

C?67/08. sz. ügy

Margarete Block

kontra

Finanzamt Kaufbeuren

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

„A t?ke szabad mozgása – EK 56. cikk és EK 58. cikk – Öröklési illeték – T?kekövetelésekb?l álló hagyaték örököse által az örökhagyó halála id?pontjában annak lakóhelyeül szolgáló egyik tagállamban fizetend? öröklési illetékbe a másik tagállamban megfizetett öröklési illeték beszámítását nem megenged? nemzeti szabályozás – Kett?s adóztatás – Korlátozás – Hiány”

Az ítélet összefoglalása

A t?ke szabad mozgása – Korlátozások – Öröklési illeték

(EK 56. cikk és EK 58. cikk)

Az EK 56. és az EK 58. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes valamely tagállam azon szabályozása, amely az e tagállam illet?ségével rendelke? örökös által a más tagállamban található hitelintézettel szemben fennálló t?kekövetelés után fizetend? öröklési illeték kiszámítása vonatkozásában – feltéve, hogy az örökhagyó halálakor az el?bbi tagállam illet?ségével rendelkezett – nem teszi lehetővé a másik tagállamban megfizetett öröklési illetéknek az els?ként említett tagállamban fizetend? öröklési illetékbe történ? beszámítását.

Ezen adóhátrány ugyanis a két érintett tagállam adójogi joghatóságának párhuzamos gyakorlásából ered, amelyet az jellemez, hogy az egyik a t?keköveteléseket a hitelez? belföldi illet?sége esetén a belföldi öröklési illeték hatálya alá vonja, míg a másik úgy döntött, hogy az említett követelésekre a belföldi öröklési illetékeket alkalmazza abban az esetben, ha az adós ez utóbbi tagállamban telepedett le. Márpedig a közösségi jog jelenlegi állapotában az öröklési illetékek megfizetésével kapcsolatos helyzetre nem írja el? a tagállamok közötti hatáskörmegosztás általános feltételeit a kett?s adóztatás Európai Közösségen belüli kiküszöbölését illet?en. A fentiekb?l következik, hogy a közösségi jog jelenlegi állapotában a tagállamok ? a közösségi jog tiszteletben tartása mellett ? e tárgyban bizonyos autonómiával rendelkeznek, így nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam különböz? adórendszereihez igazítani annak érdekében, hogy elkerüljék az említett államok adójogi joghatóságának párhuzamos gyakorlásából ered? kett?s adóztatást, és következésképpen lehetővé tegyék az örökös illet?sége szerinti tagállamtól eltér? tagállamban megfizetett öröklési illeték levonását.

E megállapításokat nem kérdőjelezheti meg az a körülmény, amely szerint a nemzeti szabályozás kedvezőbb beszámítási szabályokat tartalmaz arra az esetre, ha az örökhagyó halála időpontjában másik tagállamban rendelkezett lakóhellyel, mivel ezen eltérő bánásmód a halála időpontjában külföldi illetéssel rendelkező személy esetében az érintett tagállam azon, szintén adójogi joghatóságán alapuló döntésének következménye, hogy a hagyaték külföldi jellegének és ennek folytán a más tagállamban megfizetett öröklési illeték beszámíthatóságának meghatározása céljából kapcsoló elvként a hitelező illetését veszi alapul.

(vö. 28., 30–32., 34., 36. pont és a rendelkezés rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2009. február 12.(*)

„A tőke szabad mozgása – EK 56. cikk és EK 58. cikk – Öröklési illeték – Tőkekövetelésekből álló hagyaték örököse által az örökhagyó halála időpontjában annak lakóhelyéül szolgáló egyik tagállamban fizetendő öröklési illetékbe a másik tagállamban megfizetett öröklési illeték beszámítását nem megengedő nemzeti szabályozás – Kettős adóztatás – Korlátozás – Hiány”

A C-67/08. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2008. február 20-án érkezett, 2008. január 16-i határozatával terjesztett elő az előtte

