

**C-670/21. sz. ügy****Az előzetes döntéshozatal iránti kérelemről a Bíróság eljárási szabályzata  
98. cikkének (1) bekezdése alapján készített összefoglalás****A benyújtás napja:**

2021. november 9.

**A kérdést előterjesztő bíróság:**

Finanzgericht Köln (kölni pénzügyi bíróság, Németország)

**Az előzetes döntéshozatalra utaló határozat kelte:**

2021. szeptember 2.

**Felperes:**

BA

**Alperes:**

Finanzamt X

**Az alapeljárás tárgya**

Öröklési illeték – Kiszámítás – Olyan nemzeti szabályozás, amely szerint a harmadik országban található ingatlant a teljes értékén, ezzel szemben a belföldi, az Európai Unió valamely tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térség valamely államában található ingatlant csupán az értékének 90%-áig veszik figyelembe – Az EUMSZ 63. cikkel és az azt követő cikkekkel való összeegyeztethetőség

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgya és jogalapja**

Az uniós jog értelmezése, EUMSZ 267. cikk

**Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

Úgy kell-e értelmezni az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdését, az EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikket, hogy azokkal ellentétes az öröklési illeték beszedésére vonatkozó olyan tagállami szabályozás, amely az öröklési illeték kiszámítása

céljából előírja, hogy a magánvagyonhoz tartozó, harmadik országban (a jelen ügyben Kanadában) található és lakás céljára bérbe adott beépített ingatlant a teljes értékén, míg a magánvagyonhoz tartozó, belföldön, az Európai Unió valamely tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térség valamely államában található és lakás céljára bérbe adott ingatlant csupán az értékének 90%-áig veszik figyelembe az öröklési illeték kiszámítása során?

### **A hivatkozott nemzetközi jogi rendelkezések**

A Németországi Szövetségi Köztársaság és Kanada között létrejött, a jövedelemadók és egyes más adók területén a kettős adóztatás elkerüléséről, az adóelkerülés megakadályozásáról és az adókkal kapcsolatos segítségnyújtásról szóló egyezmény (a Kanadával 2001-ben kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény), különösen a 26. cikk (4) bekezdése

### **A hivatkozott uniós jogi rendelkezések**

EUMSZ, különösen az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése, az EUMSZ 64. és EUMSZ 65. cikk

[Az EK-Szerződés] 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24-i 88/361/EGK tanácsi irányelv (ezt a cikket az Amszterdami Szerződés hatályon kívül helyezte)

### **A hivatkozott nemzeti rendelkezések**

A 2008. december 24-i Gesetz zur Reform des Erbschaft- und Bewertungsrechts (az öröklési illetékre és az értébecslésre vonatkozó jogszabályok átfogó módosításáról szóló törvény) módosított Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (az öröklési és ajándékozási illetékről szóló törvény) (2009. évi ErbStG), különösen a 13c. §

### **A tényállás és az eljárás rövid bemutatása**

- 1 A 2016-ban elhunyt örökhagyó többek között Kanadában található ingatlanvagyonot hagyományozott a fiára, a felperesre. A Kanadában található ingatlanokat lakás céljára bérbe adták, és azok a magánvagyon részét képezik. Az örökhagyó életében a lakóhelye Németországban volt, ahol a hagyaték megnyílásának időpontjában a felperes is lakóhellyel rendelkezett. A felperes elfogadta a hagyományt.
- 2 A felperes azt kérte, hogy a 2009. évi ErbStG 13c. §-ának (1) bekezdése alapján a Kanadában található ingatlanvagyon után csak az értékének 90%-áig szabjanak ki illetéket. Az alperes Finanzamt (adóhivatal, Németország) elutasította ezt a kérelmet. Ez ellen irányul a kérdést előterjesztő bírósághoz benyújtott kereset.

**Az előzetes döntéshozatal iránti kérelem indokolásának rövid bemutatása**

- 3 A 2009. évi ErbStG 13c. §-ának (1) bekezdése értelmében az öröklési illeték kiszámításakor az ingatlanokat – bizonyos feltételek mellett – csak azok értékének 90%-áig lehet figyelembe venni. E rendelkezés csak azért nem alkalmazható a Kanadában található ingatlanokra, mert az kizárólag a belföldön, az Európai Unió valamely tagállamában vagy az Európai Gazdasági Térség valamely államában található ingatlanokra alkalmazandó (a 2009. évi ErbStG 13c. §-a (3) bekezdésének 2. pontja). A harmadik országban található ingatlanokat tehát, még ha meg is felelnek a 13c. §-ban előírt egyéb feltételeknek, mindig teljes értékükön kell figyelembe venni.
- 4 Ez a tőkemozgásnak az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése által tiltott korlátozásának minősülhet.
- 5 A Bíróság már megállapította, hogy az öröklés, amely az elhunyt személy hagyatékának egy vagy több személyre történő átszállását jelenti, a 88/361 irányelv I. mellékletének „Személyes tőkemozgások” című XI. része alá tartozik, és az öröklés, ideértve az ingatlanok öröklését, tőkemozgásnak minősül az EUMSZ 63. cikk értelmében (az EK 56. cikkre vonatkozóan: 2009. október 15-i Fernandez ítélet, C-35/08, EU:C:2009:625, 18. pont; az EUMSZ 63. cikkre vonatkozóan: 2013. október 17-i Welte ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662, 20. pont).
- 6 Az EUMSZ 63. cikk (1) bekezdése szerint tiltott valamennyi olyan intézkedés, amely alkalmas arra, hogy eltántorítsa a külföldieket attól, hogy valamely tagállamban vagy harmadik országban beruházásokat hajtsanak végre, illetve az említett tagállam lakosait attól, hogy más államokban hajtsanak végre beruházásokat (lásd: 2009. január 22-i Steko Industriemontage ítélet, C-377/07, EU:C:2009:29, 23. pont). A kérdést előterjesztő bíróság szerint ezen intézkedések közé tartoznak azok is, amelyek visszatartják az adóalanyokat attól, hogy más tagállamban vagy harmadik országban található gazdasági javakat megtartsanak.
- 7 Úgy tűnik tehát, hogy főszabály szerint tiltott korlátozásnak minősül az olyan intézkedés, amely korlátozza a tőke szabad mozgását azáltal, hogy csökkenti a hagyaték értékét, mivel az öröklési illeték a harmadik országban található vagyontárgyak miatt magasabb.
- 8 Kétséges, hogy a tőke szabad mozgásának ilyen korlátozása megengedett-e az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdésében szereplő védzáradék keretében, vagy igazolható-e az EUMSZ 65. cikk alapján.
- 9 Az EUMSZ 64. cikk (1) bekezdése valószínűleg nem alkalmazható a 2009. évi ErbStG 13c. §-ában előírt kedvezményre, mivel az 1993. december 31-én még nem létezett. E kedvezményt ugyanis első alkalommal 2009. január 1-jei hatállyal vezették be a német jogrendbe.

