

Kohtuasi C-256/06

Theodor Jäger

versus

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Bundesfinanzhof)

Kapitali vaba liikumine – EÜ asutamislepingu artiklid 73b ja 73d (nüüd EÜ artiklid 56 ja 58) – Pärandimaks – Pärandvara hulka kuuluva vara hindamine – Teises liikmesriigis asuv põllumajandus? ja metsamaast koosnev vara – Vähem soodne meetod vara hindamiseks ja tasumisele kuuluva maksu arvutamiseks

Kohtuotsuse kokkuvõte

Kapitali vaba liikumine – Piirangud – Pärandimaks

(EÜ asutamisleping, artikli 73b lõige 1 ja artikkel 73d (nüüd EÜ artikli 56 lõige 1 ja artikkel 58))

Asutamislepingu artikli 73b lõiget 1 (nüüd EÜ artikli 56 lõige 1) koostoimes asutamislepingu artikliga 73d (nüüd EÜ artikkel 58) tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, mis kõnealuse riigi territooriumil asuvast varast ning teises liikmesriigis asuvast põllumajandus- ja metsamaast koosnevalt pärandvaralt pärandimaksu arvutamise osas

– sätestavad, et teises liikmesriigis asuva vara puhul võetakse arvesse selle harilikku väärtust, samal ajal kui liikmesriigi oma territooriumil asuva samasuguse vara puhul kohaldatakse hindamise erikorda, mille tulemus ulatub keskmiselt ainult 10%-ni vara harilikust väärtusest, ning

– näevad ette liikmesriigi oma territooriumil asuva põllumajandus- ja metsamaast koosneva vara suhtes esemepõhise maksuvabastuse kohaldamise ning selle ülejäänud väärtuse arvessevõtmise ainult 60% ulatuses.

Selliste õigusnormide mõju – kuivõrd need toovad kaasa teises liikmesriigis asuva põllumajandus? ja metsamaast koosneva vara pärimise maksustamise esimeses liikmesriigis suurema pärandimaksuga kui see, mis kuuluks tasumisele juhul, kui pärandvara hulka kuuluvad asjad asuksid ainult viimati nimetatud liikmesriigi territooriumil – on kapitali liikumist piirav ning vähendab sellist väljaspool liikmesriigi territooriumi asuvat vara sisaldava pärandi väärtust.

Selliseid siseriiklikke õigusnorme ei saa õigustada põhjendusega, et need puudutavad olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, kuna pärandimaksu arvutamine vastavalt kõnealustele õigusnormidele on otseselt seotud pärandvara hulka kuuluvate esemete väärtusega ning kuna seega ei esine olukordi objektiivselt vaadeldes ühtki erinevust, mis võiks õigustada ebavõrdset maksualast kohtlemist selle pärandimaksu suuruse osas, mis kuulub tasumisele liikmesriigi territooriumil asuvalt varalt või teises liikmesriigis asuvalt varalt.

Eesmärk, mis seisneb välistamises, et pärandimaksu koormus seaks ohtu põllu? ja metsamajandusettevõtete tegevuse jätkamise ning seega nende ettevõtete sotsiaalse funktsiooni säilitamise, ei saa õigustada kõnealuseid õigusnorme, kuna ükski asjaolu ei võimalda tuvastada, et teistes liikmesriikides asuvad ettevõtted ei ole kõnealuses liikmesriigis asuvate ettevõtete

võrreldavas olukorras.

Sama kehtib raskuste suhtes, mis võivad tekkida teise liikmesriigi territooriumil asuva vara väärtuse kindlaksmääramisel siseriikliku erikorra alusel, kuna need raskused ei saa olla piisavad, et õigustada maksusoodustuse andmisest kategoorilist keeldumist, mis tuleneb kõnealustest õigusnormidest, mis lisaks kõnealusele hindamiskorrale näevad liikmesriigi territooriumil asuva vara jaoks ette veel kahe maksusoodustuse kohaldamise.

(vt punktid 32, 43, 44, 52, 54, 55 ja 57 ning resolutiivosa)

EUROOPA KOHTU OTSUS (teine koda)

17. jaanuar 2008 (*)

Kapitali vaba liikumine – EÜ asutamislepingu artiklid 73b ja 73d (nüüd EÜ artiklid 56 ja 58) – Pärandimaks – Pärandvara hulka kuuluva vara hindamine – Teises liikmesriigis asuv põllumajandus? ja metsamaast koosnev vara – Vähem soodne meetod vara hindamiseks ja tasumisele kuuluva maksu arvutamiseks

Kohtuasjas C-256/06,

mille ese on EÜ artikli 234 alusel Bundesfinanzhofi (Saksamaa) 11. aprilli 2006. aasta otsusega esitatud eelotsusetaotlus, mis saabus Euroopa Kohtusse 8. juunil 2006, menetluses

