

Asia C-256/06

Theodor Jäger

vastaan

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(Bundesfinanzhofin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Pääomien vapaa liikkuvuus – EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artikla (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) – Perintövero – Jäämistöön sisältyvän omaisuuden arvostus – Toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva maa- ja metsätalousomaisuus – Epäsuotuisampi omaisuuden arvostusmenetelmä ja maksettavan veron laskentamenetelmä

Julkisasiamies J. Mazákin ratkaisuehdotus 11.9.2007

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (toinen jaosto) 17.1.2008

Tuomion tiivistelmä

*Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset – Perintövero*

*(EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta ja 73 d artikla (joista on tullut EY 56 artiklan 1 kohta ja EY 58 artikla))*

Perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta), tulkittuna yhdessä perustamissopimuksen 73 d artiklan (josta on tullut EY 58 artikla) kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään, että laskettaessa veroa silloin, kun jäämistö koostuu mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevasta omaisuudesta ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta maa- ja metsätalousomaisuudesta.

– kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva omaisuus otetaan huomioon käyvästä arvostaan, kun taas kotimaassa sijaitsevaan samanlaiseen omaisuuteen sovelletaan erityistä arvostusmenetelmää, joka johtaa keskimäärin vain 10 prosenttia käyvästä arvosta oleviin arvoihin, ja

– kotimaassa sijaitsevaan maa- ja metsätalousomaisuuteen sovelletaan omaisuuden laadun mukaan myönnettävää vähennystä ja sen jäljelle jäävästä arvosta otetaan huomioon vain 60 prosenttia.

Mainitunlainen säännöstö, siltä osin kuin siitä seuraa, että jäämistöön, johon kuuluu muussa jäsenvaltiossa sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta, kohdistuu ensin mainitussa jäsenvaltiossa korkeampi perintövero kuin vero, joka olisi maksettava, jos jäämistöön kuuluva omaisuus sijaitisi yksinomaan kyseisen ensiksi mainitun valtion alueella, rajoittaa pääomanliikkeitä, koska se pienentää sellaisen jäämistön arvoa, johon sisältyy mainitunlaista ulkomailla sijaitsevaa omaisuutta.

Mainitunlaista kansallista säännöstöä ei voida perustella sillä, että se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa, koska perintöverojen laskeminen on mainitun säännösten nojalla suoraan sidoksissa jäämistöön sisältyvän omaisuuden arvoon ja koska näin

ollen objektiivisesti katsoen ei ole mitään tilanteiden eroa, joka voisi perustella erilaisen verokohtelun, joka koskee kotimaassa sijaitsevasta omaisuudesta ja muussa jäsenvaltiossa sijaitsevasta omaisuudesta maksettavan perintöveron tasoa.

Näin ollen tavoite välttää se, että perintöverotaakka vaarantaa maa? ja metsätaloustoiminnan harjoittamisen jatkumisen ja siten kyseisten tilojen sosiaalisen funktion säilyttämisen, ei voi olla perusteena kyseessä olevalle säännöstölle, koska mikään seikka ei mahdollista sen toteamista, että muissa jäsenvaltioissa olevat tilat eivät ole kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseviin tiloihin rinnastettavassa tilanteessa.

Sama koskee mahdollisia vaikeuksia, joita kohdataan, kun määritetään muun jäsenvaltion alueella sijaitsevan omaisuuden arvo kansallisen erityisen menettelytavan mukaisesti, sillä ne eivät voi riittää perusteeksi sille, että kyseessä olevasta säännöstöstä, jossa mainitun arvostusmenetelmän lisäksi rajataan myös kahden muun veroedun soveltaminen vain kotimaassa sijaitsevaan omaisuuteen, johtuvan veroedun myöntämisestä kategorisesti kieltäydytään.

