

**Zadeva C-394/20**

**Predlog za sprejetje predhodne odločbe**

**Datum vložitve:**

18. avgust 2020

**Predložitveno sodišče:**

Finanzgericht Düsseldorf (Nemčija)

**Datum predložitvene odločbe:**

20. julij 2020

**Tožeča stranka:**

XY

**Tožena stranka:**

Finanzamt V

[...] (ni prevedeno)

**FINANZGERICHT DÜSSELDORF (FINANČNO SODIŠČE V  
DÜSSELDORFU, NEMČIJA)**

[...] (ni prevedeno)

SKLEP

v sporu

XY

– tožeča stranka –

[...] (ni prevedeno)

proti

Finanzamt V  
[...] (ni prevedeno)

– tožena stranka –

nzaradi

davka na dediščine

je četrti senat [...] (ni prevedeno)

[...] (ni prevedeno)

20. julija 2020 sklenil:

Postopek se prekine.

Sodišču Evropske unije se v predhodno odločanje predložita ti vprašanji:

Ali je treba člen 63(1) in člen 65 Pogodbe o delovanju Evropske unije (PDEU) razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi države članice na področju odmere davka na dediščine, ki v zvezi z izračunom davka določa, da je, kadar imata ob zapustnikovi smrti zapustnik in dedič stalno ali običajno prebivališče v drugi državi članici, znižanje davčne osnove v primeru pridobitve nepremičnin, ki so na ozemlju prve države članice, nižje od znižanja, ki bi bilo uporabljeno, če bi imel vsaj eden od njiju tistega dne stalno ali običajno prebivališče v tej prvi državi članici?

Ali je treba člen 63(1) in člen 65 PDEU razlagati tako, da nasprotujeta nacionalni ureditvi države članice na področju odmere davka na dediščine, ki v zvezi z izračunom davka določa, da, kadar imata ob zapustnikovi smrti zapustnik in dedič stalno ali običajno prebivališče v drugi državi članici, obveznosti iz nujnih deležev v primeru pridobitve nepremičnin, ki so na ozemlju prve države članice, ni mogoče odbiti, medtem ko bi bilo mogoče te obveznosti v celoti odbiti od vrednosti pridobitve premoženja zaradi smrti, če bi imel vsaj eden od njiju ob zapustnikovi smrti stalno ali običajno prebivališče v tej prvi državi članici?

Zoper ta sklep ni pritožbe.

### **O b r a z l o ž i t e v:**

#### **I.**

1. Tožeča stranka je avstrijska državljanica in od leta 2014 prebiva v Avstriji. Je hči zapustnika E, ki je bil prav tako avstrijski državljan in je prebival v Avstriji.
2. Zapustnik je bil lastnik treh pozidanih zemljišč v mestu F in nepozidanega zemljišča v mestu G.
3. Zapustnik je z oporoko, ki jo je sestavil, za svojo edino dedinjo imenoval tožečo stranko. Svojo ženo Ef... in svojega sina S... je imenoval za nujna dediča. Zapustnik je umrl 12. avgusta 2018 v Avstriji.
4. Tožeča stranka se je po zapustnikovi smrti v sporazumu o izplačilu nujnih deležev zavezala, da bo kot edina dedinja izpolnila zahteveka Ef in S za nujni delež in jima

plačala 1.700.000 EUR oziroma 2.850.000 EUR. V napovedi za odmero davka na dediščine, ki jo je oddala pri toženem finančnem uradu, je zahtevala, naj se ji od vrednosti njene pridobitve premoženja zaradi smrti kot obveznosti zapuščine odbijejo obveznosti iz nujnih deležev v višini 43 % zneska teh obveznosti, to je v skupni višini 1.956.500 EUR. Do tega zneska je prišla tako, da je za delež nepremičnega premoženja v Nemčiji, ki je predmet nemškega davka na dediščine in katerega vrednost je določila na 4.970.000 EUR, izračunala, da znaša 43 % vrednosti vsega premoženja, ki spada v zapuščino, v višini 11.592.598,10 EUR. Za premoženje, ki ni predmet nemškega davka na dediščine (kapitalsko premoženje in zemljišče v Španiji), je izračunala, da je njegova vrednost 6.622.598,10 EUR.

