YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

12 päivänä helmikuuta 2009 *

Asiassa C-67/08,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on esittänyt 16.1.2008 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 20.2.2008, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Margarete Block

vastaan

Finanzamt Kaufbeuren,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

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

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: hallintovirkamies B. Fülöp,

ottaen huomioon kirjallisessa menettelyssä ja 27.11.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Block, edustajanaan Rechtsanwalt S. Gorski,

– Finanzamt Kaufbeuren, asiamiehenään M. Stock,

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja C. Blaschke,

– Espanjan hallitus, asiamiehenään M. Muñoz Pérez,

– Alankomaiden hallitus, asiamiehinään C. Wissels ja M. Noort,

– Puolan hallitus, asiamiehenään M. Dowgielewicz,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään S. Ossowski, avustajanaan barrister S. Ford,

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

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnössä on kyse pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EY 56 ja EY 58 artiklan tulkinnasta.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Saksassa kuolleen henkilön perillisenä oleva Block ja Finanzamt Kaufbeuren (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee perintöveron laskemista rahasaatavista, joita perinnönjättäjällä oli Espanjassa sijaitsevilta luottolaitoksilta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

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

”1. 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.

2. Pääomanliikkeisiin liittyvät valuutansiirrot on tehtävä samoilla valuuttakurssiehdoilla kuin juoksevat valuuttatoimet.”

4 Direktiivin 88/361 liitteessä I lueteltujen pääomanliikkeiden joukossa mainitaan otsikon XI alla henkilökohtaiset pääomanliikkeet, jotka käsittävät perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset.

Kansallinen säännöstö

5 Perintö- ja lahjaverolain (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) (BGBl. 1997 I, s. 378; jäljempänä ErbStG) 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa, sellaisena kuin sitä sovellettiin 1999, säädetään, että perinnöt ovat veronalaisia tapahtumia, joihin sovelletaan mainittua lakia.

6 ErbStG:n 2 §:n otsikkona on ”Verovelvolliset henkilöt”, ja sen 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisuuden piiriin kuuluu

1. edellä 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa koko omaisuus, jos perinnönjättäjä asui Saksassa kuolinhetkellään, lahjanantaja asui Saksassa lahjan antohetkellä tai perinnön tai lahjan saaja asui Saksassa verovelvollisuuden syntyessä. Saksassa asuvana pidetään

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

– –”

7 ErbStG:n 21 §:n otsikkona on ”Muussa valtiossa maksetun perintöveron hyvittäminen”, ja sen 1 ja 2 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1) Kun perinnönsaajan ulkomaisesta omaisuudesta on kannettu toisessa valtiossa Saksan perintöveroa vastaava ulkomainen vero, ulkomainen vero, joka saajalle on määrätty, joka hänen on maksettava, jonka hän on maksanut ja jota huojennusoikeus ei koske, on vähennettävä hakemuksesta Saksan perintöverosta, siltä osin kuin ulkomainen omaisuus on myös Saksan perintöveron alaista, jos on kyse 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetusta tapauksesta ja jollei asiassa ole sovellettava kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta. – –

(2) Edellä 1 momentissa tarkoitettuna ulkomaisena omaisuutena pidetään

1. siinä tilanteessa, että perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään Saksassa, kaikkea omaisuuden arvostamisesta annetun lain [Bewertungsgesetz] 121 §:ssä [sellaisena kuin sitä sovellettiin 1999 (BGBl. 1991 I, s. 230; jäljempänä BewG)] omaisuustyypeittäin lueteltua toisessa valtiossa sijaitsevaa omaisuutta sekä kaikkia omaisuuden tähän osaan liittyviä käyttöoikeuksia;

2. siinä tilanteessa, että perinnönjättäjä ei asunut kuolinhetkellään Saksassa, kaikkea omaisuutta, lukuun ottamatta [BewG:n] 121 §:ssä tarkoitettua Saksassa sijaitsevaa omaisuutta, sekä kaikkia omaisuuden tähän osaan liittyviä käyttöoikeuksia.”

