UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

22 päivänä huhtikuuta 2010 *

Asiassa C-510/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Düsseldorf (Saksa) on esittänyt 14.11.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 24.11.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Vera Mattner

vastaan

Finanzamt Velbert,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. N. Cunha Rodrigues sekä tuomarit P. Lindh, A. Rosas, U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: P. Mengozzi,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 11.2.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Finanzamt Velbert, asiamiehinään F.-D. Rilinger ja G. Köhler,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja W. Mölls,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee työntekijöiden vapaata liikkuvuutta sääntelevän EY 39 artiklan, sijoittautumisvapautta sääntelevän EY 43 artiklan sekä pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY 56 ja EY 58 artiklan tulkintaa.

2 Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa kantajana on Vera Mattner ja vastaajana Finanzamt Velbert (jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse Saksassa sijaitsevan rakennetun tontin lahjoittamisesta maksettavan lahjaveron laskemisesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Perustamissopimuksen 67 artiklan [kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on poistettava jäsenvaltioissa asuvien henkilöiden välisiä pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset, sanotun kuitenkaan rajoittamatta jäljempänä

olevien säännösten soveltamista. Tämän direktiivin täytäntöönpanon helpottamiseksi pääomanliikkeet luokitellaan liitteessä I olevan nimikkeistön mukaisesti.

2. Pääomanliikkeisiin liittyvät valuutansiirrot on tehtävä samoilla valuuttakurssiehdoilla kuin juoksevat valuuttatoimet."

4 Direktiivin 88/361 liitteessä I lueteltujen pääomanliikkeiden joukossa ovat saman liitteen otsikon XI alla mainitut henkilökohtaiset pääomanliikkeet, joihin kuuluvat muun muassa lahjat ja lahjoitukset.

Kansallinen säännöstö

5 Saksan perintö- ja lahjaverolaki (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, jäljempänä ErbStG), sellaisena kuin se on julkaistuna 27.2.1997 (BGBl. 1997 I, s. 378) ja viimeksi muutettuna 10.10.2007 annetulla lailla (BGBl. 2007 I, s. 2332) eli sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkojen tapahtuma-ajankohtaan, sisältää seuraavat säännökset:

"1 § Veronalaiset tapahtumat

(1) Perintöveron (tai lahjaveron) alaisia ovat

1. perintö- ja testamenttisaanto

2. lahjoitukset inter vivos

3. – –

(2) Ellei muuta säädetä, tämän lain perintö- ja testamenttisaantoja koskevia säännöksiä sovelletaan myös lahjoihin – –.

2 § Henkilökohtainen verovelvollisuus

(1) Verovelvollisuus koskee

1. Edellä 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdan tilanteissa kaikkea siirtyvää omaisuutta silloin, kun perinnönjättäjä kuolinhetkellään, lahjanantaja lahjan toteutumishetkellä tai luovutuksensaaja verotettavan tapahtuman syntymishetkellä – – asuu Saksassa.

Saksassa asuvaksi katsotaan

a) luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on Saksassa

b) Saksan kansalaiset, jotka eivät ole asuneet ulkomailla keskeytyksettä viittä vuotta pidempään ilman kotipaikkaa Saksassa.

– –

3. Kaikissa muissa tilanteissa sellaista siirtyvää omaisuutta, joka on [Saksan arvostuslain (Bewertungsgesetz, jäljempänä BewG)] 121 §:ssä tarkoitettua Saksassa sijaitsevaa omaisuutta.

– –

14 § Aiempien saantojen huomioon ottaminen

Mikäli samalta henkilöltä saadaan useita omaisuuseriä kymmenen vuoden aikana, ne lasketaan yhteen lisäämällä viimeksi saadun omaisuuden arvoon aiemmin saadun omaisuuden aikaisempi arvo. Kokonaisarvosta kannettavasta verosta vähennetään

vero, joka olisi pitänyt kantaa aiemmin saadusta omaisuudesta saajan henkilökohtaisen tilanteen ja viimeisen saannon tapahtumahetkellä sovellettavien säännösten nojalla. Toisessa virkkeessä tarkoitetun veron sijasta verosta vähennetään yhteenlasketut verot, jotka tosiasiallisesti olisi maksettava aiemmin siirretystä omaisuudesta, jos ne ovat määrältään suuremmat. – –

15 § Veroluokat

(1) Sen henkilökohtaisen suhteen perusteella, joka edunsaajalla on perinnönjättäjään tai lahjanantajaan, erotetaan seuraavat kolme veroluokkaa:

Veroluokka I

1. – –

2. lapset ja lapsipuolet – –

– –

16 § Vähennykset

(1) Edellä 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa verosta vapautetaan saanto

1. – –

2. jonka saavat veroluokassa I olevassa 2 kohdassa tarkoitetut lapset, 205 000 euron määrään saakka.

