

Asia C-43/07

D. M. M. A. Arens-Sikken

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlandenin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Pääomien vapaa liikkuvuus – EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artikla (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) – Kansallinen perintö- ja varainsiirtoverolainsäädäntö, jossa ei mainittujen verojen laskemisen yhteydessä säädetä sellaisten perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen vähentämisestä, jotka johtuvat jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritetusta testamentilla määrätystä perinnönjaosta, kun perinnönjättäjän asuinpaikka ei hänen kuolinhetkellään ollut siinä jäsenvaltiossa, jossa perinnön kohteena oleva kiinteä omaisuus sijaitsee – Rajoitus – Oikeuttaminen – Rajoitusta ei voida oikeuttaa – Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä kahdenvälistä sopimusta ei ole – Kyseessä olevan henkilön asuinjäsenvaltiossa kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi myönnetyn pienemmän hyvityksen seuraukset pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukselle

Tuomion tiivistelmä

Pääomien vapaa liikkuvuus – Rajoitukset – Perintövero

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

EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklaa (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) on tulkittava niin, että niiden kanssa on ristiriidassa kansallinen lainsäädäntö, joka koskee jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta maksettavan perintö- ja varainsiirtoveron laskemista ja jossa ei säädetä näiden verojen laskemisen yhteydessä jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritetusta testamentilla määrätystä perinnönjaosta johtuvaan perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen vähennyskelpoisuudesta silloin, kun perinnönjättäjä ei kuolinhetkellään asunut tässä jäsenvaltiossa vaan jossain toisessa jäsenvaltiossa, kun taas tällaiset velat ovat vähennyskelpoisia silloin, kun tämä henkilö asui kuolinhetkellään jäsenvaltiossa, jossa perinnön kohteena oleva kiinteä omaisuus sijaitsee, siltä osin kuin tällaisessa lainsäädännössä sovelletaan progressiivista verokantaa, ja koska mainittujen velkojen huomioon ottamatta jättäminen yhdistettynä tähän progressiiviseen verokantaan saattaa aiheuttaa suuremman verotaakan perillisille, jotka eivät voi vedota tällaiseen vähennyskelpoisuuteen.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittaminen johtuu siitä, että tällainen kansallinen lainsäädäntö, johon yhdistetään progressiivisen verokannan soveltaminen, johtaa erilaiseen kohteluun verotaakan jakamisessa sellaisen henkilön perillisten kesken, joka kuolinhetkellään asui kyseisessä jäsenvaltiossa, ja sellaisen henkilön perillisten kesken, joka ei kyseisenä hetkenä asunut siellä.

Tätä erilaista kohtelua ei voida perustella sillä, että se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa. Koska kansallisessa säännöstössä rinnastetaan perintönä saadun ja kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän omaisuuden verotuksessa perilliset, jotka perivät henkilön, jonka asuinpaikka hänen kuolinhetkellään oli kyseisessä valtiossa,

ja perilliset, jotka perivät henkilön, joka kyseisenä hetkenä asui jossain toisessa valtiossa, näitä perillisiä ei voida kyseisessä säännöstössä syrjintää aiheuttamatta kohdella eri tavalla tässä samassa verotuksessa kyseistä kiinteää omaisuutta rasittavien velkojen tai vastuiden vähennyskelpoisuuden osalta. Kohtelemalla näiden kahden henkilöryhmän perintöjä perintöveron osalta samalla tavalla, velkojen vähennyskelpoisuutta lukuun ottamatta, kansallinen lainsäätäjät on itse asiassa myöntänyt, ettei niiden välillä ole tämän verotuksen menettelyiden ja edellytysten osalta minkäänlaista niiden objektiiviseen tilanteeseen liittyvää eroa, jolla voitaisiin perustella erilainen kohtelu.

Tähän arviointiin ei vaikuta se seikka, että sen jäsenvaltion lainsäädännössä, jossa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään, säädetään yksipuolisesti mahdollisuudesta myöntää veronhyvitys jonkin toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta tässä toisessa jäsenvaltiossa maksetun perintöveron perusteella. Jäsenvaltio, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee, ei voi sen lainsäädännöstä johtuvan pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan rajoituksen perustelemiseksi vedota sen tahdosta riippumattomaan sellaiseen mahdollisuuteen, että muu jäsenvaltio – kuten se, jossa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään – myöntää veronhyvityksen, joka voisi kokonaan tai osittain kompensoida viimeksi mainitun perillisten kärsimän vahingon, joka aiheutuu siitä, että jäsenvaltio, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee, ei ota varainsiirtoverojen laskemisessa huomioon jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritetusta testamentilla määrätystä perinnönjaosta johtuvaan perintöosuutta suurempaan perintöön liittyviä velkoja.

