

C?256/06. sz. ügy

Theodor Jäger

kontra

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(a Bundesfinanzhof [Németország] által benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem)

„A t?ke szabad mozgása – Az EK?Szerz?dés 73b. és 73d. cikke (jelenleg EK 56. és EK 58. cikk) – Öröklési illeték – A hagyaték részét képez? vagyontárgyak értékbecslése – Más tagállamban fekv? term?föld és erd? – A vagyontárgy értékbecslésére és a fizetend? illeték kiszámítására vonatkozó kedvez?tlenebb eljárás”

Az ítélet összefoglalása

A t?ke szabad mozgása – Korlátozások – Öröklési illeték

(EK?Szerz?dés, 73b. cikk, (1) bekezdés és 73d. cikk [jelenleg EK 56. cikk, (1) bekezdés és EK 58. cikk])

A Szerz?désnek a 73d. cikkével (jelenleg EK 58. cikk) együttesen olvasott 73b. cikke (1) bekezdését (jelenleg az EK 56. cikk (1) bekezdése) úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az e tagállam területén fekv? vagyontárgyakból, valamint valamely más tagállam területén fekv? term?földb?l és erd?b?l álló hagyaték illetékterhének kiszámításakor

– előírja, hogy a más tagállamban fekv? vagyontárgyat forgalmi értéken kell figyelembe venni, míg az ugyanilyen belföldi vagyontárgy tekintetében különleges értékbecslési eljárás érvényesül, amelynek eredménye átlagosan csak e vagyontárgy forgalmi értékének 10%-át éri el, és

– a belföldi term?föld és erd? esetére tartja fenn a tárgyi illetékmentességet, valamint a fennmaradó érték mindössze 60%-ának figyelembevételét.

Ugyanis az ilyen szabályozás ? mivel azt eredményezi, hogy a más tagállamban fekv? term?földet és erd?t is magában foglaló hagyaték az első tagállamban magasabb öröklési illeték alá esik, mint amit akkor kellene fizetni, ha a hagyaték tárgyai kizárólag ez utóbbi állam területén feküdnének – az a hatásuk, hogy korlátozzák a t?kemozgást, csökkentve az ilyen, külföldön található ingatlant magában foglaló hagyaték értékét.

Az ilyen nemzeti szabályozás nem igazolható azzal az indokkal, hogy egymással objektíve nem összehasonlítható helyzetekre vonatkozik, mivel az öröklési illetékeknek az említett szabályozás alkalmazásával történ? kiszámítása közvetlenül összefügg a hagyaték részét képez? vagyontárgyak értékével, és következésképpen nincsen olyan objektíve eltér? helyzet, amely igazolhatná a belföldön, illetve a más tagállamban fekv? vagyontárgy után fizetend? öröklési illeték összegét tekintve egyenl?tlen adójogi bánásmódot.

Másrészt a mez?- és erd?gazdasági üzemek tevékenységének folyamatosságát, valamint ez utóbbiak szociális feladatainak fenntartását veszélyeztetet? öröklésiilleték-teher elkerülésére irányuló célkit?zés nem alkalmas a kérdéses szabályozás igazolására, hiszen egyetlen tényállási

elem alapján sem lehet megállapítani, hogy a más tagállamokban letelepedett üzemek nincsenek a belföldön letelepedettekhez hasonló helyzetben.

Ugyanez mondható el a más tagállam területén fekvő vagyontárgy értékének különleges nemzeti eljárás szerint történő meghatározása során esetlegesen felmerülő nehézségek tekintetében, mivel ezek semmiképpen sem elegendők annak igazolásához, hogy kategorikusan megtagadják a szóban forgó szabályozásból következő illetékkedvezményt, amely a fenti értékbecslési eljáráson kívül másik két illetékkedvezmény alkalmazását is a belföldön fekvő vagyontárgyakra tart fenn.

(vö. 32., 43–44., 52., 54–55., 57. pont és a rendelkező rész)

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (második tanács)

2008. január 17. (*)

„A tőke szabad mozgása – Az EK Szerződés 73b. és 73d. cikke (jelenleg EK 56. és EK 58. cikk) – Öröklési illeték – A hagyaték részét képező vagyontárgyak értékbecslése – Más tagállamban fekvő termőföld és erdő – A vagyontárgy értékbecslésére és a fizetendő illeték kiszámítására vonatkozó kedvezőtlenebb eljárás”

A C-256/06. sz. ügyben,

az EK 234. cikk alapján benyújtott előzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Bundesfinanzhof (Németország) a Bírósághoz 2006. június 8-án érkezett, 2006. április 11-i határozatával terjesztett elő az előtte