Margarete Block

és

a **Finanzamt Kaufbeuren**

közt folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

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

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: Fülöp B. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2008. november 27-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- M. Block képviselőjében S. Gorski Rechtsanwalt,
- a Finanzamt Kaufbeuren képviselőjében M. Stock, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma és C. Blaschke, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviselőjében M. Muñoz Pérez, meghatalmazotti minőségben,
- a holland kormány képviselőjében C. Wissels és M. Noort, meghatalmazotti minőségben,
- a lengyel kormány képviselőjében M. Dowgielewicz, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviselőjében S. Ossowski, meghatalmazotti minőségben, segítője: S. Ford barrister,
- az Európai Közöségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a f?tanácsnok meghallgatását követ?en hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a f?tanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem a t?ke szabad mozgására vonatkozó EK 56. és EK 58. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 A jelen kérelmet a M. Block – Németországban elhunyt személy örököse – és a Finanzamt Kaufbeuren (a továbbiakban: Finanzamt) között az örökhagyót spanyolországi hitelintézetekkel szemben megillet? t?kekövetelések után fizetend? öröklési illeték tárgyában folyamatban lev? eljárásban terjesztették el?.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A Szerz?dés 67. cikkének [hatályon kívül helyezte az Amszterdami Szerz?dés] végrehajtásáról szóló, 1988. június 24?i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelv? különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) 1. cikke értelmében:

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

(2) A t?kemozgásokhoz kapcsolódó fizetési átutalások ugyanazon árfolyamfeltételek mellett történnek, mint amelyek a folyó ügyletekre vonatkozó fizetésekre vonatkoznak.”

4 A 88/361 irányelv I. mellékletében felsorolt t?kemozgások között a XI. részben szerepelnek a személyes t?kemozgások, amelyek magukban foglalják az örökségeket és hagyományokat.

A nemzeti szabályozás

5 Az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) 1999-ben hatályos változata (BGBl. 1997. I., 378. o., a továbbiakban: ErbStG) 1. §-a (1) bekezdésének 1. pontja kimondja, hogy az öröklés illetékköteles ügyletként e törvény hatálya alá tartozik.

6 Az ErbStG 2. §-a (1) bekezdése „Személyes adókötelezettség” című 1. pontjának szövege a következő:

„(1) Az adókötelezettség az alábbiakra vonatkozik:

1. az 1. § (1) bekezdésének 1–3. pontjában említett esetekben a teljes vagyonátzállásra, amennyiben az örökhagyó a halála időpontjában, az ajándékozó az ajándékozás időpontjában vagy a tulajdonszerzés az adókötelezettség keletkezésekor belföldi illetéssel rendelkezett. Belföldi illetéssel rendelkezésnek minősülnek:

a) azok a természetes személyek, akiknek lakóhelye vagy szokásos tartózkodási helye belföldön található,

[...].”

7 Az ErbStG „Külföldi öröklési illetékek beszámítása” című 21. §-ának (1) és (2) bekezdése az alábbiak szerint rendelkezik:

„(1) Amennyiben az örökösök külföldi vagyonára külföldön a német öröklési illetéknek megfelelő – külföldi – adót vetnek ki, és a külföldi vagyon a német öröklési illeték hatálya alá is tartozik, a megállapított és az örökösre kirótt – megfizetett és nem csökkenthet – külföldi adó az örökös kérelmére beszámítható a német öröklési illetékbe a 2. § (1) bekezdésének 1. pontjában említett esetben, amennyiben nem alkalmazandók valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló [adó jogi] egyezmény rendelkezései, és a külföldi vagyon a német öröklési illeték hatálya alá is tartozik. [...]