(ks. 46, 54, 57, 60, 65 ja 67 kohta sekä tuomiolauselman 1 ja 2 kohta)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

11 päivänä syyskuuta 2008 (*)

Pääomien vapaa liikkuvuus ? EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artikla (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) – Kansallinen perintö- ja varainsiirtoverolainsäädäntö, jossa ei mainittujen verojen laskemisen yhteydessä säädetä sellaisten perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen vähentämisestä, jotka johtuvat jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritetusta testamentilla määrätystä perinnönjaosta, kun perinnönjättäjän asuinpaikka ei hänen kuolinhetkellään ollut siinä jäsenvaltiossa, jossa perinnön kohteena oleva kiinteä omaisuus sijaitsee – Rajoitus ? Oikeuttaminen ? Rajoitusta ei voida oikeuttaa ? Kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä kahdenvälistä sopimusta ei ole ? Kyseessä olevan henkilön asuinjäsenvaltiossa kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi myönnetyn pienemmän hyvityksen seuraukset pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukselle

Asiassa C-43/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on esittänyt 12.1.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 2.2.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

D. M. M. A. Arens-Sikken

vastaan

Staatssecretaris van Financiën,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka, A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari) ja A. Arabadjiev,

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies M. Ferreira,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 13.12.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Alankomaiden hallitus, asiamiehinnään C. Wissels ja M. de Mol,
- Belgian hallitus, asiamiehenään L. Van den Broeck, avustajanaan advokaat A. Haelterman,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinnään R. Lyal, A. Weimar ja R. Troosters,

kuultuaan julkisasiamiehen 13.3.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien 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 valittajana on Italiassa kuolleen Alankomaiden kansalaisen puoliso Arens-Sikken ja hänen vastapuolenaan Staatssecretaris van Financiën (valtiovarainministeriön valtiosihteeri) ja joka koskee varainsiirtoveron laskemista sellaisen kiinteän omaisuuden osalta, jonka perinnönjättäjä omisti Alankomaissa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Perustamissopimuksen 67 artiklan [josta on tullut EY 67 artikla, joka puolestaan on 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 kuitenkin 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 otsikko XI koskee

”Henkilökohtaisia pääomanliikkeitä”, jotka sisältävät perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset.

Kansallinen säännöstö

5 Alankomaiden oikeuden mukaan kaikista perinnöistä kannetaan vero. 28.6.1956 annetun perintöverolain (Successiewet) (Stb. 1956, nro 362; jäljempänä SW 1956) 1 §:n 1 momentissa erotettiin tilanne, jossa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään Alankomaissa, tilanteesta, jossa hän asui ulkomailla.

6 Tämä säännös kuului 1.1.1992–31.12.2001 seuraavasti:

”Tämän lain nojalla kannetaan seuraavat verot:

1) Alankomaissa kuolinhetkellään asuneen perinnönjättäjän kuoleman jälkeen kannetaan perintövero kaiken perintöoikeuden nojalla saatavan omaisuuden arvosta – –

2) Tämän lain 5 §:n 2 momentissa tarkoitetun sellaisen omaisuuden arvosta, joka saadaan lahjana tai perintönä henkilöltä, joka ei asunut Alankomaissa lahjan luovutushetkellä tai kuolinhetkellään, peritään varainsiirtovero;

3) Lahjavero – –”

7 SW 1956:n 5 §:n 2 momentissa, sellaisena kuin se oli 8.12.1995–31.12.2000 sovellettavassa versiossaan, säädettiin seuraavaa:

”Varainsiirtovero kannetaan seuraavan omaisuuden arvosta:

1) 16.12.1964 annetun varallisuusverolain [Wet op de vermogensbelasting] [(Stb. 1964, nro 520; jäljempänä WB 1964)] 13 §:ssä tarkoitetun kotimaisen omaisuuden arvosta, sen jälkeen kun siitä on vähennetty tässä pykälässä tarkoitetut mahdolliset velat;

– –”

8 WB 1964:n, sellaisena kuin sitä sovellettiin 1.1.1992–31.12.2000, 13 §:n 1 momentin ensimmäisessä luetelmakohtassa määriteltiin ”kotimainen omaisuus” siten, että siihen kuuluvat ”Alankomaissa sijaitsevat kiinteistöt tai niitä koskevat oikeudet” (siltä osin kuin ne eivät ole alankomaalaisen yrityksen omistuksessa).

9 WB 1964:n 13 §:n 2 momentin b kohdassa sallitaan vain sellaisten velkojen vähentäminen, joiden vakuutena on hypoteekki Alankomaissa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen, sillä edellytyksellä, että kyseisten velkojen korot ja kulut otetaan huomioon 16.12.1964 annetun tuloverolain (Wet op de Inkomstenbelasting) (Stbl. 1964, nro 519) 49 §:ssä tarkoitetun kotimaisen bruttotulon määrittämistä varten.

10 Alankomaiden kuningaskunta ja Italian tasavalta eivät ole tehneet sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi perintöverotuksen osalta.

11 Alankomaiden hallituksen huomautuksista ilmenee, että perintöveroasteikko on progressiivinen kahdelta kannalta. Yhtäältä veron suuruus riippuu verovelvollisen ja perinnönjättäjän välisestä suhteesta. Toisaalta veron suuruus muuttuu saannon arvon mukaan.

12 Mainituista huomautuksista ilmenee myös, että 1.1.1985 lähtien varainsiirtoveroon sovellettava kuuden prosentin suhteellinen verokanta on kumottu ja se on korvattu

progressiivisella perintö- ja lahjaverokannalla. Varainsiirtoveroja sovelletaan siis myös kaksinkertaisesti progressiivisen verokannan mukaan, joka määräytyy verovelvollisen ja perinnönjättäjän välisen suhteen ja tästä päivästä lähtien saannon arvon mukaan.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Arens-Sikkenin puoliso kuoli 8.11.1998. Tämä ei kuolinhetkellään ollut asunut Alankomaissa enää yli 10 vuoteen vaan asui Italiassa.

14 Koska perinnönjättäjä oli tehnyt testamentin, hänen omaisuutensa jaettiin yhtäläisin osuuksin pääasian valittajan ja heidän neljän yhteisen lapsensa välillä.