Theodor Jäger

és

a **Finanzamt Kusel-Landstuhl**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (második tanács),

tagjai: C. W. A. Timmermans tanácselnök, L. Bay Larsen (előadó), K. Schieman, J. Makarczyk és C. Toader bírák,

előtanácsnok: J. Mazák,

hivatalvezető: R. Grass,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- T. Jäger képviselőjében K. Cronauer Rechtsanwältin,
- a Finanzamt Kusel-Landstuhl képviselőjében M. Trauten, meghatalmazotti minőségben,
- a német kormány képviselőjében M. Lumma és U. Forsthoff, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Közösségek Bizottsága képviselőjében R. Lyal és W. Mölls, meghatalmazotti minőségben,

a f?tanácsnok indítványának a 2007. szeptember 11?i tárgyaláson történt meghallgatását követ?en,

meghozta a következ?

Ítéletet

1 Az el?zetes döntéshozatal iránti kérelem az EK?Szerz?dés 73b. és 73d. cikkére (jelenleg EK 56. és EK 58. cikk) vonatkozik.

2 E kérelmet a T. Jäger és a Finanzamt Kusel-Landstuhl (a továbbiakban: Finanzamt) között folyamatban lév? eljárásban terjesztették el?, amelynek tárgya Németországban található vagyontárgyakból és egy Franciaországban fekv?, term?földként és erd?ként nyilvántartott ingatlanból álló hagyaték után fizetend? öröklési illeték kiszámítása, és különösen az e vagyontárgyak értébecslésére vonatkozó szabályok.

Jogi háttér

A közösségi szabályozás

3 A Szerz?dés [Amszterdami Szerz?dés által hatályon kívül helyezett] 67. cikkének végrehajtásáról szóló, 1988. június 24?i 88/361/EGK tanácsi irányelvnek (HL L 178., 5. o.; magyar nyelv? különkiadás 10. fejezet, 1. kötet, 10. o.) „Az irányelv 1. cikkében említett t?kemozgások nomenklatúrája” cím? I. melléklete a t?kemozgás tizenhárom kategóriáját tartalmazza.

4 Ezek közül a „Személyes t?kemozgások”-kal foglalkozó tizenegyedik kategória tartalmazza nevezetesen az „Örökségek és hagyatékok” cím? részt.

A nemzeti szabályozás

Az öröklési illeték alkalmazása más tagállamban fekv? tulajdonra

5 Az öröklési és ajándékozási illetékr?l szóló törvény (Erbschaftsteuer- und Schenkungsgesetz) BGBl. 1997 I. 378. oldalán kihirdetett változata (a továbbiakban: ErbStG) 2. § (1) bekezdésének 1. pontja értelmében a Németországban lakóhellyel rendelke? személy hagyatékának teljes átszállása az öröklési illeték hatálya alá tartozik az illetékfizetési kötelezettség keletkezésének id?pontjában. A külföldön található vagyon szintén az illeték hatálya alá tartozik.

6 Az ErbStG 21. cikke az öröklési illeték Németországban történ? kiszámításakor – kett?s adóztatás elkerülésér?l szóló adójogi egyezmény hiányában – elrendeli a más tagállamban lerótt öröklési illeték beszámítását. Az (1) bekezdés els? mondata az alábbiak szerint rendelkezik:

„Amennyiben az örökösök külföldi vagyonára külföldön a német öröklési illetéknek megfelel? – külföldi – adót vetnek ki, és a külföldi vagyon a német öröklési illeték hatálya alá is tartozik, a megállapított és az örökös által fizetend? – megfizetett és nem csökkenthet? – külföldi adó az

örökös kérelmére beszámítható a német öröklési illetékbe a 2. § (1) bekezdésének első pontjában említett esetben, amennyiben nem alkalmazandók valamely kettős adóztatás elkerüléséről szóló [adó jogi] egyezmény rendelkezései.”

7 E rendelkezés második mondata elírja:

„Ha az átszállt vagyon csak részben áll külföldi vagyonból, az e vagyonnak megfelelő német öröklési illeték részösszegét úgy kell meghatározni, hogy a teljes illetékköteles vagyonra háruló öröklési illetéket – beleértve az illetékköteles külföldi vagyont is – arányosan kell megosztani az illetékköteles külföldi vagyonnak a teljes illetékköteles vagyonhoz viszonyított aránya alapján.”

A termőföld és az erdő értékbecslésére vonatkozó szabályok

8 Az ErbStG-nek az értékbecslési törvény (Bewertungsgesetz, BGBl 1991 I. 230. o.; a továbbiakban: BewG) 9. és 31. §-ával együtt olvasott 12. §-ának (6) bekezdése értelmében a külföldi termőföldet és erdőt forgalmi értéken kell értékelni. A BewG 9. §-ának (2) bekezdése értelmében ez utóbbi annak az árnak felel meg, amelyért ez a vagyon a szokásos üzleti forgalomban értékesíthető.

