JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MELCHIOR WATHELET
17 päivänä maaliskuuta 2016[1]

Asia C-123/15

Max-Heinz Feilen
vastaan
Finanzamt Fulda

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesfinanzhof (ylin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Pääomien vapaa liikkuvuus — Perintövero — Jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka mukaan perintöveroa alennetaan, jos jäämistöön sisältyy omaisuutta, joka on jo kymmenen edellisen vuoden aikana ollut sellaisen saannon kohteena, josta on määrätty perintövero kyseisessä jäsenvaltiossa — Toisessa jäsenvaltiossa peritty ja verotettu omaisuus

1. Tämä Bundesfinanzhofin (ylin verotuomioistuin, Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 63 artiklan 1 kohdan ja SEUT 65 artiklan tulkintaa. Se on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Max-Heinz Feilen ja Finanzamt Fulda (Fuldan verotoimisto) ja joka koskee sitä, että viimeksi mainittu hylkäsi Feilenin hakemuksen, joka koski hänen äitinsä jäämistön osalta sovellettavaa veronalennusta.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Unionin oikeus*

2. Direktiivin 88/361/ETY[2] 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.”

3. Perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset kuuluvat direktiivin 88/361 liitteessä I, jossa luetellaan pääomanliikkeet, olevan ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” -nimisen XI otsikon alaan.

B *Saksan lainsäädäntö*

4. Verovuoteen 2007 sovelletaan Saksan perintö- ja lahjaverolain (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) seuraavia säännöksiä.[3]

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annettu direktiivi (EYVL L 178, s. 5).

3 — Säännökset siinä muodossa kuin ne ovat 27.2.1997 julkaistussa versiossa (Bundesgesetzblatt I, s. 378) viimeksi 29.12.2003 annetulla talousarviolailla (Haushaltsbegleitgesetz) muutettuna (Bundesgesetzblatt I, s. 3076) (jäljempänä ErbStG).

5. ErbStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan perintöihin sovelletaan kyseistä lakia, koska kyse on sen mukaan verollisista toimista.

6. ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 1–3 kohdan mukaan verovelvollisuus koskee

”1. edellä 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa kaikkea siirtyvää omaisuutta, jos perinnönjättäjä kuolinhetkellään – – tai saaja verovelvollisuuden syntymisajankohtana – – asui Saksassa. Saksassa asuvaksi katsotaan:

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

– –

3. Kaikissa muissa tilanteissa sellaista siirtyvää omaisuutta, joka on verotusarvon määräämisestä annetun lain (Bewertungsgesetz) 121 §:ssä tarkoitettua Saksassa olevaa omaisuutta.”

7. ErbStG:n 15 §:ssä vahvistetaan veroluokat. Sen 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Sen henkilökohtaisen suhteen perusteella, joka perinnönsaajalla on perinnönjättäjään – –, erotetaan seuraavat kolme veroluokkaa:

Veroluokka I:

1. aviopuoliso ja rekisteröidyn parisuhteen osapuoli,

2. lapset ja lapsipuolet.”

8. ErbStG:n 27 §:ssä säädetään veronalennuksesta 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 kymmen vuotta

(2) – –

(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.”

II Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

9. Saksassa asuva Max-Heinz 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, Max-Heinz Feilen maksoi siihen liittyvät määrältään 11 961,91 euron verot.

10. Äidiltään saamastaan perinnöstä tekemässään perintöveroilmoituksessa, jonka Feilen laati Saksassa, hän yhtäältä merkitsi Itävallassa maksetut verot kuolinpesän veloiksi ja toisaalta pyysi veronalennusta veroista Saksassa ErbStG:n 27 §:n nojalla. Fuldan verotoimisto vähensi 28.10.2009 tekemässään päätöksessä veron laskentaperustasta Itävallassa maksetun perintöveron mutta kieltäytyi myöntämästä veronalennusta.

11. Finanzgericht (ensimmäisen asteen verotuomioistuin) hylkäsi kanteen, jonka Feilen oli tehnyt kyseisestä Fuldan verotoimiston päätöksestä, pääasiallisesti sillä perusteella, että ErbStG:n 27 §:n 1 momentissa edellytetään tämän lain mukaisesti verotettua aikaisempaa saantoa, jollaista ei ollut olemassa nyt käsiteltävässä asiassa, koska äidin aikaisemmasta saannosta, joka perustui hänen tyttäreltään saamaansa perintöön, ei ollut määrätty Saksassa perintöveroa.[4]

12. Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella, jonka käsiteltäväksi saatettiin Revision-valitus, on epäilyjä ErbStG:n 27 §:n yhteensoveltuvuudesta unionin oikeuden kanssa.

13. Se huomauttaa ensinnäkin, että pääasian kantajan saama perintö voi kuulua pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien unionin oikeussääntöjen soveltamisalaan. Perinnöt, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle, kuuluvat nimittäin direktiivin 88/361 liitteessä I olevan XI otsikon alaan ja ovat siten SEUT 63 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä; tästä ovat poikkeuksia tapaukset, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle.[5] Sen mukaan Feilenin perintöä ei kuitenkaan voida pitää täysin jäsenvaltion sisäisenä tapahtumana, sillä hän sai sen äidiltään ja se koostui pääasiallisesti äidin osuudesta tyttärensä jäämistöön Itävallassa ja siten ulkomailla olevaan omaisuuteen.

14. Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, että ErbStG:n 27 §:n 1 momentin mukaisen veronalennuksen epääminen voi olla pääomanliikkeitä koskeva rajoitus, sillä se pienentää sellaisen jäämistön arvoa, johon sisältyy ulkomaisen perintöveron kohteena ollutta omaisuutta.[6] Sen mukaan on kuitenkin epävarmaa, onko tilanteessa, jossa on kyseessä kaksinkertainen verotus, katsottava tuomion Block (C-67/08, EU:C:2009:92) perusteella, ettei ErbStG:llä rajoiteta pääomanliikkeitä sen perusteella, ettei jäsenvaltioilla ole velvollisuutta mukauttaa omia verotusjärjestelmiään muiden jäsenvaltioiden eri verotusjärjestelmiin, vaan niillä on – unionin oikeuden noudattamisen asettamissa rajoissa – tältä osin tietty itsenäisyys.

15. Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii tällaisen rajoituksen mahdollista oikeuttamista. Se pohtii tässä yhteydessä yhtäältä, aiheuttaako ErbStG:n 27 §:n 1 momentti SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa sallitun erilaisen kohtelun vai SEUT 65 artiklan 3 kohdassa kielletyn mielivaltaisen syrjinnän, ja toisaalta, onko siitä seuraava rajoitus oikeutettu sellaisen yleistä etua koskevan pakottavan syyn nojalla, jolla pyritään turvaamaan Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus.

4 — Tyttären kuolinhetkellä äiti ja tytär eivät asuneet Saksassa ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, ja tyttären jäämistöön sisältyi ainoastaan ErbStG:n 2 §:n 3 momentissa tarkoitettua ulkomailla olevaa omaisuutta (vastakohtana Saksassa olevalle omaisuudelle).

5 — Tuomio Welte (C-181/12, EU:C:2013:662).

6 — Tuomio komissio v. Saksa (C-211/13, EU:C:2014:2148, 41 kohta).

16. Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin 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?”

III Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

17. Feilen ja Saksan, Espanjan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset sekä Euroopan komissio esittivät huomautuksia. Kaikkia näitä tahoja, lukuun ottamatta Espanjan hallitusta, kuultiin 27.1.2016 pidetyssä istunnossa.