(2) Az (1) bekezdés értelmében vett külföldi vagyonnak minősül:

1. ha az örökhagyó halála időpontjában belföldi illetéssel rendelkezett: azon más tagállambeli vagyontárgyainak összessége, amelyeket az értékebecslési törvény (Bewertungsgesetz), 1999-ben hatályos változatának (BGBl. 1991. I., 230. o., a továbbiakban: BewG) 121. §-a típus szerint felsorol, valamint az e vagyontárgyakhoz kapcsolódó valamennyi használati jog;

2. ha az örökhagyó halála időpontjában nem rendelkezett belföldi illetéssel: valamennyi vagyontárgy a [BewG] 121. §-a szerinti német vagyon kivételével, valamint az e vagyontárgyakhoz kapcsolódó valamennyi használati jog.”

8 A BewG „Belföldi vagyon” című 121. §-ának szövege a következő:

„A belföldi vagyonba tartozik:

1. a belföldi mezőgazdasági és erdészeti vagyon;

2. a belföldi ingatlanvagyon;

3. a belföldi vállalkozói vagyon. Ilyennek minősülnek azon vagyontárgyak, amely ipari vagy kereskedelmi tevékenység belföldi folytatását szolgálják, amennyiben e célból belföldön telephely

jön létre, és állandó képvisel? kerül kijelölésre;

4. a t?ketársaságokban fennálló részesedések, amennyiben a társaság székhelye vagy ügyvezetésének központja belföldön található, és a tag egyedül vagy a külföldi kapcsolatok adóztatásáról szóló törvény [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Au?ensteuergesetz)] [...] 1. §-ának (2) bekezdése értelmében vett kapcsolt felekkel együtt közvetve vagy közvetlenül a társaság kezd?t?kéjének vagy törzst?kéjének legalább egy tizedével rendelkezik;

5. a 3. pont hatályán kívül es? találmányok, használati minták és topográfiai, amelyeket belföldi jegyzékbe vagy nyilvántartásba vettek fel;

6. az 1., 2. és 5. pont hatályán kívül es? gazdasági eszközök, amelyeket – különösen bérlet vagy haszonbérlet formájában ? belföldi ipari vagy kereskedelmi vállalkozás rendelkezésére bocsátottak;

7. jelzálog, dologi terhek, földjáradék és egyéb követelések vagy jogok, amennyiben azok biztosítésként közvetlenül vagy közvetve belföldi fekvés? ingatlanok, belföldi fekvés? ingatlanokhoz kapcsolódó jogok vagy belföldi nyilvántartásban szerepl? hajók szolgálnak. Nem tartoznak e körbe az együttes kötelezettségvállalást megtestesít? szelvények és értékpapírok;

8. gazdasági vállalkozásban csendestársként való részvételb?l vagy haszonkölcsön nyújtásából származó követelések, ha az adós lakóhelye, szokásos tartózkodási helye, székhelye vagy ügyvezetésének központja belföldön található;

9. az 1–8. pontban említett eszközök valamelyikéhez kapcsolódó használati jogok.”

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

9 A németországi lakóhellyel rendelke? M. Block az 1999?ben, ugyanezen tagállamban található utolsó lakóhelyén elhunyt személy egyedüli örököse. A hagyaték lényegében 144 255 DM összeg? Németországban befektetett és átszámítva 994 494 DM összeg? spanyolországi hitelintézetekben befektetett t?kevagyonból állt. A felperes az utóbbi vagyon után 207 565 DM összeg? öröklési illetéket fizetett Spanyolországban.

10 A Finanzamt 2000. március 14?i adókimutatási értesítésében a Spanyolországban megfizetett illeték összegét figyelmen kívül hagyva állapította meg a M. Block által Németországban fizetend? öröklési illetéket. Ezen értesítés ellen M. Block panaszt nyújtott be, amelyben kérte, hogy a Spanyolországban megfizetett öröklési illetéket számítsák be a Németországban fizetend? öröklési illeték összegébe, és az utóbbit meghaladó összeget térítsék vissza a részére.