9 Ezzel szemben a Németországban fekvő termőföldet és erdőt az ErbStG 12. §-ának (3) bekezdése alapján a BewG 140–144. cikkében elírt eljárás szerint értékelik. Az ezen eljárás alapján elvégzett értékbecslés eredménye átlagosan csupán az érintett vagyontárgyak forgalmi értékének 10%-át éri el.

10 A BewG ezen rendelkezései – amelyeket az 1996. december 20-ai 1997. évi adótörvény (Jahressteuergesetz 1997, BGBl I., 2049. o.) 1. §-ának 36. pontja iktatott be a fenti törvénybe – lehetővé teszik a belföldi termőföld és erdő mint üzemegység egyszerűsített eljárással, a hozam értékének kiszámításával történő értékelését a különböző művelési formák szabványosított értéke alapján, nevezetesen a Németországban haszonszerzési célú műveléssel 1996. január 1-jén elért átlagos állandó bevétel alapján. Másodlagosan és kérelemre a BewG lehetővé teszi az egyéni bevételek alapján történő értékbecslést.

A termőföld és erdő öröklési illetékének kiszámítására vonatkozó szabályok

11 Az ErbStG 13a. § (1) bekezdésének 1. pontja a Németországban fekvő termőföld és erdő örökösödés útján történő megszerzésének esetére a vagyon értékéből 500 000 DEM-ig „tárgyi illetékmentességet” ír elő, amelyhez ugyanezen törvény 16. §-a értelmében alanyi illetékmentesség címén hozzáadódik 400 000 DEM.

12 Az ErbStG 13a. §-ának (2) bekezdése értelmében továbbá az illeték kiszámításakor a vagyonnak a tárgyi illetékmentesség levonását követően fennmaradó értékét „csökkentett értéken történő becslés” formájában – mindössze 60%-ban – kell figyelembe venni.

13 Ugyanezen törvény 13a. §-ának (4) bekezdése értelmében a tárgyi illetékmentesség, valamint a csökkentett értéken történő becslés nem alkalmazható a külföldi termőföldre és erdőre.

Az alapügy és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés

14 A Franciaországban lakó T. Jäger egyedüli örököse az 1998-ban elhunyt édesanyjának, akinek utolsó lakóhelye Németországban volt.

15 A hagyatékhoz a Németországban található vagyontárgyakon kívül tartozott egy Franciaországban fekvő, termőföldként és erdőként hasznosított ingatlantulajdon. T. Jäger édesapja, aki 1994-ben hunyt el, 1988 augusztusában szerezte ennek a birtoknak az egyik

részét, majd a birtok másik részét képező telkeket 1990 januárjában.

16 Miután a vagyon forgalmi értékét Franciaországban 5 444 666 FRF-ban (1 618 152 DEM) határozták meg, az 1 192 148 FRF (354 306 DEM) öröklési illeték alá esett ebben a tagállamban.

17 2000. január 3-i határozatával a Finanzamt kiszámította a T. Jägert terhelő öröklési illetéket.

18 Az illeték alapjául az 1 737 167 DEM értékű tiszta hagyaték szolgált, amelybe a franciaországi ingatlanulajdont 1 618 152 DEM összeggel forgalmi értéken számolták bele, a németországi vagyontárgyakat pedig 119 015 DEM értéken. A 400 000 DEM-nek megfelelő alanyi illetékmentes összeg levonását követően az illetékköteles összeg kerekítve 1 337 100 DEM-et ért el. Ezen összeg alapján a Finanzamt az illetéket 254 049 DEM-ben állapította meg.

19 A T. Jäger által az ErbStG 21. §a (1) bekezdésének második mondata alapján elterjesztett kérelemnek megfelelően a Finanzamt ez utóbbi összegbe a Franciaországban lerótt öröklési illeték címén 236 644 DEM összeget számított be.

20 Ezen tényezők alapján a Finanzamt a fent említett 2000. január 3-i határozatában 17 405 DEM-ben állapította meg a T. Jägert terhelő öröklési illetéket.

