A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (ötödik tanács)

2021. december 21.*

„Előzetes döntéshozatal – A tőke szabad mozgása – EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikk – Az öröklési illetékre vonatkozó nemzeti szabályozás – Belföldön fekvő ingatlanok – Korlátozott illetékfizetési kötelezettség – A belföldi és a külföldi illetőségű személyekkel szembeni eltérő bánásmód – Az illetékalapra vonatkozó illetékmentességre való jog – Arányos csökkentés korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetén – Kötelesrészből eredő kötelezettségek – A levonás hiánya korlátozott illetékfizetési kötelezettség esetén”

A C-394/20. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi pénzügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2020. augusztus 18-án érkezett, 2020. július 20-i határozatával terjesztett elő az

XY

és

a **Finanzamt V**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (ötödik tanács),

tagjai: E. Regan tanácselnök (előadó), K. Lenaerts, a Bíróság elnöke, az ötödik tanács bírájaként eljárva, C. Lycourgos, a negyedik tanács elnöke, I. Jarukaitis és M. Ilešič bírák,

főtanácsnok: J. Richard de la Tour,

hivatalvezető: C. Di Bella tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2021. június 9-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

– XY képviseletében R. Weller Steuerberater,

– a német kormány képviseletében J. Möller, R. Kanitz és S. Costanzo, meghatalmazotti minőségben,

* Az eljárás nyelve: német.

– a spanyol kormány képviseletében M. J. Ruiz Sánchez, meghatalmazotti minőségben,

– az Európai Bizottság képviseletében W. Roels és B.-R. Killmann, meghatalmazotti minőségben,

a főtanácsnok indítványának a 2021. szeptember 16-i tárgyaláson történt meghallgatását követően,

meghozta a következő

Ítéletet

1 Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem az EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikk értelmezésére vonatkozik.

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

A jogi háttér

A német jog

3 A 2017. június 23-i Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriftennel (az adócsalás elleni küzdelemről és egyéb adózási rendelkezések módosításáról szóló törvény, BGBl. 2017. I, p. 1682. o.) módosított, 1997. február 27-én kihirdetett Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény, BGBl. 1997. I., 1682. o.; a továbbiakban: ErbStG) az „Adóköteles ügyletek” című 1. §-ában a következőket írja elő:

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

1. a haláleset folytán történő vagyonszerzés;

2. az élők közötti ajándékozás;

[…]”

4 Az ErbStG-nek „Az illetékkötelezettség személyi hatálya” című 2. §-a szerint:

„(1) Illetékkötelezettség 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 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. minden egyéb esetben arra a vagyonrészre nézve, amely a Bewertungsgesetz (az értékbecslésről szóló törvény, a továbbiakban: BewG) 121. §-a alapján belföldi vagyonba tartozik (korlátozott illetékfizetési kötelezettség).

[…]”

5 Az ErbStG-nek a „Haláleset folytán történő vagyonszerzés” című 3. §-a az (1) bekezdésében a következőképpen rendelkezik:

„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, (BGB1. 2002. I., 42. o., valamint helyesbítései: BGBl. 2002. I., 2909. o. és BGBl. 2003. I., 738. o.) a továbbiakban: BGB] 2303. és azt követő §-ai) útján történő szerzés;

[…]”

6 Az ErbStG 9. §-a úgy rendelkezik, hogy a haláleset folytán történő vagyonszerzés esetén illetékkötelezettség az elhunyt halálával keletkezik.

7 Az ErbStG „Illetékköteles vagyonszerzés” című 10. §-a a következőképpen rendelkezik:

„(1) Az illetékköteles vagyonszerzés – amennyiben nem vonatkozik rá mentesség – a kedvezményezett gazdagodásának felel meg […]. 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 […];

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 […]

[…]”

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

„(1) 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 a mostohagyermekek,

[…]”

9 Az ErbStG „Illetékmentesség” című 16. §-a kimondja:

„(1) A teljes 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 az időpontban megszerzett, a korlátozott illetékfizetési kötelezettség hatálya alá nem tartozó vagyonnak, 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.

[…]”

10 Az ErbStG „A törvény alkalmazása” című 37. §-ának (14) bekezdése a következőket írja elő:

„A […] 16. § (1) és (2) bekezdésének 2017. június 25-én hatályos szövege alkalmazandó azokra az vagyonszerzésekre, amelyek tekintetében az illetékfizetési kötelezettség 2017. június 24-ét követően keletkezik.”

11 A 2016. november 4-i törvénnyel módosított Bewertungsgesetz (az értékbecslésről szóló törvény) 1991. február 1-jén kihirdetett változatának (BGBl. 1991. I., 230. o.) „Belföldi vagyon” című 121. szakasza a következőképpen rendelkezik:

„A belföldi vagyonba tartozik:

1. a belföldi mezőgazdasági és erdőgazdasági hasznosítású föld;

2. a belföldi ingatlanvagyon;

[…]”

12 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 […]”

13 A BGB-nek „A hagyaték értéke” című 2311. §-a szerint:

„(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.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdések

14 Az alapeljárás felperese osztrák állampolgár, aki Ausztriában rendelkezik lakóhellyel. A felperes E. lánya, aki szintén ausztriai lakóhellyel rendelkező osztrák állampolgár volt, és 2018. augusztus 12-én elhunyt.