(2) Edellä 2 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa sovelletaan 1 momentissa tarkoitetun vähennyksen sijasta 1 100 euron suuruista vähennystä.

– –

19 § Verokannat

1. Perintövero kannetaan seuraavien prosenttien mukaan:

veronalaisen saannon arvo, korkeintaan	prosenttiosuus veroluokassa I
52 000 euroa	7
256 000 euroa	11

– –”

6 BewG:n, sellaisena kuin se on julkaistuna 1.2.1991 (BGBl. 1991 I, s. 230) ja viimeksi muutettuna 13.12.2006 annetulla lailla (BGBl. 2006 I, s. 2378), 121 §:ssä, jonka otsikko on ”Saksassa sijaitseva omaisuus”, säädetään seuraavaa:

”Saksassa sijaitsevaa omaisuutta on

– –

2. Saksassa sijaitseva kiinteä omaisuus

_ _”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 Mattner, joka on Saksan kansalainen ja asunut Alankomaissa yli 35 vuotta, sai äidiltään, joka myös on Saksan kansalainen ja asunut Alankomaissa yli 50 vuotta, 23.5.2007 tehdyllä ja notaarin vahvistamalla lahjakirjalla Düsseldorfissa (Saksa) sijaitsevan rakennetun tontin, jonka arvo oli 255 000 euroa.

8 Finanzamt määräsi 24.1.2008 tekemällään verotuspäätöksellä Mattnerille tämän saaman lahjoituksen perusteella 27 929 euron suuruisen lahjaveron. Määrä saatiin vähentämällä tontin arvosta 1 100 euron suuruinen vähennys ja soveltamalla tästä seuraavaan veron perusteeseen 11 prosentin verokantaa.

9 Finanzamt hylkäsi Mattnerin tästä verotuspäätöksestä tekemän oikaisuvaatimuksen 23.5.2008 tekemällään päätöksellä.

10 Mattner nosti Finanzgericht Düsseldorfissa kanteen, jossa se vaatii veron perusteesta tehtävää 205 000 euron vähennystä, jota sovelletaan lapsille annettaviin lahjoihin, kun lahjanantajan tai lahjansaajan asuinpaikka on lahjoitushetkellä Saksassa.

11 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin katsoo, että ErbStG:n 16 §:n 2 momentti rajoittaa EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla pääomien vapaata liikkuvuutta, koska kyseessä olevan verovähennyksen määrä riippuu lahjanantajan tai lahjansaajan asuinpaikasta. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa tilanne on se, että jos Mattnerilla tai hänen äidillään olisi ollut asuinpaikka Saksassa, Mattner olisi voinut vaatia kyseisen 16 §:n 1 momentin 2 kohdassa tarkoitettua 205 000 euron vähennystä, minkä seurauksena veron peruste olisi ollut ainoastaan 50 000 euroa ja määrätty vero olisi, kun otetaan huomioon ErbStG:n 19 §:n 1 momentin mukainen 7 prosentin verokanta, ollut 27 929 euron sijasta 3 500 euroa.

12 Ennakkoratkaisupyynnön esittäneellä tuomioistuimella on epäilyksiä siitä, onko tällainen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus oikeutettu, koska kyseisen tuomioistuimen mukaan sellaisen henkilön, joka on Saksassa yleisesti verovelvollinen ja saa vastikkeetta Saksassa sijaitsevan tontin, tilanne on objektiivisesti katsoen rinnastettavissa sellaisen henkilön tilanteeseen, joka on Saksassa rajoitetusti verovelvollinen ja on saanut vastikkeetta samanlaisen tontin.