21 T. Jäger kifogást emelt a Finanzamt határozatával szemben, majd keresetet nyújtott be a Finanzgerichthez. Mivel ezeket elutasították, az érintett felülvizsgálati kérelmet nyújtott be a Bundesfinanzhofhoz. A Bundesfinanzhof – mivel úgy vélte, hogy legkésőbb a C-364/01. sz., Barbier-ügyben 2003. december 11-én hozott ítélet (EBHT 2003., I-15013. o.) óta kétségek merülnek fel abban a kérdésben, hogy összeegyeztethető-e a tőkemozgás szabadságának elvével a német jog azon rendelkezései, amelyek különbséget tesznek a hagyatékot vagy annak egy részének képező vagyontárgyak között azok fekvésének helye alapján – e körülmények között az eljárást felfüggesztette, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Öszeegyeztethető-e az Európai Közösségek létrehozásáról szóló szerződés 73b. cikkének [(1) bekezdésével] (jelenleg az EK 56. cikk (1) bekezdése) az, hogy az öröklési illeték kivetése céljából:

a) a más tagállamban fekvő (külföldi) termőföldet és erdőt forgalmi (piaci) értéken kell értékelni, míg a belföldi termőföld és erdő tekintetében különleges értékbecslési eljárás érvényesül, amelynek eredménye átlagosan csak a forgalmi érték 10%-át éri el, és

b) a belföldi termőföld és erdő megszerzése szempontjából nem kell figyelembe venni bizonyos illetékmentes összeget, valamint a fennmaradó összeget csupán 60%-ban kell megállapítani,

ha ez – olyan örökös esetében, aki belföldi vagyontárgyakból és külföldi termőföldből és erdőből álló hagyatékot örököl – azt eredményezi, hogy a belföldi vagyon megszerzése a termőföld és erdő külföldi fekvése miatt magasabb öröklési illeték alá esik, mint ha a termőföld és erdő az adott esetben belföldi fekvésű lenne?”

Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés?

22 Kérdésével a Bundesfinanzhof lényegében azt kívánja megtudni, hogy a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdésével ellentétes-e az alapügyben érintetthez hasonló tagállami szabályozás, amely a fenti tagállam területén fekvő vagyontárgyakból, valamint más tagállam területén fekvő termőföldből és erdőből álló hagyaték illetékterhének kiszámításakor

- elírja, hogy a más tagállamban fekvő vagyontárgyat forgalmi értéken kell figyelembe venni, míg az ugyanilyen belföldi vagyontárgy tekintetében különleges értékbecslési eljárás érvényesül, amelynek eredménye átlagosan csak e vagyontárgy forgalmi értékének 10%-át éri el, és
- a belföldi termőföld és erdő esetére tartja fenn a tárgyi illetékmentességet, valamint a fennmaradó érték mindössze 60%-ának figyelembevételét.

23 Elzeteresen emlékeztetni kell arra, hogy a közvetlen adók ugyan a tagállamok hatáskörébe tartoznak, azonban azok a közösségi jog tiszteletben tartásával kötelesek gyakorolni e hatáskörüket (lásd különösen a C/319/02. sz. Manninen-ügyben 2004. szeptember 7-én hozott ítélet [EBHT 2004., I/7477. o.] 19. pontját, a C/386/04. sz., Centro di Musicologia Walter Stauffer ügyben 2006. szeptember 14-én hozott ítélet [EBHT 2006., I/8203. o.] 15. pontját és a C/347/04. sz., Rewe Zentralfinanz ügyben 2007. március 29-én hozott ítélet [EBHT 2007., I/2647. o.] 21. pontját).

24 Arra is emlékeztetni kell, hogy a tőkemozgás fogalmát az EK-Szerződés nem határozza meg. Ugyanakkor az állandó ítélkezési gyakorlat szerint, mivel a Szerződés 73b. cikke lényegében a 88/361 irányelv 1. cikkének tartalmát vette át, és bár ezt az irányelvet az EGK-Szerződés 69. cikke és 70. cikkének (1) bekezdése (az EGK-Szerződés 67–73. cikke helyébe az EK-Szerződés 73b–73g. cikke – jelenleg EK 56–60. cikk – lépett) alapján fogadták el, a tőkemozgások ezen irányelv mellékletében szereplő nomenklatúrája meghatározó jellegű a tőkemozgás fogalmának meghatározása tekintetében (lásd különösen a C/513/03. sz., van Hilten-van der Heijden ügyben 2006. február 23-án hozott ítélet [EBHT 2006., I/1957. o.] 39. pontját és a C/452/04. sz., Fidium Finanz ügyben 2006. október 3-án hozott ítélet [EBHT 2006., I/9521. o.] 41. pontját).

25 E tekintetben a Bíróság – emlékeztetve arra, 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 – a fent hivatkozott van Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítéletében kimondta, hogy az öröklés tőkemozgásnak minősül a Szerződés 73b. cikke értelmében (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Barbier-ügyben hozott ítélet 58. pontját), kivéve azon eseteket, amikor a tőkemozgás összetevői egyetlen tagállamon belülre korlátozódnak.

26 Amint arra az Európai Közösségek Bizottsága joggal emlékeztetett, semmiképpen sem minősül tisztán belső helyzetnek az, amikor a halála idején Németországban lakó személy Franciaországban lakó személyre hagyatékként e két tagállamban található és Németországban az öröklési illeték kiszámításában együttesen figyelembe veendő vagyontárgyakat hagy.