IV Arviointi

A *Yhteenveto asianosaisten lausumista*

18. Feilen ehdottaa, että unionin tuomioistuin vastaa esitettyyn kysymykseen myöntävästi. Hän toteaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan perinnöt kuuluvat pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan. Lisäksi hän katsoo, ettei pääasian tilanne ole rinnastettavissa tuomion Block (C-67/08, EU:C:2009:92) tilanteeseen, sillä nyt käsiteltävässä asiassa kyse ei ole rinnakkaisesta verotuksesta, jolla on kumulatiivinen vaikutus, vaan pelkästään aikaisemman saannon kansallisesta liittymäkohdasta. Lisäksi hän väittää, ettei kyseistä rajoitusta voida perustella yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä, nimittäin Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuuden turvaamisella, sillä kyseisen verotuksellisen edun (veronalennuksen myöntämisen) ja haitan (aiemman saannon verottamisen) välillä ei ole suoraa yhteyttä. Veronalennusta ei nimittäin myönnetä aiemmin saadun kansallisen verotulon perusteella.

19. Saksan hallitus puolestaan ehdottaa, että unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen kieltävästi.

20. Se katsoo nimittäin, ettei kyseessä oleva kansallinen säännös ole pääomanliikkeiden rajoitus, sillä ulkomailla olleesta omaisuudesta koostuvan jäämistön arvon alentuminen ei ole seurausta kyseisen säännöksen soveltamisesta ja siten verotuksesta Saksassa vaan siitä, että Saksan liittotasavalta ja Itävallan tasavalta käyttivät samanaikaisesti verotusvaltaansa. Saksan hallitus katsoo siten, että tuomiossa Block (C-67/08, EU:C:2009:92) vahvistettua ratkaisua voidaan soveltaa nyt käsiteltävään asiaan siten, ettei Saksan liittotasavallalla ole velvollisuutta mukauttaa omaa verotusjärjestelmäänsä muissa jäsenvaltioissa maksetun perintöveron huomioon ottamiseksi, vaikka se johtaisi kaksinkertaiseen perintöverotukseen.

21. Saksan hallitus väittää toissijaisesti, että Saksassa verotetun aiemman saannon ja jossain toisessa jäsenvaltiossa verotetun aiemman saannon välisestä väitetystä erottelusta, joka on tehty ErbStG:n 27 §:n 1 momentissa, ei ole seurauksena kielletty syrjintä, koska kotimaiset tilanteet ja rajat ylittävät tilanteet eivät ole objektiivisesti rinnastettavissa siksi, että Saksan liittotasavallalla ei ole kyseisissä kahdessa tapauksessa samaa verotusoikeutta.

22. Myös Espanjan hallitus ehdottaa, että esitettyyn kysymykseen vastataan kieltävästi. Se korostaa – sen paikan, jossa omaisuutta on verotettu, mukaisen ErbStG:n 27 §:ssä tehdyn erottelun oikeuttavan – yleistä etua koskevan pakottavan syyn olemassaoloa ja erityisesti tarvetta turvata Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus.

23. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on hyvin laajalti samoilla linjoilla. Se katsoo, ettei kyseisellä Saksan lainsäädännöllä millään tavoin rajoiteta pääomien vapaata liikkuvuutta, sillä Saksan liittotasavalta ei ole määrännyt ulkomailla olevasta pääasian kantajan äidin omaisuudesta suurempaa perintöveroa kuin yksinomaan Saksassa sijaitsevasta omaisuudesta. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kyseisessä lainsäädännössä nimittäin määrätään suurempia perintöveroja vain, jos omaisuudesta – sen sijaintipaikasta riippumatta – ei ole määrätty perintöveroa Saksassa kymmenen edellisen vuoden aikana. Näissä olosuhteissa se katsoo, että nyt käsiteltävän asian tilanne on rinnastettavissa tuomion Block (C-67/08, EU:C:2009:92) tilanteeseen, koska kaksinkertainen verotus on seurausta siitä, että kaksi jäsenvaltiota käyttää samanaikaisesti verotusvaltaansa.

24. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää myös, että mahdollinen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus on oikeutettu tarpeella turvata Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus, ja on siten omaksunut saman kannan kuin muut hallitukset sen osalta, että myönnetyn veroedun ja tietyn veron kantamisen välillä on suora yhteys.

25. Komissio ehdottaa, että unionin tuomioistuin vastaa esitettyyn kysymykseen myöntävästi.

26. Komissio katsoo, että ErbStG:n 27 §:llä rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta, sillä suosimalla Saksassa jo verotettua Saksassa sijaitsevaa omaisuutta koskevia peräkkäisiä saantoja se myötävaikuttaa jostain toisesta jäsenvaltiosta peräisin olevan perityn omaisuuden arvon pienenemiseen.[7] Koska viimeksi mainittu omaisuus joutuu ankaramman verotuksen kohteeksi kuin Saksassa sijaitseva omaisuus, investointien tekeminen jossain toisessa jäsenvaltiossa, niiden säilyttäminen siellä ja niiden siirtäminen Saksassa olevalle perinnönsaajalle vaikuttavat sen mukaan vähemmän kiinnostavalta perinnönjättäjän ja -saajan kannalta. Komissio huomauttaa tässä yhteydessä, ettei tuomiossa Block (C-67/08, EU:C:2009:92) esitettyä ratkaisua voida soveltaa, koska nyt käsiteltävän asian tosiseikat eivät ole rinnastettavissa siihen.

27. Komissio katsoo lopuksi, ettei kyseessä olevaa toimenpidettä voida pitää SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella oikeutettuna. Objektiivisesti katsoen millään tilanteiden eroavuudella ei voida perustella Saksassa olevasta omaisuudesta ja ulkomailla olevasta omaisuudesta kannettavan perintöveron tasoa koskevaa verotuksen epätasapainoa, sillä verojen laskeminen on kummassakin tapauksessa sidoksissa jäämistöön sisältyvän omaisuuden arvoon. Riippumatta varallisuuden sijaintipaikasta ErbStG:n 27 §:n, jolla pyritään estämään suvun omaisuuden liiallinen vähentyminen, mikäli peräkkäisiä saantoja on suhteellisen lyhyen ajanjakson kuluessa, tarkoitus ei sen mukaan edellytä sitä, että veroetu myönnetään ainoastaan Saksassa olevalle omaisuudelle.

28. Oikeuttamisperuste, joka koskee tarvetta turvata verojärjestelmän johdonmukaisuus, ei myöskään tule komission mukaan kyseeseen nyt käsiteltävässä asiassa, sillä verorasitus ei kohdistu veroedun saavaan verovelvolliseen,[8] koska Itävallassa tapahtunutta ensimmäistä saantoa koskevien verojen maksamisesta oli vastuussa pääasian kantaja perinnönjättäjän oikeudellisena seuraajana, kun taas vastuu Saksassa tapahtunutta toista saantoa koskevien verojen maksamisesta oli kantajalla itsellään.

7 — Tässä yhteydessä viitataan tuomioon Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, 30 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

8 — Komissio käyttää perusteenaan tuomiota Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, 60 kohta).

B *Tapauksen tarkastelu*

1. Kuuluuko pääasiassa kyseessä oleva saanto unionin oikeuden ja tarkemmin sanottuna pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan?

29. Kuten kansallinen tuomioistuin itse toteaa ennakkoratkaisupyynnössä, kyseiseen kysymykseen on selvästi vastattava myöntävästi.

30. Aluksi on todettava vakiintuneen oikeuskäytännön mukaisesti, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, niiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa unionin oikeutta noudattaen. [9]

31. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että ”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 niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden keskeiset osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle”. [10]

32. On selvää, että koska Feilenin saamaan perintöön sisältyy ulkomailla (Itävallassa) olevaa omaisuutta, sitä ei voida pitää täysin jäsenvaltion sisäisenä tapahtumana.

33. Näin ollen on tämän jälkeen tutkittava, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö pääomanliikkeitä koskeva rajoitus.

2. Onko ErbStG:n 27 §:n 1 momentti pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva rajoitus?

34. Jotta voidaan todeta pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan rajoituksen olemassaolo, erilaisen verokohtelun on koskettava tilanteita, jotka ovat objektiivisesti katsottuina toisiinsa rinnastettavissa.

