Downloaded via the EU tax law app / web

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

19 päivänä heinäkuuta 2012 (*)

Sijoittautumisvapaus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Välitön verotus – Perintövero – Veron laskemistapa – Kolmannessa valtiossa sijaitsevan yhden osakkaan pääomayhtiön osuuden saaminen perintönä – Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan veroedut eivät koske tällaisista yhtiöistä omistettuja osuuksia

Asiassa C-31/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 15.12.2010 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.1.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Marianne Scheunemann

vastaan

Finanzamt Bremerhaven,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

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

julkisasiamies: V. Trstenjak,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

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

kuultuaan julkisasiamiehen 20.3.2012 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 63 artiklan 1 kohdan ja SEUT 65 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa kantajana on Marianne Scheunemann ja vastaajana Finanzamt Bremerhaven (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee verotuspäätöstä sellaisen jäämistön perintöveron laskemisesta, joka sisältää muun muassa kolmanteen maahan sijoittautuneesta pääomayhtiöstä omistetun osuuden.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

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

”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.”

4 Direktiivin 88/361 liitteessä I lueteltujen pääomanliikkeiden joukossa mainitaan otsikon XI, ”Henkilökohtaiset pääomaliikkeet”, alla muun muassa perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset.

Saksan oikeus

5 Saksan perintö- ja lahjaverolain (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, jäljempänä ErbStG), sellaisena kuin se on julkaistuna 27.2.1997 (BGBl. 1997 I, s. 378) ja muutettuna 10.10.2007 annetulla lailla (BGBl. 2007 I, s. 2332), 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, että ”perintöveron (tai lahjaveron) alaisia ovat – – kuolemantapauksesta johtuva saanto”.

6 ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään, että kun perinnönjättäjä asuu kuolinhetkellään Saksassa, hänen koko omaisuutensa on perintöveron alainen. Tämä koskee myös toisessa valtiossa sijaitsevaa omaisuutta.

7 ErbStG:n 13 a §:n 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Yritysomaisuuden, maa- ja metsätalousomaisuuden ja pääomayhtiöistä omistettujen osuuksien, joita tarkoitetaan 4 momentissa, verovapaa määrä on, jollei toisessa virkkeessä toisin säädetä, yhteensä 225 000 euroa,

1. kun on kyse kuolemantapauksesta johtuvasta saannosta; – –

(2) Edellä 1 momentin soveltamisen jälkeen jäljelle jäävästä 4 momentissa tarkoitetun omaisuuden arvosta otetaan huomioon 65 prosenttia.”

8 ErbStG:n 13 a §:n 4 momentin 3 kohdan mukaan ”verovapaata määrää ja alempaan arvoon arvostamista sovelletaan ? ? pääomayhtiöstä omistettuihin osuuksiin, jos pääomayhtiön kotipaikka tai liikkeenjohto oli Saksassa verovelvollisuuden syntyessä ja jos perinnönjättäjä tai lahjoittaja omisti suoraan yli neljänneksen yhtiön nimellispääomasta”.

9 ErbStG:n 13 a §:n 5 momentin 4 kohdan mukaan mainitut verovapaa määrä ja alempaan arvoon arvostaminen poistetaan taannehtivasti, jos saaja on viiden vuoden kuluessa saannosta luovuttanut pääomayhtiöstä omistamansa osuudet osittain tai kokonaan.

10 Unionin tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ilmenee, että Saksan verohallinto päätti asiassa C-256/06, Jäger, 17.1.2008 annetun tuomion (Kok., s. I-123) johdosta, että ErbStG:n 13 a §:n 1 ja 2 momentissa säädettyjä veroetuja sovelletaan myös sellaisten pörssissä noteeraamattomien pääomayhtiöiden, joiden kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa kuin Saksan liittotasavallassa, osuuksiin. Veroetua ei edelleenkään sovelleta sellaisista yhtiöistä omistettuihin

osuuksiin, joiden kotipaikka on Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen ulkopuolella.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Saksassa asuva Scheunemann on helmikuussa 2007 kuolleen, myös Saksassa asuneen isänsä ainoa perillinen. Perintöön, johon kuului muun muassa ainoan osakkaan omistus kanadalaisesta pääomayhtiöstä, sovellettiin Saksan perintöveroa.

12 Finanzamt vahvisti 24.11.2008 tekemällään päätöksellä Scheunemannin perintöveroksi 299 381,95 euroa ja katsoi, että perinnönjättäjän kyseisen pääomayhtiön osakkuuden arvo oli 1 142 115 euroa. Koska tämän yhtiön kotipaikka tai liikkeenjohto ei ollut Saksassa eikä Euroopan unionin jäsenvaltiossa, ErbStG:n 13 a §:n 1 momentissa säädettyä 225 000 euron verovapaata määrää ja saman pykälän 2 momentin mukaista alennettuun arvoon arvostamista ei myönnetty.

13 Koska Scheunemann katsoi, että hänellä oli oikeus viimeksi mainittuihin, hän teki Finanzamtin päätöksestä oikaisuvaatimuksen.

