

CHRISTINE STIX?HACKL

F?TANÁCSNOK INDÍTVÁNYA

Az ismertetés napja: 2005. december 15.1(1)

C?386/04. sz. ügy

Centro di Musicologia Walter Stauffer

kontra

Finanzamt München für Körperschaften

(A Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem)

„Adójog – Társasági adó – Közhasznúként elismert magánjogi alapítvány adómentessége – A honosság feltétele”

I – Bevezetés

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

II – Jogi háttér

A – *A közösségi jog rendelkezései*

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

B – *A nemzeti jog*

3. A német Körperschaftsteuergesetz(2) (a továbbiakban: KStG) vonatkozó rendelkezései a következ?ket írják el?:

„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 Abgabeordnung 51?68. §?a). Kereskedelmi 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. [...]"

4. A német Einkommensteuergesetz (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 [...]”

III – A tényállás és az eljárás

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

6. Az alapítvány Münchenben egy üzlethelyiség tulajdonosa, amelyb?l bérbeadás és haszonbérbe adás révén származik jövedelme, amely után a Finanzamt München (a továbbiakban: Finanzamt) 1997. évre társasági adókötelezettséget állapított meg. Az alapítvány Németország területén nem rendelkezik a tevékenységének gyakorlására használt helyiséggel és

leányvállalattal sem. Az említett üzlethelyiség bérbeadásához és haszonbérbe adásához kapcsolódó teendőket egy német meghatalmazott látja el.

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

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

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

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

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

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

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

14. A kérdést előterjesztő bíróságnak az is kétségesnek tűnik, hogy a honos és nem honos alapítványok eltérő módon történő kezelését igazolja-e a koherencia alapelve. A koherencia

alapelve kimondja, hogy az adómentesség és a közérdek? cél között kapcsolatnak kell fennállnia. Az el?fordulhat ugyan, hogy egy céljait külföldön megvalósító külföldi alapítvány közhasznú jellege Németországnak nem válik el?nyére. A Bundesfinanzhof azonban kiemeli, hogy az 1977. évi AO 52. §-ának (1) bekezdése a közhasznúság adójogi elismerésének nem szabja feltételül a belföldi közérdek? célok követését. A vélt összefüggés az el?nyök elérése és az adómentesség között a német adójogban tehát nem a közhasznúsághoz, hanem az adott alapítvány belföldi/külföldi székhelyéhez kapcsolódik, ami már nem tekinthet? koherensnek.

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

„Ellentétes?e az EK?Szerz?dés 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 kör? adókötelezettséggel rendelkező, ugyanilyen jövedelmekkel bíró belföldi közhasznú alapítványtól eltér?en nem mentesül a társasági adó alól?”

IV – Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésr?l

16. El?ször az érintett alapítvány közhasznú jellege kapcsán az alapvet? szabadságok alkalmazhatóságának kérdésében kialakult különböz? vitás kérdésekkel kell foglalkozni (A). Ezt követ?en vizsgálni kell, hogy egy ingatlanok egy, a székhely szerinti tagállamtól különböz? tagállamban történ? bérbeadásából származó jövedelem megszerzése kapcsán mely alapvet? szabadságok vehet?k figyelembe (B). Ezeknek az el?zetes kérdéseknek a tisztázását követ?en vizsgálni kell a minden esetben alkalmazandó vonatkozó alapvet? szabadságok korlátozásának a kérdését (C). Amennyiben egy vagy több alapvet? szabadság közösségi jogi szempontból releváns korlátozása lenne megállapítható, úgy végül minden ennek igazolására szolgáló indokot meg kell vizsgálni (D).

A – Az alapvet? szabadságok alkalmazhatóságáról

1. A felek lényeges érvei

17. A német szövetségi kormány azt az álláspontot képviseli, hogy az alapvet? szabadságok egyáltalán nem alkalmazhatóak, mivel a közhasznú szervezetekre vonatkozó német adójogi rendelkezéseknek szociális szabályozási tartalmuk van. A Bíróság ítélezési gyakorlata szerint az ilyen rendelkezések csak akkor alkalmazhatók más tagállambeli illet?ség? közösségi állampolgárokra, ha a közösségi állampolgár és az érintett tagállam között egy kell?en szoros kapcsolat áll fenn, ami jelen ügyben hiányzik.

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

19. Az ír Chief State Solicitor lényegében azt adja el?, hogy az EK?Szerz?dés rendelkezései, amelyek a négy szabadságot védik és garantálják, nem lehetnek befolyással a közhasznúság adójogi szempontból történ? elismerésére egy tagállamban. Ezen túlmen?en az alapvet? szabadságok alkalmazása feltételezi, hogy egy szervezet olyan tevékenységet gyakorol, amely gazdasági jövedelemszerz? céllal bír.

