

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

30 päivänä kesäkuuta 2016 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Pääomien vapaa liikkuvuus – Perintövero – Jäsenvaltion säännöstö, jossa säädetään perintöveron alentamisesta, jota sovelletaan jäämistöihin, jotka sisältävät omaisuutta, joka on jo ollut kuoleman johdosta tapahtuvan sellaisen saannon kohteena, josta on kannettu perintöveroa kyseisessä jäsenvaltiossa – Rajoitus – Oikeuttaminen – Verojärjestelmän johdonmukaisuus

Asiassa C-123/15,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 20.1.2015 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 12.3.2015, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Max-Heinz Feilen

vastaa

Finanzamt Fulda,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ileši? sekä tuomarit C. Toader, A. Rosas, A. Prechal ja E. Jaraši?nas (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies I. Illéssy,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 27.1.2016 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Max-Heinz Feilen, edustajanaan P. Thouet, Rechtsanwalt,
- Saksan hallitus, asiamiehenään T. Henze,
- Espanjan hallitus, asiamiehenään A. Rubio González,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään S. Sutton ja M. Holt, avustajanaan R. Hill, barrister,
- Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier ja W. Roels,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.3.2016 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 asiassa, jossa vastakkain ovat Max-Heinz Feilen ja Finanzamt Fulda (Fuldan verotoimisto, Saksa) ja jossa on kyse viimeksi mainitun kieltäytymisestä myöntää Feilenille oikeutta alennukseen perintöverosta, jota kannetaan hänen äitinsä jäämistöstä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Perintö- ja lahjaverolain (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, jäljempänä ErbStG), sellaisena kuin sitä sovelletaan verovuoteen 2007, 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan kuoleman johdosta tapahtuvista saannoista kannetaan perintöveroa.

4 ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisuuden piiriin kuuluu

1. edellä 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa kaikki siirtyvä omaisuus, jos perinnönjättäjä kuolinhetkellään – – tai saaja verovelvollisuuden syntymisajankohtana – – asui Saksassa. Saksassa asuvaksi katsotaan:

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

– –

3. kaikissa muissa tilanteissa sellainen siirtyvä omaisuus, joka on verotusarvon määrittämisestä annetun lain [(Bewertungsgesetz)] 121 §:ssä tarkoitettua Saksassa olevaa omaisuutta. – –”

5 ErbStG:n 15 §:n, jossa vahvistetaan veroluokat, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Sen henkilökohtaisen suhteen perusteella, joka saajalla on perinnönjättäjään tai lahjanantajaan, erotetaan seuraavat kolme veroluokkaa:

Veroluokka I:

1. aviopuoliso ja rekisteröidyn parisuhteen osapuoli,

2. lapset ja lapsipuolet,

3. edellä 2 kohdassa mainittujen lasten ja lapsipuolten jälkeläiset,

4. vanhemmat ja muut suoraan ylenevässä sukupolvessa olevat sukulaiset, kun saanto johtuu kuolemasta;

– –”

6 ErbStG:n 27 §:ssä säädetään perintöveron alennuksesta seuraavaa:

”(1) Jos veroluokkaan I kuuluvat henkilöt saavat kuoleman johdosta tapahtuvalla saannolla omaisuutta, joka on jo siirtynyt tähän veroluokkaan kuuluville henkilöille saantoa edeltäneiden kymmenen vuoden aikana ja josta oli kannettava vero tämän lain mukaisesti, tästä omaisuudesta maksettavaa veroa alennetaan seuraavasti, jollei 3 momentista muuta johdu:

prosenttia

kun verovelvollisuuden syntymisajankohtien välillä on kulunut

50

enintään yksi vuosi

45

yli yksi vuosi mutta enintään kaksi vuotta

40

yli kaksi mutta enintään kolme vuotta

35

yli kolme mutta enintään neljä vuotta

30

yli neljä mutta enintään viisi vuotta

25

yli viisi mutta enintään kuusi vuotta

20

yli kuusi mutta enintään kahdeksan vuotta

10

yli kahdeksan mutta enintään kymmenen vuotta

— —

(3) Edellä olevan 1 momentin mukainen alennus ei saa ylittää määrää, joka saadaan soveltamalla 1 momentissa mainittuja prosenttiosuuksia veroon, jonka aiempi saaja on maksanut samaan omaisuuteen kohdistuvasta saannosta.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

