

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2016. június 30.(*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – A tőke szabad mozgása – Öröklési illeték – Olyan tagállami szabályozás, amely öröklési illetékkedvezményt ír elő azon hagyaték esetén, amely olyan vagyont tartalmaz, amely korábban e tagállamban ilyen illeték beszedésével járó öröklés tárgyát képezte – Korlátozás – Igazolás – Az adórendszer koherenciája”

A C-123/15. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) a Bírósághoz 2015. március 12-én érkezett, 2015. január 20-i határozatával terjesztett elő az előtte

Max-Heinz Feilen

és

a **Finanzamt Fulda**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: M. Ilešić tanácselnök, C. Toader, A. Rosas, A. Prechal és E. Jarašinas (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Wathelet,

hivatalvezető: Illéssy I. tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2016. január 27-i tárgyalásra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- M.-H. Feilen képviseletében P. Thouet Rechtsanwalt,
- a német kormány képviseletében T. Henze, meghatalmazotti minőségben,
- a spanyol kormány képviseletében A. Rubio González, meghatalmazotti minőségben,
- az Egyesült Királyság Kormánya képviseletében S. Sutton és M. Holt, meghatalmazotti minőségben, segítők: R. Hill barrister,
- az Európai Bizottság képviseletében M. Wasmeier és W. Roels, meghatalmazotti minőségben,

a előtanácsnok indítványának a 2016. március 17-i tárgyaláson történt meghallgatását követően, meghozta a következő

Ítéletet

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

2 E kérelmet az M.H. Feilen és a Finanzamt Fulda (fuldai adóhivatal, Németország) között folyamatban lév? jogvitában terjesztették el?, amelynek tárgya, hogy ez utóbbi megtagadta M.H. Feilennel szemben, hogy az édesanyja hagyatéka után fizetend? öröklési illeték vonatkozásában kedvezményt vegyen igénybe.

Jogi háttér

3 Az Erbschaftsteuer- und Schenkungsgesetz (az öröklési és ajándékozási illetékr?l szóló német törvény, a továbbiakban: ErbStG) 2007. adóévre vonatkozó hatályos szövegének 1. §a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében öröklési illeték alá esik a haláleset folytán történ? vagyonszerzés.

4 Az ErbStG 2. §a (1) bekezdésének 1–3. pontja értelmében:

„Illetékfizetési kötelezettség keletkezik:

1. Az 1. § (1) bekezdésének 1–3. pontjában szabályozott esetekben, ha a halála id?pontjában az örökhagyó, [...] vagy a vagyonszerz? az illetékkötelezettség keletkezésének id?pontjában belföldi illet?ség? személy, az egész vagyonra. Belföldi illet?séggel rendelke?nek min?sülnek:

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

[...]

3. minden egyéb esetben arra a vagyonrészre nézve, amely a Bewertungsgesetz [az értékbecslésr?l szóló törvény] 121. §a alapján belföldi vagyonba tartozik. [...]”

5 Az ErbStG 15. §a, amely az illetékcsoportokat határozza meg, (1) bekezdésében a következ?képpen rendelkezik:

„A vagyonszerz?nek az örökhagyóhoz vagy az ajándékozóhoz f?z?d? személyes viszonya alapján a következ? három illetékcsoport különböztethet? meg:

I. illetékcsoport:

1. a házastárs és az élettárs,

2. a gyermekek és nevelt gyermekek,

3. a 2. pontban említett gyermekek és nevelt gyermekek leszármazói,

4. a felmen?k, a halál esetére szóló vagyonszerzés esetén;

[...]”

6 Az ErbStG 27. §a az alábbiak szerint szabályozza az illetékkedvezményt:

„(1) Amennyiben az I. illetékcsoportba tartozó személyek haláleset folytán olyan vagyont

szereznek, amelyet a vagyonszerzést megelőző utolsó tíz évben az említett illetékcsoportba tartozó személyek már megszereztek, és amely után e törvény alapján illetéket kellett megállapítani, úgy – a (3) bekezdésre is figyelemmel – az alábbiak szerint mérséklődik az e vagyon után fizetendő illeték összege:

50%kal

amennyiben az illetékkötelezettség keletkezésének két időpontja közötti idő

50

nem több, mint 1 év

45

több, mint 1 év, de nem több, mint 2 év

40

több, mint 2 év, de nem több, mint 3 év

35

több, mint 3 év, de nem több, mint 4 év

30

több, mint 4 év, de nem több, mint 5 év

25

több, mint 5 év, de nem több, mint 6 év

20

több, mint 6 év, de nem több, mint 8 év

10

több, mint 8 év, de nem több, mint 10 év

[...]