20. Ezzel szemben hangsúlyozza a Bizottság, hogy a kérdéses adójogi szabályozás szociálpolitikai indokai nem zárják ki az EK?Szerz?dés alkalmazását. Az alapítvány kinyilvánítja

továbbá, hogy a közösségi szint? harmonizációnak a közhasznúságra vonatkozó jog, illetve az adójog területén történ? fenn nem állása nem zárja ki az alapvet? szabadságok alkalmazását. A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata alapján a tagállamoknak a náluk maradó szabályozási hatásköröket is az alapvet? szabadságok tiszteletben tartásával kell gyakorolniuk.

2. Jogi értékelés

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

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

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

24. Egy szervezetnek a szociálpolitikai célok megvalósításában történ? részvétele nem zárja ki alapvet?en a közösségi jog alkalmazhatóságát; sokkal inkább dönt? az, hogy a szervezet ennek során gazdasági tevékenységet gyakorol?e.(7)

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

B – A vonatkozó alapvet? szabadságokról

1. A felek lényeges érvei

26. Az alapítvány álláspontja az, hogy a házzal kapcsolatos teend?ket ellátó megbízottja révén, aki az üzlethelyiséget kezeli, belföldön állandó jelenléttel bírónak min?sül. Ezért alkalmazandó az épület kezelésére a letelepedés szabadsága. Arra az esetre, ha a Bíróság nem osztaná ezt az álláspontot, az alapítvány tevékenységét a szolgáltatásnyújtás szabadsága szemszögéb?l kell vizsgálni, mivel határon átnyúlóan ellenérték fejében nyújt szolgáltatást. Gazdasági tevékenységére mindenesetre alkalmazandó a t?kemozgás szabadsága. A Szerz?dés (Amszterdami Szerz?dés által hatályon kívül helyezett) 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24?i 88/361/EGK tanácsi irányelv(8) I. melléklete ugyanis felállít egy nomenklatúrát a t?kemozgásokról, és a II. pont A. alpontja értelmében, amely a nemzeti területen nem honos személy ingatlanbefektetéseit nevezi meg, a jövedelemszerzés a t?kemozgások közé tartozik. Ennek a nomenklatúrának a fogalommeghatározásai között az ilyen befektetésekre a következ?

definíció szerepel: ingatlan vásárlása természetes személyek által nyereségszerzés vagy személyes használat céljából.

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

28. A Finanzamt, az Egyesült Királyság Kormánya és – kisegítésképpen – a német szövetségi kormány és az ír Chief State Solicitor ezzel szemben arra hivatkoznak, hogy az EK?Szerz?dés 58. cikkét akként kell értelmezni, hogy az minden jogalanyt kivesz az EK?Szerz?dés 52. és 59. cikkének hatálya alól, amely az alapító okirata szerint nem jövedelemszerzési céllal m?ködik, függetlenül attól, hogy gazdasági tevékenységet folytatnak?e. Az Egyesült Királyság Kormánya szerint álláspontját er?síti a C?174/00. sz. ügyben(9) 2002. március 22?én hozott ítélet, és hozzáf?zi még, hogy a Bíróság ennyiben elhatárolta magát Cosmas f?tanácsnoknak a C?172/98. sz. ügyre(10) vonatkozó 1999. január 28?i eltér? indítványától.

29. A Finanzamt ezzel kapcsolatban el?adja, jog a „jövedelemszerzési cél” fogalmát az EK?Szerz?dés 58. cikkének (2) bekezdése alapján úgy kell értelmezni, hogy az túlmegy a „piaci szerepl?ként” történ? pusztá fellépésen, mert vonatkozik az adott szervezet bel? struktúrájára is. Az a mérvadó, hogy az alapítvány tevékenysége a kit?zött céljai és a szabályzatai szerint pozitív jövedelem megszerzésére irányul?e. Az EK?Szerz?dés 58. cikkének (2) bekezdése lehetővé teszi a tagállamoknak, hogy a verseny torzulását megakadályozzák, ami akkor állhat el?, ha nem nyereségorientált egyesületek a vállalkozásokkal konkurálnak.

30. Az Egyesült Királyság Kormányának megítélése szerint a nemzeti bíróság által ismertetett tényállás nem tartalmaz utalást arra, hogy az ügy érintené az EK?Szerz?dés 73b. cikke szerinti t?kemozgás szabadságát.

31. Az olasz kormány ezzel szemben elfogadja, hogy az ügy közvetlenül az EK?Szerz?dés letelepedés szabadságára és szolgáltatásnyújtás szabadságára vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá esik. A vitatott német szabályozás sérti a t?kemozgás szabadságát is, mert a nem Németországban honos jogi személyeket visszatarthatja az ezen államban történ? befektetésekt?l.