Theodor Jäger

versus

Finanzamt Kusel-Landstuhl,

EUROOPA KOHUS (teine koda),

koosseisus: koja esimees C. W. A. Timmermans, kohtunikud L. Bay Larsen (ettekandja), K. Schiemann, J. Makarczyk ja C. Toader,

kohtujurist: J. Mazák,

kohtusekretär: R. Grass,

arvestades kirjalikku menetlust,

arvestades märkusi, mille esitasid:

- T. Jäger, esindaja: *Rechtsanwältin* K. Cronauer,
- Finanzamt Kusel-Landstuhl, esindaja: M. Trauten,

- Saksamaa valitsus, esindajad: M. Lumma ja U. Forsthoff,
- Euroopa Ühenduste Komisjon, esindajad: R. Lyal ja W. Mölls,

olles 11. septembri 2007. aasta kohtuistungil ära kuulanud kohtujuristi ettepaneku,

on teinud järgmise

otsuse

1 Eelotsusetaotlus käsitleb EÜ asutamislepingu artiklite 73b ja 73d (nüüd EÜ artiklid 56 ja 58) tõlgendamist.

2 Taotlus esitati T. Jägeri ja Finanzamt Kusel-Landstuhli (edaspidi „Finanzamt”) vahelises vaidluses, mis puudutab Saksamaal asuvast varast ning Prantsusmaal asuvast põllumajandus? ja metsamaast koosnevalt pärandilt tasumisele kuuluva maksu arvutamist ning täpsemalt selle vara hindamist käsitlevaid õigusnorme.

Õiguslik raamistik

Ühenduse õigus

3 Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivi 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 [artikkel on Amsterdami lepinguga kehtetuks tunnistatud] rakendamise kohta (EÜT L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10) I lisa pealkirjaga „Direktiivi artiklis 1 osutatud kapitali liikumise nomenklatuur” sisaldab kolmeteist jagu kapitali liikumise kohta.

4 XI jagu, mis käsitleb „Isiklikku laadi kapitali liikumist”, sisaldab muu hulgas rubriiki pealkirjaga „Pärandid ja annakud”.

Siseriiklikud õigusnormid

Pärandimaksu kohaldamine teises liikmesriigis asuva vara suhtes

5 Vastavalt pärandi? ja kinkemaksuseaduse (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) *BGBI.* 1997 I, lk 378 (edaspidi „ErbStG”) avaldatud redaktsiooni paragrahvi 2 lõike 1 punktile 1 kohaldatakse Saksamaal elukohta omava isiku kogu pärandvara suhtes pärandimaksu kuupäeval, mil maksukohustus tekkis. Sama kehtib välismaal asuva vara suhtes.

6 ErbStG paragrahv 21 reguleerib teises liikmesriigis tasutud pärandimaksu arvessevõtmist pärandimaksu arvutamisel Saksamaal, kui puudub topeltmaksustamist vältiv maksualane leping. Selle lõike 1 esimeses lauses on sätestatud:

„Kui pärija välismaise vara suhtes on välisriigis kehtestatud Saksa pärandimaksuga samaväärne välismaine maks, tuleb paragrahvi 2 lõike 1 punktis 1 nimetatud juhtudel, kui topeltmaksustamise vältimist käsitleva [maksualase] lepingu sätted ei ole kohaldatavad, see määratud maks, mida pärija on kohustatud tasuma, mille ta on tasunud ja mida ei saa vähendada, taotluse alusel Saksa pärandimaksust maha arvata määral, mil välismaise vara suhtes kehtib ka Saksamaa pärandimaks.”

7 Kõnealuse sätte teine lause näeb ette:

„Kui omandatav vara koosneb vaid osaliselt välismaal asuvast varast, tuleb sellele varale vastava Saksa pärandimaksu osa suuruse määramiseks jagada kogu maksustatavalt varalt, sealhulgas

välismaiselt maksustatavalt varalt, tasumisele kuuluv pärandimaks proportsionaalselt vastavalt välismaise maksustatava vara ja kogu maksustatava vara suhtele.”

Põllumajandus- ja metsavara hindamise eeskirjad

8 Vastavalt ErbStG paragrahvi 12 lõikele 6 koostoimes hindamiseseaduse (Bewertungsgesetz; *BGBI.* 1991 I, lk 230; edaspidi „BewG”) paragrahvidega 9 ja 31 tuleb välisriigis asuva põllumajandus- ja metsamaast koosneva vara hindamisel lähtuda selle harilikust väärtusest. See määratakse BewG § 9 lõike 2 kohaselt hinna põhjal, mida oleks võimalik saada vara müümisel tavalise äritegevuse käigus.