5. Toženi finančni urad je tožeči stranki odmeril davek na dediščine v višini 642.333 EUR. Pri tem je obdavčil samo nepremičnine v Nemčiji. Zahtevo za odbitek nujnih deležev kot obveznosti zapuščine je zavrnil, ker naj ta ne bi bila gospodarsko povezana z navedenimi nepremičninami. Poleg tega je pri izračunu odmerjenega davka na dediščine namesto odbitka v višini 400.000 EUR, ki ga za otroke zapustnika določa člen 16(1), točka 2, Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes (zakon o davku na dediščine in darila, v nadaljevanju: ErbStG), ob sklicevanju na člen 16(2) ErbStG z znižanjem za delni znesek v višini 228.511 EUR upošteval samo odbitek v višini 171.489 EUR.
6. Tožeča stranka s tožbo predlaga, naj se ji odmerjeni znesek davka na dediščine zniža na 227.181 EUR. Upravičena naj bi bila do celotnega odbitka v višini 400.000 EUR, ki ga določa člen 16(1), točka 2, ErbStG. Člen 16(2) ErbStG naj bi bil v nasprotju s pravom Unije. Poleg tega naj bi bilo v nasprotju s pravom Unije, da se ji odbitek nujnih deležev, ki ju mora plačati, kot obveznosti zapuščine ni priznal vsaj sorazmerno, v znesku 1.956.500 EUR, ki ga je izračunala.
7. Toženi finančni urad navaja: v skladu s členom 16(2) ErbStG naj bi bilo treba odbitek, ki ga določa člen 16(1), točka 2, ErbStG, znižati za delni znesek. Nujnih deležev, ki ju mora plačati tožeča stranka, naj na podlagi člena 10(6), drugi stavek, ErbStG ne bi bilo mogoče odbiti kot obveznosti zapuščine, ker naj ta deleža ne bi bila gospodarsko povezana s posameznimi deli premoženja, ki spadajo v zapuščino.

## II.

8. Za odgovor na postavljeni vprašanji za predhodno odločanje so pomembne naslednje določbe nemškega Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zakon o davku na dediščine in darila, v nadaljevanju: ErbStG) v različici, objavljeni 27. februarja 1997 [...] (ni prevedeno), kakor je bil nazadnje spremenjen s členom 4 tega zakona z dne 23. junija 2017 [...] (ni prevedeno):
9. Člen 1 Obdavčljive transakcije
  - (1) Z davkom na dediščine (ali darila) se obdavčijo:

1. pridobitve premoženja zaradi smrti;
2. darila med živimi;

[...]

#### 10. Člen 2 Osebna davčna obveznost

(1) Davčna obveznost se nanaša:

1. v primerih, naštetih v členu 1(1), točke od 1 do 3, na celotno pridobljeno premoženje (neomejena davčna obveznost), če je bil zapustnik na dan svoje smrti, darovalec na dan obdaritve ali pridobitelj na dan nastanka davčne obveznosti (člen 9) rezident. Šteje se, da so rezidenti:

- (a) fizične osebe, ki imajo na nacionalnem ozemlju stalno ali običajno prebivališče;
- (b) nemški državljani, ki niso več kot pet let neprekinjeno prebivali v tujini, ne da bi v Nemčiji imeli stalno prebivališče;

[...]

3. v vseh drugih primerih na pridobljeno premoženje, ki obsega domače premoženje v smislu člena 121 Bewertungsgesetz (zakon o določitvi vrednosti) (omejena davčna obveznost).

[...]

#### 11. Člen 3 Pridobitve premoženja zaradi smrti

(1) Pridobitev premoženja zaradi smrti vključuje:

1. pridobitev premoženja z dedovanjem [...], na podlagi volila [...] ali na podlagi uveljavljanja zahtevka za nujni delež (člen 2303 in naslednji Bürgerliches Gesetzbuch (civilni zakonik));

#### 12. Člen 9 Nastanek davčne obveznosti

(1) Obveznost plačila davka nastane:

1. pri pridobitvi premoženja zaradi smrti s smrtjo zapustnika, [...]

#### 13. Člen 10 Obdavčljive pridobitve

(1) Za obdavčljivo pridobitev se šteje obogatitev pridobitelja, če ni oproščena plačila davka [...]. V primerih iz člena 3 se za obogatitev šteje znesek, ki se izračuna tako, da se od [...] vrednosti celotnega pridobljenega premoženja, če je

predmet obdavčitve po tem zakonu, odbijejo obveznosti zapuščine, ki jih je mogoče odbiti na podlagi odstavkov od 3 do 9 [...]