2. Jogi értékelés

a) Bevezet? megjegyzések

32. A német Bundesfinanzhof az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdésében hivatkozik a Szerz?désnek a letelepedés, a szolgáltatásnyújtás és a t?kemozgás szabadságára vonatkozó rendelkezéseire. Mivel a szolgáltatásnyújtás szabadsága az EK 50. cikk (1) bekezdése alapján a másik két alapvet? szabadsághoz képest szubszidiárius jelleg?, így azt csak akkor kell vizsgálni, ha azt megelőz?en sem a letelepedés, sem a t?kemozgás szabadságának alkalmazására nem kerülhet sor.

33. A letelepedés szabadsága kapcsán először meg kell jegyezni, hogy a felek részletesen nyilatkoztak az EK 48. cikk második bekezdésének értelmezése körében, ennyiben ez a rendelkezés a magánjogi személyeket, akiknek nincs jövedelemszerzési céljuk, kizárja a letelepedés szabadságának – és az EK 55. cikkel kapcsolatban a szolgáltatásnyújtás

szabadságának – a személyi hatálya alól. Azt pedig, hogy egy közhasznú alapítvány folytat-e jövedelemszerző tevékenységet, és milyen mértékben, csak akkor lehet tisztázni, ha az alapítvány bérbeadási tevékenysége a letelepedés szabadságának tárgyi hatálya alá tartozik.

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

b) A letelepedés és a tőkemozgás szabadságának elhatárolása

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

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

37. Első sorban akkor jön létre átfedés a tőkemozgás és a letelepedés szabadsága között, ha az egyes államok jogi előírásai például részesedés(12) formájában történő közvetlen befektetésekre vagy ingatlanoknak a határon átnyúló gazdasági tevékenység(13) folytatása céljából történő megvásárlására vonatkoznak.

38. Az EK 44. cikk (2) bekezdésének e) pontjából egyrészt az következik, hogy a letelepedés szabadsága az ahhoz szükséges üzleti célra használt ingatlan megvásárlását is biztosítja. Másrészt a ingatlanbefektetések a 88/361 irányelv I. mellékletében szereplő tőkemozgásokról szóló nomenklatúra szerinti tőkemozgást valósítanak meg, és mivel a Bíróság ítélezési gyakorlatában ez a nomenklatúra a „tőkemozgás” fogalmának az EK 56. és azt követő cikkeibentalálható definíciójához kapcsolódó értelmezésként használatos,(14) egy ingatlanbefektetés egyúttal a tőkemozgás szabadságának hatálya alá is tartozik.

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

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

(2) Amennyiben az ingatlanvásárlás egy másik tagállamban huzamosabb időre tervezett gazdasági tevékenységhez szükséges, ez az ingatlanvásárlás egyúttal a letelepedés szabadsága alá is tartozik.(16)(17)

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

i) A t?kemozgás szabadságának tárgyi hatálya

41. A t?kemozgás szabadsága tárgyi szempontból jelen ügyben alkalmazandó, mert az Olaszországban székhellyel rendelkező alapítvány egy ingatlant vásárolt Németországban és a nem honos személy belföldi ingatlanvásárlása a 88/361 irányelv 1. cikke és ugyanezen irányelv t?kemozgásokról szóló nomenklatúrája szerint t?kemozgásnak min?sül.(18)

ii) A letelepedés szabadságának tárgyi hatálya

42. Annak érdekében, hogy a letelepedés szabadsága a t?kemozgás szabadsága mellett tárgyi szempontból alkalmazható legyen, a Németországban fekv? ingatlanban az alapítványnak egy gazdasági tevékenységhez állandó jelleggel be kellene rendezkednie.(19)

43. El?re kell bocsátani ennek kapcsán, hogy a Németországban megvásárolt ingatlant az alapítvány bérbe adja, és az nem egy már meglév? fióktelep kiegészítését jelenti, hanem az alapítvány Németországban folytatott f?tevékenységét képezi.(20)

– Huzamosabb id?re tervezett önálló gazdasági tevékenység?

44. El?ször azt kell megvizsgálni, hogy egy olyan ingatlan bérbeadása, amely az alapeljárásban is szerepel, egyáltalán gazdasági tevékenységnek min?sül?e.

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

46. Ez az álláspont nem elfogadható. Az igaz, hogy az ingatlanok bérbeadása az 1977. évi AO 14. §-a alapján csak vagyonkezelésnek, és nem önálló gazdasági tevékenységnek min?sül. Egy közösségi jogi fogalom értelmezése azonban alapvet?en nem igazodhat a tagállamon belüli el?írásokhoz. A német adójogi szabályozás alapulvétele ellen szól az is, hogy ennek a tagállami bel? rendelkezésnek a célja és rendeltetése semmilyen összefüggésben nem áll az itt értelmezend? letelepedés szabadságával.