8 BewG:n 121 §:n otsikkona on ”Saksassa sijaitseva omaisuus”, ja siinä säädetään seuraavaa:

”Saksassa sijaitsevana omaisuutena pidetään:

1. Saksassa sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta;

2. Saksassa sijaitsevaa kiinteistöomaisuutta;

3. Saksassa sijaitsevaa liikeomaisuutta. Tällaisena pidetään omaisuutta, jota käytetään Saksassa harjoitettavaan liiketoimintaan, jos Saksassa on tätä varten kiinteä toimipaikka tai nimetty pysyvä edustaja;

4. pääomayhtiöistä omistettuja osakkeita, jos yhtiön kotipaikka tai liikkeenjohto sijaitsee Saksassa ja jos osakkeenomistaja omistaa yksin tai häneen verotuksen ulkomaansuhteista annetun lain [Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)] 1 §:n 2 momentissa tarkoitetulla tavalla liityksissä olevien henkilöiden kanssa välittömästi tai välillisesti vähintään kymmenesosan yhtiön yhtiöpääomasta;

5. keksintöjä, hyödyllisyysmalleja ja topografioita, jotka eivät kuulu 3 kohdan soveltamisalaan mutta jotka on rekisteröity Saksassa pidettyyn rekisteriin;

6. taloushyödykkeet, jotka eivät kuulu 1, 2 tai 5 kohdan soveltamisalan piiriin mutta jotka on annettu kotimaiseen liiketoimintakäyttöön, erityisesti vuokraamalla;

7. hypoteekkeja, kerrannais- tai toistuvaismaksuihin velvoittavia kiinteistövelkoja ja muita saatavia ja oikeuksia, jos niiden välittömänä tai välillisenä vakuutena on Saksassa sijaitseva kiinteistökiinnitys, saksalainen kiinteistöön kohdistuva oikeus tai alus, joka on kirjattu Saksan alusrekisteriin. Tämän kohdan soveltamisalaan eivät kuulu joukkovelkakirjoihin perustuvat lainat ja saatavat;

8. saatavia, joiden perustana on liiketoimintaan osallistuminen äänettömänä yhtiömiehenä tai voitto-osuuden tuottamat lainat, jos velkojan kotipaikka, vakituinen asuinpaikka tai liikkeenjohto sijaitsee Saksassa;

9. edellä 1–8 kohdassa mainittuihin omaisuustyyppeihin liittyviä käyttöoikeuksia.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

9 Saksassa asuva Block on sellaisen henkilön ainoa perillinen, jonka viimeinen kotipaikka oli Saksassa ja joka kuoli kyseisessä valtiossa vuonna 1999. Jäämistö koostui lähinnä pääomasta, josta 144 255 Saksan markkaa (DEM) oli sijoitettu Saksaan ja 994 494 DEM:aa vastaava määrä oli sijoitettu Espanjassa sijaitseviin luottolaitoksiin. Viimeksi mainitusta omaisuudesta Blockin oli maksettava Espanjaan perintöveroa 207 565 DEM.

10 Finanzamt ratkaisi 4.3.2000 päivätyssä verotuspäätöksessään Blockin Saksassa maksettavana olevan perintöveron määrän ottamatta huomioon Espanjassa maksettua perintöveroa. Block teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen, jossa hän vaati, että Espanjassa maksettu perintövero vähennetään Saksassa maksettavasta perintöverosta ja että näin ollen Saksassa maksettavana olevan veron ylittävä määrä palautetaan hänelle.

11 Finanzamt teki edellä mainitun oikaisuvaatimuksen johdosta 4.7.2003 päätöksen, jossa se hyväksyi espanjalaisen verovelan vähentämisen jäämistöön kuuluvana velkana eli siis Espanjassa maksetun perintöveron vähentämisen Saksassa maksettavana olevan perintöveron laskentaperustasta. Tämän verotuspäätöksen mukaan veronalaisen perinnön suuruus oli erityisjälkisäädökseen kohdistuvien velkojen ja henkilökohtaisen vähennyksen jälkeen 579 000 DEM ja tästä perinnöstä maksettavan perintöveron määrä 124 500 DEM (63 655,84 euroa).

