JEAN RICHARD DE LA TOUR
FŐTANÁCSNOK INDÍTVÁNYA
Az ismertetés napja: 2021. szeptember 16.[1]

C-394/20. sz. ügy

XY
kontra
Finanzamt V

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

„Előzetes döntéshozatal – A tőke szabad mozgása – EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikk – Öröklési illeték – Az öröklési illetékre vonatkozó nemzeti szabályozás – A belföldi és a külföldi illetőségű személyekkel szembeni eltérő bánásmód – Korlátozott illetékfizetési kötelezettség – Belföldi ingatlanvagyon – Külföldi illetőségű személyek arányos illetékmentessége – Korlátozás – Hiány – Nemzeti szabályozás, amely nem rendelkezik a kötelesrész hagyatéki tartozásként történő levonásáról külföldi illetőségű személyek esetében – Az illetékköteles vagyonnal való gazdasági kapcsolat hiánya – Korlátozás – Igazolás – Hiány”

I. Bevezetés

1. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének és az EUMSZ 65. cikknek az értelmezésére vonatkozik.

2. E kérelmet a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi pénzügyi bíróság, Németország) az XY és a Finanzamt V (V adóhivatal, Németország)[2] között Németországban fekvő ingatlanok után fizetendő öröklési illeték kiszámítása tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztette elő.

3. A Bíróság elé terjesztett kérdések a Bíróságnak az öröklési illeték tárgyában a tőke – Szerződésben rögzített – szabad mozgására vonatkozóan hozott korábbi határozatai sorába illeszkednek. A Bíróságnak alkalma nyílik arra, hogy az általa korábban kialakított elvek fényében olyan nemzeti szabályozást vizsgáljon, amelynek részleges módosítására éppen ezen elvek figyelembevételére tekintettel került sor. A kérdést előterjesztő bíróság azt kívánja megtudni, hogy az érintett tagállam adóztatási joghatóságának terjedelme függvényében alkalmazható-e – és ha igen, milyen mértékben – eltérő bánásmód a személyes illetékmentesség, illetve az

[1] Eredeti nyelv: francia.

[2] A továbbiakban: Finanzamt.

örökléshez kapcsolódó bizonyos olyan elemek, mint hagyatéki tartozások levonása tekintetében aszerint, hogy az illetékkötelezettség alapját az örökhagyó teljes vagyona, vagy csupán az e tagállamban található belföldi vagyona képezi.

4. Ily módon ez az új ügy rávilágít arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatának fejlődése ellenére, a nemzeti adójogi szabályok összehangolásának hiányában továbbra is jelentősek a szóban forgó kérdések, illetve a Szerződésből eredő elvekkel kapcsolatban fennálló feszültségek, különösen akkor, ha valamely tagállam úgy dönt, hogy a belföldi adóalanyok világszerte fellelhető vagyonát a saját területén adóztatja, miközben az uniós polgárok szabad mozgása épp az öröklés tárgyát képező ingatlanok és egyéb vagyontárgyak szóródását segíti elő.

5. Kifejtem azokat az okokat, amelyek alapján úgy vélem, hogy:

– nem sérti a tőkének a Szerződés által biztosított szabad mozgását az a tagállami szabályozás, amely előírja, hogy amennyiben a halál időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös nem rendelkezett adóilletőséggel ebben az államban, az örökös az illetékalapjával arányosan részesül illetékmentességben, amennyiben e szabályozás nem vezet ahhoz, hogy csökkenti az örökösre ruházott vagyon értékét, aminek vizsgálata a kérdést előterjesztő bíróság feladata, és

– ugyanezen helyzet vonatkozásában a tőke szabad mozgásának közérdeken alapuló nyomós okkal nem igazolt korlátozásának minősül az, hogy az említett szabályozás korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetén kizárja a kötelesrész értékének mint hagyatéki tartozásnak a hagyatéki vagyonból való levonását.

II. Jogi háttér

A. A német jog

6. A legutóbb a 2017. június 23-i Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (adócsalás elleni küzdelemről és egyéb adózási rendelkezések módosításáról szóló törvény)[3] 4. §-ával módosított, 1997. február 27-én kihirdetett Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény)[4] az „Adóköteles tevékenységek” című 1. §-ában a következőket írja elő:

„(1) Öröklésiilleték-köteles (vagy ajándékozásiilleték-köteles)

1. a haláleset folytán történő vagyonszerzés;

2. az élők közötti ajándékozás;

[…]”

[3] BGB1 2017. I, 1682. o.; a továbbiakban: ErbStG.

[4] BGB1 1997. I, 378. o.

7. Az ErbStG-nek „Az illetékkötelezettség személyi hatálya” című 2. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Illetékfizetési kötelezettség keletkezik:

1. az 1. § (1) bekezdésének 1–3. pontjában szabályozott esetekben, ha a halála időpontjában az örökhagyó, az ajándékozás időpontjában az ajándékozó vagy az illetékkötelezettség keletkezésének időpontjában (9. §) a vagyonszerző belföldi illetőségű személy (teljes körű illetékfizetési kötelezettség), az egész vagyonra. Belföldi illetőséggel rendelkezőnek minősülnek:

   a) azok a természetes személyek, akik belföldön lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel rendelkeznek;

   b) azok a német állampolgárok, akik 5 évet meg nem haladó időtartamban tartósan külföldön tartózkodnak, anélkül hogy belföldi lakóhellyel rendelkeznének.

[…]

3. a (3) bekezdésre is figyelemmel minden egyéb esetben arra a vagyonrészre nézve, amely a Bewertungsgesetz [az értékbecslésről szóló törvény] 121. §-a alapján belföldi vagyonba tartozik (korlátozott illetékfizetési kötelezettség).

[…]”

8. Az ErbStG-nek a „Haláleset folytán történő vagyonszerzés” című 3. §-a az (1) bekezdésében a következőket mondja ki:

„Haláleset folytán történő vagyonszerzésnek minősül:

1. az öröklés […], a hagyomány […] vagy érvényesített kötelesrész (a Bürgerliches Gesetzbuch [a polgári törvénykönyv 2002. január 2-án kihirdetett változata,[5] a továbbiakban: BGB] 2303. és azt követő §-ai) útján történő szerzés;

[…]”

9. Az ErbStG „Illetékköteles örökség” című 10. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Illetékköteles örökségnek minősül az örökös gazdagodása, amennyiben az nem illetékmentes […]. A 3. § szerinti esetekben gazdagodásnak tekinthető az az összeg, amely abban az esetben adódik, ha a hagyaték teljes értékéből […] – amennyiben az e törvény alapján illetékköteles – levonják a (3)–(9) bekezdés alapján levonható hagyatéki tartozásokat […].

[…]

(5) Amennyiben a (6)–(9) bekezdés másként nem rendelkezik, az örökségből hagyatéki tartozásként az alábbiak vonhatók le:

1. az örökhagyó tartozásai […];

[5] BGB1 2002. I, 42. o., valamint módosításai: BGBl 2002. I, 2909. o. és BGBl 2003. I, 738. o.

2. a hagyományokból, meghagyásokból és érvényesített kötelesrészekből, valamint az öröklés pótlására vonatkozó jogigényből eredő kötelezettségek;

[…]

(6) Nem vonhatók le a tartozások és terhek, amennyiben olyan vagyontárgyakkal állnak gazdasági kapcsolatban, amelyek a jelen törvény alapján nem illetékkötelesek. Amennyiben az illetékfizetési kötelezettség egyes elkülönült vagyontárgyakra vonatkozik (a 2. § (1) bekezdésének 3. pontja […]), csak az ahhoz gazdaságilag kapcsolódó tartozások és terhek vonhatók le […]”

10. Az ErbStG „Illetékcsoportok” című 15. §-ának (1) bekezdése a következőket írja elő:

„A vagyonszerzőnek az örökhagyóhoz vagy az ajándékozóhoz fűződő személyes viszonya alapján a következő három illetékcsoport különböztethető meg:

I. illetékcsoport:

1. a házastárs és az élettárs;

2. a gyermekek és nevelt gyermekek,

[…]”

11. Az ErbStG „Illetékmentesség” című 16. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) A teljes körű illetékfizetési kötelezettség eseteiben (a 2. § (1) bekezdésének 1. pontja és (3) bekezdése) illetékmentes a vagyonszerzés

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

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

[…]

(2) A korlátozott illetékfizetési kötelezettség eseteiben (a 2. § (1) bekezdésének 3. pontja) az (1) bekezdésben előírt illetékmentes rész részösszeggel csökken. E részösszeg megfelel az ugyanabban időpontban megszerzett, a korlátozott illetékfizetési kötelezettség hatálya alá nem tartozó vagyon, valamint az ugyanazon személynél tíz éven belül felmerült, korlátozott illetékfizetési kötelezettség alá nem eső vagyoni előnyöknek az ugyanazon személy által tíz éven belül örökölt vagyon teljes értékéhez viszonyított arányának. A korábbi örökléseket a korábbi értéken kell figyelembe venni.”

12. Az értékbecslésről szóló törvény alapügyre alkalmazandó változatának „Belföldi vagyon” című 121. §-a a következőképpen rendelkezik:

„A belföldi vagyonba tartozik:

1. a belföldi mezőgazdasági és erdészeti vagyon;

2. a belföldi ingatlanvagyon;

[…]”

13. A BGB „Kötelesrészre jogosultak; a kötelesrész mértéke” című 2303. §-a az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„Amennyiben az örökhagyó leszármazója végintézkedés révén ki van zárva az öröklésből, követelheti az örökségből a kötelesrész kiadását. A kötelesrész a törvényes örökrész értékének fele.”

14. A BGB-nek „A hagyaték értéke” című 2311. §-a kimondja:

„(1) A kötelesrészt a hagyaték megnyílásának időpontjában fennálló vagyon állaga és értéke alapján kell kiszámítani […]

(2) Amennyiben szükséges, az értéket becslés útján kell megállapítani. Az örökhagyó által végzett értékmeghatározást nem kell figyelembe venni.”

B. Az osztrák jog

15. Az Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (polgári törvénykönyv; a továbbiakban: ABGB) 756. §-ának az alapeljárásra alkalmazandó változata a következőképpen rendelkezik:

„A kötelesrész az elhunyt vagyonának azon része, amely a kötelesrészre jogosult személyt illeti meg.”

16. Az ABGB 759. §-a kimondja:

„Kötelesrész címén a kötelesrészre jogosultat annak fele illeti meg, ami neki mint törvényes örökösnek jutna.”

17. Az ABGB 761. §-ának (1) bekezdése értelmében:

„A kötelesrészt pénzben kell kiadni […].”

18. A német kormány írásbeli észrevételeiben kifejtette, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között az öröklési illeték tekintetében nincs érvényben kettős adóztatás elkerüléséről szóló kétoldalú egyezmény. [6]

[6] Watrin, C., „Droits de succession et de donation” [Öröklési és ajándékozási illeték] *La fiscalité des successions et des donations internationales*: *Théorie générale et applications en droit comparé* [A nemzetközi öröklés és ajándékozás adójogi vonzata: Általános elmélet és gyakorlat az összehasonlító jogban], Bruylant, Brüsszel, 2011, 514–532. o., különösen 525. o. alapján a német–osztrák egyezményt azt követően helyezték hatályon kívül, hogy az Osztrák Köztársaság 2008-ban megszüntette az öröklési illetéket. A tagállamok által az öröklési és ajándékozási illeték terén választott megoldások, valamint az öröklési illetéket nem szedő tagállamok listájának áttekintéséhez lásd: Weber-Frisch, N. és Duquennois-Djoua, R.: „Domestic Inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions”, *ERA Forum*, Springer, Heidelberg, 15. kötet, 2014, 409–424. o., amely a következő internetcímen érhető el: https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027-014-0357-9.pdf, különösen az 1. táblázat, 410. o. Az öröklési és ajándékozási illetékre vonatkozóan hat kétoldalú megállapodás volt 2021. január 1-jén hatályban Németországban, lásd a Bundesfinanzministerium (szövetségi pénzügyminisztérium, Németország) jegyzékét, amely a következő internetcímen érhető el: https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v= 3 (7. o.).

III. Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

19. Az alapeljárás felperese Ausztriában lakóhellyel rendelkező osztrák állampolgár. A felperes – szintén osztrák állampolgárságú – apja 2018. augusztus 12-én hunyt el ebben a tagállamban, ahol lakóhellyel rendelkezett.

20. Az örökhagyónak Németországban három beépített és egy beépítetlen telek állt a tulajdonában. Az örökhagyó végrendeletében egyedüli örökösként a felperest nevezte meg, házastársát és fiát a kötelesrészre szorította.