47. Az 1977. évi AO 14. §-a ugyanis nyilvánvalóan az ingatlan bérbeadásából származó – a gazdasági tevékenységb?l származó bevételekhez képest rendszerint szerényebb mérték? – bevételek adójogi privilegizálását célozza. Ezzel szemben a letelepedés szabadsága azt célozza, hogy a Közös Piac minden gazdasági szerepl?jét megvédje a károsodástól, mely során nincs jelent?sége az alapul szolgáló gazdasági tevékenység mértékének, kivéve, ha egy teljesen jelentéktelen és alárendelt tevékenységr?l van szó. Minél tágabban értelmezzük a gazdasági tevékenység fogalmát a közösségi jogban, annál nagyobb lesz a jogosultak köre, így ezek után nem meglep? a gazdasági tevékenység fogalmának a Bíróság által elfogadott tág értelmezése.(21)

48. Olyan társaságok is tudnak ennek megfelel?en gazdasági tevékenységet gyakorolni, amelyeknek – mint jelen ügyben is – nem a nyereségmaximalizálás a céljuk.(22) Még ha az alapítvány közhasznú alapítványként nem nyereségmaximalizálási céllal adja bérbe az ingatlant, a bérbeadás során ellenérték fejében végez tevékenységet, és ezzel részt vesz a gazdasági életben, ami nem teljesen jelent?ség nélküli. Ebb?l következ?en az ingatlan bérbeadása Münchenben a letelepedés szabadsága szempontjából önálló gazdasági tevékenységnek

min?sül.

49. A tartósság követelménye is teljesül.

– Állandó szervezet fennállása?

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

51. Az úgynevezett biztosítási ítéletben(23) a Bíróság kifejtette, hogy egy vállalkozás a Szerz?dés letelepedési jogra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik akkor is, ha jelenléte olyan iroda formájában valósul meg, amelyet a vállalkozás saját személyzete vagy egy független, de állandó meghatalmazással rendelke? személy vezet.

52. Ilyen esetekben ugyanakkor szükség van egy olyan független személlyel fennálló exkluzív vagy nagyon komoly megbízási kapcsolatra, amely alapján az érintett a szerz?dés megkötésébe bekapcsolódik, és egyidej?leg nem jár el konkurens cégek érdekében is. Csak akkor tekinthet? letelepedettnek a célországban a vállalkozó, ha az ?t képvisel? független személy ilyen mértékben korlátozza saját vállalkozói függetlenségét.(24)

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

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

55. A letelepedés szabadságának alkalmazhatósága következképpen nem áll fenn az alapítványnak a német szövetségi területen történ? állandó szervezetének hiánya miatt.

c) A t?kmozgás szabadságának személyi hatályáról

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

57. Függetlenül az egyedi esetben folytatott bérbeadási tevékenység közösségi jogi min?sítését?l, egy alapítványt ki lehetne zárni a t?kmozgás szabadságának személyi hatálya alól. Ez például az EK 48. cikk második bekezdésének adott esetben analóg módon történ? alkalmazásából adódhatna, nevezetesen ha az alapítvány közhasznú jellegéb?l a gazdasági cél hiánya lenne levezethet?.

58. Szóhasználatára szerint az EK 48. cikk az EK Szerződés letelepedés szabadságára vonatkozó fejezetére alkalmazható. Az EK 48. cikket az EK 55. cikk utalása alapján a szolgáltatásnyújtás szabadságára is alkalmazni kell. Ezzel szemben a Szerződés tőke mozgás szabadságára vonatkozó rendelkezései nem tartalmazznak ilyen utalást. Az EK Szerződés szóhasználatára és rendszere tehát amellet szól, hogy a tőke mozgás szabadságára nem vonatkoznak az EK 48. cikkben foglalt korlátozások.

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

60. A Bíróság egy újabb ítélete megítélésünk szerint megváltoztatta a tőke mozgás szabadságának tárgyi jellegű szabadságként történő megítélését. A C-364/01. sz. ügyben (26) 2003. december 11-én hozott, hollandiai öröklési adóra vonatkozó ítéletben, ahol az örökhagyó lakóhelyét nem gazdasági okból áthelyezte Hollandiából Belgiumba, majd később ingatlanokat vásárolt Hollandiában, lényegében többek között azt kérdezte a kérdést elterjesztő bíróság, hogy a tőke mozgás szabadságának alkalmazása függ-e határon átnyúló gazdasági tevékenység fennállásától. A Bíróság annak megállapítására szorítkozott, hogy az ingatlanbefektetések továbbá az ingatlanok halál esetén történő megszerzése is a tőke mozgás szabadságának alkalmazási körébe esnek a szabadságra hivatkozó személyek vizsgálata nélkül.