(ks. 32, 43, 44, 52, 54, 55 ja 57 kohta sekä tuomiolauselma)

## YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

17 päivänä tammikuuta 2008 (\*)

Pääomien vapaa liikkuvuus – EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artikla (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) – Perintövero – Jäämistöön sisältyvän omaisuuden arvostus – Toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva maa? ja metsätalousomaisuus – Epäsuotuisampi omaisuuden arvostusmenetelmä ja maksettavan veron laskentamenetelmä

Asiassa C-256/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 11.4.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 8.6.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Theodor Jäger**

vastaa

**Finanzamt Kusel-Landstuhl,**

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit L. Bay Larsen (esittelevä tuomari), K. Schiemann, J. Makarczyk ja C. Toader,

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Jäger, edustajanaan Rechtsanwältin K. Cronauer,
- Finanzamt Kusel-Landstuhl, asiamiehenään M. Trauten,
- Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja U. Forsthoff,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,

kuultuaan julkisasiamiehen 11.9.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

### **tuomion**

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklan (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Jäger ja Finanzamt Kusel-Landstuhl (jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse sellaista jäämistöä koskevien verojen laskemisesta, joka muodostuu Saksassa sijaitsevasta omaisuudesta ja Ranskassa sijaitsevasta maa- ja metsätilasta ja erityisesti kyseisen omaisuuden arvostamista koskevista säännöistä.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

#### *Yhteisön säännöstö*

3 Perustamissopimuksen 67 artiklan [Amsterdamin sopimuksella kumottu artikla] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) liitteen I otsikko on ”Direktiivin 1 artiklassa tarkoitettu pääomanliikkeiden nimikkeistö”, joka käsittää kolmesta pääomanliikkeiden ryhmää.

4 Yhdestoista näistä ryhmistä koskee ”Henkilökohtaisia pääomanliikkeitä” ja käsittää muun muassa otsikon ”Perinnöt ja erityisjälkisaädökseen perustuvat suoritukset”.

#### *Kansallinen säännöstö*

Perintöverojen soveltaminen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan omaisuuteen

5 Perintö- ja lahjaverolain (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), sellaisena kuin se on julkaistu BGBI:ssä 1997 I, sivulla 378, (jäljempänä ErbStG), 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan Saksassa asuvan henkilön saama koko omaisuus on perintöveron alaista sinä päivänä, jolloin verovelvollisuus on syntynyt. Myös ulkomailla sijaitseva omaisuus on perintöveron alaista.

6 ErbStG:n 21 § sisältää säännöksiä siitä, miten muussa valtiossa maksetut perintöverot otetaan huomioon perintöveron laskemisessa Saksassa silloin, kun kaksinkertaisen verotuksen välttämistä koskevaa verosopimusta ei ole. Sen 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Kun saajan ulkomaisesta omaisuudesta on kannettu toisessa valtiossa Saksan perintöveroa vastaava ulkomainen vero, ulkomainen vero, joka saajalle on määrätty, joka hänen on maksettava, jonka hän on maksanut ja jota ei saada vähentää, on vähennettävä hakemuksesta Saksan perintöverosta, siltä osin kuin ulkomainen omaisuus on myös Saksan perintöveron alaista, jos on kyse 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettusta tapauksesta ja jollei asiassa ole sovellettava kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta.”

7 Mainitun säännöksen toisessa virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Jos saatu omaisuus on vain osaksi ulkomaista omaisuutta, siihen kohdistuva Saksan perintöveron osa on määritettävä siten, että perintöveron alaiseen kokonaisomaisuuteen, perintöveron alainen ulkomainen omaisuus mukaan luettuna, kohdistuva perintövero jaetaan sen mukaan, kuinka suuri osa perintöveron alaisesta kokonaisomaisuudesta on perintöveron alaista ulkomaista omaisuutta.”

Maa? ja metsätalousomaisuutta koskevat arvostussäännöt

8 ErbStG:n 12 §:n 6 momentin, luettuna yhdessä arvostuslain (Bewertungsgesetz; BGBl. 1991 I, s. 230; jäljempänä BewG) 9 ja 31 §:n kanssa, mukaan ulkomailla sijaitseva maa? ja metsätalousomaisuus arvostetaan käypään arvoon. Käypä arvo määritellään BewG:n 9 §:n 2 momentissa hinnaksi, jolla kyseinen omaisuus voitaisiin myydä tavanomaisessa kaupankäynnissä.

9 Saksassa sijaitseva maa? ja metsätalousomaisuus sitä vastoin arvostetaan ErbStG:n 12 §:n 3 momentin nojalla BewG:n 140–144 §:ssä säädetyn erityisen menettelyn mukaan. Kyseisen menettelyn mukaan määritetty arvo on keskimäärin vain kymmenen prosenttia kyseisen omaisuuden käyvästä arvosta.