15 Alankomaiden siviililain aiemmin voimassa olleessa 1167 §:ssä tarkoitetun jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritettavan testamentilla määrätyn perinnönjaon perusteella koko jäämistö varoineen ja velkoineen siirtyi jäljelle jääneelle puolisolalle eli Arens-Sikkenille.

16 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen ja Alankomaiden hallituksen mukaan pääasian valittaja sai tämän perinnönjaon seurauksena varat ja velat, joiden arvo ylitti hänen lakisääteisen perintöosuutensa. Hän sai siis perintöosuuttaan suuremman perinnön. Hänen lapsilleen puolestaan koitui vaje, koska he eivät saaneet mitään perinnön muodostavasta omaisuudesta. Jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritettua testamentilla määrätyn perinnönjaon perusteella pääasian valittajan oli maksettava lapsilleen heidän kulloistekin perintöosuuksiensa arvo rahana. Hänelle siis syntyi kutakin lastaan kohti velka, joka liittyi perintöosuutta suurempaan perintöön, ja lapsille syntyi vastaavasti saatava valittajaa kohtaan perintöosuutta pienemmän perinnön perusteella.

17 Jäämistö käsitti muun muassa perinnönjättäjän osuuden Alankomaissa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta; tämän osuuden arvo oli 475 000 Alankomaiden guldenia (NLG).

18 Perinnönjättäjän perilliset tekivät varainsiirtoveroilmoituksen käyttäen sen perustana kunkin heistä saamaa 95 000 NLG:n arvoa, toisin sanoen 475 000 NLG:n suuruisen kiinteän omaisuuden osuuden viidesosan arvoa.

19 Veroviranomaiset katsoivat kuitenkin, että pääasian valittaja oli saanut jäämistöön kuuluvan kiinteän omaisuuden osuuden kokonaisuudessaan, ja määräisivät hänelle varainsiirtoveron, jonka määrä oli laskettu 475 000 NLG:n arvon perusteella. Arens-Sikkenin lapsilta ei vaadittu varainsiirtoveron maksamista.

20 Pääasian valittajan tekemän oikaisuvaatimuksen jälkeen veroviranomaisten tekemä päätös vahvistettiin.

21 Arens-Sikken teki kyseisen viranomaisen tekemästä vahvistamispäätöksestä valituksen Gerechtshof te 's-Hertogenboschiin ('s-Hertogenboschin valitustuomioistuim). Tässä valituksessaan hän väitti, ettei hänellä ollut velvollisuutta maksaa tämän 475 000 NLG:n arvon perusteella laskettua varainsiirtoveroa vaan että tätä määrää oli pienennettävä perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen perusteella.

22 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch katsoi, että varainsiirtovero liittyy pääasian valittajan osalta kiinteän omaisuuden saamiseen perintöoikeuden nojalla. Se katsoi, että jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritettua testamentilla määrätyn perinnönjaon yhteydessä valittajalle siirtynyt omaisuus edusti perinnönjättäjän osuutta kyseessä olevasta kiinteästä omaisuudesta.

23 Arens-Sikken valitti Gerechtshof te 's-Hertogenboschin tuomiosta Hoge Raad der Nederlandeniin (Alankomaiden korkein oikeus). Tämä toteaa ennakkoratkaisupyynnön esittämistä

koskevassa päätöksessään, että Gerechthshof te 's-Hertogenbosch katsoi perustellusti, että pääasian valittaja oli Alankomaiden perintöverolain perusteella saanut varainsiirtoveron soveltamisen kannalta hänelle siirtyneen kiinteän omaisuuden osuuden kokonaisuudessaan. Tämä tuomioistuimien katsoo, että Alankomaiden varainsiirtoverojärjestelmän mukaan asianosainen ei voi veron määräytymisperusteen määrittämiseksi vähentää perintöosuutta suurempaan perintöön liittyviä velkoja (kuten hän ei myöskään voi vähentää suhteellista osuutta kaikista perintöön kuuluvista veloista). Jos Arens-Sikkenin puoliso sitä vastoin olisi asunut kuolinhetkellään Alankomaissa, Arens-Sikken olisi voinut ottaa huomioon perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvät velat (kuten kaikki perintöön liittyvät velat) tässä tapauksessa maksettavan perintöveron määräytymisperusteen laskemisen yhteydessä.

24 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin pohtii, onko varainsiirtoveron määräytymisperusteen määrittämisen yhteydessä perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen vähennyskelvottomuus pääomien vapaan liikkuvuuden lainvastainen rajoitus. Tältä osin se kysyy myös, onko perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen ja kyseessä olevan kiinteän omaisuuden välillä olemassa riittävä yhteys yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-234/01, *Gerritse*, 12.6.2003 antamasta tuomiosta (Kok. 2003, s. I-5933) ja asiassa C-364/01, *Barbier*, 11.12.2003 antamasta tuomiosta (Kok. 2003, s. I-15013) johtuvan oikeuskäytännön mukaisesti.

25 Katsottuaan, että sen käsiteltävänä olevassa asiassa on ratkaistava yhteisön oikeuden tulkintakysymyksiä, Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklaa – – tulkittava siten, että nämä artiklat ovat esteenä sille, että jäsenvaltio kantaa veron perintölainsäädännön perusteella jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, joka kuuluu sellaisen henkilön jäämistöön, joka asui kuolinhetkellään jossain toisessa jäsenvaltiossa, kiinteän omaisuuden arvon mukaan ottamatta huomioon perinnönsaajalle perintöosuutta suuremmasta perinnöstä aiheutuvia velkoja, jotka perustuvat jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritettuun testamentilla määrättyyn perinnönjakoon?