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

C – A tőke mozgás szabadságának korlátozásáról

1. A felek lényeges érvei

62. A Bizottság, az olasz kormány és az alapítvány azon az állásponton van, hogy az alapítvány hátrányos elbánásban részesül egy hasonló, Németországban székhellyel rendelkező alapítványhoz képest. A két alapítvány összehasonlíthatósága abból ered, hogy Németország az adókedvezmény figyelembevételét leszámítva mindkét alapítványt minden más adójogi részelem tekintetében azonosan kezelte.

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

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

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

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

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

2. Jogi értékelés

a) A tőkemozgás szabadságának rendszere

68. Jelen ügyben azt kell megvizsgálni, hogy egy másik tagállamból származó, korlátozott adókötelezettséggel rendelkező közhasznú alapítvány megadóztatása megvalósítja-e a tőkemozgás szabadságának a korlátozását.

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

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

71. A Bíróságnak legkorábban a Manninen-ügyben⁽²⁷⁾ hozott ítéletben nyílt lehetősége arra, hogy a tagállamok direkt adók területén fennálló alapvető szabályozási hatáskörét az EK 56. és EK 58. cikk alapján megvizsgálja. Ebben kifejtette, hogy az olyan szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján különbséget tesz, csak akkor egyeztethető össze az EK 58. cikkel, ha az ezáltal megvalósított eltérő bánásmód ténylegesen fennálló eltérő helyzetekre vonatkozik, vagy azt nyomós közérdek indokolja, továbbá hogy a szóban forgó eltérő elbánás nem haladhatja meg azt a mértéket, amely a szóban forgó szabályozás céljának eléréséhez szükséges, tehát különbséget kell tenni az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint megengedett különbségtétel és az EK 58. cikk (3) bekezdése szerinti önkényes megkülönböztetés között.

72. Annak ellenére, hogy ez az indokolás már arra utalt, hogy a Bíróság a t?kmozgás szabadságánál ugyanazokat az alapelveket alkalmazza, mint a többi alapvet? szabadságnál, ezt a párhuzamosságot csak a D-ügyben(28) 2005. július 5?én hozott ítéletében fejtette ki félreérthetetlenül, amelyben a mozgásszabadsággal, a letelepedés szabadságával és a szolgáltatásnyújtás szabadságával kapcsolatos saját ítélkezési gyakorlatát kiterjesztette a közvetlen adók területén a t?kmozgás szabadságára is.

73. Most erre az ítélkezési gyakorlatra kell kitérni. Eszerint az alapvet? szabadságok nem csak az állampolgárok közötti nyílt megkülönböztetést tiltják, hanem a megkülönböztetés minden burkolt formáját is, amelyek más megkülönböztet? jegyek alkalmazása révén ugyanarra az eredményre vezetnek. Így ezek a megkülönböztetés tilalmát írják el?, amely szerint kizártnak kell lennie, hogy alapos ok nélkül hasonló tényállásokra eltér? szabály, vagy eltér? tényállásokra azonos szabály kerüljön alkalmazásra.

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

75. A Bíróság olyan ügyekben, amelyek természetes személyek jövedelemadózáásával voltak kapcsolatosak,(29) megállapította, hogy egy adott országban illet?séggel rendelke? és illet?séggel nem rendelke? személyek alapvet?en nem összehasonlítható helyzetben vannak, mert közöttük mind a jövedelemforrás, mind a személyes adópotenciál vagy a személyes helyzet és a családi állapot tekintetében is objektív különbségek állnak fenn.

76. Mindazonáltal úgy kell pontosítani, hogy egy olyan adókedvezmény esetében, amelyet a nem letelepedett személyekt?l megvonnak, az adóalanyok e két kategóriája közötti bánásmódbeli különbséget a Szerz?dés értelmében megkülönböztetésnek lehet min?síteni, mihamarabb nem létezik olyan objektív különbség a helyzetükben, amely e tekintetben megalapozza az adóalanyok e két kategóriája közötti bánásmódbeli különbséget.

77. Ennek kapcsán az ilyen objektív különbséget mindenekel?tt az alapján kell megítélni, hogy az adott, illet?séggel nem rendelke? személy jövedelme túlnyomó többségét a foglalkoztatás szerinti vagy a lakóhelye szerinti államban szerzi?e.(30)

b) A t?kmozgás szabadságának az alapügyben történ? korlátozásáról

78. A német jog szerint a KStG 5. §?a (1) bekezdése 9. pontjának els? mondata alapján a közhasznú társaságok mentesek a társasági adó alól. A (2) bekezdés értelmében ez a mentesség azonban nem vonatkozik a korlátozott adókötelezettség alá es? társaságokra. Belföldi jövedelmeik tekintetében korlátozottan adókötelesnek min?sülnek a KStG 2. §?ának (1) bekezdése alapján azok a társaságok, amelyeknek sem az ügyvezetésük helye, sem székhelyük nem belföldön található. Ebb?l az következik, hogy a külföldi közhasznú társaságok, amelyek jelen ügghöz is hasonlóan belföldön jövedelemre tesznek szert, a belföldi közhasznú társaságoktól eltér?en ezen jövedelmek tekintetében nem mentesülnek a társasági adó alól.