10 Kyseiset BewG:n säännökset, jotka on lisätty mainittuun lakiin 20.12.1996 annetun vuoden 1997 vuosittaisen verolain (Jahressteuergesetz 1997, BGBl. 1996 I, s. 2049) 1 §:n 36 kohdalla, mahdollistavat sen, että maa? ja metsätaloustoimintaan käytetty omaisuuden osa arvostetaan yksinkertaistetulla tuottoarvolaskelmamenettelyllä, jossa käytetään standardiarvoja erityyppisille omaisuuden käyttömuodoille ja joka perustuu muun muassa voittoa tavoittelevien tilojen keskimääriin jatkuviin tuloihin Saksassa 1.1.1996. Toissijaisesti ja hakemuksesta voidaan soveltaa myös BewG:ssä säädettyä arvostusmenetelmää, joka perustuu käyttöomaisuudesta saatuihin yksilöllisiin tuloihin.

Maa? ja metsätalousomaisuutta koskevan perintöveron laskentasäännöt

11 ErbStG:n 13 a §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, että kun Saksassa sijaitseva maa? ja metsätalousomaisuus peritään, mainitun omaisuuden arvosta voidaan tehdä mainitun lain 16 §:n nojalla myönnettävän henkilökohtaisen vähennyksen, joka on 400 000 Saksan markkaa (DEM), lisäksi omaisuuden laadun mukaan myönnettävä vähennys, joka on 500 000 DEM.

12 Lisäksi ErbStG:n 13 a §:n 2 momentin mukaan omaisuuden laadun mukaan myönnettävän vähennyksen vähentämisen jälkeen jäljelle jäävästä mainitun omaisuuden arvosta otetaan huomioon alennettuun arvoon arvostamisen muodossa veroa laskettaessa vain 60 prosenttia.

13 ErbStG:n 13 a §:n 4 momentin mukaan omaisuuden laadun mukaan myönnettävää vähennystä ja alempaan arvoon arvostamista ei sovelleta ulkomailla sijaitsevaan maa? ja metsätalousomaisuuteen.

**Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

14 Jäger, joka asuu Ranskassa, on vuonna 1998 kuolleen äitinsä, jonka viimeisin asuinpaikka oli Saksassa, ainoa perillinen.

15 Jäämistöön kuului Saksassa sijaitsevan omaisuuden lisäksi Ranskassa sijaitseva kiinteistö, jolla harjoitettiin maa- ja metsätaloutta. Jägerin isä, joka puolestaan oli kuollut vuonna 1994, oli hankkinut osan kyseisestä kiinteistöstä elokuussa 1988, ja sen jälkeen tammikuussa 1990 hän oli hankkinut maa-alueen, joka muodosti toisen osan kyseisestä kiinteistöstä.

16 Kiinteistön käyväksi arvoksi määritettiin Ranskassa 5 444 666 Ranskan frangia (FRF) (1 618 152 DEM), ja kiinteistöstä määrättiin Ranskassa perintöveroa 1 192 148 FRF (354 306 DEM).

17 Finanzamt määräsi Jägerin maksettavaksi tulevan perintöveron 3.1.2000 päivätyllä päätöksellä.

18 Kyseinen vero laskettiin sellaisen 1 737 167 DEM:n suuruisen nettomääräisen jäämistön perusteella, jossa Ranskassa sijaitseva kiinteistö otettiin huomioon 1 618 152 DEM:n arvoisena eli käyvästä arvostaan ja jossa Saksassa sijaitseva omaisuus arvostettiin 119 015 DEM:aan. Kun siitä vähennettiin henkilökohtainen vähennys 400 000 DEM, verotettava määrä pieneni noin 1 337 100 DEM:aan. Tästä määrästä Finanzamt määräsi veroa 254 049 DEM.

19 Jägerin ErbStG:n 21 §:n 1 momentin toiseen virkkeeseen perustuvan hakemuksen johdosta Finanzamt vähensi kyseisestä määrästä 236 644 DEM Ranskassa jo maksetun perintöveron perusteella.

20 Näiden seikkojen perusteella Finanzamt määräsi edellä mainitussa 3.1.2000 tekemässään päätöksessä Jägerin maksettavaksi perintöveroksi 17 405 DEM.