9 Seevastu Saksamaal asuvat vara, mis koosneb põllumajandus- ja metsamaast, tuleb ErbStG paragrahvi 12 lõike 3 kohaselt hinnata vastavalt BewG paragrahvides 140–144 sätestatud erikorraile. Selle korra kohaselt antud hinnangud vastavad keskmiselt vaid 10%?le asjaomase vara turuväärtusest.

10 Need BewG sätted, mis lisati kõnealusesse seadusesse 20. detsembril 1996 vastu võetud 1997. aastat puudutava iga-aastase maksuseaduse (Jahressteuergesetz 1997, *BGBI.* 1996 I, lk 2049) artikli 1 punktiga 36, võimaldavad hinnata põllumajanduse ja metsanduse otstarbel kasutatavat vara vastavalt tootlikkuse väärtuse arvutamise lihtsustatud korrale, mis tugineb erineval otstarbel kasutatavate osade puhul standardväärtustele ja põhineb eeskätt kasumit taotlevate üksuste konstantsel keskmisel tulul Saksamaal 1. jaanuaril 1996. Täiendavalt näeb BewG ette, et taotluse alusel võidakse hindamine läbi viia vastavalt korrale, mis põhineb konkreetse üksuse tulul.

2. Põllumajandus- ja metsamaast koosnevalt varalt pärandimaksu arvutamise eeskirjad

11 ErbStG paragrahvi 13a lõike 1 punkt 1 näeb Saksamaal asuva põllumajandus- ja metsamaast koosneva vara pärimise teel omandamise korral ette „esemepõhise maksuvabastuse” 500 000 Saksa marka vara väärtusest, mis lisandub sama seaduse paragrahvi 16 alusel ette nähtud isiklikule maksuvabale summale suuruses 400 000 Saksa marka.

12 Lisaks tuleb ErbStG paragrahvi 13a lõike 2 kohaselt kõnealuse vara väärtus, mis jääb alles pärast esemepõhise maksuvabastuse mahaarvamist, hinnata maksu arvutamiseks „vähendatud lähteväärtusele”, milleks on antud juhul ainult 60%.

13 Vastavalt sama seaduse paragrahvi 13a lõikele 4 ei kohaldata esemepõhist maksuvabastust ega „vähendatud lähteväärtust” välismaal asuva põllumajandus- ja metsamaast koosneva vara suhtes.

Põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

14 T. Jäger, kelle elukoht on Prantsusmaal, on oma 1998. aastal surnud ema (kelle viimane elukoht oli Saksamaal) ainupärija.

15 Pärandvara hõlmas lisaks Saksamaal asuvale varale Prantsusmaal asuvat kinnisasja, mida kasutati põllumajanduse ja metsanduse otstarbel. T. Jägeri isa, kes suri 1994. aastal, oli omandanud osa sellest kinnisasjast 1988. aasta augustis ning teise osa moodustava maa 1990. aasta jaanuaris.

16 Selle vara harilikuks väärtuseks määrati Prantsusmaal 5 444 666 Prantsuse franki (1 618 152 Saksa marka) ning sama vara suhtes kohaldati kõnealuses liikmesriigis pärandimaksu summas 1 192 148 Prantsuse franki (354 306 Saksa marka).

17 Oma 3. jaanuari 2000. aasta otsusega määras Finanzamt T. Jägerile pärandimaksu.

18 See maks arvutati pärandvara 1 737 167 Saksa marga suuruse netoväärtuse alusel, mis hõlmas Prantsusmaal asuvat kinnisasja väärtuses 1 618 152 Saksa marka, st selle harilikus väärtuses, ning Saksamaal asuvat vara, mis hinnati 119 015 Saksa margale. Pärast 400 000 Saksa marga suuruse isikliku maksuvaba summa mahaarvamist jäi maksustatava summa ümardatud jäägiks 1 337 100 Saksa marka. Selle summa alusel määras Finanzamt pärandimaksuks 254 049 Saksa marka.

19 T. Jägeri poolt ErbStG paragrahvi 21 lõike 1 teise lause alusel esitatud taotluse alusel arvas Finanzamt kõnealusel summast maha Prantsusmaal juba tasutud pärandimaksu summas 236 644 Saksa marka.

20 Neil asjaoludel määras Finanzamt oma eespool nimetatud 3. jaanuari 2000. aasta otsuses T. Jägerile pärandimaksu summas 17 405 Saksa marka.