13 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että Bundesfinanzhof katsoi 21.9.2005 antamassaan tuomiossa, että verovelvolliset, joiden perintöverovelvollisuus on yleinen, ja verovelvolliset, joiden perintöverovelvollisuus on rajoitettu, eroavat toisistaan niin merkittävästi, ettei Saksan lainsäätäjä ole velvollinen kohtelemaan näitä kahta verovelvollisten ryhmää samalla tavoin henkilökohtaisten vähennysten myöntämisessä. Verovelvollisten, joiden perintöverovelvollisuus on yleinen, koko siirtynyt omaisuus on nimittäin perintöveron alaista, kun taas sellaisten verovelvollisten, joiden perintöverovelvollisuus on rajoitettu, verovelvollisuus koskee

ainoastaan ”Saksassa sijaitsevaa omaisuutta”, sellaisena kuin se on määritelty BewG:n 121 §:ssä. Veron peruste, josta vähennys on tehtävä, on näin ollen lähtökohtaisesti selvästi erilainen sen mukaan, onko verovelvollisuus yleinen vai rajoitettu.

14 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin epäilee kuitenkin, voidaanko näitä näkökohtia soveltaa lahjaveroon, koska tällöin ainoastaan lahjoitettu omaisuus on veronalaista eikä veron peruste ole erilainen sen mukaan, onko verovelvollisten verovelvollisuus yleinen vai rajoitettu. Kyseinen tuomioistuin katsoo, että verovelvollisten erilainen kohtelu sen perusteella, onko heidän verovelvollisuutensa yleinen vai rajoitettu, ei myöskään vaikuta voivan olla oikeutettua yleistä etua koskevista pakottavista syistä.

15 Lisäksi ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii, onko ErbStG:n 16 §:n 2 momentti EY 39 ja EY 43 artiklan mukainen, koska lahjaverolainsäädännön vaikutukset kuuluvat seikkoihin, jotka jäsenvaltion kansalainen voi ottaa huomioon päättäessään, käyttääkö hän hänelle EY:n perustamissopimuksessa myönnettyä liikkumisvapautta vai ei.

16 Näin ollen Finanzgericht Düsseldorf on päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 39 ja EY 43 artiklaa sekä EY 56 artiklaa, luettuna yhdessä EY 58 artiklan kanssa, tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle lahjavero[a] – – koskevalle jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään vain 1 100 euron suuruisesta vähennyksestä, jos ulkomailla asuva henkilö luovuttaa toiselle ulkomailla asuvalle henkilölle mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevan tontin, kun taas saman tontin

lahjoituksen osalta myönnetään 205 000 euron suuruinen vähennys, jos lahjanantajan tai lahjansaajan asuinpaikka oli lahjoitushetkellä kyseisessä jäsenvaltiossa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

17 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, onko EY 39, EY 43, EY 56 ja EY 58 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään lahjaveron laskemisesta, että tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön lahjoituksen yhteydessä veron perusteesta tehtävä vähennys on silloin, kun lahjanantaja ja lahjansaaja asuivat lahjoitushetkellä toisessa jäsenvaltiossa, pienempi kuin vähennys, jota olisi sovellettu, jos ainakin toinen heistä olisi tuolloin asunut ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

18 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisesti pääomanliikkeiden rajoitukset jäsenvaltioiden välillä (asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6845, 37 kohta; asia C-43/07, Arens-Sikken, tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6887, 28 kohta ja asia C-67/08, Block, tuomio 12.2.2009, Kok., s. I-883, 18 kohta).

19 Koska perustamissopimuksessa ei määritellä EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen pääomanliikkeiden käsitettä, oikeuskäytännön mukaan direktiivin 88/361 liitteenä I olevalla nimikkeistöllä on ohjeellista arvoa, vaikka tämä direktiivi on annettu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan (joista on tullut EY:n perustamissopimuksen 69 artikla ja 70 artiklan 1 kohta, jotka on kumottu Amsterdamin sopimuksella) nojalla, ja on selvää, että tämän liitteen johdannon mukaan siinä oleva luettelo ei ole tyhjentävä (ks. erityisesti asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok., s. I-1957, 39 kohta sekä em. asia Eckelkamp ym., tuomion 38 kohta; em. asia Arens-Sikken, tuomion 29 kohta ja em. asia Block, tuomion 19 kohta). Lahjat ja lahjoitukset mainitaan direktiivin 88/361 liitteessä I olevan

otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alla (asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009, Kok., s. I-359, 24 kohta).

20 Perinnöistä, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle ja jotka kuuluvat myös kyseisessä liitteessä I olevan saman otsikon alaan, kannetun veron tavoin (ks. mm. asia C-256/06, Jäger, tuomio 17.1.2008, Kok., s. I-123, 25 kohta; em. asia Eckelkamp ym., tuomion 39 kohta; em. asia Arens-Sikken, tuomion 30 kohta; em. asia Block, tuomion 20 kohta ja asia C-35/08, Busley ja Cibrian Fernandez, tuomio 15.10.2009, Kok., s. I-9807, 18 kohta) rahana taikka kiinteänä tai irtaimena omaisuutena annettujen lahjojen verotuksellinen kohtelu kuuluu siis pääomanliikkeitä koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan lukuun ottamatta niitä tapauksia, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (ks. vastaavasti em. asia Persche, tuomion 27 kohta).