15 E.-nek Németországban három beépített és egy beépítetlen telek állt a tulajdonában. E. végrendeletet készített, amelyben lányát nevezte meg egyedüli örököseként, házastársát és fiát a kötelesrészre szorította.

16 Az alapeljárás felperese az édesapja halálát követően egyezségben vállalta, hogy az édesanyja és a testvére részére megfizet 1 700 000 és 2 850 000 eurót, hogy a kötelesrészre vonatkozó igényüket kielégítse. A felperes az V. adóhivatalhoz öröklési illeték céljából benyújtott hagyatéki nyilatkozatában kérte, hogy a kötelesrészre vonatkozó kötelezettségeket, amely a hagyaték értékének 43%-a, azaz összesen 1 956 500 euró, hagyatéki tartozásként vonják le a hagyaték értékéből. Úgy ítélte meg, hogy az ingatlanvagyon Németországban öröklésiilleték-köteles része a teljes hagyaték értékének 43%-át teszi ki, amelynek összege 11 592 598,10 euró, amely magában foglalja az ingóságokat és egy spanyolországi épületet is.

17 Az V. adóhivatal az alapeljárás felperese által fizetendő öröklési illetéket 642 333 euróban állapította meg. Ennek során az illetéket kizárólag a Németországban fekvő ingatlanok tekintetében állapította meg. A kötelesrész hagyatéki tartozásként történő levonását arra való hivatkozással tagadta meg, hogy az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének második mondatából az következik, hogy e kötelesrész nincs gazdasági kapcsolatban a hagyatéki vagyonba tartozó ingatlanokkal. Ezenkívül az öröklési illeték kiszámítása során az ErbStG 16. §-a (1) bekezdésének 2. pontja szerinti, az örökhagyó gyermekei tekintetében főszabályként meghatározott 400 000 euró illetékmentes rész helyett az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdése szerinti alacsonyabb illetékmentes részt vett figyelembe.

18 Az alapeljárás felperese a Finanzgericht Düsseldorfnál (düsseldorfi pénzügyi bíróság, Németország) indított keresetében arra hivatkozik, hogy az ErbStG 16. §-a (1) bekezdésének 2. pontja szerinti illetékmentes rész csökkentés nélkül illeti meg, mivel e rendelkezés (2) bekezdése ellentétes az uniós joggal. Ezenkívül úgy véli, hogy ugyanez vonatkozik arra az esetre is, ha az alapeljárás felperese által kiszámított összeg erejéig nem vonták le hagyatéki tartozásként a kötelesrészből eredő kötelezettségek értékének egészét vagy egy részét.

19 A kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy az előtte folyamatban lévő jogvita eldöntése attól a kérdéstől függ, hogy az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdése és 10. §-a (6) bekezdésének második mondata, amelyek az öröklési illeték részleges kivetése esetén alkalmazandók, amennyiben olyan körülmények között, mint amelyek az alapügyben szerepelnek, a halál időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye nem Németországban volt, összeegyeztethető-e az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével és az EUMSZ 65. cikkel.

20 Először is e bíróság rámutat, hogy az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdését a német jogalkotó azért vezette be, hogy eleget tegyen a 2016. június 8-i Hünnebeck ítéletnek (C-479/14, EU:C:2016:412). E rendelkezés alapján és az ErbStG 37. §-ának (14) bekezdése értelmében azon haláleset folytán történő vagyonszerzések esetében, amelyeknél az illetékkötelezettséget keletkeztető tényállás 2017. június 24-ét követően valósult meg, az ErbStG 16. §-ának (1) bekezdése szerinti illetékmentes részt az e rendelkezés (2) bekezdése alapján számított összeggel csökkenteni kell. Az említett bíróság rámutat arra, hogy kétségei vannak ezen új szabályozásnak a Bíróság által értelmezett EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével és EUMSZ 65. cikkel való összeegyeztethetőségét illetően.

21 Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság arra is keresi a választ, hogy az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének második mondata összeegyeztethető-e e rendelkezésekkel.

22 Az alapügyben szóban forgó öröklési illeték részleges kivetése keretében az V. adóhivatal csak a belföldi ingatlanvagyon után vetett ki illetéket. E tekintetben az ErbStG 10. §-ának (6) bekezdése nem teszi lehetővé, hogy az alapeljárás felperese a haláleset folytán történő vagyonszerzéséből hagyatéki tartozásként levonhassa az édesanyja és fiútestvére kötelesrészére vonatkozó kötelezettségek értékét, amelyeket az ErbStG 10. §-ának (5) bekezdése alapján teljesítenie.