21. Egyedüli örökösként a felperes egyezségben vállalta, hogy ezen örökösöknek 1 700 000 euró és 2 850 000 euró összeget fizet kötelesrészi igényük kielégítésére. A felperes a Finanzamtnak az öröklési illetékkel kapcsolatban benyújtott nyilatkozatában kérte, hogy az e kötelesrészekre eső kötelezettségeket az összegük 43%-os arányában, azaz összesen 1 956 500 euró összegben, hagyatéki tartozásként vonják le az öröklés útján történő vagyonszerzésének értékéből. Ezt az összeget úgy kapta meg, hogy az ingatlanvagyon német öröklési illeték alá tartozó részét 4 970 000 euróban állapította meg, amely a hagyaték tárgyát képező összes vagyontárgy 11 592 598,10 eurós értékének 43%-át teszi ki, amely utóbbi összeg magában foglalja a német öröklési illeték alá nem tartozó, Spanyolországban található tőkevagyonból és ingatlanból álló vagyont, amely 6 622 598,10 eurót tesz ki.

22. A Finanzamt 642 333 euróban állapította meg a felperes által a Németországban fekvő ingatlanok után fizetendő öröklési illetéket. A kötelesrészek hagyatéki tartozásként történő levonását arra való hivatkozással tagadta meg, hogy az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének második mondatából az következik, hogy e kötelesrészek nincsenek gazdasági kapcsolatban a hagyatéki vagyonba tartozó különböző vagyontárgyakkal. Ezenkívül ezen öröklési illeték kiszámítása során az ErbStG 16. §-a (1) bekezdésének 2. pontjában az örökhagyó gyermekei tekintetében meghatározott 400 000 euró illetékmentes rész helyett az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdését alkalmazva – 228 511 euró részösszeggel csökkentett – 171 489 euró illetékmentes részt vett figyelembe.

23. A kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott keresetében a felperes azt kéri, hogy az általa megfizetendő öröklési illetéket 227 181 euróra csökkentsék. Arra hivatkozik, hogy az ErbStG 16. §-a (1) bekezdésének 1. pontjában meghatározott 400 000 euró illetékmentes rész csökkentés nélkül illeti meg, mivel e rendelkezés (2) bekezdése ellentétes az uniós joggal. Ezenkívül úgy véli, hogy ugyanez érvényes az általa fizetendő kötelesrészek hagyatéki tartozásként – legalább az általa kiszámított összeg erejéig – történő levonásának megtagadására.

24. A kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy mivel az örökhagyó halála időpontjában sem az örökhagyó, sem a felperes lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem Németországban volt, kizárólag a belföldi ingatlanvagyon illetékköteles.

25. Ezen korlátozott illetékfizetési kötelezettséget illetően a kérdést előterjesztő bíróságnak kétségei vannak afelől, hogy az ErbStG 16. §-a (2) bekezdése, valamint 10. §-a (6) bekezdésének második mondata összeegyeztethető-e a Bíróság által értelmezett EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével és EUMSZ 65. cikkel.

26. A kérdést előterjesztő bíróság először is pontosítja, hogy e 16. § (2) bekezdését a német jogalkotó a 2016. június 8-i Hünnebeck ítéletben foglaltak teljesítése érdekében iktatta be.[7] Emlékeztet arra, hogy a 2013. október 17-i Welte ítéletben[8] és a 2014. szeptember 4-i Bizottság kontra Németország ítéletben[9] a Bíróság az említett 16. cikk (2) bekezdésének korábbi változatait illetően kimondta egyrészt, hogy korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetén az örökössel szemben az illetékmentes résznek 2000 euróra történő korlátozásával megvalósuló kedvezőtlenebb bánásmódot nem igazolhatja a német adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége. Másrészt a Bíróság úgy ítélte meg, hogy nem áll fenn olyan ok, amely igazolhatná, hogy az örökösöket a lakóhelyükhöz kapcsolódó teljes vagy korlátozott illetékfizetési kötelezettség alapján eltérően kezeljék.

27. Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság a németországi és a külföldi illetőségű személyek közötti, az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének második mondatából eredő eltérő bánásmód kérdését veti fel. Pontosítja, hogy e rendelkezés alapján a felperes a haláleset folytán történő vagyonszerzéséből nem vonhatja le hagyatéki tartozásként az elhunyt felesége és fia kötelesrészéből eredő kötelezettségeinek értékét.

28. Egyébiránt a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) ítélkezési gyakorlata[10] szerint az ErbStG 10. §-ának (6) bekezdésében a tartozások és a terhek levonhatóságára vonatkozóan előírt gazdasági kapcsolat fennállásának feltétele a kötelesrészt illetően nem teljesül. Ez a megoldás alkalmazható a jelen esetben az osztrák jog alapján járó kötelesrészekre is. E tekintetben a kérdést előterjesztő bíróság emlékeztet a Bíróság különösen arra vonatkozó ítélkezési gyakorlatára, amely szerint az öröklés során tilos a belföldi illetőségű személyek és a külföldi illetőségű személyek között a kötelezettségek korlátozott levonhatóságára vonatkozó rendelkezések révén megkülönböztetést tenni.[11]

29. E körülmények között a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi pénzügyi bíróság, Németország) úgy határozott, hogy az eljárást felfüggeszti, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti a Bíróság elé:

1) Úgy kell-e értelmezni az [EUMSZ] 63. cikk (1) bekezdését és 65. cikkét, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszabására vonatkozó olyan tagállami nemzeti szabályozás, amely az öröklési illeték kiszámítása kapcsán akként rendelkezik, hogy az e tagállam területén fekvő ingatlanok megszerzése esetén irányadó illetékalap tekintetében alkalmazott illetékmentes rész – abban az esetben, ha az örökhagyó halála időpontjában az örökhagyó és az örökös más tagállamban rendelkezett lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel – alacsonyabb annál az illetékmentes résznél, mint amely akkor lett volna irányadó, ha az említett időpontban legalább egyikük az előbbi tagállamban rendelkezett volna lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel?

7 C-479/14, a továbbiakban: Hünnebeck ítélet, EU:C:2016:412.

8 C-181/12, a továbbiakban: Welte ítélet, EU:C:2013:662, 61. pont. A kérdést előterjesztő bíróság továbbá Mengozzi főtanácsnok Welte ügyre vonatkozó indítványára (C-181/12, EU:C:2013:384, 84. és azt követő pontok) is hivatkozik.

9 C-211/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2148, 49. és azt követő pontok.

10 A kérdést előterjesztő bíróság a 2015. július 22-i II R 12/14. sz. ítéletre hivatkozik.

11 A kérdést előterjesztő bíróság a 2003. december 11-i Barbier ítéletre (C-364/01, EU:C:2003:665, 76. pont); a 2008. szeptember 11-i Eckelkamp és társai ítéletre (C-11/07, a továbbiakban: Eckelkamp és társai ítélet, EU:C:2008:489, 46. pont), valamint a 2008. szeptember 11-i Arens-Sikken ítéletre (C-43/07, a továbbiakban: Arens-Sikken ítélet, EU:C:2008:490, 38. pont) hivatkozik.

2) Úgy kell-e értelmezni az [EUMSZ] 63. cikk (1) bekezdését és az [EUMSZ] 65. cikket, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszabására vonatkozó olyan tagállami nemzeti szabályozás, amely az öröklési illeték kiszámítása kapcsán akként rendelkezik, hogy a kötelesrészekből eredő kötelezettségek az e tagállam területén fekvő ingatlanok megszerzése esetén – abban az esetben, ha az örökhagyó halála időpontjában az örökhagyó és az örökös más tagállamban rendelkezett lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel – nem vonhatók le, míg e kötelezettségek a öröklés útján történő vagyonszerzés értékéből teljes mértékben levonhatók lennének, ha az örökhagyó halálának időpontjában legalább az örökhagyó vagy az örökös az előbbi tagállamban rendelkezett volna lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel?"

30. A német és a spanyol kormány, valamint az Európai Bizottság terjesztett elő írásbeli észrevételeket. A felpereshez hasonlóan szóbeli észrevételeket is előterjesztettek a 2021. június 9-én tartott tárgyaláson.

IV. Elemzés

31. A Bíróságnak arra kell választ adnia, hogy összeegyeztethetők-e az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével és az EUMSZ 65. cikkel a német öröklési illetéktörvény azon rendelkezései, amelyek az örökhagyó és örököse[12] németországi lakóhelyének hiányához kapcsolódóan az utóbbit megillető személyes illetékmentesség összegére és a kötelesrészből eredő hagyatéki tartozás levonhatóságára vonatkozóan joghatásokat állapítanak meg.

32. A Bírósággal közölt információkból következik, hogy a német illetékjogban haláleset folytán történő vagyonszerzés esetén[13] az illetékfizetési kötelezettség a vagyonátruházás helye szerinti államtól függetlenül a teljes vagyonra kiterjed, amennyiben legalább vagy az örökhagyó vagy az örökös rendelkezik németországi lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel.[14] Ez esetben teljes körű illetékfizetési kötelezettségről van szó.[15]

33. Amennyiben sem az örökhagyó, sem az örökös nem rendelkezik lakóhellyel vagy tartózkodási hellyel Németországban,[16] az illetékkötelezettség a belföldi vagyon részét képező vagyontárgyak, azaz különösen az ingatlanvagyon tekintetében áll fenn. Ez esetben korlátozott illetékfizetési kötelezettségről van szó.[17]

12 A jelen indítványban az „örökös" kifejezést tágan kell értelmezni, azaz alatta az örökhagyó egyetemes és különös jogutódját is kell érteni.

13 Lásd a jelen indítvány 6. pontját.

14 A szövegezés egyszerűsítése érdekében a jelen indítványban a „belföldi illetőségű" kifejezést használjuk erre a helyzetre. A német jogban az adóilletőség tág felfogásáról lásd: Weiss, M., „The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act", *European taxation*, IBFD Journal Articles, Amszterdam, 2016, 56. kötet, 444–450. o., különösen 2.1.2. pont., 445. o.

15 Lásd a jelen indítvány 7. pontját. Az egyes tagállamokban azonos adórendszer választásával kapcsolatban lásd: Weber-Frisch, N., és Duquennois-Djoua, R., i. m., különösen a 3. és 4. sz. táblázat, 416. o.

16 A szövegezés egyszerűsítése érdekében a „külföldi illetőségű" kifejezést használjuk erre a helyzetre.

17 Lásd a jelen indítvány 7. és 12. pontját. Következésképpen az összes többi vagyontárgy, köztük a készpénz vagy a bankbetétek nem illetékkötelesek, még akkor sem, ha azokat Németországban tartják.

34. Az illetékköteles gazdagodás (vagy illetékalap) a hagyaték teljes értékének[18] az illetékmentességek beszámítását[19] követően a levonható hagyatéki tartozásokkal[20] csökkentett összege. E mentességekre, illetve levonásokra eltérő rendszer vonatkozik attól függően, hogy a németországi lakóhelyre vonatkozó feltétel legalább az örökhagyó vagy az örökös esetében teljesül-e, vagy sem.

35. Nem eszerint alakul az illetékfizetési kötelezettség mértéke. Azt az egyes illetékcsoportokat alkotó személyek között fennálló rokonsági viszony alapján határozzák meg,[21] ezen illetékcsoportokba történő besorolástól függ, hogy hány százalékos illetéket kell megfizetni az illetékalap összege után.[22]

36. Mivel a kérdést előterjesztő bíróság a vagyonátruházási illeték tekintetében a belföldi és a külföldi illetőségű személyek közötti eltérő bánásmód kérdését veti fel annyiban, amennyiben az a tőkemozgás korlátozásának minősülhet, emlékeztetni kell arra, hogy az öröklés, amely az elhunyt személy hagyatékának egy vagy több személyre történő átszállását jelenti, a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint tőkemozgásnak minősül az EUMSZ 63. cikk értelmében, azon eseteket kivéve, amikor a tőkemozgás összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak.[23]

37. A jelen ügyben nem vitatott, hogy az alapügyben szóban forgó helyzet az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésének hatálya alá tartozik.

A. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett első kérdésről

38. Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdését és az EUMSZ 65. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az öröklési illetékre vonatkozó olyan tagállami szabályozás, amely korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetén az e tagállamban öröklési illetékköteles vagyonnak az örökhagyó összes vagyonához viszonyított arányában biztosít személyes illetékmentességet, miközben e személyes illetékmentesség korlátlan a teljes illetékkötelezettség esetén, amelynek feltétele, hogy az örökhagyó halálának időpontjában legalább az örökhagyó vagy az örökös a szóban forgó tagállamban lakóhellyel rendelkezzen.