21 Tilannetta, jossa Alankomaissa asuva henkilö antaa toiselle, myös Alankomaissa asuvalle henkilölle lahjaksi Saksassa sijaitsevan tontin, ei voida pitää täysin jäsenvaltion sisäisenä tilanteena.

22 Tämän vuoksi pääasiassa kyseessä oleva lahjoitus on toimi, joka kuuluu EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla pääomanliikkeiden alaan.

23 Koska ennakkoratkaisupyynnössä ei mainita mitään sellaista seikkaa, joka voisi yhdistää pääasian työntekijöiden vapaaseen liikkuvuuteen tai sijoittautumisvapauteen, EY 39 artiklan ja EY 43 artiklan sovellettavuutta ei ole tässä asiassa tarpeen tutkia (ks. vastaavasti em. asia Busley ja Cibrian Fernandez, tuomion 19 kohta).

24 Näin ollen on aivan aluksi tutkittava, muodostaako pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen, kuten Mattner väittää pääasian oikeudenkäynnissä ja Euroopan komissio väittää unionin tuomioistuimessa esittämissään kirjallisissa huomautuksissa.

25 Tältä osin perintöjä koskevasta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansalliset säännökset, joissa määritellään kiinteistön arvo maksettavan veron määrän laskemista varten siinä tapauksessa, että kiinteistö saadaan lahjana, voivat olla luonteeltaan sellaisia, että niillä tehdään kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen ostaminen vähemmän houkuttelevaksi, minkä lisäksi ne voivat vaikuttaa myös siten, että sellaisen henkilön antaman lahjan arvo laskee, joka asui muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa kyseiset kiinteistöt sijaitsevat (ks. vastaavasti em. asia Jäger, tuomion 30 kohta; em. asia Eckelkamp ym., tuomion 43 kohta ja em. asia Arens-Sikken, tuomion 36 kohta).

26 Oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi lahjojen osalta, että toimenpiteisiin, jotka EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joista seuraa, että muussa kuin siinä valtiossa, jossa kyseinen omaisuus sijaitsee ja joka verottaa kyseisen omaisuuden lahjoittamista, asuneen henkilön lahjoituksen arvo pienenee (ks. analogisesti em. asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 44 kohta; em. asia Jäger, tuomion 31 kohta; em. asia Eckelkamp ym., tuomion 44 kohta; em. asia Arens-Sikken, tuomion 37 kohta ja em. asia Block, tuomion 24 kohta).

27 Siltä osin kuin pääasiassa kyseessä olevien säännösten kaltaisista kansallisista säännöksistä seuraa, että lahjoitukseen, johon kuuluu Saksan liittotasavallan alueella sijaitseva kiinteistö, sovelletaan veron perusteen vähennystä, joka on silloin, kun lahjanantaja ja lahjansaaja asuvat muussa jäsenvaltiossa, pienempi kuin vähennys, jota sovellettaisiin, jos toinen heistä asuisi Saksan alueella, mikä johtaa siihen, että ensimmäisen ryhmän lahjoituksista kannetaan suurempi lahjavero kuin toisen ryhmän lahjoituksista, näillä säännöksillä rajoitetaan pääomanliikkeitä, koska ne pienentävät

tällaista omaisuutta koskevan lahjan arvoa (ks. analogisesti em. asia Eckelkamp ym., tuomion 45 kohta).

28 Koska tällaisella lainsäädännöllä saatetaan kyseisen kiinteistön veron perusteesta tehtävän vähennyksen soveltaminen riippuvaiseksi siitä, missä lahjanantajalla ja lahjansaajalla oli asuinpaikka lahjoitushetkellä, ulkomailla asuvien henkilöiden välisen lahjoituksen suurempi verorasitus muodostaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen (ks. analogisesti em. asia Eckelkamp ym., tuomion 46 kohta).

29 Tämän jälkeen on tutkittava, voidaanko todettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus oikeuttaa perustamissopimuksen määräysten perusteella.

