

C-394/20. sz. ügy

Előzetes döntéshozatal iránti kérelem

A benyújtás napja:

2020. augusztus 18.

A kérdést előterjesztő bíróság:

Finanzgericht Düsseldorf (Németország)

Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:

2020. július 20.

Felperes:

XY

Alperes:

Finanzamt V

[omissis]

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

[omissis]

V É G Z É S

Az

XY

– felperes –

[omissis]

kontra

Finanzamt V
[omissis]

– alperes –

között

öröklési illeték tárgyában

folyamatban lévő ügyben a negyedik tanács [omissis]

[omissis]

2020. július 20-án a következő végzést hozta:

Az eljárást felfüggeszti.

Előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdéseket terjeszti az Európai Unió Bírósága elé:

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

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

E végzéssel szemben nincs helye jogorvoslatnak. **[eredeti 3. o.]**

I n d o k o l á s :

I.

1. A felperes osztrák állampolgár, és 2014 óta lakik Ausztriában. A felperes a lánya E örökhagyónak, aki szintén osztrák állampolgársággal rendelkezett, és Ausztriában lakott.

2. Az örökhagyó F. városban található három beépített telek, valamint egy G. városban található beépítetlen telek tulajdonosa volt.
3. Az örökhagyó az általa készített végrendeletben egyedüli örökösének a felperest tette meg. Feleségét, Ef...-t és fiát, S...-t a kötelesrésze szorította. Az örökhagyó 2018. augusztus 12-én hunyt el Ausztriában.
4. Az örökhagyó halálát követően a felperes kötelesrésze vonatkozó megállapodásban kötelezettséget vállalt arra, hogy egyedüli örökösként Ef és S részére kötelesrészi igényük kielégítése érdekében 1 700 000, illetve 2 850 000 eurót fizet. A felperes az alperes adóhivatalhoz benyújtott öröklési nyilatkozatában kérte, hogy a kötelesrészekre eső kötelezettségeket, 43%-os arányban, azaz összesen 1 956 500 euróösszegben, a hagyatéki tartozásként vonják le a öröklés útján történő vagyonszerzésének értékéből. Ezt az összeget úgy kapta meg, hogy a német öröklési illeték alá tartozó németországi ingatlanvagyon általa kiszámított 4 970 000 euró értékének aránya a hagyatéki tárgyat képező összes vagyontárgy 11 592 598,10 eurós értékének 43%-át teszi ki. A német öröklési illeték alá nem tartozó vagyon (a Spanyolországban található tőkevagyon és ingatlan) értékét 6 622 598,10 euró összegben számította ki.
5. Az alperes adóhatóság a felperest 642 333 euró összegű öröklési illeték megfizetésére kötelezte. Ennek során az illetéket kizárólag a Németországban fekvő ingatlanok tekintetében állapította meg. A kötelesrészek hagyatéki tartozásként történő levonását megtagadta, mivel azok gazdasági szempontból nem kapcsolódnak a fent említett ingatlanokhoz. Ezen kívül a megállapított öröklési illeték kiszámítása során az Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény, a továbbiakban: ErbStG) 16. §-a (1) bekezdésének 2. pontjában az örökhagyó gyermekei tekintetében meghatározott [eredeti 4. o.] 400 000 euró illetékmentes rész helyett az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdésére való hivatkozással 228 511 euró részösszeggel csökkentett 171 489 euró illetékmentes részt vett figyelembe.
6. Keresetében a fellebbező azt kéri, hogy az öröklési illetéket 227 181 euróra csökkentsék. Az ErbStG 16. §-a (1) bekezdésének 1. pontjában meghatározott 400 000 euró illetékmentes rész csökkentés nélkül illeti meg. Az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdése ellentétes az uniós joggal. Továbbá az általa fizetendő kötelesrészek hagyatéki tartozásként legalább arányosan az általa kiszámított 1 956 500 eurós összegben történő levonhatóságának megtagadása is ellentétes az uniós joggal.
7. A Finanzamt a következőket állítja: Az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdése szerint az ErbStG 16. §-a (1) bekezdésének 2. pontjában meghatározott illetékmentes részt egy részösszeggel csökkenteni kell. Az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének második mondata értelmében a felperes által fizetendő kötelesrészek nem vonhatók le hagyatéki tartozásként, mivel azok a hagyatéki részét képező egyes vagyontárgyakhoz gazdaságilag nem kapcsolódnak.