7 Saksassa asuva Feilen on äitinsä, jonka viimeinen kotipaikka oli Saksassa ja joka kuoli kyseisessä valtiossa vuonna 2007, ainoa perillinen. Jäämistö koostui pääasiallisesti äidin osuudesta vuonna 2004 Itävallassa kuolleen tyttärensä jäämistöön; myös äiti oli asunut Itävallassa tyttärensä kuolemaan asti. Koska tyttären jäämistö jaettiin Itävallassa vasta äidin kuoleman jälkeen, Feilen maksoi siihen liittyvät määrältään 11 961,91 euron verot.

8 Äidiltään saamastaan perinnöstä tekemässään perintöveroilmoituksessa Feilen yhtäältä merkitsi Itävallassa maksamansa verot kuolinpesän veloiksi ja toisaalta pyysi veronalennusta perintöverosta ErbStG:n 27 §:n nojalla. Fuldan verotoimisto vähensi 28.10.2009 tekemässään päätöksessä Itävallassa maksetun perintöveron kuolinpesän velkoina mutta kieltäytyi myöntämästä veronalennusta.

9 Finanzgericht (ensimmäisen asteen verotuomioistuin, Saksa) hylkäsi kanteen, jonka Feilen teki edellä mainitusta päätöksestä, sillä perusteella, että ErbStG:n 27 §:n 1 momentissa edellytetään tämän lain mukaisesti verotettua aikaisempaa saantoa. Tilanne ei käsiteltävässä asiassa ollut näin, koska äidin aikaisemmasta saannosta, joka perustui hänen tyttäreltään saamaansa perintöön, ei ollut määrätty Saksassa perintöveroa, koska äiti tai tytär eivät kumpikaan olleet tyttären kuolinhetkellä ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla Saksassa asuvia ja koska jäämistö ei sisältänyt ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 3 kohdassa tarkoitettua Saksassa olevaa omaisuutta.

10 Revision-valitusta käsittelevällä Bundesfinanzhofilla (liittovaltion verotuomioistuin, Saksa), on epäilyjä ErbStG:n 27 §:n yhteensoveltuvuudesta unionin oikeuden kanssa.

11 Se huomauttaa ensinnäkin, että pääasian kantajan saama perintö voi kuulua pääomanliikkeitä koskevien unionin oikeussääntöjen soveltamisalaan. Sen mukaan Feilenin äidiltään saamaa perintöä ei tule pitää täysin jäsenvaltion sisäisenä tapahtumana, sillä äidin omaisuus koostui pääasiallisesti hänen osuudestaan tyttärensä jäämistöön Itävallassa.

12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa toiseksi, että ErbStG:n 27 §:n 1 momentin mukaisen veronalennuksen epääminen voi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa olla pääomanliikkeitä koskeva rajoitus, sillä se pienentää sellaisen jäämistön arvoa, johon sisältyy ulkomaisen perintöveron kohteena ollutta omaisuutta. Sillä on tässä yhteydessä epäilyksiä siitä, pitäisikö 12.2.2009 annetun tuomion Block (C-67/08, EU:C:2009:92) valossa katsoa, ettei kyseessä ole tällainen rajoitus.

13 Kolmanneksi mainittu tuomioistuin pohtii, onko ErbStG:n 27 §:stä mahdollisesti aiheutuva pääoman vapaan liikkuvuuden rajoitus oikeutettu EUT-sopimuksen määräysten nojalla.

