

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (harmadik tanács)

2013. október 17.(*)

„A t?ke szabad mozgása – EK 56. és EK 58. cikk – Öröklési illeték – Harmadik országbeli illetékesség? örökhagyó és örökös – Hagyaték – Valamely tagállam területén található ingatlan – Az illetékalap csökkentéséhez való jog – A belföldi illet?ség? és a külföldi illet?ség? személyekkel szembeni eltér? bánásmód”

A C?181/12. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott el?zetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Finanzgericht Düsseldorf (Németország) a Bírósághoz 2012. április 18?án érkezett, 2012. április 2?i határozatával terjesztett el? az el?tte

Yvon Welte

és

a Finanzamt Velbert

között folyamatban lév? eljárásban,

A BÍRÓSÁG (harmadik tanács),

tagjai: M. Ileši? tanácselnök, C. G. Fernlund, A. Ó Caoimh (el?adó), C. Toader és E. Jaraši?nas bírák,

f?tanácsnok: P. Mengozzi,

hivatalvezet?: C. Strömholm tanácsos,

tekintettel az írásbeli szakaszra és a 2013. március 13?i tárgyalásra

figyelembe véve a következ?k által el?terjesztett észrevételeket:

- Y. Welte képviseletében M. Duffner Rechtsanwalt,
 - a Finanzamt Velbert képviseletében A. Ludwig, meghatalmazotti min?ségben,
 - a német kormány képviseletében A. Wiedmann és T. Henze, meghatalmazotti min?ségben,
 - a belga kormány képviseletében M. Jacobs és J.?C. Halleux, meghatalmazotti min?ségben, segít?jük: A. Lepièce avocate,
 - az Európai Bizottság képviseletében W. Mölls és W. Roels, meghatalmazotti min?ségben,
- a f?tanácsnok indítványának a 2013. június 12?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en, meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az elztes döntéshozatal iránti kérelem az EK 56. és az EK 58. cikk értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet az Y. Welte, egy Svájcban elhunyt svájci állampolgár özvegye, és a Finanzamt Velbert (a továbbiakban: Finanzamt) között egy németországi beépített telek – amelynek az elhunyt volt a tulajdonosa – tekintetében fizetendő öröklési illeték kiszámításának tárgyában folyamatban lévő jogvita keretében terjesztették el.

Jogi háttér

Az uniós jog

3 A Szerződés [Amszterdami Szerződéssel hatályon kívül helyezett] 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (HL L 178., 5. o.; magyar nyelvű különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) 1. cikke szerint:

„(1) A következ rendelkezések sérelme nélkül a tagállamok eltörlik a tagállamokban honos személyek közötti tkemozgásokra vonatkozó korlátozásokat. Az irányelv alkalmazásának megkönnyítése érdekében a tkemozgások osztályozása az I. mellékletben foglalt nomenklatúrával összhangban történik.

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

4 A 88/361 irányelv I. mellékletében felsorolt tkemozgások között szerepel az I. részben a „Közvetlen befektetések”, a II. részben az „Ingatlanbefektetések (amennyiben az I. rész nem tartalmazza)”, a XI. részben pedig a „Személyes tkemozgások”, amelybe többek között az örökségek és hagyatékok is tartoznak.

A német jog

5 Az öröklési illetékre és az értékbecslésre vonatkozó jogszabályok átfogó módosításáról szóló 2008. december 24-i törvény (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts; BGBl. 2008. I, 3018. o., a továbbiakban: ErbStG) 1. §-ával módosított, az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) 1997. február 27-én kihirdetett változata (BGBl. 1997. I, 378. o.) a következ rendelkezéseket tartalmazza:

„1. § – Adóköteles tevékenységek

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

1. a haláleset folytán történő vagyonszerzés;

2. az élők közötti ajándékozás;

3. [...]

2. § Az illetékkötelezettség személyi hatálya

(2) Illetékfizetési kötelezettség keletkezik

1. Az 1. § (1) bekezdésének 1–3. pontjában szabályozott esetekben, ha a halála időpontjában az örökgyő, az ajándékozás időpontjában az ajándékozó vagy az illetékkötelezettség keletkezésének időpontjában a vagyonszerző [...] belföldi illetőségű személy, az egész vagyona.

Belföldi illetőséggel rendelkeznek minősülnek:

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

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 vagyonszerzésre nézve, amely [az értékecslésről szóló törvény (Bewertungsgesetz), a továbbiakban: BewG] 121. §-a alapján belföldi vagyona tartozik.

[...]

3. § Haláleset folytán történő vagyonszerzés

(1) A haláleset folytán történő vagyonszerzés a következőkre irányul:

1. öröklés [...]

[...]

15. § Illetékcsoportok

(1) A vagyonszerzőnek az örökgyőhoz vagy az ajándékozóhoz fűződő személyes viszonya alapján a következő három illetékcsoport különböztethető meg:

I. illetékcsoport:

1. a házastárs;

[...]

16. § Illetékmentesség

(1) A 2. § (1) bekezdésének 1. pontjában szabályozott esetekben illetékmentes a vagyonszerzés

1. a házastárs részére 500 000 euróig [...]

[...]

(2) Az (1) bekezdés szerinti illetékmentes rész helyébe a 2. § (1) bekezdésének 3. pontjában szabályozott esetekben 2000 euró illetékmentes rész lép.

[...]

19. § Az illeték mértéke

(1) Az illetéket az alábbi százalékok alapján kell megállapítani:

Az illetékköteles vagyonszerzés értéke

(10. §)

Az illetékcsoporthoz tartozó százalék

I.

II.

III.

75 000 euróig

7

30

30

300 000 euróig

11

30

30

600 000 euróig

15

30

30

[...]"