21 T. Jäger esitas Finanzamti otsuse peale vaide ja Finanzgerichtile kaebuse. Kuna need jäeti rahuldamata, esitas ta Bundesfinanzhofile kassatsioonkaebuse. Leides, et vähemalt alates 11. detsembri 2003. aasta otsusest kohtuasjas C-364/01: Barbier (EKL 2003, lk I-15013) näib kaheldav, et Saksa õigusnormid, mis näevad ette pärandvara või selle osa hulka kuuluvate esemete eristamise vastavalt nende asukohale, võiksid olla kooskõlas kapitali vaba liikumise põhimõttega, otsustas Bundesfinanzhof menetluse peatada ja esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas Euroopa Ühenduse asutamislepingu artikliga 73b [lõikega 1] (nüüd EÜ artikli 56 lõige 1) on kooskõlas, et pärandimaksu arvutamiseks:

– hinnatakse teises liikmesriigis asuv (välismaine) põllumajandus? ja metsamaast koosnev vara selle hariliku väärtuse (turuväärtuse) alusel, samas kui omamaise põllumajandus? ja metsamaast koosneva vara suhtes kehtib eriline hindamise meetod, mille tulemus ulatub keskmiselt ainult 10%-ni vara harilikust väärtusest, ja

– Saksamaal asuva põllumajandus? ja metsamaast koosneva vara omandamise korral ei arvestata erilise maksuvabastusega osa ning ülejäänu väärtus hinnatakse ainult 60%-le,

kui pärija, kes pärib omamaisest varast ning välismaisest põllumajandus? ja metsamaast koosneva pärandvara, satub selle tulemusel olukorda, kus selle tõttu, et põllumajandus- ja metsamaast koosnev vara asub välismaal, maksustatakse omamaise vara omandamist suurema pärandimaksuga kui siis, kui põllumajandus? ja metsamaast koosnev vara asuks samuti Saksamaal?”

Eelotsuse küsimus

22 Oma küsimusega soovib Bundesfinanzhof sisuliselt teada, kas asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas ja mis kõnealusel riigi territooriumil asuvast varast ja teises liikmesriigis asuvast põllumajandus- ja metsamaast koosnevalt pärandvaralt pärandimaksu arvutamisel

– sätestavad, et teises liikmesriigis asuva vara puhul võetakse arvesse selle harilikku väärtust, samal ajal kui liikmesriigi oma territooriumil asuva samasuguse vara puhul kohaldatakse hindamise erikorda, mille tulemus ulatub keskmiselt ainult 10%-ni vara harilikust väärtusest, ning

– näevad ette liikmesriigi oma territooriumil asuva põllumajandus? ja metsamaast koosneva

vara suhtes esemepõhise maksuvabastuse kohaldamise ning selle ülejäänud väärtuse arvessevõtmise ainult 60% ulatuses.

23 Kõigepealt on kohane meelde tuletada, et kuigi otsesed maksud kuuluvad liikmesriikide pädevusse, peavad liikmesriigid nende kehtestamisel siiski arvestama ühenduse õigusega (vt eelkõige 7. septembri 2004. aasta otsus kohtuasjas C?319/02: Manninen, EKL 2004, lk I?7477, punkt 19; 14. septembri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?386/04: Centro di Musicologia Walter Stauffer, EKL 2006, lk I?8203, punkt 15, ja 29. märtsi 2007. aasta otsus kohtuasjas C?347/04: Rewe Zentralfinanz, EKL 2007, lk I?2647, punkt 21).

24 Samuti tuleb meelde tuletada, et EÜ asutamisleping ei määratle kapitali liikumise mõistet. Sellegipoolest nähtub väljakujunenud kohtupraktikast, et kuna asutamislepingu artikkel 73b sisuliselt kordab direktiivi 88/361 artikli 1 sisu ja kuigi direktiiv on vastu võetud EMÜ asutamislepingu artikli 69 ja artikli 70 lõike 1 alusel (EMÜ asutamislepingu artiklid 67–73 asendati EÜ asutamislepingu artiklitega 73b–73g, mis on nüüd omakorda EÜ artiklid 56–60), säilitab direktiivile lisatud kapitali liikumise nomenklatuur kapitali liikumise mõiste määratlemisel oma soovitusliku väärtuse (vt eelkõige 23. veebruari 2006. aasta otsus kohtuasjas C?513/03: van Hilten-van der Heijden, EKL 2006, lk I?1957, punkt 39, ja 3. oktoobri 2006. aasta otsus kohtuasjas C?452/04: Fidium Finanz, EKL 2006, lk I?9521, punkt 41).

25 Meenutades, et pärimine, mis seisneb surnud isiku vara üleminekus ühele või mitmele isikule, kuulub direktiivi 88/361 I lisa XI jakku pealkirjaga „Isiklikku laadi kapitali liikumine”, leidis Euroopa Kohus eespool viidatud kohtuotsuse van Hilten-van der Heijden punktis 42, et pärimine kujutab endast kapitali liikumist asutamislepingu artikli 73b tähenduses (vt selle kohta ka eespool viidatud kohtuotsus Barbier, punkt 58), välja arvatud juhtumid, kui pärandi koostisosad asuvad ühesainsas liikmesriigis.