14 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko pääomien vapaa liikkuvuus, josta määrätään SEUT 63 artiklan 1 kohdassa yhdessä SEUT 65 artiklan kanssa, esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan tiettyyn veroluokkaan kuuluvien henkilöiden saadessa omaisuutta kuoleman johdosta tapahtuvalla saannolla perintöveroa alennetaan, jos jäämistöön sisältyy omaisuutta, joka on siirtynyt tähän veroluokkaan kuuluville henkilöille saantoa edeltäneiden kymmenen vuoden aikana, ja tästä aikaisemmasta saannosta on määrätty perintövero kyseisessä jäsenvaltiossa, mutta jonka mukaan veronalennus ei ole mahdollinen, jos aikaisemmasta saannosta on kannettu perintövero toisessa jäsenvaltiossa?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

15 Kansallinen tuomioistuin pyrkii kysymyksellään selvittämään, ovatko SEUT 63 artiklan 1 kohta ja SEUT 65 artikla esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan tiettyyn veroluokkaan kuuluvien henkilöiden saadessa perintöä perintöveroa alennetaan, jos jäämistöön sisältyy omaisuutta, joka on jo siirtynyt perintönä ensin mainittua perintösaantoa edeltäneiden kymmenen vuoden aikana ja josta on kannettu perintövero

kyseisessä jäsenvaltiossa.

16 Kuten kansallinen tuomioistuin toteaa, perinnöt, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle, ovat unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 63 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden keskeiset osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (ks. vastaavasti tuomio 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, 39–42 kohta; tuomio 17.1.2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, 24 ja 25 kohta; tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 19 ja 20 kohta ja tuomio 3.9.2014, komissio v. Espanja, C-127/12, ei julkaistu, EU:C:2014:2130, 52 ja 53 kohta).

17 Pääasiassa kyseessä oleva perintö sisältää omaisuutta, joka on peräisin Feilenin sisaren ja äidin välisestä aikaisemmasta perintösaannosta Itävallassa, jossa tuo perintöomaisuus sijaitsi ja jossa hänen äitinsä asui mainitun sisaren kuolinhetkellä. Tämän rajatylittävän tekijän johdosta Feilenille ei myönnetty oikeutta ErbStG:n 27 §:ssä säädettyyn veronalennukseen. Koska kuvatuslaista tilannetta ei voida pitää täysin jäsenvaltion sisäisenä tilanteena, pääasiassa kyseessä oleva perintö on toimi, joka kuuluu SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla pääomanliikkeiden alaan.

18 Näin ollen on tutkittava, muodostaako pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pääomanliikkeiden rajoituksen, ja jos näin on, onko tämä rajoitus oikeutettu.

Pääomanliikkeiden rajoituksen olemassaolo

19 Unionin tuomioistuin on jo todennut, että jäsenvaltion säännöstö, jonka mukaan perintöverotusta koskevan etuuden – kuten veron perusteesta tehtävä vähennys – soveltaminen riippuu perinnönjättäjän tai perinnönsaajan asuinpaikasta tai perintöomaisuuden sijaintipaikasta, muodostaa SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletyn pääomanliikkeiden rajoituksen, jos se johtaa siihen, että perintöihin, joissa on osapuolena ulkomailla asuvia henkilöitä tai jotka sisältävät muussa jäsenvaltiossa sijaitsevaa omaisuutta, kohdistuu suurempi verorasitus kuin niihin perintösaantoihin, joissa on osapuolena vain verotusjäsenvaltiossa asuvia henkilöitä tai jotka sisältävät ainoastaan siellä sijaitsevaa omaisuutta, ja sillä pienennetään näin ollen tällaisen perinnön arvoa (ks. vastaavasti tuomio 17.1.2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, 30–35 kohta; tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 23–26 kohta; tuomio 3.9.2014, komissio v. Espanja, C-127/12, ei julkaistu, EU:C:2014:2130, 57–60 kohta ja tuomio 4.9.2014, komissio v. Saksa, C-211/13, ei julkaistu, EU:C:2014:2148, 40–43 kohta).

20 Käsitlevässä asiassa ErbStG:n 27 §:n 1 momentissa säädetään, että I veroluokkaan kuuluvien henkilöiden saadessa omaisuutta kuoleman johdosta tapahtuvalla saannolla veronalennus myönnetään, jos omaisuus on jo siirtynyt tähän veroluokkaan kuuluville henkilöille saantoa edeltäneiden kymmenen vuoden aikana ja jos aikaisemmasta saannosta on kannettu perintöveroa Saksassa. Koska tällainen vero kannetaan ErbStG:n 2 §:n nojalla silloin, kun perinnönjättäjän kotipaikka tai asuinpaikka kuolinhetkellä tai perinnönsaajan kotipaikka tai asuinpaikka verotettavan tapahtuman toteutumishetkellä oli Saksassa tai kun perinnön kohteena oli Saksassa oleva omaisuus, veronalennuksen myöntäminen edellyttää, että kyseessä oleva omaisuus sijaitsi Saksassa aiemman perinnön tapahtumahetkellä tai, jos se sijaitsi ulkomailla, että ainakin yksi perinnön osapuolista asui Saksassa.