18 Az illetékmentességekkel kapcsolatban lásd: Weiss, M., i. m., különösen 2.2. pont, 445. o., amely többek között azokra a feltételekre hívja fel a figyelmet, amelyek teljesülése esetén a családi ház átruházása teljes mértékben illetékmentes. Lásd továbbá a tárgyaláson hivatkozott példával kapcsolatban a jelen indítvány 59. pontját.

19 Lásd a jelen indítvány 11. pontját.

20 Lásd a jelen indítvány 9. pontját.

21 Lásd a jelen indítvány 10. pontját.

22 Lásd az ErbStG 19. §-ának (1) bekezdését. Ez a cikk a következő internetes címen érhető el: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html. Az illeték mértékének meghatározásával kapcsolatos részletes magyarázatok tekintetében lásd: Weiss, M., i. m., különösen 2.2. pont, 445. és 446. o. A jelen ügyben az I. csoportba tartozó örökösök (gyermek) esetében az illeték mértéke 7% és 30% között mozog. Lásd még e mérték állandóságát illetően, amelyet a házastársakra is alkalmazni kell, a Welte ítéletet (5. pont). Az illeték százalékos mértéke azonos függetlenül attól, hogy az örökös belföldi vagy külföldi illetőségű-e.

23 Lásd többek között: 2016. június 30-i Feilen ítélet (C-123/15, a továbbiakban: Feilen ítélet, EU:C:2016:496, 16. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

39. Amint arra a kérdést előterjesztő bíróság helyesen emlékeztet, a Bíróság már határozott azon német illetékszabályoknak a tőke szabad mozgásával való összeegyeztethetőségéről, amelyek a korlátozott illetékfizetésre kötelezett külföldi illetőségű személyek számára alacsonyabb értékre vonatkozóan biztosítottak illetékmentességet, mint amelyben a teljes illetékfizetési kötelezettség hatálya alá tartozó örökös részesülhetett.[24]

40. Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem újszerű jellege abból adódik, hogy annak tárgya az olyan öröklésekre alkalmazandó szabályozás, amelyek esetében az illetékfizetési kötelezettséget keletkeztető tényállás 2017. június 24-ét követően[25] valósult meg, és amelynek értelmében korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetén az illetékmentes rész összege a Németországban fekvő ingatlanvagyonnak a hagyatéki vagyonhoz viszonyított arányához igazodik.[26]

41. Emlékeztetek arra, hogy a jelen ügyben a jogvita az ErbStG 16. §-ában illetékmentesként rögzített összeg 43%-ának megfelelő, azaz 400 000 euró helyett 171 489 euró összegre korlátozott illetékmentesség megállapítására vonatkozik, amely az osztrák illetőségű örökösre a szintén osztrák illetőségű apja halálával átszállt hagyatékban a németországi ingatlanok arányának felel meg.[27]

42. Meg kell tehát vizsgálni, hogy – amint azt a Bizottság a német kormánnyal szemben állítja – a szóban forgó nemzeti szabályozás, amely a korábbi ügyektől eltérően már nem átalányjellegű illetékmentességről, hanem illetékalap szerint számított illetékmentességről rendelkezik, a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése által tiltott korlátozását valósítja-e meg.[28]

1. A tőke szabad mozgása EUMSZ 63. cikk értelmében vett korlátozásának a fennállásáról

43. A Welte ítéletben a Bíróság úgy ítélte meg, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás a tőke szabad mozgásának korlátozását valósítja meg,[29] mivel az érintett ingatlan illetékalapja vonatkozásában irányadó illetékmentességet az örökhagyónak és az örökösnek a hagyaték megnyílása időpontjában fennálló lakóhelyétől teszi függővé, a belföldi lakóhellyel nem rendelkező személyek közötti, ilyen ingatlant érintő öröklést *súlyosabb adóteherrel* sújtja, mint a legalább egy belföldi illetőségű személyt érintő öröklés esetén, és ekképpen a szóban forgó hagyaték értékének csökkenését eredményezi.[30]

24 Lásd: 2010. április 22-i Mattner ítélet (C-510/08, a továbbiakban: Mattner ítélet, EU:C:2010:216), Welte ítélet és Hünnebeck ítélet. A Mattner ítélet alapjául szolgáló ügyben, akárcsak a fent hivatkozott Welte ítélet és Hünnebeck ítélet tárgyát képező ügyekben, a korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetén alkalmazandó illetékmentesség rögzített összege jelentősen alacsonyabb volt a teljes illetékfizetési kötelezettség esetére előírtnál (az első ügyben: 1100 euró helyett 205 000 euró, a két másik ügyben pedig: 2000 euró 400 000 euró, illetve 500 000 euró helyett). A Hünnebeck ítélet egy sajátos illetékkiszabási rendszerre vonatkozik (lásd a jelen indítvány 51. pontját). Ezen ítélet 24–26. pontjában a Bíróság elemezte e szabályozásnak a Mattner ítéletből és a 2014. szeptember 4-i Bizottság kontra Németország ítéletből (C-211/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2148) fakadó módosítását. A Bíróság vonatkozó ítélkezési gyakorlatának összefoglalását illetően lásd még: van Vijfeijken, I., J. F. A., „One Inheritance, One Tax”, *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alphen-sur-le-Rhin, 2017, 26. kötet, 214–219. o., különösen 215. o.

25 Lásd az ErbStG 37. §-ának (14) bekezdését.

26 A Welte ítélet alapjául szolgáló ügyben a kérdést előterjesztő bíróság az előzetes döntéshozatal iránti kérelmének 16. pontjában a következőket fejtette ki: „az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdésével összhangban az illetékmentes rész csupán 2000 euróra történő korlátozása túlterjed a belföldi illetőségű személyekkel való egyenlő bánásmódhoz szükséges mértéken. A jelen ügyben az öröklési illeték tárgyát képező düsseldorfi ingatlan 329 200 eurós értéke mégiscsak a teljes hagyaték 532 397,76 eurós értéke körülbelül 62%-ának felel meg. Ezért felmerül a kérdés, hogy az a körülmény, hogy a hagyaték értékének körülbelül 38%-a után nem szabtak ki illetéket, igazolhatja-e az 500 000 euró illetékmentes rész helyett csupán 2000 euró illetékmentes rész biztosítását”.

27 Lásd a jelen indítvány 22. pontját.

28 Lásd: Feilen ítélet (19. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

29 Lásd: Welte ítélet (26. pont).

30 Lásd: Welte ítélet (25. pont).

44. Yvon Welte konkrétan, az elhunyt házastársának örököseként, korlátozott illetékfizetési kötelezettségére tekintettel mindössze 2000 euró összegben rögzített illetékmentességben részesült. Márpedig, ha ő maga vagy az örökhagyó az utóbbi halálának időpontjában Németországban rendelkezett volna lakóhellyel, illetékmentessége 500 000 euróig állt volna fenn. Tehát egyáltalán nem fizetett volna öröklési illetéket. [31]

45. A Bíróság megállapította, hogy ez a nemzeti szabályozás azt írta elő, hogy az illetékalap tekintetében alkalmazott illetékmentesség *alacsonyabb* annál a mentességnél, amelyet abban az esetben alkalmaztak volna, ha az örökhagyó vagy az örökös lakóhelye az adott időpontban Németországban lett volna. [32]

46. A Bíróság a döntésének meghozatalához három ítéletre hivatkozott, amelyeket 2008 és 2011 között hozott olyan esetekre vonatkozóan, amelyekben a külföldi illetőségű személyekre súlyosabb adóteher hárult, mint a belföldi illetőségűekre, amelynek eredményeképpen az illetékalapot képező vagyontárgyat magában foglaló hagyaték értéke a belföldi illetőségűek hagyatékának értékéhez képest csökkent. [33]

47. Az elsőként hivatkozott Eckelkamp és társai ítéletben az előzetes döntéshozatal iránti kérelem azon nemzeti rendelkezésekre vonatkozott, amelyek a Belgiumban fekvő ingatlant magában foglaló hagyaték esetében magasabb vagyonátruházási illetéket határoztak meg annál, amelyet akkor kellett volna fizetni, ha az örökhagyó a halálának időpontjában e tagállamban rendelkezett volna illetőséggel. [34] Ebben az ügyben az örökhagyó Belgiumban lévő javainak összességét haláleset folytán fizetendő vagyonátruházási illeték terhelte *anélkül, hogy az örökhagyónak az egyik örökös felé fennálló – a szóban forgó vagyontárgyat terhelő – tartozását le lehetett volna vonni*, mivel az örökhagyó a halálának időpontjában nem rendelkezett illetékességgel Belgiumban. [35]

48. A Welte ítéletben másodikként hivatkozott ítéletben, azaz a Mattner ítéletben a jogvita tárgya az alapügyben szóban forgót megelőző német szabályozás volt. Ez úgy rendelkezett, hogy *az illetékalap tekintetében irányadó illetékmentesség* – abban az esetben, ha az ajándékozó és a megajándékozott más tagállamban rendelkezik lakóhellyel – *alacsonyabb* ahhoz képest, amely akkor lenne alkalmazandó, ha egyikük lakóhelye német területen lenne. [36]

49. A harmadik ítélet, amelyre a Bíróság a Welte ítéletben hivatkozik, a 2011. február 10-i Missionswerk Werner Heukelbach ítélet [37]. Ezen ítélet tárgyát egy olyan nemzeti szabályozás képezte, amely a kedvezményes öröklési illeték alkalmazásának lehetőségét az olyan nonprofit szervezetek számára tartotta fenn, amelynek üzleti központja vagy Belgiumban, vagy olyan tagállamban volt található, ahol az elhunyt akár halála időpontjában, akár azelőtt ténylegesen lakóhellyel vagy munkahellyel rendelkezett. [38]

31 Lásd: Welte ítélet (12. pont) és a jelen indítvány 26. lábjegyzete.

32 Lásd: Welte ítélet (24. pont).

33 Lásd: Welte ítélet (25. pont).

34 Lásd: Eckelkamp és társai ítélet (45–46. pont). Ezen ítélet 8. pontjában idézi a flamand régió öröklési illetékről szóló törvénykönyvének a külföldi illetőségűekre vonatkozó 18. cikkét, amelynek szövege a következő: „Haláleset folytán fizetendő vagyonátruházási illeték terheli az elhunyt vagy eltűnt Belgiumban fekvő összes ingatlanát, a terhek levonása nélkül."

35 Lásd: Eckelkamp és társai ítélet (17. pont). A Bíróság ezen ítélet 61. pontjában megállapította, hogy az öröklési és vagyonátruházási illeték kiszámítása közvetlenül kapcsolódik az ingatlan értékéhez.

36 Lásd: Mattner ítélet (27. és 28. pont, amelyre analógia útján az Eckelkamp és társai ítélet 45. és 46. pontjában hivatkozik). A szóban forgó szabályozást illetően lásd a jelen indítvány 24. lábjegyzetét. Lásd még: 2014. szeptember 4-i Bizottság kontra Németország ítélet (C-211/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2148, 40. és 43. pont).