21 Jäger teki Finanzamtin päätöksestä oikaisuvaatimuksen ja nosti siitä kanteen Finanzgerichtissä. Koska niitä ei hyväksytty, hän teki Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin. Koska Bundesfinanzhof katsoi, että viimeistään asiassa C-364/01, Barbier, 11.12.2003 annetusta tuomiosta (Kok. 2003, s. I-15013) lukien oli syytä epäillä, että siltä osin kuin Saksan oikeuden säännöksissä tehtiin ero sen mukaan, missä perittävä omaisuus tai sen osa sijaitsee, niitä ei voida sovittaa yhteen pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa, se päätti keskeyttää asian käsittelyn ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Soveltuuko Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) kanssa yhteen se, että perintöveroa varten

– toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva (ulkomainen) maa- ja metsätalousomaisuus on arvostettava yleiseen arvoon (käypään arvoon), kun taas kotimaiseen maa- ja metsätalousomaisuuteen sovelletaan erityistä arvostusmenettelyä, joka johtaa keskimäärin vain 10 prosenttia yleisestä arvosta oleviin arvoihin, ja

– kotimaisen maa- ja metsätalousomaisuuden saanto jätetään ottamatta huomioon tiettyyn verottomaan määrään asti ja jäljelle jäävän määrän arvoksi katsotaan vain 60 prosenttia tästä määrästä,

jos tämä johtaa sellaisen perillisen kohdalla, joka on perinyt kotimaisesta omaisuudesta ja ulkomaisesta maa- ja metsätalousomaisuudesta koostuvan jäämistön, siihen, että kotimaisen omaisuuden saannosta kannetaan korkeampi perintövero ulkomailla sijaitsevan maa- ja metsätalousomaisuuden takia kuin siitä kannettaisiin, jos myös tämä maa- ja metsätalousomaisuus sijaittisi Saksassa?”

## Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

22 Kysymyksellään Bundesfinanzhof kysyy, onko perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta esteenä sellaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jollainen pääasiassa on kyseessä ja jossa säädetään, että laskettaessa veroa silloin, kun jäämistö koostuu mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevasta omaisuudesta ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta maa? ja metsätalousomaisuudesta,

– kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva omaisuus otetaan huomioon käyvästä arvostaan, kun taas kotimaassa sijaitsevaan samanlaiseen omaisuuteen sovelletaan erityistä arvostusmenetelmää, joka johtaa keskimäärin vain 10 prosenttia käyvästä arvosta oleviin arvoihin, ja

– kotimaassa sijaitsevaan maa? ja metsätalousomaisuuteen sovelletaan omaisuuden laadun mukaan myönnettävää vähennystä ja sen jäljelle jäävästä arvosta otetaan huomioon vain 60 prosenttia.

23 Aluksi on muistutettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta (ks. erityisesti asia C?319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I?7477, 19 kohta; asia C?386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006, Kok. 2006, s. I?8203, 15 kohta ja asia C?347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, Kok. 2007, s. I?2647, 21 kohta).

24 On myös muistutettava, että pääomanliikkeiden käsitettä ei ole määritelty EY:n perustamissopimuksessa. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että koska perustamissopimuksen 73 b artiklassa toistetaan asiallisesti direktiivin 88/361 1 artiklan sisältö ja vaikka tämä direktiivi on annettu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan nojalla (ETY:n perustamissopimuksen 67–73 artikla on korvattu EY:n perustamissopimuksen 73 b–73 g artiklalla, joista on tullut EY 56–EY 60 artikla), direktiivin liitteenä olevalla pääomanliikkeiden nimikkeistöllä on edelleen pääomanliikkeiden käsitteen määrittämisen kannalta sama ohjeellinen arvo (ks. erityisesti asia C?513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I?1957, 39 kohta ja asia C?452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006, Kok. 2006, s. I?9521, 41 kohta).

25 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin muistutti muun muassa, että perinnöt, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle, kuuluvat direktiivin 88/361 liitteen I otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alaan, ja katsoi edellä mainitussa asiassa van Hilten-van der Heijden antamansa tuomion 42 kohdassa, että perinnöt ovat perustamissopimuksen 73 b artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä (ks. vastaavasti myös em. asia Barbier, tuomion 58 kohta) niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle.

