

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2012. július 19.(*)

„Letelepedés szabadsága – A t?ke szabad mozgása – Közvetlen adózás – Öröklési illeték – Az illetékösszeg kiszámításának módja – Harmadik államban székhellyel rendelkező t?ketársaságban meglévő részesedés egyedüli tagként öröklés útján való megszerzése – Az ilyen társaságokban fennálló részesedés esetében az illetékkedvezményeket kizáró nemzeti szabályozás”

A C-31/11. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2011. január 20-án érkezett, 2010. december 15-i határozatával terjesztett elő az előtte

Marianne Scheunemann

és

a **Finanzamt Bremerhaven**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: J. N. Cunha Rodrigues tanácselnök, U. Løhmus (előadó), A. Rosas, A. Ó Caoimh és A. Arabadjiev bírák,

előtanácsnok: V. Trstenjak,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a német kormány képviseletében T. Henze és K. Petersen, meghatalmazotti minőségben,
 - az Európai Bizottság képviseletében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,
- a előtanácsnok indítványának a 2012. március 20-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése és az EUMSZ 65. cikk értelmezésére irányul.

2 A kérelmet M. Scheunemann és a Finanzamt Bremerhaven (a továbbiakban: Finanzamt) között a többek között egy harmadik államban székhellyel rendelkező t?ketársaságban fennálló részesedést tartalmazó hagyatékot terhelő öröklési illeték kiszámítására vonatkozó adóhatósági

határozat miatt indult peres eljárás keretében terjesztették el?.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A Szerződés 67. cikkének [az Amszterdami Szerződés által hatályon kívül helyezett cikk] végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o., magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet 1. kötet 10. o.) 1. cikkének (1) bekezdése értelmében:

„A következő rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok eltörlik a tagállamokban honos személyek közötti t?kemozgásokra vonatkozó korlátozásokat. Az irányelv alkalmazásának megkönnyítése érdekében a t?kemozgások osztályozása az I. mellékletben foglalt n?menklatúrával összhangban történik.”

4 A 88/361 irányelv 1. cikkében említett t?kemozgások között ezen irányelv I. melléklete a „Személyes t?kemozgások” cím? XI. részében említi többek között az örökségeket és hagyatékokat.

A német jog

5 Az 1997. február 27-én kihirdetett öröklési és ajándékozási illetékr?l szóló törvény (Erb-schaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, a továbbiakban: ErbStG) (BGBl. 1997. I., 378. o.) 2007. október 10-i törvénnyel (BGBl. 2007. I., 2332. o.) módosított változata 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja el?írja, hogy „öröklésiilleték-köteles (vagy ajándékozásiilleték-köteles) [...] a haláleset folytán történ? vagyonszerzés”.

6 Az ErbStG 2. §-a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében a halála id?pontjában német illet?ség? örökhagyó egész vagyona öröklésiilleték-köteles. Ennek hatálya alá tartozik a más államban található vagyon is.

7 Az ErbStG 13a. §-ának (1) és (2) bekezdése a következőképpen rendelkezik:

„(1) A (4) bekezdés értelmében vett vállalkozási vagyont, a mez?gazdasági és erdészeti vagyont, valamint a t?ketársaságokban fennálló részesedést – a második mondatban szerepl? kivétellel – összesen 225 000 euró értékig figyelmen kívül kell hagyni

1. öröklés útján történ? megszerzésének esetében; [...]

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

8 Az ErbStG 13a. §-a (4) bekezdésének 3. pontja szerint „az illetékmentes rész és a csökkentett illetékalap [...] akkor alkalmazható a t?ketársaságban fennálló részesedésre, ha a t?ketársaság az illetékfizetési kötelezettség keletkezésének id?pontjában belföldi székhellyel vagy ügyvezetési hellyel rendelkezik, és az örökhagyó vagy ajándékozó e társaság jegyzett t?kéjének közvetlenül több mint 25%-ával rendelkezett”.

9 Az ErbStG 13a. §-a (5) bekezdésének 4. pontja szerint az illetékmentes rész vagy hányad és a csökkentett illetékalap visszamen?leges hatállyal megsz?nik, amennyiben a vagyonszerz? a szerzést követ? öt éven belül a t?ketársaságban fennálló részesedéseket egészben vagy részben elidegenít.