II.

8. Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről való döntés szempontjából a legutóbb a 2017. június 23-i törvény [omissis] 4. cikkével módosított, 1997. február 27-án kihirdetett német Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény, ErbStG) [omissis] alábbi rendelkezései bírnak jelentőséggel:

9. 1. § Adóköteles tevékenységek

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

1. a haláleset folytán történő vagyonszerzés;

2. az élők közötti ajándékozás;

[...]

10. 2. § Az illetékkötelezettség személyi hatálya [**eredeti 5. o.**]

(1) Illetékfizetési kötelezettség keletkezik:

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

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

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

[...]

3. minden egyéb esetben arra a vagyonrészre nézve, amely [az értékbecslésről szóló törvény {Bewertungsgesetz}, a továbbiakban: BewG] 121. §-a alapján belföldi vagyona tartozik (korlátozott illetékfizetési kötelezettség).

[...]

11. 3. § Haláleset folytán történő vagyonszerzés

(1) A haláleset folytán történő vagyonszerzésnek minősül:

1. öröklés [...], hagyomány [...] vagy érvényesített kötelelrész (a polgári törvénykönyv 2303. és azt követő §-ai) útján történő szerzés;

12. 9. § Az illetékfizetési kötelezettség keletkezése

(1) Az illetékfizetési kötelezettség

1. haláleset folytán történő vagyonszerzés esetén az örökhagyó halálával keletkezik, [...]

13. 10. § Illetékköteles örökség

(1) Illetékköteles örökségnek minősül az örökös gazdagodása, amennyiben az nem illetékmentes [...]. A 3. § szerinti esetekben a gazdagodásnak tekinthető az az összeg, amely abban az esetben adódik, ha a hagyaték teljes értékéből [...] – amennyiben az e törvény alapján illetékköteles – levonják a (3)–(9) bekezdés alapján levonható hagyatéki tartozásokat [...].**[eredeti 6. o.]**

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

1. az örökhagyó tartozásai [...];
2. a hagyományokból, meghagyásokból és érvényesített kötelelrészekből, valamint a öröklés pótlására vonatkozó jogigényből eredő kötelezettségek [...]

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

14. § Illetékcsoporthok

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

I. illetékcsoporth:

1. a házastárs és az élettárs;
2. a gyermekek és nevelt gyermekek, [...]

15. 16. § Illetékmentesség

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

1. a házastárs és az élettárs esetében 500 000 euróig;
2. az I. illetékcsoport 2. pontja szerinti gyermekek és az I. illetékcsoport 2. pontja szerinti elhunyt gyermekek gyermekei esetében 400 000 euróig;

[...]

(2) A korlátozott illetékfizetési kötelezettség eseteiben (a 2. § (1) bekezdésének 3. pontja) az (1) bekezdésben előírt illetékmentes rész részösszeggel csökken. E részösszeg **[eredeti 7. o.]** megfelel az ugyanabban időpontban megszerzett, a korlátozott illetékfizetési kötelezettség hatálya alá nem tartozó vagyon, valamint az ugyanazon személynél tíz éven belül felmerült, korlátozott illetékfizetési kötelezettség alá nem eső vagyoni előnyöknek az ugyanazon személy által tíz éven belül örökölt vagyon teljes értékéhez viszonyított arányának. A korábbi örökléseket a korábbi értéken kell figyelembe venni.

16. 37. § A törvény alkalmazása

[...]