2) Jos edellä olevaan kysymykseen vastataan myöntävästi ja jos vertailun perusteella on lisäksi määritettävä, onko perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvät velat otettava huomioon ja miltä osin ne on otettava huomioon, mitä vertailumenetelmää – – on käytettävä nyt käsiteltävän kaltaisessa tapauksessa sen määrittämiseksi, olisiko perintövero, joka olisi kannettu silloin, jos perinnönjättäjä olisi kuolinhetkellään asunut Alankomaissa, ollut pienempi kuin varainsiirtovero?

3) Onko arvioitaessa sitä, johtuuko EY:n perustamissopimuksesta sille jäsenvaltiolle, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee, mahdollisesti velvollisuus sallia perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen vähentäminen kokonaan tai osittain, merkitystä sillä, että tämä vähennys voi johtaa pienempään hyvitykseen kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi siinä jäsenvaltiossa, joka katsoo olevansa perinnönjättäjän asuinpaikan perusteella oikeutettu jäämistön verottamiseen?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

26 Näillä kysymyksillään ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustele lähtökohtaisesti, onko perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklaa yhdessä tulkittava niin, että niiden kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö, joka koskee tässä jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta maksettavan perintö- ja varainsiirtoveron laskemista ja jossa ei säädetä näiden verojen laskemisen yhteydessä jäljelle

jääneen puolison hyväksi suoritusta testamentilla määrätystä perinnönjaosta johtuvaan perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen vähennyskelpoisuudesta silloin, kun perinnönjättäjä ei kuolinhetkellään asunut valtiossa, jossa tämä kiinteä omaisuus sijaitsee, vaan jossain toisessa jäsenvaltiossa, kun taas tällaiset velat ovat vähennyskelpoisia silloin, kun kyseessä olevan henkilön asuinpaikka oli hänen kuolinhetkellään siinä jäsenvaltiossa, jossa kyseessä oleva kiinteä omaisuus sijaitsee.

27 Jos tähän kysymykseen vastataan myöntävästi ja kun otetaan huomioon edellä mainituissa asioissa Gerritse ja Barbier annetut tuomiot, se kysyy lisäksi, mitä vertailumenetelmää on sovellettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaiseen tilanteeseen sen määrittämiseksi, olisiko niiden perintöverojen määrä, jotka olisi kannettu, jos perinnönjättäjä olisi kuolinhetkellään asunut Alankomaissa, ollut pienempi kuin varainsiirtoveron määrä.

28 EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisesti pääomanliikkeiden rajoitukset jäsenvaltioiden välillä (yhdistetyt asiat C-463/04 ja C-464/04, Federconsumatori ym., tuomio 6.12.2007, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

29 Koska perustamissopimuksessa ei määritellä EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen pääomanliikkeiden käsitettä, yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin todennut, että direktiivin 88/361 liitteenä olevalla nimikkeistöllä on ohjeellista arvoa, vaikka tämä direktiivi on annettu EY: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, vaikka onkin selvää, että nimikkeistön johdannon mukaan siinä oleva luettelo ei ole tyhjentävä (ks. erityisesti asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok. 2006, s. I-1957, 39 kohta; asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006, Kok. 2006, s. I-9521, 41 kohta; em. yhdistetyt asiat Federconsumatori ym., tuomion 20 kohta ja asia C-256/06, Jäger, tuomio 17.1.2008, 24 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

30 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on muistuttanut muun muassa, että perinnöt, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle, tai toisin sanoen tähän omaisuuteen kuuluvien eri tavaroiden, oikeuksien ja niin edelleen omistusoikeuden siirtymistä oikeudenomistajille, kuuluvat direktiivin 88/361 liitteen I otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alaan, ja se on katsonut, että perinnöt ovat EY 56 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (ks. em. asia Barbier, tuomion 58 kohta; em. asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 42 kohta ja em. asia Jäger, tuomion 25 kohta).

31 Tilanne, jossa kuolinhetkellään Italiassa asunut henkilö jättää Italiassa tai muissa jäsenvaltioissa asuville henkilöille perinnöksi Alankomaissa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta, joka on varainsiirtoveron laskemisen kohteena Alankomaissa, ei ole kuitenkaan missään tapauksessa puhtaasti valtionsisäinen tilanne.

32 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä oleva perintö on EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomanliike.

33 Näin ollen on, kuten Euroopan yhteisöjen komissio väittää, aluksi tutkittava, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö pääomanliikkeiden rajoitus.

34 Tältä osin on aluksi palautettava mieliin, että Alankomaiden lainsäädännön mukaan silloin, kun perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään muussa jäsenvaltiossa kuin Alankomaissa, jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritusta testamentilla määrätystä perinnönjaosta johtuvaan perintöosuutta suurempaan perintöön liittyviä, Arens-Sikkenillä pääasiassa olevan kaltaisia velkoja ei voida vähentää perinnöksi jätettyyn kiinteään omaisuuteen liittyviä varainsiirtoveroja

laskettaessa. Näin ollen varainsiirtovero, joka pääasian valittajan on maksettava perintönä saamansa kiinteän omaisuuden vuoksi, olisi laskettava 475 000 NLG:n arvosta, toisin sanoen kyseisen omaisuuden koko arvosta.

