Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JEAN RICHARD DE LA TOUR
16 päivänä syyskuuta 2021 [1]

Asia C-394/20

XY
vastaan
Finanzamt V

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Pääomien vapaa liikkuvuus – SEUT 63 ja SEUT 65 artikla – Perintövero – Kansallinen perintöverolainsäädäntö – Maassa asuvien ja ulkomailla asuvien erilainen kohtelu – Rajoitettu verovelvollisuus – Jäsenvaltion alueella sijaitseva kiinteä omaisuus – Suhteellinen vähennysoikeus, jota sovelletaan ulkomailla asuviin verovelvollisiin – Rajoitus – Rajoitusta ei ole – Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan ulkomailla asuvat eivät voi vähentää lakiosiin perustuvia velkoja – Taloudellinen yhteys verotettavaan jäämistöön puuttuu – Rajoitus – Oikeuttaminen – Oikeuttamisperustetta ei ole

I Johdanto

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

2. Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt tämän pyynnön oikeudenkäynnissä, jonka kantajana on XY ja vastaajana Finanzamt V (V:n verovirasto, Saksa) [2] ja joka koskee Saksassa sijaitsevista kiinteistöistä kannettavan perintöveron laskemista.

3. Unionin tuomioistuimelle esitetyt kysymykset ovat jatkoa aiemmille perintöverotusta koskeville unionin tuomioistuimen ratkaisuille, jotka koskevat EUT-sopimuksessa taattua pääomien vapaata liikkuvuutta. Kyseisten kysymysten perusteella unionin tuomioistuimen on tarkasteltava jo esiin tuomiensa periaatteiden valossa kansallista lainsäädäntöä, jota on osittain muutettu mainittujen periaatteiden huomioon ottamiseksi. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, voiko kyseinen jäsenvaltio verotusvaltansa laajuuden nojalla säätää – ja jos kyllä, niin missä määrin se voi säätää – veroetuihin liittyvästä erilaisesta kohtelusta, kun on kyse henkilökohtaisten verovähennysten sallimisesta tai tiettyjen jäämistöön liittyvien kulujen vähentämisestä perimykseen liittyvinä velkoina, sen mukaan, onko perintöveroa suoritettava perinnönjättäjän koko omaisuudesta vai vain kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevasta omaisuudesta.

1 Alkuperäinen kieli: ranska.

2 Jäljempänä Finanzamt.

4. Siten tässä uudessa asiassa korostuu se, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön kehityksestä huolimatta siitä, että kansallisia verosääntöjä ei ole yhteensovitettu, aiheutuu edelleenkin merkittäviä haasteita ja jännitteitä suhteessa perussopimuksesta ilmeneviin periaatteisiin, ja näin on erityisesti siinä tapauksessa, että jäsenvaltio päättää verottaa alueellaan verotuksessa tarkoitetulla tavalla asuneen henkilön koko omaisuutta, vaikka unionin kansalaisten vapaan liikkumisen takia perinnön muodostavat asunnot ja omaisuuserät yhä useammin sijaitsevat eri jäsenvaltioissa.

5. Jäljempänä esitän perustelut sille, miksi katson seuraavaa:

– jäsenvaltion lainsäädäntö, jossa säädetään, että jos perinnönjättäjä tai perinnönsaaja eivät kumpikaan asuneet verotuksessa tarkoitetulla tavalla kyseisessä valtiossa perinnönjättäjän kuolinhetkellä, perinnönsaaja voi tehdä verovähennyksen, joka määritellään suhteessa hänen maksettavakseen tulevan veron perusteeseen, ei ole ristiriidassa EUT-sopimuksessa taatun pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa, jos perinnönsaajalle siirtyvän omaisuuden arvo ei alene kyseisen lainsäädännön vaikutuksesta, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, ja

– samassa tilanteessa sitä, että kyseisen lainsäädännön mukaan rajoitetusti verovelvolliset eivät voi vähentää jäämistön arvosta lakiosien arvoa perimykseen liittyvinä velkoina, on pidettävä pääomanliikkeiden rajoituksena, joka ei ole oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Saksan lainsäädäntö

6. Perintövero- ja lahjaverolain (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), sellaisena kuin se on julkaistu 27.2.1997[3] ja viimeksi muutettuna veronkierron estämisestä ja muiden verosäännösten muuttamisesta 23.6.2017 annetun lain (Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften)[4] 4 §:llä, 1 §:ssä, jonka otsikko on ”Veronalaiset tapahtumat”, säädetään seuraavaa:

”(1) Perintöveron (tai lahjaveron) alaisia ovat

1. kuoleman johdosta tapahtuvat saannot;

2. lahjoitukset elossa olevien henkilöiden kesken;

– –”

7. ErbStG:n 2 §:ssä, jonka otsikko on ”Henkilökohtainen verovelvollisuus”, säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisuus koskee

[3] BGBl. 1997 I, s. 378.

[4] BGBl. 2017 I, s. 1682; jäljempänä ErbStG.

1. edellä 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa kaikkea siirtyvää omaisuutta, kun perinnönjättäjä kuolinhetkellään, lahjanantaja lahjoitushetkellä tai saaja verosaatavan syntymishetkellä (9 §) asui Saksassa (yleinen verovelvollisuus). Saksassa asuvina pidetään:

   a) luonnollisia henkilöitä, joiden kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on Saksan alueella;

   b) Saksan kansalaisia, jotka eivät ole asuneet ulkomailla keskeytyksettä viittä vuotta pidempään ilman kotipaikkaa Saksassa,

– –

3. kaikissa muissa tilanteissa sellaista siirtyvää omaisuutta, joka on arvostuslain (Bewertungsgesetz) 121 §:ssä tarkoitettua Saksassa sijaitsevaa omaisuutta (rajoitettu verovelvollisuus), jollei 3 momentista muuta johdu.

– –”

8. ErbStG:n 3 §:n, jonka otsikko on ”Kuoleman johdosta tapahtuvat saannot”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kuoleman johdosta tapahtuvalla saannolla tarkoitetaan seuraavia saantoja:

1. perintösaanto – –, erityisjälkisäädökseen perustuva saanto – – tai saanto vaaditun lakiosan perusteella (Saksan siviililain (Bürgerliches Gesetzbuch), sellaisena kuin se on julkaistu 2.1.2002 (jäljempänä BGB),[5] 2303 § ja sitä seuraavat pykälät);

– –”

9. ErbStG:n 10 §:ssä, jonka otsikko on ”Veronalainen saanto”, säädetään seuraavaa:

”(1) Veronalaisena saantona pidetään saajan saamaa taloudellista etua, jos sitä ei ole vapautettu verosta – –. Edellä 3 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa taloudellisena etuna pidetään rahamäärää, joka saadaan vähentämällä siirtyvän omaisuuden koko arvosta – – siltä osin kuin omaisuus on veronalaista tämän lain nojalla – – tämän pykälän 3–9 momentin nojalla vähennyskelpoiset perimykseen liittyvät velat – –

– –

(5) Saannosta voidaan vähentää perimykseen liittyvinä velkoina, jos tämän pykälän 6–9 momentissa ei toisin säädetä,

1. perinnönjättäjän velat – –;

2. erityisjälkisäädöksiin, velvoitteisiin ja vaadittuihin lakiosiin sekä avioliiton ulkopuolisten lasten perintöosuuksiin perustuvat velat;

– –

[5] BGBl. 2002 I, s. 42, oikaisu BGBl. 2002 I, s. 2909 ja oikaisu BGBl. 2003 I, s. 738.

(6) Velat ja rasitukset eivät ole vähennyskelpoisia siltä osin kuin niillä on taloudellinen yhteys omaisuuseriin, jotka eivät ole veronalaisia tämän lain nojalla. Jos veroa on suoritettava ainoastaan yksittäisistä omaisuuseristä (edellä 2 §:n 1 momentin 3 kohta – –), vähennyskelpoisia ovat ainoastaan sellaiset velat ja rasitukset, joilla on taloudellinen yhteys kyseisiin omaisuuseriin. – –”

10. ErbStG:n 15 §:n, jonka otsikko on ”Veroluokat”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

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

Veroluokka I:

1. aviopuoliso ja elämänkumppani,

2. lapset ja lapsipuolet,

– –”

11. ErbStG:n 16 §:ssä, jonka otsikko on ”Vähennykset”, säädetään seuraavaa:

”(1) Yleistä verovelvollisuutta koskevissa tapauksissa (2 §:n 1 momentin 1 kohta ja 3 momentti) verotonta on omaisuus, joka siirtyy

1. aviopuolisolle tai elämänkumppanille, 500 000 euroon asti;

2. veroluokkaa I koskevassa 2 kohdassa tarkoitetuille lapsille ja siinä tarkoitettujen kuolleiden lasten lapsille, 400 000 euroon asti;

– –

(2) Rajoitettua verovelvollisuutta koskevissa tapauksissa (2 §:n 1 momentin 3 kohta) 1 momentissa tarkoitettua vähennystä alennetaan suhteellisesti. Tämä alennus vastaa suhdetta, joka vallitsee samaan aikaan siirtyneen omaisuuden, joka ei ole rajoitetun verovelvollisuuden alaista, ja samalle henkilölle kymmenen vuoden aikana siirtyneiden omaisuuserien, jotka eivät ole rajoitetun verovelvollisuuden alaista, yhteenlasketun arvon ja samalle henkilölle yhteensä kymmenen vuoden aikana siirtyneen omaisuuden arvon välillä. Aiempien saantojen arvo on määriteltävä aiemman arvonsa mukaisesti.”

12. Arvostuslain, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, 121 §:ssä, jonka otsikko on ”Saksassa sijaitseva omaisuus”, säädetään seuraavaa:

”Saksassa sijaitsevana omaisuutena pidetään:

1. Saksassa sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta;

2. Saksassa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta;

– –”

13. BGB:n 2303 §:n, jonka otsikko on ”Lakiosaan oikeutetut henkilöt; lakiosan määrä”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos perinnönjättäjän jälkeläinen on jätetty perinnöttä kuolemanvaraismääräyksellä, hän voi vaatia perinnönsaajalta lakiosaa. Lakiosa on puolet lakimääräisen perintöosuuden arvosta.”

14. BGB:n 2311 §:ssä, jonka otsikko on ”Jäämistön arvo”, säädetään seuraavaa:

”(1) Lakiosa lasketaan sen perusteella, millainen jäämistön tila ja arvo oli perinnönjättäjän kuolinhetkellä – –

(2) Jäämistön arvo on tarvittaessa selvitettävä arvioimalla. Ratkaisevana ei pidetä perinnönjättäjän suorittamaa arvon määrittelyä.”

B Itävallan lainsäädäntö

15. Itävallan yleisen siviililain (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch, jäljempänä ABGB) 756 §:ssä, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa, säädetään seuraavaa:

”Lakiosa on se osa kuolleen henkilön omaisuuden arvosta, johon lakiosaan oikeutetulla on oikeus.”

16. ABGB:n 759 §:ssä säädetään seuraavaa:

”Kukin lakiosaan oikeutettu henkilö saa lakiosana puolet siitä, mihin hänellä olisi oikeus lakimääräisen perimyksen nojalla.”

17. ABGB:n 761 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Lakiosa on maksettava rahana – –”

18. Saksan hallitus on täsmentänyt kirjallisissa huomautuksissaan, että Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä ei ole kahdenvälistä sopimusta perintöveron kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.[6]

III Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

19. Pääasian kantaja, joka on Itävallassa asuva Itävallan kansalainen, on 12.8.2018 kyseisessä jäsenvaltiossa, jossa hän asui, kuolleen saman jäsenvaltion kansalaisen tytär.

[6] Watrin, C., kirjoittaa artikkelissaan ”Droits de succession et de donation” (*La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, Bruylant, Bryssel, 2011, s. 514–532, erityisesti s. 525), että Saksan ja Itävallan välinen sopimus kumottiin sen jälkeen, kun Itävallan tasavalta luopui perintöverosta vuonna 2008. Jos haluat tutustua yleiskuvaukseen jäsenvaltioiden eri valinnoista perintö- ja lahjaverotuksessa sekä luetteloon jäsenvaltioista, jotka eivät kanna perintöveroa, ks. Weber-Frisch, N., ja Duquennois-Djoua, R., ”Domestic inheritance tax rules in EU Member States regarding cross-border successions”, *ERA Forum*, Springer, Heidelberg, osa 15, 2014, s. 409–424, joka on saatavilla internetosoitteessa https://link.springer.com/content/pdf/10.1007/s12027-014-0357-9.pdf, ja erityisesti taulukko 1, s. 410. Saksassa sovellettiin kuutta kahdenvälistä perintö- ja lahjaverotusta koskevaa sopimusta 1.1.2021, ks. Bundesfinanzministeriumin (liittovaltion valtiovarainministeriö, Saksa) luettelo, joka on saatavilla internetosoitteessa https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-02-18-stand-DBA-1-januar-2021.pdf?__blob=publicationFile&v=3 (s. 7).