27 Következésképpen az alapügyben szereplő öröklés a Szerződés 73b. cikkének (1) bekezdése szerinti tőkemozgásnak minősül.

28 Ezért először meg kell vizsgálni, hogy az alapügyben szereplő hasonló nemzeti szabályozás korlátozza-e a tőkemozgást, amint azt T. Jäger és a Bizottság állítja.

29 A német kormány fenntartja, hogy az alapügyben szereplő nemzeti szabályozás nem korlátozza a tőkemozgást. Egyrészt arra hivatkozik, hogy mivel a Franciaországban fekvő vagyontárgyat T. Jäger édesapja eredetileg még 1990. június 1-je előtt – tehát a 88/361 irányelv nemzeti jogba való átültetésre nyitva álló időpont előtt – szerezte meg, az ebből az irányelvből vagy a Szerződésből eredő jogokra nem hivatkozhat közvetlenül a szóban forgó vagyontárgy megszerzője. E kormány szerint másrészt az ilyen tulajdonszerzőt nem tarthatják vissza az alapügyben érintetthez hasonló szabályozás hatásai, ugyanis ezek egyáltalán nem magát az

érintettet sújtják, hanem legfeljebb az örökösait. Ezért az ilyen szabályozás hatásai túlzottan közvetettek ahhoz, hogy a t?kemozgást korlátozhatnák.

30 E tekintetben a Bíróság ítélezési gyakorlatából következik, hogy azok a nemzeti rendelkezések, amelyek meghatározzák valamely ingatlan az öröklés útján történ? szerzés esetén fizetend? illeték összegének kiszámításakor figyelembe veend? értékét, nemcsak visszatartanak más tagállamokban lakó személyeket az érintett tagállamban található ingatlan megvásárlásától és az ilyen ingatlanok más személy javára történ? elidegenítését?l, hanem csökkenthetik a hagyaték fekvési helye szerinti tagállamtól eltér? tagállamban lakó személy hagyatékának értékét (lásd ebben az értelemben a fent hivatkozott Barbier?ügyben hozott ítélet 62. pontját).

31 Az öröklés esetét illet?en az ítélezési gyakorlat továbbá meger?sítette, hogy a Szerz?dés 73b. cikkének (1) bekezdése szerint tiltott, t?kemozgást korlátozó intézkedések közé tartoznak azok, amelyek csökkentik a hagyaték fekvési helye szerinti tagállamtól eltér? tagállamban lakó személy hagyatékának értékét, és e hagyatékot adóztatják (a fent hivatkozott van Hilten-van der Heijden ügyben hozott ítélet 44. pontja).

32 Jelen esetben az alapügyben érintett nemzeti rendelkezéseknek ? mivel azt eredményezik, hogy a más tagállamban fekv? term?földet és erd?t is magában foglaló hagyaték Németországban magasabb öröklési illeték alá esik, mint amit akkor kellene fizetni, ha a hagyaték tárgyai kizárólag az utóbbi állam területén feküdnének – az a hatásuk, hogy korlátozzák a t?kemozgást, csökkentve az ilyen, német területen kívül található ingatlant magában foglaló hagyaték értékét.

33 Ezt a megállapítást nem kérd?jelezi meg a német kormány által felhozott, a jelen ítélet 29. pontjában említett érvek, mivel ezek nem relevánsak a jelen ítélet 30. és 31. pontjában hivatkozott ítélezési gyakorlatból ered? feltételek szempontjából. Jelen esetben a szóban forgó nemzeti szabályozásnak a hagyaték értékére gyakorolt hatásai 1990. június 1?jét követ?en jelentkeztek, és ezek nyilvánvalóan nem túlzottan közvetettek ahhoz, hogy a t?kemozgás korlátozásának min?sülhessenek.

34 Ugyanez igaz a német kormány azon érvére, amely szerint nem állhat fenn a hagyaték értékének csökkenéséb?l ered? korlátozás, mivel az alapügyben szerepl?höz hasonló szabályozás hatása kizárólag az eltér? nemzeti adórendszerek létének elkerülhetetlen következménye. Ez a körülmény ugyanis nem releváns a jelen ítélet 30. és 31. pontjában hivatkozott ítélezési gyakorlatból ered? feltételek szempontjából. Emellett meg kell állapítani, hogy ett?l függetlenül a hagyaték értékének csökkenése kizárólag a szóban forgó német szabályozás alkalmazásából fakad.

35 Ebb?l következik, hogy az öröklési illeték területén az illetékkedvezmények megadásának azon feltétel alá rendelése, hogy az örökösödés útján megszerzett vagyontárgy belföldön legyen, a Szerz?dés 73b. cikkének (1) bekezdése által f?szabály szerint tiltott módon korlátozza a szabad t?kemozgást.

