

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PAOLO MENGOZZI

12 päivänä kesäkuuta 2013 (1)

Asia C-181/12

Yvon Welte

vastaan

Finanzamt Velbert

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Düsseldorf (Saksa))

Pääomien vapaa liikkuvuus – EY 56, EY 57 ja EY 58 artikla – Perintövero – Sveitsissä asuvat perinnönjättäjä ja perinnönsaaja – Suorat sijoitukset – Kiinteistösijoitukset – Standstill-lauseke – Oikeuttamisperusteet

I Johdanto

1. Onko EY 56 ja EY 58 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle perintöveroa koskevalle jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään vähennettäväksi verotettavan jäämistöosuuden arvosta vain 2 000 euroa, jos ulkomailla asuva henkilö saa perintönä toiselta ulkomailla asuvalta henkilöltä mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevan tontin, mutta siitä vähennettäisiin 500 000 euroa, jos perinnönjättäjän tai perillisen asuinpaikka olisi perinnönjättäjän kuollessa ollut kyseisessä jäsenvaltiossa?
2. Finanzgericht Düsseldorf on esittänyt tämän ennakkoratkaisukysymyksen asiassa, jossa Sveitsissä asuva Sveitsin kansalainen Yves Welte on nostanut kanteen Finanzamt Velbertiä (jäljempänä Finanzamt) vastaan ja joka koskee Frigga Ingeborg Welte-Schenkelin, joka kuoli vuonna 2009 Sveitsissä, oli syntynyt Saksassa mutta saanut Sveitsin kansalaisuuden ja asunut Sveitsissä avioiduttuaan Yves Welten kanssa, perintöä.
3. Welte peri puolisonsa ainoana perillisenä tämän Düsseldorfissa sijaitsevan tontin,(2) jonka arvoksi perinnönjättäjän kuolinpäivänä vahvistettiin 329 200 euroa. Perinnönjättäjällä oli myös Saksassa kahdessa pankissa tilejä, joilla oli yhteensä 33 689,72 euroa. Perinnönjättäjällä oli vielä Sveitsissä pankeissa tilejä, joilla oli euroiksi muunnettuina yhteensä 169 508,04 euroa.
4. Welten maksettavaksi ei pantu perintöveroa Sveitsissä.
5. Finanzamt pani 31.10.2011 päivätyllä verotuspäätöksellä Welten maksettavaksi perintöveroa 41 450 euroa. Tämä summa saatiin vähentämällä 2 000 euroa veron perusteesta,

joka määräytyi yksin Düsseldorfissa sijaitsevan tontin arvon perusteella sen jälkeen, kun siitä oli vähennetty kuolemaan liittyvinä kuluina kiinteä määrä (10 300 euroa).

6. Saksan perintö- ja lahjaverolain (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, jäljempänä ErbStG)(3) mukaan tilanteissa, joissa perinnönjättäjä ja perinnönsaaja eivät kumpikaan asu Saksassa, perintöveroa on maksettava saannoista, joiden kohteena on verotusarvon määrittämisestä annetun lain (Bewertungsgesetz)(4) 121 §:ssä tarkoitettu Saksassa sijaitseva varallisuus, johon kuuluvat Saksassa sijaitsevat kiinteistöt mutta eivät pankkisaatavat.(5) ErbStG:n 16 §:n mukaan puolison ollessa perinnönsaajana veron perusteesta vähennetään 500 000 euroa, jollei sekä perinnönjättäjän että perinnönsaajan kotipaikka ole ulkomailla, kuten pääasian tapauksessa, jolloin tämän vähennyksen määräksi vahvistetaan 2 000 euroa kyseisen pykälän 2 momentin mukaisesti. Tämä ero selittyy sillä, että tapauksissa, joissa joko perinnönjättäjän tai perinnönsaajan kotipaikka on Saksassa, verovelvollisuus kohdistuu ErbStG:n 2 §:n 1 momentin nojalla kaikkeen saannon kohteena olevaan omaisuuteen.

7. Finanzamt hylkäsi 23.1.2012 tekemällään päätöksellä Welten oikaisuvaatimuksen, jossa tämä vaati 500 000 euron suuruista vähennystä.

8. Welte nosti tästä päätöksestä Finanzgericht Düsseldorfissa kanteen, jossa hän katsoo, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien perintöverovelvollisten erilainen kohtelu loukkaa EY:n perustamissopimuksessa turvattua pääomien vapaata liikkuvuutta.

9. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on kyseenalaista, onko ErbStG:n 16 §:n 2 momentti yhteensopiva EY 56 artiklan 1 kohdan ja EY 58 artiklan kanssa. ErbStG:n 16 §:n 2 momentin mukaan Weltellä on rajoitetusti verovelvollisena oikeus vain 2 000 euron vähennykseen perintösaantonsa arvosta. Jos perinnönjättäjän tai Welten kotipaikka olisi ollut perinnönjättäjän kuolinhetkellä Saksassa, Weltellä olisi ollut oikeus 500 000 euron suuruiseen vähennykseen eikä hänen olisi täytynyt maksaa lainkaan perintöveroa.

10. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa unionin tuomioistuimen katsoneen asiassa Mattner antamassaan tuomiossa,(6) että EY 56 ja EY 58 artikla ovat esteenä ErbStG:n 16 §:n 2 momentin säännökselle, 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.

11. Kyseinen tuomioistuin huomauttaa kuitenkin, että esillä oleva oikeusriita eroaa kahdessa suhteessa edellä mainitusta asiasta Mattner. Ensinnäkin perinnönjättäjän ja Welten asuinpaikka ei ollut perinnönjättäjän kuolinhetkellä jäsenvaltiossa vaan kolmannessa maassa. Toiseksi Welten perintösaanto ei kattanut ainoastaan perinnönjättäjän tonttia vaan myös saksalaisissa ja sveitsiläisissä pankeissa olevat varat. Näin ollen voisi olla perusteltua olla myöntämättä Weltelle täyttä 500 000 euron vähennystä, kun verotus on kohdistunut vain osaan Saksassa sijaitsevasta jäämistöstä.

12. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee kuitenkin, voidaanko näillä perusteilla oikeuttaa pääasiassa kyseessä oleva maassa asuvien ja ulkomailla asuvien erilainen kohtelu, ja se viittaa asiassa A(7) ja edellä mainitussa asiassa Mattner annettuihin tuomioihin. Se katsoo erityisesti, että ainoastaan 2 000 euron vähennyksen myöntäminen Weltelle ylittää sen, mikä on tarpeen Saksassa asuvien henkilöiden yhdenvertaisen kohtelun vuoksi. Käsiteltävänä olevassa oikeusriidassa verotuksen ainoana kohteena olleen Düsseldorfissa sijaitsevan tontin arvo 329 200 euroa on noin 62 prosenttia koko jäämistön arvosta eli 532 397 eurosta. Sillä, että noin 38 prosenttia jäämistön arvosta on jäänyt verotuksen ulkopuolelle, olisi näin ollen vaikeaa oikeuttaa 2

000 euron vähennyksen myöntäminen 500 000 euron vähennyksen sijaan.

13. Näissä olosuhteissa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on lykännyt asian käsittelyä ja esittänyt tämän ratkaisuehdotuksen 1 kohdassa toistetun ennakkoratkaisukysymyksen. Kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimelle ovat esittäneet pääasian kantaja, Saksan hallitus sekä Euroopan komissio. Näiden osapuolten sekä Belgian hallituksen lausumat kuultiin 13.3.2013 pidetyssä istunnossa.

II Asian tarkastelu

A Ennakkoratkaisukysymyksen kohde

14. Welte on huomautuksissaan esittänyt, että ennakkoratkaisukysymykseen annettavassa vastauksessa olisi otettava huomioon Luxemburgissa 21.6.1999 allekirjoitettu ja 1.6.2002 voimaan tullut Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä Sveitsin valaliiton välillä tehty sopimus henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta(8) (jäljempänä henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehty sopimus).