6 A BewG „Belföldi hagyaték” című 121. §-a az öröklési illetékre és az értékbecslésre vonatkozó jogszabályok átfogó módosításáról szóló, 2008. december 24-i törvény 2. §-ával módosított változatában a következőképpen rendelkezik:

„A belföldi vagyonba tartozik:

[...]

a németországi ingatlanvagyon;

[...]"

Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

7 F. I. Welte-Schenkel – aki Németországban született, azonban Y. Welte svájci állampolgárral kötött házassága révén svájci állampolgár volt – 2009. március 27-én elhunyt Svájcban, ahol férjével élt. Y. Welte az egyedüli örököse.

8 Az örökhagyó egy düsseldorfi (Németország) telek tulajdonosa volt, amelynek az örökhagyó elhalálozásának időpontja szerinti értékét a Finanzamt Düsseldorf-Süd (déli düsseldorfi adóhivatal) 329 200 euróban állapította meg. A Bíróság elé terjesztett elemekből kitűnik, hogy a telek az örökhagyó szüleinek házához kapcsolódik, amelyet az örökhagyó édesanyja halálát követően örökölt meg. Az örökhagyó továbbá számlákkal rendelkezett két németországi banknál is, amelyek összesen 33 689,72 euró összegű számlakövetelést mutattak. A felperes ezenkívül svájci bankoknál vezetett számlákkal is rendelkezett, amelyek összesen 169 508,04 eurónak megfelelő összegű számlakövetelést mutattak.

9 2011. október 31-i határozatában a Finanzamt Y. Weltével szemben 41 450 euró összegű öröklési illetéket állapított meg. Ezt az összeget úgy számították ki, hogy az elhalálozással kapcsolatos költségek fedezésére szolgáló 10 300 euró átalányösszeg levonása után kizárólag a düsseldorfi ingatlan értéke alapján számított illetékalapból levonták az ErbStG 16. §a (2) bekezdésében a külföldi illetőségű személyek közötti öröklés esetére meghatározott 2000 euró illetékmentes részt.

10 2012. január 23-i határozatával a Finanzamt elutasította az Y. Welte által annak érdekében benyújtott ellentmondást, hogy – az ErbStG 16. §a (1) bekezdésében a legalább egy belföldi személyt érintő, házastársak közötti öröklés esetére meghatározott – 500 000 euró összegben részesüljön illetékmentességben.

11 Y. Welte e határozattal szemben keresetet nyújtott be a Finanzgericht Düsseldorf (düsseldorfi adóügyi bíróság) elé, arra hivatkozva, hogy az öröklési illeték megfizetésével kapcsolatban a belföldi és külföldi illetőségű személyek közötti eltérő bánásmód sérti az EK-Szerződés szerinti szabad tőkemozgást.

12 A kérdést előterjesztő bíróság szerint kétséges, hogy az ErbStG 16. §ának (2) bekezdése összeegyeztethető az EK 56. cikk (1) bekezdésével és az EK 58. cikkel. Az előbbi rendelkezés alapján ugyanis Y. Weltét mint korlátozott illetékkötelezettség alá tartozó adóalanyt öröklés esetén csak 2000 euró illetékmentes rész illeti meg. Márpedig, ha az örökhagyó vagy Y. Welte maga a hagyaték megnyílásának időpontjában németországi illetőségű lett volna, az utóbbit az ErbStG 16. §ának (1) bekezdése értelmében 500 000 euró illetékmentes rész illetné meg, és ekképpen nem kellene öröklési illetéket fizetnie.

13 A kérdést előterjesztő bíróság úgy érvel, hogy a C-510/08. sz. Mattner-ügyben 2010. április 22-én hozott ítélet (EBHT 2010., I-3553. o.) 56. pontjában a Bíróság kimondta, hogy az EK 56. cikkel és az EK 58. cikkel ellentétes az ErbStG 16. §ának (2) bekezdéséhez hasonló olyan tagállami rendelkezés, amely az ajándékozási illeték számítása kapcsán akként rendelkezik, hogy az e tagállam területén fekvő ingatlan ajándékozása esetén irányadó illetékalap tekintetében alkalmazott illetékmentesség abban az esetben, ha az ajándékozó és a megajándékozott az ajándékozás időpontjában más tagállamban rendelkezik lakóhellyel, alacsonyabb annál a mentességnél, mint amely akkor lett volna irányadó, ha az említett időpontban legalább egyikük az előbbi tagállamban rendelkezett volna lakóhellyel.

14 A kérdést előterjesztő bíróság ugyanakkor rámutat, hogy a jelen eset két szempontból különbözik a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítélet alapjául szolgáló tényállástól. Egyrészt az örökhagyó és Y. Welte a hagyaték megnyílásának időpontjában nem az Európai Unió valamely tagállamában, hanem harmadik országban rendelkezett lakóhellyel. Másrészt Y. Welte haláleset

folytán történ? vagyonszerzésének tárgyát nemcsak az örökhagyó düsseldorfi ingatlana képezi, hanem német és svájci bankokkal szembeni számlaköveteléseket is örökölt. Igazolható tehát, hogy Y. Welte számára nem biztosították a teljes 500 000 euró, hanem csak a 2000 eurós illetékmentes részt, mivel az örökölt vagyonnak csak a Németországban található része után szabtak ki illetéket.