26 Tilanne, jossa Saksassa asuva henkilö jättää kuollessaan Ranskassa asuvalle toiselle henkilölle perinnöksi näissä kahdessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa omaisuutta, joka kaikki otetaan huomioon perintöveroa laskettaessa Saksassa, ei kuitenkaan missään tapauksessa ole puhtaasti valtionsisäinen tilanne, kuten Euroopan yhteisöjen komissio on aiheellisesti huomauttanut.

27 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä oleva perintö on perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomanliike.

28 Näin ollen, kuten Jäger ja komissio väittävät, ensin on arvioitava se, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö pääomanliikkeiden rajoitus.

29 Saksan hallitus väittää, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännöstö ei ole pääomanliikkeiden rajoitus. Yhtäältä koska Jägerin isä on alun perin hankkinut Ranskassa sijaitsevan omaisuuden ennen 1.6.1990, jolloin direktiivi 88/361 piti panna täytäntöön kansallisessa oikeudessa, kyseessä olevan omaisuuden hankkija ei ole voinut vedota suoraan kyseiseen direktiiviin tai perustamissopimukseen perustuviin oikeuksiin. Toisaalta mainitun hallituksen mukaan mainitunlainen hankkija ei menettäisi kiinnostustaan hankintaan pääasiassa kyseessä olevan säännöstön vaikutuksesta, koska mainitut vaikutukset eivät mitenkään koske kyseistä hankkijaa itseään vaan korkeintaan hänen perillisiänsä. Tästä syystä mainitunlaisen säännöstön vaikutukset ovat liian epäsuoria, jotta ne voisivat olla pääomanliikkeiden rajoitus.

30 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansalliset säännökset, joissa määritellään kiinteistön arvo maksettavan veron määrän laskemista varten siinä tapauksessa, että kiinteistö peritään, voivat sen lisäksi, että ne voivat olla luonteeltaan sellaisia, että niillä tehdään kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen ostaminen ja tällaisten kiinteistöjen luovuttaminen toiselle henkilölle vähemmän houkuttelevaksi muussa jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle, vaikuttaa myös siten, että sellaisen henkilön jättämän perinnön arvo laskee, joka asui muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa kyseiset kiinteistöt sijaitsevat (ks. vastaavasti em. asia Barbier, tuomion 62 kohta).

31 Oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi perintötilanteiden osalta, että toimenpiteisiin, jotka perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joista seuraa, että muussa kuin siinä valtiossa, jossa kyseinen omaisuus sijaitsee ja joka perintöverottaa kyseistä omaisuutta, asuneen henkilön jäämistön arvo pienenee (em. asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 44 kohta).

32 Esillä olevassa asiassa kyseessä olevat kansalliset säännökset, siltä osin kuin niistä seuraa, että jäämistöön, johon kuuluu muussa jäsenvaltiossa sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta, kohdistuu Saksassa korkeampi perintövero kuin vero, joka olisi maksettava, jos jäämistöön kuuluva omaisuus sijaitsi yksinomaan viimeksi mainitun valtion alueella, rajoittavat pääomanliikkeitä, koska ne pienentävät sellaisen jäämistön arvoa, johon sisältyy mainitunlaista Saksan alueen ulkopuolella sijaitsevaa omaisuutta.

33 Saksan hallituksen esittämät väitteet, jotka on toistettu tämän tuomion 29 kohdassa, eivät voi saattaa tätä päätelmää kyseenalaiseksi, koska niillä ei ole merkitystä tämän tuomion 30 ja 31 kohdassa siteerattuun oikeuskäytäntöön perustuvien kriteereiden kannalta. Esillä olevassa asiassa kyseessä olevan kansallisen säännöstön vaikutukset jäämistön arvoon ovat syntyneet 1.6.1990 jälkeen eivätkä ne ole selvästi niin epäsuoria, etteivätkö ne voisi olla pääomanliikkeiden rajoitus.

34 Sama koskee myös Saksan hallituksen väitettä, jonka mukaan perinnön arvon pienenemisestä johtuvaa rajoitusta ei voi olla, koska pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen säännöstön vaikutus on vain väistämätön seuraus siitä, että on olemassa rinnakkaisia kansallisia verojärjestelmiä. Tällä seikalla ei nimittäin ole merkitystä tämän tuomion 30 ja 31 kohdassa siteerattuun oikeuskäytäntöön perustuvien kriteereiden kannalta. Joka tapauksessa on muutoinkin todettava, että jäämistön arvon pieneneminen johtuu ainoastaan kyseessä olevan Saksan säännöstön soveltamisesta.