26 Olukord, kus oma surma hetkel Saksamaal elukohta omav isik pärandab teisele isikule, kelle elukoht on Prantsusmaal, nendes kahes liikmesriigis asuva vara, millelt tervikuna arvutatakse pärandimaks Saksamaal, ei kujuta endast kuidagi – nagu õigesti märkis ka Euroopa Ühenduste Komisjon – puhtalt siseriiklikku olukorda.

27 Sellest tulenevalt on põhikohtuasjas kõne all oleva pärimise näol tegemist kapitali vaba liikumisega asutamislepingu artikli 73b lõike 1 tähenduses.

28 Seega tuleb kõigepealt uurida, kas – nagu väidavad T. Jäger ja komisjon – sellised siseriiklikud õigusnormid, nagu on kõne all põhikohtuasjas, kujutavad endast kapitali liikumise piirangut.

29 Saksamaa valitsus väidab, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid ei kujuta endast kapitali liikumise piirangut. Esiteks leiab ta, et kuna algselt omandas T. Jägeri isa Prantsusmaal asuva vara enne 1. juunit 1990, st enne kuupäeva, mil direktiiv 88/361 tuli siseriiklikku õigusesse üle võtta, ei saanud kõnealuse vara omandaja otse tugineda sellest direktiivist või asutamislepingust tulenevatele õigustele. Teiseks ei saa selle valitsuse arvates pärssida omandaja tahet põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide tagajärjed, mis tegelikult ei puuduta mingil viisil asjaomast isikut ennast, vaid äärmisel juhul tema pärijaid. Sel põhjusel on selliste õigusnormide tagajärjed liiga kaudsed selleks, et nende näol võiks tegemist olla kapitali liikumise piiranguga.

30 Euroopa Kohtu praktikast nähtub, et siseriiklikud sätted, mis määravad kindlaks kinnisasja väärtuse pärimise teel omandamise korral tasumisele kuuluva maksu arvutamiseks, võivad mitte ainult pärssida teise liikmesriigi residendi tahet osta asjaomases liikmesriigis asuvaid kinnisasju ja neid teisele isikule loovutada, vaid nende sätete mõjul võib ka väheneda sellise isiku pärandi

väärtus, kelle elukoht on teises liikmesriigis kui see, kus asub kõnealune asi (vt selle kohta eespool viidatud kohtuotsus Barbier, punkt 62).

31 Mis veel puudutab pärimist, siis on kohtupraktikas kinnitatud, et asutamislepingu artikli 73b lõike 1 alusel keelatud meetmete hulka – kuivõrd nende näol on tegemist kapitali liikumise piirangutega – kuuluvad ka meetmed, mille tagajärjel väheneb sellise isiku pärandi väärtus, kelle elukoht on teises liikmesriigis kui see, kus asub kõnealune vara ja kes selle vara pärimist maksustab (eespool viidatud kohtuotsus van Hilten-van der Heijden, punkt 44).

32 Käesoleval juhul on põhikohtuasjas kõne all olevate siseriiklike sätete mõju – kuivõrd need sätted toovad kaasa teises liikmesriigis asuva põllumajandus? ja metsamaast koosneva vara pärimise maksustamise Saksamaal suurema pärandimaksuga kui see, mis kuuluks tasumisele juhul, kui pärandvara hulka kuuluvad asjad asuksid ainult Saksamaa territooriumil – kapitali liikumist piirav ning vähendab sellist väljaspool Saksamaa territooriumi asuvat vara sisaldava pärandi väärtust.

33 Seda järeldust ei saa seada kahtluse alla Saksamaa valitsuse argumentidega, mida meenutati käesoleva kohtuotsuse punktis 29, kuna need argumendid on kohtuotsuse punktides 30 ja 31 viidatud kohtupraktikast tulenevate kriteeriumide seisukohast asjakohatud. Käesoleval juhul mõjutasid põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid pärandi väärtust pärast 1. juunit 1990 ja see mõju ei ole ilmselgelt liiga kaudne selleks, et selle näol ei võiks olla tegemist kapitali liikumise piiranguga.

34 Sama kehtib Saksamaa valitsuse argumendi suhtes, mille kohaselt ei saa tekkida pärandi väärtuse vähenemisest tulenevat piirangut, kuna põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide mõju on pelgalt siseriiklike maksusüsteemide kooseksisteerimise vältimatu tagajärg. See asjaolu ei ole käesoleva kohtuotsuse punktides 30 ja 31 viidatud kohtupraktikast tulenevate kriteeriumide seisukohast asjakohane. Pealegi tuleb tõdeda, et igal juhul tuleneb pärandi väärtuse vähenemine üksnes kõnealuste Saksa õigusnormide kohaldamisest.