20. Perinnönjättäjä omisti kolme rakennettua kiinteistöä ja yhden rakentamattoman kiinteistön Saksassa. Hän oli laatinut testamentin, jossa hän nimesi kantajan ainoaksi perinnönsaajakseen ja jonka mukaan hänen aviopuolisollaan ja pojallaan oli oikeus vain lakiosiin.

21. Ainoana perinnönsaajana kantaja sitoutui sopimuksella maksamaan edellä mainituille perillisille 1 700 000 euroa ja 2 850 000 euroa heidän lakiosiensa oikaisuina. Kantaja vaati Finanzamtiin jätetyssä perintöveroilmoituksessaan, että lakiosiin perustuvat velat vähennetään 43-prosenttisesti eli yhteensä 1 956 500 euron suuruisina jäämistön arvosta perimykseen liittyvinä velkoina. Kantaja päätyi tähän summaan laskemalla, että Saksan perintöveron soveltamisalaan kuuluvan kiinteän omaisuuden arvo oli kantajan selvitysten mukaan 4 970 000 euroa eli 43 prosenttia koko jäämistöön kuuluvan omaisuuden arvosta, joka oli 11 592 598,10 euroa ja kattoi myös Saksan perintöveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävän omaisuuden – pääomaa ja Espanjassa sijaitseva kiinteistö –, jonka arvoksi hän laski 6 622 598,10 euroa.

22. Finanzamt määräsi kantajan suorittamaan 642 333 euroa perintöveroa Saksassa sijaitsevista kiinteistöistä. Finanzamt hylkäsi lakiosien vähentämisen perimykseen liittyvinä velkoina, koska ErbStG:n 10 §:n 6 momentin toisen virkkeen mukaan lakiosilla ei ole taloudellista yhteyttä jäämistöön kuuluviin omaisuuseriin. Lisäksi laskiessaan suoritettavaksi määrättävän perintöveron määrän Finanzamt otti huomioon perintövero- ja lahjaverolain 16 §:n 1 momentin 2 kohdassa sinänsä perinnönjättäjän lapsille säädetyn 400 000 euron verovähennyksen sijasta ainoastaan 228 511 euron suuruisella osuudella alennetun, 171 489 euron suuruisen vähennyksen ErbStG:n 16 §:n 2 momentin nojalla.

23. Ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa nostetussa kanteessaan kantaja vaatii, että suoritettavan perintöveron määrä alennetaan 227 181 euroon. Kantaja väittää, että hänellä on täysimääräinen oikeus ErbStG:n 16 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädettyyn 400 000 euron vähennykseen, koska ErbStG:n 16 §:n 2 momentti on unionin oikeuden vastainen. Lisäksi kantajan mukaan unionin oikeuden vastaista on se, että hänen ei sallita tehdä ainakin laskemaansa suhteellista vähennystä lakiosiin perustuvien velkojen osalta, koska ne ovat perimykseen liittyviä velkoja.

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että koska perinnönjättäjän tai kantajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka ei ollut perinnönjättäjän kuolinhetkellä Saksassa, veroa on suoritettava ainoastaan Saksassa sijaitsevista kiinteistöistä.

25. Tässä rajoitettua verovelvollisuutta koskevassa tapauksessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, soveltuuko ErbStG:n 16 §:n 2 momentti ja 10 §:n 6 momentin toinen virke yhteen SEUT 63 artiklan 1 kohdan ja SEUT 65 artiklan kanssa, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut.

26. Ensinnäkin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että Saksan lainsäätäjä on säätänyt ErbStG:n 16 §:n 2 momentin ottaakseen huomioon unionin tuomioistuimen 8.6.2016 antaman tuomion Hünnebeck.[7] Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa, että 17.10.2013 antamassaan tuomiossa Welte[8] ja 4.9.2014 antamassaan tuomiossa komissio v. Saksa[9] unionin tuomioistuin katsoi ErbStG:n 16 §:n 2 momentin vanhemmista sanamuodoista yhtäältä, että sitä, että saannon saaja asetettiin epäedullisempaan asemaan myöntämällä pienempi vähennys, jonka määrä oli vain 2 000 euroa, kun kyse oli rajoitetusta verovelvollisuudesta, ei voitu

7 C-479/14, EU:C:2016:412; jäljempänä tuomio Hünnebeck.

8 C-181/12, EU:C:2013:662, 61 kohta; jäljempänä tuomio Welte. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa myös julkisasiamies Mengozzin ratkaisuehdotukseen Welte (C-181/12, EU:C:2013:384, 84 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

9 C-211/13, EU:C:2014:2148, 49 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

oikeuttaa tarpeella säilyttää Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus. Toisaalta unionin tuomioistuin katsoi, että ei ole perustetta, jolla voitaisiin oikeuttaa saannon saajien erilainen kohtelu sen mukaan, ovatko he asuinpaikkansa perusteella yleisesti vai rajoitetusti verovelvollisia.

27. Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkastelee Saksassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden erilaista kohtelua, joka perustuu ErbStG:n 10 §:n 6 momentin toiseen virkkeeseen. Kyseinen tuomioistuin toteaa, että kyseisestä säännöksestä seuraa, että kantaja ei voi vähentää kuoleman johdosta tapahtuneen saantonsa arvosta perinnönjättäjän aviopuolison ja pojan lakiosiin liittyvien velkojensa arvoa perimykseen liittyvinä velkoina.

28. Lisäksi Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) oikeuskäytännön [10] mukaan ErbStG:n 10 §:n 6 momentissa tarkoitettu taloudellinen yhteys, jota edellytetään, jotta velat tai rasitukset voidaan vähentää, ei täyty, kun on kyse lakiosista. Kyseinen tuomioistuin katsoo, että Bundesfinanzhofin ratkaisua voidaan soveltaa tässä tapauksessa kantajan maksettavaksi Itävallan lainsäädännön nojalla tuleviin lakiosiin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin muistuttaa tältä osin muun muassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan kiellettyä on se, että perintöverotuksessa tehdään velkojen rajoitettua vähennyskelpoisuutta koskevilla säännöksillä ero jäsenvaltiossa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden välillä. [11]

29. Tässä tilanteessa Finanzgericht Düsseldorf on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 63 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle perintöveron kantamista koskevalle jäsenvaltion kansalliselle sääntelylle, jossa säädetään veron laskemisen osalta, että kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen perimisen yhteydessä veron perusteesta tehtävä vähennys on silloin, kun perinnönjättäjän ja perinnönsaajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka oli kuolinhetkellä toisessa jäsenvaltiossa, pienempi kuin vähennys, jota olisi sovellettu, jos ainakin toisella heistä olisi tuolloin ollut kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka ensin mainitussa jäsenvaltiossa?

2) Onko SEUT 63 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle perintöveron kantamista koskevalle jäsenvaltion kansalliselle sääntelylle, jossa säädetään veron laskemisen osalta, että kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen perimisen yhteydessä lakiosiin perustuvia velkoja ei voida vähentää silloin, kun perinnönjättäjän ja perinnönsaajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka oli kuolinhetkellä toisessa jäsenvaltiossa, vaikka kyseiset velat voitaisiin vähentää täysimääräisesti kuoleman johdosta tapahtuvan saannon arvosta, jos ainakin perinnönjättäjällä tai perinnönsaajalla olisi perinnönjättäjän kuolinhetkellä ollut kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka ensin mainitussa jäsenvaltiossa?”

30. Kirjallisia huomautuksia ovat esittäneet Saksan ja Espanjan hallitukset sekä Euroopan komissio. Ne esittivät myös suullisia huomautuksia 9.6.2021 pidetyssä istunnossa, kuten kantajakin.

10 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa 22.7.2015 annettuun tuomioon nro II R 12/14.

11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa 11.12.2003 annettuun tuomioon Barbier (C-364/01, EU:C:2003:665, 76 kohta), 11.9.2008 annettuun tuomioon Eckelkamp ym. (C-11/07, EU:C:2008:489, 46 kohta; jäljempänä tuomio Eckelkamp ym.) ja 11.9.2008 annettuun tuomioon Arens-Sikken (C-43/07, EU:C:2008:490, 38 kohta; jäljempänä tuomio Arens-Sikken).

IV Asian tarkastelu

31. Unionin tuomioistuimelta tiedustellaan, soveltuvatko tietyt Saksan perintöverolain säännökset, jotka koskevat sen vaikutusta, että perinnönjättäjällä tai perinnönsaajalla ei ole ollut asuinpaikkaa Saksassa,[12] sen henkilökohtaisen verovähennyksen määrään, jota perinnönsaaja voi vaatia, ja siihen, voidaanko lakiosiin perustuvia velkoja vähentää perimykseen liittyvinä velkoina, yhteen SEUT 63 artiklan 1 kohdan ja SEUT 65 artiklan kanssa.

32. Unionin tuomioistuimelle toimitetuista tiedoista ilmenee, että Saksan vero-oikeudessa kuoleman johdosta tapahtuvan saannon[13] yhteydessä koko siirtyvä omaisuus on veronalaista riippumatta siitä, missä valtiossa se sijaitsee, jos ainakin perinnönjättäjällä tai perinnönsaajalla on kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka Saksassa.[14] Tällöin on kyse yleisestä verovelvollisuudesta.[15]

33. Kun kummallakaan – perinnönjättäjällä tai perillisellä – ei ole kotipaikkaa tai tavanomaista asuinpaikkaa Saksassa,[16] veronalaista on Saksassa sijaitseva omaisuus eli erityisesti kiinteä omaisuus. Tällöin on kyse rajoitetusta verovelvollisuudesta.[17]

34. Veronalaisena taloudellisena etuna (tai veron perusteena) pidetään koko perintösaantoa,[18] josta vähennetään vähennyskelpoiset perimykseen liittyvät velat[19] henkilökohtaisten verovähennysten jälkeen.[20] Näitä vapautuksia tai vähennyksiä koskevat säännöt ovat erilaisia sen mukaan, täyttääkö ainakin perinnönjättäjä tai perinnönsaaja Saksassa asumista koskevan edellytyksen vai ei.

35. Näin ei ole verorasituksen osalta. Verorasitus määräytyy perinnönjättäjän ja perinnönsaajan välisen sukulaissuhteen mukaan, joiden perusteella määräytyy veroluokka,[21] josta veron perusteen arvon mukaan määräytyvä verokanta riippuu.[22]

36. Koska ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää mahdollisena, että Saksassa asuvien ja ulkomailla asuvien erilaista kohtelua perintöverotuksessa voitaisiin pitää pääomanliikkeiden rajoituksina, on muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön

12 Tässä ratkaisuehdotuksessa ilmaisulla ”perinnönsaaja” tarkoitetaan laajasti sekä varsinaista perinnönsaajaa että heidän oikeuksiensa saajia.

13 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 6 kohta.

14 Tekstin yksinkertaistamiseksi tässä ratkaisuehdotuksessa käytän ilmaisua ”(maassa/jäsenvaltiossa/Saksassa) asuvat”, kun viittaan tähän tilanteeseen. Saksan vero-oikeuden laajasta asumisen käsitteestä ks. Weiss, M., ”The Influence of ECJ Case Law on the German Inheritance and Gift Tax Act”, *European taxation*, IBFD Journal Articles, Amsterdam, 2016, osa 56, s. 444–450, erityisesti s. 445, 2.1.2 kohta.

15 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 7 kohta. Samanlaisesta verotuksesta tietyissä jäsenvaltioissa ks. em. Weber-Frisch, N., ja Duquennois-Djoua, R., erityisesti taulukot 3 ja 4, s. 416.

16 Tekstin yksinkertaistamiseksi tässä ratkaisuehdotuksessa käytän ilmaisua ”ulkomailla asuvat”, kun viittaan tähän tilanteeseen.

17 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 7 ja 12 kohta. Tästä seuraa, että mikään muu omaisuus, muun muassa käteinen ja pankkitalletukset, ei ole veronalaista, vaikka sitä säilytettäisiin Saksassa.

18 Vapautuksista ks. em. Weiss, M., erityisesti 2.2 kohta, s. 445, jossa toistetaan muun muassa edellytykset, joiden täyttyessä perheen asunnon siirto on kokonaan vapautettu verosta. Istunnossa esitetystä esimerkistä ks. myös tämän ratkaisuehdotuksen 59 kohta.

19 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 9 kohta.

20 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 11 kohta.

21 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 10 kohta.