23 A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) ítélkezési gyakorlata szerint az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének első és második mondatában előírt gazdasági kapcsolat a tartozások és terhek levonhatósága céljából csak akkor áll fenn, ha azok a hagyaték részét képező konkrét vagyontárgyakhoz kapcsolhatók. Márpedig ezen ítélkezési gyakorlat szerint az a tény, hogy a kötelesrészt a BGB 2311. §-ának megfelelően a hagyaték értéke alapján számítják ki, nem hoz létre ilyen gazdasági kapcsolatot, legfeljebb jogi kapcsolatot hoz létre.

24 E bíróság rámutat arra, hogy feltételezve, hogy az örökhagyó vagy az alapeljárás felperese a halál időpontjában Németországban rendelkezett lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel, ez a helyzet az alapeljárás felperesének teljes illetékfizetési kötelezettségét eredményezi, amely lehetővé teszi számára, hogy az ErbStG 10. §-a (5) bekezdésének 2. pontja alapján a haláleset folytán szerzett vagyonból hagyatéki tartozásként teljes egészében levonja a kötelesrészből eredő kötelezettségeket.

25 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 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 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?

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?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésekről

Az első kérdésről

26 Első kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 63. és az EUMSZ 65. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó azon tagállami szabályozás, amely előírja, hogy a belföldön fekvő ingatlanok átruházása esetén, ha a halál időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös nem rendelkezett lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel ebben a tagállamban, az illetékalap illetékmentes részét csökkenteni kell az abban az esetben alkalmazott illetékmentes részhez képest, amikor legalább egyikük lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ugyanabban az időpontban az említett tagállamban volt, az e tagállamban illetékmentes vagyontárgyak értékének a teljes hagyaték értékéhez viszonyított részének megfelelő összeggel.

27 A Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, ez utóbbiak azonban e hatáskörüket nem gyakorolhatják az uniós joggal, és különösen a Szerződésekben biztosított alapvető szabadságokkal ellentétes módon (lásd különösen: 2006. február 23-i van Hilten-van der Heijden ítélet, C-513/03, EU:C:2006:131, 36. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. március 3-i Promociones Oliva Park ítélet, C-220/19, EU:C:2021:163, 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2021. április 29-i Veronsajien oikeudenvalvontayksikkö [Az ÁÉKBV-k által kifizetett jövedelmek] ítélet, C-480/12, EU:C:2012:219, EU:C:239, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése általánosan tiltja a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti tőkemozgásra vonatkozó korlátozást.

29 Az öröklési illeték, amelynek kapcsán az öröklés az elhunyt személy hagyatékának egy vagy több személyre történő átszállását jelenti, az EUMSZ tőkemozgásra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozik, azon eseteket kivéve, amikor az öröklés tényállási elemei egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak (2016. május 26-i Bizottság kontra Görögország ítélet, C-244/15, EU:C:2016:359, 25. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

30 Nem tekinthető tisztán belső helyzetnek az a helyzet, amikor valamely tagállam öröklési illetéket vet ki a területén fekvő és a halál időpontjában nem e tagállamban lakóhellyel rendelkező személy tulajdonában álló hagyatéki vagyontárgyra, amely olyan személyre száll át, aki ott szintén nem rendelkezik lakóhellyel. Következésképpen az ilyen helyzet az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti tőkemozgások körébe tartozó műveletnek minősül.

31 Ezért meg kell vizsgálni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely az öröklési illeték részleges kivetése esetén az illetékalap illetékmentes részének csökkentését írja elő, az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében a tőkemozgások korlátozásának minősül-e, és ha igen, akkor indokolt-e az ilyen korlátozás.

Az EUMSZ 63. cikk értelmében vett korlátozás fennállásáról

32 Az öröklés esetét illetően a tőkemozgás korlátozásának minősülő intézkedések azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek csökkentik a hagyaték fekvési helye szerinti tagállamtól eltérő államban lakó személy hagyatékának értékét (2013. október 17-i Welte ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 23. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 A jelen ügyben az alapeljárásban szóban forgó nemzeti szabályozás szerint, amennyiben a hagyaték Németországban fekvő ingatlanokat foglal magában, és a halál időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös nem rendelkezik lakóhellyel ebben a tagállamban, az illetékalap illetékmentes része alacsonyabb annál, mint amelyet akkor alkalmaztak volna, ha az örökhagyó vagy az örökös ebben az időpontban az említett tagállamban rendelkezett volna lakóhellyel. Ezt az illetékmentes részt ugyanis csökkenteni kell az e tagállamban illetékmentes vagyontárgyak értékének a teljes hagyaték értékéhez viszonyított részének megfelelő összeggel.

34 Következésképpen az ilyen szabályozás azt eredményezi, hogy a külföldi illetőségű személyek közötti öröklés súlyosabb adóteher alá esik, mint az, amely legalább egy belföldi illetőségű személyt érint, és ennélfogva csökkenti a hagyaték értékét. Ebből az következik, hogy az olyan nemzeti jogszabály, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, a tőkemozgás EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozásának minősül (lásd különösen: 2013. október 17-i Welte -ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 25. és 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

A tőke szabad mozgása korlátozásának az EUMSZ 65. cikken alapuló igazolása fennállásáról

35 Az EUMSZ 65. cikknek az e cikk (3) bekezdésével összefüggésben értelmezett (1) bekezdéséből az következik, hogy a tagállamok a nemzeti szabályozásukban különbséget tehetnek a belföldi és a külföldi illetőségű adóalanyok között, amennyiben ez a különbségtétel nem szolgál a szabad tőkemozgásra vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül.