35. Huomautan, että SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan se, mitä SEUT 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella. Kyseistä poikkeusta pääomien vapaata liikkuvuutta koskevasta perusperiaatteesta on tulkittava suppeasti, eikä se saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka SEUT 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista. Epäyhdenvertaista kohtelua voidaan pitää pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten mukaisena vain, jos ensinnäkin epäyhdenvertainen kohtelu koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsottuina toisiinsa rinnastettavissa, tai toiseksi jos se on oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä. [11]

36. On selvää, että verokohtelu on erilaista nyt käsiteltävässä asiassa.

9 — Tuomio komissio v. Ranska (C-334/02, EU:C:2004:129, 21 kohta); tuomio komissio v. Kreikka (C-155/09, EU:C:2011:22, 39 kohta) ja tuomio komissio v. Itävalta (C-10/10, EU:C:2011:399, 23 kohta).

10 — Ks. mm. tuomio Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, 58 kohta); tuomio van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, 40–42 kohta); tuomio Scheunemann (C-31/11, EU:C:2012:481, 22 kohta) ja tuomio Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, 20 kohta). Muiden perintö- (ja lahja)veroa koskevien asioiden osalta ks. mm. tuomio Geurts ja Vogten (C-464/05, EU:C:2007:631); tuomio Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20); tuomio Eckelkamp ym. (C-11/07, EU:C:2008:489); tuomio Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490); tuomio Block (C-67/08, EU:C:2009:92); tuomio Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216); tuomio Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65); tuomio Halley (C-132/10, EU:C:2011:586); tuomio komissio v. Espanja (C-127/12, EU:C:2014:2130); tuomio Welte (C-181/12, EU:C:2013:662); tuomio komissio v. Saksa (C-211/13, EU:C:2014:2148); tuomio Q (C-133/13, EU:C:2014:2460) ja tuomio Grünewald (C-559/13, EU:C:2015:109). Ks. myös seuraavat vireillä olevat asiat: Hünnebeck, C-479/14 (18.2.2016 antamani ratkaisuehdotus) ja Sparkasse Allgäu, C-522/14 (ks. julkisasiamies Szpunarin ratkaisuehdotus Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2015:786)).

11 — Ks. tuomio Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, 43 kohta); tuomio Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, 29 kohta) ja tuomio Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, 45 kohta).

37. Jos ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tavoin lähdetään periaatteesta, että kyseessä olevaa säännöstä on tulkittava siten, että verohelpotus myönnetään vain, jos edellistä saantoa on verotettu Saksassa, totean nimittäin, että kyseisellä lainsäädännöllä suositaan Saksassa olevaa omaisuutta koskevia (veroluokkaan I kuuluvien henkilöiden) [12] peräkkäisiä saantoja, joiden osalta on jo kannettu perintövero Saksassa aiemman kuolemantapauksesta johtuneen saannon yhteydessä, verrattuna ulkomailla olevaa omaisuutta koskeviin peräkkäisiin saantoihin, joiden osalta edellistä saantoa ei ole verotettu Saksassa vaan jossain toisessa jäsenvaltiossa.

38. Ennen kuin otetaan kantaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaoloon, on hyödyllistä viitata joihinkin unionin tuomioistuimen tuomioihin, joita asianosaiset ovat lainanneet paljon siltä osin kuin ne koskevat perintöveroja koskevaa Saksan lainsäädäntöä.

39. Unionin tuomioistuin katsoi tuomiossa Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, 32 kohta), [13] että ”kyseessä olevat kansalliset säännökset, siltä osin kuin niistä seuraa, että jäämistöön, johon kuuluu muussa jäsenvaltiossa sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta, kohdistuu Saksassa korkeampi perintövero kuin vero, joka olisi maksettava, jos jäämistöön kuuluva omaisuus sijaitsisi yksinomaan viimeksi mainitun valtion alueella, rajoittavat pääomanliikkeitä, koska ne pienentävät sellaisen jäämistön arvoa, johon sisältyy mainitunlaista Saksan alueen ulkopuolella sijaitsevaa omaisuutta”.

40. Unionin tuomioistuin tarkasteli tuomiossa Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, 25 kohta) ja tuomiossa komissio v. Saksa (C-211/13, EU:C:2014:2148, 43 kohta) ErbStG:n kaltaista Saksan lainsäädäntöä, joka – siltä osin kuin kyseisen kiinteistön veron perusteesta tehtävä vähennys siinä myönnetään tai ollaan myöntämättä sen mukaan, missä perinnönjättäjän ja perinnönsaajan asuinpaikka oli perinnönjättäjän kuollessa – johtaa siihen, että ulkomailla asuvien henkilöiden välisiin perintösaantoihin, joihin sisältyy tällainen kiinteistö, kohdistuu suurempi verorasitus kuin niihin perintösaantoihin, joissa on osapuolena ainakin yksi maassa asuva henkilö, ja sillä pienennetään näin ollen tällaisen perinnön arvoa. [14]

41. Näissä asioissa perinnönjättäjän asuinvaltio kohdisti ulkomailla olevaan omaisuuteen korkeamman perintöveron kuin vero, joka olisi maksettava, jos jäämistöön kuuluva omaisuus sijaitsisi yksinomaan perinnönjättäjän jäsenvaltiossa [15] (koska valtio verotti sekä ulkomaista että kotimaista omaisuutta), tai laski eri tavalla vähennyksen tai veron perusteen tapauksessa, jossa kyseessä oli Saksassa sijaitsevan kiinteistön lahjoitus, sen mukaan, asuiko lahjanantaja tai -saaja Saksassa (lahjavero oli maksettava kummassakin tapauksessa). [16]

42. Unionin tuomioistuin katsoi kaikissa kolmessa tuomiossa, ettei henkilöiden, joista kukaan ei asu Saksassa, tilanne ja tilanne, jossa ainakin yksi viimeksi mainituista asuu kyseisessä valtiossa, tai tilanne jäämistön, johon kuuluu Saksassa sijaitsevaa omaisuutta, ja jäämistön, johon kuuluva omaisuus sijaitsee jossain muussa jäsenvaltiossa, välillä ole objektiivisesti tarkastellen erilainen, sillä Saksassa sijaitsevaan kiinteistöön kohdistuvien verojen määrä laskettiin ErbStG:n mukaan sekä kyseisen

12 — ErbStG:n 15 §:n 1 momentin mukaan perinnönjättäjän sukulaisia, jotka kuuluvat veroluokkaan I, ovat aviopuolisot ja rekisteröidyt kumppanit, lapset ja lapsipuolet, lasten ja lapsipuolten jälkeläiset sekä vanhemmat ja muut suoraan ylenevässä sukupolvessa olevat sukulaiset, kun saanto johtuu kuolemasta.

13 — Ks. O'Shea, T., ”ECJ Nixes German Inheritance Valuation Rules”, *Tax Notes International*, 11.2.2008, s. 468 ja sitä seuraavat sivut; Michel, V., ”Impôt sur les successions et situation du bien imposé”, *Europe*, maaliskuu 2008, s. 16; Leistentritt, M., ”Die Gewährung von Begünstigungen im Erbschaftsteuerrecht als möglicher Verstoss gegen den freien Kapitalverkehr”, *European Law Reporter* (ELR), 7–8/2008, s. 271 ja sitä seuraavat sivut; Kemmeren, E., ”The Netherlands: Infringement Procedure on Tax Facilities in Respect of Country Estates situated in the Netherlands”, *ECJ – Recent Developments in Direct Taxation 2012*, Linde Verlag, Wien 2013, s. 147–164.