15. Vaikka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole esittänyt unionin tuomioistuimelle yhtään kysymystä kyseisen sopimuksen tulkinnasta, voidakseen esittää ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen ottamalla huomioon pääasian tosiseikat ja oikeudelliset seikat sekä asianosaisten sille esittämät huomautukset unionin tuomioistuin katsoo voivansa ottaa huomioon unionin oikeuden säännöksiä, joihin kyseessä oleva tuomioistuin ei ole viitannut esittämässään kysymyksessä.(9)

16. Mielestäni ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on kuitenkin perustellusti jättänyt esittämättä unionin tuomioistuimelle kysymyksen Euroopan unionia ja sen jäsenvaltioita sekä Sveitsin valaliittoa sitovan, henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen tulkinnasta, sillä Welten tilanne ei kuulu sopimuksen soveltamisalaan.

17. Henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 1 artiklan a–d alakohdan mukaisesti kyseisen sopimuksen tavoitteena on myöntää sopimuspuolten kansalaisille maahantulo- ja oleskeluoikeus sekä oikeus ryhtyä harjoittamaan palkkatyötä, toimia itsenäisenä ammatinharjoittajana ja jäädä kyseisten sopimuspuolten alueelle, helpottaa palvelujen tarjonnan harjoittamista näiden sopimuspuolten alueella, myöntää henkilöille, jotka eivät harjoita vastaanottavassa valtiossa taloudellista toimintaa, oikeus tulla sopimuspuolten alueelle ja oleskella siellä sekä myöntää heille samat elin-, palvelus- ja työolot kuin sopimuspuolten omille kansalaisille.

18. On kuitenkin selvää, että Sveitsissä asuvan Welten tarkoituksena ei ole tulla työskentelemään tai sijoittautua unionin jäsenvaltion alueelle millään perusteella tai vastaanottaa henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen 1 artiklan a–c alakohdassa tarkoitettua palvelua, vaan hän haluaa, että edut, jotka Saksassa myönnetään perintöverotuksessa silloin, kun sekä perinnönjättäjä että perinnönsaaja asuivat kuolinhetkellä tässä jäsenvaltiossa, ulotetaan koskemaan hänen puolisoitaan saamaansa perintöä.

19. Kyseisen sopimuksen 1 artiklan d alakohdan mukaisesta oikeudesta saada samat elinolot kuin sopimusvaltion kansalaiset on mielestäni todettava, että vaikka Welte ei ole täsmentänyt huomautuksissaan, mitä tämän sopimuksen määräyksistä hän pitää merkityksellisinä ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen kannalta, pääasian kohteeseen voi liittyä ainoastaan kyseisen sopimuksen liitteessä I oleva 25 artikla, jonka otsikkona on ”Kiinteän omaisuuden hankinta”.

20. Tämän artiklan mukaan oikeus hankkia kiinteää omaisuutta yhdenvertaisesti

vastaanottavan valtion kansalaisten kanssa on sopimuspuolen kansalaisella, luonnollisella henkilöllä, "jolla on oleskeluoikeus" vastaanottavan valtion alueella tai joka on "rajatyöntekijä"(10) eli toisin sanoen harjoittaa taloudellista toimintaansa kyseisen valtion alueella siellä kuitenkin oleskelematta. Mikään tässä asiassa ei viittaa siihen, että Welte täyttäisi jommankumman näistä edellytyksistä. Kansalaisten, joilla on oleskeluoikeus vastaanottavassa valtiossa mutta joiden pääasiallinen asuinpaikka ei sijaitse sen alueella, sekä rajatyöntekijöiden muodostamien henkilöryhmien osalta henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehdyn sopimuksen liitteessä I olevassa 25 artiklassa täsmennetään, että tämä sopimus "ei vaikuta pääoman sijoittamista – – koskevien vastaanottavan valtion sääntöjen soveltamiseen", ja tätä periaatetta on sitä suuremmalla syyllä sovellettava tilanteisiin, jotka eivät kuulu kyseisen sopimuksen soveltamisalaan, jollei EY:n perustamissopimuksen määräyksistä muuta johdu.

21. Ehdotan näin ollen, että vastauksessaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämään kysymykseen unionin tuomioistuin ei ota huomioon henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta tehtyä sopimusta.

22. Sitä vastoin Welten Sveitsissä ja siten kolmannessa maassa olevan asuinpaikan vuoksi sekä pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella tähän vastaukseen on nähdäkseni hyödyllistä sisällyttää EY 57 artiklan 1 kohdan – jota ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole nimenomaisesti maininnut mutta josta osapuolet ovat kuitenkin esittäneet huomautuksia – tulkintaa koskevia näkökohtia.

23. Kuten tiedetään, EY 57 artiklan 1 kohdassa sallitaan – siinä luetelluin edellytyksin ja huolimatta EY 56 artiklan 1 kohdassa asetetusta kiellosta rajoittaa pääomien vapaata liikkuvuutta jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä – sellaisten rajoitusten voimassa pitäminen, jotka olivat kansallisen lainsäädännön mukaan voimassa 31.12.1993, jos näihin pääomanliikkeisiin liittyy "suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille".

24. On totta, että rajat ylittävät perintösaannot direktiiviin 88/361/ETY liitetyn nimikkeistön(11) – jolla on oikeuskäytännön mukaan ohjeellista arvoa, koska perustamissopimuksessa ei määritellä pääomanliikkeiden käsitettä(12) – mukaisina "henkilökohtaisina" pääomanliikkeinä eivät kuulu EY 57 artiklan 1 kohdassa lueteltuihin luokkiin ja että jäsenvaltioilla ei ole oikeutta laajentaa tämän määräyksen aineellista soveltamisalaa siinä mainittujen toimien ulkopuolelle.(13)

25. On kuitenkin pohdittava, kuten komissio on tehnyt huomautuksissaan, mitä seurauksia tämän asian ratkaisun kannalta voisi olla unionin tuomioistuimen esittämillä perusteluilla asiassa Scheunemann annetussa tuomiossa,(14) jossa se katsoi, ettei perintöjen verokohtelun voida automaattisesti katsoa kuuluvan oikeudellisesti SEUT 63 artiklan 1 kohdan (aiempi EY 56 artiklan 1 kohta) soveltamisalaan, sillä tämä luonnehdinta riippuu perinnön kohteena olevasta omaisuudesta. Jos perinnön kohteesta tulee ratkaiseva kriteeri sovellettavan liikkuvuuden vapauden määrittämiseksi, kuten edellä mainitussa asiassa Scheunemann annetussa tuomiossa, voidaan ajatella, että tällä kriteerillä on sitä suuremmalla syyllä merkitystä myös sovellettaessa saman liikkumisvapauden sisällä tähän vapauteen kohdistuvia rajoituksia.

26. Jos toisin sanoen rajat ylittävät perintösaannot ovat EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä eivätkä lähtökohtaisesti kuulu EY 57 artiklan 1 kohdan aineelliseen soveltamisalaan, perintösaannon kohteen, tässä tapauksessa kiinteän omaisuuden, ottaminen tarkastelun kohteeksi voisi johtaa tämän viimeksi mainitun määräyksen soveltamiseen.

27. Näissä olosuhteissa on mielestäni hyödyllistä tutkia, onko EY 57 artiklan 1 kohta sovellettavissa tässä tapauksessa, sen jälkeen kun on ensin tarkistettu, onko kyseessä oleva kansallinen toimenpide EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu vapaan liikkuvuuden rajoitus.

B EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pääomanliikkeitä koskevan rajoituksen olemassaolo

28. Toimenpiteisiin, jotka EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät muun muassa toimenpiteet, jotka saavat ulkomailla asuvat luopumaan investointien tekemisestä tiettyyn jäsenvaltioon, sekä toimenpiteet, joista seuraa, että muussa kuin siinä valtiossa, jossa kyseinen omaisuus sijaitsee ja joka perintöverottaa kyseistä omaisuutta, asuneen eli myös kolmannessa valtiossa asuneen henkilön jättämän perinnön arvo pienenee.(15)

29. Esillä olevassa tapauksessa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen kansallisen verolainsäädännön, jossa säädetään saannon kohteena olevaan omaisuuteen kohdistuvan veron laskentaperustasta tehtävästä 2 000 euron kiinteästä vähennyksestä, kun perinnönjättäjän kuolinhetkellä perinnönjättäjä ja perinnönsaaja asuivat muussa valtiossa kuin jäsenvaltiossa, jossa verotettava omaisuus sijaitsee, kun taas tämän vähennyksen suuruus olisi ollut 500 000 euroa tilanteessa, jossa joko perinnönjättäjä tai perinnönsaaja olisi asunut kyseisessä jäsenvaltiossa, seurauksena on, kuten pääasian tapauksessa, ulkomailla asuvien perintösaantoon kohdistuva suurempi kokonaisverorasitus.(16)

30. Tällainen verohaitta voi saada ulkomailla asuvat luopumaan investointien tekemisestä jäsenvaltioon, jossa verotettava omaisuus sijaitsee, erityisesti – kuten pääasian tapauksessa – kiinteistön ostamisesta tai sen säilyttämisestä omistuksessaan. Se on näin ollen EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomanliikkeiden rajoitus.

31. Tällainen rajoitus voitaisiin kuitenkin hyväksyä unionin oikeudessa, jos erilainen kohtelu, johon rajoitus perustuu, koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa,(17) kuten Saksan ja Belgian hallitukset ovat tässä tapauksessa väittäneet. Nämä hallitukset vetoavat siihen, että ainoastaan perinnönjättäjän asuinvaltio, jossa perintöoikeus on syntynyt, voi ottaa huomioon koko jäämistön arvon. Koska toisin kuin Saksassa asuvien tilanteessa Saksalla on ainoastaan rajoitettu verotusvalta sellaisten perintöjen tapauksissa, joissa perinnönjättäjä ja perinnönsaaja eivät kumpikaan ole perinnönjättäjän kuolinhetkellä asuneet sen alueella, tämä jäsenvaltio voisi loogisesti myöntää tässä viimeksi mainitussa tilanteessa vain rajoitetun verovähennyksen.

32. On huomattava unionin tuomioistuimen jo hylänneen vastaavat perustelut edellä mainituissa asiassa Eckelkamp ym., asiassa Arens-Sikken ja asiassa Mattner antamissaan tuomioissa, joista kaksi ensimmäistä koski kiinteistöön sovellettavien kansallisten perintöverosäännösten yhteensopivuutta pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa, kun näiden säännösten mukainen kohtelu oli erilainen perinnönjättäjän asuinpaikan mukaan, ja kolmas nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevaa Saksan verolainsäädäntöä, kun kiinteistö lahjoitettiin inter vivos.

33. Kuhunkin näistä asioista liittyvistä erityispiirteistä riippumatta unionin tuomioistuin on esittänyt kansallisen lainsäädännön johdonmukaisuuden perusteella asiallisesti samankaltaiset perustelut todetakseen näissä kolmessa tapauksessa maassa asuvien ja ulkomailla asuvien objektiivisesti toisiinsa rinnastettavat tilanteet, ja nämä perustelut voidaan esittää tiivistäen seuraavasti: koska jäsenvaltio soveltaa lähtökohtaisesti perinnön tai lahjoituksen kohteena olevaan omaisuuteen samoja verotuksen menettelyjä ja edellytyksiä riippumatta kriteeristä, jonka mukaan kyseisten henkilöiden on asuttava sen alueella,(18) tällä kriteerillä ei voi perustella maassa asuvien ja ulkomailla asuvien erilaista kohtelua pelkästään veroedun määrittämisen ja

myöntämisen vaiheessa, muodostuipa tämä veroetu sitten kiinteistöä koskevien velkojen ja vastuiden vähennyskelpoisuudesta (asiassa Eckelkamp ym. ja asiassa Arens-Sikken) tai verovähennyksestä (asiassa Mattner).(19)

34. On totta, että nyt käsiteltävässä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on korostanut Welte-Schenkelin jäämistön käsittävän paitsi kiinteistön, myös irtainta omaisuutta, mikä voisi näyttää olevan erona edellä mainittuihin kolmeen asiaan, joissa kaikissa oli kyse pelkästään yhden kiinteistön saantoa koskevasta oikeusriidasta.

35. Mielestäni tästä ei kuitenkaan ole tehtävä sitä johtopäätöstä, että ulkomailla asuvien ja Saksassa asuvien tilanteet eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa esillä olevassa asiassa.

36. Tämänkaltaiset perustelut näyttävät nimittäin riippuvan oikeudenkäyntiin liittyvistä sattumista tai siitä, miten kansallinen tuomioistuin on rajannut pääasian oikeusriidan. Vaikka edellä mainituissa asiassa Arens-Sikken ennakkoratkaisukysymykset koskivatkin yksinomaan sellaiselle perinnönjättäjälle kuuluneiden kiinteistön osuuksien verokohtelua, joka ei asunut siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä kiinteistö sijaitsi (Alankomaissa), perinnönjättäjän jäämistö sellaisenaan käsitti kuitenkin muuta omaisuutta, jonka verokohtelu ei ollut ennakkoratkaisupyynnön kohteena.(20) Alankomaiden kuningaskunnan verotusvalta oli aivan yhtä rajoitettu kuin nyt esillä olevassa tapauksessa tarkasteltavana oleva Saksan liittotasavallan verotusvalta. Arens-Sikkenin aviomiehen kaltaisen, kuolinhetkenään Alankomaiden ulkopuolella asuneen perinnönjättäjän perinnön osalta tämän jäsenvaltion verotusvalta rajoittui ”kotimaiseen omaisuuteen”, toisin sanoen sen alueella sijaitseviin kiinteistöihin tai niitä koskeviin oikeuksiin.(21) Tämä seikka ei kuitenkaan estänyt unionin tuomioistuinta katsomasta asiaa Arens-Sikken ratkaistessaan, että ulkomailla asuvat verovelvolliset, jotka olivat rajoitetusti verovelvollisia Alankomaissa, olivat objektiivisesti katsoen tässä jäsenvaltiossa asuvien yleisesti verovelvollisten tilanteeseen rinnastettavassa tilanteessa.

37. Pääasian tapauksessa on selvää, että Welte-Schenkelin jäämistöön sisältyvää irtainta omaisuutta ei ole otettu Saksan lainsäädännön nojalla huomioon veron laskentaperusteessa Saksassa ja että näin ollen oikeusriita rajoittuu hänen puolisonsa perimän tontin verokohteluun.

38. Mielestäni tämä tilanne ei eroa perustavanlaatuisesti tilanteesta, jossa verotetaan perintöä, jonka jakoon osallistuu Saksassa asuva henkilö, joka on yleisesti verovelvollinen Saksassa joko perinnönjättäjän aviopuolisona tai perillisenä, ja joka käsittää yksinomaan Saksassa sijaitsevan kiinteistön. Vaikka tällaisessa tilanteessa jäämistö on rajattu, tällaiselle Saksan kansalaiselle kuitenkin myönnetään riidanalainen 500 000 euron verovähennys.