22 Ks. ErbStG 19 §:n 1 momentti. Kyseiseen pykälään voi tutustua internetosoitteessa https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__19.html. Verokannan määräytymistä koskevina yksityiskohtaisina selityksinä ks. em. Weiss, M., erityisesti 2.2 kohta, s. 445 ja 446. Tässä tapauksessa, jossa on kyse veroluokkaan I (lapsi) kuuluvasta perinnönsaajasta, verokanta on 7–30 prosenttia. Verokannan, jota sovelletaan myös aviopuolisoon, säilymisestä ks. myös tuomio Welte (5 kohta). Sovellettavat verokannat ovat samat riippumatta siitä, asuuko perinnönsaaja Saksassa vai ulkomailla.

mukaan perinnöt, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle, ovat SEUT 63 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä niitä tapauksia lukuun ottamatta, joissa niiden keskeiset osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle. [23]

37. Käsiteltävässä asiassa on riidatonta, että pääasiassa kyseessä oleva tilanne kuuluu SEUT 63 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

A Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

38. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 63 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion perintöverolainsäädännölle, jossa säädetään rajoitetusti verovelvollisille myönnettävästä henkilökohtaisesta verovähennyksestä, joka lasketaan suhteellisena sen mukaan, mikä osuus koko perintönä siirtyvästä omaisuudesta on perintöveronalaista kyseisessä jäsenvaltiossa, mutta kyseinen vähennys myönnetään täysimääräisenä, jos kyseisestä omaisuudesta on suoritettava perintöveroa yleisen verovelvollisuuden nojalla, jota sovelletaan, jos ainakin perinnönjättäjä tai perinnönsaaja asui perinnönjättäjän kuolinhetkellä kyseisen jäsenvaltion alueella.

39. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin perustellusti muistuttaa, unionin tuomioistuin on jo ottanut kantaa siihen, soveltuiko Saksan verolainsäädäntö, jonka nojalla ulkomailla asuville rajoitetusti verovelvollisille perinnönsaajille myönnettiin huomattavasti pienempi verovähennys kuin se verovähennys, johon yleisesti verovelvollinen perinnönsaaja saattoi vedota, yhteen pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa. [24]

40. Tämä ennakkoratkaisupyyntö koskee uutta kysymystä, koska se koskee lainsäädäntöä, jota sovelletaan perintöihin, joiden osalta verotettava tapahtuma on tapahtunut 24.6.2017 jälkeen, [25] ja jossa säädetään, että rajoitetusti verovelvollisille myönnettävän verovähennyksen määrä suhteutetaan Saksassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden osuuteen koko jäämistöstä. [26]

41. Muistutan, että käsiteltävässä asiassa oikeusriita koskee verovähennystä, joka vastaa noin 43 prosenttia ErbStG:n 16 §:ssä säädetystä määrästä eli jonka suuruus on 171 489 euroa 400 000 euron sijaan, ja vähennys vastaa Saksassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden osuutta koko perinnöstä, joka on siirtynyt Itävallassa asuvalle perinnönsaajalle hänen niin ikään kyseisessä jäsenvaltiossa asuneen isänsä kuoleman johdosta. [27]

23 Ks. mm. tuomio 30.6.2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; jäljempänä tuomio Feilen).

24 Ks. tuomio 22.4.2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216; jäljempänä tuomio Mattner), tuomio Welte ja tuomio Hünnebeck. Tuomion Mattner taustalla olleessa asiassa, kuten tuomion Welte ja tuomion Hünnebeck taustalla olleissa asioissa, rajoitetusti verovelvollisille myönnetyn kiinteämääräisen verovähennyksen määrä oli selvästi pienempi kuin yleisesti verovelvollisille myönnetyn verovähennyksen määrä (tuomiossa Mattner 1 100 euroa 205 000 euron sijasta ja muissa mainituissa tuomioissa 2 000 euroa 400 000 euron tai 500 000 euron sijasta). Tuomio Hünnebeck koski erityistä verotusjärjestelmää (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 51 kohta). Mainitun tuomion 24–26 kohdassa unionin tuomioistuin arvioi muutoksia, joita kyseiseen sääntelyyn oli tehty tuomion Mattner ja 4.9.2014 annetun tuomion komissio v. Saksa (C-211/13, ei julkaistu, EU:C:2014:2148) antamisen jälkeen. Järjestelmällisenä yhteenvetona unionin tuomioistuimen tätä koskevasta oikeuskäytännöstä, ks. myös van Vijfeijken, I., J.F.A., ”One Inheritance, One Tax”, *EC Tax Review*, Kluwer Law International, Alphen-sur-le-Rhin, 2017, osa 26, s. 214–219, erityisesti s. 215.

25 Ks. ErbStG:n 37 §:n 14 momentti.

26 Tuomion Welte taustalla olleessa asiassa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin oli todennut ennakkoratkaisupyyntönsä 16 kohdassa seuraavaa: ”vähennyksen rajoittaminen ErbStG:n 16 §:n 2 momentin mukaisesti vain 2 000 euroon 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 silti noin 62 prosenttia koko jäämistön arvosta eli 532 397,76 eurosta. Sen vuoksi on kyseenalaista, voidaanko sillä seikalla, että jäämistön arvosta noin 38 prosenttia on jäänyt verotuksen ulkopuolelle, oikeuttaa se, että perintöosuuden verotusarvosta myönnetään 500 000 euron vähennyksen sijasta vain 2 000 euron vähennys.”

27 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 22 kohta.

42. Näin ollen on tutkittava, onko – kuten komissio esittää ja toisin kuin Saksan hallitus väittää – kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä, jossa säädetään verovähennyksestä, joka ei enää ole kiinteämääräinen niin kuin aikaisemmissa tuomioissa vaan joka lasketaan veron perusteen mukaan, pidettävä SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kiellettynä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksena. [28]

1. Kysymys siitä, onko kyse SEUT 63 artiklassa tarkoitetusta pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksesta

43. Tuomiossa Welte unionin tuomioistuin katsoi, että siinä kyseessä ollutta kansallista lainsäädäntöä oli pidettävä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksena, [29] koska kun sen nojalla kyseisestä kiinteästä omaisuudesta suoritettavan veron perusteesta tehtävän vähennyksen soveltaminen riippui perinnönjättäjän ja perinnönsaajan asuinpaikasta perinnönjättäjän kuolinhetkellä, lainsäädännöstä seurasi, että ulkomailla asuvien perintösaantoihin, joihin sisältyi tällainen kiinteistö, kohdistui *suurempi verorasitus* kuin niihin perintösaantoihin, joissa oli osapuolena ainakin yksi Saksassa asuva henkilö, ja sillä pienennettiin näin ollen tällaisen perinnön arvoa. [30]

44. Tarkemmin ottaen Yvon Welten, joka oli aviopuolisonsa perinnönsaaja, tapauksessa Welte saattoi rajoitetusti verovelvollisena tehdä vain kiinteämääräisen 2 000 euron suuruisen vähennyksen perinnön arvosta. Jos perinnönjättäjä tai Welte olisi asunut Saksassa perinnönjättäjän kuolinhetkellä, Welte olisi voinut vähentää perintöveron perusteesta 500 000 euroa. Hän ei siten olisi suorittanut lainkaan perintöveroa. [31]

45. Unionin tuomioistuin totesi, että kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä säädettiin, että veron perusteesta tehtävä vähennys oli *pienempi* kuin vähennys, jota olisi sovellettu, jos perinnönjättäjän tai perinnönsaajan asuinpaikka olisi ollut Saksan alueella perinnönjättäjän kuolinhetkellä. [32]

46. Unionin tuomioistuin viittasi tuomiossaan kolmeen tuomioon, jotka se oli antanut vuosina 2008–2011 ja joissa oli kyse tilanteista, joissa ulkomailla asuviin kohdistui suurempi verorasitus kuin maassa asuviin, mistä seurasi, että sen perintösaannon arvo, johon veron perusteena oleva kiinteä omaisuus kuului, pieneni suhteessa maassa asuvien perintösaantoon. [33]

47. Ensimmäisessä näistä tuomioista, eli tuomiossa Eckelkamp ym., ennakkoratkaisupyyntö koski kansallisia säännöksiä, joissa säädettiin, että jäämistöön, johon kuului Belgian alueella sijaitseva kiinteistö, kohdistui varainsiirtovero, joka oli korkeampi kuin perintövero olisi ollut siinä tapauksessa, että perinnönjättäjä olisi asunut kuolinhetkellään tässä jäsenvaltiossa. [34] Kyseisessä tapauksessa kuolemantapauksen johdosta maksettavaa varainsiirtoveroa oli suoritettava

28 Ks. tuomio Feilen (19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Ks. tuomio Welte (26 kohta).

30 Ks. tuomio Welte (25 kohta).

31 Ks. tuomio Welte (12 kohta) ja tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 26.

32 Ks. tuomio Welte (24 kohta).

33 Ks. tuomio Welte (25 kohta).

34 Ks. tuomio Eckelkamp ym. (45 ja 46 kohta). Tuomion 8 kohdassa lainataan Flanderin hallintoalueen perintöverolain (Wetboek Successierechten) ulkomailla asuneita koskevaa 18 §:ää, jossa säädettiin seuraavaa: ”Kuolemantapauksen johdosta maksettava varainsiirtovero on kannettava kaikesta Belgiassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, joka oli vainajan tai kadonneen omistuksessa, ilman, että velkoja ja vastuita otetaan huomioon.”

perinnönjättäjän kaikesta Belgiassa sijainneesta kiinteästä omaisuudesta *eikä perinnönjättäjän sellaista velkaa yhdelle perinnönsaajista, joka rasitti kyseistä kiinteistöä, voitu vähentää*, koska perinnönjättäjä ei asunut Belgiassa kuolinhetkellään. [35]

48. Toisessa tuomiossa Welte mainitussa tuomiossa eli tuomiossa Mattner oikeudenkäynti koski pääasiassa nyt kyseessä olevaa lainsäädäntöä edeltänyttä Saksan lainsäädäntöä. Siinä säädettiin, että *veron perusteen vähennys* oli silloin, kun lahjanantaja ja lahjansaaja asuivat muussa jäsenvaltiossa, *pienempi* kuin vähennys, jota sovellettaisiin, jos toinen heistä asuisi Saksassa. [36]

49. Kolmas tuomio, johon unionin tuomioistuin viittasi tuomiossa Welte, on 10.2.2011 annettu tuomio Missionswerk Werner Heukelbach. [37] Kyseinen tuomio koskee kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan alennettua perintöverokantaa voitiin soveltaa ainoastaan sellaisiin voittoa tavoittelemattomiin järjestöihin, joilla oli toimipaikka Belgiassa tai jäsenvaltiossa, jossa perinnönjättäjä kuolinhetkellään tosiasiallisesti asui tai työskenteli taikka jossa hän oli aiemmin tosiasiallisesti asunut tai työskennellyt. [38]

50. Näissä aikaisemmissa tuomioissa velkojen vähennyskelpoisuuden, henkilökohtaisen verovähennyksen tai alennetun verokannan perusteella syntynyt veroetu tai siitä seurannut veroedun määrän pieneneminen riippui suoraan edellytyksestä, joka koski asumista perintöverotusjäsenvaltiossa. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tästä seurasi, että siinä tapauksessa, että maassa asuvien ja ulkomailla asuvien perinnön arvo oli sama, veron peruste oli selvästi eri, mikä vastaavasti alensi ulkomailla asuvien saaman taloudellisen edun määrää ja oli omiaan tekemään asianomaiseen jäsenvaltioon sijoittamisesta vähemmän houkuttelevaa. [39]

51. Totean lisäksi, että tuomio Hünnebeck ja tuomio Feilen, jotka annettiin vuonna 2016 eli tuomion Welte jälkeen, perustuvat samaan logiikkaan. Tuomiossa Hünnebeck unionin tuomioistuin katsoi, että ”se, että ulkomailla asuvien välisiä lahjoituksia yhteen laskettaessa otetaan huomioon pitempi ajanjakso kuin sellaisten lahjoitusten tapauksessa, joiden osalta ainakin yksi osapuoli asuu kyseisessä jäsenvaltiossa, saattaa johtaa siihen, että verovähennys tehdään ensimmäiseen ryhmään kuuluvien lahjoitusten osalta suuremmasta veron perusteesta kuin toisen ryhmän osalta ja että näin ollen ensimmäiseen ryhmään kuuluvista lahjoituksista kannetaan enemmän lahjaveroa kuin toiseen ryhmään kelpaavista lahjoituksista. Tällaisella järjestelmällä rajoitetaan pääomanliikkeitä, koska sillä pienennetään tällaista omaisuutta koskevan lahjan arvoa”. [40]

35 Ks. tuomio Eckelkamp ym. (17 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin totesi kyseisen tuomion 61 kohdassa, että perintöveron ja varainsiirtoveron laskeminen oli suoraan sidoksissa kiinteistön arvoon.

36 Ks. tuomio Mattner (27 ja 28 kohta, joihin viitataan analogisesti tuomion Eckelkamp ym. 45 ja 46 kohdassa). Ks. kyseisestä lainsäädännöstä tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 24. Ks. myös tuomio 4.9.2014, komissio v. Saksa (C-211/13, ei julkaistu, EU:C:2014:2148, 40 ja 43 kohta).

37 C-25/10, EU:C:2011:65.

38 Ks. tuomio 10.2.2011, Missionswerk Werner Heukelbach (C-25/10, EU:C:2011:65, 23 kohta).

39 Tältä osin unionin tuomioistuimelle esitettyjen ennakkoratkaisupyyntöjen taustalla olleiden oikeusriitojen eri tosiseikoista voitiin kuitenkin päätellä, että perinnönjättäjät eivät ilmeisesti olleet ottaneet huomioon perintöverotusta, kun he tekivät päätöksiä varallisuudestaan.