(5) Od obdavčljive pridobitve se, če v odstavkih od 6 do 9 ni določeno drugače, kot obveznosti zapuščine lahko odbijejo:

1. zapustnikovi dolgovi [...];
2. obveznosti iz volil, pogojev ter uveljavljenih nujnih deležev in dednih zahtevkov nezakonskih otrok [...]

(6) Dolgov in bremen, ki so povezani s premoženjem, ki ni predmet obdavčitve po tem zakonu, ni mogoče odbiti. Če se obdavčijo samo posamezni deli premoženja (člen 2(1), točka 3 [...]), se lahko odbijejo samo dolgovi in bremena, ki so z njimi gospodarsko povezani.

#### 14. Člen 15 Davčni razredi

(1) Glede na osebno razmerje med pridobiteljem in zapustnikom ali darovalcem obstajajo trije davčni razredi:

Davčni razred I:

1. zakonec in partner,
2. otroci in pastorki, [...]

#### 15. Člen 16 Odbitki

(1) V primerih neomejene davčne obveznosti (člen 2(1), točka 1, in (3)) je davka oproščeno premoženje,

1. ki ga je pridobil zakonec in partner, v višini 500.000 EUR;
2. ki so ga pridobili otroci v smislu davčnega razreda I, točka 2, in otroci umrlih otrok v smislu davčnega razreda I, točka 2, v višini 400.000 EUR;

[...]

(2) V primerih omejene davčne obveznosti (člen 2(1), točka 3) se znesek odbitka iz odstavka 1 zniža za delni znesek. Ta delni znesek je enak razmerju med vsoto vrednosti premoženja, ki je bilo pridobljeno ob istem času in ki ni predmet omejene davčne obveznosti, in vrednosti tistih premoženjskih koristi, ki niso predmet omejene davčne obveznosti in ki jih je ta ista oseba pridobila v desetih letih, ter vrednostjo vsega premoženja, ki ga je ta ista oseba pridobila v desetih letih. Pri prejšnjih pridobitvah premoženja se upošteva njihova vrednost ob pridobitvi.

#### 16. Člen 37 Uporaba zakona

[...]

(14) [...] Člen 16(1) in (2) v različici, ki je veljala 25. junija 2017, se uporablja za pridobitve, za katere davčna obveznost nastane po 24. juniju 2017.

17. Poleg tega je pomembna naslednja določba BewG v različici, objavljeni 1. februarja 1991 [...] (ni prevedeno), kakor je bil nazadnje spremenjen s členom 2 tega zakona z dne 4. novembra 2016 [...] (ni prevedeno):

Člen 121 Domače premoženje

Domače premoženje zajema:

1. kmetijsko in gozdno premoženje v Nemčiji;
2. nepremično premoženje v Nemčiji; [...]

18. V civilnopravnem smislu so pomembne naslednje določbe Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie (obči državljanski zakonik za vse nemške dedne dežele avstrijske monarhije, v nadaljevanju: ABGB) [...] (ni prevedeno), kakor je bil nazadnje spremenjen s členom 6 tega zveznega zakona, ki je bil razglašen 13. novembra 2017 [...] (ni prevedeno):

19. Člen 756

Nujni delež je del vrednosti premoženja pokojnika, do katerega je upravičen nujni dedič.

20. Člen 757

Nujni dediči so pokojnikovi potomci ter njegov zakonec ali oseba, ki z njim živi v registrirani partnerski skupnosti.

21. Člen 759

Nujni delež vsakega posameznega nujnega dediča znaša polovico tistega deleža, ki bi mu šel po zakonitem dednem redu.

22. Člen 761

1. Nujni delež se izplača v denarju [...]

23. Člen 764

1. Zahtevek za nujni delež se izpolni iz zapuščine in ga po prisoditvi dediščine izpolnijo dediči [...]

24. Člen 765

1. Nujni dedič s smrtjo pokojnika pridobi pravico do nujnega deleža zase in za svoje potomce.
2. Nujni dedič lahko nujni delež v denarju zahteva šele eno leto po pokojnikovi smrti.

25. Člen 778

1. Na zahtevo nujnega dediča se zaradi določitve nujnega deleža natančno opiše in oceni celotna zapuščina.
2. Zapuščina se oceni ob upoštevanju vrednosti na dan pokojnikove smrti. Nujni dedič je do izpolnitve zahtevka za nujni delež v denarju upravičen do zakonsko določenih obresti.