14 — Siltä osin kuin kyseessä on ErbStG ja kysymys sen yhteensoveltuvuudesta unionin oikeuden kanssa, ks. mm. Fraberger, F., ”Erbschaftssteuer und Gemeinschaftsrecht”, SWI 1998, s. 30; Tumpel, M., ”Die europarechtlichen Vorgaben für eine Reform der Erbschafts- und Schenkungssteuer”, SWI 2000, s. 2; Fellner, K., ”Erbschafts- und Schenkungssteuer: Bewertung von Auslandsimmobilien gemeinschaftsrechtswidrig?”, RdW 2005, s. 44; Fellner, K., ”Bewertung von Grundbesitz gemeinschaftsrechtswidrig?”, SWK 2006, s. 57; Fraberger, F., Burgstaller, E. ja Haslinger, K., ”Die Zukunft der Erbschafts- und Schenkungssteuer”, taxlex 2007, s. 707 ja erityisesti s. 715 ja Petritz, M., ”ErbStG: Der EuGH und die Generalanwältin zur Bewertung von ausländischem Vermögen – Die Rs Jäger und Bauer”, RdW 2008/125, s. 174.

15 — Tuomio Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, 32 kohta) ja julkisasiamies Mazákin ratkaisuehdotus Jäger (C-256/06, EU:C:2007:500, 35 kohta).

16 — Tuomio Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, 25 kohta) ja tuomio komissio v. Saksa (C-211/13, EU:C:2014:2148, 43 kohta).

kiinteistön arvon perusteella että perinnönjättäjän ja perinnönsaajan välisen henkilökohtaisen suhteen perusteella. Kumpikaan näistä kriteereistä ei kuitenkaan riipu asianosaisten asuinpaikasta tai omaisuuden sijainnista. Niihin sovellettavan erilaisen verokohtelun ei siten voida katsoa olevan perustamissopimuksen mukainen minkään näiden tilanteiden välisen objektiivisen eron nojalla.

43. Useat asianosaiset ovat lainanneet myös tuomiota Block (C-67/08, EU:C:2009:92), ja Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset katsovat, että sitä voidaan soveltaa soveltuvin osin nyt käsiteltävässä asiassa. Kyseisessä asiassa Margarete Block, joka asui Saksassa, joutui maksamaan perimästään Espanjassa sijaitsevasta omaisuudesta perintöveroa ilman mahdollisuutta vähentää Espanjassa maksettua veroa, koska Saksan liittotasavallan ja Espanjan kuningaskunnan välillä ei ollut kaksinkertaisen perintöverotuksen estämistä koskevaa sopimusta.

44. Unionin tuomioistuin katsoi kyseisessä asiassa, ettei pääomanliikkeitä koskevaa rajoitusta ollut, vaan kyseessä olleen kaltainen juridinen kaksinkertainen verotus oli seurausta siitä, että kaksi jäsenvaltiota käytti samanaikaisesti verotusvaltaansa.

45. Mielestäni nyt käsiteltävä asia poikkeaa edellä mainituista tuomioista.

46. Yhtäältä tuomioon Block (C-67/08, EU:C:2009:92) johtaneessa tilanteessa, jossa kyseessä oli juridinen kaksinkertainen verotus, verokohtelu ei ollut erilaista, koska Saksan lainsäädännössä kohdeltiin kaikkia verovelvollisia samalla tavalla. Pitää paikkansa, että Block olisi maksanut vähemmän veroja, jos koko hänen perimänsä omaisuus olisi sijainnut Saksassa, mutta hänelle aiheutunut haitta ei johtunut Saksan lainsäädännöstä. Se oli nimittäin seurausta siitä, että kaksi jäsenvaltiota käytti samanaikaisesti verotusvaltaansa.[17]

47. Toisaalta toisin kuin tuomioon Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20), tuomioon Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) ja tuomioon komissio v. Saksa (C-211/13, EU:C:2014:2148) johtaneissa asioissa, nyt käsiteltävässä asiassa tilanteet, toisin sanoen Saksassa asuvan verovelvollisen, joka on perinyt omaisuutta, jota on jo kymmenen edellisen vuoden aikana verotettu Saksassa, tilanne ja toisen myös Saksassa asuvan verovelvollisen, joka on perinyt omaisuutta, jota on verotettu saman ajanjakson kuluessa mutta verotus on tapahtunut toisessa jäsenvaltiossa, tilanne eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa.

48. Haluaisin toistaa tässä joitakin näkökohtia, jotka olen esittänyt tämän rinnastettavuusongelman yhteydessä ratkaisuehdotuksessani Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:533, 37–40 kohta):

”37. – – kotimaisten ja ulkomaisten tahojen tilanteet eivät ole jäsenvaltion verotusjärjestelmän kannalta toisiinsa rinnastettavissa, jos kyseisellä jäsenvaltiolla ei ole toimivaltaa verottaa ulkomaisia tahoja tai jos se ei käytä tätä toimivaltaa.[18]

38. Sama vaatimus selittää unionin tuomioistuimen tuomiossa Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 kohta) esittämän olettaman, jonka mukaan ‘toisessa jäsenvaltiossa – – sijaitsevat kiinteät toimipaikat eivät lähtökohtaisesti ole rinnastettavissa kotimaassa sijaitseviin kiinteisiin toimipaikkoihin, *kun tilannetta arvioidaan niiden toimenpiteiden kannalta, joista jäsenvaltio on säätänyt kotimaisten yhtiöiden voittojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tai lieventämiseksi*’ (kursivointi tässä).[19]

17 — Tuomio Kerckhaert ja Morres (C-513/04, EU:C:2006:713, 20 kohta) ja tuomio Damseaux (C-128/08, EU:C:2009:471, 26 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

18 — Tämä ajatus on vahvistettu tuomion Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) 65 kohdassa: ”koska Saksan liittotasavalta ei käytä mitään verotusvaltaa mainitunlaisen kiinteän [ulkomaisen] toimipaikan tuloksen osalta eikä kyseisen toimipaikan tappioita voida enää vähentää Saksassa, Itävallassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tilanne ei ole rinnastettavissa Saksassa sijaitsevan kiinteän toimipaikan tilanteeseen, kun tilannetta arvioidaan niiden toimenpiteiden kannalta, joista Saksan liittotasavalta on säätänyt kotimaisten yhtiöiden voittojen kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tai lieventämiseksi”.

19 — Ks. tuomion Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) 27 ja 64 kohta.

39. Ajatus ei ole uusi. Esimerkiksi tuomiossa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) jo todettiin, että Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella asuvan emoyhtiön osakkeita omistavat luonnolliset henkilöt eivät voineet hyötyä samasta yhteisöveron hyvityksestä kuin Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvan emoyhtiön osakkeita omistavat luonnolliset henkilöt Yhdistyneessä kuningaskunnassa asuvien tytäryhtiöiden jakaessa emoyhtiölleen osinkoja, jos ulkomaille maksettavista osingoista ei ollut kannettu Yhdistyneessä kuningaskunnassa lainkaan veroa. Tuomiossa täsmennettiin, että asia olisi toisin, jos Yhdistynyt kuningaskunta olisi kaksinkertaista verotusta koskevan sopimuksen nojalla tai yksipuolisella päätöksellä pidättänyt itsellään oikeuden kantaa tuloveroa ulkomaille maksettavista osingoista.

40. Näiden näkökohtien perusteella tuomiossa katsottiin, että SEUT 49 ja SEUT 63 artiklan kanssa ’ei ole ristiriidassa se, että kun jäsenvaltiossa asuva yhtiö jakaa osinkoa, mainittu valtio myöntää osinkoa saaville yhtiöille, jotka myös asuvat tässä valtiossa, yhtiöveron hyvityksen, joka vastaa osinkoa jakavan yhtiön jaetusta voitosta maksaman veron osuutta, mutta ei myönnä kyseistä yhtiöveron hyvitystä toisessa jäsenvaltiossa asuville osinkoa saaville yhtiöille, jotka eivät ole velvollisia maksamaan veroa kyseisestä osingosta tässä ensimmäisessä valtiossa’.” [20]

49. Totesin lopuksi, että ”koska veroetua ei voi olla ilman verotusvaltaa,[[21]] Timac Agron kaltaisen yhtiön tilanne ei näin ollen ole nähdäkseni rinnastettavissa sellaisen yhtiön tilanteeseen, joka on sijoittautunut Saksaan ja jolla on siellä kiinteä toimipaikka” [22] (kyseisen ratkaisuehdotuksen 74 kohta).