35 Jos sitä vastoin perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään Alankomaissa, perintönä saadusta kiinteästä omaisuudesta maksettavan perintöveron laskemisessa otetaan huomioon tällaiset velat. Pääasian valittajan kaltaisessa tilanteessa, jolle on ominaista neljä muuta perillistä ja arvoltaan 475 000 NLG:n suuruinen perinnöksi jätetty kiinteä omaisuus, perintöverot, jotka kyseisen puolison olisi maksettava perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen vuoksi, laskettaisiin 95 000 NLG:n määrästä, joka on viidennes kyseisen kiinteän omaisuuden arvosta.

36 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kansalliset säännökset, joissa määritellään kiinteän omaisuuden arvo maksettavan veron määrän laskemista varten siinä tapauksessa, että kiinteä omaisuus peritään, voivat sen lisäksi, että ne voivat olla luonteeltaan sellaisia, että niillä tehdään kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen ostaminen vähemmän houkuttelevaksi, vaikuttaa myös siten, että sellaisen henkilön jättämän perinnön arvo laskee, joka asui muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa kyseinen omaisuus sijaitsee (ks. vastaavasti em. asia Barbier, tuomion 62 kohta ja em. asia Jäger, tuomion 30 kohta).

37 Oikeuskäytännöstä ilmenee lisäksi perintötilanteiden 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 perintöverottaa kyseistä omaisuutta, asuneen henkilön jäämistön arvo pienenee (em. asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 44 kohta ja em. asia Jäger, tuomion 31 kohta).

38 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa kansallista lainsäädäntöä sovellettaessa perinnöksi jätetyn kiinteän omaisuuden verotusarvo pysyy tietysti samana riippumatta siitä, ovatko vähennykset sallittuja vai eivät jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritettun testamentilla määrätyn perinnönjaon huomioon ottamiseksi. Kuten komissio on perustellusti huomauttanut, tosiasiallisesti kannettavan veron määrittämiseksi käytettävän laskentamenetelmän osalta Alankomaiden lainsäädännössä tehdään kuitenkin ero kuolinhetkellään siellä asuneiden ja niiden henkilöiden välillä, jotka eivät kyseisellä hetkellä asuneet tässä jäsenvaltiossa.

39 Kuten tämän tuomion 34 ja 35 kohdasta ilmenee, jos Alankomaissa asunut henkilö olisi jättänyt perinnöksi viidelle perilliselle Alankomaissa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta ja samalla tehnyt testamentin jäljelle jääneen puolison hyväksi, tähän kiinteään omaisuuteen liittyvä kokonaisverotaakka jaettaisiin kaikkien perillisten kesken, kun taas pääasian valittajan puolison kaltaisen muussa valtiossa asuneen henkilön kuoleman johdosta yksi ainoa perillinen kantaa kokonaisverotaakan. Kuten komissio on todennut, ensimmäisessä esimerkkitapauksessa on useita perillisiä eikä kunkin heistä saama summa välttämättä ylitä korkeamman verokannan soveltamiskynnystä tai -kynnyksiä, kun otetaan huomioon kyseisen kiinteän omaisuuden arvo. Sitä vastoin vero, joka määrätään kiinteän omaisuuden kokonaisarvon perusteella ja josta on vastuussa yksi ainoa perillinen, jolla on jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritettua testamentilla määrätystä perinnönjaosta seuranneeseen perintöosuutta suurempaan perintöön liittyviä velkoja, voisi johtaa tai johtaisi väistämättä korkeamman verokannan soveltamiseen.

40 Tästä seuraa, että Alankomaiden lainsäädännössä, joka ei itsessään ole moitittava, kuten komissio on istunnossa todennut, säädettyjen progressiivisten veroasteikkojen johdosta pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö saattaa johtaa siihen, että muualla kuin Alankomaissa asuneen jättämään perintöön sovelletaan korkeampaa kokonaisverotusta.

41 Tätä päätelmää ei horjuta Alankomaiden hallituksen väite, jonka mukaan Alankomaissa

sovellettu säännöstö ei sisällä mitään rajoituksia, koska pääasian valittajan esiin tuoma erilainen kohtelu johtuu jäsenvaltioiden välisen verotusvallan jakamisesta. Tällä seikalla ei ole merkitystä tämän tuomion 36 ja 37 kohdassa siteerattuun oikeuskäytäntöön perustuvien kriteereiden kannalta. Perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen erilainen huomioon ottaminen johtuu lisäksi ainoastaan kyseessä olevan Alankomaiden säännösten soveltamisesta (ks. myös vastaavasti em. asia Jäger, tuomion 34 kohta).

42 Alankomaiden hallitus kuitenkin väittää, että perintöosuutta suurempaan perintöön liittyviä velkoja ei saada pitää edellä mainituissa asioissa Gerritse ja Barbier annetuissa tuomioissa tarkoitettuina kiinteään omaisuuteen suoraan liittyvinä velkoina. Nämä velat eivät ole perintöön kuuluvia velkoja vaan jäljelle jääneen puolison ottamia velkoja, jotka ovat syntyneet kyseessä olevan henkilön kuoleman jälkeen tämän tekemän testamentin vaikutuksesta. Mainitut velat eivät rasita kiinteää omaisuutta, eivätkä ne, joilla on saatava perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvän velan maksamiseen velvolliselta jäljelle jääneeltä puolisolta, voi vedota mihinkään esineoikeuteen tämän kiinteän omaisuuden osalta.