39. Vaikka unionin tuomioistuin katsoisi, että asiassa olisi otettava huomioon se, että Welten saama perintö käsittää useita erilajisia omaisuuseriä, kyseinen tontti muodostaa kuitenkin joka tapauksessa lähes 62 prosenttia koko perinnön arvosta eikä sen muita osia ole verotettu, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tuo esille. Vaikka oletettaisiin unionin tuomioistuimen edellä mainituissa asiassa Eckelkamp ym., asiassa Arens-Sikken ja asiassa Mattner antamissaan tuomioissa esittämien perustelujen vastaisesti, että asiassa hyväksyttäisiin Saksan hallituksen väitteet, joiden mukaan esillä oleva asia voisi analogisesti liittyä asiassa Schumacker(22) ja asiassa D.(23) annettuihin tuomioihin perustuvaan oikeuskäytäntöön, jonka mukaan tulo- ja varallisuusverotuksen alalla tietyssä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät yleensä ole toisiinsa rinnastettavissa,(24) pääasian tapauksessa verotettu perintö on kuitenkin pääasiallisesti tai lähes kokonaisuudessaan jäsenvaltiossa, jossa perinnön kohteena oleva tontti sijaitsee, ja mielestäni tällä jäsenvaltiolla on parhaat edellytykset ottaa huomioon verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne riidanalaisen verovähennyksen soveltamiseksi.(25) Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsema seikka, että perintöä

ei ole lainkaan verotettu Welten asuinvaltion verolainsäädännön nojalla, olisi analogisesti tuloverotusta koskevan oikeuskäytännön kanssa(26) rinnastettava tilanteeseen, jossa tässä valtiossa ei ole perintöön perustuvia ”tuloja”, jolloin jäsenvaltion, jossa kiinteistö – joka muodostaa siis lähes koko verotettavan perinnön arvon – sijaitsee, olisi otettava huomioon verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne, mitä ei muutoin otettaisi huomioon kummassakaan jäsenvaltiossa.(27)

40. Tästä seuraa nähdäkseni, että riippumatta siitä, miten unionin tuomioistuin tarkastelee kysymystä maassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteiden objektiivisesta rinnastettavuudesta tässä tapauksessa, sen pitäisi päätyä samaan lopputulokseen ja katsoa näin ollen, että pääasiassa kyseessä oleva toimenpide on pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, joka voidaan hyväksyä vain, jos se kuuluu EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun standstill-lausekkeen piiriin tai jos se voidaan oikeuttaa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä.

C EY 57 artiklan 1 kohdan sovellettavuus

41. Kuten olen jo todennut, EY 57 artiklan 1 kohdassa oikeutetaan jäsenvaltiot pitämään voimassa kolmansiin maihin nähden rajoituksia, jotka olivat voimassa 31.12.1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä, joihin liittyy ”suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina”.

42. Vaikka ei ole epäilystäkään, että Sveitsin valaliittoa on pidettävä tässä määräyksessä tarkoitettuna kolmantena maana,(28) ei ole yhtä helppoa ratkaista kysymystä siitä, kuuluuko pääasiassa kyseessä oleva Saksan lainsäädäntö tämän standstill-lausekkeen ajalliseen ja aineelliseen soveltamisalaan.

43. EY 57 artiklan 1 kohdan aineellisesta soveltamisalasta on todettava, että tässä asiassa kyseessä oleva ErbStG:n versio on annettu päivämäärän 31.12.1993 jälkeen.

44. Unionin tuomioistuin on kuitenkin jo todennut, että jokaista kansallista säännöstä, joka on annettu tämän ajankohdan jälkeen, ei ole pelkästään antamispäivänsä vuoksi ilman muuta suljettu pois kyseessä olevasta unionin oikeudessa vahvistetusta poikkeusjärjestelystä. Tällaista järjestelyä sovelletaan siten säännökseen, joka on sisällöllisesti samanlainen kuin aiempi lainsäädäntö tai jolla vain väljennetään tai poistetaan aiempaan lainsäädäntöön sisältyneitä rajoituksia, jotka kohdistuvat unionin oikeusjärjestyksen mukaisten oikeuksien ja vapauksien käyttämiseen. Sitä vastoin järjestelyä ei voida soveltaa lainsäädäntöön, joka perustuu 31.12.1993 voimassa olleista aiemmista säännöksistä poikkeavaan ajatteluun ja jolla otetaan käyttöön uusia menettelyjä. Tällaisessa tapauksessa tätä lainsäädäntöä ei voida rinnastaa kyseisenä ajankohtana voimassa olleeseen lainsäädäntöön.(29)

45. Esillä olevassa asiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen vastauksesta unionin tuomioistuimen esittämään selvennyspyyntöön ilmenee, että ErbStG:n nojalla myönnettyjen vähennysten määrää lukuun ottamatta esillä olevassa asiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu oli voimassa jo tämän lain 19.2.1991 julkaistussa ja 21.12.1993 muutetussa versiossa.

46. Näin ollen ErbStG:n versio, joka on annettu 31.12.1993 jälkeen, oli vähennysten määrää lukuun ottamatta sisällöllisesti ja logiikaltaan samanlainen kuin ennen tätä päivämäärää voimassa ollut versio. Se, että vähennysten määrää on muutettu ja että myönnettyjen vähennysten välinen ero on kasvanut, kuten komissio tuo esille, ei kuitenkaan merkitse sitä, että tämän lain logiikkaa olisi muutettu 31.12.1993 jälkeen tai että tästä päivämäärästä lukien olisi otettu käyttöön kolmansien maiden kansalaisia koskevia uusia menettelyjä edellä mainitussa oikeuskäytännössä tarkoitetulla tavalla.

47. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämien seikkojen perusteella EY 57

artiklan 1 kohdassa tarkoitettu ajallinen edellytys näyttää näin ollen täyttyvän.

48. Sitä vastoin katson, että tämä lainsäädäntö ei kuulu tämän artiklan aineelliseen soveltamisalaan. Tämä kanta perustuu seuraaviin näkökohtiin.

49. Ensinnäkin voidaan perustellusti epäillä, liittyykö jäsenvaltion verolainsäädännössä säänneltyjen, kolmansien maiden kansalaisten perintösaantojen kaltaisiin pääomanliikkeisiin EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja ”suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina”.

50. Kuten olen jo todennut, koska pääomanliikkeiden käsitettä ei ole määritelty, unionin tuomioistuimien on tähän mennessä johdonmukaisesti tukenut sekä EY 56 artiklan että EY 57 artiklan tulkinnassa direktiivin 88/361 liitteessä I olevaan nimikkeistöön ja siihen liittyviin selityksiin sisältyviin määritelmiin.(30) Kun perinnöt kuuluvat tämän nimikkeistön XI kohtaan, jonka otsikkona on ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet”, suorat sijoitukset, jotka käsittävät selitysten mukaan ”kaikenlaiset – – sijoitukset, joiden tarkoituksena on pysyvien ja välittömien yhteyksien luominen tai ylläpitäminen pääoman sijoittajan ja sen yrittäjän tai yrityksen välillä, jonka käyttöön pääoma annetaan taloudellisen toiminnan harjoittamista varten”, kuuluvat kyseisen nimikkeistön I kohtaan.

51. Lisäksi EY 57 artiklan 1 kohtaa on poikkeuksena unionin oikeudessa määrättyä vapautta koskevaan järjestelmään, joka on vielä erityisen laaja, tulkittava suppeasti.(31) Näin ollen en usko, että tämä määräys voitaisiin ulottaa koskemaan rajat ylittäviä perintösaantoja, joihin liittyy kolmansien maiden kansalaisia.