50. Toisin sanoen ratkaiseva peruste arvioitaessa sitä, ovatko kotimaiset tilanteet ja rajat ylittävät tilanteet objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, on se, onko kyseisellä jäsenvaltiolla verotusoikeus kyseisissä kahdessa tilanteessa. [23]

51. Näitä päätelmiä voidaan soveltaa myös nyt käsiteltävässä asiassa. Kuten Saksan hallitus on aivan oikein korostanut, täysin jäsenvaltion sisäisessä tilanteessa kaikki saannot – sekä aiempi että toinen saanto – kuuluvat nimittäin Saksan liittotasavallan verotusvaltaan. Sitä vastoin pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa rajat ylittävässä tilanteessa Saksan liittotasavallalla ei ole eikä sillä ole ollut aiempaa saantoa koskevaa verotusvaltaa, vaan sen verotusvalta koskee ainoastaan toista saantoa. Käyttäessään verotusvaltaansa, johon sisältyy ErbStG:n 27 §:ssä tarkoitettujen vähennysten soveltaminen, Saksan liittotasavallan ei siten tarvitse ottaa huomioon (aiempia) verotusvaltaansa kuulumattomia saantoja.

52. Saksan liittotasavalta ei toisin sanoen aseta perintöveron osalta etusijalle kotimaassa sijaitsevaa omaisuutta sellaiseen ulkomailla olevaan omaisuuteen nähden, jota se myös verottaa. Nyt käsiteltävässä asiassa se ei verota ulkomailla olevaa omaisuutta.

53. Koska tilanteet eivät ole rinnastettavissa toisiinsa, erilainen verokohtelu ei ole pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva rajoitus.

20 — Tuomio Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773, 74 kohta). Viimeaikaisen tapauksen osalta, jossa unionin tuomioistuin totesi, että objektiivisesti erilainen tilanne johtui siitä, että eräs jäsenvaltio oli luopunut käyttämästä verotusvaltaansa toisessa jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden jakamiin osinkoihin kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tekemänsä sopimuksen johdosta, ks. tuomio Kronos International (C-47/12, EU:C:2014:2200, 80–82 kohta).

21 — Tuomion Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) 24 kohdassa esitetyn ja aiemmin tuomiossa Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (C-374/04, EU:C:2006:773) sovelletun periaatteen mukaan.

22 — Tämä päätelmä päti ainoastaan verovuoteen 1999 [toinen ennakkoratkaisukysymys asiassa, jossa annettiin tuomio Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829)], sillä aiempien vuosien osalta verotuksellista toimivaltaa oli käytetty ja tilanteet olivat siten rinnastettavissa toisiinsa (ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys). Unionin tuomioistuin (vahvisti ratkaisuehdotukseni ja) katsoi kyseisen tuomion 28 kohdassa, että myöntämällä saman edun toisessa maassa sijaitsevalle kiinteälle toimipaikalle kuin kotimaisille kiinteille toimipaikoille se on rinnastanut toisiinsa keskenään vastaavat tilanteet.

23 — Tuomio Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 kohta) ja tuomio Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829, 65 kohta).

3. Toissijaisesti: rajoituksen oikeuttaminen

54. Jos unionin tuomioistuin katsoo, että tilanteet ovat rinnastettavissa toisiinsa ja että rajoitus on siten olemassa, katson, että se olisi joka tapauksessa oikeutettavissa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä.

55. Tarkastelen jäljempänä kahta syytä, joihin on vedottu kirjallisissa huomautuksissa ja istunnossa, toisin sanoen Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuutta ja tarvetta turvata verotusvallan tasapainoinen jako.

a) Verojärjestelmän johdonmukaisuus

56. Unionin tuomioistuin on jo hyväksynyt sen, että tarpeella varmistaa verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien rajoitus. [24]

57. Se vaati tässä yhteydessä, että kyseisessä verojärjestelmässä kyseisen veroedun ja tietyn veron kantamisen välillä on oltava suora yhteys ja että ne koskevat samaa verovelvollista ja samaa veroa. [25] Tarkastelen näitä kolmea edellytystä, joista edun ja maksusuorituksen välinen suora yhteys on perustavanlaatuisin.

i) Kyseessä olevan veroedun ja tietyn veron kantamisen välinen suora yhteys

58. Antamalla ErbStG:n 27 §:n Saksan lainsäätäjä on kohtuullisuussyistä säätänyt toimenpiteestä, jonka nojalla Saksan verohallinto luopuu osasta niitä perintöveroja, jotka kuuluvat sille, sen perusteella, että se on jo kymmenen edellisen vuoden aikana tapahtuneen aiemman saannon yhteydessä saanut perintöveroa samasta omaisuudesta; alennus on degressiivinen vuosien lukumäärän mukaan.

59. Kun ErbStG:n 27 §:ssä säädetään toisen saannon yhteydessä myönnettävästä veronalennuksesta, sillä pyritään välttämään osittain sellaisen perintönä siirtyneen omaisuuden, joka on siirtynyt ajallisesti läheisillä tapahtumilla, kaksinkertainen verotus Saksassa. Kaksinkertainen verotus Saksassa on mahdollinen tietenkin vain, jos siellä on jo suoritettu yksi verotus.

60. Toisin sanoen – kuten Espanjan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukset ovat korostaneet – veronalennuksesta saatavan veroedun tarkoituksena on kompensoida aiemman saannon yhteydessä kannettu vero. Kyseinen etu liittyy siihen, että ensimmäisen saannon verottaminen Saksassa on alentanut toisen saannon arvoa.

61. Olen siten yhtä mieltä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kanssa, joka katsoo ennakkoratkaisupyynnössään, että ”(aikaisempaa saantoa verotettaessa) kannetun veron ja (myöhempää saantoa verotettaessa myönnetyn) veronalennuksen yhteys on havaittavissa”. [26]

62. Tässä yhteydessä voidaan verrata nyt käsiteltävää asiaa ja asioita, joissa on annettu tuomio komissio v. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793) ja tuomio komissio v. Unkari (C-253/09, EU:C:2011:795).

24 — Tuomio Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, 21 kohta); tuomio Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, 43 kohta); tuomio komissio v. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, 77 kohta); tuomio komissio v. Unkari (C-253/09, EU:C:2011:795, 78 kohta) ja tuomio K (C-322/11, EU:C:2013:716, 71 kohta).

25 — Tuomio Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, 44 kohta); tuomio Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, 72 kohta); tuomio komissio v. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793, 71 kohta); tuomio Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, 57 kohta) ja tuomio K (C-322/11, EU:C:2013:716, 66 kohta).

26 — Julkisasiamies Mengozzi mainitsee ratkaisuehdotuksessaan Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, 71 kohta) ”suoran ja loogisen symmetrisen yhteyden”.