40 Tuomio Hünnebeck (45 kohta). Kyseisen tuomion 41 kohdassa unionin tuomioistuin totesi, että ”ErbStG:n 2 §:n 3 momentilla käyttöön otetun verotusjärjestelmän, jossa mahdollistetaan se, että ulkomailla asuvien henkilöiden välisen lahjoituksen saaja voi saada suuremman verovähennyksen, joka koskee sellaisia lahjoituksia, joiden osapuolista ainakin yksi asuu kyseisessä jäsenvaltiossa, soveltaminen on vapaavalintaista, ja – – siitä, että ulkomailla asuva lahjansaaja käyttää tätä mahdollisuutta, seuraa, että laskettaessa kyseisestä lahjoituksesta kannettavaa lahjaveroa lasketaan yhteen kaikki kyseisen lahjansaajan samalta henkilöltä kymmenenä vuotena ennen lahjoitushetkeä ja kymmenenä vuotena sen jälkeen saamat lahjoitukset, kun taas sellaisten lahjoitusten osalta, joiden osapuolista ainakin yksi asuu kyseisessä jäsenvaltiossa, huomioon otetaan vain lahjoitukset kymmenen vuoden ajalta”. Ks. myös tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 24.

52. Tuomiossa Feilen unionin tuomioistuin totesi, että ”säännöstöllä saatetaan – – 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.” [41]

53. Koska tuomiossa Mattner ja tuomiossa Welte kyseessä ollutta lainsäädäntöä on muutettu ja koska siinä säädetään rajoitetun verovelvollisuuden osalta, että henkilökohtaisen verovähennyksen suuruus riippuu perintöveronalaisen Saksassa sijaitsevan omaisuuden arvosta, voidaanko unionin tuomioistuimen mainituissa tuomioissa esittämiä tulkintoja soveltaa kyseiseen lainsäädäntöön?

54. Mielestäni ei. Huomautan ensinnäkin, että – toisin kuin muun muassa tuomion Welte ja tuomion Feilen taustalla olleissa asioissa [42] – ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole esittänyt unionin tuomioistuimelle seikkoja, joiden perusteella voitaisiin katsoa, että kyseessä olevan perinnön arvo olisi pienempi kuin sellaisen perinnön, jonka perinnönjättäjä tai perinnönsaaja olisi asunut Saksassa.

55. Toiseksi mielestäni on otettava huomioon se, että kyseessä olevassa lainsäädännössä ei enää säädetä ulkomailla asuvien osalta kiinteämääräisestä verovähennyksestä, joka oli selvästi pienempi kuin Saksassa asuville myönnettävä verovähennys, mistä selvästi seurasi erilainen verorasitus useimmissa perintösaantotilanteissa. [43] Näin ollen ainoastaan ErbStG:n 16 §:n sanamuodon perusteella ei enää voida päätellä, että Saksassa asuvia ja ulkomailla asuvia kohdellaan eri tavalla, paitsi siltä osin kuin vain todetaan, että sukulaissuhteen perusteella myönnetyn verovähennyksen määrä on yleisen verovelvollisuuden tapauksessa aina sama eikä sitä vahvisteta yksinomaan Saksassa sijaitsevan omaisuuden perusteella ja että ulkomailla asuneen perinnönjättäjän ulkomailla asuva perinnönsaaja ei voi koskaan saada verovähennystä, jonka määrä on sama kuin sen, joka myönnetään, kun ainakin perinnönsaaja tai perinnönjättäjä asuu Saksassa, riippumatta siitä, missä jäämistön muut omaisuuserät sijaitsevat.

56. Se, että ErbStG:n 16 §:n sanamuotoa on muutettu, on mielestäni peruste pyrkiä selvittämään, millainen verotuksellinen ero kyseisestä lainsäädännöstä lopulta voi seurata, kun sitä arvioidaan kokonaisuutena kaikkien siihen sisältyvien seikkojen perusteella taloudellisesta näkökulmasta, [44] jossa otetaan huomioon kansallisen lainsäätäjän päämäärä, jona on ollut vapauttaa Saksan verotusvallan alaiset jäämistöt perintöverosta jäämistön arvon mukaan osin tai kokonaan. [45]

41 Tuomio Feilen (21 kohta).

42 Ks. tuomio Welte (12 kohta) ja tuomio Feilen (21 kohdan loppu).

43 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 24 kohta.

44 Ks. vastaavasti julkisasiamies Hoganin ratkaisuehdotus Autoridade Tributária e Aduaneira (Kiinteistön luovutusvoitosta kannettava vero) (C-388/19, EU:C:2020:940, 31, 54 ja 74 kohta) ja julkisasiamies Hoganin ratkaisuehdotus UBS Real Estate (C-478/19 ja C-479/19, EU:C:2021:148, 63 kohta), joissa oli kyse hypoteekki- ja kiinteistörekisteriverosta.

45 Yhteenvetona jäsenvaltioiden verotuksen siirtymisestä perheiden sisäisiä siirtoja suosivaksi ks. em. Weber-Frisch, N., ja Duquennois-Djoua, R., erityisesti 1.1.3 kohta, s. 413. Siitä, miten jäsenvaltioiden erilaisia lähestymistapoja sukupolvienvälisiin varallisuudensiirtoihin on perusteltu, ks. myös Navez, E.-J., ”La fiscalité des successions face à l’évolution des systèmes fiscaux étatiques”, em. teoksessa *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, s. 50–72 kohta ja erityisesti s. 59.

57. Toisin sanoen, kun otetaan huomioon tuomiossa Welte esitetyt kriteerit, joihin viittasin edellä,[46] käsiteltävässä asiassa on selvitettävä, onko verorasitus rajoitetusti verovelvollisten henkilökohtaisen verovähennyksen laskentatavan vuoksi tässä tapauksessa vastaava kuin verorasitus muissa samankaltaisissa tilanteissa.[47]

58. Asianosaisten näkemykset eroavat toisistaan tältä osin. Komissio, joka oli todennut hyvin yleisluonteisissa kirjallisissa huomautuksissaan, että ”ensisilmäyksellä se, että ulkomailla asuville perinnönsaajille myönnetään suhteellisesti laskettu verovähennys, vaikuttaa – – SEUT 63 artiklassa lähtökohtaisesti kielletyltä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukselta”, yhtyi istunnossa kantajan suullisesti esittämiin päätelmiin, jotka perustuivat esimerkkeihin.

59. Kantaja esitti seuraavan esimerkin: verovelvollinen, joka on yleisesti verovelvollinen, koska hänen kotipaikkansa sijaitsee Saksassa, jättää perintönä Saksassa sijaitsevan vuokra-asuntorakennuksen, jonka arvo on 400 000 euroa, ja Saksassa sijaitsevan henkilökohtaisessa käytössä olevan talon, jonka arvo on 500 000 euroa, tyttärelleen, joka jatkaa kyseisessä talossa asumista. Jäämistön arvo on 900 000 euroa. Saksan perintöverolainsäädännön nojalla omakotitalo on vapautettu verosta 500 000 euron arvoon asti. Lopusta veron perusteesta, joka on 400 000 euroa, tehdään tyttärelle myönnetty 400 000 euron verovähennys. Häneltä ei siis kanneta perintöveroa. Kantaja vertasi tätä tilannetta Alankomaissa asuvan rajoitetusti verovelvollisen tilanteeseen. Hän jättää tyttärelleen, joka myös asuu Alankomaissa, Saksassa sijaitsevan vuokra-asuntorakennuksen, jonka arvo on 400 000 euroa, ja Alankomaissa sijaitsevan omakotitalon, joka on ollut hänen asuntonaan ja jonka arvo on 500 000 euroa. Jäämistön arvo on yhteensä 900 000 euroa. Koska ulkomailla sijaitseva omaisuus ei ole veronalaista, veron perusteena on 400 000 euroa eli Saksassa sijaitsevan vuokra-asuntorakennuksen arvo. Tässä tapauksessa, jossa on kyse rajoitetusta verovelvollisuudesta, 400 000 euron henkilökohtainen verovähennys lasketaan suhteessa omaisuuden arvoon. Verovähennyksen jälkeen veron perusteeksi jää 222 223 euroa. Sovellettava perintöverokanta on 11 prosenttia,[48] jolloin perintöveroa on maksettava 24 444 euroa Saksassa.

60. Suhtaudun epäilevästi siihen, että mainittuun vertailuun perustuva päätelmä olisi osuva tässä asiassa, kun kyseinen päätelmä on kantajan mukaan seuraava: kun samanlaisessa sukulaissuhteessa peritään samanarvoinen jäämistö eli kun vertailtujen tilanteiden välillä ei ole objektiivista eroa, Saksan lainsäädäntö johtaa siihen, että esitetyissä esimerkkitilanteissa Saksan valtio kantaa rajoitetusti verovelvolliselta 24 444 euroa enemmän perintöveroa kuin yleisesti verovelvolliselta.

61. On nimittäin tuotava esiin jäämistöön kuuluvan toisen kiinteistön eri sijainti ja se, että yleisesti verovelvollista perinnönsaajaa verotetaan vapautuksen perusteella eri tavalla.[49]

46 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 43 kohta ja erityisesti konkreettisena esimerkkinä tuomio Welte (54 kohta).

47 Ks. analogisesti yhteisöjen tuomioistuimen toteamukset tuomiossa Arens-Sikken (34 ja 35 kohta).

48 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 22.

49 Tältä osin Saksan hallitus vetosi istunnossa siihen, että tilanteet eivät ole toisiinsa rinnastettavissa ja että tuomion Welte 54 kohdassa tarkoitetussa tilanteessa kyseinen lainsäädäntö olisi tuottanut samansuuruisen henkilökohtaisen vähennyksen. Ks. myös tämän ratkaisuehdotuksen 65 kohta.

62. Olen sen sijaan vakuuttunut Saksan hallituksen laskentaesimerkistä, jota ei ole kiistetty istunnossa ja jonka Saksan hallitus on esittänyt kirjallisten huomautustensa 54–59 kohdassa seuraavasti:

”54. Asian havainnollistamiseksi voidaan viitata seuraavaan esimerkkiin, jossa jäämistö on seuraavanlainen: rajoitetusti veronalaisen omaisuuden määrä on 430 000 euroa ja ulkomailla sijaitsevan omaisuuden, jonka osalta perinnönsaaja ei ole rajoitetusti verovelvollinen, määrä on 570 000 euroa, jolloin koko perintönä siirtyvän omaisuuden määrä on 1 000 000 euroa.

55. ErbStG:n 16 §:n 2 momentin mukaisesti kyseisen lain 16 §:n 1 momentissa säädetyn henkilökohtaisen vähennyksen määrää (joka on 400 000 euroa) alennetaan sen omaisuuden osuuden mukaisesti, josta ei ole suoritettava veroa Saksassa (570 000 euroa 1 000 000 eurosta), eli 228 000 eurolla (57 prosentilla). Myönnettävä henkilökohtainen vähennys on siis 172 000 euroa [50] (400 000 euroa miinus 228 000 euroa). Veronalaisen saannon määrä ennen perimykseen liittyvien velkojen vähentämistä on siis 258 000 euroa (430 000 euroa miinus 172 000 euroa). Tämä vastaa 60 prosentin suhdetta veronalaisen saannon ja Saksassa rajoitetusti veronalaisen siirtyvän omaisuuden välillä (258 000 euroa 430 000 eurosta). Toisin sanoen (alustava) – – veron peruste (ennen perimykseen liittyvien velkojen vähentämistä) on 60 prosenttia veronalaisesta omaisuudesta.

56. Jos henkilökohtainen vähennys sen sijaan otettaisiin huomioon täysimääräisenä, veronalaisen saannon määrä olisi 30 000 euroa (430 000 euroa miinus 400 000 euroa). Veronalaisen saannon ja Saksassa rajoitetusti veronalaisen siirtyvän omaisuuden välinen suhde olisi 6,97 prosenttia (30 000 euroa 430 000 eurosta); veroa kannettaisiin siis vain 6,97 prosentista veronalaisen omaisuuden arvosta. Veronalaisen saannon ja koko siirtyvän omaisuuden välinen suhde olisi 3 prosenttia koko 1 000 000 euron omaisuuden arvosta (30 000 euroa 1 000 000 eurosta).

57. Perinnönsaajan tilanne olisi tällöin huomattavasti suotuisampi kuin yleisesti verovelvollisen perinnönsaajan tilanne. Jos saannosta nimittäin suoritettaisiin perintöveroa yleisen verovelvollisuuden nojalla, huomioon olisi otettava kaikki siirtyvät omaisuuserät, mukaan lukien ulkomailla sijaitseva omaisuus. Tästä seuraisi, että veronalaisen saannon määrä ennen perimykseen liittyvien velkojen vähentämistä olisi 600 000 euroa (1 000 000 euroa miinus 400 000 euroa). Veronalaisen saannon ja veronalaisen omaisuuden välinen suhde olisi niin ikään 60 prosenttia (600 000 euroa 1 000 000 eurosta).