15 A kérdést el?terjeszt? bíróságnak kételyei vannak azt illet?en, hogy ezen érvek igazolhatják?e a belföldi illet?ség? és a külföldi illet?ség? személyek közötti eltér? bánásmódot, és a C?101/05. sz. A?ügyben 2007. december 18?án hozott ítéletre (EBHT 2007., I?11531. o.), valamint a fent hivatkozott Mattner?ügyben hozott ítéletre hivatkozik. Úgy véli különösen, hogy Y. Welte tekintetében az illetékmentes rész csupán 2000 euróra történ? korlátozása túlterjed a belföldi és külföldi illet?ség? személyekkel való egyenl? bánásmódhoz szükséges mértéken. A jelen ügyben ugyanis a Németországban kiszabott illeték tárgyát képez? hagyatékot jelent? düsseldorfi ingatlan értéke 329 200 euróban került megállapításra, amely a teljes hagyaték 532 397,76 euróra becsült értékének hozzávet?leg 62%?át teszi ki. Az, hogy a hagyaték értékének körülbelül 38%?a után nem szabtak ki illetéket, nehezen igazolhatja, hogy az 500 000 euró helyett csupán 2000 euró illetékmentes részt biztosítottak.

16 E körülményekre tekintettel a Finanzgericht Düsseldorf elhatározta az eljárás felfüggesztését, és a következ? kérdést terjesztette a Bíróság elé el?zetes döntéshozatalra:

„Úgy kell?e értelmezni az [EK] 56. és [az EK] 58. [cikket], hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszabására vonatkozó olyan tagállami nemzeti szabályozás, amely a belföldi ingatlant külföldi illet?ség? személyt?l öröklés útján megszerz? külföldi illet?ség? személy részére csak 2000 euró illetékmentes részt ír el?, míg az illetékmentes rész 500 000 euró lenne akkor, ha az örökhagyó vagy az örökös a hagyaték megnyílásának id?pontjában az érintett tagállamban rendelkezne lakóhellyel?”

Az el?zetes döntéshozatalra el?terjesztett kérdés?l

17 A kérdést el?terjeszt? bíróság kérdésével lényegében arra keres választ, hogy az EK 56. és az EK 58. cikket úgy kell?e értelmezni, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó tagállami szabályozás, amely úgy rendelkezik, hogy az e tagállam területén fekv? ingatlan öröklése esetén irányadó illetékalap tekintetében alkalmazott illetékmentesség abban az esetben, ha – mint az alapeljárás tényállása esetében – az örökhagyó és az örökös a hagyaték megnyílásának id?pontjában harmadik országban, mint például a Svájci Államszövetségben rendelkeznek lakóhellyel, alacsonyabb annál a mentességnél, mint amely akkor lett volna irányadó, ha az említett id?pontban legalább egyikük az el?bbi tagállamban rendelkezett volna lakóhellyel.

18 Az EK 56. cikk (1) bekezdése általánosan tiltja a tagállamok, valamint a tagállamok és harmadik országok közötti t?kemozgásra vonatkozó korlátozást.

19 Mivel az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti „t?kemozgások” fogalmának meghatározása hiányzik a Szerz?désb?l, a Bíróság a 88/361 irányelv I. mellékletét képez? nomenklatúrának jelzésértéket tulajdonított, figyelembe véve, hogy a nomenklatúra bevezetésében foglaltaknak megfelel?en a lista nem kimerít? (lásd többek között a C?513/03. sz. van Hilten?van der Heijden?ügyben 2006. február 23?án hozott ítélet [EBHT 2006., I?1957. o.] 39. pontját, valamint a C?25/10. sz. Missionswerk Werner Heukelbach ügyben 2011. február 10?én hozott ítélet [EBHT 2011., I?497. o.] 15. pontját).

20 E tekintetben az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az öröklés, amely az elhunyt személy hagyatékának egy vagy több személyre történ? átszállását jelenti, és amely a

88/361 irányelv I. mellékletének „Személyes t?kmozgások” cím? XI. része alá tartozik, t?kmozgásnak min?sül az EK 56. cikk értelmében, azon eseteket kivéve, amikor a t?kmozgás összetev?i 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 fent hivatkozott van Hiltene?van der Heijden ügyben hozott ítélet 40–42. pontját és a C?31/11. sz. Scheunemann?ügyben 2012. július 19?én hozott ítélet 22. pontját).

21 Semmiképpen sem min?sül tisztán bels? helyzetnek az, amikor a halála idején Svájcban illetékességgel rendelke? személy ugyanezen államban illetékességgel rendelke? személyre hagyatékként hagy többek között egy Németországban található és az öröklési illeték kiszámításakor e tagállamban figyelembe veend? ingatlant. Következésképpen az alapügy tárgyát képez? öröklés az EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti t?kmozgások körébe tartozó m?veletnek min?sül.

22 Ezért mindenekel?tt azt kell megvizsgálni, hogy az alapeljárás tárgyát képez?höz hasonló nemzeti szabályozás a t?kmozgás korlátozását képezi?e, mint azt Y. Welte az alapeljárásban, valamint az Európai Bizottság a Bírósághoz benyújtott észrevételeiben el?adta.

A szabad t?kmozgás EK 56. cikk (1) bekezdése szerinti korlátozásának fennállásáról

23 Az állandó ítélkezési gyakorlatból kit?nik, hogy az öröklés esetét illet?en az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, a t?kmozgást korlátozó intézkedések többek között azon intézkedéseket foglalják magukban, amelyek csökkentik a hagyaték fekvési helye szerinti tagállamtól eltér? államban lakó személy hagyatékának értékét, és amelyek alapján e hagyaték illetékköteles (lásd többek között a fent hivatkozott Barbier?ügyben hozott ítélet 62. pontját; a C?11/07. sz., Eckelkamp és társai ügyben 2008. szeptember 11?én hozott ítélet [EBHT 2008., I?6845. o.] 44. pontját és a C?43/07. sz., Arens?Sikken?ügyben 2008. szeptember 11?én hozott ítélet [EBHT 2009., I?6887. o.] 37. pontját, valamint a fent hivatkozott Missionswerk Werner Heukelbach ügyben hozott ítélet 22. pontját).