35 Tästä seuraa, että se, että perintöveroa koskevien veroetujen myöntämisen edellytyksenä on se, että peritty omaisuus sijaitsee kotimaassa, on lähtökohtaisesti perustamissopimuksen 73 b

artiklan 1 kohdassa kielletty pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.

36 Seuraavaksi on arvioitava, voiko näin todettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus olla perustamissopimuksen määräysten mukaan perusteltu.

37 Tältä osin on todettava, että perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan on niin, että ”mitä 73 b artiklassa määrätään ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin – – heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella”.

38 Finanzamtin ja Saksan hallituksen mukaan kyseisestä määräyksestä seuraa, että Saksan liittotasavallalla on oikeus rajata erityisen arvostusmenetelmän soveltaminen koskemaan vain omalla alueellaan sijaitsevaa omaisuutta. Finanzamt lisää, että BewG:n 31 § on perusteltu perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla, kun sitä luetaan Euroopan unionista tehdyn sopimuksen päätösasiakirjaan liitetyn julistuksen N:o 7 valossa, sillä ulkomailla sijaitsevan omaisuuden arvostusjärjestelmä, joka on kyseessä pääasiassa, oli olemassa vuoden 1993 lopussa mainitussa julistuksessa tarkoitettulla tavalla.

39 Siitä, onko kyseinen ulkomailla sijaitsevan omaisuuden arvostusjärjestelmä ollut olemassa 31.12.1993 vai ei, ei ole tarpeen lausua, vaan sen sijaan on muistutettava, että asiassa C?35/98, Verkooijen, 6.6.2000 antamassaan tuomiossa (Kok. 2000, s. I?4071) yhteisöjen tuomioistuin on vastannut perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohtaan perustuvaan argumentaatioon, vaikka pääasian tosiseikat olivat kyseisen määräyksen voimaantuloa edeltävältä ajalta. Se korosti, että jo ennen perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan voimaantuloa tässä artiklassa tarkoitetut jäsenvaltion verolainsäädännön säännökset, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin, voivat olla yhteisön oikeuden mukaisia, jos niitä sovelletaan objektiivisesti katsoen erilaisiin tilanteisiin (43 kohta).

40 Kun tämä on täsmennetty, on todettava, että perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohtaa on pääomien vapaan liikkuvuuden peruseriaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen kyseistä määräystä ei voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin jäsenvaltioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa perustamissopimuksen kanssa.

41 Perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta rajoittaa itseään, kuten Saksan hallitus huomauttaa, perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että mainitun artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 73 b artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista” (ks. em. asia Verkooijen, tuomion 44 kohta ja em. asia Manninen, tuomion 28 kohta). Lisäksi, jotta Saksassa sijaitsevan maa? ja metsätalousomaisuuden ja muissa jäsenvaltioissa sijaitsevan maa? ja metsätalousomaisuuden erilainen kohtelu olisi perusteltua, tällaisella kohtelulla ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisellä säännöstöllä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi.

42 On siis erotettava toisistaan perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisten kansallisten verosäännösten, joiden mukaan perintöveroa laskettaessa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa omaisuutta kohdellaan eri tavalla kuin Saksassa sijaitsevaa omaisuutta, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava perusteltu yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. em. asia Verkooijen, tuomion 43 kohta; em. asia



Manninen, tuomion 29 kohta ja asia C-443/06, Hollmann, tuomio 11.10.2007, 45 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

43 Tältä osin on ensinnäkin todettava, että maksettujen verojen määrän eroa sen mukaan, sisältyykö jäämistöön vain Saksassa sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta vai sisältyykö siihen myös toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa mainitunlaista omaisuutta, ei voida perustella sillä, että se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa.

44 Pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännösten nojalla verojen laskeminen on nimittäin suoraan sidoksissa jäämistöön sisältyvän omaisuuden arvoon, joten objektiivisesti katsoen ei ole mitään tilanteiden eroa, joka voisi perustella erilaisen verokohtelun, joka koskee Saksassa sijaitsevasta omaisuudesta ja muussa jäsenvaltiossa sijaitsevasta omaisuudesta maksettavan perintöveron tasoa. Näin ollen Jägerin tilanteen kaltainen tilanne on rinnastettavissa kenen hyvänsä sellaisen muun perillisen tilanteeseen, jonka perintö käsittää vain Saksassa sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta, jonka mainitussa valtiossa asuva henkilö on jättänyt perinnöksi.