58. Näin ollen siitä, että henkilökohtaisen vähennyksen määrää alennetaan suhteellisesti, seuraa, että veronalainen omaisuus otetaan huomioon veron perusteessa samassa suhteessa ja näin ollen siitä kannetaan veroa samalla tavalla kuin yleisen verovelvollisuuden tapauksessakin.

59. Se, että kyse ei ole epäedullisemmasta kohtelusta, on myös ilmeistä, kun verrataan kantajaan tässä tapauksessa kohdistuvaa verorasitusta laskettuna menettelyssä mainittujen arvojen perusteella ottamatta huomioon muita olosuhteita (911 115 euroa), [51] verorasitukseen, joka kohdistuu yleisesti verovelvolliseen perinnönsaajaan, kun tälle siirtyy sama omaisuus ja – –

[50] Tämä vastaa 43:a prosenttia 400 000 euron henkilökohtaisesta vähennyksestä.

[51] Verorasitus on laskettu koko kantajan ilmoittaman siirtyvän omaisuuden arvon perusteella, johon kuuluvat omaisuuserät on yksilöity ennakkoratkaisupyynnössä – –.

kun hänen tilanteensa on muuten samanlainen: 2 126 575 euroa.[52] Sekä silloin, kun on kyse rajoitetusta verovelvollisuudesta ja Saksassa sijaitsevan omaisuuden arvo on 4 970 000 euroa, että silloin, kun on kyse yleisestä verovelvollisuudesta ja koko siirtyvän omaisuuden arvo sen sijainnista riippumatta on 11 592 598 euroa, tosiasiallisesti sovellettava verokanta on 18,34 prosenttia."

63. Huomautan lisäksi, että 24.6.2017 voimaan tulleiden kansallisen lainsäädännön muutosten[53] merkitystä on arvioitava unionin tuomioistuimen tuomion Welte 50–53 kohdassa esitettyjen tilanteiden rinnastettavuutta koskevien perustelujen valossa.[54] Kyseisessä tuomiossa unionin tuomioistuin totesi, että *sillä, että perintöveron peruste* on sellaisen perillisen, joka asuu ulkomailla ja on rajoitetusti perintöverovelvollinen Saksassa, osalta periaatteessa *pienempi kuin* sellaisen kyseisessä jäsenvaltiossa tai ulkomailla asuvan *perillisen*, joka on *yleisesti perintöverovelvollinen* kyseisessä jäsenvaltiossa, veron peruste, ei voitu kyseenalaistaa toteamusta siitä, että asuinpaikka ei vaikuttanut veroluokan ja verokannan määrittämiseen, *koska kyseisessä lainsäädännössä säädetyn veron perusteesta tehtävän vähennyksen määrä ei muuttunut perintöveron perusteen määrän mukaan* vaan pysyi samana tästä määrästä riippumatta.

64. Unionin tuomioistuin katsoi tuomion Welte 55 kohdassa, että koska vähennyksen määrä ei määräytynyt veron perusteen suuruuden perusteella vaan se myönnettiin perilliselle sillä perusteella, että hän oli verovelvollinen, Saksassa tai ulkomailla asuvien perinnönsaajien tilanteet eivät olleet kyseisen vähennyksen osalta erilaisia.

65. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ehdottanut, näitä perusteluja on verrattava julkisasiamies Mengozzin ratkaisuehdotuksessaan Welte[55] esittämään arviointiin tilanteesta, jossa Welte olisi voinut saada täyden vähennyksen, vaikka Saksassa verotettu perintöosuus, jonka Welte oli perinyt, ei vastannut koko perinnön määrää, kuten pääsääntöisesti yleisesti verovelvollisten puhtaasti maan sisäisissä tilanteissa. Julkisasiamies Mengozzi totesi tästä tilanteesta seuraavaa: "Tähän kysymykseen on mielestäni vastattava myöntävästi. – – 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 [yhdestä kiinteistöstä*].[56] Kaikkien seikkojen ollessa muutoin samanlaisia tällaiselle asukkaalle olisi myönnetty koko vähennys, eikä tämän olisi täytynyt suorittaa perintöveroa tämän omaisuuden saannosta."

66. Käsiteltävässä asiassa on niin, että kun tuomiossa Welte kyseessä ollutta Saksan lainsäädäntöä on muutettu, on objektiivisesti kiistatonta, että jos jäämistöön sisältyy vain Saksassa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta, ulkomailla asuviin kohdistuva perintöverorasitus ja sellaiseen jäämistöön liittyvä perintöverorasitus, jonka osalta ainakin yksi kyseisistä henkilöistä on asunut Saksassa, on sama. Jos jäämistöön kuuluu myös Saksan ulkopuolella sijaitsevaa omaisuutta, perinnönsaajaan

52 Jos otetaan huomioon koko siirtyvän omaisuuden määrä, joka on 11 592 598 euroa, vähennettynä 400 000 euron suuruisella henkilökohtaisella vähennyksellä, pakottavien pyöristämissääntöjen mukaisesti päädytään 11 192 500 euron suuruiseen veronalaiseen saantoon ja siten todellisuudessa ErbStG:n 19 §:n 1 momentin nojalla olisi sovellettava 23 prosentin verokantaa, joka on siis korkeampi. Vertailun parantamiseksi Saksan hallitus on kuitenkin soveltanut niin ikään 19 prosentin verokantaa.

53 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 40 kohta.

54 Tämä vertaaminen tuomioon Welte on mielestäni sallittua, koska mielestäni tilanteiden rinnastettavuus on yleisedellytys erilaisen kohtelun toteamiselle. Ks. vastaavasti myös julkisasiamies Hoganin ratkaisuehdotus UBS Real Estate (C-478/19 ja C-479/19, EU:C:2021:148, 57 ja 62 kohta). Ks. lisäksi Navez, E.-J., "L'influence de la Cour de justice de l'UE", em. teoksessa *La fiscalité des successions et des donations internationales: Théorie générale et applications en droit comparé*, s. 197–230, erityisesti s. 214.

55 C-181/12, EU:C:2013:384 (83 ja 84 kohta).

56 Korostus tässä. Ks. tuomio Welte (54 kohta) ja tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 49.

kohdistuva verorasitus on sama riippumatta siitä, asuuko hän Saksassa vai ei.[57] Lisäksi on niin, että jos yksikään jäämistön muodostavista kiinteistöistä ei sijaitse Saksassa, kysymys ulkomailla asuvalle perinnönsaajalle myönnettävästä vähennyksestä ei tule esiin. Lisäksi arviointivaiheesta riippumatta ei ole tarpeen pohtia toisen kyseessä olevan valtion tällaisessa tilanteessa määräämää verorasitusta.[58]

67. Kun otetaan huomioon eräät saksalaiset oikeustieteilijät, jotka suhtautuvat varauksellisesti kysymykseen siitä, soveltuuko kyseinen lainsäädäntö yhteen SEUT 63 artiklan 1 kohdan ja SEUT 65 artiklan kanssa, vaikuttaa kuitenkin siltä, että asian arvioinnissa olisi otettava huomioon muitakin kuin unionin tuomioistuimessa esitettyjä argumentteja.[59]

68. Mielestäni kyseiset kirjoittajat nimittäin väittävät, että perintöverotuksessa erilaisen kohtelun toteamisen[60] olisi perustuttava verojärjestelmän kokonaisvaltaiseen arviointiin, jossa otetaan huomioon kaikki seikat, joiden perusteella perinnönsaajan *taloudelliseen etuun* sovellettava todellinen verokanta lasketaan,[61] kun otetaan huomioon, että etu on ainutkertainen eikä sillä ole yhteyttä perinnönsaajan toimintaan.

57 Istunnossa Saksan hallitus esitti seuraavan uuden esimerkin havainnollistaakseen sen tilanteen seurauksia, jossa myönnettäisiin saman suuruinen vähennys ottamatta huomioon verovelvollisuuden astetta, ja korostaakseen valtiosääntökysymyksiä, joita tästä seuraisi: yhteensä 800 000 euron arvoinen jäämistö muodostuu kahdesta kiinteistöstä, joista toinen sijaitsee ulkomailla ja toinen kyseisessä jäsenvaltiossa, ja kummankin kiinteistön arvo on 400 000 euroa. Perinnönjättäjän lapsella on ErbStG:n 16 §:n nojalla oikeus henkilökohtaiseen vähennykseen. Jos lapsi on perinnöstä yleisesti verovelvollinen, Saksassa perintöveroa kannetaan koko jäämistöstä eli molemmista kiinteistöistä eli 800 000 eurosta vähennettynä 400 000 euron suuruisella henkilökohtaisella vähennyksellä, jolloin veron peruste on 400 000 euroa eli 50 prosenttia perinnöstä. Jos lapsi on perinnöstä rajoitetusti verovelvollinen, Saksan perintöverotusvaltaan kuulumisen perusteella perintöveroa on suoritettava vain 400 000 euron arvoisesta kiinteistöstä, joka sijaitsee Saksassa. Jos hänelle myönnettäisiin täysi 400 000 euron suuruinen henkilökohtainen vähennys, veron peruste olisi 0 euroa.

58 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 108 kohta.

59 Ks. Billig, H., ”Die neuen Freibetragsregelungen für beschränkt Steuerpflichtige im ErbStG, Keine Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Sicht”, *NWB-Erben und Vermögen*, Herne, 2018, osa 2, s. 54–56, erityisesti s. 55, jossa viitataan seuraaviin artikkeleihin: Stalleiken, J., ja Holtz, M., ”Anwendungserlasse zum neuen Erbschaftsteuerrecht und aktuelle Änderungen des ErbStG”, *ErbR*, Nomos, Baden-Baden, 2017, s. 602–606; Halaczinsky, R., ”Gestaltungen zur Steuerminderung bei der beschränkten Erbschaftsteuerpflicht unter Berücksichtigung des Steuerumgehungsbekämpfungsgesetzes”, *UVR*, Stotax Stollfuß Medien, Bonn, 2017, s. 249–253 sekä Bockhoff, B., ja Flecke, L.-M., ”Erhöhte Freibeträge für beschränkt steuerpflichtige Erwerbe durch das StUmgBG?”, *ZEV*, Nomos, Baden-Baden, 2017, s. 552–556, joka on internetosoitteessa https://beck-online.beck.de/Dokument?vpath=bibdata%2Fzeits%2Fzev%2F2017 %2Fcont%2Fzev.2017.552.1.htm&pos=1&hlwords=on&lasthit=True. Viimeksi mainitussa artikkelissa esitettyjen kommenttien tueksi on esitetty numeroesimerkkejä. Ks. erityisesti 4.1 ja 4.2 kohta. Kyseiset kirjoittajat korostavat myös kyseisen artikkelin 4.3 kohdassa ongelmia, joita aiheutuu siitä, että verosta vapautetun määrän laskemisessa otetaan huomioon omaisuus kaikkialla maailmassa. Ks. tältä osin kyseisessä artikkelissa viitatusta ErbStG:n 21 §:stä: https://www.gesetze-im-internet.de/erbstg_1974/__21.html, em. Weiss, M., erityisesti 2.3 kohta, s. 446. Ks. myös tuomio 12.2.2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92). Huomautan kuitenkin yhtäältä, että sekä em. Billig, H., 2 kohta, s. 54, että em. Bockhoff, B., ja Flecke, L.-M., 4.3 kohta, ovat korostaneet, että 10.5.2017 antamassaan tuomiossa II R 53/14, joka on saatavilla internetosoitteessa https://www.bundesfinanzhof.de/en/entscheidungen/entscheidungen-online/decision-detail/STRE201710186/, Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on todennut, että oli kansallisen lainsäätäjän tehtävä säätää vähennyssäännöistä, jossa eroteltiin Saksassa asuvien ja ulkomailla asuvien tilanteet. Toisaalta 22.7.2020 antamassaan tuomiossa 3 K 163/19, joka on saatavilla internetosoitteess: https://www.rechtsprechung.niedersachsen.de/jportal/portal/page/bsndprod.psml?doc.id=STRE202075214&st=ent&doctyp=juris-r&showdoccase=1&paramfromHL=true#focuspoint, Niedersächsisches Finanzgericht (Ala-Saksin osavaltion verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt tuomion 44 kohdassa useiden muiden kirjoittajien toisenlaisia käsityksiä siitä, onko ErbStG:n 16 §:n 2 momenttia muutettu unionin oikeuden mukaisesti.

60 Tältä osin on otettava huomioon se, että perintövero on objektivero, jonka vuoksi se eroaa yleisesti tuloverotuksesta. Tämä veron luonne perustuu perintösaannon olosuhteisiin, ja sen perusteella on perusteltua arvioida verosääntelyn yksityiskohtia. Ks. tältä osin tuomio Eckelkamp ym. (63 kohta).

61 Verovähennyksen soveltamisesta, kun osa jäämistöön kuuluvista omaisuuseristä on vapautettu verosta tai kun veroa ei kanneta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen perusteella, ks. vastaavasti Bundesfinanzhofin tuomio 10.5.2017, II R 53/14, (29, 32 ja 33 kohta).