35 Sellest järeldub, et asjaolu, et maksusoodustuste andmine pärandimaksu valdkonnas on seatud sõltuvusse tingimusest, et pärimise teel omandatud vara peab asuma konkreetse liikmesriigi territooriumil, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut, mis on asutamislepingu artikli 73b lõike 1 alusel üldjuhul keelatud.

36 Edasi tuleb kaaluda, kas kapitali vaba liikumise piirangut, mis on seega tuvastatud, on võimalik õigustada asutamislepingu sätete alusel.

37 Siinkohal tuleb meenutada, et vastavalt asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktile a „[a]rtikli 73b sätted ei mõjuta liikmesriikide õigust [...] kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid [...] nende kapitali investeerimise koha põhjal”.

38 Finanzamti ja Saksamaa valitsuse sõnul nähtub sellest sättest, et Saksamaa Liitvabariigil on õigus näha ette hindamine erikorra alusel ainult oma territooriumil asuva vara puhul. Finanzamt lisab, et BewG paragrahv 31 on õigustatud asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punkti a alusel koostoimes Euroopa Liidu lepingu lõppaktile lisatud deklaratsiooniga nr 7, kuna välismaal asuva vara hindamise kord, mida põhikohtuasjas käsitletakse, oli 1993. aasta lõpus kõnealuse deklaratsiooni tähenduses olemas.

39 Ilma et oleks vaja lahendada küsimust, kas see välismaal asuva vara hindamise kord oli 31. detsembril 1993 olemas või mitte, tuleb meenutada, et 6. juuni 2000. aasta otsuses C-35/98: Verkooijen (EKL 2000, lk I-4071) vastas Euroopa Kohus asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktil a põhinevatele argumentidele, kuigi põhikohtuasja asjaolud olid aset leidnud enne selle sätte

jõustumist. Euroopa Kohus rõhutas, et juba enne asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punkti a jõustumist võisid selles artiklis ettenähtud siseriiklikud maksusätted, mis kehtestasid teatud erisused, olla kooskõlas ühenduse õigusega, kui neid kohaldati objektiivselt erinevate olukordade suhtes (punkt 43).

40 Nüüd, kus see on täpsustatud, tuleb märkida, et asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punkti a kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt. Järelikult ei saa seda sätet tõlgendada nii, et mis tahes maksuseadus, mis eristab maksukohustuslasi nende elukoha põhjal või selle põhjal, millisesse liikmesriiki nad oma kapitali investeerivad, on automaatselt asutamislepinguga kooskõlas.

41 Nagu märkis Saksamaa valitsus, on asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punktis a ette nähtud erand ise piiratud asutamislepingu artikli 73d lõikega 3, mis sätestab, et selle artikli lõikes 1 märgitud siseriiklikud sätted „ei tohi kujutada endast suvalise diskrimineerimise vahendit ega varjatud piirangut kapitali ja maksete vabale liikumisele artikli 73b tähenduses” (vt eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 44, ja eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 28). Pealegi selleks, et Saksamaal asuva põllumajandus- ja metsamaast koosneva vara ja teistes liikmesriikides asuva vara erinev kohtlemine oleks õigustatud, ei tohi see minna kaugemale, kui on vajalik asjaomaste õigusnormidega taotletava eesmärgi saavutamiseks.

42 Siinkohal tuleb vahet teha asutamislepingu artikli 73d lõike 1 punkti a alusel lubatud ebavõrdsel kohtlemisel ja sama artikli lõike 3 kohaselt keelatud suvalisel diskrimineerimisel. Kohtupraktikast tuleneb, et selleks, et niisuguseid maksusätteid, mis on kõne all põhikohtuasjas ja mis pärandimaksu arvutamisel eristavad teises liikmesriigis ja Saksamaa territooriumil asuvat vara, võiks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate asutamislepingu sätetega kooskõlas olevaks, on vaja, et erinev kohtlemine puudutaks olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad või mida saab õigustada ülekaaluka üldise huviga (vt eespool viidatud kohtuotsus Verkooijen, punkt 43, eespool viidatud kohtuotsus Manninen, punkt 29, ja 11. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C-443/06: Hollmann, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 45).

43 Selles suhtes tuleb esiteks tõdeda, et tasutava maksu summa erinevust vastavalt sellele, kas pärandvara hõlmab üksnes Saksamaal asuvat põllumajandus- ja metsamaast koosnevat vara või kuulub selle hulka ka teises liikmesriigis asuv samasugune vara, ei saa õigustada põhjendusega, et see puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad.