24 A jelen esetben az alapeljárásban érintett nemzeti szabályozás úgy rendelkezik, hogy – amennyiben az örökhagyó és az örökös a hagyaték megnyílásának id?pontjában nem e tagállami illet?ség? – a németországi ingatlant magában foglaló hagyaték esetén irányadó illetékalap tekintetében alkalmazott illetékmentesség alacsonyabb annál a mentességnél, amit abban az esetben alkalmaznának, ha az örökhagyó vagy az örökös lakóhelye az adott id?pontban Németországban lett volna.

25 Meg kell állapítani, hogy az ilyen szabályozás, amely az érintett ingatlan illetékalapja vonatkozásában irányadó illetékmentességet az örökhagyónak és az örökösnek a hagyaték megnyílása id?pontjában fennálló lakóhelyét?l teszi függ?vé, a belföldi lakóhellyel nem rendelke? személyek közötti, ilyen ingatlant érint? öröklést súlyosabb adóteherrel sújtja, mint a legalább egy belföldi illet?ség? személyt érint? öröklés esetén, és ekképpen a az említett hagyaték értékének csökkenését eredményezi (lásd analógia útján a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítélet 45. és 46. pontját, a fent hivatkozott Mattner?ügyben hozott ítélet 27. és 28. pontját, valamint a fent hivatkozott Missionswerk Werner Heukelbach ügyben hozott ítélet 24. pontját).

26 Ebb?l az következik, hogy az alapeljárás tárgyát képez?höz hasonló nemzeti szabályozás a t?ke szabad mozgásának az EK 56. cikk (1) bekezdése szerint tiltott korlátozását valósítja meg.

Az EK 57. cikk (1) bekezdésének a harmadik országokba irányuló vagy onnan származó t?kmozgás szabadságának korlátozásával kapcsolatos alkalmazásáról

27 A német és a belga kormány, valamint a Bizottság úgy érvelnek ugyanakkor, hogy az ilyen

korlátozás a harmadik országokat érint? t?kemozgást illet?en az EK 57. cikk (1) bekezdése értelmében megengedhet? lehet.

28 Emlékeztetni kell arra, hogy e rendelkezés értelmében az EK 56. cikk nem érinti azoknak a nemzeti vagy uniós jogszabályok alapján 1993. december 31?én hatályban lév?, a t?ke szabad mozgására vonatkozó korlátozásoknak a harmadik országokra történ? alkalmazását, amelyeket az ilyen országokba irányuló vagy onnan származó olyan t?kemozgás tekintetében fogadtak el, amely közvetlen befektetéssel – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –, letelepedéssel, pénzügyi szolgáltatások nyújtásával vagy értékpapírok t?kepiacokra történ? bevezetésével függ össze.

29 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdése tartalmazza azon t?kemozgások kimerít? listáját, amelyek mentesülhetnek az EK 56. cikk (1) bekezdésének alkalmazása alól, és e rendelkezés nem említi az öröklést. E rendelkezést, mint a t?ke szabad mozgásának alapvet? elvét?l való eltérést, szigorúan kell értelmezni (lásd analógia útján a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítélet 57. pontját).

30 Mind a német kormány, mind a Bizottság, amelyekhez a belga kormány is csatlakozik, kiemelik ugyanakkor, hogy az EK 57. cikk (1) bekezdése „a közvetlen befektetéssel, beleértve az ingatlanbefektetéseket is” összefügg? t?kemozgásokra vonatkozik. Az ingatlanvagyonnal kapcsolatos öröklés ilyen befektetésnek min?sül, amennyiben e hagyaték örököse – az örökhagyó jogai és kötelezettségei egészének az örököseire szállásával – az örökhagyó helyébe lép az említett ingatlan tulajdonjogát illet?en. Az ilyen jelleg? öröklés tehát az ingatlanszerzés egy formáját jelenti, amely az ingatlanbefektetéshez hasonlítható.

31 Meg kell ugyanakkor állapítani, hogy míg az öröklés – amint arra már a jelen ítélet 20. pontja emlékeztetett – a 88/361 irányelv I. mellékletének a „Személyes t?kemozgások” cím? XI. része, addig a „közvetlen befektetések” és az „ingatlanbefektetések” egyaránt más részek – az említett melléklet I. és II. része – alá tartoznak.

32 Míg ez utóbbi fogalmak meghatározását nem tartalmazza a Szerz?dés, az említett I. részben szerepl? felsorolásból és az arra vonatkozó magyarázó megjegyzésekb?l – amelyeknek a Bíróság jelzésértéket tulajdonított – kit?nik, hogy a „közvetlen befektetések” fogalmába minden olyan, természetes vagy jogi személy által végrehajtott befektetés beletartozik, amely a t?két biztosító személy és azon társaság közötti tartós és közvetlen kapcsolat létrehozását, illetve fenntartását szolgálja, amelynek részére e t?két gazdasági tevékenység folytatása céljából szánják (lásd ebben az értelemben a C?157/05. sz. Holböck?ügyben 2007. május 24?én hozott ítélet [EBHT 2007., I?4051. o.] 34 és 35. pontját és az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlatot).

33 Magából a 88/361 irányelv I. melléklete II. részének címéb?l is kit?nik, hogy az e részben érintett „ingatlanbefektetések” közé nem tartoznak a melléklet I. részében említett közvetlen befektetések.