21 Tällä säännöstöllä saatetaan täten veronalennuksen saaminen riippuvaiseksi perinnön kohteena olevan omaisuuden sijaintipaikasta aiemman perinnön tapahtumahetkellä ja perinnönjättäjän tai perinnönsaajan asuinpaikasta samaisen aiemman perinnön tapahtumahetkellä. Tästä seuraa, että perinnöstä, joka sisältää omaisuutta, joka sijaitsi muussa

jäsenvaltiossa aiemman perinnön – jonka osapuolista kukaan ei asunut Saksassa – tapahtumahetkellä, kannetaan korkeampi perintövero kuin perinnöistä, jotka sisältävät ainoastaan omaisuutta, joka sijaitsi Saksassa aiemman perinnön tapahtumahetkellä, tai omaisuutta, joka sijaitsi muussa jäsenvaltiossa sellaisen aiemman perinnön tapahtumahetkellä, jonka osapuolista ainakin yksi asui Saksassa. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, tämän säännösten johdosta perinnön arvo alenee.

22 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö on SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomanliikkeiden rajoitus.

23 Koska kansallinen tuomioistuin on esittänyt epäilyksiä siitä, kyseenalaistetaanko 12.2.2009 annetulla tuomiolla Block (C-67/08, EU:C:2009:92) tämä päätelmä, on todettava, että toisin kuin mainitussa tuomiossa tutkitussa tilanteessa, pääasian oikeudenkäynnissä ei ole kyse saman perinnön osatekijöiden kaksinkertaisesta verottamisesta eri jäsenvaltiossa, vaan jäsenvaltion perintöön kohdistamasta verokohtelusta, joka on erilainen sen mukaan, sisältääkö perintö omaisuutta, josta on jo kannettu veroa kyseisessä jäsenvaltiossa aiemman perinnön yhteydessä.

Pääomanliikkeiden rajoituksen oikeuttamisperusteet

24 SEUT 65 artiklaan perustuvasta mahdollisesta oikeuttamisperusteesta on todettava, että mainitun artiklan 1 kohdan a alakohdan sanamuodon mukaan se, mitä 63 artiklassa määrätään, ”ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella”.

25 SEUT 65 artiklan tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden perusperiaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen kyseistä määräystä ei voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin jäsenvaltioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa EUT-sopimuksen kanssa. SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta itseään nimittäin rajoittaa saman artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että mainitussa 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka [SEUT] 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista” (tuomio 4.9.2014, komissio v. Saksa, C-211/13, ei julkaistu, EU:C:2014:2148, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

26 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava SEUT 65 artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä. Oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta kansallisten verosäännösten, joiden mukaan perintö- tai lahjaveroa laskettaessa kyseisessä jäsenvaltiossa asuvia kohdellaan eri tavalla kuin muualla asuvia tai kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevaa omaisuutta kohdellaan eri tavalla kuin tuon alueen ulkopuolella sijaitsevaa omaisuutta, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä (tuomio 3.9.2014, komissio v. Espanja, C-127/12, ei julkaistu, EU:C:2014:2130, 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Nyt kyseessä olevien tilanteiden toisiinsa rinnastettavuudesta on todettava, että on kiistatonta, että pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä asetetaan Saksassa asuvat veroluokkaan I kuuluvat henkilöt, jotka saavat perintönä jäämistön, johon sisältyy omaisuutta, joka on jo siirtynyt tähän veroluokkaan kuuluville henkilöille perintönä ensin mainittua perintösaantoa edeltäneiden kymmenen vuoden aikana, perintöveron kannalta samaan asemaan riippumatta mainitun omaisuuden sijainnista tai perinnön osapuolten asuinpaikasta mainitun aiemman

perinnön tapahtumahetkellä. Mainitulla säännöstöllä kohdellaan näitä henkilöitä eri tavalla ainoastaan ErbStG:n 27 §:n 1 momentissa säädetyn perintöveron alennuksen soveltamiseksi sen mukaan, sijaitsiko kyseessä oleva omaisuus Saksassa aiemman perinnön tapahtumahetkellä ja asuivatko kyseisen perinnön osapuolet siellä (ks. analogisesti tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevalla säännöstöllä toteutettava erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka ovat objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa.