10 A Bíróság elé terjesztett iratokból kit?nik, hogy a német adóhatóság a C-256/06. sz. Jäger-

ügyben 2008. január 17-én hozott ítéletet (EBHT 2008., I-123. o.) követően úgy döntött, hogy az ErbStG 13a. §-ának (1) és (2) bekezdésében biztosított kedvezményeket a Németországi Szövetségi Köztársaságon kívüli, más tagállamban székhellyel rendelkező, tőzsdén nem jegyzett tőketársaságokban fennálló részesedésekre is alkalmazza. Az Európai Unióhoz vagy az Európai Gazdasági Térséghez nem tartozó államokban székhellyel rendelkező társaságokban fennálló részesedések továbbra is kizártak maradtak.

Az alapeljárás és az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdés

11 A Németországban lakóhellyel rendelkező M. Scheunemann a 2007 februárjában elhunyt, szintén Németországban lakóhellyel rendelkező apjának egyedüli örököse. Az örökség, amelynek körébe tartozott többek között az apa mint egyedüli tag által egy kanadai székhelyű tőketársaságban birtokolt részesedés, Németországban öröklésiilleték-köteles.

12 A Finanzamt a 2008. november 24-i határozatával 299 381,95 euró összegben állapította meg a M. Scheunemann által fizetendő öröklési illetéket, mivel a szóban forgó tőketársaságban fennálló örökhagyói részesedés értékét 1 142 115 euró összegben vette figyelembe. Mivel e társaság belföldön vagy valamely tagállamban sem székhellyel, sem ügyvezetési hellyel nem rendelkezett, nem biztosították az ErbStG 13a. §-ának (1) bekezdésében előírt 225 000 euró összegű illetékmentességet és az ugyanezen § (2) bekezdése szerinti illetékalap-csökkentést.

13 M. Scheunemann, mivel úgy vélte, hogy jogosult ezen illetékkedvezményekre, panaszt nyújtott be a Finanzamt határozata ellen.

14 A panaszt elutasító határozatot követően M. Scheunemann keresetet nyújtott be a Finanzgericht Bremenhez, amely azt elutasította. E bíróság szerint az ErbStG 13a. §-a (4) bekezdése 3. pontjának címén járó illetékkedvezményeket nem a tőke szabad mozgása, hanem kizárólag a letelepedés szabadságának tükrében kell vizsgálni, ha az örökhagyó által a tőketársaság jegyzett tőkéjében birtokolt – e rendelkezésben előírt – több mint 25%-os részesedés az e társaságra gyakorolható befolyás lehetőségét biztosítja. Márpedig a letelepedés szabadsága célját tekintve nem alkalmazandó az olyan, harmadik tagállamban székhellyel rendelkező társaságban fennálló részesedésre, mint az alapügybeli.

15 Az említett bíróság által hozott ítélet elleni felülvizsgálati kérelmet elbíráló Bundesfinanzhof úgy tekinti, hogy az EUMSZ letelepedés szabadságára vonatkozó rendelkezései nem alkalmazhatók a jelen esetre. E tekintetben e bíróság megemlíti, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint bármilyen jellegű hagyaték adójogi megítélése a Szerződés szabad tőkemozgásra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik. Ennélfogva az említett bíróság azt szeretné megtudni, hogy az alapeljárásbeli szabályozás ellentétes-e ez utóbbi rendelkezésekkel.

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

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

Az elzetes döntéshozatalra elterjesztett kérdésről

17 A kérdést elterjesztő bíróság a kérdésével lényegében arra vár választ, hogy a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseit úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az öröklési illeték kiszámítása során a harmadik államban székhellyel rendelkező társaságban fennálló részesedésben megtestesülő hagyaték esetében kizárja bizonyos illetékkedvezmények alkalmazását, míg ugyanezeket a kedvezményeket megadja az efféle részesedést tartalmazó hagyaték esetében, ha a társaság székhelye valamely tagállam területén található.

18 Bevezetésképpen mind a német kormány, mind pedig a Bizottság arra hivatkozik, hogy az alapeljárásbeli nemzeti szabályozás nem a tőke szabad mozgásának, hanem a letelepedés szabadságának hatálya alá tartozik azon indokkal, hogy az alapeljárásbeli részesedés lehetővé teszi az irányítást biztosító befolyás gyakorolását az érintett társaság döntéseire.

19 Következésképpen először azt kell meghatározni, hogy vajon a letelepedés szabadságára vonatkozó EUMSZ 49. cikk vagy a tőke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk az, amelyiket az említett szabályozásra alkalmazni kell.