69. Katson näin ollen, että – jollei tarkistuksista, jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tehtävä, muuta johdu – kyseessä oleva kansallista lainsäädäntöä ei ole pidettävä SEUT 63 artiklassa tarkoitettuna pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksena siltä osin kuin siinä otetaan käyttöön suhteellisuussääntö, jota sovelletaan ulkomailla asuvalle perinnönsaajalle myönnettävän vähennyksen määrän laskemisessa.

70. Jos unionin tuomioistuin kuitenkin katsoo pelkästään sen toteamuksen perusteella,[62] että henkilökohtainen verovähennys on veroetu, joka perustuu perinnönjättäjän ja verovelvollisen perinnönsaajan väliseen sukulaissuhteeseen ja jonka määrä vahvistetaan yleisen verovelvollisuuden tilanteissa ottamatta huomioon perinnön arvoa, että pääasiassa kyseessä olevasta lainsäädännöstä seuraa, että rajoitetusti verovelvollisia perinnönsaajia kohdellaan epäedullisemmin tavalla, joka voi saada muualla kuin Saksassa asuvat henkilöt luopumaan kyseiseen jäsenvaltioon sijoittamisesta ja joka näin ollen merkitsee pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta, on selvitettävä, koskeeko kyseinen erilainen kohtelu tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti rinnastettavissa toisiinsa, tai onko se oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.[63]

2. Kysymys siitä, ovatko tilanteet objektiivisesti rinnastettavissa toisiinsa

71. Tuomiossa Welte unionin tuomioistuin totesi, että kyseisessä kansallisessa lainsäädännössä perintöjä kohdeltiin samalla tavalla riippumatta siitä, asuivatko perinnönsaajat tai perinnönjättäjä Saksassa vai eivät, paitsi siltä osin kuin oli kyse perinnönsaajalle myönnettävän verovähennyksen määrästä.[64]

72. Unionin tuomioistuin hylkäsi väitteen, jonka mukaan veron peruste käsittää koko perinnön arvon tai pelkästään Saksassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden, koska verovähennyksen määrä oli kiinteä molemmissa tapauksissa.[65] Unionin tuomioistuin viittasi myös siihen, että henkilön verovelvollisuusasema ei riipu asuinpaikasta,[66] että verovähennyksen tarkoituksena on alentaa perintöveron kokonaismäärää[67] ja että vähennys myönnetään perinnönsaajalle sillä perusteella, että hän on verovelvollinen.[68]

73. Unionin tuomioistuin päätteli, että ”se, että ulkomailla asuneen perinnönjättäjän ulkomailla asuva perillinen on rajoitetusti perintöverovelvollinen, ei tee tämän perillisen tilannetta vähennyksen osalta objektiivisesti erilaiseksi sellaisen perillisen tilanteeseen nähden, joka ei asu kyseisessä maassa ja perii kyseisessä maassa asuneen henkilön, tai sellaisen maassa asuvan perillisen tilanteeseen nähden, joka on saanut perinnön maassa asuneelta tai ulkomailla asuneelta

62 Toisin sanoen ottamatta huomioon sitä, muodostuuko verorasitus suuremmaksi vai ei. Tästä kriteeristä ks. tämän ratkaisuehdotuksen 43 ja 46 kohta.

63 Muun muassa tyhjentävänä yhteenvetona sovellettavista periaatteista ks. tuomio 26.5.2016, komissio v. Kreikka (C-244/15, EU:C:2016:359, 33–35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

64 Ks. tuomio Welte (51 kohta). Kyseisen tuomion 50 kohdassa unionin tuomioistuin totesi, että veroluokan ja verokannan määrittämisessä sovelletaan sääntöjä, joissa verovelvollisia ei kohdella eri tavalla asuinpaikan perusteella. Ks. myös tuomio 26.5.2016, komissio v. Kreikka (C-244/15, EU:C:2016:359, 36 kohta).

65 Ks. tuomio Welte (53 kohta).

66 Ks. tuomio Welte (53 kohta). Tämä toteamus vaikuttaa minusta voivan koskea ainoastaan ulkomailla asuvia, koska kun jäämistön omaisuuserät sijaitsevat ainoastaan ulkomailla, vain Saksassa asuvat ovat perintöverovelvollisia niiden osalta.

67 Ks. tuomio Welte (53 kohta). On huomattava, että vaikka kansallisessa lainsäädännössä ei säädetä, että verokanta vaihtelee sen mukaan, onko kyse yleisestä vai rajoitetusta verovelvollisuudesta, tilanteessa, jossa Saksassa sijaitseva omaisuus muodostaa kansainvälisestä perinnöstä pienemmän osuuden, suoritettavan veron määrä määräytyy konkreettisesti korkeamman verokannan mukaisesti kuin pelkästään Saksassa sijaitsevan perinnön tapauksessa. Havainnollistuksena ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 52.

68 Ks. tuomio Welte (55 kohta).

perinnönjättäjältä”[69] ja että näin ollen ”Welten tilanne – – voidaan rinnastaa kaikkien sellaisten perillisten tilanteeseen, jotka ovat saaneet Saksassa sijaitsevan kiinteistön perintönä kyseisessä jäsenvaltiossa asuneelta perinnönjättäjältä, joka oli perillisen puoliso, samoin kuin Saksassa asuvan sellaisen perillisen tilanteeseen, joka on saanut kiinteistön sellaiselta perinnönjättäjältä, joka oli perillisen puoliso ja joka ei asunut kyseisessä jäsenvaltiossa”.[70]

74. Siinä tapauksessa, että jäämistöön sisältyi ainoastaan Saksassa sijaitsevaa omaisuutta, tuomiossa Welte kyseessä olleessa lainsäädännössä säädettiin nimittäin yhdestä ainoasta sellaisesta erosta perinnönsaajien kohtelussa, joka määräytyi perinnönsaajien tai perinnönjättäjän asuinpaikan mukaan: ero koski henkilökohtaisen verovähennyksen määrää, joka oli 2 000 euroa ulkomailla asuvien henkilöiden osalta ja 500 000 euroa Saksassa asuvien osalta.[71]

75. Näin ollen unionin tuomioistuimen tuomio Welte ei minusta vaikuta soveltuvan pääasian oikeudenkäynnin kohteena olevassa tilanteessa, ellei jätetä huomiotta taloudellisen edun mukauttamista verovelvolliseen todellisuudessa kohdistuvan verorasituksen mukaan, eli verorasituksen, joka vaihtelee verovelvollisen asuinpaikan tai perinnönjättäjän asuinpaikan mukaan. Verovähennyksen myöntäminen suhteellisena vastaa nimittäin Saksassa asuvien ja ulkomailla asuvien henkilöiden lopullisesti saaman sen taloudellisen edun määrää, joka on perintöverotuksen kohteena[72] Saksan verotusvallan rajoissa,[73] eli Saksan verotusvaltaan kuuluvat Saksassa asuvien henkilöiden kaikki omaisuus sen sijainnista riippumatta ja osa ulkomailla asuville siirtyvästä omaisuudesta. Tältä osin viittaan edellä esittämiini argumentteihin.[74]

76. Näin ollen esitän toissijaisesti, että unionin tuomioistuin katsoo, että verojärjestelmässä, jossa verovähennyksen määrä määräytyy verovelvollisuuden alan perusteella, kyseiset tilanteet eivät ole objektiivisesti rinnastettavissa toisiinsa.[75]

77. Erilainen ratkaisu, joka olisi jatkoa tuomiossa Welte todetulle, edellyttäisi siis, että katsottaisiin, että ulkomailla asuneen perinnönjättäjän ulkomailla asuvan perinnönsaajan tilanne on rinnastettavissa Saksassa asuvan perinnönsaajan tai perinnönjättäjän tilanteeseen lähtökohtaisesti, koska kyseisessä verojärjestelmässä verovelvollisuusasema ei riipu asuinpaikasta ja veroluokka ja vähennyksen määrä määräytyvät pelkästään sukulaissuhteen perusteella.

69 Tuomio Welte (55 kohta).

70 Tuomio Welte (56 kohta).

71 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 44 kohta ja tuomio Welte (54 kohta).

72 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 9 kohta. Korostan tältä osin, että tähän järjestelmään liittyy se unionin oikeuden mukainen etu, että verotussääntöjä on mukautettu ulkomailla asuvien tilanteiden erilaisuuteen ja erityisesti siihen tilanteeseen, että suurin osa verotettavasta omaisuudesta sijaitsee kyseisen jäsenvaltion alueella.

73 Ks. tuomio 12.2.2009, Block (C-67/08, EU:C:2009:92, 30 ja 31 kohta). Vertailun vuoksi seikoista, joiden perusteella perintövero laskettiin, kun sama omaisuus siirtyi kahdessa portaassa kymmenen vuoden kuluessa perinnönsaajalle, joka asui Saksassa, ks. myös tuomio Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, 27 kohta) ja tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 79.

74 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 62, 63 ja 68 kohta.

75 Argumenteista, jotka perustuvat Saksassa asuvien ja ulkomailla asuvien veron perusteiden eroon eli siihen, että ensin mainitut ovat perinnöstä yleisesti verovelvollisia ja viimeksi mainitut ovat verovelvollisia ainoastaan Saksassa sijaitsevan omaisuuden osalta, erityisesti yhdenvertaisen kohtelun näkökulmasta ks. komission kirjallisissa huomautuksissaan siteeraamat veronkierron estämistä ja muiden verosäännösten muuttamista koskevan lakiluonnoksen (Entwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften) esityöt, Bundestagin (liittovaltion valtiopäivät, Saksa) asiakirja 18/11132, joka on saatavilla internetosoitteessa https://dserver.bundestag.de/btd/18/111/1811132.pdf (s. 35). Vuonna 2017 tehdyn lakimuutoksen viitetietojen osalta ks. tämän ratkaisuehdotuksen 6 kohta. Lainsäätäjän aktivoitumisen asiayhteydestä ks. myös em. Billig, H., erityisesti s. 54 ja 55. Huomautan kuitenkin, että komissio on muuttanut mieltään istunnon aikana ja viitannut tuomioon Welte (53 kohta), jonka perusteella se on väittänyt, että vähennyksen on aina oltava sama riippumatta siitä, mikä on perinnön arvo ja mikä osuus perinnöstä on veronalaista Saksassa. Komissio väitti, että riippumatta siitä, asuuko verovelvollinen Saksassa vai ulkomailla, verovelvollisen näkökulmasta sukulaissuhde, johon verovähennys perustuu, ei muutu. Koska lisäksi ulkomailla asuvan perinnönsaajan osalta Saksan verotusvalta ei ulotu koko hänen saantoonsa sen sijainnista riippumatta, koko saantoa ei voida ottaa huomioon osittaisen verovähennyksen määrän laskemisessa.

78. Tällöin unionin tuomioistuimen olisi tutkittava, voiko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lainsäädäntö olla objektiivisesti oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä, kuten Saksan hallitus väittää toissijaisesti.

3. Yleistä etua koskeva pakottava syy

79. Saksan hallitus väittää, että kyseessä olevat säännökset ovat oikeutettuja yleistä etua koskevista pakottavista syistä eli Saksan perintöverolainsäädännön johdonmukaisuuden säilyttämiseksi ja sen takaamiseksi, että verotusvalta jakautuu tasapainoisesti jäsenvaltioiden välillä.

80. Verotuksen johdonmukaisuuden periaatteeseen perustuvasta oikeuttamisperusteesta,[76] jota unionin tuomioistuin on jo arvioinut pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä edeltäneen lainsäädännön perusteella, unionin tuomioistuin on katsonut, että sitä ei voitu soveltaa, sillä on ”riittävää todeta, että veroetua, joka johtuu täysimääräisen vähennyksen tekemisestä veron perusteesta jäsenvaltiossa, jonka alueella peritty kiinteistö sijaitsee, silloin, kun perintösaantoon liittyvistä osapuolista vähintään yksi on tässä jäsenvaltiossa asuva henkilö, ei kompensoida tässä jäsenvaltiossa kantamalla perintöverotuksessa mitään tiettyä veroa”.[77]

81. Nyt esillä olevassa asiassa Saksan hallitus vetoaa lähinnä unionin tuomioistuimen tuomiossa Feilen antamaan ratkaisuun.[78] Se väittää analogian nojalla, että se, että alennetun verovähennyksen määrän ja siirtyvän omaisuuden Saksassa perintöveronalaisen osuuden välillä on välitön yhteys, perustuu heijastavaan logiikkaan.

82. Unionin tuomioistuimen kyseisessä tuomiossa antama ratkaisu koski kuitenkin tilannetta, joka oli hyvin erilainen kuin pääasiassa kyseessä oleva tilanne ja jossa kyseisessä lainsäädännössä perinnönsaajia kohdeltiin eri tavalla pelkästään sellaisen perintöveron määrän alentamisen osalta, joka voitiin kantaa kaksi kertaa, sen mukaan, sijaitsiko kyseessä oleva omaisuus Saksassa aiemman perinnön tapahtumahetkellä ja asuivatko kyseisen perinnön osapuolet siellä.[79]

83. Tällaisessa tapauksessa on selvää, että veroetu kompensoidaan kantamalla tietty vero. Näin ei ole henkilökohtaista verovähennystä koskevan järjestelmän osalta, jonka tarkoituksena on vapauttaa perinnönsaajat verotuksesta useimmissa tapauksissa ilman minkäänlaista vastiketta. Unionin tuomioistuin nimittäin totesi, että verotuslogiikka perustui siihen, että perintöveroa oli kannettu samassa jäsenvaltiossa aiemman perintösaannon yhteydessä.[80] Koska Saksan hallitus ei

[76] Tältä osin unionin tuomioistuin muistutti tuomiossa Feilen (30 kohta) yhtäältä, että unionin tuomioistuin on jo hyväksynyt sen, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käytön rajoitus. Toisaalta 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 säännöstön päämäärään nähden.