36 Különbséget kell tehát tenni az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja alapján megengedett eltérő bánásmód és az e cikk (3) bekezdése alapján tiltott önkényes megkülönböztetés között. E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ahhoz, hogy egy nemzeti rendelkezés összeegyeztethető legyen a Szerződésnek a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel, az szükséges, hogy az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozzon, amelyek objektíve nem hasonlíthatók össze, vagy hogy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja (lásd ebben az értelemben: 2016. június 30-i Feilen ítélet, C-123/15, EU:C:2016:496, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat). Ez utóbbi esetben az eltérő bánásmódnak alkalmasnak kell

lennie az általa elérni kívánt cél megvalósítására, és nem haladhatja meg az e cél eléréséhez szükséges mértéket (lásd ebben az értelemben: 2018. november 22-i Huijbrechts ítélet, C-679/17, EU:C:2018:940, 30. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

– *A szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságáról*

37 A német kormány úgy érvel, hogy az az öröklés, amely külföldi illetőségű személyeket érint objektíve eltérő attól, amely belföldi illetőségű személyt is érint. A Németországban fekvő ingatlanok öröklési illetéke tekintetében tehát objektíve igazolható a külföldi illetőségű és a belföldi illetőségű személyeket érintő öröklés eltérő adóügyi kezelése.

38 Meg kell jegyezni, hogy az alapügyben szóban forgó szabályozás értelmében a Németországban fekvő ingatlanokra vonatkozó öröklési illeték összegének kiszámítása során mind az ingatlanok értékét, mind az örökhagyó és az örökös közötti személyes kapcsolatot figyelembe kell venni. Márpedig e két kritérium egyike sem függ az örökösök lakóhelyétől. Ezenkívül a szóban forgó nemzeti szabályozásnak a Németországban fekvő ingatlanok után fizetendő öröklési illeték megfizetése szempontjából főszabály szerint mind a belföldi lakóhellyel nem rendelkező személyek közötti öröklés, mind pedig a legalább egy belföldi lakóhellyel rendelkező személyt érintő öröklés esetében illetékkötelezettnek tekinti az örököst. Ugyanis az öröklési illeték összegének kiszámítása céljából az illetékcsoport és az illeték mértékének meghatározása mindkét esetben ugyanazon szabályok alapján történik. E szabályozás a Németországban fekvő ingatlanok után fizetendő öröklési illeték számítása szempontjából ugyanis csak a kedvezményezett adóköteles gazdagodásának meghatározása tekintetében alkalmaz eltérő bánásmódot a belföldi lakóhellyel nem rendelkező személyek közötti öröklések és az olyan öröklések között, amelyek belföldi lakóhellyel rendelkező személyeket érintenek.

39 Ilyen körülmények között meg kell állapítani, hogy a nemzeti jogalkotó – azzal, hogy az ingatlan adóztatása szempontjából ugyanúgy kezeli egyrészt a belföldi lakóhellyel nem rendelkező, ezen ingatlant belföldi lakóhellyel szintén nem rendelkező örökhagyótól megszerző örököst, másrészt pedig a belföldi lakóhellyel nem rendelkező vagy azzal rendelkező, ezen ingatlant belföldi lakóhellyel rendelkező örökhagyótól megszerző örököst, valamint a belföldi lakóhellyel rendelkező, ugyanezen ingatlant belföldi lakóhellyel nem rendelkező örökhagyótól megszerző örököst – maga is úgy vélte, hogy az örökösök e két kategóriájának helyzete között nincs objektív különbség az öröklési illeték szabályai és megfizetésének feltételei tekintetében (lásd ebben az értelemben: 2013. október 17-i Welte ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 51. pont).

40 A német kormány érvelése szerint egyrészt igaz, hogy a német adóztatási joghatóság a külföldi illetőségű személyek közötti öröklésre alkalmazandó öröklési illeték részleges kivetése esetén a belföldi ingatlanvagyonra korlátozódik, míg a legalább egy belföldi illetőségű személyt érintő öröklésre alkalmazandó vagyonátruházási illeték teljes kivetése eseteiben, e joghatóság a megszerzett vagyon egészére kiterjed. Másrészt az alapügyben, ellentétben a többek között a 2013. október 17-i Welte ítélet (C-181/12, EU:C:2013:662) tárgyát képező rendelkezésekkel, a korlátozott illetékfizetési kötelezettség alá tartozó örökösökre alkalmazandó illetékmentes rész összegét már nem átalányjelleggel, hanem az említett joghatóság alá tartozó vagyontárgyak értékének a teljes hagyatéki vagyon értékéhez viszonyított arányában határozzák meg.