20 E tekintetben a mára megszilárdult ítélkezési gyakorlatból következik, hogy annak meghatározása érdekében, hogy a nemzeti szabályozás egyik vagy másik szabadság körébe tartozik-e, az érintett szabályozás tárgyát kell figyelembe venni (lásd ebben az értelemben a C-436/08. és C-437/08. sz., Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben 2011. február 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-305. o.] 33. pontját, valamint a C-132/10. sz., Halley és társai ügyben 2011. szeptember 15-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-8353. o.] 17. pontját).

21 Az alapeljárásbeli ügyben a vitatott szabály tárgya az olyan hagyatékok adójogi megítélése, amelyek többek között társaságokban fennálló részesedést tartalmaznak.

22 A Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik az is, hogy az öröklés adójogi megítélése fősabály szerint a tőke szabad mozgására vonatkozó EUMSZ 63. cikk hatálya alá tartozik. Az öröklés ugyanis, amely az elhunyt személy hagyatékának egy vagy több személyre történő átszállását jelenti, a 88/361 irányelv I. mellékletének „Személyes tőkemozgások” című XI. része alá tartozik, tőkemozgásnak minősül az EUMSZ 63. cikk értelmében (lásd különösen a C-11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-6845. o.] 39. pontját, és a C-43/07. sz. Arens-Sikken-ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-6887. o.] 30. pontját, valamint a C-35/08. sz., Busley és Cibrian Fernandez ügyben 2009. október 15-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-9807. o.] 18. pontját, és a C-25/10. sz., Missionswerk Werner Heukelbach ügyben 2011. február 10-én hozott ítélet [EBHT 2011., I-497. o.] 16. pontját).

23 Mindazonáltal emlékeztetni kell arra, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az a nemzeti szabályozás, amely célját tekintve kizárólag olyan részesedésekre alkalmazandó, amelyek lehetővé teszik, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak a társaság döntéseire és meghatározzák annak tevékenységét, a Szerződés letelepedési szabadságra vonatkozó rendelkezéseinek a hatálya alá tartozik. Ezzel szemben azon nemzeti rendelkezéseket, amelyek a vállalkozás általános ügyvitele és irányítása befolyásolásának szándéka nélkül, kizárólag pénzügyi befektetési célzattal történő részesedésekre alkalmazandók, kizárólag a tőke szabad mozgására tekintettel kell vizsgálni (a fent hivatkozott Haribo Lakritzen Hans Riegel és Österreichische Salinen egyesített ügyekben hozott ítélet 35. pontja, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

24 Ebből következik, hogy annak meghatározása végett, hogy melyik szabadság hatálya alá tartozik az alapeljárásbeli nemzeti szabályozás, azt kell vizsgálni, hogy az említett szabályozás

szerinti részesedés elegendő-e ahhoz, hogy a birtokosa irányítást biztosító befolyást gyakorolhasson az érintett társaság döntéseire, és meghatározhassa annak tevékenységét.

25 A jelen esetben az ErbStG 13a. §-ának (1) és (2) bekezdése ugyanezen § (4) bekezdésének 3. pontjával összefüggésben történő értelmezéséből következik, hogy a szóban forgó illetékkedvezmények esetleges igénybevételének feltétele a társaságban fennálló több mint 25%-os közvetlen tőkerészesedés.

26 A német kormány arra hivatkozik, hogy a német jog alapján a tőketársaságban fennálló ilyen részesedés lehetővé teszi, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljanak annak döntéseire, és meghatározzák annak tevékenységét. Az ilyen részesedés ugyanis blokkoló kisebbséget biztosít a tag számára a vállalkozás fennmaradását meghatározó fontos döntések során.

27 A német kormány szerint az alapeljárásbeli nemzeti rendelkezések által előírt illetékkedvezmények célja különösen az, hogy a jelentős társasági részesedések örököseit a társaság ügyvezetésében való részvételre ösztönözzék abból a célból, hogy végeredményben biztosítsák a vállalkozás fennmaradását és a munkahelyek fenntartását.

28 E kormány szerint e célt az biztosítja, hogy az ErbStG 13a. §-ának (5) bekezdésében előírtak szerint visszamenőleges hatállyal megszűnnek a szóban forgó illetékkedvezmények abban az esetben, ha az örökös a szerzést követő öt éven belül a részesedéseit egészben vagy részben elidegeníti.