30 Finanzamt ja Saksan hallitus väittävät lähinnä, että ulkomailla asuvan lahjanantajan ja ulkomailla asuvan lahjansaajan välinen lahjoitus on objektiivisesti tarkasteltuna erilainen kuin lahjoitus, jonka osapuolena on Saksassa asuva henkilö, olipa hän lahjanantaja tai -saaja. Ensimmäisessä tilanteessa lahjansaajalla on nimittäin Saksassa rajoitettu verovelvollisuus, joka koskee ainoastaan tässä jäsenvaltiossa sijaitsevaa omaisuutta, kun taas toisessa tilanteessa hänellä on Saksassa yleinen verovelvollisuus, joka koskee kaikkea siirtyvää omaisuutta riippumatta omaisuuden sijaintipaikasta. Asiassa C-279/93, Schumacker, 14.2.1995 annetun tuomion (Kok., s. I-225) mukaisesti tällainen erilainen kohtelu ei merkitse EY 56 ja EY 58 artiklassa tarkoitettua syrjintää, koska sen jäsenvaltion, jonka alueella syntyy yleinen verovelvollisuus, tehtävänä on lähtökohtaisesti arvioida verovelvollisen kaikkia henkilökohtaisia ominaisuuksia.

31 Tästä on huomautettava, että EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodon mukaisesti EY 56 artikla ”ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä

verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella".

32 EY 58 artiklan tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden perusperiaatetta 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 (ks. em. asia Jäger, tuomion 40 kohta; em. asia Eckelkamp ym., tuomion 57 kohta ja em. asia Arens-Sikken, tuomion 51 kohta).

33 EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta itseään nimittäin rajoittaa saman artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että mainitussa 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset "eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista".

34 EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisten kansallisten verosäännösten, joiden mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevaa kiinteistöä koskevasta lahjaveron perusteesta tehtävän vähennyksen määrän laskemista varten tehdään ero sen mukaan, asuiko lahjanantaja tai -saaja lahjoitushetkellä tässä jäsenvaltiossa vai asuivatko molemmat toisessa jäsenvaltiossa, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsottuina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Jotta lisäksi näiden kahden lahjoitusryhmän erilainen kohtelu olisi oikeutettua, tällaisella kohtelulla ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisellä lainsäädännöllä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi (ks. asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok., s. I-7477, 29 kohta; em.

asia Eckelkamp ym., tuomion 58 ja 59 kohta ja em. asia Arens-Sikken, tuomion 52 ja 53 kohta).

35 Tästä on todettava, toisin kuin Finanzamt ja Saksan hallitus väittävät, että tämä erilainen kohtelu ei voi olla oikeutettua sillä perusteella, että se koskee tilanteita, jotka ovat objektiivisesti tarkasteltuina erilaisia.

36 Unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista nimittäin ilmenee, että Saksassa sijaitsevaan kiinteistöön liittyvän lahjaveron määrä lasketaan ErbStG:n mukaisesti sekä tämän kiinteistön arvon että lahjanantajan ja -saajan välisen mahdollisen sukulaisuussuhteen perusteella. Kumpikaan näistä kriteereistä ei kuitenkaan riipu lahjanantajan tai -saajan asuinpaikasta. Näin ollen Saksassa sijaitsevaan lahjoitettavaan kiinteistöön liittyvän lahjaveron määrän osalta ei voi olla olemassa mitään objektiivista eroa, joka oikeuttaisi sen, että sellaisia henkilöitä, joista yksikään ei asu tässä jäsenvaltiossa, kohdellaan verotuksessa eri tavalla kuin sellaisia henkilöitä, joista vähintään yksi asuu kyseisessä jäsenvaltiossa. Tämän vuoksi Mattnerin tilanne voidaan rinnastaa sellaisen lahjansaajan tilanteeseen, joka saa lahjaksi Saksassa sijaitsevan kiinteistön Saksassa asuvalta henkilöltä, johon hän on sukulaisuussuhteessa, sekä sellaisen lahjansaajan tilanteeseen, joka asuu Saksassa ja joka saa lahjoituksen tällaiselta henkilöltä, joka ei asu Saksassa (ks. vastaavasti em. asia Jäger, tuomion 44 kohta; em. asia Eckelkamp ym., tuomion 61 kohta ja em. asia Arens-Sikken, tuomion 55 kohta).