37 C-25/10, EU:C:2011:65.

38 Lásd: 2011. február 10-i Missionswerk Werner Heukelbach ítélet (C-25/10, EU:C:2011:65, 23. pont).

50. E korábbi határozatokban a tartozások levonhatóságából, az illetékmentességből vagy az illeték csökkentett mértékéből származó illetékkedvezmény fennállása vagy csökkentése közvetlenül az öröklési illetéket megállapító tagállambeli illetőségre vonatkozó feltételtől függött. Következésképpen abban az esetben, ha a hagyaték értéke azonos volt a belföldi és a külföldi illetőségű személyek esetében, az illetékalap nyilvánvalóan különbözött, ami – a Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint – a külföldi illetőségű személyek gazdagodásának csökkenéséhez vezetett, és így arra is alkalmas volt, hogy visszatartson az érintett tagállamban történő befektetésektől. [39]

51. Egyébiránt megjegyzem, hogy a 2016-ban, a Welte ítéletet követően hozott Hünnebeck ítélet és Feilen ítélet ugyanezen a logikán alapul. A Hünnebeck ítéletben a Bíróság megállapította, hogy „az a tény, hogy a külföldi illetőségű személyek közötti ajándékozáskor hosszabb az összesítéskor figyelembe veendő időszak, mint az olyan ajándékozások estében, amikor legalább az egyik fél belföldi illetőségű, adott esetben ahhoz vezethet, hogy az illetékmentességre az ajándékozások első esetköre tekintetében nagyobb illetékalap irányadó a második esetkörhöz viszonyítva, és ennélfogva az előbbi esetkörbe tartozó ajándékozások után magasabb ajándékozási illetéket kell fizetni, mint a második esetkörbe tartozó ajándékozások után. Az ilyen mechanizmusnak az a hatása, hogy az ilyen ingatlant magában foglaló ajándék értékét csökkentve korlátozza a tőkemozgást”. [40]

52. A Feilen ítéletben a Bíróság megállapította, hogy a „szabályozás […] az öröklési illetékkedvezmény igénybevételét attól teszi függővé, hogy a korábbi öröklés során hol volt a hagyatéki vagyon fekvési helye, valamint hogy hol volt e korábbi öröklés során az örökhagyó vagy az örökös lakóhelye. E szabályozás azzal a következménnyel jár, hogy azon hagyatékot, amely olyan vagyontárgyakat tartalmaz, amelyek a korábbi örökléskor más tagállamban voltak találhatók, és ezen öröklés esetén egyik fél sem lakott Németországban, magasabb öröklési illeték terheli, mint azt a hagyatékot, amely csak olyan vagyontárgyakból áll, amelyek a korábbi örökléskor Németországban helyezkedtek el, vagy olyan vagyontárgyakból áll, amelyek más tagállamban voltak a korábbi örökléskor, amely esetében az öröklésben érintett felek közül legalább az egyik fél Németországban lakott”. [41]

53. Mivel a Mattner ítélet és a Welte ítélet tárgyát képező szabályozást módosították, és az a korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetében úgy rendelkezik, hogy az illetékmentes rész összege az öröklési illeték hatálya alá tartozó belföldi vagyon értékétől függ, felmerül a kérdés, hogy át lehet-e ültetni a Bíróságnak az ezen ítéletekben kifejtett elemzését?

[39] Mindazonáltal e tekintetben azon jogviták különböző ténybeli körülményeiből, amelyek keretében előzetes döntéshozatal iránti kérelmet terjesztettek a Bíróság elé, arra lehet következtetni, hogy az örökhagyók vagyonjogi döntéseit nem befolyásolta az öröklési illeték szabályozása.

[40] Hünnebeck ítélet (45. pont). Ezen ítélet 41. pontjában a Bíróság pontosította, hogy „az ErbStG 2. §-a (3) bekezdésének elfogadása által bevezetett adóztatási mechanizmus, amely lehetővé teszi a külföldi illetőségű személyek közötti ajándékozásban részesülő számára, hogy a legalább egy, belföldi lakóhellyel rendelkező személyt érintő ajándékozás esetére előírt magasabb illetékmentességben részesüljön, szabadon választhatóan alkalmazható, […] [és] hogy a külföldi vagyonszerző által e választási lehetőség gyakorlása azzal jár, hogy az érintett ajándékozás címén fizetendő illeték kiszámításához összesíteni kell az e megajándékozott által az ezen ajándékozást megelőző tíz éven belül és az azt követő tíz éven belül ugyanazon személytől kapott valamennyi ajándékozást, míg a legalább egy, belföldi lakóhellyel rendelkező személyt érintő ajándékozás esetén csak tízéves időszak alatt történő ajándékozásokat kell összesíteni”. Lásd még a jelen indítvány 24. lábjegyzetét.

[41] Feilen ítélet (21. pont).

54. Úgy gondolom, hogy nem. Először is megjegyzem, hogy különösen a Welte ítélet és a Feilen ítélet[42] alapjául szolgáló ügyektől eltérően a kérdést előterjesztő bíróság nem szolgáltatott olyan információkat a Bíróság számára, amelyek lehetővé tennék annak megállapítását, hogy a szóban forgó hagyaték értéke alacsonyabb lenne a németországi illetőségű örökhagyóról, illetve örökösre átszálló hagyaték értékénél.

55. Másodszor, véleményem szerint figyelembe kell venni azt a tényt, hogy a szóban forgó szabályozásban a külföldi illetőségű személyek számára biztosított illetékmentességet immár nem annál lényegesen alacsonyabb összegben állapítják meg, mint amelyet a belföldi illetőségűek esetében előírnak, amiből a hagyatékok többségében az illetékterhek közötti nyilvánvaló különbség adódott.[43] Következésképpen kizárólag az ErbStG 16. §-ának szövegéből már nem lehet a belföldi és a külföldi illetőségű személyek közötti eltérő bánásmód fennállására következtetni, hanem csak annak megállapítására lehet szorítkozni, hogy a rokonsági kapcsolat alapján biztosított illetékmentesség összege teljes körű illetékfizetési kötelezettség esetén állandó, és nem kizárólag a Németországban található vagyon tekintetében kerül meghatározásra, illetve hogy a külföldi illetőségű örökhagyó külföldi illetőségű örökösét a hagyaték fekvésétől függetlenül soha nem illeti meg ugyanakkora illetékmentes rész, mint amely akkor illetné meg, ha ő maga vagy legalább az örökhagyó belföldi illetőségű lenne, függetlenül attól, hogy a hagyaték más vagyontárgyai hol találhatók.

56. Az ErbStG 16. §-ának módosítása alapján véleményem szerint indokolt azt megvizsgálni, hogy az illetékterhet illetően végeredményben milyen különbség adódhat a szóban forgó szabályozásból annak összes elemét figyelembe véve, ha olyan gazdasági megközelítést alkalmazunk, amely összhangban áll a nemzeti jogalkotó által követett céllal,[44] vagyis azzal, hogy a német adóztatási joghatóság alá tartozó hagyaték egészét vagy egy részét – annak értékének függvényében – mentesítsék az öröklési illeték alól.[45]

57. Másként fogalmazva, tekintettel a Welte ítéletben rögzített szempontokra, amelyeket felidéztem,[46] a jelen ügyben konkrétan azt kell megvizsgálni, hogy korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetén a személyes illetékmentesség összeghatárának kiszámítási módjából adódhat-e, hogy ez esetben az adóteher nem egyenértékű a hasonló helyzetekben viselt adóteherrel.[47]

58. E tekintetben a felek álláspontja eltér. A Bizottság, miután igen általános írásbeli észrevételeiben úgy fogalmazott, hogy „[e]lső ránézésre a külföldi illetőségű örökösökkel szemben az arányosítva számolt illetékmentesség alkalmazása […] a tőke szabad mozgásának EUMSZ 63. cikk alapján főszabály szerint tiltott korlátozását valósítja meg”, a tárgyaláson csatlakozott a felperes által szóban előadott példákból levont következtetésekhez.

42 Lásd: Welte ítélet (12. pont) és Feilen ítélet (21. pont vége).

43 Lásd a jelen indítvány 24. lábjegyzetét.

44 Ugyanebben az értelemben lásd: Hogan főtanácsnoknak az ingatlan-nyilvántartásba történő bejegyzés illetékeivel kapcsolatban az Autoridade Tributária e Aduaneira (Az ingatlanból származó tőkenyereséget terhelő adó) ügyre vonatkozó indítványát (C-388/19, EU:C:2020:940, 31., 54. és 74. pont), és az UBS Real Estate egyesített ügyekre vonatkozó indítványát (C-478/19 és C-479/19, EU:C:2021:148, 63. pont).

45 A családon belüli vagyonátruházásra vonatkozó tagállami adózási szabályok alakulásának az összefoglalásáról lásd: Weber-Frisch, N. és Duquennois-Djoua, R., i. m., különösen 1.1.3. pont, 413. o. A tagállamok által a generációk közötti vagyonátruházás tekintetében képviselt eltérő irányvonalak indoklásáról lásd még: Navez, E.-J., „La fiscalité des successions face à l'évolution des systèmes fiscaux étatiques”, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, i. m., 50–72. o., különösen 59. o.

46 Lásd a jelen indítvány 43. pontját és konkrét példa szemléltetéséhez a Welte ítéletet (54. pont).

47 Lásd analógia útján a Bíróság Arens-Sikken ítéletben tett megállapításait (34. és 35. pont).

59. Ez utóbbi a következő példát hozta fel: a németországi illetősége folytán teljes körű illetékfizetési kötelezettség hatálya alá tartozó adóalany egy 400 000 euró értékű, bérbeadási célt szolgáló németországi ingatlant és egy 500 000 euró értékű, személyes használatú németországi ingatlant hagy a lányára, aki a továbbiakban is ott lakik. A hagyatéki érték 900 000 euró. A német öröklési jog értelmében a családi házra 500 000 euróig nem kell illetéket fizetni. A fennmaradó illetékalap így 400 000 euró, amelyre vonatkozik a gyermeknek biztosított 400 000 euróig terjedő illetékmentesség. Az örökhagyó lányát tehát nem terheli illetékfizetési kötelezettség. A felperes ezt a helyzetet egy holland illetőségű adóalanyéval hasonlította össze, akire korlátozott illetékfizetési kötelezettség vonatkozik. Ez a holland adóalany a szintén Hollandiában lakó lányára hagy egy 400 000 euró értékű, bérbeadási célt szolgáló németországi ingatlant és egy általa lakott, 500 000 euró értékű, Hollandiában található családi házat. A hagyaték összege összesen 900 000 euró. Mivel a külföldi vagyon nem illetékköteles, az adóalap 400 000 euró, azaz a Németországban fekvő, bérbeadási célt szolgáló ingatlan értéke. Az ilyen korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetében a 400 000 euró összeghatárig terjedő személyes illetékmentesség alá eső részt a vagyon értékének arányában kell kiszámítani. Az illetékmentes rész levonása után 222 223 eurót kapunk. Az öröklési illeték mértéke 11%,[48] így ezen a címen 24 444 eurót kell fizetni Németországban.

60. Kételyeim vannak az ezen összehasonlításból levont következtetés relevanciájával kapcsolatban, amely a felperes megfogalmazása szerint a következő: azonos értékű vagyon és azonos rokoni viszony fennállása esetén, tehát objektív eltérést nem mutató körülmények között a bemutatott példákból az tűnik ki, hogy Németországban az állam 24 444 euróval magasabb illetéket szab ki korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetén, mint teljes körű illetékfizetési kötelezettség esetében.

61. Ugyanis a hagyaték részét képező második ingatlan eltérő helyzetét és a teljes körű illetékkötelezettség hatálya alá tartozó örökösnek biztosított mentességből adódó eltérő illetékkötelezettséget kell kiemelni.[49]

62. Ellenben igen meggyőzőnek találtam a német kormány írásbeli észrevételeinek 54–59. pontjában ismertetett, alábbi számszerű kimutatást, amelyet a tárgyaláson nem vitattak:

„54. Szemléltetésképpen az alábbi példát hozhatjuk, amelyben az öröklés a következőképpen alakul: a korlátozottan illetékköteles vagyon 430 000 euró, a korlátozott illetékfizetési kötelezettség hatálya alá nem tartozó külföldi vagyon pedig 570 000 euró, a megszerzett javak összessége tehát 1 000 000 euró.

55. Az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdése értelmében az ugyanezen törvény 16. §-ának (1) bekezdése szerinti személyes illetékmentes rész (400 000 euró) a Németországban nem illetékköteles vagyon teljes hagyatékhoz viszonyított részarányának megfelelően (570 000 euró 1 000 000 euróhoz viszonyítva), azaz 228 000 euróval (57%-kal) csökken. A levonható illeték tehát 172 000 euró,[50] (400 000 euró – 228 000 euró). Az illetékköteles vagyonszerzés tehát a hagyatéki tartozások levonása előtt 258 000 euró (430 000 euró – 172 000 euró). Ez az illetékköteles vagyonszerzésnek az átruházott vagyonhoz viszonyított 60%-os arányának

48 Lásd a jelen indítvány 22. pontját.

49 E tekintetben a német kormány a tárgyaláson arra hivatkozott, hogy a helyzetek nem hasonlíthatók össze, és a Welte ítélet 54. pontjában felvázolt esetben a szóban forgó szabályozás alapján ugyanolyan értékű mentesség járna. Lásd a jelen indítvány 65. pontját.

50 Ez a 400 000 euró illetékmentes rész 43%-ának felel meg.

felel meg, amelyre a német öröklési illetékfizetési kötelezettség korlátozottan vonatkozik (258 000 euró 430 000 euróhoz képest). Másként fogalmazva, az […] (ideiglenes) illetékalap (a hagyatéki tartozások levonása előtt) az illetékköteles vagyon 60%-a.