29 Täten on tutkittava, voidaanko tällainen säännöstö oikeuttaa objektiivisesti yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, kuten tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on maininnut ja johon Saksan hallitus on vedonnut.

30 Tästä on muistutettava, että unionin tuomioistuin on jo hyväksynyt sen, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käytön rajoitus. Tällaisen oikeuttamisperusteen hyväksyminen edellyttää kuitenkin sitä, että kyseisen veroedun osoitetaan olevan välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännösten päämäärään nähden (tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 59 kohta ja tuomio 7.11.2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, 65 ja 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että ErbStG:n 27 §:n 1 momentissa säädetystä veronalennuksesta aiheutuva etu on välittömässä yhteydessä siihen, että saman omaisuuden perintösaannosta on jo kannettu perintövero. Mainittu tuomioistuin täsmentää, että kyseisen säännöksen tarkoituksena on tilanteessa, jossa sama omaisuus siirtyy useita kertoja veroluokkaan I kuuluvien henkilöiden välillä kymmenen vuoden kuluessa, alentaa enintään 50 prosentilla tähän omaisuuteen kohdistuvaa perintöveroa, mikäli omaisuuden edellistä saajaa on verotettu siitä.

32 Saksan hallitus yhtyy pääpiirteissään tähän arvioon ja täsmentää, että ErbStG:n 27 § perustuu ajatukseen siitä, että omaisuus siirtyy lähisukulaisten välillä sukupolvelta toiselle ja että lähimenneisyydessä jo verotetun saman omaisuuden verottaminen uudestaan on tietystä määrin epäoikeudenmukaista. Sen mukaan mainitulla pykälällä on tarkoitus välttää osittain saman omaisuuden verottaminen kahteen kertaan lyhyellä aikavälillä luopumalla kantamasta osaa perintöverosta, jos tällainen vero on jo kannettu Saksassa aiemmasta perinnöstä kyseisessä pykälässä säädetyn ajan kuluessa. Saksan hallituksen mukaan se, ettei alennusta perintöveroista myönnetä tilanteessa, jossa aikaisempaa saantoa on verotettu yksinomaan ulkomailla, liittyy objektiivisesti siihen seikkaan, ettei Saksan liittotasavalta ole voinut verottaa kyseistä saantoa eikä saada siihen liittyviä verovaroja.

33 Näiden seikkojen valossa on selvää, että kyseinen veroetu on rakenteeltaan symmetrisesti looginen, koska perintöveron alennuksen voivat saada ainoastaan henkilöt, jotka saavat perintönä omaisuutta, josta on kannettu tällainen vero Saksassa aiemman perinnön yhteydessä (ks. tuomio 1.12.2011, komissio v. Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, 73 kohta ja tuomio 1.12.2011, komissio v. Unkari, C-253/09, EU:C:2011:795, 74 kohta). Tämä logiikka särkyisi, jos kyseisestä veroedusta hyötyisivät myös henkilöt, jotka perivät omaisuutta, josta ei ole kannettu perintöveroa kyseisessä jäsenvaltiossa.

34 Tästä seuraa, että kyseisessä perintöverojen vapautusjärjestelmässä veroedun ja aiemmin kannetun veron välillä on välitön yhteys.

35 Oikeuskäytännössä on tosin katsottu asioissa, jotka eivät liity perintöverotukseen, että

välitöntä yhteyttä ei ole esimerkiksi, kun kyse on erillisistä verotuksista tai eri verovelvollisten verokohtelusta (ks. vastaavasti tuomio 18.9.2003, Bosal, C-168/01, EU:C:2003:479, 30 kohta ja tuomio 24.2.2015, Grünwald, C-559/13, EU:C:2015:109, 49 kohta).