37 Saksan lainsäädännössä katsotaan lähtökohtaisesti sekä ulkomailla asuvien henkilöiden välisen lahjoituksen saajan että sellaisen lahjoituksen saajan, jonka osapuolena on ainakin yksi Saksassa asuva henkilö, olevan verovelvollisia Saksassa sijaitseviin kiinteistöihin liittyvistä lahjoituksista kannettavan veron osalta. Tässä lainsäädännössä Saksassa sijaitseviin kiinteistöihin liittyvää lahjaveroa laskettaessa kohdellaan ulkomailla asuvien henkilöiden välisiä lahjoituksia ja sellaisia lahjoituksia, joiden osapuolena on Saksassa asuva henkilö, eri tavoin ainoastaan lahjaveron perusteesta tehtävän vähennyksen osalta. Sen sijaan ErbStG:n 15 ja 19 §:ssä säädetty veroluokan

ja verokannan määrittäminen toteutetaan samojen sääntöjen mukaisesti molempien lahjoitusryhmien osalta (ks. analogisesti em. Asia Eckelkamp ym., tuomion 62 kohta ja em. asia Arens-Sikken, tuomion 56 kohta)

38 Jos kansallisessa lainsäädännössä asetetaan lahjaksi saadun ja kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön verotuksen osalta samaan asemaan yhtäältä ulkomailla asuvat lahjansaajat, jotka ovat saaneet tämän omaisuuden ulkomailla asuvalta lahjanantajalta, ja toisaalta ulkomailla tai maassa asuvat lahjansaajat, jotka ovat saaneet tämän omaisuuden maassa asuvalta lahjanantajalta, sekä maassa asuvat lahjansaajat, jotka ovat saaneet tämän omaisuuden ulkomailla asuvalta lahjanantajalta, kyseisessä lainsäädännössä ei voida unionin oikeuden vaatimuksia rikkomatta samassa verotuksessa kohdella näitä lahjansaajia eri tavoin kiinteistöön liittyvästä veron perusteesta tehtävän vähennyksen osalta. Kohtelemalla – lukuun ottamatta sen vähennyksen määrää, jonka lahjansaaja voi tehdä – näiden kahden henkilöryhmän hyväksi tehtyjä lahjoituksia samalla tavoin kansallinen lainsäätäjä on nimittäin myöntänyt, ettei näiden henkilöiden välillä ole lahjaveron kantamista koskevien menettelyiden ja edellytysten osalta minkäänlaista heidän tilanteeseensa liittyvää objektiivista eroa, jolla erilainen kohtelu voitaisiin oikeuttaa (ks. analogisesti em. asia Eckelkamp ym., tuomion 63 kohta ja em. asia Arens-Sikken, tuomion 57 kohta).

39 Lopuksi on tutkittava, voiko pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön kaltaisesta lainsäädännöstä seuraava pääomanliikkeiden rajoitus olla objektiivisesti katsottuna oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

40 Ensiksi Finanzamt väittää, että jos ErbStG:ssa säädettäisiin pääasian kaltaisessa asiassa saman vähennyksen soveltamisesta ulkomailla asuvien henkilöiden välisten lahjoitusten ja sellaisten lahjoitusten osalta, jonka osapuolena on Saksassa asuva henkilö, Mattner, joka saa samat veroedut siinä jäsenvaltiossa, jossa hän asuu ja jossa hän on yleisesti verovelvollinen, voisi hyötyä useista vähennyksistä.

41 Tässä yhteydessä on syytä muistuttaa, että pääomien vapaata liikkuvuutta ja perintöveroja koskevan oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion kansalaiselta ei voida evätä mahdollisuutta vedota perustamissopimuksen määräyksiin sillä perusteella, että hän käyttää hyväkseen toisen jäsenvaltion kuin asuinvaltionsa voimassa olevassa lainsäädännössä laillisesti myönnettyjä verotuksellisia etuja (asia C-364/01, Barbier, tuomio 11.12.2003, Kok., s. I-15013, 71 kohta ja em. asia Eckelkamp ym., tuomion 66 kohta).

42 Jäsenvaltio, jossa lahjoitettava kiinteistö sijaitsee, ei voi missään tapauksessa perustella lainsäädännöstään seuraavaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta sellaisen sen tahdosta riippumattoman mahdollisuuden olemassaololla, että lahjansaaja voi hyötyä toisen jäsenvaltion – kuten sen, jossa lahjanantaja ja -saaja asuivat lahjoitushetkellä – myöntämästä samankaltaisesta vähennyksestä, joka voisi kokonaan tai osittain kompensoida lahjansaajalle aiheutuvan vahingon, joka johtuu pienemmän prosenttiosuuden mukaisesta vähennyksestä ensimmäisessä jäsenvaltiossa maksettavaa lahjaveroa laskettaessa (ks. analogisesti em. asia Eckelkamp ym., tuomion 68 kohta ja em. asia Arens-Sikken, tuomion 65 kohta).

