meghatározásához, beleértve az adómentesség biztosítását is (lásd ebben az értelemben a C-55/98. sz. Vestergaard-ügyben 1999. október 28-án hozott ítélet [EBHT 1999., I-7641. o.] 26. pontját és a C-422/01. sz., Skandia és Ramstedt ügyben 2003. június 26-án hozott ítélet [EBHT 2003., I-6817. o.] 42. pontját).

51 Harmadsorban a német kormány azzal érvel, hogy a társasági adó alóli mentesség biztosítása a belföldi székhellyel nem rendelkező alapítványoknak a Németországban található ingatlantulajdonuk hasznosításával szerzett jövedelem tekintetében a nemzeti adórendszer koherenciáját veszélyezteti. A német kormány szerint az adómentesség célja az elismert közhasznú alapítványok által végzett közhasznú tevékenységből származó adókötelezettség megszüntetése. Amennyiben ezen alapítványok a közjóért közvetlenül vállalják a felelősséget, az állam helyett járnak el, és az állam viszonzásul adókedvezményt biztosíthat a számukra az egyenlő bánásmódra vonatkozó kötelezettségek megszegése nélkül.

52 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság elismerte, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szüksége igazolhatja az EK-Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását (a C-204/90. sz. Bachmann-ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-249. o.] 28. pontja és a C-300/90. sz., Bizottság kontra Belgium ügyben 1992. január 28-án hozott ítélet [EBHT 1992., I-305. o.] 21. pontja).

53 Az ilyen igazoláson alapuló érv azonban csak akkor lehet sikeres, ha kimutatják az érintett adókedvezmény és az e kedvezmény valamely meghatározott adólevonás által történő kiegyenlítése közötti közvetlen összefüggést (lásd ebben az értelemben a C-484/93. sz., Svensson és Gustavsson ügyben 1995. november 14-én hozott ítélet [EBHT 1995., I-3955. o.] 18. pontját, a C-107/94. sz. Asscher-ügyben 1996. június 27-én hozott ítélet [EBHT 1996., I-3089. o.] 58. pontját, a C-264/96. sz. ICI-ügyben 1998. július 16-án hozott ítélet [EBHT 1998., I-4695. o.] 29. pontját, a fent hivatkozott Vestergaard-ügyben hozott ítélet 24. pontját, valamint a C-436/00. sz., X és Y ügyben 2002. november 21-én hozott ítélet [EBHT 2002., I-10 829. o.] 52. pontját).

54 Amint az a fent hivatkozott Bachmann-ügyben hozott ítélet 21–23. pontjából, valamint a fent hivatkozott Bizottság kontra Belgium ügyben hozott ítélet 14–16. pontjából kiderül, e határozatok azon a megállapításon alapulnak, hogy a belga jogban ugyanazon jövedelemadó-alany tekintetében közvetlen összefüggés áll fenn a biztosítási járulékok adóköteles jövedelmekből történő levonásának, valamint a biztosítók által kifizetett összegek későbbi megadóztatásának lehetőségével között (lásd a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 42. pontját).

55 Azonban nem lehet helyt adni a német kormány azon érvelésének, amely arra irányul, hogy a tőke szabad mozgásának korlátozását adórendszere koherenciája megőrzésének szükségességével igazolja.

56 Egyrészt ugyanis az adókedvezményhez, amely a bérbeadásból származó jövedelmek adómentességét jelenti, nem rendelhető az elvben teljes körű adókötelezettséggel rendelkező alapítványokat terhelő költség. Másrészt kifejezve, az adórendszer szempontjából nincs közvetlen összefüggés ezen adómentesség és az e kedvezmény valamely meghatározott adólevonás által történő kiegyenlítése között.

57 Másrészt, még ha első látásra igazoltnak is tűnhet annak szándéka, hogy az adómentességet olyan elismert közhasznú alapítványok számára tartsák fenn, amelyek e tagállam politikai céljai érdekében tevékenykednek, ez nem változtat azon a tényen, hogy a kérdést

el?terjeszt? bíróság által a Bíróság rendelkezésére bocsátott információk alapján az AO 52. §-a nem írja el? feltételül, hogy a közhasznú tevékenységet a nemzeti társadalom javára kell gyakorolni. Ennek alapján az említett bíróság arra a következtetésre jutott, hogy az alapügyben érintett alapítvány részesülhetne az adókedvezményben, ha ugyanezen célok érdekében folytatna tevékenységet, és a székhelye Németországban lenne.