56. Ezzel szemben, ha a teljes illetékmentes részt vennénk figyelembe, az illetékköteles vagyonszerzés értéke 30 000 euró (430 000 euró mínusz 400 000 euró) lenne. A korlátozott illetékfizetési kötelezettség alá eső illetékköteles vagyonszerzés így az átruházott vagyon 6,97%-a (30 000 euró 430 000 euróhoz képest) lenne: tehát az illetékköteles vagyon csupán 6,97%-ára szabnának ki illetéket. Az 1 000 000 euró összegű teljes átruházott vagyonhoz képest az illetékköteles vagyonszerzés értéke 3%-ot tenne ki (30 000 euró 1 000 000 euróhoz képest).

57. Így a teljes körű illetékkötelezettséghez képest ez a helyzet sokkal kedvezőbb lenne. Ha ugyanis a vagyonszerzés teljes körű illetékkötelezettség hatálya alá tartozna, a teljes átruházott vagyont figyelembe kellene venni, ideértve a külföldi vagyont is. Így a hagyatéki tartozások levonása előtt 600 000 euró (1 000 000 euró mínusz 400 000 euró) illetékköteles vagyonszerzési értéket kapunk. Az illetékköteles átruházás és az illetékköteles vagyonszerzés értéke egyaránt a teljes érték 60%-át tenné ki (600 000 euró 1 000 000 euróhoz képest).

58. Az illetékmentes rész arányos csökkentése következésképpen azt célozza, hogy az illetékköteles vagyon ugyanolyan arányban számítson bele az illetékalapba, és ezáltal ugyanolyan mértékű illetéket szabjanak ki arra, mint a teljes körű illetékfizetési kötelezettség esetében.

59. Az, hogy nincs szó kedvezőtlenebb bánásmódról, abból is egyértelműen kitűnik, ha az eljárás felperese által viselt – a megjelölt értékek alapján, egyéb körülmények figyelembe nélkül számított (azaz 911 715 euró összegű) – adóterhet [51] hasonlítjuk össze a teljes körű illetékkötelezettség hatálya alá tartozó örökös adóterhével ugyanazon vagyon megszerzése esetén és […] egyébként azonos feltételek fennállása mellett: 2 126 575 euró. [52] Mind a belföldi vagyon 4 790 000 eurós értékének alapulvételével számított korlátozott illetékfizetési kötelezettség, mind a teljes vagyon 11 559 598 eurós értékének alapulvételével számított teljes körű illetékkötelezettség esetén a ténylegesen fizetendő illeték mértéke 18,34%.”

63. Ezenfelül megjegyzem, hogy a nemzeti szabályozás 2017. június 24-e óta hatályban lévő módosításainak [53] terjedelmét a Bíróságnak a helyzetek összehasonlíthatóságára vonatkozó álláspontjának a Welte ítélet 50–53. pontjában kifejtett indokolása fényében kell megvizsgálni. [54] A Bíróság megállapította, hogy *az a körülmény*, hogy a Németországban korlátozott öröklésiilleték-kötelezettség alá tartozó külföldi illetőségű örökös esetében megállapított *illetékalap* főszabály szerint *alacsonyabb, mint* az olyan, akár belföldi, akár külföldi illetőségű *örökös* esetében, aki e tagállamban *teljes körű illetékkötelezettség alá tartozik*, nem kérdőjelezheti meg azt a megállapítást, hogy az illetékcsoportoknak és az illeték mértékének megállapítására

[51] Az adót a felperes által bevallott és a kérdést előterjesztő bíróság végzésében megjelölt összes vagyoni eszköz értéke alapján számították ki […].

[52] Ha a teljes hagyaték 11 592 598 eurós értékéből levonjuk a 400 000 euró illetékmentes részt, a kötelező kerekítési szabályok alkalmazásával 11 992 500 euró illetékköteles vagyonszerzési értéket kapnánk, így valójában az ErbStG 19. §-ának (1) bekezdése alapján 23%-os, tehát magasabb mértéket kellene alkalmazni. A jobb összehasonlítás érdekében azonban szintén 19%-os mértékkel számoltunk.

[53] Lásd a jelen indítvány 40. pontját.

[54] E megközelítés számomra elfogadhatónak tűnik, mivel úgy vélem, hogy a helyzetek összehasonlíthatósága az eltérő bánásmód meghatározásának általános feltétele. Lásd még ebben az értelemben: Hogan főtanácsnok UBS Real Estate egyesített ügyekre vonatkozó indítványa (C-478/19 és C-479/19, EU:C:2021:148, 57. és 62. pont). Lásd továbbá: Navez, E.-J., „L'influence de la Cour de justice de l'UE”, *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, i. m., 197–230. o., különösen 214. o.

nincs befolyással a lakóhely, *mivel az illetékalap tekintetében a szóban forgó szabályozásban előírt illetékmentesség összege egyáltalán nem változik a hagyaték illetékalapja összegének függvényében*, hanem azonos marad, bármennyi legyen is az.

64. A Bíróság a Welte ítélet 55. pontjában megállapította, hogy az illetékmentesség összege nem függ az illetékalap összegétől, hanem azt az örökös illetékfizetési kötelezettségéből adódóan biztosítják, amelynek alapján arra jutott, hogy a belföldi és a külföldi illetőségű örökösök helyzete között ezen illetékmentesség tekintetében nincs objektív eltérés.

65. Ezt az indokolást a kérdést előterjesztő bíróság javaslata szerint össze kell hangolni a Mengozzi főtanácsnok által a Welte ügyre vonatkozó indítványában [55] arra vonatkozóan kifejtett elemzéssel, hogy Y. Welte vajon akkor is jogosult lett volna-e a teljes illetékmentességre, ha az általa örökölt hagyaték Németországban illeték alá vont része – a teljeskörűen adóköteles adóalanyok főszabály szerint tisztán belföldi helyzetétől eltérően – nem egyezett volna meg a hagyaték teljes összegével. A főtanácsnok a következőképpen fogalmaz: „[e]rre a kérdésre véleményem szerint igenlő választ kell adni. […] [U]gyanis […] úgy tűnik, hogy Y. Welte helyzete nem tér el jelentősen egy olyan németországi lakos helyzetétől, aki a halála időpontjában szintén németországi lakos házastársa után Németországban megnyíló hagyaték örököse, *amennyiben e hagyaték kizárólag egyetlen ingatlanból áll*.[56] Márpedig, mivel minden körülmény azonos, a teljes illetékmentes részt biztosítani kellene az ilyen belföldi illetőségű személynek, akinek nem kellene megfizetnie az öröklési illetéket e vagyontárgy megszerzése után”.

66. A jelen ügyben – a Bíróság által a Welte ügyben hozott ítéletének tárgyát képező német szabályozás módosítására tekintettel – objektíve tagadhatatlan, hogy ha a hagyaték csak egy Németországban fekvő ingatlanvagyonból áll, a kizárólag külföldi illetőségűeket érintő vagy a legalább egy belföldi illetőségű személyt érintő öröklés esetén az adóteher megegyezik. Amennyiben a hagyaték Németországon kívül fekvő vagyontárgyakat is magában foglal, az örökös illetékterhe azonos, függetlenül attól, hogy külföldi vagy németországi illetőségű-e.[57] Ezenkívül, ha a hagyatéki vagyontárgyak közül egy sem Németország területén található, a külföldi illetőségű örökösnek biztosított illetékmentesség kérdése fel sem merül. Egyébiránt az elemzés egyik szakaszában sem szükséges megvizsgálni, hogy ilyen helyzetre milyen illetékterhet ír elő a másik érintett tagállam.[58]

55 C-181/12, EU:C:2013:384 (83. és 84. pont).

56 Kiemelés tőlem. Lásd: Welte ítélet (54. pont); a jelen indítvány 49. lábjegyzete.

57 A tárgyalás során a német kormány a következő új példát hozta fel az azon helyzetből fakadó eredmények szemléltetése és az abból eredő alkotmányos kérdések ismertetése céljából, amelyben az illetékmentességet az illetékmentesség mértékétől függetlenül azonos összegben biztosítanák: a hagyatéki vagyon két ingatlanvagyonból áll, amelyek közül az egyik külföldön, a másik pedig nemzeti területen fekszik, értékük egyenként 400 000 euró, összesen tehát 800 000 euró. Az örökhagyó gyermeke az ErbStG 16. §-a alapján személyes illetékmentességre jogosult. Teljes körű illetékfizetési kötelezettség esetén a hagyatéki vagyon egésze, vagyis a két ingatlan után Németországban köteles illetéket fizetni, vagyis a 800 000 euróból a személyes illetékmentesség alá eső 400 000 eurót kivonva 400 000 eurós illetékalapot kapunk, ami így a hagyaték 50%-ának felel meg. Részleges illetékfizetési kötelezettség esetén csak a Németországban fekvő 400 000 euró értékű ingatlan után kell Németországban öröklési illetéket fizetni, erre terjed ki a német adóztatási joghatóság. Ha a teljes, 400 000 euró összegű illetékmentes rész levonásra kerül, akkor az illetékalap 0 lesz.

58 Lásd a jelen indítvány 108. pontját.

67. Ugyanakkor egyes olyan német szerzőket olvasva, akik a szóban forgó szabályozásnak az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével és az EUMSZ 65. cikkel való összeegyeztethetőségével kapcsolatban fenntartásokat fogalmaznak meg, úgy tűnik, hogy a Bíróság elé terjesztett érveken felül más érveket is figyelembe kellene venni.[59]

68. Álláspontom szerint végeredményben mindezek megerősítik, hogy az öröklési illetékkel összefüggésben az eltérő bánásmód megállapításának[60] az illetékszabályozás átfogó elemzésén, és mindazon elemek összességén kell alapulnia, amelyek az örökös *gazdagodását* terhelő tényleges illetékmérték kiszámítására szolgálnak,[61] figyelemmel e gazdagodás egyszeri jellegére és az örökös tevékenységével való összefüggés hiányára.

69. E körülmények között – a kérdést előterjesztő bíróság által elvégzendő vizsgálat függvényében – azon a véleményen vagyok, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás annyiban, amennyiben a külföldi illetőségű örökösnek biztosított illetékmentesség összegének kiszámítása tekintetében arányossági szabályt vezet be, nem minősül a tőke szabad mozgása EUMSZ 63. cikk értelmében vett korlátozásának.

70. Ha azonban kizárólag azon megállapítás alapján,[62] amely szerint az illetékmentesség az örökhagyó és az illetékfizetésre kötelezett örökös között fennálló rokoni viszonyon alapuló olyan kedvezmény, amelynek összegét teljes körű illetékkötelezettség esetén a hagyatéki értékre tekintet nélkül rögzítik, a Bíróság arra a következtetésre jutna, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás a korlátozott illetékfizetésre kötelezett örökössel szemben kedvezőtlenebb bánásmódot eredményez, amely alkalmas arra, hogy eltántorítsa a külföldi illetőségűeket attól, hogy Németországban beruházásokat hajtsanak végre, következésképpen pedig arra, hogy

59 Lásd Billig, H., „Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht”, *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, 2. kötet, 54–56. o., különösen 55. o., amely a következő cikkekre hivatkozik: Stalleiken, J. és Holtz, M., „Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG”, *ErbR*, Nomos, Baden-Baden, 2017, 602–606. o.; Halaczinsky, R., „Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes”, *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, 249–253. o.; Bockhoff, B. és Flecke, L.-M., „Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?”, *ZEV*, Nomos, Baden-Baden, 2017, 552–556. o., elérhető az alábbi internetcímen: https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017%2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos= 1&hlwords=on&lasthit=True. Ez utóbbi cikk megjegyzései számadatokra támaszkodnak. Lásd különösen a 4.1. és 4.2. pontot. E szerzők e cikk 4.3. pontjában kiemelik továbbá az abból adódó nehézségeket, hogy az illetékmentes összeg kiszámításához a vagyoni eszközöket világszinten veszik figyelembe. E tekintetben az ErbStG ott hivatkozott 21. §-át illetően lásd: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, Weiss, M. kommentárja, i. m., különösen 2.3. pont, 446. o. Lásd még: 2009. február 12-i Block ítélet (C-67/08, EU:C:2009:92). Mindazonáltal megjegyzem, hogy egyrészt mind Billig, H., i.m., 2. pont, 54. o., mind Bockhoff, B. és Flecke, L.-M., i. m., 4.3 pont, hangsúlyozta, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) a 2017. május 10-i II R 53/14. sz. határozatában – amely a https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/ internetcímen érhető el – rámutatott, hogy a nemzeti jogalkotó feladata, hogy eltérő illetékmentességi rendszert hozzon létre a belföldi és a külföldi illetőségű személyek számára. Másrészt, a Niedersächsisches Finanzgericht (alsó-szászországi tartományi pénzügyi bíróság, Németország) a 2020. július 22-i K 163/19. sz., a következő internetcímen elérhető határozatának – https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase= 1&paramfromHL=true#focuspoint – 44. pontjában az ErbStG 16. §-a (2) bekezdése módosításának az uniós joggal való összeegyeztethetőségére vonatkozóan több másik szerző eltérő véleményére hivatkozott.