[77] Tuomio Welte (60 kohta ja lahjaverotusta koskevat oikeuskäytäntöviittaukset). Siitä, että tällaiseen kompensointimekanismiin perustuvaa oikeuttamisperustetta ei ollut, kun suurempaa verovähennystä sovellettaessa otettiin huomioon kymmenen vuoden ajanjakso, joka edelsi lahjoitusta, jonka osapuolena oli ainakin yksi Saksassa asuva henkilö, ks. myös tuomio Hünnebeck (63 kohta).

[78] Hallitus on viitannut tarkemmin ottaen tuomioon Feilen (30 ja 37 kohta).

[79] Ks. tuomio Feilen (27 kohta). Unionin tuomioistuin totesi, että tässä tilanteessa 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”. Tosiseikoista unionin tuomioistuin totesi tuomion 17 kohdassa, että kyseinen perintö sisälsi omaisuutta, joka oli peräisin Max-Heinz Feilenin sisaren ja äidin välisestä aikaisemmasta perintösaannosta Itävallassa, jossa tuo perintöomaisuus sijaitsi ja jossa hänen äitinsä asui mainitun sisaren kuolinhetkellä. Siitä, että perintöveroa oli kannettu kyseisestä omaisuudesta kyseisessä jäsenvaltiossa eikä Saksassa, seurasi, että kansallisessa lainsäädännössä säädettyä perintöveron alennusta ei myönnetty Max-Heinz Feilenille.

[80] Ks. tuomio Feilen (33 kohta).

ole esittänyt yksityiskohtaisia perusteluja sille, miksi se katsoo, että pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen liittyy piirteitä, joiden perusteella siinä voidaan poiketa unionin tuomioistuimen analyysista tuomiossa Welte, ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin katsoo, että pääasiassa kyseessä olevaa lainsäädäntöä ei voida oikeuttaa tarpeella säilyttää Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus.

84. Siltä osin kuin kyse on oikeuttamisperusteesta, joka koskee alueperiaatetta ja väitettyä tarvetta säilyttää jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoinen jako, unionin tuomioistuin on todennut, että kyse on hyväksyttävästä tavoitteesta,[81] mutta tällaiseen oikeuttamisperusteeseen ei voida vedota, jos erilainen kohtelu johtuu ainoastaan kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön soveltamisesta tai jos ei ole osoitettu, että erilainen kohtelu on tarpeen kyseessä olevan jäsenvaltion verotusvallan takaamiseksi.[82]

85. Nyt käsiteltävässä asiassa Saksan hallitus väittää, että koska unioni ei ole toteuttanut yhtenäistämis- tai yhdenmukaistamistoimenpiteitä perintöverotuksen alalla, Saksa on käyttänyt toimivaltaansa, jonka nojalla se voi yksipuolisesti määritellä verotusvallan jakoperusteet sellaisten perintöjen yhteydessä, joihin liittyy rajat ylittäviä osatekijöitä. Kyseinen hallitus lisää, että se on saanut vaikutteita hyväksytyistä verotusperiaatteista[83] ja että se erottelee toisistaan yleisen verovelvollisuuden, jossa veroa kannetaan kaikesta siirtyvästä omaisuudesta sen sijaintipaikasta riippumatta, ja rajoitetun verovelvollisuuden, jossa veroa kannetaan ainoastaan tietyn maassa sijaitsevan omaisuuden saannoista. Tällä jaolla Saksa pyrkii paitsi kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen[84] tai poistamiseen[85] myös siihen, että osa siirtyvästä omaisuudesta ei jäisi verottamatta molemmissa valtioissa.

86. Mielestäni Saksan hallitus on osoittanut, että erilainen kohtelu on tarpeen sen verotusvallan takaamiseksi ja että se on oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden, koska siinä otetaan huomioon veron perusteen erilaisuus.

87. On nimittäin otettava huomioon se seikka, että henkilökohtaiset verovähennykset myönnetään sen mukaan, missä suhteessa omaisuus on perintöveronalaista Saksassa, ja että se heijastaa näin ollen Saksan verotusvaltaa ulkomailla asuvien osalta verrattuna Saksassa asuviin.

88. Tästä seuraa – mielestäni toissijaisesti –, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta kansallisesta lainsäädännöstä aiheutuva pääomanliikkeiden rajoitus voidaan oikeuttaa alueperiaatteella.

B Toinen ennakkoratkaisukysymys

89. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 63 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, joka koskee perintöveron laskemista ja jossa säädetään, että kun on kyse tässä jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, johon sovelletaan rajoitettua verovelvollisuutta, koska perinnönjättäjä tai perinnönsaaja eivät kumpikaan asuneet kyseisen

81 Ks. tuomio Hünnebeck (65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

82 Ks. tuomio Hünnebeck (66 kohta). Kyseisessä tuomiossa käsitellystä lainsäädännöstä ks. tämän ratkaisuehdotuksen alaviite 24.

83 Saksan hallitus viittaa Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö OECD:n perintö- ja lahjaveroa koskevaan verosopimusmalliin. Ks. tältä osin tuomio 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, 48 kohta).

84 Saksan hallitus käyttää esimerkkinä tilannetta, jossa ulkomaista omaisuutta ei veroteta rajoitetun verovelvollisuuden tapauksessa.

85 Saksan hallitus käyttää esimerkkinä ulkomaisten perintöverojen hyvittämistä ErbStG:n 21 §:n mukaisesti tai ulkomaisten perintöverojen vähentämistä perimykseen liittyvinä velkoina.

jäsenvaltion alueella perinnönjättäjän kuolinhetkellä, lakiosiin liittyvien velkojen määrää ei voida vähentää edes suhteellisena osuutena kuoleman johdosta tapahtuvan saannon arvosta, vaikka kyseiset velat voitaisiin vähentää täysimääräisesti, jos perintösaantoon sovellettaisiin yleistä verovelvollisuutta, koska ainakin perinnönjättäjä tai perinnönsaaja asui kyseisessä jäsenvaltiossa perinnönjättäjän kuolinhetkellä.

90. Saksan hallitus myöntää, että kyseessä olevaa lainsäädäntöä on pidettävä SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksena.

91. Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todennut, kantaja ei nimittäin voi ErbStG:n 10 §:n 6 momentin toisen virkkeen mukaan vaatia, että hänen äitinsä ja hänen veljensä lakiosiin liittyvien, hänen maksettavakseen tulevien velkojen arvo vähennetään perimykseen liittyvinä velkoina kuoleman johdosta tapahtuneesta saannosta. Siten kyseisen säännöksen mukaan *rajoitetusti verovelvolliset* voivat vähentää ainoastaan sellaiset velat ja rasitukset, joilla on taloudellinen yhteys jäämistöön kuuluviin veronalaisiin omaisuuseriin. [86]

92. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi, että Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaan ErbStG:n 10 §:n 6 momentin ensimmäisessä ja toisessa virkkeessä edellytettyä taloudellista yhteyttä ei ole tiettyjen jäämistöön sisältyvien omaisuuserien ja lakiosan välillä, vaikka lakiosa laskettaisiin jäämistön arvon perusteella. [87]

93. Kuten edellä jo huomautin, tässä tilanteessa on niin, että jotta kansallisen verolainsäädännön voidaan katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, on varmistettava, että tämä erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai että se on oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä. [88]

1. Kysymys siitä, ovatko tilanteet objektiivisesti rinnastettavissa toisiinsa

94. Kuten Saksan hallitus ja komissio ovat väittäneet, käsiteltävänä oleva lainsäädäntö on samankaltaista kuin lainsäädäntö, jota yhteisöjen tuomioistuin arvioi tuomiossa Arens-Sikken. Kyseisen tuomion taustalla olleessa asiassa kansallisessa lainsäädännössä nimittäin säädettiin, että silloin, kun perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään muussa jäsenvaltiossa kuin asianomaisessa jäsenvaltiossa, jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritetusta testamentilla määrätystä perinnönjaosta johtuvaan perintöosuutta suurempaan perintöön liittyviä velkoja ei voitu vähentää perinnöksi jätettyyn kiinteään omaisuuteen liittyviä varainsiirtoveroja laskettaessa. [89]

86 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 27 kohta.

87 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 28 kohta.

88 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 70 kohta.

89 Ks. tuomio Arens-Sikken (34 kohta). Kyseisen tuomion 16 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin täsmensi, että Arens-Sikken sai puolison hyväksi suoritetun testamentilla määrätyn perinnönjaon seurauksena varat ja velat, joiden arvo ylitti hänen lakisääteisen perintöosuutensa. Hän sai siis perintöosuuttaan suuremman perinnön. Hänen lapsilleen puolestaan koitui vaje, koska he eivät saaneet mitään perinnön muodostavasta omaisuudesta. Kyseisen perinnönjaon perusteella Arens-Sikkenin oli maksettava lapsilleen heidän kulloistenkin perintöosuuksiensa arvo rahana. Hänelle siis syntyi kutakin lastaan kohti velka, joka liittyi perintöosuutta suurempaan perintöön, ja lapsille syntyi vastaavasti saatava valittajaa kohtaan perintöosuutta pienemmän perinnön perusteella. Alankomaiden varainsiirtoverojärjestelmän mukaan oli niin, että jos perinnönjättäjä olisi asunut kuolinhetkellään verotuksen suorittavassa jäsenvaltiossa, Arens-Sikken olisi voinut ottaa huomioon perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvät velat, kuten kaikki perintöön liittyvät velat, tässä tapauksessa maksettavan *perintöveron määräytymisperusteen laskemisen yhteydessä* (tuomion 23 kohta).

95. Yhteisöjen tuomioistuin tutki muun muassa ensinnäkin väitteen siitä, että perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen ei voitu katsoa liittyvän suoraan kiinteään omaisuuteen 12.6.2003 annetussa tuomiossa Gerritse [90] ja 11.12.2003 annetussa tuomiossa Barbier [91] tarkoitetulla tavalla, tämän jälkeen väitteen siitä, velat eivät olleet perintöön kuuluvia velkoja vaan jäljelle jääneen puolison ottamia velkoja, jotka syntyivät kyseessä olevan henkilön kuoleman jälkeen tämän tekemän testamentin vaikutuksesta, ja lopuksi väitteen siitä, että mainitut velat eivät rasittaneet kiinteää omaisuutta eivätkä ne, joilla oli saatava perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvän velan maksamiseen velvolliselta jäljelle jääneeltä puolisolta, voineet vedota mihinkään esineoikeuteen tämän kiinteän omaisuuden osalta. [92]

96. Vaikka yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomiossa Arens-Sikken, että perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvät velat liittyivät kyseessä olleeseen kiinteään omaisuuteen, se ei kuitenkaan ottanut kantaa siihen, oliko perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen ja perinnön kohteena olevan kiinteistön välillä välitön yhteys. Yhteisöjen tuomioistuin piti riittävänä arvioida kyseiseen lainsäädäntöön liittynyttä erilaista kohtelua, jonka vaikutuksesta verorasitus jaettiin eri perinnönsaajien kesken eri tavalla sen mukaan, asuiko perinnönjättäjä kuolinhetkellään kyseisessä jäsenvaltiossa vai ulkomailla. [93]

97. Päättelen tästä, että toisin kuin Saksan hallitus väittää, yhteisöjen tuomioistuin ei katsonut lakiosien osalta, kuten tuomiossa Eckelkamp ym., [94] että oli ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävä ratkaista, oliko veloilla, joihin vedottiin, välitön yhteys veronalaiseen omaisuuteen.

98. Saksan hallitus vetoaa siihen, että kansallisen oikeuskäytännön mukaan [95] lakiosaoikeudet rasittavat koko perintöä ja että näin ollen Saksassa sijaitsevilla omaisuuserillä ja lakiosiin perustuvilla veloilla ei ole yhteyttä toisiinsa. Se lisää, että sillä, että velat, joilla ei ole taloudellista yhteyttä rajoitetun verovelvollisuuden perusteella veronalaisiin omaisuuseriin, eivät ole vähennyskelpoisia, pyritään ErbStG:n 10 §:llä tavoiteltuun päämäärään, jonka mukaan perintöveron perusteena voidaan käyttää ainoastaan omaisuuden siirtoon perustuvaa nettomääräistä omaisuuden karttumista.

90 C-234/01, EU:C:2003:340. Kyseinen tuomio koski kansallista säännöstöä, jossa ulkomailla asuvilta evättiin oikeus vähentää verotuksessaan elinkeinokulut tai tulonhankkimismenot, jotka liittyivät suoraan siihen toimintaan, josta kyseisessä jäsenvaltiossa verotettava tulo oli syntynyt.