43 Jäsenvaltio ei nimittäin voi vedota etuun, jonka toinen jäsenvaltio – tässä tapauksessa jäsenvaltio, jossa lahjanantaja ja -saaja asuvat – myöntää yksipuolisesti, välttääkseen velvoitteet, jotka sillä on perustamissopimuksen nojalla ja erityisesti perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten nojalla (ks. em. asia Eckelkamp ym., tuomion 69 kohta ja em. asia Arens-Sikken, tuomion 66 kohta).

44 Tämä pätee varsinkin, jos jäsenvaltio, jossa lahjanantaja ja -saaja asuvat, myöntää pienemmän vähennyksen kuin jäsenvaltio, jonka alueella lahjoitettu kiinteistö sijaitsee, kuten Saksan hallitus esitti istunnossa, tai vahvistaa tämän omaisuuden arvon suuremmaksi kuin viimeksi mainittu valtio.

45 Muilta osin unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista ilmenee, että lahjaveron laskemista varten pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä suljetaan pois täysimääräisen vähennyksen mahdollisuus, kun lahjanantaja ja -saaja eivät asu jäsenvaltiossa, jonka alueella lahjoitettu kiinteistö sijaitsee, eikä huomioon oteta muussa jäsenvaltiossa, kuten lahjanantajan ja lahjansaajan asuinvaltiossa, mahdollisesti myönnettävää samankaltaista vähennystä eikä siellä sovellettavaa tällaisen omaisuuden arvon määrittämistapaa.

46 Toiseksi Finanzamt ja Saksan hallitus väittävät, että kun pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä kohdellaan olennaisilta osin samalla tavoin perintöjä ja lahjoja, sen tavoitteena on välttää se, että kyseessä olevilla henkilöillä olisi mahdollisuus kiertää perintöverosäännöksiä antamalla samanaikaisesti useita lahjoja tai siirtämällä henkilön koko omaisuus ajallisesti hajautetuilla peräkkäisillä lahjoituksilla. Niiden mukaan tämä on tavoitteena erityisesti ErbStG:n 14 §:n säännöksissä, joissa säädetään, että samojen henkilöiden välillä kymmenen vuoden aikana toteutetut lahjoitukset on laskettava yhteen perintö- ja lahjaveron kantamiseksi.

47 Finanzamt ja Saksan hallitus väittävät näin ollen, että vaikka käsiteltävässä asiassa lahjoitus koskee yhtä ainoaa kiinteistöä, on laillista, että kyseinen lainsäädäntö perustuu ulkomailla asuvien välisestä lahjoituksesta tehtävän vähennyksen määrittämisen osalta periaatteeseen, jonka mukaan lahjanantajalla on asuinvaltiossaan tai muissa valtioissa yhä omaisuutta, jonka hän siirsi samaan aikaan Mattnerille tai jonka hän voisi siirtää tälle myöhemmin ilman, että siitä voidaan kantaa lahjaveroa Saksassa. Niiden mukaan mikään ei kuitenkaan oikeuta sitä, että jäsenvaltio, kuten Saksan liittotasavalta, joka käyttää verotusoikeuttaan ainoastaan tietyn yksittäisen omaisuuserän osalta, myöntää vähennyksen, jota sovelletaan henkilön koko omaisuuden siirtämiseen. Mattnerin henkilökohtaisen tilanteen huomioon ottaminen ei näin ollen ole tämän jäsenvaltion asia vaan yleisen verovelvollisuuden puitteissa sen jäsenvaltion asia, jossa lahjanantaja ja Mattner asuvat.

48 Tältä osin unionin tuomioistuimelle toimitetuista asiakirjoista ei ilmene, että käsiteltävänä olevassa asiassa Mattner olisi saanut pääasiassa kyseessä olevaa lahjoitusta edeltäneen kymmenen vuoden aikana samalta lahjanantajalta lahjaksi muuta omaisuutta, joten veronkierron vaara, joka voisi aiheutua samojen osapuolten välisten aiempien tai samanaikaisten lahjoitusten olemassaolosta, on puhtaasti hypoteettinen eikä voi pääasian kaltaisessa asiassa oikeuttaa veron perusteesta tehtävän vähennyksen rajoittamista.