60 E tekintetben figyelembe kell venni az öröklési illeték dologi jellegét, amely általánosságban megkülönbözteti azt a jövedelemadótól. Ez a jellege az öröklésre vonatkozó feltételekből ered, és igazolja az illetékfizetési szabályok vizsgálatát. Lásd e tekintetben: Eckelkamp és társai ítélet (63. pont).

61 Ebben az értelemben a hagyaték egyes elemeinek illetékmentességét vagy az illeték kivetésének kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény alapján történő elmaradását illetően lásd a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) 2017. május 10-i II R 53/14. sz. ítéletét.

62 Másként fogalmazva, annak figyelembevétele nélkül, hogy az illetékteher súlyosabb-e, vagy sem. Ezen kritériumot illetően lásd a jelen indítvány 43. és 46. pontját.

korlátozza a tőke szabad mozgását, úgy meg kell vizsgálni, hogy az ilyen eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik-e, amelyek objektíve nem összehasonlíthatók, illetve azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja.[63]

2. Az objektíve összehasonlítható helyzet fennállásáról

71. A fent hivatkozott Welte ítéletben a Bíróság rámutatott arra, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozás – az örököst megillető illetékmentesség összegének kivételével – nem tesz különbséget a hagyatékok között aszerint, hogy az örökösök vagy az örökhagyó belföldi vagy külföldi illetőségűek-e.[64]

72. A Bíróság elutasította az arra alapított érvet, hogy az illetékalap attól függ, hogy a teljes hagyatékot, vagy csak a németországi ingatlant foglalja magában, mivel az illetékmentesség összege mindkét esetben rögzített volt.[65] Arra támaszkodott továbbá, hogy az illetékkötelezettség nem függ a lakóhelytől,[66] hogy az illetékmentesség célja az öröklési adó teljes összegének csökkentése,[67] és hogy azt az örökösnek mint az illetékfizetésre kötelezettnek nyújtják.[68]

73. A Bíróság ebből azt a következtetést vonta le, hogy „a külföldi illetőségű örökhagyó külföldi illetőségű örökösének korlátozott illetékkötelezettsége nem jelent olyan körülményt, amely az illetékmentesség tekintetében objektíven eltérővé tenné ezen örökös helyzetét a belföldi illetőségű örökhagyó külföldi illetőségű örökösének helyzetétől vagy a belföldi vagy külföldi illetőségű örökhagyó belföldi illetőségű örökösének helyzetétől”,[69] és következésképpen „Y. Welte helyzete hasonló minden olyan örökös helyzetéhez, aki öröklés útján Németországban fekvő ingatlant olyan, e tagállam területén lakóhellyel rendelkező örökhagyótól szerez meg, akivel házastársi kapcsolatban áll, valamint a Németországban lakóhellyel rendelkező olyan örökös helyzetéhez, aki az e területen lakóhellyel nem rendelkező örökhagyó házastársától szerez ingatlant”.[70]

74. Abban az esetben ugyanis, ha a hagyatéki vagyon csak a Németországban található belföldi vagyont foglalja magában, a Welte ítéletben szóban forgó szabályozásból eredő egyetlen megkülönböztetés, amely az örökösök, illetve az örökhagyó lakóhelye alapján fennáll, az az illetékmentes rész összege, ami külföldi illetőségű személyek esetében 2000 euró, belföldi illetőségű személyek esetében pedig 500 000 euró.[71]

63 Lásd különösen az alkalmazandó elvek kimerítő felsorolását illetően: 2016. május 26-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-244/15, EU:C:2016:359, 33–35. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

64 Lásd: Welte ítélet (51. pont). Ezen ítélet 50. pontjában a Bíróság megállapította, hogy az illetékcsoportot és az illeték mértékét olyan szabályok szerint határozzák meg, amelyek nem tesznek különbséget lakóhely szerint. Lásd még: 2016. május 26-i Bizottság kontra Görögország ítélet (C-244/15, EU:C:2016:359, 36. pont).

65 Lásd: Welte ítélet (53. pont).

66 Lásd: Welte ítélet (53. pont). Úgy tűnik számomra, hogy ezt a megállapítást a külföldi illetőségű személyekre kell korlátozni, mivel a kizárólag külföldön található vagyontárgyakat tartalmazó hagyatéki vagyon esetében csak a belföldi illetőségű személyek illetékkötelesek.

67 Lásd: Welte ítélet (53. pont). Meg kell jegyezni, hogy bár a nemzeti szabályozás nem írja elő, hogy az illetékmérték aszerint változna, hogy az illetékkötelezettség teljes körű vagy korlátozott-e, a világszintű és kisebb részben belföldi vagyont magában foglaló hagyatékra magasabb illetékmértéket alkalmaznak, mint a csak belföldi vagyont tartalmazó hagyatékra. Lásd szemléltetésképpen a jelen indítvány 52. lábjegyzetét.

68 Lásd: Welte ítélet (55. pont).

69 Welte ítélet (55. pont).

70 Welte ítélet (56. pont).

71 Lásd a jelen indítvány 44. pontját, valamint a Welte ítéletet (54. pont).

75. Ennélfogva úgy tűnik számomra, hogy a Bíróságnak a Welte ügyben hozott ítélete nem ültethető át az alapeljárás tárgyát képező helyzetre, kivéve, ha nem vesszük figyelembe az illetékkedvezménynek az illetékfizetésre kötelezett személy által viselt tényleges teherhez való igazítását, amely attól függően különbözik, hogy az illetékfizetésre kötelezett személy vagy az örökhagyó lakóhelye hol található. Az illetékmentesség arányos mértéke ugyanis a belföldi és a külföldi illetőségű személyek azon végleges gazdagodásának szintjéhez igazodik, amely a Németország adóztatási joghatóságának [72] keretein belül – vagyis a belföldi illetőségűek világszintű vagyonára, és a külföldi illetőségűek megszerzett vagyonának egy részére – kiszabható öröklési illeték tárgyát képezi. [73] E tekintetben utalok a fentiekben kifejtett érveimre. [74]

76. Következésképpen, másodlagosan azt javaslom a Bíróságnak, hogy állapítsa meg, hogy [75] az olyan rendszerben, amelyben az illetékmentes rész összegét az illetékfizetési kötelezettség hatálya alapján határozzák meg, a helyzetek objektíve nem hasonlíthatók össze.

77. Egy ettől eltérő, a Welte ítéletet követő megoldás tehát azt jelentené, hogy a külföldi illetőségű örökhagyó külföldi illetőségű örökösének helyzete főszabály szerint összehasonlítható a belföldi illetőségű örökös, illetve örökhagyó helyzetével, mégpedig azon illetékrendszer miatt, amelyben az illetékkötelezettség nem függ a lakóhelytől, továbbá az illetékcsoport és az illetékmentesség meghatározása kizárólag a fennálló rokoni viszony alapján történik.

78. Ilyen esetben a Bíróságnak tehát meg kell vizsgálnia, hogy az olyan szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, objektív módon igazolható-e közérdeken alapuló nyomós okkal, amint azt a német kormány másodlagosan állítja.

3. A közérdeken alapuló nyomós ok fennállásáról

79. A német kormány azt állítja, hogy a szóban forgó jogszabályokat közérdeken alapuló nyomós okok indokolják, nevezetesen az öröklési illetékre vonatkozó német jogszabályok koherenciájának megőrzése és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának biztosítása.

72 Lásd: 2009. február 12-i Block ítélet (C-67/08, EU:C:2009:92, 30. és 31. pont). Összehasonlításképpen, ugyanazon vagyontárgyaknak a Németországban lakóhellyel rendelkező örökösökre tíz éven belül egymást követő átszállása esetén az öröklési illeték kiszámítása céljából figyelembe vett tényezőket illetően lásd még: Feilen ítélet (79. pont); a jelen indítvány 79. lábjegyzete.

73 Lásd a jelen indítvány 9. pontját. E tekintetben hangsúlyozom, hogy e rendszer azzal az uniós joggal összhangban álló előnnyel jár, hogy az adórendszert hozzáigazítja a külföldi illetőségű személyek helyzetének eltéréseihez, és különösen ahhoz a helyzethez, amelyben az illetékköteles vagyon nagyobb része az érintett tagállam területén található.

74 Lásd a jelen indítvány 62., 63. és 68. pontját.

75 A belföldi és a külföldi illetőségű személyek illetékalapjai közötti különbségre, nevezetesen az arra alapított érvekkel kapcsolatban, hogy előbbiek esetében a hagyaték egészét, míg utóbbiak esetében kizárólag a belföldi vagyont veszik figyelembe – különösen az egyenlő bánásmód tekintetében – lásd: az Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschrift (az adócsalás elleni küzdelemről és egyéb adóügyi rendelkezések módosításáról szóló törvény) előkészítő munkálatai, a Bundestag 18/11132 dokumentuma, amely a következő internetcímen érhető el: https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (35. o.), amelyre a Bizottság írásbeli észrevételeiben hivatkozott. A 2017-es reformra való hivatkozásokat illetően lásd a jelen indítvány 6. pontját. A jogalkotási intézkedésekkel összefüggéseivel kapcsolatban lásd még: Billig, H., i. m., különösen 54. és 55. o. Megjegyzem azonban, hogy a Bizottság a tárgyaláson a Welte ítéletre (53. pont) hivatkozva módosította álláspontját, hogy amellett érveljen, hogy az illetékmentes résznek – függetlenül a hagyaték értékétől és annak a Németországban illetékköteles részétől – mindig azonosnak kell lennie. Hangsúlyozta, hogy az illetékfizetésre köteles személy esetében, függetlenül attól, hogy belföldi vagy külföldi illetőségű-e, az illetékmentességet igazoló rokoni viszony nem változik. Ezenkívül, mivel a külföldi illetőségű örökös esetében a németországi adóztatási joghatóság nem terjed ki a világszintű vagyonra, azt nem lehet figyelembe venni a részleges illetékmentes rész összegének kiszámításakor.

80. Ami az adójogi koherencia elvére alapított,[76] az alapügyben szóban forgót megelőzően hatályos szabályozást illetően a Bíróság által már megvizsgált igazoló okot illeti, a Bíróság úgy ítélte meg, hogy az nem megalapozott, mivel „elegendő megállapítani, hogy azt az adókedvezményt, amely abban áll, hogy az öröklés tárgyát képező ingatlan fekvésének helye szerinti tagállamban az illetékalapra az illetékmentességet teljes mértékében alkalmazzák abban az esetben, ha az öröklés legalább egy, az említett államban lakóhellyel rendelkező személyt érint, ebben az államban nem egyenlíti ki semmilyen meghatározott, az öröklési illeték címén kivetett adóteher”.[77]

81. A jelen ügyben a német kormány lényegében a Bíróságnak a Feilen ítéletben meghozott döntésére támaszkodik.[78] Analógia útján arra hivatkozik, hogy az illetékmentesség csökkentett összege és a német öröklési illetékkötelezettség alá tartozó vagyonra alkalmazott illeték mértéke közötti közvetlen kapcsolat reflektív logikát követ.

82. Ebben az ítéletben azonban a Bíróság olyan helyzetre vonatkozóan határozott, amely jelentősen eltér az alapügy tárgyát képező helyzettől, és amelyben a szóban forgó szabályozás csak a halmozható öröklési illeték csökkentése érdekében kezeli eltérően az örökösöket aszerint, hogy a kérdéses vagyontárgyak a korábbi örökléskor belföldön voltak-e, vagy sem, valamint attól függően, hogy az öröklésben érintett felek belföldön laktak-e, vagy sem.[79]

83. Ebben az esetben az illetékkedvezménynek valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése egyértelműnek tűnik. Nem ez a helyzet az illetékmentesség mechanizmusát illetően, amelynek célja, hogy az örökösöket az esetek többségében minden adókötelezettség alól – kiegyenlítés nélkül – mentesítsék. A Bíróság ugyanis rámutatott arra, hogy az illetékkiszabás logikája azon alapul, hogy ugyanazon tagállamban a korábbi öröklés során már szabtak ki öröklési illetéket.[80] Következésképpen, mivel a német kormány nem terjesztett elő részletes érveket arra vonatkozóan, hogy mi alapján véli úgy, hogy az alapügyben szóban forgó helyzet olyan jellemzőkkel bír, amelyek lehetővé teszik a Bíróság által a Welte ítéletben elfogadott elemzéstől való eltérést, annak megállapítását javaslom a Bíróságnak, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozást nem igazolhatja a német adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége.