43 Tältä osin on palautettava mieliin, että edellä mainitussa asiassa Barbier esitetty kysymys koski maksettavan veron määrän laskemista siinä tapauksessa, että jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteä omaisuus saadaan perintönä, ja sitä, että tämän omaisuuden arvon arvioimiseksi otetaan huomioon omistusoikeuden haltijan ehdoton velvollisuus luovuttaa se kolmannelle, jolla on taloudellinen määräysvalta kyseiseen omaisuuteen. Tämä velka liittyi siis suoraan asianomaiseen perinnön kohteena olevaan kiinteään omaisuuteen.

44 Yhteisöjen tuomioistuin on samoin todennut EY 49 ja EY 50 artiklan yhteydessä, että kansallista lainsäädäntöä, jossa ulkomailla asuvilta evätään oikeus vähentää verotuksessa elinkeinokulut, jotka liittyvät suoraan siihen toimintaan, josta kyseisessä jäsenvaltiossa verotettava tulo on syntynyt, mutta jossa sitä vastoin tämä oikeus annetaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuville, saatetaan soveltaa pääasiallisesti toisten jäsenvaltioiden kansalaisten vahingoksi, ja se on ristiriidassa mainittujen artiklojen kanssa (ks. vastaavasti em. asia Gerritse, tuomion 27 ja 28 kohta).

45 Kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin itse toteaa, vaikka pääasiassa pitääkin paikkansa, että perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvät velat ovat yhteydessä kyseessä olevaan kiinteään omaisuuteen siltä osin kuin ne johtuvat siitä, että pääasian valittaja on saanut kyseessä olevan omaisuuden kokonaisuudessaan jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritetun testamentilla määrätyn perinnönjaon perusteella, lähtökohtaisesti EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletyn rajoituksen olemassaolon päättämiseksi ei ole välttämätöntä tutkia, onko perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen ja perinnön kohteena olevan kiinteän omaisuuden välillä suora yhteys. Toisin kuin edellä mainitut asiat, nyt esillä oleva asia koskee kunkin perillisen osalta erilaisia seurauksia sellaisesta kansallisesta lainsäädännöstä, jossa jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritetun testamentilla määrätyn perinnönjaon seurauksena vahvistettava veron määräytymisperuste eroaa sen mukaan, asuiko perinnönjättäjä kuolinhetkellään kyseisessä jäsenvaltiossa vai ei.

46 Kuten tämän tuomion 38–40 kohdasta ilmenee, nyt esillä olevassa asiassa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittaminen johtuu siitä, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, johon yhdistetään progressiivisen verokannan soveltaminen, johtaa erilaiseen kohteluun verotaakan jakamisessa sellaisen henkilön perillisten kesken, joka kuolinhetkellään asui kyseisessä jäsenvaltiossa, ja sellaisen henkilön perillisten kesken, joka ei kyseisenä hetkenä asunut siellä.

47 Alankomaiden hallitus on itse myöntänyt istunnossa, että pääasian kaltaisessa tilanteessa se, että muualla asuneen henkilön perillisten perintöosuutta pienempään osuuteen liittyviä

saatavia ei oteta huomioon, voisi johtaa suurempaan verotaakkaan, koska varainsiirtoverot vaaditaan ainoastaan jäljelle jääneeltä puolisolta.

48 On myös todettava, että pääasian kaltaisessa tilanteessa rajoituksen, joka johtuu siitä, että jäljelle jääneellä puolisollla on velvollisuus maksaa varainsiirtoveroa kiinteän omaisuuden kokonaisarvosta ilman, että otettaisiin huomioon perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvät velat, tekee vielä vakavammaksi se, että kuten tämän tuomion 12 kohdasta ja komission yhteisöjen tuomioistuimelle esittämistä kirjallisista huomautuksista ilmenee, varainsiirtovero lasketaan paitsi saannon arvon myös verovelvollisen ja perinnönjättäjän välisen suhteen perusteella. Komission mukaan vapautus, jota sovelletaan jäljelle jääneisiin puolisoihin, on yleensä huomattava, toisin kuin lapsiin sovellettava vapautus.

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

50 Tältä osin on palautettava mieliin, että perustamissopimuksen EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrätään, että ”mitä 56 artiklassa määrätään ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella”.

51 EY 58 artiklan tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden peruseriaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen sitä 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).

52 EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta itseään nimittäin rajoittaa EY 58 artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että mainitun artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista” (ks. asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 44 kohta; asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004, Kok. 2004, s. I-7477, 28 kohta ja em. asia Jäger, tuomion 41 kohta). Lisäksi, jotta Alankomaissa sijaitsevan kiinteän omaisuuden perusteella kannettavien perintö- ja varainsiirtoverojen osalta olisi perusteltua kohdella eri tavoin henkilöä, joka kuolinhetkellään asui tässä jäsenvaltiossa, ja henkilöä, joka kuolinhetkellään asui jossain toisessa jäsenvaltiossa, tällaisella kohtelulla ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisellä säännöstöllä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi (ks. vastaavasti em. asia Manninen, tuomion 29 kohta).

53 On siis erotettava toisistaan EY 58 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 tehdään ero perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen vähennyskelpoisuuden osalta sen mukaan, asuiko perinnönjättäjä kuolinhetkellään tässä jäsenvaltiossa vai muussa jäsenvaltiossa, 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 em. asia Jäger, tuomion 43 kohta).