41 E körülmények azonban nem kérdőjelezhetik meg a jelen ítélet 39. pontjában foglalt következtetést. A teljes illetékfizetési kötelezettség esetében ugyanis az alapügyben szóban forgó szabályozás szerinti, az illetékalap illetékmentes részének összege egyáltalán nem változik a német adóztatási joghatóság alá tartozó illetékalap összegének függvényében. Amint az a Bíróság

elé terjesztett információkból kitűnik, ez az illetékmentesség, amelyet az örökös és az örökhagyó rokoni kapcsolata alapján kell értékelni, automatikusan jár minden örökösnek pusztán azon tény miatt, hogy Németországban öröklési illetékkötelezettség alanya, annak érdekében, hogy a családi vagyon egy részének mentességét a hagyaték teljes összegének csökkentésével biztosítsák. Márpedig, ami a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joghatóságának gyakorlásából eredő adóztatást illeti, a korlátozott illetékkötelezettség alá tartozó örökös hasonló helyzetben van a teljes illetékkötelezettség alá tartozó örökös helyzetével, mivel – ahogyan az adóalanyi minőség nem függ a lakóhelytől –, a szóban forgó szabályozás az öröklési illeték hatálya alá vonja a Németországban fekvő ingatlanok bármely megszerzését, függetlenül attól, hogy az örökhagyó és az örökös belföldi illetőségű-e, vagy sem, és sem a közöttük fennálló rokoni kapcsolat jellege, sem a családi vagyon részleges mentességének célja nem függ a lakóhelytől (lásd ebben az értelemben: 2013. október 17-i Welte ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 53. pont).

42 Így az olyan hagyaték kedvezményezettje, amelynek németországi illetékalapját képező ingatlanok egyenértékűek azokkal, amelyek tekintetében az alapügy felperese öröklési illetékfizetés alá tartozik, amennyiben ezeket az ingatlanokat olyan, Németországban lakóhellyel rendelkező személytől szerezte, akivel rokoni kapcsolatban állt, vagy ha e területen lakóhellyel rendelkezőként olyan személytől szerezte ezt az ingatlant, aki ott nem rendelkezik lakóhellyel, akkor a felperessel ellentétben igénybe veheti a nemzeti szabályozás szerinti teljes illetékmentes részt.

43 Ebből következik, hogy a német kormány által hivatkozott körülmények ezen illetékmentes rész szempontjából nem teszik objektíve eltérővé a külföldi illetőségű örökhagyó külföldi illetőségű örökösének helyzetét a belföldi illetőségű örökhagyó külföldi illetőségű örökösétől, illetve a belföldi vagy külföldi illetőségű örökhagyó belföldi illetőségű örökösének helyzetétől (lásd ebben az értelemben: 2013. október 17-i Welte ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 55. pont).

44 A fentiekből következik, hogy a kedvezmény igénybevételére vonatkozó olyan eltérő bánásmód, mint amelyről az alapügyben szó van, objektíve összehasonlítható helyzetekre vonatkozik.

– *A korlátozás közérdeken alapuló nyomós okkal való igazolásáról*

45 A német kormány azt állítja, hogy ezt az eltérő bánásmódot igazolhatja többek között az adórendszere koherenciája biztosításának szükségessége.

46 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság már elismerte, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhatja a Szerződés által biztosított mozgásszabadságok gyakorlásának korlátozását. Azonban az ilyen igazolás elfogadhatóságához 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 (2013. október 17-i Welte ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 59. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

47 A jelen ügyben a német kormány – amint azt a jelen ítélet 41. pontjában kifejtette – úgy érvel, hogy az öröklési illetékkel összefüggésben az ErbStG 16. §-ában előírt illetékmentes rész, amelynek összege az örökhagyó és az örökös közötti rokoni kapcsolat függvénye, azt a célt szolgálja, hogy a családi vagyon egy része a hagyaték teljes összegének csökkentése révén mentesüljön az öröklési illeték alól. Különösen azt hivatott biztosítani, hogy a közeli rokonságban álló családtagok

esetében ezen adóalanyok mindegyike részesülhessen a hagyaték őt megillető részéből azáltal, hogy részben vagy a kisebb jelentőségű családi átruházások esetén akár teljesen mentesül az örökösödési illeték alól.

48 Ebből a célból az ErbStG 16. §-ának (1) bekezdése szerint a hagyaték kedvezményezettjei a teljes illetékmentes részt igénybe vehetik, ha a kivetett illeték, amelyre az vonatkozik, az átruházott hagyatéki vagyon egészére kiterjed.

49 Ezzel szemben e cikk (2) bekezdése előírja, hogy azon illetékmentes rész, amelyre az örökös az örökhagyóval fennálló rokoni kapcsolata miatt tarthat igényt, a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joghatósága alá nem tartozó örökös esetében a gazdagodás mértékével arányosan csökken.

50 Következésképpen az olyan szabályozás, mint amelyről az alapügyben szó van, közvetlen kapcsolatot teremt az örökös által igénybe vehető illetékmentes rész és az utóbbi haláleset folytán történő vagyonszerzéséből eredő gazdagodása tekintetében gyakorolt adóztatási joghatóság terjedelme között.

51 Egyébiránt a jelen ítélet 36. pontjában felidézett elvekre tekintettel meg kell állapítani egyrészt, hogy ez a kapcsolat alkalmas arra, hogy biztosítsa az e szabályozás által kitűzött cél elérését. Az alapügyben szóban forgó szabályozás ugyanis garantálja, hogy az azonos értékű teljes gazdagodás esetén a biztosított illetékmentes rész az illetékköteles hagyatéki rész azonos arányának feleljen meg, függetlenül attól, hogy a helyzet a teljes vagy részleges illetékkötelezettség alá tartozik-e.

52 E szabályozásnak így annak elkerülése a célja, hogy – azáltal, hogy a korlátozott illetékkötelezettség alá tartozó örökös számára lehetővé teszi az illetékmentes rész teljes igénybevételét, holott ez az illetékmentes rész nem az öröklés útján történő átruházásból eredő teljes gazdagodást terhelő illetékhez kapcsolódik – ezen részben adóköteles adóalany fizetési képességét rendszeresen alulértékeljék.

53 Másrészt, ez a szabályozás nem lépi túl az elérni kívánt cél eléréséhez szükséges mértéket, mivel az alapügyben szóban forgó illetékmentes részt a Német Szövetségi Köztársaság által a teljes hagyatéki vagyonhoz viszonyítva gyakorolt adóztatási joghatóság mértékének arányában veszi igénybe. Ugyanezen szabályozásból következik különösen az, hogy amennyiben az adott tagállam által megadóztatott ingatlanvagyon a hagyaték egészével egyenértékű, a részben adóköteles örökös a teljesen adóköteles örököshöz hasonlóan jogosult az örökhagyóval való rokoni kapcsolata alapján biztosított illetékmentes részt teljes egészében igénybe venni.

54 Ebből következik, hogy a 2013. október 17-i Welte ítélet (C-181/12, EU:C:2013:662) alapjául szolgáló ügyben szóban forgó, korlátozott illetékkötelezettség esetén átalányjellegű levonást előíró jogszabálytól eltérően az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti, a tőkemozgásoknak az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozásból eredő korlátozása, amennyiben az az illetékalap illetékmentes részére vonatkozik, az adórendszer koherenciájának megőrzése igazolja.

55 Az első kérdésre tehát azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. és az EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó azon tagállami szabályozás, amely előírja, hogy a belföldön fekvő ingatlanok átruházása esetén, ha a halál időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös nem rendelkezett lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel ebben a tagállamban, az illetékalap illetékmentes részét csökkenteni kell az abban az esetben alkalmazott illetékmentes részhez képest, amikor legalább egyikük lakóhelye

vagy szokásos tartózkodási helye ugyanabban az időpontban az adott tagállamban volt, e tagállamban illetékmentes vagyontárgyak értékének a teljes hagyaték értékéhez viszonyított részének megfelelő összeggel.

A második kérdésről

56 Második kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó azon tagállami szabályozás, amely előírja, hogy a belföldön fekvő ingatlanok átruházása esetén, ha a halál időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös nem rendelkezett lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel e tagállamban, a kötelesrészből eredő kötelezettségek hagyatéki tartozásként nem vonhatók le a hagyaték értékéből, jóllehet e kötelezettségek teljes egészében levonhatók, ha legalább egyikük lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ugyanazon a napon az említett tagállamban volt.

57 A jelen ítélet 27–30. pontjában kifejtett megfontolásokból következik, hogy meg kell vizsgálni, hogy az ilyen nemzeti szabályozás az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében a tőkemozgás korlátozásának minősül-e, és ha igen, akkor igazolható-e az ilyen korlátozás.

Az EUMSZ 63. cikk értelmében vett korlátozás fennállásáról

58 Amint arra a Bíróság a jelen ítélet 32. pontjában emlékeztetett, öröklés esetén a tőke szabad mozgását korlátozó intézkedések közé tartoznak azok az intézkedések, amelyek az érintett ingatlan fekvése szerinti tagállamtól eltérő tagállamban lakóhellyel rendelkező személy hagyatékának értékcsökkenését eredményezik.

59 A jelen ügyben az alapügyben szóban forgó nemzeti szabályozás úgy rendelkezik, hogy a Németországban fekvő ingatlanokból álló hagyaték esetében, ha sem az örökhagyó, sem az örökös nem rendelkezett lakóhellyel e tagállamban a halál időpontjában, ez az örökös nem vonhatja le hagyatéki tartozásként a kötelesrészből eredő kötelezettségeket, míg ez a levonhatóság megengedett, ha az örökhagyó vagy az örökös ebben az időpontban németországi lakóhellyel rendelkezett.

60 Következésképpen az ilyen szabályozás, amely az örökhagyónak és az örökösnek a halál időpontjában fennálló lakóhelyétől teszi függővé azt a lehetőséget, hogy a hagyaték illetékalapjából levonják a belföldön fekvő ingatlanoknak megfelelő kötelesrészből eredő kötelezettségeket, azt eredményezi, hogy a külföldi illetőségű személyek közötti, ilyen vagyontárgyakra vonatkozó öröklés súlyosabb adóteher alá esik, mint amely legalább egy belföldi illetőségű személyt érint, következésképpen csökkenti az említett hagyaték értékét. Ebből az következik, hogy az olyan nemzeti jogszabály, mint amely az alapeljárás tárgyát képezi, a tőkemozgás EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozásának minősül (lásd analógia útján: 2008. szeptember 11-i Eckelkamp és társai ítélet, C-11/07, EU:C:2008:489, 45. és 46. pont).

A tőke szabad mozgásának korlátozását az EUMSZ 65. cikk értelmében igazoló ok fennállásáról

61 Következésképpen meg kell vizsgálni, hogy a tőke szabad mozgásának ily módon megállapított korlátozása igazolható-e az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjára tekintettel, és a jelen ítélet 35. és 36. pontjában kifejtett indokok fényében azt, hogy az eltérő bánásmód objektíve össze

nem hasonlítható helyzetekre vonatkozik-e, vagy pedig közérdeken alapuló nyomós okkal igazolható, és adott esetben, hogy alkalmas-e az általa elérni kívánt cél megvalósításának biztosítására, és nem lépi-e túl az e cél eléréséhez szükséges mértéket.

– *A szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságáról*

62 Amint az a jelen ítélet 37–39. pontjából kitűnik, a Németországban fekvő ingatlanok után fizetendő öröklési illeték összegét illetően nincs semmilyen objektív különbség egyrészt az olyan személyek közötti öröklés között, akik közül a halál időpontjában egyik sem rendelkezik lakóhellyel e tagállamban, másrészt az olyan személyek közötti öröklés között, akik közül legalább az egyik ebben az időpontban az említett államban rendelkezik lakóhellyel.

63 Ezt az értékelést nem kérdőjelezheti meg a német kormány azon érve, amely szerint a többek között a 2008. szeptember 11-i Eckelkamp és társai ítéletből (C-11/07, EU:C:2008:489) eredő és az öröklési illeték hatálya alá tartozó ingatlanok terheinek levonhatóságával kapcsolatos ítélkezési gyakorlattól eltérően a kötelesrészből eredő kötelezettségek nem állnak közvetlen kapcsolatban a Németország területén fekvő, öröklési illeték alá tartozó ingatlanokkal.

64 Függetlenül ugyanis a nemzeti jog szerinti minősítésüktől, a kötelesrészből eredő kötelezettségek – legalábbis részben – Németországban fekvő ingatlanokhoz kapcsolódnak, amelyek tekintetében emiatt a Németországi Szövetségi Köztársaság rendelkezik adóztatási joghatósággal.

65 A fentiekből következik, hogy az alapügyben szereplőhöz hasonló, a kötelesrészből eredő kötelezettségek levonhatóságával kapcsolatos eltérő bánásmód objektíve összehasonlítható helyzeteket érint.

– *A korlátozás közérdeken alapuló nyomós okon alapuló igazolásáról*

66 A német kormány azt állítja, hogy ez az eltérő bánásmód elsősorban azzal igazolható, hogy biztosítani kell adórendszer koherenciáját.

67 Amint azt a jelen ítélet 46. pontja megállapítja, az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhatja a Szerződés által biztosított mozgásszabadságok gyakorlásának korlátozását. Ahhoz azonban, 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.

68 A jelen ügyben a német kormány arra hivatkozik, hogy a kötelesrészből eredő kötelezettségek levonhatóságára vonatkozó rendelkezések célja az, hogy lehetővé tegyék a haláleset folytán történő vagyonszerzésből eredő tényleges vagyoni növekedés meghatározását, amely után öröklési illetéket kell fizetni.

69 Márpedig az alapügyben szóban forgó szabályozásból eredő eltérő bánásmód nem igazolható a német adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével, mivel – amint arra a főtanácsnok indítványának 104. pontjában rámutatott – az ErbStG 10. §-ának (6) bekezdése kizárja a kötelesrészből eredő kötelezettségek levonását abban az esetben, ha a halál időpontjában sem az örökhagyó, sem pedig a hagyaték kedvezményezettje nem rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel Németország területén, még akkor is, ha – amint az a jelen ítélet

64. pontjából kitűnik – ezek a kötelezettségek legalábbis részben kellő mértékben kapcsolódnak a hagyatéki vagyon azon elemeihez, amelyek felett a Németországi Szövetségi Köztársaság adóztatási joghatósággal rendelkezik, és amelyek a hagyatéki vagyon olyan hányadának felelnek meg, amely nem jelent gazdagodást a részben adóköteles örökösök számára.

70 A német kormány másodsorban azzal érvel, hogy az olyan eltérő bánásmódot, mint amely az alapügy tárgyát képezi, igazolhatja a területiség elve és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának szükségessége, ami kétségtelenül a Bíróság által elismert jogszerű célnak minősül (2016. június 8-i Hünnebeck ítélet, C-479/14, EU:C:2016:412, 65. pont).