91 C-364/01, EU:C:2003:665. Kyseisessä tuomiossa kyseessä olleessa kansallisessa lainsäädännössä, joka koski maksettavan veron määrän laskutapaa siinä tapauksessa, että kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteistö peritään, säädettiin, että tämän omaisuuden arvon arvioimista varten omistusoikeuden haltijalla ollut ehdoton velvollisuus luovuttaa tämä oikeus toiselle henkilölle, jolla oli taloudellinen määräysvalta kyseiseen omaisuuteen, voitiin ottaa huomioon, jos hänen kotipaikkansa hänen kuolinhetkellään oli tässä valtiossa, kun taas sitä ei voitu ottaa huomioon, jos hänen kotipaikkansa oli toisessa jäsenvaltiossa.

92 Ks. tuomio Arens-Sikken (42 kohta). Kuten tuomion 35 ja 39 kohdassa todetaan, kyseisessä asiassa oli niin, että jos perinnönjättäjä olisi asunut Alankomaissa kuolinhetkellään, verorasitus olisi jaettu perinnönsaajien kesken. Verorasitus kohdistui yhteen ainoaan perinnönsaajaan vain, koska hän ei asunut kyseisessä jäsenvaltiossa.

93 Ks. tuomio Arens-Sikken (45 kohta).

94 Ks. tuomio Eckelkamp ym. (53 kohta).

95 Totean tältä osin, että komissio on tarkentanut kirjallisissa huomautuksissaan seuraavaa: ”toisin kuin Saksan verotuomioistuimet, jotka katsovat, että lakiosalla ei ole taloudellista yhteyttä jäämistöön kuuluviin omaisuuseriin (ks. ennakkoratkaisupyynnön 36 kohta), Saksan veroviranomaiset väittävät päinvastaista omassa verotusohjeessaan: ’Lakiosilla on taloudellinen yhteys perintönä saatuihin eri omaisuuseriin riippumatta siitä, miltä osin kyseiset omaisuuserät ovat veronalaisia tai verosta vapautettuja, joten kyseinen rasitus kuuluu vähennysrajoituksen alaan. Tällaista taloudellista yhteyttä perintönä saatuihin eri omaisuuseriin ei sen sijaan ole muiden yleisesti jäämistöön kohdistuvien velkojen osalta.’” Tulkinta ilmenee Oberste Finanzbehörden der Länderin (osavaltioiden korkein veroviranomainen, Saksa) 25.6.2009 päivätystä ohjeesta, *Bundessteuerblatt* (Saksan verohallinnon tiedotuslehti) 2009 I, s. 713, Zu § 10 ErbStG, 1 osa ”Velkojen ja rasitusten vähentämistä koskeva rajoitus”, 2 kohta, joka on saatavilla internetosoitteessa https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/347085/.

99. En pidä vakuuttavina näitä väitteitä, joilla perustellaan tulkintaa siitä, että tilanteet eivät ole toisiinsa rinnastettavissa, ja jotka ovat käytännössä samat kuin Espanjan hallituksen esittämät väitteet siltä osin kuin ne perustuvat eroon veron perusteessa. Huomautan nimittäin komission tavoin, että kun jäämistöön kuuluu vain yksi Saksassa sijaitseva kiinteistö, lakiosiin perustuvat velat ovat vähennyskelpoisia, jos perinnönsaaja tai perinnönjättäjä asuu Saksassa, mutta ne eivät ole vähennyskelpoisia, jos kumpikaan mainituista henkilöistä ei asu Saksassa. Jos siis sovelletaan samaa logiikkaa kuin ehdotan sovellettavaksi jäämistön arvosta tehtävän henkilökohtaisen vähennyksen osalta,[96] on selvää, että on pidettävä voimassa yhteys perinnönsaajan saaman taloudellisen edun, häneen kohdistuvan verorasituksen ja myönnettävän veroedun välillä. Muussa tapauksessa perinnönsaajaa verotetaan murto-osasta sellaisen omaisuuden arvosta, joka ei siirry hänelle, tai toisin sanoen taloudellisen edun osuudesta, jota ei tosiasiallisesti ole.

100. Ehdotan näin ollen, että unionin tuomioistuin katsoo tuomiossa Arens-Sikken[97] omaksutulle tulkinnalle analogisella tavalla, että kansallisessa lainsäädännössä, jossa kuolinhetkellään jäsenvaltiossa asuneen henkilön ja kuolinhetkellään ulkomailla asuneen henkilön perinnönsaajia kohdellaan samalla tavalla kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan perityn kiinteistön verotuksen osalta, ei voida kohdella kyseisiä perinnönsaajia eri tavalla kyseisessä verotuksessa jäämistöön kohdistuvien rasitusten vähentämiskelpoisuuden osalta ilman, että kyse olisi syrjinnästä.

2. Yleistä etua koskeva pakottava syy

101. Toissijaisesti Saksan hallitus väittää, että kyseessä oleva kansallinen lainsäädäntö on oikeutettu niiden yleistä etua koskevien pakottavien syiden perusteella, jotka se esitti henkilökohtaisen verovähennyksenkin osalta.[98] Saksan hallitus katsoo lähinnä, että velkojen vähentämistä perintösaannosta koskevien erilaisten sääntöjen soveltaminen on johdonmukaista, kun otetaan huomioon veron peruste Saksassa.

102. Samalla tavoin kuin henkilökohtaisen verovähennyksen yhteydessäkin Saksan hallitus viittaa verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen osalta tuomioon Feilen ja väittää ainoastaan, että alennus voidaan myöntää vain, jos kyseistä omaisuutta verotetaan Saksassa.

103. Viittaan yhtäältä myös lakiosien vähentämiskelpoisuuteen pätevään edellä esittämääni analyysiin siitä, voidaanko kyseistä tuomiota soveltaa pääasiassa kyseessä olevaan tilanteeseen.[99] Toisaalta kompensaation osalta, jota unionin tuomioistuin käyttää arviointikriteerinä, kun vedotaan verojärjestelmän johdonmukaisuuteen, totean, että Saksan hallitus ei esitä unionin tuomioistuimelle mitään arvioitavia seikkoja.[100]

96 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 56 kohta.

97 Ks. kyseisen tuomion 57 kohta, jossa yhteisöjen tuomioistuin viittasi analogisesti tuomioon Eckelkamp ym. Tuomion Arens-Sikken 56 kohdassa unionin tuomioistuin muistutti, että kyseisen lainsäädännön mukaan ”[k]yseisessä valtiossa asuneiden ja muualla asuneiden perinnönjaon yhteydessä erilainen kohtelu kohdistuu vain jäljelle jääneen puolison hyväksi suoritettavan testamentilla määrätyn perinnönjaon seurauksena saatuun perintöosuutta suurempaan perintöön liittyvien velkojen vähentämiseen”.

98 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 79 kohta.

99 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 82 ja 83 kohta.

100 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 80 kohta.

104. Analogisesti sille, mitä yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomiossa Eckelkamp ym.,[101] on todettava, että pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä suljetaan yksinkertaisesti pois se, että lakiosiin perustuvat velat olisivat vähennyskelpoisia,[102] jopa silloin, kun koko veronalainen perintö sijaitsee Saksassa, ottamatta huomioon muita seikkoja kuin perinnönjättäjän tai perillisen asuinpaikan silloin, kun kyseinen asuinpaikka sijaitsee Saksan ulkopuolella.

105. Siltä osin kuin Saksan hallitus on vedonnut alueperiaatteeseen ja tarpeeseen säilyttää jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoinen jako, kyseinen hallitus väittää, että tällaisten velkojen vähentämisellä ylitettäisiin Saksan verotusvallan rajat ja että asiassa on otettava huomioon mahdollisuus siitä, että kyseiset velat vähennettäisiin kaksinkertaisesti.

106. Unionin tuomioistuin on kuitenkin todennut pääomien vapaata liikkuvuutta ja perintöveroja koskevassa oikeuskäytännössään, että kansalaiselta ei voida evätä mahdollisuutta vedota EUT-sopimuksen määräyksiin sillä perusteella, että hän käyttää hyväkseen toisen jäsenvaltion kuin asuinvaltionsa voimassa olevassa lainsäädännössä laillisesti myönnettyjä verotuksellisia etuja,[103] kun kyseiset jäsenvaltiot eivät olet tehneet sopimusta kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi.[104]

107. Nyt käsiteltävässä asiassa on muistutettava, että Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä ei ole kahdenvälistä perintöverotusta koskevaa sopimusta.[105]

108. Näin ollen katson, että jäsenvaltio, jossa jäämistöön kuuluva kiinteistö sijaitsee, ei voi vedota lainsäädännöstään johtuvan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttamiseksi tahdostaan riippumattomaan perinnönsaajan mahdollisuuteen saada veroetu, jonka myöntää toinen jäsenvaltio – kuten esimerkiksi jäsenvaltio, jossa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään – ja jolla voitaisiin kompensoida kokonaan tai osittain vahinko, joka perinnönsaajalle aiheutuu siitä, että lakiosiin perustuvia velkoja ei voida vähentää perintöveron laskemisessa jäsenvaltiossa, jossa perintönä jätetty kiinteistö sijaitsee.[106]

109. Näin ollen katson, että sitä, että muualla kuin jäsenvaltion alueella asuvilta henkilöiltä on järjestelmällisesti suljettu pois mahdollisuus vähentää lakiosiin perustuvat velat kuoleman johdosta tapahtuvan saannon arvosta, jos he ovat perinnöstä rajoitetusti verovelvollisia, eikä tältä osin oteta huomioon veron perustetta edes suhteellisesti, vaikka veron peruste määritellään perinnönsaajan saaman taloudellisen edun määrän selvittämiseksi ErbStG:n 10 §:n 1 momentin nojalla, on pidettävä SEUT 63 artiklassa tarkoitettuna pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksena, joka ei ole oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

101 Ks. tuomio Eckelkamp ym. (70 kohta).

102 Todettakoon, että tietyissä tilanteissa vähennys voidaan myöntää suhteessa verosta vapautettuun määrään. Saksan hallitus totesi kirjallisissa huomautuksissaan, että ErbStG:n 10 §:n 6 momentin kolmannen virkkeen mukaan siinä tapauksessa, että omaisuuserä jää vain osin perintöveron soveltamisalan ulkopuolelle, kyseiseen omaisuuserään liittyvät velat ja rasitukset on jaettava suhteellisesti. Ks. myös em. Weiss, M., erityisesti 2.1.1 kohta, s. 445.

103 Ks. tuomio Eckelkamp ym. (66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

104 Yhteenvetona unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä tässä yhteydessä, tiivistelmänä komission 15.12.2011 julkaistuissa suosituksissa esitetyistä toimenpiteistä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi perintöverotuksessa (KOM(2011) 8819 lopullinen) ja rajatylittäviä perintösaantoja arvioitaessa huomioon otettavista seikoista taloudellisesta näkökulmasta arvioituna ks. em. van Vijfeijken, I., J.F.A., erityisesti s. 214–217.

105 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 18 kohta.

106 Ks. analogisesti tuomio Arens-Sikken (65 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

V Ratkaisuehdotus

110. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Düsseldorfin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) SEUT 63 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä jäsenvaltion perintöverolainsäädännölle, jossa säädetään jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen rajoittuvan rajoitetun verovelvollisuuden osalta, jota sovelletaan, kun perinnönjättäjä ja perinnönsaaja eivät kumpikaan asuneet perinnönjättäjän kuolinhetkellä kyseisen jäsenvaltion alueella, henkilökohtaisesta verovähennyksestä, joka lasketaan suhteellisena sen mukaan, mikä osuus koko perintönä siirtyvästä omaisuudesta on perintöveronalaista kyseisessä jäsenvaltiossa, mutta kyseinen vähennys myönnetään täysimääräisenä, jos kyseisestä omaisuudesta on suoritettava perintöveroa yleisen verovelvollisuuden nojalla, jota sovelletaan, jos ainakin perinnönjättäjä tai perinnönsaaja asui perinnönjättäjän kuolinhetkellä kyseisen jäsenvaltion alueella.

2) SEUT 63 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä perintöveron laskemista koskevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään jäsenvaltion alueella sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen rajoittuvan rajoitetun verovelvollisuuden osalta, jota sovelletaan, kun perinnönjättäjä ja perinnönsaaja eivät kumpikaan asuneet perinnönjättäjän kuolinhetkellä kyseisen jäsenvaltion alueella, että lakiosiin perustuvien velkojen arvoa ei voida vähentää edes suhteellisesti kuoleman johdosta tapahtuvan saannon arvosta, vaikka kyseisten velkojen arvo voitaisiin vähentää täysimääräisesti, jos jäämistöstä olisi suoritettava perintöveroa yleisen verovelvollisuuden nojalla, jota sovelletaan, jos ainakin perinnönjättäjä tai perinnönsaaja asui perinnönjättäjän kuolinhetkellä kyseisen jäsenvaltion alueella.