- 10 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontja szerint az EUMSZ 63. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek a lakóhely vagy a tőkebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek.
- 11 A Bíróság ítélkezési gyakorlata szerint e rendelkezést szigorúan kell értelmezni, mivel az eltérést jelent a tőke szabad mozgásának alapelvétől. E rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden olyan szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés állama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel (2008. január 17-i Jäger ítélet, C-256/06, EU:C:2008:20, 40. pont; 2008. szeptember 11-i Eckelkamp ítélet, C-11/07, EU:C:2008:489, 57. pont; 2008. szeptember 11-i Arens-Sikken ítélet, C-43/07, EU:C:2008:490, 51. pont; 2010. április 22-i Mattern ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 32. pont). Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének a) pontjában előírt kivételt korlátozza ugyanezen cikk (3) bekezdése, amely szerint az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésében említett nemzeti rendelkezések nem szolgálhatnak az EUMSZ 63. cikkben meghatározott szabad tőke mozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül (2008. január 17-i Jäger ítélet, C-256/06, EU:C:2008:20, 41. pont; 2008. szeptember 11-i Eckelkamp ítélet, C-11/07, EU:C:2008:489, 58. pont; 2010. április 22-i Mattern ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 33. pont).
- 12 Az olyan nemzeti adójogi szabályozás, amely az öröklési illeték kiszámításakor különbséget tesz aszerint, hogy a vagyontárgy belföldön, az Európai Unió valamely tagállamában, az Európai Gazdasági Térség valamely államában vagy pedig harmadik országban található-e, csak akkor egyeztethető össze a Szerződésnek a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel, ha az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektív módon nem összehasonlíthatóak, vagy azt közérdeken alapuló nyomós ok igazolja (állandó ítélkezési gyakorlat, lásd: 2016. június 30-i Feilen ítélet, C-123/15, EU:C:2016:496; 2013. október 17-i Welte ítélet, C-181/12, EU:C:2013:662).
- 13 A kérdést előterjesztő bíróság úgy véli, hogy a jelen ügy tényállása, amely harmadik országban található ingatlanra vonatkozik, objektív módon összehasonlítható azzal a tényállással, amelyben az ingatlan belföldön, illetve az Európai Unió valamely tagállamában található. A tényállások csak az ingatlan elhelyezkedését illetően térnek el egymástól. Mindazonáltal úgy tűnik, hogy a külföldi elhelyezkedés önmagában nem igazolja a kedvezőtlenebb adójogi bánásmódot (lásd megfelelően: 2010. április 22-i Mattern ítélet, C-510/08, EU:C:2010:216, 38. pont). Ez annál is inkább így van, mivel teljes körű illetékkötelezettség esetén a 2009. évi ErbStG 10. §-ának (1) bekezdése szerinti illetékköteles öröklés azonos módon vonatkozik az EGT-n kívüli harmadik országokban található ingatlanokra is. A kérdést előterjesztő bíróság véleménye szerint, ha a jogalkotó e vagyontárgyak örököseit ugyanúgy kezeli, mint a belföldön és/vagy valamely EGT-államban található vagyontárgyak örököseit, akkor ezen illetékkiszabás keretében az ingatlanok csökkentett értékének figyelembe vétele tekintetében nem kezelheti eltérően az örökösöket.

- 14 Az EUMSZ 65. cikk (1) bekezdésének b) pontjában előírt, különösen a nemzeti törvények és rendeletek megsértésének az adózás terén történő megakadályozására irányuló korlátozás igazolása szintén kétségesnek tűnik, mivel a Kanadával 2001-ben kötött, a kettős adóztatás elkerüléséről szóló egyezmény 26. cikkének (4) bekezdése szerint a Németország és Kanada közötti információcserét a szerződő államokban beszedett valamennyi adó tekintetében igénybe lehet venni. A kérdést előterjesztő bíróság számára nem állapítható meg ezen információcsere nehézsége.
- 15 A kérdést előterjesztő bíróság nem észlel az EUMSZ 65. cikk (2) bekezdése értelmében vett közérdeken alapuló nyomós okokat sem, amelyek a korlátozást objektív módon igazolhatnák.

MUNKADOKUMENTUM