79. Következésképpen a külföldi közhasznú társaság hátrányosabb elbánásban részesül, mint a belföldi. Noha ez a szabályozás közvetlenül nem az alapítvány székhelyéhez, hanem a korlátozott adókötelezettséghez kapcsolódik, ez a jellege ugyanakkor a KStG 2. §?a 1. pontján keresztül ugyanarra az eredményre vezet: Amennyiben a közhasznú alapítvány székhelye

Németországban lenne, és nem egy másik tagállamban, úgy korlátlanul adóköteles lenne és az ingatlan bérbeadásából származó jövedelme mentes lenne a társasági adó alól. Csak azért nem illeti meg ez a kedvezmény, mert székhelye egy másik európai országban van, és így korlátozott adókötelezettség alá esik.

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

D – Az önkényes megkülönböztetés fennállásáról

1. A felek lényeges érvei

81. Az alapítvány álláspontja szerint a korlátozott adókötelezettség megkülönböztetési ismérvként történő alkalmazása különösen azoknak a társaságoknak hátrányos, amelyek székhelye más tagállamban van. Az ebből eredő megkülönböztetés nem indokolt. Ezenkívül a korlátozott adókötelezettséggel rendelkező közhasznú alapítvány Németországban bérbeadásból származó bevételeinek adójogi szempontból történő hátrányosabb minősítése alkalmas arra, hogy a bérbeadási célú németországi ingatlan-beruházást egy olasz ingatlan-beruházáshoz képest kevésbé vonzóvá tegye.

82. Végül az alapítvány el?adja, hogy Németország két tagállammal – Franciaországgal és Svédországgal – egyezményt kötött a kettős adóztatás elkerüléséről, amelyek az illetésséggel nem rendelkező közhasznú társaságoknak rendkívüli kedvezményeket – hagyatéki, öröklési és ajándékozási adó alóli mentességet – biztosítottak. Németország az Egyesült Államokkal is kötött egy egyezményt, amely a jövedelemadó alóli mentességet biztosítja. Ennek kapcsán az alapítvány utal a Bíróság C-307/97(32). sz. ügyben 1999. szeptember 21-én hozott ítéletére, amely szerint esetleges pénzügyi hátrányok, amelyek Németországot a német-amerikai egyezményben foglaltnak megfelelő jövedelemadó-mentesség biztosítása kapcsán érnék, nem alapozhatják meg az alapvető szabadságokba történő beavatkozást.

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

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

85. Az Egyesült Királyság Kormányának megítélése szerint kizárt a t?kemozgás szabadságának megsértése, mivel a közhasznúsággal szemben támasztott követelmények tagállamról tagállamra változnak a közérdek és a közrend mindenkor felfogásának megfelelően, így a bel- és külföldi alapítványok nincsenek összehasonlítható helyzetben. Mindenesetre az adómentességnek egy olyan alapítvány részére történő meg nem adását, amely gazdasági tevékenységet nem folytat és székhelye egy másik tagállamban van, az adóellenőrzés hatékonysága biztosításának szükségessége indokolja.

86. A Bizottság álláspontja szerint ezzel szemben igazolható a megkülönböztetés. Egyrészt nem áll fenn objektív különbség egy Németországban székhellyel rendelkező és egy másik tagállamban székhellyel rendelkező közhasznú alapítvány között. Másrészt a német adóhatóságok a 77/799/EGK irányelv(33) alapján a társasági adó megállapításához szükséges minden információt beszerezhetnek más tagállamok erre hatáskörrel rendelkező hatóságaitól.

87. Az adóellenőrzést kisebb korlátozást megvalósító intézkedésekkel is el lehet érni, és a Franciaországgal, valamint az Egyesült Államokkal megkötött egyezmények közhasznú szervezeteket kedvezményben részesítő rendelkezései mutatják, hogy a német jogalkotó nagyon is rendszerkonformnak tartja a szövetségi köztársaság területén kívüli tevékenységek adójogi támogatását.

2. Jogi értékelés

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

a) A bel- és külföldi alapítványok összehasonlíthatóságáról

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

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

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

állampolgárainak a javát szolgálja”.