52. Vaikka hyväksyttäisiin komission väite, joka perustuu analogisesti edellä mainitussa asiassa Scheunemann annettuun tuomioon, jonka mukaan rajat ylittävään perintöön sovellettava oikeusjärjestelmä riippuu perinnön kohteesta, joka tässä tapauksessa on kiinteää omaisuutta,(32) tämä perustelu ei mielestäni johtaisi EY 57 artiklan 1 kohdan soveltamiseen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa.

53. Tässä suhteessa on viitattava jälleen nimikkeistöön ja sitä koskeviin selityksiin.

54. Nimikkeistön mukaan II kohdassa tarkoitettut kiinteistösijoitukset, jotka käsittävät selitysten määritelmän mukaan ”yksityishenkilöiden suorittamat rakennusten ja maan ostot sekä rakennusten rakentamisen voittotarkoituksessa tai henkilökohtaiseen käyttöön”, ovat sijoituksia, jotka ”eivät sisälly I kohtaan” eli suoria sijoituksia koskevaan kohtaan.

55. EY 57 artiklan 1 kohdan ilmaisulla ”suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luettuina” (33) on näin ollen ymmärrettävä tarkoitettavan ilmaisua ”suoria sijoituksia muodostavat kiinteistösijoitukset”, toisin sanoen – selitysten sanamuotoa mukaillen – kiinteistösijoituksia, joiden tarkoituksena on välittömien yhteyksien luominen tai ylläpitäminen yrittäjän tai yrityksen kanssa taloudellisen toiminnan harjoittamista varten.

56. Sitä vastoin pelkässä omistustarkoituksessa tehtävät kiinteistösijoitukset, joilla ei ole yhteyttä taloudellisen toiminnan harjoittamiseen, eivät kuulu EY 57 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

57. Tätä tulkintaa tukevat mielestäni kolme lisäperustelua.

58. Ensinnäkin se on perusteltu sen vuoksi, että EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua poikkeusta on syytä tulkita suppeasti, jotta EY 56 artiklan 1 kohdassa määrättyä erittäin laajaa vapautta koskeva järjestelmä ei menettäisi suurelta osin tehokasta vaikutustaan.

59. Toiseksi se selittyy tarpeella tulkita EY 57 artiklan 1 kohtaa (aiemmin EY:n perustamissopimuksen 73 c artikla) yhdenmukaisesti primaarioikeuden muiden määräysten

kanssa, erityisesti Maastrichtissa 7.2.1992 allekirjoitettuun Euroopan unionista tehtyyn sopimukseen liitetyn, kiinteän omaisuuden hankkimisesta Tanskassa tehdyn pöytäkirjan(34) ja Itävallan, Suomen ja Ruotsin liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn asiakirjan(35) kanssa. Näistä asiakirjoista ilmenee, että kyseisille jäsenvaltioille on annettu perustamissopimuksen määräysten estämättä oikeus pitää voimassa – kolmen viimeksi mainitun valtion osalta siirtymäkauden ajan – vapaa-ajan asunnon hankkimista koskeva voimassa oleva kansallisen lainsäädäntönsä.(36) On kuitenkin selvää, että tällaisten asiakirjojen neuvottelu ja hyväksyminen olisi ollut tarpeetonta, jos perustamissopimuksen 73 c artikla olisi kattanut pelkässä omistustarkoituksessa tehtävät kiinteistösijoitukset, joilla ei ole yhteyttä taloudellisen toiminnan harjoittamiseen.

60. Kolmanneksi on niin, että vaikka tässä esitetty kiinteistösijoituksen käsitteen suppea tulkinta ei perustu mihinkään unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön,(37) se ei kuitenkaan ole oikeuskäytännön kanssa ristiriidassa.

61. Edellä mainitussa asiassa Fokus Invest annettu tuomio tai edellä mainitussa asiassa Prunus ja Polonium annettu tuomio, jotka molemmat tosin koskivat kolmannen maan kansalaisten hankkimaa kiinteää omaisuutta, eivät mielestäni ole ratkaisevia EY 57 artiklan 1 kohdan aineellisen soveltamisalan tulkinnan kannalta tai ainakaan niissä ei ole käsitelty kysymystä pelkässä omistustarkoituksessa tehtävien kiinteistösijoitusten, joilla ei ole yhteyttä taloudellisen toiminnan harjoittamiseen, jättämisestä tämän määräyksen soveltamisalan ulkopuolelle.

62. Ensin mainittu asia koski tilannetta, jossa itävaltalainen kiinteistösijoitusyhtiö oli hankkinut kiinteistöä osuuksia, jotka tuottivat omistusoikeuden useaan asuntoon ja parkkipaikkaan, jotka oli vuokrattu. Tosiseikkojen tapahtuma-aikaan kaikki tämän yhtiön osuudet olivat puolestaan sveitsiläisten osakeyhtiöiden omistuksessa.(38) Vaikka unionin tuomioistuin katsoi tämänkaltaisen Itävallassa käyttöön otetun, kiinteän omaisuuden hankintaa koskevan ennakkolupajärjestelmän kuuluvan SEUT 64 artiklan 1 kohdan (aiemmin EY 57 artiklan 1 kohta) soveltamisalaan ja olevan siten hyväksyttävä näiden Sveitsin valaliiton alueelle sijoittautuneiden yhtiöiden osalta, pääasian tapauksella oli kiistaton yhteys kolmanteen maahan sijoittautuneiden oikeushenkilöiden jäsenvaltion alueella harjoittamaan taloudelliseen toimintaan.

63. On totta, että tietyt kohdat asiassa Fokus Invest annetussa tuomiossa voivat antaa ymmärtää, että unionin tuomioistuin olisi ollut valmis hyväksymään ennakkolupajärjestelmän pääasian taustalla olevasta tilanteesta riippumatta. Nämä näkökohdat eivät mielestäni ole kuitenkaan täysin ratkaisevia, ja se, kuinka tarkasti unionin tuomioistuin on kuvaillut tämän tapauksen taustalla olleita olosuhteita, viittaa siihen, ettei se olisi päätynyt samaa ratkaisuun, jos kyseinen kiinteistösijoitus olisi koskenut vain yhden omaisuuskohteen hankintaa pelkässä omistustarkoituksessa.

64. Asiassa Prunus ja Polonium, jossa esitetty pääasiallinen kysymys koski EY 64 artiklan 1 kohdan henkilöllistä soveltamisalaa eli sitä, oliko jäsenvaltion merentakaisista maista ja aluetta pidettävä toiseen jäsenvaltioon nähden tässä määräyksessä tarkoitettuna kolmantena maana, oli kyse sellaisten kiinteistöjen omistamisesta kannettavasta verosta, jotka olivat tässä tapauksessa Ranskan oikeuden mukaan perustetun yhtiön Prunusin liikekäytössä, kun tämä yhtiö oli väline sen Britannian Neitsytsaarille sijoittautuneiden emoyhtiöiden suoran kiinteistösijoituksen toteuttamisessa.(39) Mielestäni unionin tuomioistuin saattoi tällaisissa olosuhteissa katsoa, perustelematta tuomiotaan erikseen SEUT 64 artiklan 1 kohdan aineellisen soveltamisalan osalta, että riidanalaisesta verosta aiheutuvat rajoitukset olivat tämän määräyksen nojalla sallittuja merentakaisiin maihin ja alueisiin nähden.(40)

65. Kaikilla näillä perusteilla katson, että pääasiassa kyseessä oleva Saksan lainsäädäntö, jossa säädetään kolmannen maan kansalaisten välisen sellaisen perintösaannon verokohtelusta, jonka kohteena on Saksan alueella sijaitseva kiinteistö, ei täytä EY 57 artiklan 1 kohdassa

asetettua aineellista edellytystä.

66. Näissä olosuhteissa on tutkittava, voiko tällainen lainsäädäntö kuitenkin olla perusteltu yleistä etua koskevien pakottavien syiden vuoksi.