26. Poleg tega so pomembne naslednje določbe nemškega Bürgerliches Gesetzbuch (civilni zakonik, v nadaljevanju: BGB), kakor je bil objavljen 2. januarja 2002 [...] (ni prevedeno):

27. Člen 2303 Nujni dediči; višina nujnega deleža

1. Če je eden od potomcev zapustnika z razpolaganjem za primer smrti izključen iz dedovanja, lahko od dediča zahteva nujni delež. Nujni delež znaša polovico vrednosti zakonitega dednega deleža [...]

28. Člen 2311 Vrednost zapuščine

1. Nujni delež se izračuna na podlagi obstoja in vrednosti zapuščine ob nastopu dednega primera [...]
2. Vrednost zapuščine se po potrebi oceni. Vrednost, ki jo je določil zapustnik, ni upoštevana.

### III.

29. Senat je prekinil tožbeni postopek, ki poteka pred njim [...] (ni prevedeno), in Sodišču Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) na podlagi člena 267, drugi odstavek, Pogodbe o delovanju Evropske unije (v nadaljevanju: PDEU) v predhodno odločanje predložil vprašanja, navedeni v izreku. Od odgovora na ti dve vprašanji je odvisna odločitev o tožbi.
30. Senat ima pomisleke, ali je člen 16(2) ErbStG združljiv s členom 63(1) v povezavi s členom 65 PDEU.
31. Nemški zakonodajalec se je na sodbo Sodišča Evropske unije z dne 8. junija 2016 v zadevi C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412) odzval tako, da je v člen 16(2) ErbStG vstavil novo določbo. V skladu z njo se pri pridobitvah premoženja, za katere davčna obveznost nastane po 24. juniju 2017 (člen 37(14) ErbStG), znesek



odbitka iz člena 16(1) ErbStG zniža za delni znesek, ki se izračuna na podlagi člena 16(2), drugi in tretji stavek, ErbStG.

32. Senat dvomi, da je ta nova določba združljiva s členoma 63 in 65 PDEU, kot ju razlaga Sodišče. Sodišče je že presodilo, da tega, da se pridobitelja manj ugodno obravnava s tem, da se mu na podlagi člena 16(2) ErbStG v različici člena 1 Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts (zakon za reformo prava o davku na dediščine in določitvi vrednosti) z dne 24. decembra 2008 (Bundesgesetzblatt I, str. 3018) v primerih omejene davčne obveznosti (člen 2(1), točka 3, ErbStG) prizna nižji znesek odbitka v takratni višini zgolj 2000 EUR, ni mogoče upravičiti z nujnostjo ohranitve doslednosti nemškega davčnega sistema (sodba Sodišča z dne 17. oktobra 2013, C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, točka 61). Poleg tega je Sodišče v postopku zaradi neizpolnitve obveznosti, ki se je nanašal na člen 16(2) stare različice ErbStG, presodilo, da ni razloga, s katerim bi bilo mogoče utemeljiti različno obravnavo pridobiteljev v primerih neomejene in omejene davčne obveznosti (sodba Sodišča z dne 4. septembra 2014, C-211/13, ECLI:EU:C:2014:2148, točka 49 in naslednje). Poleg tega je generalni pravobranilec P. Mengozzi v sklepnih predlogih z dne 12. junija 2013 v zadevi C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384) pod točkama 84 in 85 navedel, da je treba pridobitelju v primerih omejene davčne obveznosti priznati celoten znesek odbitka iz člena 16(1), točka 1, ErbStG. Znižanje tega odbitka je zavrnil, čeprav bi bilo v skladu s trditvami senata iz točke 16 njegovega predložitvenega sklepa z dne 2. aprila 2012, na katerem temelji zadeva C-181/12, matematično možno tudi priznanje odbitka v višini približno 62 %.
33. Senat ima tudi pomisleke, ali je člen 10(6), drugi stavek, ErbStG združljiv s členom 63(1) v povezavi s členom 65 PDEU.
34. V obravnavanem sporu gre za primer omejene davčne obveznosti, ker ob zapustnikovi smrti niti zapustnik niti tožeča stranka nista imela stalnega ali običajnega prebivališča v Nemčiji (člen 2(1), točka 3, prvi stavek, ErbStG). Toženi finančni urad je zato obdavčil samo nepremično premoženje v Nemčiji (člen 121, točka 2, BewG).
35. Zaradi člena 10(6), drugi stavek, ErbStG tožeča stranka v obravnavanem sporu od svojih pridobitev premoženja zaradi smrti na podlagi člena 10(5), točka 2, ErbStG kot obveznosti zapuščine sploh ne more odbiti obveznosti iz nujnih deležev, ki ju mora izplačati materi in bratu. V skladu s členom 10(6), drugi stavek, ErbStG se namreč lahko v primerih omejene davčne obveznosti, v katerih se obdavčijo samo posamezni deli premoženja (člen 2(1), točka 3, ErbStG), odbijejo samo dolgovi in bremena, ki so z njimi gospodarsko povezani.
36. V skladu s sodno prakso nemškega Bundesfinanzhof (zvezno finančno sodišče, Nemčija, v nadaljevanju: BFH) gre za gospodarsko povezavo, ki jo kot pogoj določa člen 10(6), prvi in drugi stavek, ErbStG, le, kadar je mogoče te dolgove ali bremena pripisati določenim delom premoženja, ki spadajo v zapuščino. Dejstvo, da se nujni delež odmeri na podlagi vrednosti zapuščine (člen 2311 BGB), v