63. Unkarin lainsäädännön mukaan Unkarissa sijaitsevien vakituiseksi asunnoksi tarkoitettujen kiinteistöjen ostoista kannetaan suhteellinen vero, ja ensimmäisen oston yhteydessä maksettu vero vähennetään toisesta ostosta maksettavasta verosta (ja niin edelleen), siten, että vero koskee ainoastaan hintaeroa (hieman arvonlisäveron tapaan). Sen sijaan, jos ensimmäinen osto on tapahtunut jossain toisessa jäsenvaltiossa, Unkarissa kannettava vero koskee toisen, Unkarissa tehdyn oston koko hintaa. Vaikka unionin tuomioistuin katsoi, että kyseessä oli este, se katsoi myös, että kyseinen este oli perusteltu Unkarin verojärjestelmän johdonmukaisuuden vuoksi, koska toisen oston yhteydessä myönnetyn veroedun ja alkuperäisen maksusuorituksen välillä oli yhteys. [27]

64. Unionin tuomioistuin esitti samana päivänä annetussa tuomiossa komissio v. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793) saman päättelyn Belgian vastaavasta järjestelmästä. Se katsoi 73 kohdassa, että ”on kuitenkin todettava, että koska Belgian kuningaskunnalla ei ole oikeutta verottaa ostotoimenpidettä, jonka ovat aikaisemmin toisessa jäsenvaltiossa toteuttaneet henkilöt, jotka päättävät perustaa uuden ensisijaisen asuinpaikkansa Flanderin hallintoalueelle, kyseisen veroedun rakenne heijastaa symmetristä logiikkaa”. [28]

65. Nyt käsiteltävässä asiassa toisen saannon arvoa ovat alentaneet ensimmäiset Itävallassa määrätyt perintöverot, eivät Saksassa maksetut perintöverot. Saksassa toisesta saannosta maksettavien verojen yhteydessä sovelletaan alennusprosenttia vain, koska toinen saanto on sidoksissa määrään, johon perintöverot ovat kohdistuneet ensimmäisen saannon yhteydessä. Kahdesta saannosta kannettavat verot koskevat samaa omaisuutta, ainakin arvoltaan, jolleivät fyysisesti; se, että omaisuus on fyysisesti sama, voidaan todeta paljon helpommin, jos kyseisten kahden saannon välillä on kulunut vain vähän aikaa.

ii) Edun ja maksusuorituksen on koskettava samaa veroa

66. Esillä olevassa asiassa kyseinen edellytys [29] selvästi täyttyy, koska sekä etu että maksusuoritus koskevat perintöveroja.

iii) On oltava kyse samasta verovelvollisesta

67. Tätä edellytystä vaaditaan harvoin sellaisenaan. [30] Unionin tuomioistuin on jopa todennut, että näitä kahta edellytystä eli ”sitä, että kyse on samasta verovelvollisesta ja verosta, on [tietyissä tuomioissa] pidetty riittävinä edellä mainitun [toisin sanoen veroedun ja maksusuorituksen välisen] yhteyden osoittamiseksi”. [31]

68. Todettuaan edun ja maksusuorituksen välisen yhteyden unionin tuomioistuin lisää tuomion komissio v. Belgia (C-250/08, EU:C:2011:793) 75 kohdassa, että ”kyse nimittäin on yhtäältä samasta verovelvollisesta, joka jo on maksanut kyseiset maksut ja jolla on vähennysoikeus, ja toisaalta edusta, joka myönnetään saman verotuksen yhteydessä”. Ikään kuin nämä seikat todistaisivat kyseisen tuomion 71 kohdassa tarkoitetun suoran yhteyden ainoaksi edellytykseksi, jonka nojalla verojärjestelmän johdonmukaisuutta koskeva perustelu voidaan hyväksyä.

27 — Ks. Steichen, A., *Précis de droit fiscal communautaire*, Éditions Saint Paul, 2015, s. 90.

28 — Unionin tuomioistuin olisi voinut päätellä tämän päättelyn nojalla, etteivät kyseiset tilanteet olleet toisiinsa rinnastettavissa. Ks. analogisesti tuomio Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, 42 kohta). Huomautan kuitenkin, että unionin tuomioistuin olisi voinut päätellä näissä asioissa, etteivät tilanteet tosiasiassa olleet rinnastettavissa, minkä vuoksi henkilöiden vapaan liikkuvuuden rajoitusta ei ollut eikä mahdollisten oikeuttamisperusteiden tarkastelu ollut tarpeen (ks. edellä 34–53 kohdassa oleva ensisijainen ratkaisuehdotukseni).

29 — Ks. tuomio Baars (C-251/98, EU:C:2000:205, 40 kohta); tuomio Verkooijen (C-35/98, EU:C:2000:294, 57 kohta) ja tuomio Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, 36 kohta).

30 — Tuomio Bosal (C-168/01, EU:C:2003:479, 35 kohta) ja tuomio Lenz (C-315/02, EU:C:2004:446, 36 kohta).

31 — Tuomio K (C-322/11, EU:C:2013:716, 70 kohta).

69. Vaikka suora yhteys on selvästi näytetty toteen nyt käsiteltävässä asiassa, huomautan, että vastuu toisesta saannosta määrättyjen perintöverojen maksamisesta ei tietenkään kuulu ensimmäisestä saannosta määrättyjen perintöverojen maksamisesta vastuussa olleelle henkilölle, koska tämän on täytynyt kuolla.

70. Ehdotan, että unionin tuomioistuin tulkitsee kyseistä edellytystä joustavasti, kuten julkisasiamies ehdotti jo ratkaisuehdotuksessaan Manninen (C-319/02, EU:C:2004:164), jossa hän totesi, että ”verotuksen johdonmukaisuuden edellyttämästä yhteydestä voi poikkeuksellisesti olla kyse myös silloin, kun veron kantaminen joltain verovelvolliselta kompensoidaan toisen verovelvollisen vapauttamisella verosta”. [32]

71. Kaksi seikkaa saa minut ajattelemaan, että nyt käsiteltävään asiaan liittyy poikkeuksellisia olosuhteita. Ensinnäkin lainsäädäntö koskee tässäkin verotettavaa tuloa, josta kannetaan perintövero. Nyt käsiteltävässä asiassa kyseessä on Feilenin äidin tyttäreltään perimä omaisuus, joka siirtyi Feilenille äidin kuoltua. Vaikka kyse on eri verovelvollisista, he kuuluvat väistämättä samaan sukuun. Saksan lainsäädännössä pyritään selvästi ottamaan huomioon se, että yleensä sukupolvelta toiselle lähisukulaisten kesken siirtyvästä omaisuudesta kannetaan uudestaan perintövero vasta tietyn ajan kuluttua. Tosiasiallisesti Saksan lainsäädännössä pyritään välttämään sitä, että samaan omaisuuteen kohdistuu – ainakin tosiasiallisesti, jollei oikeudellisesti – lyhyen ajan sisällä uudelleen suhteettoman suuri verorasite. Oikeuskäytännön mukaan verojärjestelmän johdonmukaisuutta (ja tarkemmin sanottuna sitä, että etu on välittömässä yhteydessä veron kantamiseen) oli arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden. [33]

72. Lisäksi huomautan ylimääräisenä perusteluna, että kyseessä olevan säännöstön päämäärää ei välttämättä saavuteta ulottamalla Saksan alennus koskemaan pääasiassa kyseessä olevan kaltaista tilannetta, jossa perintövero on maksettu toisessa jäsenvaltiossa aiemmasta saannosta lähisukulaisten kesken kymmenen edellisen vuoden kuluessa.

73. Kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on huomauttanut, on nimittäin mahdollista, että toisen jäsenvaltion soveltamat perintöverot ovat huomattavasti matalampia kuin perintöverot Saksassa. Jos Saksan liittotasavallalla olisi velvollisuus myöntää kyseinen alennus pelkästään sen perusteella, että samaan omaisuuteen kohdistuvasta saannosta on kymmenen edellisen vuoden kuluessa maksettu perintöveroa jossain toisessa jäsenvaltiossa, Saksan liittotasavalta voisi joutua myöntämään toisesta saannosta alennuksen, joka on suurempi kuin ensimmäisen saannon yhteydessä maksetut verot.

b) Verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttäminen

74. Pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva rajoitus voidaan oikeuttaa myös tarpeella turvata verotusvallan tasapainoinen jako. [34]

75. Myönnän, että minulla on vaikeuksia hahmottaa tarkkaan kyseisen oikeuttamisperusteen ääriviivoja; minusta vaikuttaa siltä, että se on jossain määrin erityisasemassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

32 — Ratkaisuehdotuksen 61 kohta. Ks. Hintsanen, L. ja Pettersson, K., ”The Implications of the ECJ Holding the Denial of Finnish Imputation Credits in Cross-Border Situations to Be Incompatible with the EC Treaty in the Manninen Case”, IBFD, huhtikuu 2006, s. 130 (s. 132 ja sitä seuraavat sivut ”rather than simply dismissing the fiscal cohesion defence on the basis that the same tax and the same taxpayer criteria were not satisfied, the ECJ felt it necessary to examine the legislation in the light of its objective. Whilst not discussed in detail in the ECJ judgment, [the Opinion] suggests that the fiscal cohesion defence may be applied in wider circumstances than previously thought and even in situations in which one taxpayer’s tax burden is matched by another’s relief”).