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

17. Ezen túlmenően a legutóbb a 2016. november 4-i törvény [omissis] 2. cikkével módosított, 1991. február 1-jén kihirdetett Bewertungsgesetz (BewG) [omissis] alábbi rendelkezése bír jelentőséggel:

121. § Belföldi vagyon

A belföldi vagyonba tartozik:

1. a belföldi mezőgazdasági és erdészeti vagyon;
2. a belföldi ingatlanvagyon; [...]

18. Polgári jogi szempontból a legutóbb a 2017. november 13-án kihirdetett szövetségi törvény [omissis] 6. cikkével módosított Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie (az osztrák monarchia német örökös tartományaira vonatkozó polgári törvénykönyv) [omissis] következő rendelkezései relevánsak:

19. 756. §

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

20. 757. § **[eredeti 8. o.]**

Kötelesrész illeti meg az elhunyt leszármazóját, házastársát vagy bejegyzett élettársát.

21. 759. §

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

22. 761. §

(1) A kötelesrészt pénzben kell kiadni [...]

23. 764. §

(1) A kötelesrész iránti igényt a hagyatékából és a hagyaték bírói úton történő átadását követően kell kielégíteni [...]

24. 765. §

(1) A kötelesrészre jogosult az igényt saját maga és örökösei számára az elhunyt halálával szerzi meg.

(2) A kötelesrészre jogosult a kötelesrész pénzbeli kiadását csak az elhunyt halálát követő egy év elteltével kérheti.

25. 778. §

(1) A kötelesrészre jogosult kérésére a kötelesrész meghatározása érdekében a hagyaték egészét pontosan fel kell mérni és kell meg becsülni.

(2) A becslésnek az elhunyt halálának időpontján kell alapulnia. A kötelesrész pénzbeli kiadásáig a kötelesrészre jogosultat törvényes kamat illet meg.

26. Ezenkívül a német polgári törvénykönyv (Bürgerliches Gesetzbuch, BGB) [omissis] 2002. január 2-án kihirdetett szövegének következő rendelkezései relevánsak:

27. 2303. § Kötelesrészre jogosultak; a kötelesrész mértéke **[eredeti 9. o.]**

(1) Amennyiben az örökhagyó leszármazója végintézkedés révén ki van zárva az öröklésből, követelheti az örökségből a kötelesrész kiadását. A kötelesrész a törvényes örökrész értékének fele [...]

28. 2311. § A hagyaték értéke

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

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

III.