14 Kun oikaisuvaatimus hylättiin, hän nosti Finanzgericht Bremenissä kanteen, jota ei hyväksytty. Tämän tuomioistuimen mukaan ErbStG:n 13 a §:n 4 momentin 3 kohdan mukaisia veroetuja ei voida arvioida pääomien vapaan liikkuvuuden vaan ainoastaan sijoittautumisvapauden kannalta, koska tässä säännöksessä säädetty perinnönjättäjän vähimmäisosuus, yli neljäsosa pääomayhtiön nimellispääomasta, antaa mahdollisuuden käyttää vaikutusvaltaa tässä yhtiössä. Sijoittautumisvapautta ei kuitenkaan voida soveltaa kolmanteen valtioon sijoittautuneesta yhtiöstä omistettuun osuuteen, josta on kyse pääasiassa.

15 Bundesfinanzhof katsoo mainitun tuomioistuimen tuomiosta tehdyn Revision-valituksen johdosta, ettei EUT-sopimuksen määräyksiä sijoittautumisvapaudesta voida soveltaa kyseisessä tilanteessa. Tältä osin kyseinen tuomioistuin katsoo, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kaikenlaisten perintöjen verotus kuuluu pääomanliikkeitä koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan. Näin ollen mainittu tuomioistuin kysyy, onko pääasiassa kyseessä oleva lainsääntö viimeksi mainittujen määräysten vastainen.

16 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [SEUT 63] artiklan 1 kohtaa ja [SEUT 65] artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään jäämistöön kohdistuvan perintöveron laskemisesta siten, että yksityisomaisuuteen kuuluva osuus yhden osakkaan pääomayhtiöstä, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto ovat Kanadassa, on arvostettava täyteen arvoon, kun taas vastaavanlaiseen osuuteen pääomayhtiöstä, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto ovat kyseisessä jäsenvaltiossa, sovelletaan omaisuuden laadun mukaan myönnettävää vähennystä verovapaan määrän muodossa ja jäljelle jäävästä arvosta otetaan huomioon ainoastaan 65 prosenttia?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

17 Kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko EUT-sopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan perintöveroa laskettaessa tiettyjä veroetuja ei sovelleta kolmanteen valtioon sijoittautuneesta pääomayhtiöstä omistetusta osuudesta muodostuvaan jäämistöön, vaikka samoja etuja sovelletaan vastaavanlaisesta osuudesta muodostuvaan jäämistöön, kun yhtiön kotipaikka on jossain jäsenvaltiossa.

18 Saksan hallitus ja Euroopan komissio väittävät aluksi, ettei pääasiassa kyseessä oleva

kansallinen lainsäädäntö kuulu pääomien vapaan liikkuvuuden vaan sijoittautumisvapauden soveltamisalaan sillä perusteella, että pääasiassa kyseessä oleva osuus antaa selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin.

19 On siis ensiksi määriteltävä, sovelletaanko mainittuun lainsäädäntöön sijoittautumisvapautta koskevaa SEUT 49 artiklaa vai pääomien vapaata liikkuvuutta koskevaa SEUT 63 artiklaa.

20 Erittäin vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että sen määrittämiseksi, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö jonkin liikkumisvapauden soveltamisalaan, huomioon on otettava kyseisen lainsäädännön tarkoitus (ks. yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomio 10.2.2011, Kok., s. I-305, 33 kohta ja asia C-132/10, Halley ym., tuomio 15.9.2011, Kok., s. I-8353, 17 kohta).

21 Pääasiassa riidanalainen toimenpide koskee erityisesti pääomayhtiöstä omistetun osuuden sisältävien jäämistöjen verokohtelua.

22 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että perintöjen verokohtelu kuuluu pääsääntöisesti pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan SEUT 63 artiklan soveltamisalaan. Perinnöt, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle ja jotka kuuluvat direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI, ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet”, alaan, ovat SEUT 63 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä (ks. mm. asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6845, 39 kohta; asia C-43/07, Arens-Sikken, tuomio 15.10.2009, Kok., s. I-6887, 30 kohta; asia C-35/08, Busley ja Cibrian Fernandez, tuomio 15.10.2009, Kok., s. I-9807, 18 kohta ja asia C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, tuomio 10.2.2011, Kok., s. I-497, 16 kohta).

23 On palautettava mieliin, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallinen lainsäädäntö, jota sovelletaan vain omistusosuuksiin, jotka antavat selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, kuuluu EUT-sopimuksen sijoittautumisvapautta koskevien määräysten soveltamisalaan. Sen sijaan kansallista lainsäädäntöä, jota sovelletaan omistusosuuksiin, joiden hankkimisen ainoana tarkoituksena on taloudellisen sijoituksen tekeminen ilman aikomusta vaikuttaa yhtiön liikkeenjohtoon tai käyttää siinä määräysvaltaa, on tutkittava pelkästään pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta (em. yhdistetyt asiat Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen, tuomion 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Tästä seuraa, että sen määrittelemiseksi, minkä vapauden soveltamisalaan pääasian kansallinen lainsäädäntö kuuluu, on tarkasteltava, riittääkö mainitun lainsäädännön mukainen osuus antamaan haltijalleen selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta.