49 Myöhempien lahjoitusten mahdollisuudesta on lisäksi todettava, että vaikka jäsenvaltiolla, jonka alueella lahjoitettava kiinteistö sijaitsee, on oikeus taata se, ettei perintöverosäännöksiä kierretä samojen henkilöiden välisten lahjoitusten jakamisella osiin, käsiteltävässä asiassa väitetty veronkierron vaara sellaisten henkilöiden, jotka eivät asu kyseisessä jäsenvaltiossa, välisten lahjoitusten tapauksessa on olemassa samalla tavoin myös sellaisten lahjoitusten osalta, joiden osapuolena on maassa asuva henkilö.

50 Tästä on kuitenkin huomautettava, että ErbStG:n 14 §:ssä, jolla pyritään estämään tällaiset osiin jaetut lahjoitukset siten, että kymmenen vuoden aikana tehdyt lahjoitukset lasketaan yhteen veron laskemiseksi, ei säädetä sellaisten lahjoitusten osalta, joiden osapuolena on Saksassa asuva henkilö, rajoitetun vähennyksen soveltamisesta vaan ainoastaan siitä, että tällaisten lahjoitusten osalta säädetty täysimääräinen vähennys tehdään vain kerran veron perusteesta, joka saadaan laskemalla yhteen kyseessä olevat lahjoitukset.

51 Tästä seuraa, että tämän lainsäädännön tavoitetta ei voida saavuttaa sellaisella rajoitetulla vähennyksellä, josta on säädetty pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä niiden tilanteiden osalta, joissa lahjoitus toteutuu sellaisten henkilöiden kesken, jotka eivät asu jäsenvaltiossa, jonka alueella lahjoitettu omaisuus sijaitsee.

52 Kolmanneksi Saksan hallitus vetosi istunnossa tarpeeseen säilyttää Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus ja väitti tässä yhteydessä, että olisi loogista varata veroetu, joka seuraa siitä, että lahjaveron perusteesta tehdään täysimääräinen vähennys, ainoastaan verovelvollisille, jotka ovat yleisesti verovelvollisia jäsenvaltiossa, jonka alueella lahjoitettu omaisuus sijaitsee, koska tämä järjestelmä, siltä osin kuin se merkitsee verovelvollisen maailmanlaajuisen omaisuuden verottamista, on kokonaisuutena tarkasteltuna epäedullisempi kuin järjestelmä, jota sovelletaan samassa valtiossa rajoitetusti verovelvollisiin.

53 Tästä on huomautettava, että oikeuskäytännöstä ilmenee, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus. Jotta tällainen oikeuttamisperuste voitaisiin hyväksyä, on kuitenkin osoitettava, että kyseinen verotuksellinen etu on välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. em. asia Manninen, tuomion 42 kohta ja asia C-182, Glaxo Wellcome, tuomio 17.9.2009, Kok., s. I-8591, 77 ja 78 kohta).

54 Käsiteltävässä asiassa on kuitenkin riittävää todeta, että verotuksellista etua, joka johtuu täysimääräisen vähennyksen tekemisestä veron perusteesta jäsenvaltiossa, jonka alueella lahjoitettu kiinteistö sijaitsee, silloin, kun lahjoituksen osapuolena on vähintään yksi tässä jäsenvaltiossa asuva henkilö, ei kompensoida tässä jäsenvaltiossa kantamalla lahjaveron puitteissa mitään tiettyä veroa.

55 Tästä seuraa, ettei pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä voida oikeuttaa tarpeella säilyttää Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus.

56 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että EY 56 ja EY 58 artiklaa, kun niitä tarkastellaan yhdessä, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä

olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään lahjaveron laskemisesta, että tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön lahjoituksen yhteydessä veron perusteesta tehtävä vähennys on silloin, kun lahjanantaja ja lahjansaaja asuivat lahjoitushetkellä toisessa jäsenvaltiossa, pienempi kuin vähennys, jota olisi sovellettu, jos ainakin toinen heistä olisi tuolloin asunut ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

57 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

EY 56 ja EY 58 artiklaa, kun niitä tarkastellaan yhdessä, on tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään lahjaveron laskemisesta, että tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön lahjoituksen yhteydessä veron perusteesta tehtävä

vähennys on silloin, kun lahjanantaja ja lahjansaaja asuivat lahjoitushetkellä toisessa jäsenvaltiossa, pienempi kuin vähennys, jota olisi sovellettu, jos ainakin toinen heistä olisi tuolloin asunut ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset