

Asia C-464/05

Maria Geurts ja Dennis Vogten

vastaan

Administratie van de BTW, registratie en domeinen, ja Belgian valtio

(rechtbank van eerste aanleg te Hasseltin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

EY 43 ja EY 56 artikla – Kansallinen verolainsäädäntö – Perintövero – Perheyhtiö – Vapautus verosta – Edellytykset – Tietyn työntekijämäärän työllistäminen jäsenvaltion jollain alueella

Tuomion tiivistelmä

1. *Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Sijoittautumisvapaus – Perustamissopimuksen määräykset – Soveltamisala*

(EY 43 ja EY 56–EY 58 artikla)

2. *Henkilöiden vapaa liikkuvuus – Sijoittautumisvapaus – Verolainsäädäntö*

(EY 43 artikla)

1. Perintöverolainsäädäntö, jossa asetetaan perheyhtiöiden osalta säädetyn perintöverovapautuksen edellytykseksi se, että niiden palveluksessa on ollut tietty määrä työntekijöitä kyseisen jäsenvaltion jollain alueella, vaikuttaa pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen ja kuuluu EY 43 artiklan soveltamisalaan. Vaikka tällaisella kansallisella toimenpiteellä oletettaisiinkin olevan rajoittavia vaikutuksia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, tällaisia vaikutuksia olisi pidettävä väistämättömänä seurauksena mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne olisi peruste sille, että kyseistä toimenpidettä tarkasteltaisiin EY 56–EY 58 artiklan kannalta.

(ks. 12, 16 ja 18 kohta)

2. Jos päteviä perusteita ei ole, EY 43 artikla on esteenä jäsenvaltion perintöverolainsäädännölle, jossa perheyrytysten osalta säädetyn perintöverovapautuksen ulkopuolelle jätetään yritykset, joiden palveluksessa on perinnönjättäjän kuolinpäivää edeltäneiden kolmen vuoden aikana ollut vähintään viisi työntekijää jossain toisessa jäsenvaltiossa, vaikka tällainen vapautus myönnetään silloin, kun työntekijät työskentelevät ensiksi mainitun jäsenvaltion jollain alueella.

Tällainen lainsäädäntö on nimittäin lähtökohtaisesti EY 43 artiklan vastaista, sillä verovelvollisia kohdellaan siinä eri tavalla sen mukaan, mikä on se paikka, jossa verovelvollisten omistama yhtiö työllistää tiettyä ajanjaksona tietyn määrän työntekijöitä. Siinä siten syrjitään verovelvollisia välillisesti sen mukaan, mikä on se paikka, jossa tietty määrä työntekijöitä on työllistetty tiettyä ajanjaksona, koska tämän edellytyksen voi kiistatta helpommin täyttää asianomaiseen jäsenvaltioon jo sijoittautunut yhtiö.

Tällaista lainsäädäntöä ei voida perustella seikoilla, jotka koskevat pienten ja keskisuurten yritysten elinkelpoisuutta ja työpaikkojen säilymistä niissä, sillä siltä osin kuin tavoitteena on estää

se, että perintöverotaakka vaarantaa perheyriytsten jatkuvuuden ja siten niiden tarjoamat työpaikat, yritykset, joiden kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, ovat ensiksi mainittuun jäsenvaltioon sijoittautuneisiin yrityksiin rinnastettavassa asemassa.

Kyseessä olevaa lainsäädäntöä ei voida liioin perustella tarpeella turvata verovalvonnan tehokkuus, sillä veroviranomaiset voivat pyytää asianomaisilta verovelvollisilta itseltään tarpeellisiksi katsomiaan selvityksiä, jotta voidaan varmistaa kattavasti, että mainitut verotukselliset edut myönnetään ainoastaan siinä tapauksessa, että työpaikat täyttävät kansallisessa oikeudessa määritetyt kriteerit.

(ks. 19, 21, 22 ja 27–29 kohta sekä tuomiolauselma)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

25 päivänä lokakuuta 2007 (*)

EY 43 ja EY 56 artikla – Kansallinen verolainsäädäntö – Perintövero – Perheyhtiö – Vapautus verosta – Edellytykset – Tietyn työntekijämäärän työllistäminen jäsenvaltion jollain alueella

Asiassa C-464/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyynnöstä, jonka rechtbank van eerste aanleg te Hasselt (Belgia) on esittänyt 21.12.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 27.12.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Maria Geurts ja

Dennis Vogten

vastaa

Administratie van de BTW, registratie en domeinen ja

Belgian valtio,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, E. Juhász (esittelevä tuomari), J. Malenovský ja T. von Danwitz,

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 7.12.2006 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- M. Geurts ja D. Vogten, edustajinaan advocaat A. van Zantbeek, advocaat A. Nijs ja advocaat A. Verbeke,
- Belgian hallitus, asiamiehinään M. Wimmer ja L. Van den Broeck, avustajinaan advocaat R. Deblauwe, advocaat C. Docclo ja advocaat N. Labeeuw,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 15.2.2007 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen, on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee sijoittautumisvapautta koskevan EY 43 artiklan ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan EY 56 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä M. Geurts ja D. Vogten J. Vogtenin lakimääräisinä perillisinä ja toisaalta Administratie van de BTW, registratie en domeinen (arvonlisäverosta, rekisteröinnistä ja valtion omaisuudesta vastaava viranomainen, jäljempänä Belgian veroviranomainen) ja jossa on kyse siitä, että viimeksi mainittu viranomainen kieltäytyi myöntämästä Geurtsille ja Vogtenille vapautusta perintöverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Kansallinen lainsäädäntö

3 Belgian perustuslain 3 §:n mukaan Belgia muodostuu kolmesta hallintoalueesta: Vallonian hallintoalueesta, Flanderin hallintoalueesta ja Brysselin hallintoalueesta.

4 Kieliyhteisöjen ja hallintoalueiden rahoittamisesta 16.1.1989 annetun erityislain (loi spéciale relative au financement des communautés et des régions; Moniteur belge 17.1.1989, s. 850), sellaisena kuin se on muutettuna kieliyhteisöjen jälleenrahoituksesta ja hallintoalueiden verotusvallan laajentamisesta 13.7.2001 annetulla erityislailla (loi spéciale portant refinancement des communautés et extension des compétences fiscales des régions; Moniteur belge 3.8.2001, s. 26646), 3 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan hallintoalueet kantavat Belgian kuningaskunnan asukkaiden maksettaviksi tulevat perintöverot. Kyseisen 16.1.1989 annetun erityislain 4 §:n 2 momentin mukaan hallintoalueilla on toimivalta määrittää verokanta ja perintöverosta myönnettävät vapautukset.

5 Perintöverolain, joka hyväksyttiin 31.3.1936 annetulla kuninkaan asetuksella nro 308 (code des droits de succession établi par l'arrêté royal n° 308; Moniteur belge 7.4.1936, s. 2403), joka vahvistettiin 4.5.1936 annetulla lailla (Moniteur belge 7.5.1936, s. 3426; jäljempänä perintöverolaki), 1 §:n 1 momentissa säädetään, että vainajan perillisten on maksettava perintöveroa jäämistöstä saamastaan omaisuudesta sen varallisuuden osalta, joka jää jäljelle velkojen vähentämisen jälkeen.

6 Kyseisen lain 60 a §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan Flanderin hallintoalueella syntyviin jäämistöihin ja sellaisena kuin se on lisättyä tähän lakiin vuoden 1997 tulo- ja menoarviota koskevista jatkotoimenpiteistä 20.12.1996 annetulla Flanderin hallintoalueen parlamentin asetuksella (decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997; Belgisch Staatsblad 31.12.1996, s. 32555), sellaisena kuin tämä asetus on muutettuna vuoden 2000 tulo- ja menoarviota koskevista jatkotoimenpiteistä 22.12.1999 annetulla Flanderin hallintoalueen

parlamentin asetuksella (decreet houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 2000; Belgisch Staatsblad 30.12.1999, s. 50232), säädetään seuraavaa:

"1. Poiketen siitä, mitä 48 §:ssä ja 48 §:n 2 momentissa säädetään, perintöverosta vapautetaan seuraavat nettoarvot:

a) perinnönjättäjän tai hänen aviopuolisonsa elinkeinotarkoituksessa perheyrytykseen investoimat varat ja

b) perheyhtiön osuudet tai osakkeet tai saatavat perheyhtiöltä sillä edellytyksellä, että vainajalle ja/tai hänen aviopuolisolleen kuului yrityksestä tai yhtiön osuuksista tai osakkeista kuolemaa edeltäneen kolmen vuoden ajan keskeytyksettä vähintään 50 prosenttia ja että nämä osuudet tai osakkeet tai saatavat on oma-aloitteisesti mainittu perintöveroilmoituksessa.

— —

2. Perheyrytyksellä tarkoitetaan teollisuus-, liike-, käsityöläis- tai maatalousyritystä taikka vapaata ammattia, jota perinnönjättäjä ja/tai hänen aviopuolisonsa on henkilökohtaisesti hoitanut tai harjoittanut joko yksin tai yhdessä muiden henkilöiden kanssa.

3. Perheyhtiöllä tarkoitetaan sellaista yhtiötä, jonka tosiasiallinen liikkeenjohto on jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa ja joka

— joko täyttää itse 1, 5 ja 8 momentissa asetetut vaatimukset

— tai on nämä edellytykset täyttävien tytäryhtiöiden osuuksien tai osakkeiden tai niiltä olevien saamisoikeuksien haltija.

— —

5. Verovapautus myönnetään ainoastaan sillä ehdolla, että yrityksen tai yhtiön palveluksessa oli kuolemaa edeltäneiden kolmen vuoden ajan Flanderin hallintoalueella vähintään viisi työntekijää, täysiaikaisesti työskentelevinä työntekijöinä ilmaistuina.

Tämän momentin 1 kohdasta poiketen verovapautusta sovelletaan 20, 40, 60 tai 80 prosenttiin 9 momentissa määritetystä nettoarvosta, jos yrityksen tai yhtiön palveluksessa oli kuolemaa edeltäneiden kolmen vuoden ajan Flanderin hallintoalueella vähintään yksi, kaksi, kolme tai neljä työntekijää, täysiaikaisesti työskentelevinä työntekijöinä ilmaistuina. Tämä verovapautus myönnetään ja pidetään voimassa ainoastaan, jos osuudet tai osakkeet tai saamisoikeudet kuuluvat vapautuksen saaneille perillisille viiden vuoden ajan kuolemasta. — —

Palveluksessa olevien työntekijöiden lukumäärä määritetään sosiaaliturvalainsäädännössä edellytettyjen ilmoitusten perusteella. — —

Verovapautus pysyy voimassa vain, jos Flanderin hallintoalueella työskentelevän henkilöstön määrä, täysiaikaisesti työskentelevinä työntekijöinä ilmaistuna, säilyy vuosittain samansuuruisena kuolemaa seuraavien ensimmäisten viiden vuoden ajan. — —

— —

8. Yritys tai yhtiö voi hakea vapautusta vain siinä tapauksessa, että sen ajanjakson aikana, joka alkaa kolme vuotta ennen kuolemaa ja päättyy viisi vuotta kuoleman jälkeen, se laatii tilinpäätökset, joita käytetään myös tuloveroilmoituksen perusteena yritysten tilinpäätöksistä 8.10.1976 annetun kuninkaan asetuksen mukaisesti.

Yritysten ja yhtiöiden, joiden kotipaikka ei ole Flanderin hallintoalueella, on laadittava tilinpäätökset sen asiaan liittyvän lainsäädännön mukaisesti, jota sovelletaan niiden kotipaikalla.

— —

10. Oikeutta 60 a §:ssä säädettyyn verovapauteen ei ole, mikäli seuraavat edellytykset eivät täyty:

1. veroilmoituksessa vaaditaan nimenomaisesti 60 a §:n soveltamista;
2. ilmoitukseen on liitetty Flanderin hallintoalueen antama todistus, josta käy ilmi, että tässä pykälässä asetetut työllistämisen- ja omistusedellytykset täyttyvät.

— —

11. Perillisten, jotka haluavat vedota 60 a §:n säännöksiin, on lähetettävä tätä koskeva hakemus kirjatussa kirjeessä Flanderin hallintoalueen hallitukselle 10 momentissa tarkoitetun todistuksen saamiseksi.

— —”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 Ennakkoratkaisupyyntöä esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että M. Geurts on Alankomaissa 25.6.1959 syntyneen ja 6.1.2003 kuolleen alankomaalaisen J. Vogtenin leski ja että D. Vogten on tämän poika. Kuollessaan ja vähintään viitenä kuolemaa edeltäneenä vuotena J. Vogten asui Flanderin hallintoalueella. On riidatonta, että hänen verotuksellinen kotipaikkansa oli tällä hallintoalueella ja että hänen jäämistöönsä sovelletaan tämän johdosta perintöverolain 60 a §:ää.

8 Edesmenneen J. Vogtenin ja hänen aviopuolisonsa M. Geurtsin yhteiseen omaisuuteen kuuluivat muun muassa kaikki osuudet Jos Vogten Beheer BV:stä ja Vogten Staal BV:stä, jotka ovat Alankomaiden oikeuden mukaan perustettuja yhtiöitä, joiden kotipaikka on Maastricht (Alankomaat). On riidatonta, että nämä kaksi yritystä olivat perintöverolain 60 a §:n 3 momentissa tarkoitettuja perheyhtiöitä. Yhteisen omaisuuden varoihin kuului myös tämän saman lain 60 a §:n 1 momentin b kohdan mukainen saatava Jos Vogten Beheer -yhtiöltä, ja tämän saatavan suuruus oli 1 110 568 euroa.

9 Riidatonta on myös, että näillä molemmilla yhtiöillä on pitempään kuin J. Vogtenin kuolemaa edeltäneistä kolmesta vuodesta lähtien ollut keskeytyksettä palveluksessaan yli viisi työntekijää Alankomaissa. Yhteisöjen tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee tarkemmin, että Vogten Staal BV:n palveluksessa oli yhdeksän työntekijää ja Jos Vogten Beheer BV:n palveluksessa puolestaan 18 työntekijää.

10 Belgian veroviranomainen kieltäytyi myöntämästä J. Vogtenin perillisille perintöverolain 60 a §:ssä säädettyä verovapautusta, koska yksi kyseisessä säännöksessä asetetuista edellytyksistä ei täyttnyt, eli Vogten Staal -yhtiön ja Jos Vogten Beheer -yhtiön työntekijät eivät työskennelleet Flanderin hallintoalueella. Maksettavan perintöveron määrä oli nyt käsiteltävänä olevassa

tapauksessa 839 485,60 euroa.

11 J. Vogtenin perilliset valittivat tästä hylkäävästä päätöksestä rechtbank van eerste aanleg te Hasseltiin, ja koska kyseinen tuomioistuin epäili perintöverolain 60 a §:n 5 momentin 1 kohdassa asetetun edellytyksen yhteensoveltuvuutta sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY:n perustamissopimuksen määräysten kanssa ja koska se katsoi, että esiin nousseeseen kysymykseen ei löydy vastausta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, se päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko yhteisön oikeutta ja erityisesti EY 43 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että niiden kanssa yhteensoveltumaton on rajoitus, joka aiheutuu sellaisesta jäsenvaltion perintöverolainsäädännön säännöksestä, eli tässä tapauksessa – – perintöverolain 60 a §:stä, – – jonka mukaan perheyhtiön osuudet tai osakkeet tai sellaiselta yhtiöltä olevat saatavat vapautetaan perinnönjättäjän oikeudellisten seuraajien eli perillisten kohdalla perintöverosta, jos yhtiössä on ollut kuolemaa edeltäneiden kolmen vuoden ajan töissä vähintään viisi työntekijää, mutta jonka mukaan verovapautus rajoitetaan kuitenkin koskemaan ainoastaan sellaista tapausta, jossa [nämä työntekijät ovat olleet] yhtiön palveluksessa kyseisen jäsenvaltion tietyllä alueella (eli Flanderin hallintoalueella)?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

12 Kansallinen tuomioistuin haluaa kysymyksellään tietää, ovatko EY 43 ja EY 56 artikla esteenä jäsenvaltion perintöverolainsäädännölle, jossa perheyriyten osalta säädetyn perintöverovapautuksen ulkopuolelle jätetään yritykset, joiden palveluksessa on perinnönjättäjän kuolinpäivää edeltäneiden kolmen vuoden aikana ollut vähintään viisi työntekijää jossain toisessa jäsenvaltiossa, vaikka tällainen vapautus myönnetään silloin, kun työllistäminen tapahtuu ensiksi mainitun jäsenvaltion jollain alueella.

13 Ensiksikin on tuotava esiin, että pääasiassa kyseessä olevaa vapautusta sovelletaan perheyhtiöihin, joiden osakepääomasta perinnönjättäjä omisti kuolemaansa edeltäneiden kolmen vuoden ajan mahdollisesti yhdessä lähiomaistensa kanssa vähintään 50 prosenttia, minkä perusteella heillä oli tietty vaikutusvalta kyseisen yhtiön päätöksiin ja he pystyivät päättämään yhtiön toiminnasta.

14 Jotta lainsäädäntöä, josta pääasiassa on riitaa, voitaisiin tarkastella perusvapauksien näkökulmasta, on tuotava esiin, että tilanne, jossa yhteisön jäsenvaltion kansalainen, joka kotipaikkansa siirron jälkeen asuu jossakin jäsenvaltiossa ja omistaa enemmistön yhtiöosuuksista yhtiöissä, joiden kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, kuuluu mainitun siirron jälkeen EY 43 artiklan soveltamisalaan (ks. vastaavasti asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006, Kok. 2006, s. I?7409, 28 kohta).

15 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että vaikka EY 43 artiklan tarkoituksena on sen sanamuodon mukaan varmistaa, että toiseen jäsenvaltioon sijoittautuvia henkilöitä kohdellaan vastaanottavassa valtiossa samoin kuin tämän valtion omia kansalaisia, sen vastaista on myös se, että kotijäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai alueellaan asuvien muiden jäsenvaltioiden kansalaisia sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon (ks. vastaavasti asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000, Kok. 2000, s. I?2787, 28 ja 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 Lainsäädäntö, josta pääasiassa on riitaa, vaikuttaa määrävällä tavalla sijoittautumisvapauteen ja kuuluu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti vain tätä vapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan. Vaikka tällaisella kansallisella toimenpiteellä oletettaisiinkin olevan, kuten pääasian kantajat väittävät, rajoittavia

vaikutuksia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, tällaisia vaikutuksia olisi pidettävä väistämättömänä seurauksena mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne olisi peruste sille, että kyseistä toimenpidettä tarkasteltaisiin EY 56–EY 58 artiklan kannalta (ks. vastaavasti asia C-524/04, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, tuomio 13.3.2007, 33 ja 34 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa ja asia C-102/05, *A ja B*, määräys 10.5.2007, 26 ja 27 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

17 Kuten yhteisöjen tuomioistuimien on jo todennut, perintöjä koskevan verolainsäädännön vaikutukset kuuluvat seikkoihin, jotka jäsenvaltion kansalainen voi hyväksyttävästi ottaa huomioon päättäessään, käyttääkö hän perustamissopimuksessa myönnettyä liikkumisvapautta vai ei (asia C-364/01, *Barbier*, tuomio 11.12.2003, Kok. 2003, s. I-15013, 75 kohta).

18 Kun lainsäädännössä, josta pääasiassa on riitaa, asetetaan perheyhtiöiden osalta säädetyn perintöverovapautuksen edellytykseksi se, että niiden palveluksessa on perinnönjättäjän kuolemaa edeltäneiden kolmen vuoden ajan ollut tietty määrä työntekijöitä kyseisen jäsenvaltion jollain alueella, siinä käsitellään tällaisen yrityksen omistajaa ja tämän kuoleman jälkeen hänen perillisiä erilaisella tavalla riippuen siitä, työllistääkö kyseinen yritys työntekijöitä tässä jäsenvaltiossa vai jossain toisessa jäsenvaltiossa.

19 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavalla sen mukaan, missä on sen yhtiön kotipaikka, josta verovelvolliset omistavat osakkeita tai osuuksia, on lähtökohtaisesti EY 43 artiklan vastaista (ks. vastaavasti em. asia *Baars*, tuomion 30 ja 31 kohta). Asia on näin myös jäsenvaltion sellaisen lainsäädännön osalta, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavalla sen mukaan, mikä on se paikka, jossa verovelvollisten omistama yhtiö työllistää tiettyä ajanjaksona tietyn määrän työntekijöitä.

20 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä nimittäin ilmenee, että kun kyse on sijoittautumisvapaudesta, yhdenvertaista kohtelua koskevissa säännöksissä kielletään paitsi kansalaisuuteen – tai kotipaikkaan, jos kyse on yhtiöistä – perustuva ilmeinen syrjintä, myös kaikki peitellyt syrjinnän muodot, joissa muita erotteluperusteita soveltaen päädytään tosiasiallisesti samaan lopputulokseen (asia C-156/98, *Saksa v. komissio*, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6857, 83 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

21 Pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä kuitenkin asetetaan siinä säädetyn edun myöntämisen edellytykseksi tietyn työntekijämäärän työllistäminen tiettyä ajanjaksona kyseessä olevan jäsenvaltion tietyllä hallintoalueella, mikä on edellytys, jonka voi kiistatta helpommin täyttää kyseiseen jäsenvaltioon jo sijoittautunut yhtiö.

22 Verotuksellisen edun myöntämisen osalta tässä lainsäädännössä näin ollen syrjitään verovelvollisia välillisesti sen mukaan, mikä on se paikka, jossa tietty määrä työntekijöitä on työllistetty tiettyä ajanjaksona, ja tämä on syrjintää, joka voi estää näitä verovelvollisia käyttämästä sijoittautumisvapautta.

23 Toisin kuin Belgian hallitus väittää, tällaista syrjivää kohtelua ei voida sivuuttaa pelkästään sillä perusteella, että kyseisessä lainsäädännössä ei viitata yrityksen sijoittautumiseen kyseessä olevan jäsenvaltion alueelle vaan ainoastaan tietyn työntekijämäärän työllistämiseen tässä jäsenvaltiossa, jolloin yritykset, joiden kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, voivat saada kyseisen verotuksellisen edun, jos ne työllistävät vaaditun määrän työntekijöitä ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa.

24 Tällainen kohtelu voi olla sallittua ainoastaan, jos sillä pyritään perustamissopimuksen mukaiseen legitiimiin tavoitteeseen tai jos sitä voidaan pitää perusteltuna yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Tällaisessa tapauksessa kohtelun on lisäksi oltava omiaan takaamaan tämän

tavoitteen toteutuminen, eikä sillä saa ylittää sitä, mikä on asianmukaista tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. erityisesti asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005, Kok. 2005, s. I?10837, 35 kohta; asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006, Kok. 2006, s. I?7995, 47 kohta ja asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007, 37 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

25 Pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön perustelemiseksi Belgian hallitus esittää seikkoja, jotka koskevat pienten ja keskisuurten yritysten elinkelpoisuutta ja työpaikkojen säilymistä niissä, kun kyse on perintötapahauduksesta kyseisessä jäsenvaltiossa, sekä verovalvonnan tehokkuuteen liittyviä vaatimuksia.

26 Ei ole poissuljettua, että tällaiset seikat ja erityisesti seikat, jotka koskevat pienten ja keskisuurten yritysten elinkelpoisuutta sekä työpaikkojen säilymistä niissä, voivat tietyissä tilanteissa ja tietyillä edellytyksillä olla hyväksyttävä perustelu kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään luonnollisille henkilöille tai oikeushenkilöille myönnettävästä verotuksellisesta edusta.

27 Belgian hallituksen esittämien seikkojen osalta on todettava, että se ei ole kyennyt osoittamaan tarvetta varata kyseessä oleva verovapautus niin sanotuille perheyryityksille, jotka säilyttävät tietyn määrän työpaikkoja kyseisen jäsenvaltion alueella. Siltä osin kuin tavoitteena on estää se, että perintöverotaakka vaarantaa perheyryitysten jatkuvuuden ja siten niiden tarjoamat työpaikat, nyt käsiteltävänä olevassa asiassa yritykset, joiden kotipaikka on jossain toisessa jäsenvaltiossa, ovat nimittäin tähän ensiksi mainittuun jäsenvaltioon sijoittautuneisiin yrityksiin rinnastettavassa asemassa.

28 Mitä lisäksi tulee kyseisen hallituksen esittämään väitteeseen, jonka mukaan verovalvonnan tehokkuus on turvattava sen takia, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15) ei sovelleta perintöveroihin, on riittävää todeta, että tämä vaikeus ei voi olla peruste kieltäytyä järjestelmällisesti myöntämästä kyseessä olevia verotuksellisia etuja, sillä veroviranomaiset voivat pyytää asianomaisilta verovelvollisilta itseltään tarpeelliseksi katsomiaan selvityksiä, jotta voidaan varmistaa kattavasti, että mainitut verotukselliset edut myönnetään ainoastaan siinä tapauksessa, että työpaikat täyttävät kansallisessa oikeudessa määritetyt kriteerit (ks. vastaavasti asia C-451/05, Elisa, tuomio 11.10.2007, 98 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

29 Esitettyyn kysymykseen on siis vastattava, että jos päteviä perusteita ei ole, EY 43 artikla on esteenä jäsenvaltion perintöverolainsäädännölle, jossa perheyryitysten osalta säädetyn perintöverovapautuksen ulkopuolelle jätetään yritykset, joiden palveluksessa on perinnönjättäjän kuolinpäivää edeltäneiden kolmen vuoden aikana ollut vähintään viisi työntekijää jossain toisessa jäsenvaltiossa, vaikka tällainen vapautus myönnetään silloin, kun työntekijät ovat yrityksen palveluksessa jollain alueella ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

30 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jos päteviä perusteita ei ole, EY 43 artikla on esteenä jäsenvaltion perintöverolainsäädännölle, jossa perheyryitysten osalta säädetyn perintöverovapautuksen ulkopuolelle jätetään yritykset, joiden palveluksessa on perinnönjättäjän kuolinpäivää

edeltäneiden kolmen vuoden aikana ollut vähintään viisi työntekijää jossain toisessa jäsenvaltiossa, vaikka tällainen vapautus myönnetään silloin, kun työntekijät ovat yrityksen palveluksessa jollain alueella ensiksi mainitussa jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.