92. Ezzel azonban egy külföldi alapítvány, amelyik a közhasznú céljait külföldön követi, a német jog szerint ugyanúgy közhasznúnak minősül, mint egy belföldi alapítvány, amely belföldön folytat közhasznú tevékenységet. Ebből az következik, hogy ennek, a német jog szerint megkérdőjelezhetetlenül közhasznú külföldi alapítványnak az – itt kérdéses – adójogi megítélése összehasonlítható a belföldi közhasznú alapítványéval.

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

94. Ki kell emelni ugyanakkor, hogy a belföldi és külföldi alapítványok közhasznúságának elismerése kapcsán ez – a belső tagállami jogi elírásokból ered – egyenlő bánásmód nem tekinthető a közösségi jog parancsának. A nemzeti jogra tartozik ugyanis annak meghatározása, mely érdekek méltóak arra, hogy a közhasznúság elismerését eredményezhessék, anélkül hogy erre vonatkozóan más tagállam döntése indíciumpontként hatást gyakorolna. A közérdeknek ez a Bizottság által előnyben részesített transznacionális megítélése különösen a nem gazdasági területen igencsak hiányos közösségi szabályozási hatáskörök fényében igazán merésznek tűnik.(35)

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

96. A közhasznúság elismeréséről való döntésre vonatkozó alapvető tagállami hatáskör, kapcsolódva az olyan szervezet szervei és tevékenysége feletti hatékony ellenőrzés szükségességéhez, amely az alapító okirata szerint közhasznú célokat követ, általában feltételezik, hogy egy szervezet közhasznúságának az elismerése egy megfelelő belföldi kötéshöz kapcsolódik. Ennélfogva alapvetően összeegyeztethető lenne a közösségi joggal a közhasznúság elismerésének egy ilyen szervezet részére történő meg nem adása, ha a szervezet tevékenységének megfelelő és tényleges belföldi kötődése – mint jelen esetben is – hiányzik. Ha a nemzeti jog az alapítványi tevékenység ezen belföldi kötődését nem kívánja meg, mint ahogy az – nyilvánvalóan nem vitatottan – a kérdést előterjesztő bíróság nyilatkozataiból kivehető, akkor a közösségi joggal alapvetően ellentétes a közhasznú szervezetek közötti, egyszerűen a székhely fekvésén alapuló különbségtétel, mert itt összehasonlítható szervezetekről van szó.

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

98. A D-ügyben(36) a Bíróság elutasította az összehasonlíthatóság megállapítását egy nem honos és egy másik nem honos személy között, ahol ez utóbbi egy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján különleges elbánásban részesült. Indokolásul kifejtette, hogy „az a tény, hogy ezek a viszonyosságon alapuló jogok csak a két szerződő tagállamban illetéssel rendelkező személyeket illetik meg, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmények sajátossága”(37). Így jelen ügyben az alapítvány által hivatkozott legnagyobb kedvezmény elve nem alkalmazható, mert az Amerikai Egyesült Államokban székhellyel rendelkező közhasznú alapítvány és az Olaszországban székhellyel rendelkező közhasznú alapítvány nincs összehasonlítható helyzetben.

99. Közben? eredményként azonban rögzíteni kell, hogy a szóban forgó szabályozás annyiból diszkriminálónak t?nik, hogy összehasonlítható adóalanyokat különböz? elbánásban részesít. A továbbiakban még foglalkozni kell az esetleges, megkülönböztetést igazoló okokkal.

b) A német adójogi szabályozás koherenciájáról

100. El?re kell bocsátani, hogy a felek nyilvánvalóan az adórendszer „koherenciájára” vonatkozó eltér? felfogásokból indulnak ki. A német szövetségi kormány sokkal tágabban értelmezi a koherencia-összefüggést, mint a belföldhöz köt?d? közhasznúságukkal az államot tehermentesít? alapítványok részére történ? adójogi el?ny biztosítása. Ezzel szemben az alapítvány koherencia alatt csak az adófizet?nél jelentkez? adóhátránynak egy adóel?ny révén történ? kiegyenlítését érti.

101. A Bíróság a Bachmann(38) és a Bizottság kontra Belgium(39) ügyekben kifejtette, hogy egy adójogi szabályozás koherenciája biztosításának szükségessége indokolhatja az alapvet? szabadságok korlátozását.

102. Kés?bbi ítéleteiben azonban korlátozta ezen elv hatását a Bíróság. Az Asscher?ügyben(40) és a Verkooijen?ügyben (41) így a Bíróság kifejtette, hogy az adójogi szabályozás csak akkor tekinthet? koherensnek, ha kényszer? közvetlen összefüggés áll fenn egyrészt?l a biztosított adóel?ny, másrészt?l az adóztatás között ugyanannál az adóalanynál ugyanazon adó vonatkozásában. Ezek az ítéletek tehát szoros funkcionális kapcsolatot kívánnak meg az adóel?nyök és az adóhátrányok között. Nem elegend?, ha a kompenzációs hatás véletlen következményként beáll.