54 Tältä osin on todettava, että toisin kuin Alankomaiden hallitus väittää, tätä erilaista kohtelua ei voida perustella sillä, että se koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa.

55 Pääasiassa kyseessä olevan perinnönjättäjän perilliset ovat rinnastettavissa kaikkiin muihin perillisiin, joiden perintö käsittää Alankomaissa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta, jonka on jättänyt perinnöksi henkilö, joka on kuolinhetkellään asunut tässä samassa valtiossa.

56 Alankomaiden lainsäädännössä pidetään lähtökohtaisesti sekä kuolinhetkellään kyseisessä valtiossa asuneiden että muualla asuneiden henkilöiden perillisiä velvollisina maksamaan perintöveroa ja/tai varainsiirtoveroa Alankomaissa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta. Kyseisessä valtiossa asuneiden ja muualla asuneiden perinnönjaon yhteydessä erilainen kohtelu kohdistuu vain jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritettavan testamentilla määrätyn perinnönjaon seurauksena saatuun perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen vähentämiseen.

57 Koska kansallisessa säännöstössä rinnastetaan perintönä saadun ja kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteän omaisuuden verotuksessa perilliset, jotka perivät henkilön, jonka asuinpaikka hänen kuolinhetkellään oli kyseisessä valtiossa, ja perilliset, jotka perivät henkilön, joka kyseisenä hetkenä asui jossain toisessa valtiossa, näitä perillisiä ei voida kyseisessä säännöstössä syrjintää aiheuttamatta kohdella eri tavalla tässä samassa verotuksessa kyseistä kiinteää omaisuutta rasittavien velkojen tai vastuiden vähennyskelpoisuuden osalta. Kohtelemalla näiden kahden henkilöryhmän perintöjä perintöveron osalta samalla tavalla, velkojen vähennyskelpoisuutta lukuun ottamatta, kansallinen lainsäätäjät on itse asiassa myöntänyt, ettei niiden välillä ole tämän verotuksen menettelyiden ja edellytysten osalta minkäänlaista niiden objektiiviseen tilanteeseen liittyvää eroa, jolla voitaisiin perustella erilainen kohtelu (ks. analogisesti sijoittautumisvapauden osalta asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986, Kok. 1986, s. 273, 20 kohta; asia C-170/05, Denkvit Internationaal ja Denkvit France, tuomio 14.12.2006, Kok. 2006, s. I-11949, 35 kohta sekä pääomien vapaan liikkuvuuden ja perintöverojen osalta asiassa C-11/07, Eckelkamp ym., tänä päivänä annettun tuomion 63 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

58 Siitä kysymyksestä, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta säännöstöstä seuraava pääomanliikkeiden rajoitus olla objektiivisesti katsoen perusteltu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä, on vielä todettava, että Alankomaiden hallitus ei ole esittänyt mitään tämäntyyppistä perustelua, sanotun kuitenkaan rajoittamatta kolmannen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä esitettyjä väitteitä.

59 Toisesta kysymyksestä on todettava, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevat rajoitukset perustuvat siihen, että se, että varainsiirtoveroja laskettaessa ei oteta huomioon perintöosuutta suurempaan perintöön liittyviä velkoja, ja siihen, että kansallisessa lainsäädännössä säädettyjen veroasteikkojen progressiivisuus voisi johtaa korkeampaan kokonaisverotaakkaan kuin jota sovelletaan perintöveroa laskettaessa. Lisäksi kansallinen tuomioistuin muotoilee tämän kysymyksen viittaamalla edellä mainituissa asioissa Gerritse ja Barbier annettuihin tuomioihin, joilla, kuten tämän tuomion 45 kohdasta ilmenee, ei ole merkitystä nyt esillä olevassa asiassa. Näin ollen toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

60 Edellä todetun perusteella ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklaa on tulkittava niin, että niiden kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, joka koskee jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta maksettavan perintö- ja varainsiirtoveron laskemista ja jossa ei säädetä näiden verojen laskemisen yhteydessä jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritettua testamentilla määrätystä perinnönjaosta johtuvaan perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien

velkojen vähennyskelpoisuudesta silloin, kun perinnönjättäjä ei kuolinhetkellään asunut tässä jäsenvaltiossa vaan jossain toisessa jäsenvaltiossa, kun taas tällaiset velat ovat vähennyskelpoisia silloin, kun tämä henkilö asui kuolinhetkellään jäsenvaltiossa, jossa perinnön kohteena oleva kiinteä omaisuus sijaitsee, siltä osin kuin tällaisessa lainsäädännössä sovelletaan progressiivista verokantaa, ja koska mainittujen velkojen huomioon ottamatta jättäminen yhdistettynä tähän progressiiviseen verokantaan saattaa aiheuttaa suuremman verotaakan perillisille, jotka eivät voi vedota tällaiseen vähennyskelpoisuuteen.

Kolmas kysymys

61 Tällä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustele lähtökohtaisesti, saattaako ensimmäiseen kysymykseen annettava vastaus muuttua, jos jäsenvaltio, jossa perinnönjättäjä kuolinhetkellään asui, myöntää sen alueella sovellettavan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi sovellettavan säännösten nojalla veronhyvityksen jonkin toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevasta omaisuudesta tässä toisessa jäsenvaltiossa maksetun perintöveron perusteella.