11 A Finanzamt 2003. július 4?i határozatával az említett panasznak helyt adva engedélyezte a spanyol illetékterhet hagyatéki tartozásként történ? levonását, azaz a Németországban fizetend? öröklési illeték alapjának a Spanyolországban megfizetett öröklési illetékekkel való csökkentését. E határozat szerint a hagyományokból fakadó kötelezettségek levonását és az alanyi illetékmentesség figyelembevételét követ?en az illetékköteles örökség összege 579 000 DM-t tett ki, és a fenti örökség tekintetében 124 500 DM (63 655,84 EUR) összeg? öröklési illeték került kivetésre.

12 A M. Block által benyújtott kereset alapján ? amelyben kérte, hogy a Spanyolországban megfizetett öröklési illeték ne az illetékalapot csökkentse hagyatéki kötelezettségként, hanem azt számítsák be a Németországban fizetend? öröklési illeték összegébe ? a Finanzgericht úgy vélte, hogy a spanyol öröklési illetéknek az ErbStG 21. §-ának (1) bekezdése szerinti beszámítása

ugyanazon cikk (2) bekezdésének 1. pontja alapján kizárt, mivel a spanyolországi hitelintézetekkel szemben fennálló t?kekövetelések nem tartoznak a BewG 121. §-ának hatálya alá. E t?kekövetelések tehát nem min?sülnek „külföldi vagyonnak” az ErbStG 21. §a (2) bekezdésének 1. pontja alapján. A Finanzgericht szerint, ha meg is valósul a szóban forgó t?kekövetelések kett?s adóztatása, nem a német adóhatóságok feladata más államok támogatása.

13 Felülvizsgálati kérelem alapján eljárva a Bundesfinanzhof megállapítja, hogy a „külföldi vagyon” fogalmára vonatkozó közösségi harmonizáció hiányában M. Block esetében kett?s adóztatás történik, mivel a t?keköveteléseket terhel? öröklési illeték kivetése során a Németországi Szövetségi Köztársaság a hitelez? illet?ségét, míg a Spanyol Királyság az adós illet?ségét veszi alapul.

14 A kérdést el?terjeszt? bíróság arra kíván választ kapni, hogy az említett kett?s adóztatás ellentétes-e a közösségi joggal. Ugyanis egyrészt, ha az örökhagyó teljes vagyona Németországban lett volna, kizárólag a német öröklési illeték lett volna követelhet?. Másrészt az adóztatás kapcsoló elvét illet?en a hitelez? illet?ségének szempontja nem kevésbé ésszer?, mint az adós illet?ségének szempontja, hiszen az örökölt vagyon a hitelez?t illeti.

15 Ezenkívül arra az esetre, ha az említett kett?s adóztatás a szabad t?kemozgás korlátozásának min?sülne, a fenti bíróság azt kérdezi, hogy az igazolható-e az Európai Uniót létrehozó Szerz?déshez mellékelte, az Európai Közösséget létrehozó szerz?dés 73d. cikkét?l szóló 7. sz. nyilatkozatban (HL 1992. C 191., 95. o.) értelmezett 73d. cikk (1) bekezdésének a) pontjával (jelenleg az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja), amely szerint: „[a] Konferencia meger?síti, hogy a tagállamoknak az Európai Közösséget létrehozó szerz?dés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontjában említett azon joga, hogy saját adójoguk irányadó rendelkezéseit alkalmazzák, csak az 1993 végén hatályban lév? irányadó rendelkezésekre vonatkozik. E nyilatkozatot azonban csak a tagállamok közötti t?kemozgásokra és a tagállamok között teljesített fizetési m?veletekre lehet alkalmazni”. Márpedig az ErbStG 21. §a rendelkezéseinek elfogadására az 1993. évet megelőzően került sor, az említett törvény új változatának 1997-es közzététele ugyanis nem min?sült új jogszabály kihirdetésével egyenérték? konstitutív jogalkotási aktusnak.

16 E körülmények között a Bundesfinanzhof az eljárás felfüggesztésér?l határozott, és el?zetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjesztette a Bíróság elé:

„1) Még az 1999. évi öröklések tekintetében is lehetővé teszik-e az EK-Szerz?dés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontjában és (3) bekezdésében (jelenleg az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja és (3) bekezdése), foglalt rendelkezések a spanyol öröklési illeték német öröklési illetékbe történ? beszámításának kizárását az [ErbStG] – a [BewG] 121.§-ával összefüggésben értelmezett – 21. §-ának (1) bekezdése és 21. §a (2) bekezdésének 1. pontja (tárgyi hatályú korlátozás) alapján?

2) Úgy kell-e értelmezni az EK-Szerz?dés 73b. cikkének (1) bekezdését (jelenleg az EK 56. cikk (1) bekezdése), hogy a német öröklési illetékbe be kell számítani azt az öröklési illetéket, amelyet az Európai Unió valamely másik tagállama az utoljára Németországban lakó örökhagyó e másik tagállamban lév? hitelintézetekkel szemben fennálló t?kekövetelésének szintén Németországban lakó örökös általi megszerzésére szab ki?

3) Azt, hogy az érintett államok közül melyik köteles a kett?s adóztatást elkerülni, az alapján kell-e eldönteni, hogy a nemzeti adórendszerek különböző kapcsoló elvei közül melyik a megfelelő, és ha igen, akkor az adós székhelyénél mint kapcsoló tényezőnél megfelelőbb-e a hitelez? lakóhelye?”

Az elzeteres döntéshozatalra elterjesztett kérdésekről

17 Fenti kérdéseivel – amelyeket indokolt együtt vizsgálni – az elterjeszt bíróság lényegében azt kívánja megtudni, hogy az EK 56. és az EK 58. cikket úgy kell-e értelmezni, hogy azokkal ellentétes valamely tagállamnak az alapügyben felmerülthöz hasonló szabályozása, amely az e tagállam illetőségével rendelkező örökös által más tagállamban található hitelintézettel szemben fennálló követelés után fizetendő öröklési illeték kiszámítása vonatkozásában – feltéve, hogy az örökhagyó halálakor az elbbi tagállam illetőségével rendelkezett – nem teszi lehetővé a másik tagállamban megfizetett öröklési illetéknek az elsőként említett tagállamban fizetendő öröklési illetékbe történő beszámítását.

18 Az állandó ítélkezési gyakorlat szerint az EK 56. cikk (1) bekezdése általánosan tiltja a tagállamok közötti kemozgásra vonatkozó korlátozásokat (C-463/04. és C-464/04. sz., Federconsumatori és társai egyesített ügyekben 2007. december 6-án hozott ítélet [EBHT 2007., I-10419. o.] 19. pontja és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

19 Mivel az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti „kemozgások” fogalmának meghatározása hiányzik a Szerződésből, a Bíróság először a 88/361 irányelv I. mellékletét képező nomenklatúrának jelzésértéket tulajdonított, még akkor is, ha annak elfogadására az EGK-Szerződés 69. és 70. cikke (később az EK-Szerződés 67. cikke és 70. cikkének (1) bekezdése, amelyeket az Amszterdami Szerződés hatályon kívül helyezett) alapján került sor, és figyelembe véve, hogy az említett melléklet bevezetésének harmadik bekezdése szerint a benne foglalt nomenklatúra nem ad kimerítő felsorolást a kemozgásokról (lásd különösen a C-513/03. sz., Hiltten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I-1957. o.] 39. pontját, valamint C-256/06. sz. Jäger-ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I-123. o.] 24. pontját).

20 E tekintetben a Bíróság – emlékeztetve többek között arra, hogy az öröklés, amely az elhunyt személy hagyatékának egy vagy több személyre történő átszállását jelenti, a 88/361 irányelv I. mellékletének „Személyes kemozgások” című XI. része alá tartozik – úgy ítélte meg, hogy a pénzüsszegek, ingatlanok és ingóságok öröklése kemozgásnak minősül az EK 56. cikk értelmében, azon eseteket kivéve, amikor a kemozgás összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak (lásd különösen a C-364/01. sz. Barbier-ügyben 2003. december 11-én hozott ítélet [EBHT 2003., I-15013. o.] 58. pontját; a C-43/07. sz. Arens-Sikken-ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 30. pontját; a C-11/07. sz. Eckelkamp-ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 39. pontját, valamint a C-318/07. sz. Persche-ügyben 2009. január 27-én hozott ítélet [az EBHT-ban még nem tették közzé] 30. és 31. pontját).

21 Semmiképpen sem minősül tisztán belső helyzetnek az, amikor a halála időpontjában Németországban illetőséggel rendelkező személy ugyanezen tagállamban illetőséggel rendelkező személyre hagyatékként Spanyolországban található hitelintézetekkel szemben fennálló követelésekből álló örökséget hagy, amely után mind Németországban, mind Spanyolországban öröklési illetéket kell fizetni.

22 Következésképpen az alapügyben szereplő öröklés az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti kemozgásnak minősül.

23 Először is meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben érintetthez hasonló nemzeti szabályozás M. Block állításának megfelelően korlátozza-e a kemozgást.

24 Az öröklés esetét illetően a Bíróság ítélkezési gyakorlatából következik, hogy az EK 56. cikk

(1) bekezdése szerint tiltott, t?kmozgást korlátozó intézkedések közé tartoznak azok, amelyek csökkentik a hagyaték fekvési helye szerinti tagállamtól eltér? tagállamban illetékességgel rendelkező személy hagyatékának értékét, és e hagyatékot adóztatják (a fent hivatkozott van Hiltten?van der Heijden ügyben hozott ítélet 44. pontja; a fent hivatkozott Jäger?ügyben hozott ítélet 31. pontja; a fent hivatkozott Arens-Sikken?ügyben hozott ítélet 37. pontja és a fent hivatkozott Eckelkamp?ügyben hozott ítélet 44. pontja).

25 Mindazonáltal nyilvánvaló, hogy az alapügyben felmerült nemzeti szabályozás – amennyiben meghatározza a halála időpontjában németországi lakóhellyel rendelkező személy t?követelései után a szintén az említett tagállam illet?ségével rendelkező örökös által fizetendő öröklési illeték kiszámítását – az örökléssel kapcsolatban ugyanolyan adózási szabályokat tartalmaz függetlenül attól, hogy Németországban vagy más tagállamban található az említett követelések kötelezettjének min?sül? hitelintézet.

26 M. Block ugyanakkor azt állítja, hogy az említett nemzeti szabályozás korlátozza a t?ke szabad mozgását, mivel az elhunyt személynek halála időpontjában lakóhelyeül szolgáló tagállamtól eltér? tagállamban található hagyatéki vagyontárgyak nem mind teszik szükségsszerűen lehetővé az említett másik tagállamban megfizetett öröklési illeték beszámítását. Ha ugyanis az alapügyhöz hasonlóan az említett vagyontárgyak tulajdonosa halála időpontjában Németországban rendelkezett lakóhellyel, az ilyen beszámításra jogosító ? az ErbStG 21. §-a értelmében vett ? „külföldi vagyon” fogalma az említett szakasz (2) bekezdésének 1. pontja alapján nem foglalja magában a vagyon bizonyos elemeit, így a t?követeléseket sem, még ha az utóbbiak gazdasági szempontból nyilvánvalóan külföldinek min?sülnek is. A fentiek az EK 56. cikk (1) bekezdésével ellentétes akadályt eredményeznek, tekintettel arra, hogy a kett?s adóztatás kockázata mind a tulajdonosokat, mind az örökösöket visszatartja bizonyos tagállamokban végzett beruházásoktól.

27 E vonatkozásban – ahogyan arra M. Block is hivatkozott ? kétségkívül meg kell állapítani, hogy az a körülmény, miszerint a t?követelésekhez hasonló hagyatéki tárgyak Németországban nem tartoznak a külföldön megfizetett öröklési illetéknek az említett tagállamban fizetendő öröklési illetékbe való beszámítására a nemzeti szabályozás alapján jogosító „külföldi vagyon” fogalmába, magasabb adóterhet eredményez, mint ha ugyanazon t?követelések valamilyen Németországban letelepedett hitelintézettel szemben állnának fenn, amennyiben a követelések az azokra korábban már öröklési illetéket kivett? más tagállamban, jelen esetben a Spanyol Királyságban található hitelintézettel szemben állnak fenn.

28 Mindazonáltal, amint azt a Bíróság elé írásbeli észrevételt terjeszt? valamennyi kormány és az Európai Közöségek Bizottsága is helyesen állítja, ezen adóhátrány a két érintett tagállam adójogi joghatóságának párhuzamos gyakorlásából ered, amelyet az jellemez, hogy az egyik, azaz a Németországi Szövetségi Köztársaság a t?követeléseket a hitelez? belföldi illet?ségre esetén a német öröklési illeték hatálya alá vonja, míg a másik, azaz a Spanyol Királyság úgy döntött, hogy az említett követelésekre a spanyol öröklési illetékeket alkalmazza abban az esetben, ha az adós ez utóbbi tagállamban telepedett le (lásd ebben a vonatkozásban a C?513/04. sz., Kerckhaert és Morres ügyben 2006. november 14?én hozott ítélet [EBHT 2006., I?10967. o.] 20. pontját, valamint a C?298/05. sz., Columbus Container Services ügyben 2007. december 6?án hozott ítélet [EBHT 2007., I?10451. o.] 43. pontját).

29 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló olyan egyezmények, mint amelyeket az EK 293. cikk is el?ír, arra szolgálnak, hogy kiküszöböljék vagy enyhítsék azokat a káros hatásokat, amelyeket az el?ző pontban hivatkozott nemzeti adórendszerek egyidej? fennállása gyakorol a belső piacra (a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 21. pontja és a fent hivatkozott Columbus Container Services ügyben

hozott ítélet 44. pontja).

30 Márpedig a közösségi jog jelenlegi állapotában a szóban forgóhoz hasonló helyzetre nem írja elő a tagállamok közötti hatáskörmegosztás általános feltételeit a kettős adóztatás Európai Közösségen belüli kiküszöbölését illetően. Így tehát a különböző tagállamok anyai és leányvállalatai esetében alkalmazandó adóztatás közös rendszeréről szóló, 1990. július 23-i 90/435/EGK tanácsi irányelv (HL L 225., 6. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 147. o.), a kapcsolt vállalkozások nyereségkiigazításával kapcsolatos kettős adóztatás megszüntetéséről szóló, 1990. július 23-i egyezmény (HL L 225., 10. o.) és a megtakarításokból származó kamatjövedelem adóztatásáról szóló, 2003. június 3-i 2003/48/EK tanácsi irányelv (HL L 157., 38. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 369. o.) kivételével a közösségi jog szintjén a mai napig semmilyen egységesítést vagy összehangolást célzó intézkedés nem született a kettős adóztatás elkerülése terén (lásd e tekintetben a fent hivatkozott Kerckhaert és Morres ügyben hozott ítélet 22. pontját és a fent hivatkozott Columbus Container Services ügyben hozott ítélet 45. pontját).

31 A fentiekből következik, hogy a közösségi jog jelenlegi állapotában a tagállamok a közösségi jog tiszteletben tartása mellett a tárgyban bizonyos autonómiával rendelkeznek, így nem kötelesek saját adórendszerüket a többi tagállam különböző adórendszereihez igazítani annak érdekében, hogy elkerüljék az említett államok adójogi joghatóságának párhuzamos gyakorlásából eredő kettős adóztatást, és következésképpen lehetővé tegyék az alapügyben szereplőhöz hasonló ügyben az örökös illetéke szerinti tagállamtól eltérő tagállamban megfizetett öröklési illeték levonását (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Columbus Container Services ügyben hozott ítélet 51. pontját).