29. Az eljáró bírósági tanács felfüggeszti az előtte folyamatban lévő peres eljárást [omissis], és az Európai Unió működéséről szóló szerződés (a továbbiakban: EUMSZ) 267. cikkének második bekezdése alapján előzetes döntéshozatal céljából a rendelkező részben megfogalmazott kérdéseket az Európai Unió Bírósága (a továbbiakban: Bíróság) elé terjeszti. A kereset tárgyában hozandó döntés az e kérdésre adandó választól függ.
30. Az eljáró bírósági tanácsnak kételyei vannak azt illetően, hogy az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdése összeegyeztethető-e az EUSZ 65. cikkel összefüggésben értelmezett EUSZ 63. cikk (1) bekezdésével.
31. A Bíróság C-479/14. sz. ügyben 2016. június 8-án hozott ítéletére (ECLI:EU:C:2016:412) válaszul a német jogalkotó módosította az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdését. A módosítás alapján azon vagyonszerzések esetében, amelyek tekintetében az illetékfizetési kötelezettség 2017. június 24-ét követően keletkezik (az ErbStG 37. §-ának (14) bekezdése), az ErbStG 16. §-ának (1) bekezdésében meghatározott illetékmentes részt az ErbStG 16. §-a (2) bekezdésének 2. és 3. pontja alapján kiszámított részösszeggel kell csökkenteni.
32. Az eljáró bírósági tanácsnak kételyei vannak a tekintetben, hogy ez az új szabályozás összeegyeztethető-e a Bíróság által értelmezett EUMSZ 63. és EUMSZ 65. cikkel. A Bíróság már kimondta, hogy az örökösnek az alacsonyabb, az akkoriban az ErbStG 16. §-ának (2) bekezdése – a Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts vom 24. Dezember 2008 (az öröklési illetékre és az értékbecslésre vonatkozó jogszabályok átfogó módosításáról szóló, 2008. december 24-i törvény) (Bundesgesetzblatt, I. rész, 3018. o.) 1. cikkével módosított változatában – szerinti, csupán 2000 euró illetékmentes rész révén történő hátrányos megkülönböztetését **[eredeti 10. o.]** a korlátozott illetékfizetési kötelezettség eseteiben (az ErbStG 2. §-a (1) bekezdésének 3. pontja) nem igazolhatja a német adórendszer koherenciája megőrzésének szükségessége (Bíróság C-181/12. sz. ügyben 2013. október 17-én hozott ítélete, ECLI:EU:C:2013:662, 61. pont). Ezenkívül az ErbStG 16. §-a (2) bekezdésének korábbi változatára vonatkozó kötelezettségszegés megállapítása iránti eljárásban a Bíróság megállapította, hogy a vagyonszerzőkkel szembeni eltérő bánásmód a teljes körű és a korlátozott illetékfizetési kötelezettség eseteiben nem igazolható (a Bíróság C-211/13. sz. ügyben hozott 2014. szeptember 4-i ítélete, ECLI:EU:C:2014:2148, 49. és azt követő pontok). Ezen túlmenően Mengozzi főtanácsnok a C-181/12. sz. ügyre (ECLI:EU:C:2013:384) vonatkozó, 2013. június 12-i indítványának 84. és azt követő pontjaiban megállapította, hogy az ErbStG 16. §-a (1) bekezdésének 1. pontja szerinti illetékmentes rész a vagyonszerzőt a korlátozott illetékfizetési kötelezettség eseteiben teljeskörűen

megilleti. Mengozzi főtanácsnok elutasította ezen illetékmentes rész csökkentését, noha az eljáró bírósági tanács a C-181/12. sz. ügy alapjául szolgáló, 2012. április 2-i előzetes döntéshozatalra utaló határozat 16. pontjában kifejtett álláspontja szerint az illetékmentes részt mintegy 62%-os arányban kell meghatározni.

33. Az eljáró bírósági tanácsnak azt illetően is kételyei vannak, hogy az ErbStG 10. §-ának (2) bekezdése összeegyeztethető-e az EUSZ 65. cikkel összefüggésben értelmezett EUSZ 63. cikk (1) bekezdésével.
34. A jelen ügyben korlátozott illetékfizetési kötelezettségről van szó, mivel az örökgyó halálakor sem az örökgyó, sem a felperes nem rendelkezett Németországban lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel (az ErbStG 2. §-a (1) bekezdése 3. pontjának első mondata). Az alperes adóhatóság ezért kizárólag a belföldi ingatlanvagyon után vetett ki illetéket (a BewG 121. §-ának 2. pontja).
35. Az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének második mondata a jelen ügyben azzal a következménnyel jár, hogy a felperes az ErbStG 10. §-a (5) bekezdésének 2. pontja alapján a haláleset folytán történő vagyonszerzéséből hagyatéki tartozásként egyáltalán nem vonhatja le az édesanyja és fiútestvére kötelesrészeiből eredő, általa teljesítendő kötelezettségeket. Az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének második mondata értelmében ugyanis a korlátozott illetékfizetési kötelezettség azon esetekben, amelyekben az illetékfizetési kötelezettség az egyes vagyontárgyakra korlátozódik (az ErbStG 2. §-a (1) bekezdésének 3. pontja), csak az ahhoz kapcsolódó tartozások és terhek vonhatók le. **[eredeti 11. o.]**
36. A Bundesfinanzhof (szövetségi pénzügyi bíróság, Németország) ítélkezési gyakorlata szerint az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének első és második mondatában meghatározott gazdasági kapcsolat csak akkor áll fenn, ha a tartozások vagy terhek a hagyaték részét képező adott vagyontárgyakhoz kapcsolhatók. E tekintetben a kötelesrésznek a hagyaték értéke alapján történő meghatározása (a BGB 2311. §-a) nem hoz létre gazdasági kapcsolatot, legfeljebb csak jogi kapcsolatot a kötelesrészeire vonatkozó kötelezettség és a hagyaték részét képező vagyontárgyak között [omissis].
37. Az eljáró bírósági tanács meggyőződése, hogy ugyanez vonatkozik a jogvitában a felperes anyját és fiútestvérét az osztrák jog szerint megillető kötelesrész tekintetében is. Ezen igények sem kapcsolhatók a hagyaték részét képező konkrét vagyontárgyakhoz sem. Éppen ellenkezőleg, az ABGB 756. §-a értelmében a kötelesrész az elhunyt vagyona értékének azon része, amely a kötelesrészeire jogosult személyt illeti meg. Az ABGB 759. §-a értelmében a kötelesrészeire jogosultat megillető összeget annak fele alapján kell kiszámítani, ami neki mint törvényes örökösnek jutna. Az ABGB 761. §-a (1) bekezdésének első mondata értelmében a kötelesrészt főszabály szerint pénzben kell kiadni.
38. Az ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének második mondata a jelen ügyben ahhoz vezet, hogy a felperes az ErbStG 10. §-a (5) bekezdésének 2. pontja szerinti