12 Block valitti päätöksestä Finanzgerichtiin ja vaati, että Espanjassa kannettua veroa ei vähennetä jäämistöön kuuluvan velan tavoin veron laskentaperustasta vaan että se vähennetään veronhyvityksen muodossa Saksassa kannettavasta verosta. Mainittu tuomioistuin katsoi, että Espanjassa kannetun perintöveron hyvittäminen ErbStG:n 21 §:n 1 momentin mukaisesti ei ole tämän säännöksen 2 momentin 1 kohdan nojalla mahdollista, koska espanjalaisilta luottolaitoksilta olevat rahasaatavat eivät kuulu BewG:n 121 §:n soveltamisalaan. Nämä saatavat eivät näin ollen ole ErbStG:n 21 §:n

2 momentin 1 kohdassa tarkoitettua ”ulkomaista omaisuutta”. Finanzgericht katsoi, että vaikka kyseessä oleviin pääomiin kohdistui kaksinkertainen verotus, Saksan veroviranomaisten tehtävänä ei kuitenkaan ole tukea taloudellisesti muita jäsenvaltioita.

13 Bundesfinanzhof, jonka käsiteltäväksi asia saatettiin Revision-valituksella, katsoo, että koska ”ulkomaisen omaisuuden” käsitettä ei ole yhdenmukaistettu yhteisön tasolla, Blockia verotettiin kahteen kertaan, sillä rahasaatavasta kannettavaan perintöveroon kohdistuvan verotusvallan määrittämiseksi Saksan liittotasavalta käyttää liittymänä velkojan kotipaikkaa ja Espanjan kuningaskunta puolestaan velallisen kotipaikkaa.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko tämä kaksinkertainen verotus yhteisön oikeuden vastaista. Jos perinnönjättäjän koko omaisuus olisi todella ollut sijoitettuna Saksaan, omaisuudesta olisi kannettu ainoastaan saksalaista perintöveroa. Toisaalta verotusvallan määrittämisen kannalta velkojan kotipaikka ei ole epäjohdonmukaisempi liittymä kuin velallisen kotipaikka, koska peritty omaisuus kuuluu velkojalle.

15 Lisäksi sitä tilannetta silmällä pitäen, että esillä oleva kaksinkertainen verotus muodostaisi pääomien vapaan liikkuvuuden esteen, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, voisiko tämä este olla oikeutettu EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan (josta on tullut EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohta) nojalla, sellaisena kuin sitä tulkitaan unionisopimuksen liitteessä olevassa Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 73 d artiklasta tehdyssä julistuksessa nro 7 (EYVL 1992, C 191, s. 95), jossa todetaan seuraavaa: ”Konferenssi vahvistaa, että jäsenvaltioiden oikeus soveltaa Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja verolainsäädäntönsä säännöksiä koskee ainoastaan säännöksiä, jotka ovat voimassa vuoden 1993 lopussa. Tätä julistusta sovelletaan kuitenkin ainoastaan pääomanliikkeisiin ja jäsenvaltioiden välisiin maksuihin.” ErbStG:n 21 §:n säännökset ovat kuitenkin peräisin ajalta ennen vuotta 1993, koska vuonna 1997

laadittu uusi versio kyseisestä laista ei ole aineellisesti uusi lainsäädäntötoimi tai toimi, joka vastaisi uutta julkaisemista.

16 Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan ja 3 kohdan (josta on tullut EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 3 kohta) kanssa yhteensopivaa se, että [ErbStG:n] 21 §:n 1 momentin ja 2 momentin 1 kohdan, luettuina yhdessä [BewG:n] 121 §:n (aineellinen rajoitus) kanssa, nojalla Espanjassa kannettua perintöveroa ei voida vähentää Saksassa kannettavasta perintöverosta vuoden 1999 perimystapahtumien osalta?

2) Onko EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa [josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta] tulkittava siten, että perintövero, jonka jokin muu Euroopan unionin jäsenvaltio kantaa rahasaatavista, joita viimeksi Saksassa asuneella perinnönjättäjällä oli tämän toisen jäsenvaltion luottolaitoksilta, perilliseltä, joka niin ikään asuu Saksassa, on vähennettävä Saksassa kannettavasta perintöverosta?