D Rajoituksen oikeuttaminen yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä

67. Saksan hallitus väittää, että pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö täyttää sekä verotuksen johdonmukaisuuden säilyttämistä että verovalvonnan tehokkuuden varmistamista koskevat vaatimukset.

68. Saksan hallitus esittää ensimmäisen oikeuttamisperusteensa osalta, että kun rajoitetun verovelvollisuuden järjestelmässä pienempää veron laskentaperustaa koskevaa etua kompensoi epäedullinen tästä laskentaperustasta tehtävä pienempi vähennys, yleisen verovelvollisuuden järjestelmässä taas suuremman verovähennyksen etua kompensoi epäedullinen laajempi veron laskentaperusta. Edellä mainitussa asiassa Mattner annetussa tuomiossa ei Saksan hallituksen mukaan todeta mitään muuta. Kyseisen asian taustalla olivat toisenlaiset tosiseikat, sillä koska lahjoitukseen perustuva saanto koskee yleensä vain yhtä omaisuuskohdetta, rajoitetun ja yleisen verovelvollisuuden järjestelmien eroja ei havaita.

69. Tämä perustelu ei ole vakuuttava.

70. Vaikka unionin tuomioistuin onkin katsonut, että verotuksen johdonmukaisuudella voidaan oikeuttaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus,(41) tämän oikeuttamisperusteen hyväksyminen edellyttää, että kyseinen veroetu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero.(42)

71. Mielestäni tämä edellytys ei täyty. Kuten olen jo todennut, 500 000 euron verovähennys myönnetään Saksassa asuville henkilöille jäämistön arvosta riippumatta. Tämä vähennys ei näin ollen ole suorassa yhteydessä tietyn veron kantamiseen. Lisäksi 500 000 euron vähennys myönnetään myös Saksassa asuvalle henkilölle, joka perii ainoastaan kiinteää omaisuutta, vaikka perinnönjättäjän kuolinhetken kotipaikan vuoksi jäämistö sijaitsisi ulkomailla ilman, että eri syistä Saksan liittotasavalta voisi verottaa sitä. Tässä tapauksessa veroedun ja väitetyn tietyn veron kantamisen välillä ei siis ole suoraa ja loogista symmetristä yhteyttä.

72. Näin ollen on hylättävä perustelu, joka koskee tarvetta varmistaa pääasiassa kyseessä olevan verojärjestelmän johdonmukaisuus.

73. Saksan hallituksen esittämä toinen peruste, eli verovalvonnan tehokkuuden varmistamista koskeva vaatimus,(43) on mielestäni ratkaistava samalla tavalla.

74. Kuten kyseinen hallitus toteaa, jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/799/ETY(44) ei voida soveltaa jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden toimivaltaisten viranomaisten välisissä suhteissa.

75. Kyseisellä direktiivillä käyttöön otettu yhteistyö ei kuitenkaan ulotu edes jäsenvaltioiden veroviranomaisten välillä tietoihin, jotka koskevat perintö- ja lahjaverojen suorittamista, vaan yksinomaan tulo- ja varallisuusveroihin sekä vuodesta 2004 vakuutusmaksuista perittäviin veroihin.

76. Lisäksi tiedot, joihin Saksan hallitus viittaa, joista se tuo ensinnäkin esille perinnönsaajalle tehtävän ilmoituksen ja joiden luotettavuutta on sen mielestä valvottava turvautumalla yhteistyöhön sen valtion veroviranomaisten kanssa, jossa perintöoikeus on syntynyt, koskevat ennen kaikkea

kuolintodistuksia ja muita perinnönjättäjän asuinvaltion väestörekisteriviranomaisten toimittamia asiakirjoja, jotka – vaikka niiden kuulumista veroviranomaisten yhteistyön piiriin voidaan perustellusti epäillä – voidaan kuitenkin saada, kuten komissio aivan oikein toteaa, Saksan liittotasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä perintöverotusta koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 30.11.1978 tehdyn sopimuksen 13 artiklan nojalla.

77. Tästä seikasta huolimatta tämänkaltaiset viralliset tiedot ja asiakirjat, jotka eivät yleensä edellytä monimutkaista arviointia, voi aivan hyvin toimittaa perinnönsaaja, eikä verovähennyksen myöntämiseksi ole tarpeen turvautua kyseisen kolmannen maan toimivaltaisten viranomaisten järjestelmälliseen yhteistyöhön. Todettakoon vielä, että pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön mukaan 500 000 euron verovähennys myönnetään perinnönsaajalle, joka asuu Saksassa ja joka saa kolmannessa maassa sijaitsevaan omaisuuteen kohdistuvan perintösaannon kyseisen kolmannen maan alueella kuolinhetkenään asuneelta henkilöltä. On kuitenkin vähintään paradoksaalista, että Saksan viranomaiset eivät näe estettä tällaisen vähennyksen myöntämiselle, vaikka ne ovat tällöin riippuvaisia perinnönsaajan yhteistyöstä kuolemaan ja ulkomailla asuvan puolison perintöön liittyvien tietojen saamiseksi samoin kuin tilanteessa, jossa ne kieltäytyvät myöntämästä pääasiassa kyseessä olevaa verovähennystä.

78. Näissä olosuhteissa kumpikaan Saksan hallituksen esille tuomista yleistä etua koskevista perusteista ei voi mielestäni menestyä.

79. Näin ollen ei ole tarpeen pohtia pääasiassa kyseessä olevien kansallisten säännösten oikeasuhteisuutta.

80. Jos unionin tuomioistuin kuitenkin pitäisi tarpeellisena lausua tästä kysymyksestä, yhdyn komission huomautuksiin, joiden mukaan pääasiassa kyseessä olevat kansalliset säännökset ylittävät sen, mikä on tarpeen esitettyjen yleistä etua koskevien tavoitteiden toteuttamiseksi. Kun pääasian tapauksessa Saksassa sijaitseva ja kyseisessä jäsenvaltiossa verotettu jäämistö muodostaa yli 60 prosenttia perinnön arvosta, pääasian kantajalle myönnetty 2 000 euron kiinteä verovähennys vastaa vain 0,4:ää prosenttia vähennyksestä, jonka hän olisi saanut, jos hän olisi asunut Saksassa puolisonsa kuolinhetkellä. Tällainen erilainen kohtelu on selvästi suhteeton kumpaankin Saksan hallituksen esille tuomaan yleistä etua koskevaan perusteeseen nähden.

81. Kysymys siitä, mikä on asianmukainen verovähennyksen taso tai määrä Saksan ulkopuolella asuvien henkilöiden tilanteessa pääasiassa kyseessä olevien kansallisten säännösten oikeasuhteisuuden varmistamiseksi, kuuluu puolestaan verotusjäsenvaltion toimivaltaisten viranomaisten vastuulle.

82. Pääasian kantajan tilanteessa voidaan ajatella, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, jonka tehtävänä on ratkaista sen käsiteltäväksi saatettu oikeusriita, on käyttäessään pidemmälle kuin kanteen kohteena olevan päätöksen pelkkään kumoamiseen ulottuvaa toimivaltaa itse jätettävä soveltamatta kiinteää verovähennystä.

83. Jos oletetaan, että sillä siis olisi tällainen toimivalta, sen vaikeutena olisi tällöin selvittää, edellyttääkö maassa asuvien ja ulkomailla asuvien yhdenvertainen kohtelu koko 500 000 euron vähennyksen myöntämistä, vaikka Saksassa verotettu perintöosuus, jonka Welte on perinyt, ei vastaa koko perinnön määrää, kuten pääsääntöisesti yleisesti verovelvollisten puhtaasti maan sisäisissä tilanteissa.