62 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että kaksinkertaisen verotuksen poistaminen on yksi Euroopan yhteisön tavoitteista, ja EY 293 artiklan toisen luetelmakohdan mukaan tämän tavoitteen saavuttaminen riippuu jäsenvaltioista. Koska yhteisössä ei ole toteutettu yhtenäistämis- eikä yhdenmukaistamistoimenpiteitä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, jäsenvaltiot ovat edelleen toimivaltaisia määrittelemään tulojen ja varallisuuden verotusperusteet välttääkseen tarvittaessa sopimusteilse kaksinkertaisen verotuksen. Tässä yhteydessä jäsenvaltiot voivat tekemissään kahdenvälisissä sopimuksissa vahvistaa liittymätekijät, joiden perusteella verotusvalta jakaantuu (ks. asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2793, 24 ja 30 kohta; asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 57 kohta; asia C-265/04, Bouanich, tuomio 19.1.2006, Kok. 2006, s. I-923, 49 kohta ja em. asia Denkvit Internationaal ja Denkvit France, tuomion 43 kohta).

63 Näin jaettua verotusvaltaa käyttäessään jäsenvaltiot eivät kuitenkaan voi jättää noudattamatta yhteisön sääntöjä (em. asia Saint-Gobain ZN, tuomion 58 kohta; em. asia Bouanich, tuomion 50 kohta ja em. asia Denkvit Internationaal ja Denkvit France, tuomion 44 kohta).

64 Vaikka oletettaisiinkin, että tällainen kahdenvälinen sopimus, jonka ovat tehneet se jäsenvaltio, jossa perinnönjättäjä kuolinhetkellään asui, ja se valtio, jossa sijaitsee kiinteä omaisuus, joka on viimeksi mainitussa valtiossa perinnön kohteena, voisi neutraloida pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan sellaisen rajoituksen vaikutukset, joka on todettu ensimmäiseen kysymykseen annetussa vastauksessa, on todettava, että Alankomaiden kuningaskunnan ja Italian tasavallan välillä ei ole kaksinkertaisen perintöverotuksen estämistä koskevaa kahdenvälistä sopimusta.

65 Näin ollen riittää, kun todetaan, että jäsenvaltio, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee, ei voi sen lainsäädännöstä johtuvan pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan rajoituksen perustelemiseksi vedota sen tahdosta riippumattomaan sellaiseen mahdollisuuteen, että muu jäsenvaltio – kuten se, jossa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään – myöntää veronhyvityksen, joka voisi kokonaan tai osittain kompensoida viimeksi mainitun perillisten kärsimän vahingon, joka aiheutuu siitä, että jäsenvaltio, jossa kiinteä omaisuus sijaitsee, ei ota varainsiirtoverojen laskemisessa huomioon jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritetusta testamentilla määrätystä perinnönjaosta johtuvaan perintöosuutta suurempaan perintöön liittyviä velkoja (ks. vastaavasti em. asia Eckelkamp ym., tuomion 68 kohta).

66 Jäsenvaltio ei nimittäin voi vedota etuun, jonka toinen jäsenvaltio, nyt esillä olevassa asiassa jäsenvaltio, jossa kyseessä oleva henkilö asui kuolinhetkellään, myöntää yksipuolisesti,

välttääkseen velvoitteet, jotka sillä on perustamissopimuksen nojalla ja erityisesti perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten nojalla (ks. vastaavasti asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007, 78 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

67 Edellä olevien päätelmien perusteella kolmanteen kysymykseen on vastattava, että ensimmäiseen kysymykseen annettuun vastaukseen ei vaikuta se seikka, että sen jäsenvaltion lainsäädännössä, jossa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään, säädetään yksipuolisesti mahdollisuudesta myöntää veronhyvitys jonkin toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta tässä toisessa jäsenvaltiossa maksetun perintöveron perusteella.

Oikeudenkäyntikulut

68 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **EY:n perustamissopimuksen 73 b ja 73 d artiklaa (joista on tullut EY 56 ja EY 58 artikla) on tulkittava niin, että niiden kanssa on ristiriidassa pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö, joka koskee jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta maksettavan perintö- ja varainsiirtoveron laskemista ja jossa ei säädetä näiden verojen laskemisen yhteydessä jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritetusta testamentilla määrätystä perinnönjaosta johtuvaan perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen vähennyskelpoisuudesta silloin, kun perinnönjättäjä ei kuolinhetkellään asunut tässä jäsenvaltiossa vaan jossain toisessa jäsenvaltiossa, kun taas tällaiset velat ovat vähennyskelpoisia silloin, kun tämä henkilö asui kuolinhetkellään jäsenvaltiossa, jossa perinnön kohteena oleva kiinteä omaisuus sijaitsee, siltä osin kuin tällaisessa lainsäädännössä sovelletaan progressiivista verokantaa, ja koska mainittujen velkojen huomioon ottamatta jättäminen yhdistettynä tähän progressiiviseen verokantaan saattaa aiheuttaa suuremman verotaakan perillisille, jotka eivät voi vedota tällaiseen vähennyskelpoisuuteen.**

2) **Tämän tuomion tuomiolauselman 1 kohdassa annettuun vastaukseen ei vaikuta se seikka, että sen jäsenvaltion lainsäädännössä, jossa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään, säädetään yksipuolisesti mahdollisuudesta myöntää veronhyvitys jonkin toisen jäsenvaltion alueella sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta tässä toisessa jäsenvaltiossa maksetun perintöveron perusteella.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.