34 Ilyen körülmények között meg kell állapítani – a f?tanácsnok indítványának 55. pontjával egyez?en –, hogy amikor az EK 57. cikk (1) bekezdése „közvetlen befektetésekre – az ingatlanbefektetéseket is beleértve –” hivatkozik, az csak azokra az ingatlanbefektetésekre vonatkozik, amelyek a 88/361 irányelv I. mellékletének I. része alá tartozó közvetlen befektetéseknek min?sülnek.

35 Ezzel szemben az alapügyben szóban forgóhoz hasonló „hagyatéki” típusú ingatlanbefektetésekre, amelyek az örökhagyó szüleinek házához kapcsolódnak, magáncélból kerül sor, anélkül hogy gazdasági tevékenység folytatásához kapcsolódnának, és nem tartoznak az EK 57. cikk (1) bekezdésének hatálya alá.

36 E következtetést, amely összhangban van azzal, hogy e rendelkezést a t?kemozgás szabadságának elvét?l való eltérésként szigorúan kell értelmezni, a Bizottság állításaival ellentétben egyáltalán nem vonhatja kétségbe a fent hivatkozott Scheunemann?ügyben hozott ítélet.

37 Az említett ítélet 35. pontjában a Bíróság valóban kimondta, hogy az olyan tagállami szabályozás, amely az öröklési illeték kiszámítása során a harmadik államban székhellyel rendelkező t?ketársaságban fennálló részesedésben megtestesülő hagyaték esetében kizárja bizonyos illetékkedvezmények alkalmazását, döntően nem a t?kemozgás szabadságát, hanem a letelepedés szabadságát érinti, ha e részesedés lehetővé teszi jogosultja számára, hogy irányítást biztosító befolyást gyakoroljon az érintett társaság döntéseire, és meghatározza annak tevékenységét. A Bíróság így nem a 88/361 irányelv I. mellékletében meghatározott nomenklatúrára támaszkodott a szóban forgó helyzetben alkalmazandó alapvető szabadság meghatározása érdekében.

38 A jelen ügy ezzel szemben a t?kemozgás szabadságának elvét?l olyan esetben történő eltérés értelmezésére vonatkozik, ahol nyilvánvaló, hogy e szabadság alkalmazandó. Míg a Szerződés által elismert alapvető szabadságokat kiterjesztően kell értelmezni, az e szabadságoktól való eltérések, amint arra a jelen ítélet 29. és 36. pontja is emlékeztet, szigorú értelmezés tárgyát kell, hogy képezzék.

39 Következésképpen az alapeljárásban szóban forgóhoz hasonló, harmadik országba – például a Svájci Államszövetségbe – irányuló szabad t?kemozgás korlátozása nem mentesülhet az EK 56. cikk (1) bekezdésének alkalmazása alól az EK 57. cikk (1) bekezdése alapján.

40 E feltételek mellett meg kell vizsgálni, hogy a t?kemozgás ekképpen megállapított korlátozása mennyiben igazolható a Szerződés rendelkezései értelmében.

A t?ke szabad mozgásának korlátozását az EK 58. cikk (1) és (3) bekezdése értelmében igazoló ok fennállásáról

41 Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében az EK 56. cikk rendelkezései „nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy: [...] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a t?kebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek”.

42 Az EK 58. cikk e rendelkezését a t?kemozgás szabadságának elvét?l való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden adójogi szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a t?kebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel (lásd a C-256/06. sz. Jäger?ügyben 2008. január 17-én hozott ítélet [EBHT 2008., I?123. o.] 40. pontját; a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítélet 57. pontját; a fent hivatkozott Arens?Sikken?ügyben hozott ítélet 51. pontját, valamint a fent hivatkozott Mattner?ügyben hozott ítélet 32. pontját).

43 Az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontjában elírt kivételt korlátozza ugyanis ugyanezen cikk (3) bekezdése, amely szerint az említett (1) bekezdésben említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak az 56. cikkben meghatározott szabad tőkemozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (lásd a fent hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 41. pontját; a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítélet 58. pontját; a fent hivatkozott Arens-Sikken-ügyben hozott ítélet 52. pontját, valamint a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítélet 33. pontját).

44 Különbséget kell tehát tenni az EK 58. cikk (1) bekezdésének a) pontja értelmében megengedett egyenlőtlen bánásmód és az ugyanezen cikk (3) bekezdése által tiltott önkényes megkülönböztetés között. Az állandó ítélkezési gyakorlatból következik, hogy az olyan nemzeti adójogi szabályozás, mint amilyen az alapügyben szerepel, amely az öröklési illeték kiszámításakor az érintett tagállamban fekvő ingatlan illetékalapjára irányadó illetékmentesség összege tekintetében különbséget tesz aszerint, hogy az örökhagyó vagy az örökös ezen tagállamban rendelkezett-e lakóhellyel, vagy pedig mindkettőjüknek valamely más tagállamban volt lakóhelyük, csak akkor egyeztethető össze a Szerződésnek a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel, ha az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem összehasonlíthatóak, vagy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja. Ezenfelül ahhoz, hogy az egyenlőtlen bánásmód igazolható legyen, az nem lépheti túl a kérdéses szabályozás céljának eléréséhez szükséges mértéket (lásd a C-319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-7477. o.] 29. pontját; a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítélet 58. és 59. pontját; a fent hivatkozott Arens-Sikken-ügyben hozott ítélet 52. és 53. pontját, valamint a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítélet 34. pontját).