25 Käsiteltävässä asiassa ErbStG:n 13 a §:n 1 ja 2 momentista ja saman pykälän 4 momentin 3 kohdasta yhdessä luettuina johtuu, että kyseisten veroetujen saaminen riippuu edellytyksestä omistaa suoraan yli 25 prosenttia yhtiön pääomasta.

26 Saksan hallitus väittää, että Saksan oikeuden mukaan tällainen osuus yhtiön pääomasta antaa selvän vaikutusvallan sen päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta. Tällainen osuus antaa osakkeenomistajalle nimittäin päätöksenteon estävän määrävähemmistön tärkeissä, yrityksen jatkuvuutta koskevissa päätöksissä.

27 Kyseisissä kansallisissa säännöksissä säädettyjen veroetujen tarkoituksena on Saksan hallituksen mukaan erityisesti kannustaa huomattavan yhtiöosuuden perinnönsaajaa osallistumaan yhtiön hallintoon, jotta voitaisiin viime kädessä varmistaa yrityksen jatkuminen ja

työpaikkojen säilyminen.

28 Tämä tavoite taataan Saksan hallituksen mukaan ErbStG:n 13 a §:n 5 momentissa, jonka mukaan kyseiset veroedut poistuvat taannehtivasti, jos perinnönsaaja luovuttaa yhtiöosuutensa kokonaan tai osittain viiden vuoden kuluessa niiden saamisesta.

29 On siis katsottava, että Saksan lainsäätäjä on vahvistanut pääasiassa kyseessä olevien veroetujen myöntämiseksi vähimmäisosuuden, jonka avulla pääomayhtiön osuuksien omistaja voi vaikuttaa yhtiön liikkeenjohtoon ja käyttää määräysvaltaa siinä, ja säätänyt edellytyksistä, joiden tarkoituksena on varmistaa, ettei osuuksien omistajan ainoana tarkoituksena ole taloudellisen sijoituksen tekeminen.

30 Pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö kohdistuu näin ollen pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen ja kuuluu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaisesti vain tätä vapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten 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 pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kannalta (ks. vastaavasti asia C-464/05, Geurts ja Vogten, tuomio 25.10.2007, Kok., s. I-9325, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Pääasian tosiseikkojen osalta on joka tapauksessa riidatonta, että perinnönjättäjä omisti kokonaan kyseisen yhtiön, joten on kiistämätöntä, että viimeksi mainittu pystyi vaikuttamaan selvästi sen päätöksiin ja määräämään sen toiminnasta.

32 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevaa kansallista toimenpidettä ei ole syytä tutkia pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kannalta.

33 Siltä osin kuin on kyse EUT-sopimuksen luvusta, joka koskee sijoittautumisvapautta, siinä ei ole yhtäkään määräystä, jossa näiden määräysten soveltamisalaa laajennettaisiin koskemaan tilanteita, joissa on kyse osuudesta yhtiössä, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa (ks. vastaavasti asia C-102/05, A ja B, määräys 10.5.2007, Kok., s. I-3871, 29 kohta ja asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007, Kok., s. I-4051, 28 kohta). Pääasiassa on kuitenkin kyse osuudesta pääomayhtiössä, jonka kotipaikka on Kanadassa.

34 Näin ollen SEUT 49 artiklaa ja sitä seuraavia artikloja ei sovelleta sellaiseen tilanteeseen, josta on kyse pääasiassa.

35 Edellä esitetyillä perusteilla esitettyyn kysymykseen on vastattava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan perintöveroa laskettaessa tiettyjä veroetuja ei sovelleta kolmanteen valtioon sijoittautuneesta pääomayhtiöstä omistetusta osuudesta muodostuvaan jäämistöön, vaikka samoja etuja sovelletaan vastaavanlaisesta osuudesta muodostuvaan jäämistöön silloin, kun yhtiön kotipaikka on jossain jäsenvaltiossa, kohdistuu pääasiallisesti SEUT 49 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitetun sijoittautumisvapauden käyttämiseen, koska kyseinen osuus antaa haltijalleen selvän vaikutusvallan mainitun yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta. Näitä artikloja ei sovelleta tilanteeseen, jossa on kyse osuudesta yhtiössä, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa.

Oikeudenkäyntikulut

36 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:

Pääasiassa kyseessä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan perintöveroa laskettaessa tiettyjä veroetuja ei sovelleta kolmanteen valtioon sijoittautuneesta pääomayhtiöstä omistetusta osuudesta muodostuvaan jäämistöön, vaikka samoja etuja sovelletaan vastaavanlaisesta osuudesta muodostuvaan jäämistöön silloin, kun yhtiön kotipaikka on jossain jäsenvaltiossa, kohdistuu pääasiallisesti SEUT 49 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa tarkoitetun sijoittautumisvapauden käyttämiseen, koska kyseinen osuus antaa haltijalleen selvän vaikutusvallan mainitun yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta. Näitä artikloja ei sovelleta tilanteeseen, jossa on kyse osuudesta yhtiössä, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.