3) Kun ratkaistaan se, kumman kyseessä olevista valtioista on vältettävä kaksinkertainen verotus, onko kansallisten verolainsäädäntöjen eri liittymäkohtien asianmukaisuuden arvioinnilla merkitystä ja – jos on – pidetäänkö tässä yhteydessä velkojan asuinpaikkaa asianmukaisempana liittymäkohtana kuin velallisen asuinpaikkaa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

17 Esittämillään kysymyksillä, jotka on syytä tutkia yhdessä, kansallinen tuomioistuin tiedustelee pääpiirteissään, onko EY 56 ja EY 58 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan sen perintöveron laskemisen osalta, joka kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan perinnönsaajan on maksettava rahasaatavista toisessa jäsenvaltiossa olevalta luottolaitokselta, ei säädetä siitä, että ensin mainitussa jäsenvaltiossa maksettavana olevasta perintöverosta vähennetään mainitussa toisessa jäsenvaltiossa maksettu perintövero, jos perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

18 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisesti pääomanliikkeiden rajoitukset jäsenvaltioiden välillä (yhdistetyt asiat C-463/04 ja C-464/04, Federconsumatori ym., tuomio 6.12.2007, Kok., s. I-10419, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 Koska EY:n perustamissopimuksessa ei määritellä EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen ”pääomanliikkeiden” käsitettä, yhteisöjen tuomioistuin on jo aiemmin todennut, että vaikka direktiivi 88/361 onkin annettu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan nojalla (joista on tullut EY:n perustamissopimuksen 69 artikla ja 70 artiklan 1 kohta, jotka on kumottu Amsterdamin sopimuksella), sen liitteen I muodostavalla nimikkeistöllä on ohjeellista arvoa, vaikkakin tiedetään, että nimikkeistön johdannon kolmannen kohdan mukaan siinä olevassa luettelossa ei esitetä pääomanliikkeiden käsitettä tyhjentävästi (ks. mm. asia C-513/03, Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006, Kok., s. I-1957, 39 kohta ja asia C-256/06, Jäger, tuomio 17.1.2008, Kok., s. I-123, 24 kohta).

20 Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on muistuttanut muun muassa, että perinnöt, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle, kuuluvat direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alaan, ja se on katsonut, että perinnöt – olipa niiden kohteena rahaa, kiinteää omaisuutta tai irtainta omaisuutta – ovat EY 56 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (ks. mm. asia C-364/01,

Barbier, tuomio 11.12.2003, Kok., s. I-15013, 58 kohta; asia C-43/07, Arens-Sikken, tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6887, 30 kohta; asia C-11/07, Eckelkamp, tuomio 11.9.2008, Kok., s. I-6845, 39 kohta ja asia C-318/07, Persche, tuomio 27.1.2009, Kok., s. I-359, 30 ja 31 kohta).

21 Tilanne, jossa kuolinhetkellään Saksassa asunut henkilö jättää samassa jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle perintönä Espanjassa sijaitsevalta luottolaitokselta olevan rahasaatavan, josta kannetaan perintöveroa sekä Saksassa että Espanjassa, ei ole missään tapauksessa puhtaasti valtion sisäinen tilanne.

22 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä oleva perintö on EY 56 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomanliike.

23 Näin ollen on ensin arvioitava se, onko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö pääomanliikkeiden rajoitus, kuten Block väittää.

24 Perintötilanteiden osalta yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että toimenpiteisiin, jotka EY 56 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joista seuraa, että muussa kuin siinä valtiossa, jossa kyseinen omaisuus sijaitsee ja joka perintöverottaa kyseistä omaisuutta, asuneen henkilön jäämistön arvo pienenee (em. asia van Hilten-van der Heijden, tuomion

44 kohta; em. asia Jäger, tuomion 31 kohta; em. asia Arens-Sikken, tuomion 37 kohta ja em. asia Eckelkamp, tuomion 44 kohta).