32 E megállapításokat nem kérdőjelezheti meg a M. Block írásbeli észrevételeiben állított azon körülmény, amely szerint az ErbStG 21.§-a kedvezőbb beszámítási szabályokat tartalmaz arra az esetre, ha az örökhagyó halála időpontjában Németországon kívüli tagállamban rendelkezett lakóhellyel, mivel e szakasz (2) bekezdésének 2. pontja ilyen esetre a „külföldi vagyon” fogalmát tágabban határozza meg, mint az alapeljárás felperesének helyzetéhez hasonló helyzetben.

33 Ahogyan azt a német kormány és a Bizottság a tárgyaláson megerősítette, kétségtelen, hogy ha az örökhagyó halála időpontjában a Németországi Szövetségi Köztársaságon kívüli tagállamban rendelkezett lakóhellyel, a nemzeti szabályozás a belföldi illetékes örökös által a más tagállamban található hitelintézettel szemben fennálló követelés után fizetendő öröklési illeték kiszámítását illetően előírja az utóbbi tagállamban ugyanezen követelések után megfizetett öröklési illetékek beszámítását, mivel azok ilyen esetben az ErbStG 21.§-a (2) bekezdésének 2. pontja alapján a „külföldi vagyon” fogalmába tartoznak.

34 Azonban ezen eltérő bánásmód a halála időpontjában külföldi illetékeséggel rendelkező személy esetében az érintett tagállam azon döntésének következménye, hogy adójogi joghatóságának a jelen ítélet 28–31. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlatnak megfelelő megállapítása során a hagyaték külföldi jellegének és ennek folytán a más tagállamban megfizetett öröklési illeték németországbeli beszámíthatóságának meghatározása céljából kapcsoló elvként a hitelező illetékesét veszi alapul.

35 Ezenkívül a Bíróság állandó ítélkezési gyakorlata szerint a Szerződés az uniós polgár számára nem biztosítja, hogy lakóhelyének más tagállamba való áthelyezése semleges az adóztatás vonatkozásában. A tagállamok kérdéses adójogi szabályozásának eltérése miatt lehetséges, hogy az ilyen lakóhely-változtatás az esettől függően a közvetett adóztatás szempontjából előnyös vagy előnytelen (lásd ebben az értelemben a C-365/02. sz. Lindfors-ügyben 2004. július 15-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7183. o.] 34. pontját és a C-403/03. sz. Schempp-ügyben 2005. július 12-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-6421 o.] 45.

pontját).

36 Következésképpen az elterjesztett kérdésekre azt a választ kell adni, hogy az EK 56. és az EK 58. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes valamely tagállamnak az alapügyben felmerülthöz hasonló szabályozása, amely az e tagállam illetőségével rendelkező örökös által a más tagállamban található hitelintézettel szemben fennálló tőkekövetelés után fizetendő öröklési illeték kiszámítása vonatkozásában – feltéve, hogy az örökhagyó halálakor az elbbi tagállam illetőségével rendelkezett – nem teszi lehetővé a másik tagállamban megfizetett öröklési illetéknek az elsőként említett tagállamban fizetendő öröklési illetékbe történő beszámítását.

A költségekről

37 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

Az EK 56. és az EK 58. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal nem ellentétes valamely tagállamnak az alapügyben felmerülthöz hasonló szabályozása, amely az e tagállam illetőségével rendelkező örökös által a más tagállamban található hitelintézettel szemben fennálló tőkekövetelés után fizetendő öröklési illeték kiszámítása vonatkozásában – feltéve, hogy az örökhagyó halálakor az elbbi tagállam illetőségével rendelkezett – nem teszi lehetővé a másik tagállamban megfizetett öröklési illetéknek az elsőként említett tagállamban fizetendő öröklési illetékbe történő beszámítását.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.