36 A következ?kben meg kell vizsgálni, hogy a szabad t?kemozgás fentiekben megállapított korlátozása igazolható-e a Szerz?dés rendelkezései alapján.

37 E tekintetben fontos emlékeztetni arra, hogy a Szerz?dés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében „[a] 73b. cikk rendelkezései nem érintik a tagállamoknak azt a jogát, hogy [...] alkalmazzák adójoguk azon vonatkozó rendelkezéseit, amelyek [...] a t?kebefektetés helye alapján az adózók között különbséget tesznek.”

38 A Finanzamt és a német kormány szerint az következik ebb?l a rendelkezésb?l, hogy a

Németországi Szövetségi Köztársaságnak joga van arra, hogy a különleges értébecslést kizárólag a belföldön fekvő vagyontárgyakra tartsa fenn. A Finanzamt hozzáteszi, hogy a BewG 31. cikkét igazolja Szerződésnek az Európai Unióról szóló szerződés záróokmányához csatolt 7. sz. nyilatkozatra tekintettel olvasott 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontja, mivel a külföldön fekvő vagyontárgy értékelésének alapügyben szereplő rendszere e nyilatkozat értelmében az 1993-as év végén is létezett.

39 Anélkül, hogy nyilatkozni kellene arról, hogy a külföldön fekvő tulajdonértékelésnek rendszere fennállt-e 1993. december 31-én vagy sem, emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság a C/35/98. sz. Verkooijen-ügyben 2000. június 6-án hozott ítéletében (EBHT 2000., I/4071. o.) – ahol az alapügy tényállása e rendelkezés hatályba lépéshez képest korábbi volt – válaszolt a Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontjára alapozott érvelésre. Hangsúlyozta, hogy már a Szerződés 73d. cikke (1) bekezdése a) pontjának hatályba lépése előtt az e cikkben meghatározott jellegű nemzeti adójogi rendelkezések – amennyiben bizonyos megkülönböztetéseket tettek – összeegyeztethetők lehetnek a közösségi joggal, ha azokat objektíve nem összehasonlítható helyzetekben alkalmazták (43. pont).

40 E pontosítást követően fontos emlékeztetni arra, hogy a Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontját a tőke mozgás szabadságának elvétől való eltérésként szigorúan kell értelmezni. Következésképpen e rendelkezés nem értelmezhető úgy, hogy minden olyan szabályozás, amely az adózók között a lakóhely vagy a tőkebefektetés tagállama alapján különbséget tesz, automatikusan összeegyeztethető a Szerződéssel.

41 Amint a német kormány megállapította, magát a Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontjában előírt eltérést ugyanis a Szerződés 73d. cikkének (3) bekezdése korlátozza, amely szerint az ugyanezen cikk (1) bekezdésében említett nemzeti intézkedések „nem szolgálhatnak a 73b. cikkben meghatározott szabad tőke mozgásra és fizetési műveletekre vonatkozó önkényes megkülönböztetés vagy rejtett korlátozás eszközéül” (lásd a fenti hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 44. pontját és a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 28. pontját). Ezenkívül a Németországban fekvő termőföld és erdő és a más tagállamban fekvő ilyen vagyontárgy eltérő kezelése nem haladhatja meg azt a mértéket, amely a szóban forgó szabályozás céljának eléréséhez szükséges.

42 Különbséget kell tehát tenni a Szerződés 73d. cikke (1) bekezdésének a) pontja értelmében megengedett egyenlőtlen bánásmód és az ugyanezen cikk (3) bekezdése által tiltott önkényes megkülönböztetés között. E tekintetben az ítélkezési gyakorlat szerint az alapügyben érintetthez hasonló nemzeti adójogi rendelkezés, amely az öröklési illeték kiszámításakor különbséget tesz a más tagállamban és a német területen fekvő vagyontárgyak között, csak akkor egyeztethető össze a Szerződéssel a tőke szabad mozgásáról szóló rendelkezéseivel, ha az eltérő bánásmód olyan helyzetekre vonatkozik, amelyek egymással objektíve nem összehasonlíthatóak vagy azt nyomós közérdek igazolja (a fent hivatkozott Verkooijen-ügyben hozott ítélet 43. pontja, a fent hivatkozott Manninen-ügyben hozott ítélet 29. pontja és a C/443/06. sz., Hollmann-ügyben 2007. október 11-én hozott ítélet [EBHT 2007., I/8491. o.] 45. pontja).

43 E tekintetben először is meg kell állapítani, hogy az annak alapján kiszabott illetékek összege közötti különbség, hogy az örökség kizárólag Németországban található termőföldet és erdőt foglal-e magába, vagy más tagállamban található ugyanilyen tulajdont is, nem igazolható azzal az indokkal, hogy egymással objektíve nem összehasonlítható helyzetekre vonatkoznak.