[76] E tekintetben a Bíróság a Feilen ítéletben (30. pont) emlékeztetett arra egyrészt, hogy már elismerte, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhatja a Szerződés által biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását. Másrészt ahhoz, hogy az ilyen igazolást el lehessen fogadni, az szükséges, hogy közvetlen kapcsolat legyen megállapítható a nyújtott adóelőny és ezen előny valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között, és e kapcsolat közvetlen jellegét a szóban forgó szabályozás által követett célra tekintettel kell megállapítani.

[77] Welte ítélet (60. pont, valamint az ajándékozásra vonatkozó ítélkezési gyakorlat). Azzal kapcsolatban, amikor ilyen kompenzációs mechanizmus nem igazolható, az olyan ajándékozást megelőző tízéves időszaknak a magasabb összegű illetékmentesség alkalmazása szempontjából történő figyelembevételét illetően, amelyben legalább egy német illetőségű személy részes fél, lásd még: Hünnebeck ítélet (63. pont).

[78] A kormány közelebbről a Feilen ítéletre (30. és 37. pont) hivatkozott.

[79] Lásd: Feilen ítélet (27. pont). A Bíróság pontosította, hogy olyan helyzetről van szó, amelyben a szabályozás „azonos módon kezeli az öröklési illeték szempontjából az I. illetékcsoportba tartozó, belföldön lakó személyeket, akik öröklés útján olyan vagyontárgyakat tartalmazó vagyont szereznek, amelyeket az ezen öröklést megelőző tíz évben már ugyanezen illetékcsoportba tartozó személyek megörököltek, függetlenül attól, hogy e korábbi örökléskor hol volt e vagyontárgyak fekvési helye vagy az öröklésben annak idején érintett felek lakóhelye”. A tényállást illetően ezen ítélet 17. pontja tisztázza, hogy a szóban forgó öröklés a Max-Heinz Feilen lánytestvére és édesanyja közötti korábbi öröklésből származó hagyatékra vonatkozik, amely akkor Ausztriában volt fellelhető, ahol az anya és a lánytestvér utóbbi halálának időpontjában lakott. M.-H. Feilen számára azért nem biztosították az öröklési illetéknek a német nemzeti szabályozás szerinti csökkentését, mivel erre a hagyatékra az öröklési illetéket ebben a tagállamban, nem pedig Németországban szabták ki.

[80] Lásd: Feilen ítélet (33. pont).

84. Ami a területiség elvére és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségességére alapított igazolást illeti, a Bíróság már korábban kimondta, hogy jogos célról van szó,[81] az ilyen igazolás azonban nem megalapozott, ha az eltérő bánásmód kizárólag a szóban forgó nemzeti szabályozás alkalmazásából ered, vagy nem bizonyított, hogy ez az eltérő bánásmód szükséges az érintett tagállam adóztatási joghatóságának biztosításához.[82]

85. A jelen ügyben a német kormány azzal érvel, hogy az öröklési illeték területén az Unió által elfogadott egységesítési vagy harmonizációs intézkedések hiányában élt azzal a hatáskörével, hogy egyoldalúan meghatározza az adóztatási joghatóság megosztásának kritériumait a határokon átnyúló elemeket tartalmazó öröklések esetében. E kormány hozzáteszi, hogy elismert adóztatási elvekből merített,[83] és különválasztja egymástól a teljes körű illetékfizetési kötelezettség azon eseteit, amelyekben világszinten átruházott vagyonról van szó, és a korlátozott illetékfizetési kötelezettség eseteit, amelyek csak a belföldinek minősülő vagyontárgyak megszerzésére vonatkoznak. E megosztással a célja egyrészt a kettős adóztatás elkerülése,[84] illetve megszüntetése,[85] másrészt pedig annak elkerülése, hogy az átszállt vagyon egy részének adóztatására sehol ne kerüljön sor.

86. Véleményem szerint a német kormány bizonyítja, hogy az eltérő bánásmód az adóztatási joghatóságának biztosításához szükséges, és arányos az elérni kívánt céllal, mivel figyelembe veszi az illetékalapból adódó különbséget.

87. Figyelembe kell ugyanis venni azt a tényt, hogy a személyes illetékmentességeket azon illetékmértékkel számolva biztosítják, amelyet a németországi öröklésiilleték-köteles vagyonra alkalmaznak, és hogy az ebből következően tükrözi Németországnak – a belföldi illetőségűekhez képest – a külföldi illetőségűekre vonatkozóan fennálló adóztatási joghatóságát.

88. Ebből véleményem szerint másodlagosan az következik, hogy a tőkemozgásnak az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozásból eredő korlátozását a területiség elve igazolja.

B. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett második kérdésről

89. Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra vár választ, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdését és az EUMSZ 65. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó olyan tagállami nemzeti szabályozás, amely a belföldi ingatlanvagyonra korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetére – abban az esetben, ha az örökhagyó halála időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös lakóhelye nem ebben a tagállamban volt – akként rendelkezik, hogy a kötelesrészekből eredő kötelezettségek nem vonhatók le a haláleset folytán való vagyonszerzés értékéből, míg e kötelezettségek teljes mértékben levonhatók lennének a hagyatékból teljes körű illetékfizetési kötelezettség esetén, vagyis akkor, ha az örökhagyó halálának időpontjában legalább az örökhagyó vagy az örökös az említett tagállamban rendelkezett lakóhellyel.

81 Lásd: Hünnebeck ítélet (65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

82 Lásd: Hünnebeck ítélet (66. pont). A szóban forgó szabályozással kapcsolatban lásd a jelen indítvány 24. lábjegyzetét.

83 A német kormány a Gazdasági Együttműködési és Fejlesztési Szervezet (OECD) hagyatékról és ajándékozásról szóló modellegyezményére hivatkozik. Lásd e tekintetben: 2006. február 23-i van Hilten-van der Heijden ítélet ítélet (C-513/03, EU:C:2006:131, 48. pont).

84 A német kormány példaként említi, hogy korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetén a külföldi vagyon illetékmentes.

85 A német kormány példaként azt hozza fel, hogy a külföldi öröklési illeték az ErbStG 21. §-a alapján beszámítható, valamint hogy a külföldi öröklési illeték hagyatéki tartozásként levonható.

90. A német kormány elismeri, hogy a szóban forgó szabályozás a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozását valósítja meg.

91. Ugyanis, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság kifejtette, a felperes az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének második mondata alapján nem tarthat igényt arra, hogy a haláleset folytán való vagyonszerzésből eredő hagyatéki tartozásként levonják az anyja és a fiútestvére kötelesrészéhez kapcsolódó azon kötelezettségek értékét, amelyeket ki kell elégítenie. Így e rendelkezés értelmében *korlátozott illetékfizetési kötelezettség* esetén csak azok a tartozások és terhek vonhatók le, amelyek gazdasági kapcsolatban állnak az illetékköteles vagyontárgyakkal. [86]

92. Ezenkívül a kérdést előterjesztő bíróság rámutat, hogy a Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság) ítélkezési gyakorlata szerint az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének első és második mondatában előírt gazdasági kapcsolatot nem állapítottak meg a hagyaték részét képező adott vagyontárgyak és a kötelesrész között, jóllehet azt a hagyaték értéke alapján számítják ki. [87]

93. E körülmények között, amint arra már emlékeztettünk, ahhoz, hogy valamely nemzeti adójogi szabályozást összeegyeztethetőnek lehessen tekinteni a Szerződésnek a tőke szabad mozgására vonatkozó rendelkezéseivel, meg kell vizsgálni, hogy ezen eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik-e, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja. [88]

1. Az objektíve összehasonlítható helyzet fennállásáról

94. Amint a német kormány és a Bizottság előadta, a szóban forgó szabályozás ahhoz a szabályozáshoz közelít, amelyet a Bíróság az Arens-Sikken ítéletben vizsgált. Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügyben ugyanis a nemzeti szabályozás előírta, hogy amennyiben az örökhagyó a halálának időpontjában az érintett tagállamtól eltérő tagállamban rendelkezik lakóhellyel, a végrendeleti hagyaték felmenői megosztásából eredő kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások nem vonhatók le a hagyaték részét képező ingatlanra kivetett vagyonátruházási illeték kiszámításakor. [89]

[86] Lásd a jelen indítvány 27. pontját.

[87] Lásd a jelen indítvány 28. pontját.

[88] Lásd a jelen indítvány 70. pontját.

[89] Lásd: Arens-Sikken ítélet (34. pont). Ezen ítélet 16. pontja pontosítja, hogy K. Arens-Sikken a végrendeleti hagyaték felmenői felosztása következtében olyan vagyontárgyakat és terheket kapott, amelyek értéke meghaladta a törvény alapján meghatározott örökrészét. A felperes tehát többletben részesült. Gyermekei viszont veszteséget szenvedtek, mivel nem részesültek a hagyatékot alkotó vagyontárgyakból. E felosztás értelmében köteles volt a gyermekeinek az örökrészüknek megfelelő értéket készpénzben kifizetni. A felperesnek tehát mindegyik gyermeke tekintetében kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozása keletkezett, így azok kiegyenlítési kötelezettségből eredő követelés jogosultjaivá váltak a felperessel szemben. A vagyonátruházási illetékre vonatkozó holland szabályozás szerint, ha az örökhagyó a halála időpontjában az illetékfizetés helye szerinti tagállamban rendelkezett volna lakóhellyel, az alapeljárás felperese az összes hagyatéki teherhez hasonlóan számításba vehette volna a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozásokat az ebben az esetben kirótt *öröklési illeték alapjának megállapítása során* (az említett ítélet 23. pontja).

95. A Bíróság különösen azokat az érveket vizsgálta meg, amelyek szerint először is a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozásokat nem lehet úgy tekinteni, hogy azok a 2003. június 12-i Gerritse ítélet[90] és a 2003. december 11-i Barbier ítélet[91] értelmében véve közvetlenül kapcsolódnak az ingatlanhoz, továbbá hogy e tartozások nem a hagyaték részét képezik, hanem az érintett személy halálát követően, az utóbbi által hagyott végrendelet okán keletkező tartozásként a túlélő házastársat terhelik, végül pedig, hogy a hivatkozott tartozások nem az ingatlanvagyont terhelik, és a kiegyenlítési kötelezettségből eredő tartozással terhelt túlélő házastárs hitelezői nem rendelkeznek dologi joggal ezen az ingatlanon.[92]

96. Ugyanakkor, bár az Arens-Sikken ítélet alapjául szolgáló ügyben a Bíróság megállapította, hogy a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások a szóban forgó ingatlanhoz kapcsolódtak, arról a kérdésről nem határozott, hogy közvetlen kapcsolat áll-e fenn a kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások és az öröklés tárgyát képező ingatlan között. Úgy ítélte meg, hogy elegendő a szóban forgó azon szabályozásból eredő eltérő bánásmód vizsgálata, amelyből eredően az adóteher különböző örökösök között eltérően oszlott meg attól függően, hogy az örökhagyó a halála időpontjában az érintett tagállamban illetőséggel rendelkezett-e, vagy sem.[93]

97. Ebből azt a következtetést vonom le – a német kormány állításával ellentétben –, hogy a Bíróság nem azt mondta ki, mint az Eckelkamp és társai ítéletben[94], hogy a kérdést előterjesztő bíróság feladata annak vizsgálata, hogy a hivatkozott kötelezettségek és az illetékköteles vagyontárgyak között közvetlen kapcsolat áll-e fenn.

98. A német kormány arra hivatkozik, hogy a nemzeti ítélkezési gyakorlat szerint[95] a kötelesrész a hagyaték egészét terheli, következésképpen nincs kapcsolat a belföldi vagyontárgyak és e kötelezettségek között. Hozzáfűzi, hogy a vagyontárgyakkal gazdasági kapcsolatban nem álló kötelezettségek levonhatóságának hiánya korlátozott illetékkötelezettség esetén az ErbStG 10. §-a által követett cél elérésére irányul, amely rendelkezés értelmében csak a vagyon átruházásából eredő nettó vagyongyarapodás vehető alapul az öröklési illetékalap megállapításához.