45 Näin ollen lopuksi on tutkittava, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta säännöstöstä seuraava pääomanliikkeiden rajoitus olla objektiivisesti katsoen perusteltu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

46 Saksan hallituksen mukaan yleistä etua koskeva pakottava syy oikeuttaa kyseisen säännösten.

47 Ensinnäkin Saksan hallitus toteaa, että mainitun säännösten tarkoituksena on kompensoida sellaisia erityisiä menoja, joita syntyy siitä, että maa- ja metsätaloustilojen täyttämää sosiaalista funktiota ylläpidetään. Mainitun säännösten ansiosta on mahdollista välttää yhtäältä se, että maatalouteen käytetyn tilan perijän olisi pakko myydä tai hylätä kyseinen tila, jotta hän voisi maksaa perintöveronsa, ja toisaalta se, että pilkotaan maa- ja metsätaloustiloja, jotka takaavat tuottavuuden ja työpaikkoja ja joiden on noudatettava kansallisesta oikeusjärjestyksestä seuraavia velvollisuuksiaan.

48 Saksan hallituksen mukaan tämä yleistä etua koskeva pakottava syy voidaan hyväksyä samoin kuin se, että muutoinkin on tarpeen säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus. Siitä, että nämä tilat palvelevat yleistä etua, yksityisille tahoille aiheutuvien velvollisuuksien ja kyseisiin tiloihin perimystilanteessa sovelletun erityisen arvostusmenetelmän välillä on nimittäin suora yhteys.

49 Tämän jälkeen Finanzamt ja Saksan hallitus väittävät, että pääasiassa kyseessä oleva säännöstö on perusteltu siksi, että Saksan viranomaisilla ei ole velvollisuutta ottaa huomioon vastaavan yleisen edun olemassaoloa muissa jäsenvaltioissa. Asia on niin siksi, että Saksassa sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta rasittavat erityiset velvollisuudet ja menot eivät välttämättä samalla tavoin rasita muissa jäsenvaltioissa sijaitsevaa samankaltaista omaisuutta. Tältä osin Finanzamt lisää, että vaikka muissa jäsenvaltioissa mainitunlaiseen omaisuuteen kohdistuisi vastaavia velvollisuuksia ja menoja, Saksan liittotasavallalla ei ole velvollisuutta vastata niiden kompensoimisesta.

50 Ei tosin voida sulkea pois sitä, että maa- ja metsätalouden harjoittamisen jatkumista ja alan työpaikkojen säilyttämistä perintötilanteessa koskevat tavoitteet voisivat itsessään tietyissä oloissa ja tietyillä edellytyksillä olla yleisen edun mukaisia ja että niillä voitaisiin perustella pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksia (ks. vastaavasti asia C-370/05, Festersen, tuomio 25.1.2007, Kok. 2007, s. I-1129, 28 kohta).

51 Finanzamtin ja Saksan hallituksen esittämistä näkökohdista on kuitenkin todettava, että

kyseiset tahot eivät ole kyenneet osoittamaan tarvetta evätä suotuisa arvostus ja muut veroedut jokaiselta perilliseltä, joka saa perintönä sellaisen maa? ja metsätilan, joka ei sijaitse Saksassa (ks. vastaavasti veroedusta, joka koskee vain kyseisessä jäsenvaltiossa suoritettua tutkimustoimintaa, asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005, Kok. 2005, s. I-2057, 23 kohta ja tiettyjä sellaisia yrityksiä, jotka säilyttävät työpaikkoja kyseisen jäsenvaltion alueella, koskevasta perintöverovapautuksesta asia C-464/05, Geurts ja Vogten, tuomio 25.10.2007, 27 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

52 On nimittäin todettava, että siltä osin kuin on kyse tavoitteesta välttää se, että perintöverotaakka vaarantaa maa? ja metsätaloustoiminnan harjoittamisen jatkumisen ja siten kyseisten tilojen sosiaalisen funktion säilyttämisen, mikään seikka ei esillä olevassa asiassa mahdollista sen toteamista, että muissa jäsenvaltioissa olevat tilat eivät ole Saksassa sijaitseviin tiloihin rinnastettavassa tilanteessa.