44 Az illetékeknek az alapügyben érintett nemzeti szabályozás alkalmazásával történő kiszámítása ugyanis közvetlenül összefügg a hagyaték részét képező vagyontárgyak értékével, így módon nincsen olyan objektíve eltérő helyzet, amely igazolhatná a Németországban, illetve a más tagállamban fekvő vagyontárgy után fizetendő öröklési illeték összegét tekintve egyenlőtlen

adó jogi bánásmódot. Következésképpen az olyan helyzet, mint amilyen T. Jägeré, hasonló minden olyan örököséhez, akinek az örökrészét kizárólag Németországban található termőföld és erdő képezi, amelyet valamely, ugyanezen tagállamban lakó személy hagyott rá örökségként.

45 Végezetül ezért azt kell megvizsgálni, hogy a tőke mozgásnak az alapügyben szereplőhöz hasonló szabályozásból eredő korlátozása igazolható-e objektívan valamely nyomós közérdekkel.

46 A német kormány szerint létezik olyan nyomós közérdek, amely igazolja ezt a szabályozást.

47 Először is emlékeztet arra, hogy a fenti szabályozás azoknak a különleges terheknek a kiegyenlítésére irányul, amelyek a mező- és erdőgazdasági üzemek által betöltött szociális feladatok fenntartásához kapcsolódóan merülnek fel. Ezzel a szabályozással elkerülhető egyrészt az, hogy a mezőgazdasági társaság örökösének el kelljen adnia a társaságot, vagy meg kelljen azt szüntetnie ahhoz, hogy az öröklési illetéket ki tudja fizetni, másrészt pedig a termelékenységet és a munkahelyeket garantáló, ezenfelül a nemzeti jogrendszerből reá háruló kötelezettségeket tiszteletben tartó mező- és erdőgazdasági üzemek feldarabolása is elkerülhető.

48 A német kormány szerint e nyomós közérdek mellett az adórendszer koherenciája biztosításának szükségességére is lehet hivatkozni. Közvetlen összefüggés áll fenn ugyanis az ezen üzemek közérdeke jellegéből eredő különleges kötelezettségek és az örökléskor ezekre alkalmazandó értékbecslési eljárás különleges formája között.

49 A Finanzamt és a német kormány ezenfelül azt állítja, hogy az alapügyben érintett szabályozást igazolja az a tény, hogy a német hatóságok nem kötelesek figyelembe venni, hogy hasonló nyomós közérdekek más tagállamokban is fennállnak. Ennek megfelelően az következik ebből, hogy a Németországban fekvő termőföldet és erdőt terhelő különleges kötelezettségek és terhek nem terhelik szükségképpen ugyanúgy a más tagállamokban fekvő, hasonló jellegű vagyontárgyakat. A Finanzamt e tekintetben hozzáteszi, hogy még ha az ilyen jellegű vagyontárgyakra más tagállamokban hasonló jellegű kötelezettségeket és terheket is rónak, a Németországi Szövetségi Köztársaság akkor sem köteles biztosítani a kiegyenlítésüket.

50 Kétségtől nem zárható ki, hogy öröklés esetén a mező- és erdőgazdálkodási üzemek tevékenységének folytatására és a munkahelyek ebben az ágazatban való megőrzésére irányuló célkitűzések bizonyos körülmények között és bizonyos feltételek mellett önmagukban közérdekek jellegűek, és alkalmasak a tőke szabad mozgása korlátozásának igazolására (lásd ebben az értelemben a C-370/05. sz. Festersen-ügyben 2007. január 25-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-1129. o.] 28. pontját).

51 A Finanzamt és a német kormány által előadott érveket illetően azonban meg kell jegyezni, hogy azok nem igazolják a kedvezőbb értékbecslésben, valamint más illetékkedvezményekben való részesülés minden olyan örökösre való megtagadásának szükségességét, aki öröklés útján olyan mező- és erdőgazdasági üzemet szerez meg, amely nem német területen van (lásd ebben az értelemben az érintett tagállamban megvalósuló kutatási műveletekre korlátozott adókedvezményt illetően a C-39/04. sz., Laboratoires Fournier ügyben 2005. március 10-én hozott ítélet [EBHT 2005., I-2057. o.] 23. pontját, valamint az érintett tagállam területén munkahelyeket fenntartó bizonyos vállalkozások számára fenntartott öröklési illeték alóli mentességet illetően a C-464/05. sz., Geurts és Vogten ügyben 2007. október 25-én hozott ítélet [EBHT 2007., I-9325. o.] 27. pontját).