90 C-234/01, EU:C:2003:340. Ez az ítélet olyan nemzeti szabályozásra vonatkozik, amely az adózást illetően megtagadta a külföldi illetőségű személyektől azon működési költségek levonását, amelyek közvetlenül összefüggtek az érintett tagállamban adóköteles jövedelmet keletkeztető tevékenységükkel.

91 C-364/01, EU:C:2003:665. Ebben az ügyben az érintett tagállamban fekvő ingatlan öröklése esetén fizetendő illeték összegének kiszámítására vonatkozó, szóban forgó nemzeti szabályozás úgy rendelkezett, hogy ezen ingatlan értékének becsléséhez figyelembe lehet venni a dologi jog jogosultjának azt a feltétlen kötelezettségét, hogy az ingatlant annak gazdasági tulajdonjogával rendelkező harmadik személynek átadja, ha halála időpontjában ebben az államban rendelkezett lakóhellyel, míg erre nem volt lehetősége, amennyiben más tagállamban rendelkezett lakóhellyel.

92 Lásd: Arens-Sikken ítélet (42. pont). Ebben az ügyben, amint azt ezen ítélet 35. és 39. pontja pontosítja, ha az örökhagyó a halála időpontjában Hollandiában rendelkezett volna lakóhellyel, az adóterhet meg kellett volna osztani az örökösök között. Pusztán amiatt viselte egyetlen örökös az adóterhet, mert nem ebben a tagállamban volt a lakóhelye.

93 Lásd: Arens-Sikken ítélet (45. pont).

94 Lásd: Eckelkamp és társai ítélet (53. pont).

95 E tekintetben megjegyzem, hogy a Bizottság az írásbeli észrevételeiben a következőket pontosította: „a német pénzügyi bíróságokkal ellentétben, amelyek szerint a kötelesrész nem áll gazdasági kapcsolatban a hagyatékkal (lásd az előzetes döntéshozatalra utaló határozatot [36. pont]), a német pénzügyi hatóságok egy véleményükben ennek ellenkezőjét állítják: »Ami a kötelesrészt illeti, az gazdasági kapcsolatban áll a különböző megszerzett hagyatéki vagyontárgyakkal, függetlenül attól, hogy illetékköteles vagy illetékmentes vagyontárgyakról van-e szó, így ez a teher a levonási korlátozás hatálya alá tartozik. Ezzel szemben más általános öröklési tartozás esetében nem áll fenn ilyen gazdasági kapcsolat az öröklés során szerzett különböző javakkal.«” (A tartományok felsőbb pénzügyi hatóságainak 2009. június 25-i ilyen irányú határozatai, *Bundessteuerblatt* (Szövetségi Adóügyi Közlöny), 2009 I, 713. o., „Zu § 10 ErbStG”, 1. szakasz, „Az adósságok és terhek levonásának korlátozása”, (2) bekezdés, amely a következő internetcímen érhető el: https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/).

99. Ezen, a helyzetek nem összehasonlítható jellegének alátámasztására előadott érvek, amelyek lényegében megegyeznek a spanyol kormány által előterjesztett érvekkel annyiban, amennyiben azok az illetékalap különbözőségén alapulnak, nem meggyőzőek. A Bizottsághoz hasonlóan megjegyzem ugyanis, hogy olyan helyzetben, amelyben a hagyaték csak egy németországi ingatlant foglal magában, a kötelesrészhez kapcsolódó kötelezettségek levonhatók, ha az örökös vagy az örökhagyó belföldi illetőségű, és nem vonhatók le, ha egyikük sem az. Ily módon, ha ugyanazt a logikát alkalmazzuk, mint az illetékmentességnek a hagyatéki vagyonra való alkalmazása kapcsán, [96] megállapítható, hogy kapcsolatnak kell fennállnia az örökös gazdagodása, illetékfizetési kötelezettsége és a nyújtott illetékkedvezmény között. Ennek hiányában az örökös a hagyaték értékének olyan hányada után fizet illetéket, amely nem szállt át, vagy másként fogalmazva a gazdagodás olyan része után, amely valójában nem is létezik.

100. Következésképpen azt javaslom a Bíróságnak, hogy az Arens-Sikken ítéletben [97] elfogadott értelmezés mentén, analógia útján állapítsa meg, hogy az a nemzeti szabályozás, amely az öröklés útján szerzett és az érintett tagállamban található ingatlanok adóztatása szempontjából ugyanúgy kezeli a halála időpontjában belföldi illetőségű, valamint külföldi illetőségű személy örököseit, ugyanezen adóztatás keretében az örökséget terhelő tartozások levonhatósága tekintetében nem kezelheti ezen örökösöket eltérő módon anélkül, hogy ne teremtene hátrányos megkülönböztetést.

2. A közérdeken alapuló nyomós ok fennállásáról

101. Másodlagosan a német kormány arra hivatkozik, hogy a szóban forgó nemzeti szabályozást ugyanazon a közérdeken alapuló nyomós okok indokolják, mint amelyeket az illetékmentességgel kapcsolatban felhozott. [98] E kormány lényegében úgy véli, hogy a hagyatéki tartozások levonására vonatkozó eltérő rendszer alkalmazása összhangban áll a Németországban meghatározott illetékalappal.

102. Ugyanúgy, mint az illetékmentességre vonatkozó kérdés kapcsán, az adórendszer koherenciájának megőrzését illetően a német kormány a Feilen ítéletre hivatkozik, és annak állítására szorítkozik, hogy a csökkentés csak abban az esetben engedélyezhető, ha az érintett vagyonra Németországban vetik ki az illetéket.

103. Egyrészről visszautalok az ezen ítéletnek az alapügyben szóban forgó helyzetre való átültethetőségével kapcsolatos elemzésemre, amely a kötelesrész levonhatóságára is érvényes. [99] Másrészről, a kiegyenlítéssel kapcsolatban, amely a Bíróság által az adórendszer koherenciájára való hivatkozáskor alkalmazott kritérium, [100] megállapítom, hogy a német kormány semmilyen értékelésre alkalmas információt nem bocsátott a Bíróság rendelkezésére.

96 Lásd a jelen indítvány 56. pontját.

97 Lásd ezen ítélet 57. pontját, amelyre a Bíróság analógia útján az Eckelkamp és társai ítéletben hivatkozik. Az Arens-Sikken ítélet 56. pontjában a Bíróság emlékeztetett arra, hogy a szóban forgó szabályozás szerint „[k]izárólag a végrendeleti hagyaték felmenői felosztásából eredő kiegyenlítési kötelezettséggel kapcsolatos tartozások levonásakor részesül eltérő bánásmódban a belföldi, illetve külföldi illetékességűek utáni öröklés”.

98 Lásd a jelen indítvány 79. pontját.

99 Lásd a jelen indítvány 82. és 83. pontját.

100 Lásd a jelen indítvány 80. pontját.

104. Márpedig a Bíróság által az Eckelkamp és társai ítéletben kifejtettek alapján [101] analógia útján meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás egészen egyszerűen kizárja a kötelesrészhez kapcsolódó kötelezettségek levonását, [102]még akkor is, ha az illetékköteles hagyaték teljes egészében Németországban található, anélkül hogy az örökhagyó vagy az örökös lakóhelyétől – amennyiben az Németországon kívül található – eltérő bármely más tényezőt figyelembe venne.

105. A területiség elvét és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztásának szükségességét illetően a német kormány arra hivatkozik, hogy az ilyen kötelezettségek levonása túllépné adóztatási joghatóságának határait, és hogy figyelembe kell venni a kötelezettségek esetleges kétszeres levonását.

106. Ugyanakkor a Bíróság a tőke szabad mozgására és az öröklési illetékre vonatkozó ítélkezési gyakorlatában megállapította, hogy kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény hiányában [103] az állampolgár nem fosztható meg attól, hogy a Szerződés rendelkezéseire hivatkozzon, azzal az indokkal, hogy az illetékessége szerinti tagállamtól eltérő tagállamban hatályos normákban jogszerűen előírt adóelőnyt élvez. [104]

107. A jelen ügyben emlékeztetni kell arra, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között nincs érvényben az öröklési illeték kivetéséről szóló kétoldalú egyezmény. [105]

108. E körülmények között azon a véleményen vagyok, hogy az öröklés tárgyát képező ingatlan fekvése szerinti tagállam a tőke szabad mozgásának a saját szabályozásából eredő korlátozása igazolására nem hivatkozhat az akaratától független azon lehetőségre, hogy valamely másik tagállam – mint például azon tagállam, ahol az örökhagyó a halála időpontjában illetőséggel rendelkezett – az örökös részére olyan adójogi kedvezményt biztosít, amely egészben vagy részben ellentételezheti azt a kárt, amely abból fakadóan éri az utóbbi örökösét, hogy az öröklési illeték kiszámítása során a kötelesrészből eredő tartozás nem vonható le abban a tagállamban, amelynek területén az örökség tárgyát képező ingatlan fekszik. [106]

109. Következésképpen úgy vélem, hogy azon lehetőség szisztematikus kizárása, hogy a külföldi illetőségűek az adott nemzeti területen a haláleset folytán való vagyonszerzés értékéből a kötelesrészhez kapcsolódó tartozásokat korlátozott illetékfizetési kötelezettség fennállása esetén levonhassák anélkül, hogy akár az illetékalap arányos figyelembevételét biztosítanák, holott azt az ErbStG 10. §-a (1) bekezdésének értelmében az örökös gazdagodásához mérten kell meghatározni, a tőke szabad mozgásának az EUMSZ 63. cikk értelmében vett, közérdeken alapuló nyomós okkal nem igazolt korlátozását valósítja meg.

101 Lásd: Eckelkamp és társai ítélet (70. pont).

102 Meg kell jegyezni, hogy bizonyos esetekben a levonás arányos lehet az illetékmentes értékkel. Írásbeli észrevételeiben a német kormány pontosította, hogy az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének harmadik mondata értelmében, ha a vagyontárgy csak részben kerül kizárásra az illetékfizetésből, az ahhoz kapcsolódó tartozásokat és terheket arányosan kell felosztani. Lásd még: Weiss, M., i. m., különösen 2.1.1. pont, 445. o.

103 A Bíróság ezzel összefüggő ítélkezési gyakorlatának áttekintéséhez lásd: az öröklés kettős adóztatása tekintetében nyújtott adókedvezményről szóló, 2011. december 15-i bizottsági ajánlás (C(2011) 8819 végleges) összefoglalóját, valamint a határokon átnyúló öröklés kérdése gazdasági szempontból történő elemzésének szempontjait, van Vijfeijken, I., J. F. A., i. m., különösen 214–217. o.

104 Lásd: Eckelkamp és társai ítélet (66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

105 Lásd a jelen indítvány 18. pontját.

106 Lásd analógia útján: Arens-Sikken ítélet (65. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

V. Végkövetkeztetés

110. A fenti megfontolásokra tekintettel azt javaslom, hogy a Bíróság a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi pénzügyi bíróság, Németország) által előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekre a következő választ adja:

1) Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdését és az EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az öröklési illetékre vonatkozó olyan tagállami szabályozás, amely belföldi ingatlanvagyonra korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetére – abban az esetben, ha az örökhagyó halála időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös lakóhelye nem ebben a tagállamban volt – az e tagállamban öröklési illetékköteles vagyonnak a teljes hagyatékhoz viszonyított arányában biztosít személyes illetékmentességet, miközben ezen illetékmentesség korlátlan e vagyon teljes illetékkötelezettsége esetén, amelynek feltétele, hogy az örökhagyó halálának időpontjában legalább az örökhagyó vagy az örökös a szóban forgó tagállamban lakóhellyel rendelkezzen.

2) Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdését és az EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó olyan tagállami nemzeti szabályozás, amely a belföldi ingatlanvagyonra korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetére – abban az esetben, ha az örökhagyó halála időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös lakóhelye nem ebben a tagállamban volt – akként rendelkezik, hogy a kötelesrészekből eredő kötelezettségek értéke még arányosan sem vonható le a haláleset folytán való vagyonszerzés értékéből, míg e kötelezettségek értéke teljes mértékben levonható lenne a hagyaték utáni teljes körű illetékfizetési kötelezettség esetén, vagyis akkor, ha az örökhagyó halálának időpontjában legalább az örökhagyó vagy az örökös az említett tagállamban rendelkezett lakóhellyel.