A szóban forgó helyzetek összehasonlíthatóságáról

45 A német kormány – a belga kormány által támogatva – úgy érvel, hogy objektíve eltérő helyzetet képez az az öröklés, amely külföldi illetőségű személyeket érint, és az, amely belföldi illetőségű személyt is érint. Az első esetben, mivel az örökös korlátozottan alanya a németországi öröklési illetéknek, e tagállamban kizárólag a BewG 121. §-ában meghatározott vagyon tekintetében köteles illetéket fizetni, amely e tagállamhoz kötődik, és „belföldi vagyont” képez. Ezzel szemben a második esetben, tekintettel arra, hogy az örökös teljes körű öröklésiilleték-kötelezettség terheli Németországban, e tagállamban köteles a megszerzett vagyon teljes egésze tekintetében illetéket fizetni, függetlenül annak jellegétől és helyétől, az ún. „teljes vagyon” elve alapján.

46 E kormányok szerint az alapeljárásban szóban forgó szabályozás e tekintetben összhangban van a C-279/93. sz. Schumacker-ügyben 1995. február 14-én hozott ítélettel (EBHT 1995., I-225. o.) eredő ítélkezési gyakorlattal, amelynek értelmében főszabály szerint a lakóhely szerinti államnak kell értékelnie a belföldi illetőségű személyek teherviselő képességét, és adott esetben alkalmaznia kedvezményeket az érintett személyes helyzetére tekintettel, mivel a külföldi illetőségű személy által valamely állam területén szerzett jövedelem leggyakrabban csak egy részét képezi az érintett teljes jövedelmének. Hasonlóképpen a jelen ügyben a külföldi illetőségű személy öröklési illetékének alapja főszabály szerint alacsonyabb a belföldi személyénél.

47 A német és a belga kormány – a kérdést előterjesztő bírósághoz hasonlóan – előadják továbbá ezzel kapcsolatban, hogy ha a Bíróság nem is követte ezen érvelést a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítéletben, amely ugyanazon eltérő bánásmódra vonatkozott, mint a jelen alapeljárás is, ezen ítélet nem a hagyaték teljességére vonatkozó öröklési illeték kiszámítását érintette, hanem egyetlen ingatlannal kapcsolatos ajándékozási illeték kiszámítását, és ezért az

adott esetben nem állt fenn semmilyen objektív különbség a korlátozott és a teljes illetékkötelezettség alá tartozó ajándékozás között.

48 Meg kell ugyanakkor jegyezni, hogy az említett érvelést a Bíróság nem csupán – amint e kormányok állítják – az ingatlan ajándékozása következtében fizetendő vagyónátruházási illeték kiszámítását illetően utasította el (a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítélet 35–38. pontja), hanem az ilyen ingatlanra vonatkozó öröklési illeték kiszámítását illetően is (lásd a fent hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 44. pontját, a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítélet 61–63. pontját, valamint a fent hivatkozott Arens-Sikken-ügyben hozott ítélet 55–57. pontját).

49 E tekintetben a Bíróság úgy találta, hogy a Németországban fekvő ingatlan után fizetendő öröklési illeték összegét illetően nem áll fenn semmilyen objektív eltérés, amely igazolhatná az olyan személyek vonatkozásában fennálló egyenlőtlen bánásmódot, akik közül egyik sem rendelkezik e tagállamban lakóhellyel, illetve akik közül legalább az egyik e tagállamban lakik. A Németországban fekvő ingatlan után fizetendő öröklési illeték összegét ugyanis az ErbStG alapján kell kiszámítani, egyszerre figyelembe véve az ingatlan értékét, valamint az örökhagyó és az örökös között fennálló személyes kapcsolatot. E két feltétel egyike sem függ ugyanakkor az érintettek lakóhelyétől (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Jäger-ügyben hozott ítélet 44. pontját, a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítélet 61. pontját, valamint a fent hivatkozott Arens-Sikken-ügyben hozott ítélet 55. pontját).

50 Egyébiránt a német szabályozás a Németországban fekvő ingatlanok után fizetendő öröklési illeték megfizetése szempontjából f?szabály 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 örököszt. E szabályozás a Németországban fekvő ingatlanok után fizetendő öröklési illeték számítása szempontjából ugyanis csak az illetékalap tekintetében irányadó illetékmentesség vonatkozásában alkalmaz eltérő bánásmódot a belföldi lakóhellyel nem rendelkező személyek közötti öröklések és az olyan öröklések között, amelyek kapcsán belföldi lakóhellyel rendelkező személy érintett. Ezzel szemben az illetékcsoportoknak és az illeték mértékének az ErbStG 15. és 19. §a szerinti meghatározása azonos szabályok szerint történik.

51 Amennyiben valamely nemzeti szabályozás az öröklés útján szerzett és az érintett tagállamban fekvő ingatlan adóztatása szempontjából ugyanúgy kezeli egyrészt a belföldi lakóhellyel nem rendelkező, ezen ingatlant belföldi lakóhellyel szintén nem rendelkező örökhagyótól megszerző örököszt, másrészt pedig a belföldi lakóhellyel nem rendelkező vagy azzal rendelkező, ezen ingatlant belföldi lakóhellyel rendelkező örökhagyótól megszerző örököszt, valamint a belföldi lakóhellyel rendelkező, ugyanezen ingatlant belföldi lakóhellyel nem rendelkező örökhagyótól megszerző örököszt, ugyanezen adóztatás keretében az ezen ingatlan illetékalapjára irányadó illetékmentesség alkalmazása tekintetében nem kezelheti ezen örökösöket eltérő módon anélkül, hogy megsértené az uniós jogból eredő követelményeket. A nemzeti jogalkotó ugyanis azzal, hogy az örökösnek biztosítható illetékmentesség összege kivételével egyenlő bánásmódban részesítette a személyek e két csoportja általi örökléseket, elismerte azt, hogy e csoportok helyzete között az öröklési illeték módozatai és megfizetésének feltételei tekintetében nincs olyan objektív különbség, amely az eltérő bánásmódot igazolhatná (lásd analógia útján a fent hivatkozott Eckelkamp és társai ügyben hozott ítélet 63. pontját, a fent hivatkozott Arens-Sikken-ügyben hozott ítélet 57. pontját, valamint a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítélet 38. pontját).