(3) Az (1) bekezdés alapján nyújtott illetékkedvezmény nem haladhatja meg az (1) bekezdésben említett százalékos mértékeknek a korábbi vagyonszerző által ugyanazon vagyon megszerzése után megfizetett illetékre történő alkalmazása mellett kiszámított összeget.”

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 A Németországban lakóhellyel rendelkező M. H. Feilen egyedüli örököse édesanyjának, aki 2007-ben hunyt el ugyanezen tagállamban, ahol utolsó lakóhelye is volt. Az édesanya hagyatéka lényegében a 2004-ben Ausztriában elhunyt lánya után örökölt örökségrészből állt, amely tagállamban a leánya elhalálozásáig az édesanya is lakott. Mivel a leány hagyatékát csak az anya elhalálozása után adták át Ausztriában, e hagyaték után M. H. Feilen 11 961,91 euró összegű öröklési illetéket fizetett.

8 M. H. Feilen az édesanya utáni öröklésre vonatkozó illetékbevallásban egyrészt hagyatéki tartozásként szerepeltette az Ausztriában megfizetett öröklési illetéket, másrészt pedig illetékkedvezményt kért az ErbStG 27. §a alapján. 2009. október 28-án kelt határozatában a fuldai adóhivatal hagyatéki tartozásként levonta az Ausztriában megfizetett öröklési illetéket, azonban megtagadta az illetékkedvezmény biztosítását.

9 A Finanzgericht (adóügyi bíróság, Németország) elutasította az M. H. Feilen által az e határozattal szemben benyújtott keresetet, azzal az indokolással, hogy az ErbStG 27. §ának (1) bekezdése az e törvény alapján öröklési illetékkel terhelt öröklés útján történő korábbi vagyonszerzést feltételez. Márpedig a jelen esetben erről nem volt szó, mivel az anya korábbi – lánya után megvalósult – vagyonszerzése nem tartozott az öröklési illeték hatálya alá Németországban, mivel sem az anya, sem a lánya nem voltak a leány elhalálozása időpontjában – az ErbStG 2. §a (1) bekezdésének 1. pontja értelmében – belföldi illetőségek, továbbá a hagyaték nem tartalmazott – az ErbStG 2. §a (1) bekezdésének 3. pontja értelmében vett – belföldi vagyont.

10 A felülvizsgálati kérelmet elbíráló Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság, Németország) kétségeit fejezi ki azzal kapcsolatban, hogy az ErbStG 27. §a összeegyeztethető-e az uniós joggal.

11 Először is megállapítja, hogy az alapeljárás felperesét megillető öröklés az uniós jog tőkemozgásra vonatkozó rendelkezéseinek hatálya alá tartozhat. Szerinte M. H. Feilen édesanyja utáni öröklése nem tekinthető tisztán belföldi ügyletnek, mivel az édesanya vagyona lényegében az elhunyt lánya után Ausztriában örökölt örökségrészből áll.

12 Másodszor a kérdést előterjesztő bíróság kifejti, hogy az ErbStG 27. §ának (1) bekezdése szerinti öröklési illetékkedvezmény biztosításának megtagadása a Bíróság ítélkezési gyakorlatára figyelemmel a tőkemozgás korlátozásának minősülhet, mivel végeredményben csökkenti a külföldi öröklési illeték hatálya alá tartozó vagyont tartalmazó hagyaték értékét. Ezzel összefüggésben kétségeit fejezi ki annak kapcsán, hogy a Bíróság 2009. február 12-i Block-ítéletét (C-67/08, EU:C:2009:92) figyelembe véve ki kell-e zárni az ilyen korlátozás fennállását.

13 Harmadszor az említett bíróság felveti, hogy a tőke szabad mozgásának az ErbStG 27. §ának (1) bekezdéséből eredő esetleges korlátozása igazolható-e az EUMSzerződés rendelkezései alapján.

14 E körülmények között a Bundesfinanzhof (szövetségi adóügyi bíróság) úgy határozott, hogy felfüggeszti az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjeszti a Bíróság elé:

„Ellentétes-e az EUMSZ 65. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti szabad tőkemozgással az olyan tagállami szabályozás, amely a bizonyos illetékcsoportba tartozó személyek által haláleset folytán történő vagyonszerzés esetén az öröklési illeték mérséklését írja elő, ha a hagyaték olyan vagyont tartalmaz, amelyet az adott illetékcsoportba tartozó személyek e vagyonszerzést megelőző utolsó tíz évben szereztek meg, és e korábbi

vagyonszerzés tekintetében öröklési illetéket állapított meg a tagállam, miközben az illetékkedvezmény kizárt, ha a korábbi vagyonszerzés tekintetében valamely más tagállam állapított meg öröklési illetéket?”

Az elzáró döntéshozatalra elterjesztett kérdés?

15 A kérdést elterjesztő bíróság kérdésével lényegében arra vár választ, hogy ellentétes-e az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével és az EUMSZ 65. cikkel az olyan tagállami szabályozás, amely meghatározott illetékcsoportba tartozó személyek öröklése esetén az öröklési illeték mérséklését írja elő, ha a hagyaték olyan vagyont tartalmaz, amely az e vagyonszerzést megelőző tíz évben már öröklés tárgyát képezte, feltéve hogy ez utóbbi öröklés e tagállamban öröklési illeték beszedését vonta maga után.

16 Amint azt a kérdést elterjesztő bíróság is említette, 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 (lásd ebben az értelemben: 2006. február 23-ai van Hiltten/van der Heijden ítélet, C-513/03, EU:C:2006:131, 39–42. pont; 2008. január 17-ai Jäger-ítélet, C-256/06, EU:C:2008:20, 24. és 25. pont; 2013. október 17-ai Welte-ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 19. és 20. pont; 2014. szeptember 3-ai Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-127/12, nem tették közzé, EU:C:2014:2130, 52. és 53. pont).

17 Márpedig az alapügyben szereplő hagyaték olyan vagyont tartalmaz, amely egy korábbi, M.-H. Feilen leánytestvére és édesanyja között Ausztriában bekövetkezett örökléssel származik, amely tagállamban volt e vagyon fekvési helye, és ahol ott a leánytestvér elhalálása időpontjában laktak. Ez a határon átnyúló elem az oka annak, hogy nem adták meg M.-H. Feilen részére az ErbStG 27. §-ának (1) bekezdésében szabályozott öröklési illetékkedvezményt. Mivel az ilyen helyzet nem tekinthető tisztán belső helyzetnek, az alapügy tárgyát képező öröklés az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerinti tőkemozgások körébe tartozó möveletnek minősül.

18 Meg kell tehát vizsgálni, hogy az olyan nemzeti szabályozás, amely az alapügyben szerepel, a tőkemozgás EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése értelmében vett korlátozásának minősül-e, és igen-e válasz esetén, hogy igazolható-e az ilyen korlátozás.

A tőkemozgás korlátozásának fennállásáról

19 A Bíróság már kimondta, hogy az a tagállami szabályozás, amely az öröklésre vonatkozó olyan illetékkedvezményt, mint például az illetékalap vonatkozásában irányadó mentességet, az örökhagyó vagy az örökös lakóhelyétől, vagy a hagyatéki vagyon fekvési helyétől teszi függővé, a szabad tőkemozgás EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése által tiltott korlátozásának minősül, ha ahhoz vezet, hogy a külföldi illetőségű személyeket vagy más tagállamban található vagyontárgyakat érintő öröklést súlyosabb adóteherrel sújtja, mint a csak belföldi illetőségű személyeket vagy csak az adóztató tagállamban található vagyontárgyakat érintő öröklést, és ekképpen az említett hagyaték értékének csökkenését eredményezi (lásd ebben az értelemben: 2008. január 17-ai Jäger-ítélet, C-256/06, EU:C:2008:20, 30–35. pont; 2013. október 17-ai Welte-ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 23–26. pont; 2014. szeptember 3-ai Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-127/12, nem tették közzé, EU:C:2014:2130, 57–60. pont; 2014. szeptember 4-ai Bizottság kontra Németország ítélet, C-211/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2148, 40–43. pont).

20 A jelen esetben az ErbStG 27. §-ának (1) bekezdése előírja, hogy az I. illetékcsoportba tartozó személyek haláleset folytán történő vagyonszerzését csökkentett öröklési illeték terheli, ha az e vagyonszerzést megelőző tíz évben e vagyont az említett illetékcsoportba tartozó személyek

már megszerezték, és e korábbi szerzés után Németországban öröklési illetéket szedtek be. Az ErbStG 2. §-a alapján az ilyen illetéket abban az esetben vetik ki, ha az örökhagyó az elhalálozása időpontjában vagy a vagyonszerzés időpontjában az illetékkötelezettség keletkezésének időpontjában belföldön rendelkezik lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel, vagy ha az átszállt vagyontárgyak „belföldi vagyona” tartoznak, ezt követően pedig az öröklési illetéket akkor csökkentik, ha a szóban forgó vagyon a korábbi örökléskor Németországban volt, vagy ha külföldön volt, akkor az öröklésben érintett felek közül legalább az egyik fél Németországban lakott.

21 E szabályozás tehát 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 hagyatékat, amely olyan vagyontárgyakat tartalmaz, amelyek a korábbi örökléskor más tagállamban voltak találhatóak, és ezen öröklés esetén egyik fél sem lakott Németországban, magasabb öröklési illeték terheli, mint azt a hagyatékat, 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. Így e szabályozás azt eredményezi, amint azt a kérdést előterjesztő bíróság is megállapította, hogy csökken a hagyatéka értéke.

22 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.

23 Miután a kérdést előterjesztő bíróság kétségeit fejezte ki azzal kapcsolatban, hogy a Bíróság 2009. február 12-ői Block-ítélete (C-67/08, EU:C:2009:92) megkérdőjelezi e következtetést, meg kell állapítani, hogy az ezen ítéletben vizsgált helyzetből eltérően az alapügy nem egy és ugyanazon hagyatéki vagyon elemeinek két tagállam általi kettős adóztatásáról van szó, hanem egy hagyatéka egyetlen tagállam általi adójogi kezeléséről, amely tagállam aszerint tesz különbséget, hogy e hagyatéka tartalmaz-e, vagy sem, olyan vagyont, amely után ugyanezen tagállamban egy korábbi öröklés alkalmával már illetéket szedtek be.

A tőkemozgás korlátozásának igazolásáról

24 Az EUMSZ 65. cikkben alapuló esetleges igazolás kapcsán emlékeztetni kell arra, hogy e cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint az EUMSZ 63. cikk „nem érinti[...] a tagállamoknak azt a jogát, hogy [...] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”.

25 Az EUMSZ 65. cikk e rendelkezését a tőke szabad mozgásának alapvető elvétől való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden adójogi szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel. Ugyanis az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírt kivételt korlátozza ugyanezen cikk (3) bekezdése, amely szerint a hivatkozott (1) bekezdésben említett nemzeti rendelkezések „nem szolgálhatnak az [EUMSZ] 63. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési móveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (2014. szeptember 4-ői Bizottság kontra Németország ítélet, C-211/13, nem tették közzé, EU:C:2014:2148, 46. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

26 Különbséget kell tehát tenni az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében megengedett eltérő bánásmód és az EUMSZ 65. cikk (3) bekezdésében tiltott önkényes megkülönböztetés között. E tekintetben a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kitűnik, hogy ahhoz, hogy az olyan nemzeti adójogi szabályozás, amely az öröklési és ajándékozási illeték

kiszámításakor különbséget tesz belföldi és külföldi illetőségű személyek, vagy belföldön és külföldön fekvő vagyontárgyak között, összeegyeztethető legyen a Szerződés szabad tőke 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 (2014. szeptember 3-ai Bizottság kontra Spanyolország ítélet, C-127/12, nem tették közzé, EU:C:2014:2130, 73. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Ami a szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságát illeti, nem vitatott, hogy az érintett 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. Ez a szabályozás csak az ErbStG 27. §-ának (1) bekezdésében foglalt öröklési illetékkedvezmény alkalmazása keretében kezeli eltérően ezeket a személyeket attól függően, 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 (lásd analógia útján: 2013. október 17-ai Welte-ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 51. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Ebből következik, hogy az alapügyben szereplő szabályozás által alkalmazott eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve összehasonlíthatók.

29 Ezért meg kell vizsgálni, hogy az ilyen szabályozást objektíven igazolhatja-e olyan közérdeken alapuló nyomós ok, mint az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége, amelyet a kérdést előterjesztő bíróság említett, és amelyre a német kormány is hivatkozott.

30 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-ai Welte-ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 59. pont; 2013. november 7-ai K-ítélet, C-322/11, EU:C:2013:716, 65. és 66. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

31 A jelen esetben a kérdést előterjesztő bíróság úgy ítélte meg, hogy az ErbStG 27. §-ának (1) bekezdésében előírt öröklési illetékkedvezményből eredő előny közvetlenül kapcsolódik ahhoz a tényhez, hogy már előzetesen öröklési illetéket szedtek be azért, mert ugyanezen vagyont korábban öröklés útján megszerezték. E bíróság kifejtette, hogy e rendelkezés célja az, hogy – legfeljebb 50%-kal – csökkenjen az e vagyonra eső öröklési illeték, abban az esetben, ha tíz éven belül ugyanazon vagyon esetében az I. illetékcsoportba tartozó személyek között többszörös vagyonátzállás következik be, amennyiben a korábbi vagyonszerző terhére illetékkiszabás történt.

32 Ezt a megítélést osztja lényegében a német kormány, amely kifejti, hogy az ErbStG 27. §-a azon az elgondoláson alapul, hogy a vagyon közeli hozzátartozók között, egyik nemzedékről a másikra öröklődik, és ugyanazon vagyon újbóli adóztatása, ha azt a közelmúltban már adóztatták, egy bizonyos mértékig méltánytalan. Ez a cikk ugyanis arra irányul, hogy elkerüljék ugyanazon vagyon időben közeli kétszeres adóztatását azáltal, hogy lemondanak az öröklési illeték egy részének beszedéséről, ha az említett cikkben előírt határidőn belül egy korábbi öröklés alkalmával ilyen illetéket szedtek be Németországban. Az említett illeték csökkentésének megtagadása az olyan korábbi vagyonszerzés esetén, amelyet kizárólag külföldön adóztattak, objektív jelleggel kötődik ahhoz a tényhez, hogy a Németországi Szövetségi Köztársaság nem

tudta megadóztatni e vagyonszerzést és nem tudott hozzájutni az ennek megfelelő adóbevételekhez.

33 A fenti körülményekre tekintettel úgy tűnik, hogy annak elírásával, hogy az öröklési illetékkedvezmény kizárólag azon személyeknek járhat, akik öröklés útján olyan vagyonhoz jutnak, amely után egy korábbi öröklés alkalmával ilyen illetéket szedtek be Németországban, ezen illetékkedvezmény kialakítása szimmetrikus logikát tükröz (lásd: 2011. december 1-ii Bizottság kontra Belgium ítélet, C-250/08, EU:C:2011:793, 73. pont; Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-253/09, EU:C:2011:795, 74. pont). Ez a logika nem érvényesülne, ha ezen illetékkedvezmény megilletné azokat a személyeket is, akik olyan vagyont örökölnek, amely után nem szedtek öröklési illetéket e tagállamban.

34 Ebből következik, hogy az öröklési illeték alóli mentesség e szabályozásában közvetlen kapcsolat áll fenn az illetékkedvezmény és a korábbi illetékbeszedés között.

35 Kétségtelen, hogy olyan ügyekben, amelyek nem tartoznak az öröklési adóztatás körébe, a Bíróság kimondta, hogy hiányzik a közvetlen kapcsolat, ha elkülönülő adóztatásokról vagy különböző adózók adójogi kezeléséről van szó (lásd ebben az értelemben: 2003. szeptember 18-ii Bosal-ítélet, C-168/01, EU:C:2003:479, 30. pont; 2015. február 24-ii Grünwald-ítélet, C-559/13, EU:C:2015:109, 49. pont).

36 Azonban egy olyan sajátos helyzetben, mint amelyet az ErbStG 27. §-a szabályoz, az a feltétel, amely szerint követelmény, hogy ugyanazon adózóról legyen szó, nem alkalmazható, mivel az a személy, aki az öröklési illetéket a korábbi örökléskor lerőltta, szükségképpen elhalálozott.

37 Ezenkívül az ErbStG 27. §-a által követett cél az, amint az a jelen ítélet 31. és 32. pontjából következik, hogy bizonyos mértékig csökkentse azt az adóterhet, amely a közeli hozzátartozók között örökölt vagyont tartalmazó hagyatékot terheli, amely vagyon után már korábban illetéket szedtek, részlegesen elkerülve e vagyon időben közeli kétszeres adóztatását Németországban. E célra tekintettel, amint azt a főtanácsnok indítványának 71. pontjában kiemelte, közvetlen kapcsolat van az e cikkben szabályozott öröklési illetékkedvezmény és az öröklési illeték korábbi beszedése, ugyanazon illeték vonatkozásában ezen adóelőny és e korábbi illetékbeszedés, ugyanazon vagyon és ugyanazon családhoz tartozó közeli hozzátartozók között.

38 Következésképpen meg kell állapítani, hogy az adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége igazolhatja a túlkmozgás olyan nemzeti szabályozásból eredő korlátozását, mint amely az alapügyben szerepel.

39 Ahhoz, hogy e korlátozás igazolható legyen, még az is szükséges, hogy az az elérni kívánt cél szempontjából alkalmas és arányos legyen (lásd ebben az értelemben: 2011. december 1-ii Bizottság kontra Belgium ítélet, C-250/08, EU:C:2011:793, 78. pont; Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-253/09, EU:C:2011:795, 79. pont).

40 E tekintetben meg kell állapítani, hogy az olyan öröklési illetékkedvezmény, amelyet az illetékfizetési kötelezettség keletkezésének két időpontja között eltelt időtől függő százalékos érték alapján számítanak, és amely attól a feltételtől függ, hogy a vagyon után a megelőző tíz évben szedtek-e már ilyen illetéket Németországban, alkalmasnak tűnik az ErbStG 27. §-a által követett és a jelen ítélet 37. pontjában ismertetett cél elérésére. Ezenkívül e kedvezmény arányos is e célkitűzés szempontjából, mivel a Németországi Szövetségi Köztársaságnak nem volt adóztatási joghatósága a korábbi öröklés felett. E körülmények között az, hogy e kedvezmény igénybevételét olyan helyzetekre korlátozzák, amikor az említett vagyon után illetéket szedtek Németországban, arányosnak tűnik az említett célkitűzés szempontjából (lásd ebben az értelemben: 2011.

december 17-jei Bizottság kontra Magyarország ítélet, C-253/09, EU:C:2011:795, 80. és 81. pont).

41 Ebből következik, hogy a tőkemozgás olyan nemzeti szabályozásból eredő korlátozását, mint amely az alapügyben szerepel, igazolja az adórendszer koherenciája biztosításának szükségessége.

42 Következésképpen a feltett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével és az EUMSZ 65. cikkel nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapeljárásban szerepel, és amely meghatározott illetékcsoportba tartozó személyek öröklése esetén az öröklési illeték mérséklését írja elő, ha a hagyaték olyan vagyont tartalmaz, amely az e vagyonszerzést megelőző tíz évben már öröklés tárgyát képezte, feltéve hogy ez utóbbi öröklés e tagállamban öröklési illeték beszedését vonta maga után.

A költségekről

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

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

Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével és az EUMSZ 65. cikkel nem ellentétes az olyan tagállami szabályozás, mint amely az alapeljárásban szerepel, és amely meghatározott illetékcsoportba tartozó személyek öröklése esetén az öröklési illeték mérséklését írja elő, ha a hagyaték olyan vagyont tartalmaz, amely az e vagyonszerzést megelőző tíz évben már öröklés tárgyát képezte, feltéve hogy ez utóbbi öröklés e tagállamban öröklési illeték beszedését vonta maga után.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.