44 Maksu arvutamine vastavalt põhikohtuasjas kõne all olevatele siseriiklikele õigusnormidele on otseselt seotud pärandvara hulka kuuluvate esemete väärtusega, mistõttu olukordi objektiivselt vaadeldes ei esine ühtki erinevust, mis võiks õigustada ebavõrdset maksualast kohtlemist selle pärandimaksu suuruse osas, mis kuulub tasumisele Saksamaal asuvalt varalt või teises liikmesriigis asuvalt varalt. T. Jägeri olukord on seega võrreldav mis tahes teise pärija olukorraga, kelle puhul hõlmab pärandvara üksnes Saksamaal asuvat põllumajandus- ja metsamaast koosnevat vara, mille on pärandanud isik, kelle elukoht oli samas riigis.

45 Seetõttu tuleb lõpuks uurida, kas põhikohtuasjas kõne all olevatest õigusnormidest tulenevat kapitali liikumise piirangut saab objektiivselt õigustada ülekaaluka üldise huviga.

46 Saksamaa valitsuse arvates õigustab neid õigusnorme ülekaalukas üldine huvi.

47 Kõigepealt märgib ta, et kõnealuste õigusnormide eesmärk on kompenseerida põllu- ja metsamajandusettevõtete täidetava sotsiaalse funktsiooni säilitamisega kaasnevaid spetsiifilisi kulusid. Need õigusnormid võimaldavad vältida esiteks seda, et põllumajandusettevõtte pärija on sunnitud ettevõtte müüma või sellest loobuma, et ta suudaks tasuda pärandimaksu, ning teiseks seda, et niisugused ettevõtted, mis tagavad tootlikkuse ja töökohad ja peavad lisaks täitma

liikmesriigi õiguskorrast tulenevaid kohustusi, lagunevad.

48 Saksamaa valitsuse arvates võib sellist ülekaalukat üldist huvi aluseks võtta samamoodi nagu vajadust tagada maksusüsteemi terviklikkus. Sellest, et kõnealused ettevõtted teenivad üldist huvi, tulenevate spetsiifiliste kohustuste ja pärimise korral nende ettevõtete suhtes kohaldatava hindamise erikorra vahel on otsene seos.

49 Finanzamt ja Saksamaa valitsus väidavad veel, et põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid on õigustatud asjaoluga, et Saksa ametivõimud ei ole kohustatud arvesse võtma sarnase ülekaaluka üldise huvi esinemist teistes liikmesriikides. See on nii seetõttu, et Saksamaal asuval põllumajandus? ja metsamaast koosneval varal lasuvad spetsiifilised kohustused ja kulud ei ole tingimata samad mõnes teises liikmesriigis asuva samalaadse vara puhul. Selle kohta lisab Finanzamt, et isegi kui teistes liikmesriikides lasuks seda liiki varal sarnased kohustused ja kulud, ei oleks Saksamaa Liitvabariik kohustatud tagama nende kompenseerimist.

50 Ei saa küll välistada, et pärimise korral põllu? ja metsamajandusettevõtete tegevuse jätkamist ja nendes ettevõtetes töökohtade säilitamist taotlevad eesmärgid võiksid teataval asjaoludel ja tingimustel kujutada endast üldist huvi ja et nendega oleks võimalik õigustada kapitali vabale liikumisele seatud piiranguid (vt selle kohta 25. jaanuari 2007. aasta otsus kohtuasjas C?370/05: Festersen, EKL 2007, lk I?1129, punkt 28).

51 Finanzamti ja Saksamaa esitatud tähelepanekute kohta tuleb sellegipoolest märkida, et nad ei suutnud tõendada, miks on vaja keelduda võimaldamast soodsat hindamist ja muid maksusoodustusi iga sellise pärija puhul, kes omandab pärimise teel väljaspool Saksamaa territooriumi asuva põllu? ja metsamajandusettevõtte (vt maksusoodustuse kohta, mis on piiratud üksnes asjaomasel liikmesriigis läbiviidavate teadusuuringutega, 10. märtsi 2005. aasta otsus kohtuasjas C?39/04: Laboratoires Fournier, EKL 2005, lk I?2057, punkt 23, ja teatavate ettevõtjate, kes säilitavad töökohti asjaomase liikmesriigi territooriumil, pärandimaksust vabastamise kohta 25. oktoobri 2007. aasta otsus kohtuasjas C?464/05: Geurts ja Vogten, kohtulahendite kogumikus veel avaldamata, punkt 27).

52 Mis puudutab eesmärki, mis seisneb välistamises, et pärandimaksu koormus seaks ohtu põllu? ja metsamajandusettevõtete tegevuse jätkamise ning seega nende ettevõtete sotsiaalse funktsiooni säilitamise, siis tuleb märkida, et põhikohtuasjas ei võimalda ükski asjaolu tuvastada, et teistes liikmesriikides asuvad ettevõtted ei ole Saksamaal asuvate ettevõtetele võrreldavas olukorras.