71 Mindazonáltal meg kell állapítani, hogy az alapügyben szóban forgó, kötelesrészből eredő kötelezettségek levonhatóságával kapcsolatos eltérő bánásmód kizárólag az érintett német szabályozás alkalmazásából ered. A német kormány továbbá nem fejti ki, hogy a kötelesrészből eredő kötelezettségek figyelembevétele, amennyiben e kötelezettségek olyan ingatlanokhoz kapcsolódnak, amelyek felett a Németországi Szövetségi Köztársaság részleges adóztatás keretében rendelkezik adóztatási joghatósággal, miért vezetne ahhoz, hogy e tagállam más tagállamok javára lemond e joghatóság egy részéről, vagy megsérti az említett tagállam adóztatási joghatóságát (lásd ebben az értelemben: 2016. június 8-i Hünnebeck ítélet, C-479/14, EU:C:2016:412, 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2017. június 22-i Bechtel ítélet, C-20/16, EU:C:2017:488, 70. pont).

72 Amennyiben e tagállam arra hivatkozik, hogy az ilyen eltérő bánásmód a kötelesrészből eredő kötelezettségek kétszeres levonása elkerülésének céljával igazolható, először is emlékeztetni kell arra, hogy valamely tagállam állampolgára nem foszthető meg az EUM-Szerződés rendelkezéseire történő hivatkozás lehetőségétől azzal az indokkal, hogy a lakóhelye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban hatályos jogszabályokban jogszerűen előírt adókedvezményeket élvez (2010. április 22-i Mattner ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

73 Továbbá, amint azt a német kormány írásbeli észrevételeiben kifejtette, és amit a kérdést előterjesztő bíróságnak kell megvizsgálnia, a Németországi Szövetségi Köztársaság és az Osztrák Köztársaság között nincs kétoldalú egyezmény az öröklési illeték kivetésére vonatkozóan. E körülmények között mindazonáltal az öröklés tárgyát képező ingatlan fekvése szerinti tagállam a tőke szabad mozgásának a saját szabályozásából eredő korlátozása érdekében nem hivatkozhat az akaratától független azon lehetőségre, hogy valamely másik tagállam illetékmentességet biztosíthat a örökös részére, amely egészben vagy részben ellentételezheti az utóbbit annak következtében érő kárt, hogy az említett ingatlan fekvése szerinti tagállam az öröklési illeték számítása során nem vette figyelembe a kötelesrészből eredő kötelezettségeket (lásd különösen: 2008. szeptember 11-i Eckelkamp és társai ítélet, C-11/07, EU:C:2008:489, 67. és 68. pont; 2008. szeptember 11-i Arens-Sikken ítélet, C-43/07, EU:C:2008:490, 64. és 65. pont; 2010. április 22-i Mattner-ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 42. pont).

74 A tagállam ugyanis nem hivatkozhat valamely más tagállam által egyoldalúan biztosított előnyre annak érdekében, hogy kivonja magát az EUM-Szerződésből, nevezetesen annak a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseiből eredő kötelezettségei alól (lásd különösen: 2010. április 22-i Mattner ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 43. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

75 Ebből következik, hogy a tőkemozgásnak az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett, az alapügyben szereplőhöz hasonló nemzeti szabályozásból eredő korlátozása, amennyiben az kötelesrészből eredő kötelezettségek le nem vonhatóságára vonatkozik, nem igazolható sem a német adórendszer koherenciája megőrzésének szükségességével, sem a területiség elvével és az adóztatási joghatóság tagállamok közötti kiegyensúlyozott megosztása biztosításának szükségességével.

76 Ennélfogva a második kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikket és az EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó azon tagállami szabályozás, amely előírja, hogy a belföldön fekvő ingatlanok átruházása esetén, ha a halál időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös nem rendelkezett lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel e tagállamban, a kötelesrészből eredő kötelezettségek hagyatéki tartozásként nem vonhatók le a hagyaték értékéből, jóllehet e kötelezettségek teljes egészében levonhatók, ha legalább egyikük lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ugyanazon a napon az említett tagállamban volt.

A költségekről

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

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

1) **Az EUMSZ 63. és az EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó azon tagállami szabályozás, amely előírja, hogy a belföldön fekvő ingatlanok átruházása esetén, ha a halál időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös nem rendelkezett lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel ebben a tagállamban, az illetékalap illetékmentes részét csökkenteni kell az abban az esetben alkalmazott illetékmentes részhez képest, amikor legalább egyikük lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ugyanabban az időpontban az adott tagállamban volt, az e tagállamban illetékmentes vagyontárgyak értékének a teljes hagyaték értékéhez viszonyított részének megfelelő összeggel.**

2) **Az EUMSZ 63. és az EUMSZ 65. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó azon tagállami szabályozás, amely előírja, hogy a belföldön fekvő ingatlanok átruházása esetén, ha a halál időpontjában sem az örökhagyó, sem az örökös nem rendelkezett lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel e tagállamban, a kötelesrészből eredő kötelezettségek hagyatéki tartozásként nem vonhatók le a hagyaték értékéből, jóllehet e kötelezettségek teljes egészében levonhatók, ha legalább egyikük lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye ugyanazon a napon az említett tagállamban volt.**

Aláírások