33 — Tuomio Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen) ja tuomio K (C-322/11, EU:C:2013:716, 69 kohta).

34 — Ks. tuomio komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta (C-172/13, EU:C:2015:50, 24 kohta) viittauksineen tuomioon Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 51 kohta); tuomioon Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439, 51, 57 ja 60 kohta) ja tuomioon A (C-123/11, EU:C:2013:84, 46 kohta). Ks. myös tuomio X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

76. Se on ensinnäkin viimeisin niistä oikeuttamisperusteista, jotka unionin tuomioistuin on hyväksynyt perusteluksi välittömän verotuksen alalla toimenpiteille, joilla rajoitetaan tai loukataan yhtä perustavanlaatuisista liikkumisvapauksista.

77. Se on myös ainoa niistä perusteluista, jotka unionin tuomioistuin hyväksyi – tuomiossa Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763, 43 kohta ja sitä seuraavat kohdat) – vaikka yksikään asianosainen ei ollut koskaan vedonnut siihen, ainakaan tässä muodossa.

78. Unionin tuomioistuin suostui aluksi ottamaan sen huomioon vain, jos se esitettäisiin asiakirja-aineistossa samanaikaisesti kahden muun oikeuttamisperusteen kanssa; nämä ovat tarve torjua veronkiertoa ja tarve torjua riski, että verovelvollinen saa kaksi kertaa saman edun.

79. Myöhemmin unionin tuomioistuin ei enää vaatinut molempia kahdesta ensin mainitusta argumentista (tuomio Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, mm. 60 kohta), ja sittemmin se katsoi tuomiossa X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89, 28 kohta ja sitä seuraavat kohdat), että verotusvallan tasapainoisen jaon säilyttäminen riittäisi yksinään oikeuttamisperusteeksi.

80. Siltä osin kuin on kyse tästä oikeuttamisperusteesta, hyvin monien tuomioiden perusteella voidaan katsoa, että unionin tuomioistuin hyväksyy sen, että jäsenvaltiot kieltävät verovelvollisilta oikeuden valita useiden kansallisten verojärjestelmien välillä tavalla, joka vaarantaisi jäsenvaltion oikeuden käyttää verotusvaltaansa:[35]

— ”loss shoppingin” perusteltu ehkäiseminen ja sen toteen näyttäminen, ettei Marks & Spencer voinut valita useiden kansallisten verojärjestelmien välillä voidakseen vähentää ulkomaisten tytäryhtiöidensä tappiot, sai yhteisöjen tuomioistuimen toteamaan tuomiossa Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), ettei Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntö ollut suhteellisuusperiaatteen mukainen (mm. 53 kohta ja sitä seuraavat kohdat);

— asia oli näin tuomiossa Oy AA (C-231/05, EU:C:2007:439), jossa verovelvollisella olisi voinut olla mahdollisuus vähentää konserninsisäiset rahoitussiirrot;

— asia oli näin tuomiossa Lidl Belgium (C-414/06, EU:C:2008:278, 52 kohta), jossa verovelvollisella oli ”mahdollisuus valita, otetaanko kyseisen kiinteän toimipaikan tappiot huomioon siinä jäsenvaltiossa, jossa yhtiön kotipaikka on, vai jossakin toisessa jäsenvaltiossa”;[36]

— asia oli näin myös tuomiossa Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659), jonka 39 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ”kysymys puheena olevaan konserniin kuuluvien yhtiöiden voittojen ja tappioiden huomioon ottamisesta tulee esiin ainoastaan yhdessä ja samassa jäsenvaltiossa asuvien yhtiöiden osalta” ja ”yhdessä ja samassa jäsenvaltiossa kirjattujen tappioiden” huomioon ottamisen osalta. Koska mahdollisuutta valita useiden kansallisten verojärjestelmien välillä ei ollut, verotusvallan tasapainoista jakoa ei hyväksytty perusteluksi;

— asia oli näin myös tuomiossa SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), jonka 63 kohdassa unionin tuomioistuin perusteli sitä seuraavasti: ”koska keskinäisessä riippuvuussuhteessa olevien yhtiöiden tekemän valinnan mukaan poikkeuksellisia tai vastikkeettomia etuuksia myöntävän yhtiön jäsenvaltion olisi luovuttava oikeudestaan verottaa tämän yhtiön asuinvaltiona samaisen yhtiön tuloa, ja tämä tapahtuisi mahdollisesti etuuksia saavan yhtiön kotipaikan jäsenvaltion hyväksi”;

35 — Unionin tuomioistuin mainitsee tuomiossa Argenta Spaarbank (C-350/11, EU:C:2013:447, 55 kohta) ”[tulojen], joita normaalisti voitaisiin verottaa jommassakummassa näistä valtioista, [siirtämisen] toiseen kyseessä olevaan valtioon”.

36 — Unionin tuomioistuin perusteli sitä, miksi se ei hyväksynyt verotusvallan tasapainoista jakoa koskevaa perustelua tuomiossa A (C-123/11, EU:C:2013:84, 48–55 kohta), sillä, ettei eri kansallisten järjestelmien välisen valinnan mahdollisuutta ole.

— asia oli näin myös tuomiossa X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89), jossa Alankomaiden kuningaskunta perusteli lainsäädäntöään, jossa estetään se, että yhtiö saa vuosittain mielensä mukaan päättää yhdistymisestään verotukselliseksi yksiköksi ulkomaisen tytäryhtiönsä kanssa ja yhtä vapaasti päättää tällaisen yksikön purkamisesta niiden etujen mukaisesti, jotka sen on mahdollista saada joko emoyhtiön tai tytäryhtiön sijoittautumisjäsenvaltion kansallisen verojärjestelmän perusteella. ”Etuuden laajentaminen [toisin sanoen verotuksellisen yksikön perustaminen] jollakin tavoin koskemaan rajat ylittäviä tilanteita johtaisi – – siihen, että emoyhtiöt voivat *vapaasti valita* jäsenvaltion, jossa ne käyttävät niiden ulkomaisen tytäryhtiön tappiot” (kursivointi tässä; kyseisen tuomion 41 kohta); ja

— näin oli unionin tuomioistuimen koko maastapoistumisveroja koskevassa oikeuskäytännössä alkaen tuomiosta National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), jossa lähtöolettamuksena on se, että verovelvollinen tahtoo välttyä arvonnousujen verotukselta siirtämällä verotuksellisen asuinpaikkansa johonkin toiseen maahan, jossa kyseistä veroa ei ole tai se on matalampi.

81. Jos kerran verotusvallan tasapainoista jakoa koskeva määritelmä perustellaan aina verovelvollisen mahdollisuudella valita kansallisten verojärjestelmien välillä, en ymmärrä, kuinka sitä voitaisiin soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa. Feilenilla ja hänen äidillään ei kummallakaan ollut mahdollisuutta siirtää jompaakumpaa saantoa koskevaa verotusvaltaa Itävallasta Saksaan tai Saksasta Itävaltaan. Esillä olevassa asiassa ei ole myöskään mitenkään mahdollista, että Saksan liittotasavalta voisi menettää jonkin osan verotusvallastaan Itävallan tasavallalle.