skladu s to sodno prakso ne pomeni, da gre za gospodarsko povezavo, ampak kvečjemu za pravno povezavo med obveznostjo izplačila nujnega deleža in premoženjem, ki spada v zapuščino [...] (ni prevedeno).

37. Senat meni, da v obravnavanem sporu enako velja za nujni delež, do katerega sta na podlagi avstrijskega prava upravičena mati in brat tožeče stranke. Tudi teh zahtevkov ni mogoče pripisati nobenemu določenemu delu premoženja, ki spada v zapuščino. V skladu s členom 756 ABGB je namreč nujni delež le del vrednosti pokojnikovega premoženja, do katerega je upravičen nujni dedič. V skladu s členom 759 ABGB nujni delež nujnih dedičev znaša polovico tistega deleža, ki bi šel vsakemu posameznemu izmed njih po zakonitem dednem redu. V skladu s členom 761(1), prvi stavek, ABGB se nujni delež načeloma izplača v denarju.
38. To pomeni, da tožeča stranka v obravnavanem sporu zaradi člena 10(6), drugi stavek, ErbStG na podlagi člena 10(5), točka 2, ErbStG kot obveznosti zapuščine ne more odbiti niti dela zneskov nujnih deležev, ki ju mora izplačati materi in bratu. Če bi imela zapustnik ali tožeča stranka ob zapustnikovi smrti stalno ali običajno prebivališče v Nemčiji in bi šlo zato za primer neomejene davčne obveznosti (člen 2(1), točka 1, drugi stavek, alineja (a), ErbStG), bi lahko tožeča stranka na podlagi člena 10(5), točka 2, ErbStG od svojih pridobitev premoženja zaradi smrti kot obveznosti zapuščine v neomejeni višini odbila nujna deleža matere in brata.
39. Senat meni, da je vprašljivo, ali je ta različna obravnava rezidentov in nerezidentov, ki izhaja iz člena 10(6), drugi stavek, ErbStG, združljiva s členom 63(1) v povezavi s členom 65 PDEU. Sodišče je glede dedovanja že presodilo, da ukrepi, ki so kot omejitve pretoka kapitala prepovedani s členom 63(1) PDEU, zajemajo zlasti tiste ukrepe, ki učinkujejo tako, da zmanjšujejo vrednost zapuščine rezidenta države, ki ni država, v kateri je zadevno premoženje in v kateri je to premoženje obdavčeno (sodbe Sodišča z dne 23. februarja 2006, C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, točka 44; z dne 17. oktobra 2013, C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, točka 23, in z dne 26. maja 2016, C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, točka 28). V skladu s to sodno prakso pri obdavčitvi pridobitev premoženja zaradi smrti ni dopustno razlikovati med osebami, ki so bile ob svoji smrti rezidenti zadevne države članice, in tistimi, ki to niso bile, na primer tako, da se uporabijo določbe o omejeni možnosti odbitka obveznosti (sodbe Sodišča z dne 11. decembra 2003, C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, točka 76; z dne 11. septembra 2008, C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, točka 46, in z dne 11. septembra 2008, C-43/07, ECLI:EU:C:2008:490, točka 38).

[...] (ni prevedeno)