58 Negyedszer a német kormány hangsúlyozza, hogy az adóbevétel alapja meg?rzésének szükségessége igazolja az adómentességnek a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező alapítványoktól való megtagadását.

59 Bizonyos, hogy a társasági adó alóli mentességre való jogosultságnak a belföldi székhellyel nem rendelkező közhasznú alapítványok javára történ? elismerése a Németországi Szövetségi Köztársaság számára a társaságiadó-bevételek csökkenését eredményezné. Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint azonban az adóbevételek csökkenése nem tekinthető olyan nyomós közérdeknek, amely igazolhatná az alapvet? szabadságok egyikével elvileg ellentétes intézkedést (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Verkooijen?ügyben hozott ítélet 59. pontját, a C?136/00. sz. Danner?ügyben 2002. október 3?án hozott ítélet [EBHT 2002., I?8147. o.] 56. pontját, a fent hivatkozott X és Y ügyben hozott ítélet 50. pontját, valamint a fent hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 49. pontját).

60 Ötödször a tárgyalás során az az érv került el?terjesztésre – különösen a Finanzamt és a német kormány által –, hogy nem kizárt, hogy a b?nszervezetek és a terrorszervezetek az alapítványok jogállását veszik igénybe pénzmosás, illetve pénzösszegeknek az egyik tagállamból a másik tagállamba történ? jogellenes átutalása céljából.

61 Még ha feltételezhető is, hogy valamely tagállam hatóságai az adómentesség kedvezményének a belföldön székhellyel rendelkező közhasznúként elismert alapítványok számára történ? fenntartásával a b?nözés elleni küzdelmet célozzák, ez nem változtat azon a tényen, hogy a b?ncselekmények általános véelmét nem lehet arra a körülményre alapítani, hogy az alapítvány más tagállamban rendelkezik székhellyel. Ezenfelül az ilyen alapítványok kizárása az adómentesség kedvezményéb?l – jóllehet számos eszköz áll rendelkezésre ezen alapítványok könyvelésének és tevékenységeinek ellen?rzésére – olyan intézkedésnek t?nik, amely túllép a b?nözés elleni küzdelemhez szükséges mértéken (lásd ebben az értelemben a C?243/01. sz., Gambelli és társai ügyben 2003. november 6?án hozott ítélet [EBHT 2003., I?13 031. o.] 74. pontját).

62 Tekintettel a fenti megfontolásokra, az el?terjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK?Szerződés 73d. cikkével együttesen értelmezett 73b. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam, amely mentesíti a társasági adó alól az elvben teljes kör? adókötelezettséggel rendelkező közhasznúként elismert alapítványok belföldön szerzett, bérbeadásból származó jövedelmét, ugyanezen mentesség biztosítását megtagadja valamely közhasznúként elismert magánjogi alapítvány ugyanilyen típusú jövedelme tekintetében, kizárólag azon oknál fogva, hogy ez utóbbi alapítvány csupán korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik belföldön, mivel székhelye más tagállamban található.

A költségekr?l

63 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vev? felek számára a kérdést el?terjeszt? bíróság el?tt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekr?l. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

Az EK-Szerződés 73d. cikkével együttesen értelmezett 73b. cikkét úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes, ha valamely tagállam, amely mentesíti a társasági adó alól az elvben teljes körű adókötelezettséggel rendelkező közhasznúként elismert alapítványok belföldön szerzett, bérbeadásból származó jövedelmét, ugyanezen mentesség biztosítását megtagadja valamely közhasznúként elismert magánjogi alapítvány ugyanilyen típusú jövedelme tekintetében, kizárólag azon oknál fogva, hogy ez utóbbi alapítvány csupán korlátozott adókötelezettséggel rendelkezik belföldön, mivel székhelye más tagállamban található.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: német.