52 Ugyanis a mező- és erdőgazdasági üzemek tevékenységének folyamatosságát, valamint ez utóbbiak szociális feladatainak fenntartását veszélyeztető öröklésiilleték-teher elkerülésére irányuló célkitűzést illetően emlékeztetni kell arra, hogy az alapügyben egyetlen tényállási elem alapján sem lehet megállapítani, hogy a más tagállamokban letelepedett üzemek nincsenek a

Németországban letelepedettekhez hasonló helyzetben.

53 A német kormány az alapügyben érintett nemzeti szabályozás igazolása érdekében végezetül azokra a gyakorlati akadályokra hivatkozik, amelyek gátolják az e szabályozás által elírt értékelési kritériumok más tagállamokban fekvő termőföldre és erdőre történő alkalmazását. Elmagyarázza, hogy ez az értékbecslési eljárás az érintett különböző mezővelési formák szabványosított hozamának értékén alapul, és ezek az értékek a német közigazgatás által meghatározott statisztikai dokumentumokból származnak. Hasonló adatok nem érhetőek el a más tagállamokban fekvő termőföldre és erdőre vonatkozóan.

54 E tekintetben fontos emlékeztetni egyrészt arra, hogy amennyiben a BewG 140–144. §-ában szereplő értékbecslési eljárás másik tagállamban fekvő termőföldre és erdőre történő alkalmazása a nemzeti hatóságok számára nehézségeket vet fel, ez a nehézség nem igazolja a szóban forgó illetékkedvezmény kategorikus megtagadását, mivel az érintett adóalanyokat lehetne arra kérni, hogy maguk szolgáltatassanak a fenti hatóságoknak olyan adatokat, amelyeket szükségesnek ítélnék meg annak érdekében, hogy biztosíthassák ezen eljárás megfelelő módon történő alkalmazását a más tagállamokban fekvő üzemekre.

55 Hozzá kell tenni, hogy a más tagállam területén fekvő vagyontárgy értékének különleges nemzeti eljárás szerint történő meghatározása során esetlegesen felmerülő nehézségek semmiképpen sem elegendők a szabad tőkemozgás alapügyben szereplő szabályozásból eredő korlátozásának igazolásához, amely a fenti értékbecslési eljáráson kívül másik két illetékkedvezmény alkalmazását is a német területen fekvő vagyontárgyakra tartja fenn (lásd ebben az értelemben a C-334/02. sz., Bizottság kontra Franciaország ügyben 2004. március 4-én hozott ítélet [EBHT 2004., I-2229. o.] 29. pontját).

56 Következésképpen meg kell állapítani, hogy mivel nem nyert igazolást, hogy az alapügyben szereplő nemzeti szabályozást nyomós közérdek igazolja, a Szerződés 73b. cikk (1) bekezdésével ellentétes az ilyen szabályozás.

57 E körülmények között azt a választ kell adni az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésre, hogy a Szerződésnek a 73d. cikkével együttesen olvasott 73b. cikke (1) bekezdését úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az e tagállam területén fekvő vagyontárgyaktól, valamint valamely más tagállam területén fekvő termőföldből és erdőből álló hagyaték illetékterhének kiszámításakor

- előírja, hogy a más tagállamban fekvő vagyontárgyat forgalmi értéken kell figyelembe venni, míg az ugyanilyen belföldi vagyontárgy tekintetében különleges értékbecslési eljárás érvényesül, amelynek eredménye átlagosan csak e vagyontárgy forgalmi értékének 10%-át éri el, és
- a belföldi termőföld és erdő esetére tartja fenn a tárgyi illetékmentességet, valamint a fennmaradó érték mindössze 60%-ának figyelembevételét.

A költségekről

58 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést előterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (második tanács) a következőképpen határozott:

Az EK-Szerződésnek a 73d. cikkével (jelenleg EK 58. cikk) együttesen olvasott 73b. cikke (1) bekezdését (jelenleg az EK 56. cikk (1) bekezdése) úgy kell értelmezni, hogy azzal ellentétes az olyan tagállami szabályozás, amely az e tagállam területén fekvő

vagyontárgyakból, valamint valamely más tagállam területén fekvő termőföldből és erdőből álló hagyatékok illetékterhének kiszámításakor

– elírja, hogy a más tagállamban fekvő vagyontárgyat forgalmi értéken kell figyelembe venni, míg az ugyanilyen belföldi vagyontárgy tekintetében különleges értébecslési eljárás érvényesül, amelynek eredménye átlagosan csak e vagyontárgy forgalmi értékének 10%-át éri el, és

– a belföldi termőföld és erdő esetére tartja fenn a tárgyi illetékmentességet, valamint a fennmaradó érték mindössze 60%-ának figyelembevételét.

Aláírások

*Az eljárás nyelve: német.