103. A Verkooijen-ügyben a Bíróság elutasította az abban az ügyben kérdéses adószabályozás koherenciájának fennállását azzal az indoklással, hogy abban az esetben „nem létezik ilyen természet? közvetlen kapcsolat a Hollandiában lakó részvényeseknek biztosított osztalékra vonatkozó jövedelemadó-mentesség és a más tagállamokban székhellyel rendelkező gazdasági társaságok nyereségének megadóztatása között. Két különböz? adóról van szó, amelyek más adózókat érintenek”(42).

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

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

106. De a koherencia fogalmának tág értelmezése sem lenne alkalmas a megállapított korlátozás igazolására. Amennyiben ugyanis a német szövetségi kormány feltevését követjük, amely szerint olyan közhasznú szervezeteket kell el?nyben részesíteni, amelyek közhasznú tevékenységeiken keresztül – a tevékenységeik belföldi köt?dése révén – az államot mentesítik, úgy egy hátrányos adójogi bánásmód csak akkor t?nne koherensnek, ha az el?nyös bánásmód a közhasznú tevékenységek – és nem az alapítvány székhelyének – belföldi köt?déséhez kapcsolódna. A kérdést el?terjeszt? bíróság tájékoztatása szerint a szóban forgó adójogi szabályozás azonban éppen nem a közhasznú tevékenység gyakorlásának helyéhez kapcsolódik.

107. Összefoglalva így megállapítható, hogy a szóban forgó adójogi szabályozás a koherencia

alapelvének sem szűk, sem tág értelmezése esetén nem minősül koherensnek.

c) A megfelelő kontroll- és ellenőrzési lehetőségek hiányáról

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

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

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

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

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

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

d) A további esetleges, megkülönböztetést igazoló okokról

114. Az ír Chief State Solicitor azon érvelése sem elfogadható, amely szerint az eltérő bánásmód az adóvisszaélés megakadályozása miatt indokolt.

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

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

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

oknak”(47).

118. Az „avoir fiscal”-ügyben(48) hozott ítéletében a Bíróság a viszonyossággal kapcsolatban kifejtette, hogy az alapvető szabadságok feltétlenek, és különösen azt nem engedik meg, hogy a belső fakadó jogokat a viszonyosság feltételétől tegyék függővé, amelynek célja más tagállamokban megfeleltetési nyitányok elérése.

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

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

V – Véggöveztetések

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

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

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

1 – Eredeti nyelv: német.

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

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

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

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

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

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

egészségügyi rendszer intézményeire történő alkalmazása kapcsán.

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

9 – A Kennemer Golf ügyben hozott ítélet (EBHT 2002., I?3293. o.).

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

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

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

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

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

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

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

17 – Lásd utoljára a fenti 6. lábjegyzetben hivatkozott C?512/03. sz. ügyben 2005. szeptember 8?án hozott ítélet 30. és azt követ? pontjait. Abban az ügyben az alapeljárás felperese nyaralót vásárolt külföldön. Az ezen ingatlan utáni fiktív bérleti díjból származó jövedelem utáni adóztatás vizsgálatára a t?kemozgás szabadságának követelményei alapján – és nem a letelepedés szabadsága alapján – került sor.

18 – Lásd a fenti 38. pontot.

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

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

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

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

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

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

25 – Más gazdasági ágazatoktól eltér?en a biztosításközvetít? rendszeresen mérvadóan részt vesz a biztosítási termék alakításában.

26 – A Barbier?ügyben hozott ítélet (EBHT 2003., I?15 013. o.).

27 – Hivatkozás a fenti 3. lábjegyzetben.

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

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

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

31 – Lásd ehhez a fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott Verkooijen?ügyben hozott ítélet 34. és azt követ? pontjait.

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

33 – 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 tanácsi irányelv (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.). (a továbbiakban: kölcsönös segítségnyújtásról szóló irányelv).

34 – A t?kemozgás szabadságának rendszere kapcsán utalni kell a fenti 3. lábjegyzetben hivatkozott Manninen?ügyben hozott ítélet 28. és 29. pontjára.

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

36 – Hivatkozás a fenti 28. lábjegyzetben.

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

38 – Hivatkozás a fenti 11. lábjegyzetben.

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

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

41 – A fenti 12. lábjegyzetben hivatkozott ítélet.

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

43 – Amit a megfelel? adómentesség külföldi alapítványoknak történ? biztosításáról egyrészt az USA?val, másrészt Franciaországgal megkötött DBA is alátámaszt.

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

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

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

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

48 – Hivatkozás a fenti 29. lábjegyzetben.

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