84. Tähän kysymykseen on mielestäni vastattava myöntävästi. Kuten olen jo todennut, Welten tilanne ei nähdäkseni poikkea merkittävästi sellaisen Saksassa asuvan henkilön tilanteesta, joka saa Saksassa perinnön puolisoltaan, joka on niin ikään asunut Saksassa kuolinhetkellään, kun tämä perintö muodostuu yksinomaan kiinteästä omaisuudesta. Kaikkien seikkojen ollessa muutoin

samanlaisia tällaiselle asukkaalle olisi myönnetty koko vähennys, eikä tämän olisi täytynyt suorittaa perintöveroa tämän omaisuuden saannosta.

85. Kun lisäksi otetaan huomioon pääasian olosuhteet, erityisesti Welten perimän kiinteistön merkittävä osuus hänen puolisonsa kuoleman seurauksena syntyneen koko perintöoikeuden arvosta, Saksan liittotasavallalla näyttäisi olevan parhaat edellytykset ottaa huomioon verovelvollisen henkilö- ja perhekohtainen tilanne. Analogisesti asiassa Beker ja Beker antamassani ratkaisuehdotuksessa⁽⁴⁵⁾ esittämäni ja unionin tuomioistuimen kyseisen tuomion 60 kohdassa hyväksymän kannan mukaan verovähennys pitäisi tässä tapauksessa tehdä kokonaisuudessaan tässä jäsenvaltiossa saadusta perintöosuudesta.

III Ratkaisuehdotus

86. Kaikilla näillä perusteilla ehdotan, että unionin tuomioistuin ratkaisee asian seuraavasti:

EY 56, EY 57 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle perintöveroa koskevalle jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään 2 000 euron verovähennyksestä, jos kolmannessa maassa asuva henkilö saa perintönä tässä samassa kolmannessa maassa asuvalta henkilöltä mainitussa jäsenvaltiossa sijaitsevan tontin, mutta hänelle olisi myönnetty 500 000 euron verovähennys, jos perinnönjättäjän tai perinnönsaajan asuinpaikka olisi perinnönjättäjän kuollessa ollut kyseisessä jäsenvaltiossa.

1 – Alkuperäinen kieli: ranska.

2 – Huomattakoon, että unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa pääasian asianosaiset ilmoittivat, että tontilla sijaitsi Welte-Schenkelin vanhempien kotitalo, jonka tämä itse oli perinyt joitakin kuukausia ennen kuolemaansa.

3 – Sellaisena kuin se on julkaistuna 27.2.1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), sellaisena kuin se on muutetuna perintöverotusta ja verotusarvon määräämistä koskevien säännösten uudistamisesta 24.12.2008 annetun lain (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts; BGBl. 2008 I, s. 3018) 1 §:llä.

4 – Sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2006 annetulla vuotuisella verolailla (Jahressteuergesetz; BGBl. 2006 I, s. 2049), sellaisena kuin se on muutettuna perintöverotusta ja verotusarvon määräämistä koskevien säännösten uudistamisesta 24.12.2008 annetun lain 2 §:llä.

5 – Myös pankkisaatavien perintöverotus näyttää kuuluvan perinnönjättäjän asuinvaltion toimivaltaan Saksan liittotasavallan ja Sveitsin valaliiton välillä perintöverotusta koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi 30.11.1978 tehdyn sopimuksen (BGBl., 1980 II, s. 594) 8 artiklan mukaan.

6 – Asia C-510/08, tuomio 22.4.2010 (Kok., s. I-3553, 56 kohta).

7 – Asia C-101/05, tuomio 18.12.2007 (Kok., s. I-11531, 27 ja 31 kohta).

8 – EYVL 2002, L 114, s. 6.

9 – Ks. vastaavasti mm. asia C-513/03, van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006 (Kok., s. I-1957, 25 ja 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja asia C-70/09, Hengartner ja Gasser, tuomio 15.7.2010 (Kok., s. I-7233, 27 ja 28 kohta).

10 – Ks. vastaavasti asia C-541/08, Fokus Invest, tuomio 11.2.2010 (Kok., s. I-1025, 35 ja 36 kohta).

11 – Ks. perustamissopimuksen 67 artiklan [artikla kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) liitteessä I oleva XI otsikko, joka koskee muun muassa toimia, joilla henkilön omaisuus siirretään kokonaisuudessaan tai osittain, joko hänen eläessään tai hänen kuoltuaan. Unionin tuomioistuin on tällä perusteella pitänyt EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuina pääomanliikkeinä perintösaantoja, joiden osatekijät eivät rajoitu yhden ainoan jäsenvaltion sisälle. Ks. mm. em. asia van Hilten-van der Heijden, tuomion 42 kohta; asia C-11/07, Eckelkamp ym., tuomio 11.9.2008 (Kok., s. I-6845, 39 kohta); asia C-43/07, Arens-Sikken, tuomio 11.9.2008 (Kok., s. I-6887, 30 kohta); asia C-67/08, Block, tuomio 12.2.2009 (Kok., s. I-883, 20 kohta) ja asia C-35/08, Busley ja Cibrian Fernandez, tuomio 15.10.2009 (Kok., s. I-9807, 18 kohta).

12 – Ks. erityisesti em. asia Eckelkamp ym., tuomion 38 kohta; em. asia Arens-Sikken, tuomion 29 kohta ja em. asia Block, tuomion 19 kohta.

13 – Ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-163/94, C-165/94 ja C-250/94, Sanz de Lera ym., tuomio 14.12.1995 (Kok., s. I-4821, 35–37 kohta).

14 – Asia C-31/11, Scheunemann, tuomio 19.7.2012, 21–23 kohta. Kyseisessä asiassa Saksan kansalaisen saaman perinnön kohteena oli Kanadaan sijoittautuneen yhtiön koko pääoma, ja tämä perintösaanto jäi Saksan lainsäädännön nojalla tiettyjen veroetujen ulkopuolelle. Unionin tuomioistuin katsoi (ks. tuomion 31–34 kohta), että tässä tilanteessa kyseisen omistussuuden perusteella oli mahdollista vaikuttaa selvästi yhtiön päätöksiin ja määrätä sen toiminnasta, ja sitä oli näin ollen tutkittava sijoittautumisvapauden kannalta, jota ei sovelleta jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisissä suhteissa. Huomattakoon, että unionin tuomioistuin oli jo soveltanut sijoittautumisvapautta perintöverolainsäädäntöön, jota sovellettiin perheyhtiöön, jonka osakepääomasta perinnönjättäjä omisti vähintään 50 %. Ks. asia C-464/05, Geurts ja Vogten, tuomio 25.10.2007 (Kok., s. I-9325, 13 ja 14 kohta).

15 – Ks. vastaavasti mm. em. asia Hilten-van der Heijden, tuomion 44 kohta; em. asia Block, tuomion 24 kohta ja asia C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, tuomio 10.2.2011 (Kok., s. I-497, 22 kohta). Asia Hilten-van der Heijden koski sellaisen Alankomaiden kansalaisen jättämää perintöä, jonka verotuksellinen kotipaikka oli hänen kuolinhetkellään Sveitsissä.

16 – Ks. vastaavasti myös em. asia Arens-Sikken, tuomion 38 ja 40 kohta, jossa kansallisessa lainsäädännössä sovellettiin eri laskentamenetelmää omaisuuden saannosta tosiasiallisesti maksettavaksi tulevan perintöveron määrittämiseksi sen mukaan, oliko perinnönjättäjän asuinpaikka hänen kuolinhetkellään sen paikkakunnan jäsenvaltiossa, jossa perintösaannon kohteena oleva kiinteistö sijaitsi, vai ei.

17 – Ks. mm. em. asia Mattner, tuomion 30 kohta ja em. asia Missionswerk Werner Heukelbach, tuomion 29 kohta.