36 ErbStG:n 27 §:ssä tarkoitetun kaltaisessa erityistilanteessa edellytystä, jonka mukaan kyse on oltava samasta verovelvollisesta, ei voida soveltaa, koska henkilö, joka maksoi perintöveron aiemmasta perinnöstä, on väistämättä kuollut.

37 Lisäksi ErbStG:n 27 §:n päämääränä on, kuten tämän tuomion 31 ja 32 kohdasta ilmenee, alentaa tiettyssä määrin verorasitusta, joka kohdistuu perintöön, joka sisältää lähisukulaisten kesken siirtynyttä omaisuutta, jota on jo aiemmin verotettu, ja näin välttää osittain tämän omaisuuden verottaminen kahteen kertaan Saksassa lyhyellä aikavälillä. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 71 kohdassa, tämän päämäärän kannalta arvioituna puheena olevassa pykälässä säädetyn veronalennuksen ja perintöverojen aikaisemman kantamisen välillä on välitön yhteys, koska mainittu veroetu ja aikaisempi verottaminen koskevat samaa veroa, samaa omaisuutta ja samaan perheeseen kuuluvia lähiomaisia.

38 Näin ollen on katsottava, että tarpeella taata verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa pääomanliikkeiden rajoitus, joka aiheutuu pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta kansallisesta säännöstöstä.

39 Jotta tällainen rajoitus voi olla oikeutettu, sen on vielä oltava tavoitteeseen soveltuva ja siihen nähden oikeasuhteinen (ks. vastaavasti tuomio 1.12.2011, komissio v. Belgia, C-250/08, EU:C:2011:793, 78 kohta ja tuomio 1.12.2011, komissio v. Unkari, C-253/09, EU:C:2011:795, 79 kohta).

40 Tästä on todettava, että perintöveron alennus, joka lasketaan soveltamalla prosenttiosuutta sen mukaan, kuinka pitkä aika kahden verovelvollisuuden johtaneen tapahtuman välillä on kulunut, ja jonka edellytyksenä on se, että omaisuudesta on jo kannettu perintövero Saksassa kymmenen edellisen vuoden aikana, on ErbStG:n 27 §:llä tavoiteltuun tavoitteeseen soveltuva, sellaisena kuin tavoite kuvataan tämän tuomion 37 kohdassa. Tämä alennus on lisäksi oikeasuhteinen kyseiseen tavoitteeseen nähden, koska Saksan liittotasavallalla ei ollut verotusvaltaa aiempaan perintöön. Näissä olosuhteissa kyseisen alennuksen soveltamisen rajoittaminen tilanteisiin, joissa omaisuus on johtanut verotukseen Saksassa, on selvästi oikeasuhteinen tähän tavoitteeseen nähden (ks. vastaavasti tuomio 1.12.2011, komissio v. Unkari, C-253/09, EU:C:2011:795, 80 ja 81 kohta).

41 Tästä seuraa, että pääomanliikkeiden rajoitus, joka aiheutuu pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta kansallisesta säännöstöstä, on oikeutettu tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus.

42 Näin ollen esitettyyn kysymykseen on vastattava, että SEUT 63 artiklan 1 kohta ja SEUT 65 artikla eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan tiettyyn veroluokkaan kuuluvien henkilöiden saadessa perintöä perintöveroa alennetaan, jos jäämistöön sisältyy omaisuutta, joka on jo siirtynyt perintönä ensin mainittua perintösaantoa edeltäneiden kymmenen vuoden aikana ja josta on kannettu perintövero kyseisessä jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

43 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:

SEUT 63 artiklan 1 kohta ja SEUT 65 artikla eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion säännöstölle, jonka mukaan tiettyyn veroluokkaan kuuluvien henkilöiden saadessa perintöä perintöveroa alennetaan, jos jäämistöön sisältyy omaisuutta, joka on jo siirtynyt perintönä ensin mainittua perintösaantoa edeltäneiden kymmenen vuoden aikana ja josta on kannettu perintövero kyseisessä jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.