hagyatéki tartozásként az édesanyja és fiútestvére részére általa kiadandó kötelesrésznek egy részét sem vonhatja le. Amennyiben az örökhagyó halálának időpontjában az örökhagyó vagy a felperes Németországban rendelkezett volna lakóhellyel vagy szokásos tartózkodási hellyel, és emiatt teljes körű illetékfizetési kötelezettség esete állna fenn (az ErbStG 2. §-a (1) bekezdése 1. pontja második mondatának a) alpontja), a felperes az ErbStG 10. §-a (5) bekezdésének 2. pontja alapján a haláleset folytán történő vagyonszerzéséből hagyatéki tartozásként teljeskörűen levonhatná az édesanyja és fiútestvére kötelesrészét.

39. Az eljáró bírósági tanács álláspontja szerint kétséges, hogy a belföldi személyek és a Németországban lakóhellyel nem rendelkező személyek ErbStG 10. §-a (6) bekezdésének második mondata szerinti ilyen eltérő bánásmódja összeegyeztethető-e az EUMSZ 65. cikkel összefüggésben értelmezett EUMSZ 63. cikk (1) bekezdésével. A Bíróság az öröklés esetét illetően már **[eredeti 12. o.]** megállapította, hogy az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerint tiltott, tőkek mozgást korlátozó intézkedések közé tartoznak azok, amelyek csökkentik a hagyaték fekvési helye szerinti tagállamtól eltérő tagállamban illetékességgel rendelkező személy hagyatékának értékét, és e hagyatékot adóztatják (a C-513/03. sz. ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet, ECLI:EU:C:2006:131, 44. pont; a C-181/12. sz. ügyben 2013. október 17-én hozott ítélet, ECLI:EU:C:2013:662, 23. pont, valamint a C-244/15. sz. ügyben 2016. május 26-án hozott ítélet, ECLI:EU:C:2016:359, 28. pont). Elfogadhatatlan tehát, hogy az öröklés útján történő vagyonszerzés utáni illetékfizetés során a haláluk időpontjában belföldi és külföldi illetőségű személyeket például a kötelezettségek korlátozott levonhatóságára vonatkozó rendelkezések révén megkülönböztessék (a C-364/01. sz. ügyben 2003. december 11-én hozott ítélet, ECLI:EU:C:2003:665, 76. pont; a C-11/07. sz. ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet, ECLI:EU:C:2008:489, 46. pont; a C-43/07. sz. ügyben 2008. szeptember 11-én hozott ítélet, ECLI:EU:C:2008:490, 38. pont).

[omissis]