18 – Erityisesti sukulaissuhteet ja omaisuuden arvo, joiden perusteella veron laskentaperusta, veroluokka ja verokanta määräytyvät.

19 – Ks. em. asia Eckelkamp ym., tuomion 62–63 kohta; em. asia Arens-Sikken, tuomion 56–57 kohta ja em. asia Mattner, tuomion 36–38 kohta.

20 – Ks. em. asia Arens-Sikken, tuomion 17 kohta.

21 – Ibid., tuomion 7 ja 8 kohta.

22 – Asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok., s. I-225, 31, 32 ja 34 kohta). Ks. myös asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999 (Kok., s. I-5451, 22 ja 23 kohta).

23 – Asia C-376/03, D., tuomio 5.7.2005 (Kok., s. I-5821, 38 kohta).

24 – Voidaan kuitenkin epäillä tällaista analogiaa, sillä toisin kuin tulo- tai varallisuusvero, perintövero ei riipu verovelvollisen veronmaksukyvystä vaan tämän sukulaissuhteesta perinnönjättäjään ja perinnön arvosta.

25 – Ks. analogisesti tuloverotuksesta em. asia Schumacker, tuomion 36 ja 37 kohta ja em. asia Gschwind, tuomion 27 kohta.

26 – Ks. mm. asia C-169/03, Wallentin, tuomio 1.7.2004 (Kok., s. I-6443, 17 ja 18 kohta); asia C-329/05, Meindl, tuomio 25.1.2007 (Kok., s. I-1107, 26 kohta) ja asia C-39/10, komissio v. Viro, tuomio 10.5.2012, 53 kohta.

27 – Ks. analogisesti mm. em. asia Wallentin, tuomion 17 kohta ja em. asia komissio v. Viro, tuomion 53 kohta.

28 – Huomattakoon, että EY 57 artiklan 1 kohtaa ei sovelleta kolmeen muuhun Euroopan vapaakauppajärjestön (EFTA) maahan eli Islantiin, Norjaan ja Liechtensteiniin, jotka ovat Euroopan talousalueesta (ETA) tehdyn sopimuksen osapuolia, sillä niiden keskinäisissä suhteissa ja suhteissa unionin jäsenvaltioihin pääomien vapaaseen liikkuvuuteen sovelletaan kyseisen sopimuksen 40 artiklaa, joka on asiallisesti samanlainen kuin EY 56 artiklan 1 kohta. Ks. asia C-452/01, Ospelt ja Schlössle Weissenberg, tuomio 23.9.2003 (Kok., s. I-9743, 30–32 kohta) ja asia C-476/10, projektart ym., määräys 24.6.2011 (Kok., s. I-5615, 36–38 kohta), jossa asetetaan vastakkain juuri Sveitsin valaliiton tilanne ja niiden kolmen muun EFTA-maan tilanne, jotka ovat ETA-sopimuksen osapuolia.

29 – Ks. vastaavasti asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007 (Kok., s. I-4051, 41 kohta) ja em. asia A, tuomion 49 kohta ja em. asia Fokus Invest, tuomion 42 kohta. Ks. myös asia C-384/09, Prunus ja Polonium, tuomio 5.5.2011 (Kok., s. I-3319, 36 kohta).

30 – Ks. mm. em. asia Holböck, tuomion 34 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

31 – Ks. vastaavasti myös julkisasiamies Cruz Villalónin em. asiassa Prunus ja Polonium antaman ratkaisuehdotuksen 64 kohta.

32 – On syytä todeta, että toisin kuin yhtiön omistususuutta koskeva perintösaanto, joka voi em. asiassa Geurts ja Vogten ja em. asiassa Scheunemann annettuihin tuomioihin perustuvan oikeuskäytännön mukaan kuulua sijoittautumisvapauden soveltamisalaan, unionin tuomioistuimien on tähän mennessä aina katsonut, että rajat ylittävät perintösaannot, jotka käsittävät sekä irtainta että kiinteää omaisuutta tai joiden kohteena on yksinomaan kiinteää omaisuutta, kuuluvat pääomien vapaan liikkuvuuden piiriin. Ks. tältä osin mm. em. asia Busley ja Cibrian Fernandez, tuomion 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

33 – Alaviite ei koske suomennosta.

34 – EYVL 1992, C 224, s. 104 (konsolidoitu versio).

35 – EYVL 1994, C 241, s. 21.

36 – Ks. Itävallan, Suomen ja Ruotsin osalta liittymisasiakirjan 70, 87 ja 114 artikla.

37 – Tähän tulkintaan yhtyvät kuitenkin useat ranskalaiset hallintotuomioistuimet. Ks. mm. asia Caisse autonome des travailleurs salariés de Monaco, Cour administrative d'appel de Paris'n tuomio 7.10.2011, *Droit fiscal*, 2011, nro 49, comm. 616, ratkaisuehdotus Ph. Blanc; asia Min. v. M. Graetz, Cour administrative d'appel de Marseillen tuomio 13.3.2012, *Droit fiscal*, 2012, nro 25, comm. 342 Ch. Laroche, ratkaisuehdotus G. Guidal. Tähän mennessä yksikään ranskalainen tuomioistuin ei kuitenkaan ole esittänyt asiasta ennakkoratkaisukysymystä unionin tuomioistuimelle. Suuressa osassa ranskalaisesta vero-oikeuskirjallisuudesta hyväksytään edellä mainittujen tuomioistuinten omaksuma tulkinta. Ks. tästä erityisesti Maitrot de la Motte, A., "La libre circulation des capitaux et l'imposition des plus-values de cessions immobilières par des résidents d'États tiers à l'UE", *Droit fiscal*, 2011, nro 18, comm. 338; Dinh, E., "Les investissements immobiliers sont-ils des investissements directs au sens de l'article 64 TFUE ('clause de gel')? À propos de TA Montreuil, 8 décembre 2011, Mme Beaufour", *Droit fiscal*, 2012, nro 25, 339 ja Laroche, Ch., "Article 164 C du CGI et liberté de circulation des capitaux: ça chauffe pour la clause de gel!", *Droit fiscal*, 2012, nro 25, comm. 342.

38 – Em. asia Fokus Invest, tuomion 18 kohta.

39 – Ks. tältä osin julkisasiamies Cruz Villalónin em. asiassa Prunus ja Polonium antaman ratkaisuehdotuksen 44 kohta.

40 – Em. asia Prunus ja Polonium, tuomion 37 kohta.

41 – Ks. mm. asia C-182/08, Glaxo Wellcome, tuomio 17.9.2009 (Kok., s. I-8591, 77 kohta) ja asia C-250/08, komissio v. Belgia, tuomio 1.12.2011 (Kok., s. I-12341, 70 kohta).

42 – Em. asia Glaxo Wellcome, tuomion 78 kohta ja em. asia komissio v. Belgia, tuomion 71 kohta.

43 – Unionin tuomioistuin on katsonut, että tällaisella perusteella voidaan oikeuttaa rajoituksia unionin oikeudessa taattuihin liikkuvuuden vapauksiin. Ks. mm. yhdistetyt asiat C-155/08 ja C-157/08, X ja Passenheim-van Schoot, tuomio 11.6.2009 (Kok., s. I-5093, 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

44 – EYVL L 336, s. 15. Tätä direktiiviä on muutettu useaan otteeseen, viimeksi 20.11.2006 (EUVL L 363, s. 129). Tällä direktiivillä käyttöön otettu yhteistyö käsittää myös vakuutusmaksuista perittävät verot, kuten direktiivin nimi osoittaa 16.11.2004 tehdystä muutoksesta lähtien.

45 – Ks. 12.7.2012 antamani ratkaisuehdotuksen 54 kohta asiassa C-168/11, Beker, tuomio 28.2.2013.