52 Kétségtávol el kell ismerni, hogy – amint arra a német és a belga kormányok hivatkoznak – a Németországban korlátozott öröklésiilleték?kötelezettség alá tartozó külföldi illet?ség? örökös esetében megállapított illetékalap – az e kormányok által használt kifejezéssel élve – „f?szabály

szerint” alacsonyabb, mint az olyan, akár belföldi, akár külföldi illetőségű örökös esetében, aki e tagállamban teljes körű illetékkötelezettség alá tartozik.

53 E körülmény azonban nem kérdőjelezi meg a fenti megállapításokat, amennyiben az illetékalap tekintetében az alapeljárásban érintett szabályozásban elírt illetékmentesség összege egyáltalán nem változik a hagyaték illetékalapja összegének függvényében, hanem azonos marad, bármennyi legyen is az. Amint az a Bírósághoz benyújtott iratokból kitűnik, ezen illetékmentességet automatikusan biztosítják minden örökösnek pusztán azon az alapon, hogy Németországban öröklési illetékkötelezettség alanya, annak érdekében, hogy a családi vagyon egy részének illetékmentességét biztosítsák a hagyaték teljes összegének csökkentésével. Márpedig, miképpen ezen adóalanyiság egyáltalán nem függ a lakóhelytől, hiszen a szóban forgó szabályozás, amely minden Németországban fekvő ingatlan megszerzését öröklési illetéknek veti alá, függetlenül attól, hogy az örökhagyó és az örökös belföldi vagy külföldi illetőségű, a családi vagyon részleges mentességének célja egyformán érinti az összes olyan személyt, aki Németországban öröklésiilletékkötelezettség alá tartozik, akár belföldi, akár külföldi illetőségű, amennyiben e mentesség a hagyaték teljes összegének csökkentésére irányul.

54 Ekképpen az olyan hagyaték örökösét, amelynek illetékalapja Németországban – mint az alapeljárásban Y. Welte esetében – az e tagállamban fekvő ingatlanra korlátozódik, megilletné – Y. Weltével ellentétben – az 500 000 euró összegű illetékmentesség, ha ez az örökös ezen ingatlant olyan örökhagyótól szerezné, aki lakóhellyel rendelkezett német területen, és akivel házastársi kapcsolatban állt, vagy ha az említett örökös belföldi illetőségű volt, és ezen ingatlant külföldi illetőségű személytől szerezte meg.

55 Ebből következik, hogy – mivel az illetékmentesség összege nem függ az illetékalap összegétől, hanem azt az örökös adóalanyiságából eredően biztosítják – a külföldi illetőségű örökhagyó külföldi illetőségű örökösének korlátozott illetékkötelezettsége nem jelent olyan körülményt, amely az illetékmentesség tekintetében objektíven eltérővé tenné ezen örökös helyzetét a belföldi illetőségű örökhagyó külföldi illetőségű örökösének helyzetétől vagy a belföldi vagy külföldi illetőségű örökhagyó belföldi illetőségű örökösének helyzetétől.

56 Következésképpen az alapügyben Y. Welte helyzete hasonló minden olyan örökös helyzetéhez, aki öröklés útján Németországban fekvő ingatlant olyan, e tagállam területén lakóhellyel rendelkező örökhagyótól szerez meg, akivel házastársi kapcsolatban áll, valamint a Németországban lakóhellyel rendelkező olyan örökös helyzetéhez, aki az e területen lakóhellyel nem rendelkező örökhagyó házastársától szerez ingatlant.

57 Ennélfogva meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szóban forgóhoz hasonló szabályozást objektíven igazolhatja-e közérdeken alapuló nyomós ok, amint azt a német kormány másodlagosan eladja.

Közérdeken alapuló nyomós ok fennállásáról

58 Először is a német kormány úgy érvel, hogy az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozás az adójogi koherencia megőrzését szolgálja. A korlátozott illetékkötelezettség rendszerében a csökkentett illetékalap elnyét ellensúlyozza a csökkentett illetékmentességből eredő hátrány, míg a teljes körű illetékkötelezettség rendszerében a magasabb illetékmentesség elnyét ellensúlyozza a szélesebb adóalapból eredő hátrány.

59 E tekintetben emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság ítélkezési gyakorlatából kétségtől az következik, hogy az adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége igazolhatja a Szerződésben biztosított alapvető szabadságok gyakorlásának korlátozását. Az ilyen igazolhatósághoz azonban szükséges, hogy közvetlen kapcsolat álljon fenn az érintett

adókedvezmény biztosítása és a kedvezmény valamely meghatározott adóteherrel történő kiegyenlítése között (lásd a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 42. pontját, valamint a C-182/08. sz. Glaxo Wellcome ügyben 2009. szeptember 17-én hozott ítélet [EBHT 2009., I-8591. o.] 77. és 78. pontját).

60 Márpedig jelen esetben elegendő megállapítani, hogy azt az adókedvezményt, amely abban áll, hogy az öröklés tárgyát képező ingatlan fekvésének helye szerinti tagállamban az illetékalapra az illetékmentességet teljes mértékében alkalmazzák abban az esetben, ha az öröklés legalább egy, az említett államban lakóhellyel rendelkező személyt érint, ebben az államban nem egyenlíti ki semmilyen meghatározott, az öröklési illeték címén kivetett adóteher (lásd analógia útján a fent hivatkozott Mattner-ügyben hozott ítélet 54. pontját).

61 Ebből következik, hogy az alapügy tárgyát képező szabályozást nem igazolhatja a német adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége.

62 Másodsorban a német kormány úgy érvel, hogy az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályok az adóellenőrzés hatékonyságát szolgálják. A tagállamok illetékes hatóságainak a közvetlen adóztatás területén történő kölcsönös segítségnyújtásáról szóló, 1977. december 19-i 77/799/EGK tanácsi irányelvben (HL L 336., 15. o.; magyar nyelvű kiadás 9. fejezet, 1. kötet, 63. o.) együttműködési keretet hoz létre a tagállamok illetékes hatóságai között, amely nem létezik e tagállamok és harmadik államok illetékes hatóságai között, ha az adott harmadik ország nem vállalt kötelezettséget a kölcsönös segítségnyújtásra. A német adóhatóságnak nincs lehetősége bizonyossággal értékelni egy svájci illetőségű örökhagyó hagyatékát. Különösen az anyakönyvvezetőknek az elhalálozások bejelentésére vonatkozó kötelezettsége, a bíróságoknak és közjegyzőknek a halál esetére szóló rendelkezések megállapítására, illetve halotti anyakönyvi kivonat kiállítására vonatkozó kötelezettsége, továbbá bizonyos letétkezelőknek és alapkezelőknek a nyilatkozattételi kötelezettsége csak a német szervekre vonatkozik. E körülmények között a nemzeti adóhatóság csupán átvehetné az örökös által előadott elemeket, anélkül hogy azokat ellenőrizni tudná.

63 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint, amennyiben valamely tagállami szabályozás az adókedvezményt olyan feltételek teljesítésétől teszi függővé, amelyeknek a betartása csak valamely harmadik állam illetékes hatóságai által nyújtott információk útján ellenőrizhető, e tagállam fűszabály szerint jogszerűen megtagadhatja a kedvezmény nyújtását, amennyiben – különösen e harmadik állam információnyújtásra vonatkozó egyezményes kötelezettségének hiányában – lehetetlennek bizonyul az információknak az említett államtól való beszerzése (lásd a fent hivatkozott A-ügyben hozott ítélet 63. pontját, a C-72/09. sz. Établissements Rimbaud ügyben 2010. október 28-án hozott ítélet [EBHT 2010., I-10659. o.] 44. pontját, valamint a C-48/11. sz. A-ügyben 2012. július 19-én hozott ítélet 36. pontját).

64 Ugyanakkor, amint azt a fűtanácsnok indítványa 76. és 77. pontjában megjegyezte, a német kormány által hivatkozott információk lényegében a halotti bizonyítványokat és a hagyaték megnyílásának helye szerinti tagállam anyakönyvvezetői által kiállított dokumentumokat érintik, amelyeket közölhetnek az örökösök, vagy adott esetben – kettős adóztatás elkerülésére irányuló kétoldalú megállapodás alapján – e tagállam adóhatóságai, és amelyek fűszabály szerint nem igényelnek átfogó értékelést.

65 Mindenesetre a nemzeti szabályozás értelmében a Németországban lakóhellyel rendelkező örökös az illetékalap tekintetében az illetékmentesség teljes mértékben részesülnek, amikor öröklés révén megszerez egy e tagállamban fekvő ingatlant olyan örökhagyótól, aki halála pillanatában harmadik országban rendelkezett lakóhellyel.

66 Az ilyen öröklés esetében – az alapügyben szóban forgó örökléshez hasonlóan – szükség

van a harmadik országbeli illetőség? örökhagyóra vonatkozó adatok illetékes német hatóságok általi ellenőrzése.

67 E körülmények között a német kormány nem hivatkozhat arra, hogy az adóellenőrzések hatékonyságának megőrzéséhez szükséges az alapeljárás tárgyát képező nemzeti szabályozás, amennyiben harmadik országbeli – például svájci államszövetségi – illetőségű személyek közötti öröklés esetében az örököszt megfosztja az illetékalap tekintetében a teljes mértékű illetékmentesség elnyétl.

68 Így az előterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy az EK 56. és az EK 58. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó olyan tagállami szabályozás, amely úgy rendelkezik, hogy az e tagállam területén fekvő ingatlan öröklése esetén irányadó illetékalap tekintetében alkalmazott illetékmentesség abban az esetben, ha – mint az alapeljárás tényállása esetében – az örökhagyó és az örökös a hagyaték megnyílásának időpontjában harmadik országban, mint például a Svájci Államszövetségben, rendelkezik lakóhellyel, alacsonyabb annál a mentességnél, mint amely akkor lenne irányadó, ha az említett időpontban legalább egyikük az előbbi tagállamban rendelkezett volna lakóhellyel.

A költségekről

69 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 (harmadik tanács) a következőképpen határozott:

Az EK 56. és az EK 58. cikket úgy kell értelmezni, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték kiszámítására vonatkozó olyan tagállami szabályozás, amely úgy rendelkezik, hogy az e tagállam területén fekvő ingatlan öröklése esetén irányadó illetékalap tekintetében alkalmazott illetékmentesség abban az esetben, ha – mint az alapeljárás tényállása esetében – az örökhagyó és az örökös a hagyaték megnyílásának időpontjában harmadik országban, mint például a Svájci Államszövetségben, rendelkezik lakóhellyel, alacsonyabb annál a mentességnél, mint amely akkor lenne irányadó, ha az említett időpontban legalább egyikük az előbbi tagállamban rendelkezett volna lakóhellyel.

Aláírások

* Az eljárás nyelve: német.