82. Lisäksi unionin tuomioistuin on usein kieltäytynyt käyttämästä oikeuttamisperusteena verotusvallan tasapainoista jakoa, jos kyse on vain yhdestä verojärjestelmästä, kuten tuomiossa Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659):

— asia oli näin tuomiossa Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, 59 kohta), jossa todettiin, että ”silloin, kun jäsenvaltio on päättänyt jättää verottamatta alueelleen sijoittautuneita tuottoon oikeutettuja yhtiöitä tämäntyyppisten tulojen osalta, se ei voi vedota tarpeeseen taata verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä perustellakseen muuhun jäsenvaltioon sijoittautuneiden osinkoa saavien yhtiöiden verotuksen”, ja tuomiossa Santander Asset Management SGIIC ym. (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 48 kohta), jonka mukaan ”silloin, kun jäsenvaltio on päättänyt jättää verottamatta alueelleen sijoittautuneita, kotimaisia osinkoja saavia yhteissijoitusyrityksiä, se ei – – voi vedota tarpeeseen taata verotusvallan tasapainoinen jakautuminen jäsenvaltioiden välillä perustellakseen muuhun valtioon sijoittautuneiden tällaisia tuloja saavien yhteissijoitusyritysten verottamisen”;[37]

— tuomiossa Rewe Zentralfinanz (C-347/04, EU:C:2007:194, 43 kohta) todettiin, että ”argumentilla, joka koskee verotusvallan tasapainoista jakaantumista jäsenvaltioiden välillä, ei siis sellaisenaan voida perustella sitä, että jäsenvaltio kieltäytyy järjestelmällisesti myöntämästä verotuksellista etua maassa asuvalle emoyhtiölle sillä perusteella, että kyseinen emoyhtiö on harjoittanut rajat ylittävää taloudellista toimintaa, josta ei välittömästi kerry verotuloja kyseiselle valtiolle”;

— samat perustelut esitetään tuomiossa Groupe Steria (C-386/14, EU:C:2015:524, 29 kohta), jonka mukaan ”erilainen kohtelu koskee – – vain kotimaisten emoyhtiöiden saamia maahan tulevia osinkoja, joten asia koskee *vain yhden ja saman jäsenvaltion* verotuksellista suvereniteettia” (kursivointi tässä).

37 — Ks. myös tuomio komissio v. Belgia (C-387/11, EU:C:2012:670, 76–79 kohta) ja tuomio Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, 99 kohta).

83. Lukemalla näitä tuomioita, joissa tarvetta säilyttää verotusvallan tasapainoinen jako ei ole hyväksytty syyksi, jolla voidaan oikeuttaa rajoittava verotustoimenpide, en näe mitään syytä hyväksyä sitä nyt kyseessä olevassa asiakirja-aineistossa, jossa on kyse pelkästään Saksan verojärjestelmästä, jota ei ole sovellettu lainkaan ensimmäiseen saantoon ja jota sovelletaan ainoastaan toiseen saantoon.

84. Vaikka unionin tuomioistuin ei ole hyväksynyt kyseistä perustelua joissakin muissa tuomioissa, muun muassa tuomiossa Philips Electronics UK (C-18/11, EU:C:2012:532) ja tuomiossa Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), vaikuttaa siltä, että se on määritellyt sen niissä väljemmin ”voittojen verotusoikeuden ja tappioiden vähennysmahdollisuuden välisen symmetrian [säilyttämiseksi]” (ensin mainitun tuomion 24 kohta), kuten myös jälkimmäisessä näistä tuomioista todetaan (32 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

85. Tämän paljon väljemmän käsityksen perusteella, joka ei edellytä enää, että verovelvollisella on oltava mahdollisuus ”valita” verojärjestelmien välillä, nyt käsiteltävässä asiassa voitaisiin väittää myös, että koska Saksan liittotasavallalla ei ollut lainkaan verotusvaltaa ensimmäiseen saantoon nähden, sillä ei tietenkään ole mitään velvollisuutta ottaa sitä huomioon toisen saannon kohdalla. Mielestäni sellainen päättely soveltuu kuitenkin paremmin tilanteiden toisiinsa rinnastettavuuden tarkasteluun, mihin käytin sitä edellä ennen oikeuttamisperusteiden tarkastelua.

86. Voidaan lisäksi korostaa sitä, että vuonna 2004, kun Feilenin äiti oli tyttärensä kuolinpesän osakas, ja vuonna 2007, kun Feilen peri äitinsä, kaksinkertaisen perintöverotuksen estämisestä 4.10.1954 tehdyn Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välisen sopimuksen määräyksiä sovellettiin edelleen. Kyseisessä sopimuksessa nämä kaksi jäsenvaltiota olivat sopineet verotusoikeuksiensa asianmukaisesta jakamisesta. Sopimuksen 5 artiklan 1 kohdan mukaan oikeus verottaa perintöä kuului sille jäsenvaltiolle, jossa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään, siltä osin kuin kyseessä ei ollut kiinteä omaisuus tai yrityksen varallisuus.

87. Niinpä Itävallan tasavallalla oli oikeus verottaa saantoa, joka perustui Feilenin äidin tyttäreltään saamaan perintöön, ottaen huomioon, että kuollessaan vuonna 2004 tytär asui Itävallassa. Saksan liittotasavallalla oli oikeus verottaa saantoa, joka perustui äidin jättämään perintöön, ottaen huomioon, että äiti asui Saksassa vuonna 2007. Verotusoikeuden selkeä ja asianmukainen jako kyseenalaistuisi, jos Saksan liittotasavallan olisi osittain luovuttava verotusoikeudestaan toisen, vuonna 2007 tapahtuneen saannon osalta ja näin ollen alennettava perintöveroa sen perusteella, että Itävallan tasavalta käytti tyttären jäämistöä koskevaa verotusoikeuttaan vuonna 2004.

88. Onko kyseessä todellakin Saksan tavoitteleman kaltainen verotusvallan ”tasapainoinen” jako? Eikö kyse ole pikemminkin (lyhyesti) Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välisen verotusvallan jakamisen, joka suoritetaan tavallaan ennen verotusvallan käyttöä, puhtaasta soveltamisesta, mistä on osoituksena se, että verotusvallan jakaminen voidaan suorittaa sellaisten verotuspaikkaa koskevien kriteerien, kuten kansalaisuus tai asuinpaikka, perusteella, joista voi yleensä seurata syrjintää tai rajoituksia (ks. tuomio Gilly, C-336/96, EU:C:1998:221). [38]

89. Yhteenvetona voidaan todeta, että vaikka nyt käsiteltävässä asiassa on kyse siitä, että Saksa liittotasavalta ja Itävallan tasavalta soveltavat keskenään sopimaansa verotusvallan jakoa, mielestäni ei ole tarpeen puhua verotusvallan (tasapainoisesta) jaosta, jotta voidaan todeta, ettei pääasiassa kyseessä olevan kaltainen (Saksan) lainsäädäntö ole ristiriidassa Euroopan unionin oikeuden kanssa.

38 — Tuomion F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612) 71 kohdassa vahvistetaan tämä päättely, ”koska Itävallan tasavalta on näissä [kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tehdyissä] sopimuksissa luopunut käyttämästä verotusvaltaansa lahjoituksiin näiden kahden muun jäsenvaltion alueella asuville henkilöille, se ei voi vedota verotusvallan tasapainoiseen jakoon kantaakseen näille henkilöille lahjoituksia tekeviltä säätiöiltä erityisen veron sillä perusteella, etteivät nämä henkilöt kuulu sen verotusvallan piiriin. Kyseinen jäsenvaltio on siis vapaasta tahdostaan hyväksynyt verotusvallan jaon sillä tavoin kuin se toteutuu sen Belgian kuningaskunnan ja Saksan liittotasavallan kanssa kaksinkertaisen verotuksen ehkäisemiseksi tekemien sopimusten määräysten nojalla”.

V Ratkaisuehdotus

90. Edellä esitetyistä syistä ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin (ylin verotuomioistuin) kysymykseen seuraavasti:

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