29 Meg kell állapítani, hogy a német jogalkotó – az alapeljárásbeli illetékkedvezmények megadása céljából – meghatározta azt a részesedési küszöböt, amely lehetővé teszi a tőketársaságban fennálló részesedések birtokosa számára, hogy befolyásolja a társaság ügyvitelét és irányítását, és olyan feltételeket írt elő, amelyek annak biztosítására irányulnak, hogy az említett birtokos ne kizárólag csak pénzügyi befektetési cézzal járjon el.

30 Ennélfogva úgy kell tekinteni, hogy az alapügyben vitatott szabályozás döntően a letelepedés szabadságát érinti, és a Bíróság ítélkezési gyakorlatának megfelelően kizárólag a Szerződés e szabadságra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik. Még ha feltételezzük is, hogy az ilyen nemzeti szabályozás korlátozó hatást gyakorol a tőke szabad mozgására, e hatást a letelepedés szabadsága esetleges korlátozásának elkerülhetetlen következményének kell tekinteni, és nem indokolja az említett szabályozásnak a Szerződés tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek szempontjából történő vizsgálatát (lásd ebben az értelemben a C-464/05. sz., Geurts és Vogten ügyben 2007. október 25-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-9325. o.] 16. pontját, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

31 Mindenesetre az alapeljárásbeli tényeket illetően nem vitatott, hogy az örökhagyó a szóban forgó társaság tőkéjében 100%-os részesedéssel bírt, amely folytán tagadhatatlan, hogy irányítást biztosító befolyást tudott gyakorolni a társaság döntéseire, és meg tudta határozni annak tevékenységét.

32 Következésképpen nem kell vizsgálni az alapeljárásbeli nemzeti szabályt a Szerződés tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseinek szempontjából.

33 Ami a Szerződésnek a letelepedés szabadságáról szóló fejezetét illeti, az egyáltalán nem tartalmaz olyan rendelkezést, amely e rendelkezések tárgyi hatályát kiterjesztené az olyan társaságban birtokolt részesedés esetére, amelynek a székhelye harmadik államban található (lásd ebben az értelemben a C-102/05. sz., A és B ügyben 2007. május 10-én hozott végzés [EBHT 2007., I-3871. o.] 29. pontját, valamint a C-157/05. sz. Holböck-ügyben 2007. május 24-én

hozott ítélet [EBHT 2007., I-4051. o.] 28. pontját). Márpedig az alapeljárásbeli esetben egy kanadai székhelyű társaságban birtokolt részesedésről van szó.

34 Ennélfogva az EUMSZ 49. és az azt követő cikkek céljukat tekintve nem alkalmazandók olyan esetekre, mint az alapeljárásbeli.

35 A fenti megfontolások összességére figyelemmel az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az olyan tagállami szabályozás, mint az alapeljárásbeli, amely az öröklési illeték kiszámítása során a harmadik államban székhellyel rendelkező társaságban fennálló részesedésben megtestesülő hagyaték esetében kizárja bizonyos illetékkedvezmények alkalmazását, míg ugyanezeket a kedvezményeket megadja az efféle részesedést tartalmazó hagyaték esetében, ha a társaság székhelye valamely tagállam területén található, döntően az EUMSZ 49. és az azt követő cikkek szerinti letelepedés szabadságát érinti, ha e részesedés lehetővé teszi a birtokosa számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon az érintett társaság döntéseire, és meghatározza annak tevékenységét. E cikkek céljukat tekintve nem alkalmazandók az olyan társaságban birtokolt részesedés esetére, amelynek a székhelye harmadik államban található.

A költségekről

36 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

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

Az olyan tagállami szabályozás, mint az alapeljárásbeli, amely az öröklési illeték kiszámítása során a harmadik államban székhellyel rendelkező társaságban fennálló részesedésben megtestesülő hagyaték esetében kizárja bizonyos illetékkedvezmények alkalmazását, míg ugyanezeket a kedvezményeket megadja az efféle részesedést tartalmazó hagyaték esetében, ha a társaság székhelye valamely tagállam területén található, döntően az EUMSZ 49. és az azt követő cikkek szerinti letelepedés szabadságát érinti, ha e részesedés lehetővé teszi a birtokosa számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon az érintett társaság döntéseire, és meghatározza annak tevékenységét. E cikkek céljukat tekintve nem alkalmazandók az olyan társaságban birtokolt részesedés esetére, amelynek a székhelye harmadik államban található.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.