53 Põhikohtuasjas kõne all olevate õigusnormide õigustamiseks toob Saksamaa valitsus lõpuks esile praktilised takistused, mis välistavad nende õigusnormidega ette nähtud hindamiskriteeriumide rakendamise teistes liikmesriikides asuvate põllumajandus? ja metsamaast koosnevate varade suhtes. Saksamaa valitsus selgitab, et see hindamiskord põhineb erineval otstarbel kasutatavate osade tootlikkuse standardväärtustel ning et need väärtused tuginevad statistilistele dokumentidele, mis Saksa asutused on koostanud. Sellised andmed ei ole kättesaadavad teistes liikmesriikides asuvate põllumajandus? ja metsamaast koosnevate varade kohta.

54 Selles suhtes on oluline märkida, et kuigi liikmesriigi ametivõimude jaoks võib tõepoolest osutada keeruliseks BewG paragrahvides 140–144 ette nähtud korra kohaldamine mõnes teises liikmesriigis asuva põllumajandus? ja metsamaast koosneva vara suhtes, ei saa sellise raskusega õigustada kategoorilist keeldumist kõnealuse maksusoodustuse andmisest, kuna maksukohustuslastelt endilt võiks nõuda, et nad esitaksid kõnealustele ametivõimudele andmed, mida nad peavad vajalikuks, et tagada selle korra kohaldamine teistes liikmesriikides asuvatele ettevõtetele kohandatud viisil.

55 Tuleb lisada, et raskused, mis võivad tekkida teise liikmesriigi territooriumil asuva vara väärtuse kindlaksmääramisel siseriikliku erikorra alusel, ei saa mingil juhul olla piisavad, et õigustada kapitali vaba liikumise selliseid takistusi nagu need, mis tulenevad põhikohtuasjas kõne all olevatest õigusnormidest, mis lisaks kõnealusele hindamiskorrale näevad Saksamaa territooriumil asuva vara jaoks ette veel kahe maksusoodustuse kohaldamise (vt selle kohta 4. märtsi 2004. aasta otsus kohtuasjas C-334/02: komisjon vs. Prantsusmaa, EKL 2004, lk I-2229, punkt 29).

56 Seega tuleb järeldada, et kuna ei ole tõendatud, et põhikohtuasjas kõne all olevad siseriiklikud õigusnormid oleksid õigustatud ülekaaluka üldise huviga, on sellised õigusnormid asutamislepingu artikli 73b lõikega 1 vastuolus.

57 Neil asjaoludel tuleb esitatud küsimusele vastata, et asutamislepingu artikli 73b lõiget 1 koostoimes artikliga 73d tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, mis kõnealuse riigi territooriumil asuvast varast ja teises liikmesriigis asuvast põllumajandus- ja metsamaast koosnevalt pärandvaralt pärandimaksu arvutamisel

– sätestavad, et teises liikmesriigis asuva vara puhul võetakse arvesse selle harilikku väärtust, samal ajal kui liikmesriigi oma territooriumil asuva samasuguse vara puhul kohaldatakse hindamise erikorda, mille tulemus ulatub keskmiselt ainult 10%-ni vara harilikust väärtusest, ning

– näevad ette liikmesriigi oma territooriumil asuva põllumajandus? ja metsamaast koosneva vara suhtes esemepõhise maksuvabastuse kohaldamise ning selle ülejäänud väärtuse arvessevõtmise ainult 60% ulatuses.

Kohtukulud

58 Kuna põhikohtuasja poolte jaoks on käesolev menetlus eelotsusetaotluse esitanud kohtus poolelioleva asja üks staadium, otsustab kohtukulude jaotuse siseriiklik kohus. Euroopa Kohtule märkuste esitamisega seotud kulusid, välja arvatud poolte kohtukulud, ei hüvitata.

Esitatud põhjendustest lähtudes Euroopa Kohus (teine koda) otsustab:

EÜ asutamislepingu artikli 73b lõiget 1 (nüüd EÜ artikli 56 lõige 1) koostoimes EÜ asutamislepingu artikliga 73d (nüüd EÜ artikkel 58) tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus liikmesriigi sellised õigusnormid, mis kõnealuse riigi territooriumil asuvast varast ja teises liikmesriigis asuvast põllumajandus- ja metsamaast koosnevalt pärandvaralt pärandimaksu arvutamisel

– **sätestavad, et teises liikmesriigis asuva vara puhul võetakse arvesse selle harilikku väärtust, samal ajal kui liikmesriigi oma territooriumil asuva samasuguse vara puhul kohaldatakse hindamise erikorda, mille tulemus ulatub keskmiselt ainult 10%-ni vara harilikust väärtusest, ning**

– näevad ette liikmesriigi oma territooriumil asuva põllumajandus? ja metsamaast koosneva vara suhtes esemepõhise maksuvabastuse kohaldamise ning selle ülejäänud väärtuse arvessevõtmise ainult 60% ulatuses.

Allkirjad

* Kohtumenetluse keel: saksa.