53 Pääasiassa kyseessä olevan kansallisen säännösten oikeuttamiseksi Saksan hallitus on vielä luetellut sellaisia käytännön esteitä, jotka estäisivät pääasiassa kyseessä olevassa säännöstyössä säädettyjen arvostuskriteereiden soveltamisen muissa jäsenvaltioissa sijaitsevaan maa? ja metsätalousomaisuuteen. Mainittu hallitus selittää, että kyseinen arvostusmenettely perustuu kyseessä olevia erityyppisiä tiloja koskeviin standardituottoarvoihin ja että kyseiset arvot on saatu Saksan viranomaisten laatimista tilastoista. Samanlaisia tietoja ei mainitun hallituksen mukaan ole saatavilla muissa jäsenvaltioissa sijaitsevasta maa? ja metsätalousomaisuudesta.

54 Tältä osin on todettava, että vaikka kansalliset viranomaiset todellakin voivat kohdata vaikeuksia BewG:n 140–144 §:ssä säädetyn arvostusmenettelyn soveltamisessa muussa jäsenvaltiossa sijaitsevaan maa? ja metsätalousomaisuuteen, kyseiset vaikeudet eivät kuitenkaan voi olla perusteena sille, että kyseessä olevan veroedun myöntämisestä kategorisesti kieltäydytään, koska kyseessä olevia verovelvollisia voitaisiin pyytää toimittamaan itse mainituille viranomaisille tiedot, joita nämä pitävät tarpeellisina sen varmistamiseksi, että kyseistä menetelmää sovelletaan muissa jäsenvaltioissa sijaitseviin tiloihin soveltuvalla tavalla.

55 On lisättävä, että mahdolliset vaikeudet, joita kohdataan, kun määritetään muun jäsenvaltion alueella sijaitsevan omaisuuden arvo kansallisen erityisen menettelytavan mukaisesti, eivät voi missään tapauksessa riittää perusteluksi pääasiassa kyseessä olevasta säännöstöstä johtuvien esteiden kaltaisille pääomien vapaan liikkuvuuden esteille, sillä mainitun arvostusmenettelyn lisäksi kyseisessä säännöstössä rajataan myös kahden muun veroedun soveltaminen vain Saksassa sijaitsevaan omaisuuteen (ks. vastaavasti asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004, Kok. 2004, s. I-2229, 29 kohta).

56 Näin ollen on todettava, että koska ei ole osoitettu, että pääasiassa kyseessä oleva kansallinen säännöstö on perusteltu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä, perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta on esteenä mainitunlaiselle säännöstölle.

57 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä perustamissopimuksen 73 d artiklan kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään, että laskettaessa veroa silloin, kun jäämistö koostuu mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevasta omaisuudesta ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta maa? ja metsätalousomaisuudesta

– kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva omaisuus otetaan huomioon käyvästä arvostaan, kun taas kotimaassa sijaitsevaan samanlaiseen omaisuuteen sovelletaan erityistä arvostusmenetelmää, joka johtaa keskimäärin vain 10 prosenttia käyvästä arvosta oleviin arvoihin, ja

– kotimaassa sijaitsevaan maa? ja metsätalousomaisuuteen sovelletaan omaisuuden laadun mukaan myönnettävää vähennystä ja sen jäljelle jäävästä arvosta otetaan huomioon vain 60 prosenttia.

### **Oikeudenkäyntikulut**

58 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta), tulkittuna yhdessä perustamissopimuksen 73 d artiklan (josta on tullut EY 58 artikla) kanssa, on tulkittava siten, että se on esteenä sellaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään, että laskettaessa veroa silloin, kun jäämistö koostuu mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevasta omaisuudesta ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta maa? ja metsätalousomaisuudesta**

– **kyseisessä toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva omaisuus otetaan huomioon käyvästä arvostaan, kun taas kotimaassa sijaitsevaan samanlaiseen omaisuuteen sovelletaan erityistä arvostusmenetelmää, joka johtaa keskimäärin vain 10 prosenttia käyvästä arvosta oleviin arvoihin, ja**

– **kotimaassa sijaitsevaan maa? ja metsätalousomaisuuteen sovelletaan omaisuuden laadun mukaan myönnettävää vähennystä ja sen jäljelle jäävästä arvosta otetaan huomioon vain 60 prosenttia.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.