25 On kuitenkin ilmeisen selvää, että pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä – sikäli kuin siinä määritellään, kuinka lasketaan Saksassa asuvan perinnönsaajan maksettavana oleva perintövero sellaisista rahasaatavista, joita kuolinhetkellään tässä samassa jäsenvaltiossa asuneella henkilöllä oli – säädetään samanlaisista perintöverotusta koskevista säännöistä riippumatta siitä, sijaitseeko velallisena oleva luottolaitos Saksassa vai jossain muussa jäsenvaltiossa.

26 Block väittää kuitenkin, että kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta, koska kaiken sen perinnönjättäjällä olleen jäämistöomaisuuden perusteella, joka sijaitsee muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään, ei välttämättä ole oikeutta vähentää maksettavana olevasta perintöverosta tässä toisessa jäsenvaltiossa maksettua perintöveroa. Pääasiassa kyseessä olevan tilanteen kaltaisessa tilanteessa, jossa tällaisen omaisuuden omistaja asui Saksassa kuolinhetkellään, ErbStG:n 21 §:ssä tarkoitetun ”ulkomaisen omaisuuden” käsitteen, jonka perusteella oikeus edellä mainitun vähennyksen tekemiseen syntyy, ulkopuolelle jää kyseisen pykälän 2 momentin 1 kohdan nojalla tiettyjä omaisuuslajeja, kuten esimerkiksi rahasaatavat, vaikka ne taloudellisesti arvioituna sijaitsevat selvästi ulkomailla. Kantajan mukaan tästä aiheutuu EY 56 artiklan 1 kohdan vastainen rajoitus, koska kaksinkertaisen verotuksen vaara saa sekä omaisuuden omistajat että heidän perillisensä luopumaan investointien tekemisestä tiettyihin jäsenvaltioihin.

27 Tältä osin on todettava, kuten Block väittää, että se seikka, että osa jäämistöomaisuudesta, kuten esimerkiksi rahasaatavat, ei Saksassa kuulu ”ulkomaiseen omaisuuteen”, jonka perusteella kansallisen lainsäädännön mukaan voidaan vähentää tässä jäsenvaltiossa maksettavasta perintöverosta ulkomailla maksettu perintövero, johtaa siinä tilanteessa, että saatavan velallisena on luottolaitos, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa, joka on kantanut perintöveroa näistä saatavista, kuten esillä olevassa asiassa Espanjan

kuningaskunta, korkeampaan verorasitukseen kuin siinä tilanteessa, että näiden samojen saatavien velallisina olisi ollut Saksassa sijaitseva luottolaitos.

28 Kuten yhteisöjen tuomioistuimessa kirjallisia huomautuksia esittäneet hallitukset ja Euroopan yhteisöjen komissio kuitenkin perustellusti ovat esittäneet, tämä verohaitta johtuu siitä, että kyseessä olevat kaksi jäsenvaltiota käyttävät verotusvaltaansa rinnakkain siten, että toinen jäsenvaltioista, eli Saksan liittotasavalta, on päättänyt säätää rahasaatavien kuulumisesta Saksan perintöveron piiriin silloin kun velkojan kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, kun taas toinen jäsenvaltioista, eli Espanjan kuningaskunta, on päättänyt säätää tällaisten saatavien kuulumisesta Espanjan perintöveron piiriin silloin kun velallinen on sijoittautunut kyseiseen jäsenvaltioon (ks. vastaavasti asia C-513/04, Kerckhaert ja Morres, tuomio 14.11.2006, Kok., s. I-10967, 20 kohta ja asia C-298/05, Columbus Container Services, tuomio 6.12.2007, Kok., s. I-10451, 43 kohta).

29 Tämän osalta on muistutettava, että kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyillä sopimuksilla, joista määrätään EY 293 artiklassa, on tarkoitus poistaa edellisessä kohdassa mainittuun kansallisten verojärjestelmien rinnakkaisuuteen perustuvat kielteiset vaikutukset sisämarkkinoiden toimintaan tai lieventää niitä (em. asia Kerckhaert ja Morres, tuomion 21 kohta ja em. asia Columbus Container Services, tuomion 44 kohta).

30 Yhteisön oikeudessa ei sen nykytilassa vahvisteta pääasian kaltaisen tilanteen osalta yleisiä perusteita toimivallan jakamiseksi jäsenvaltioiden välillä, kun on kyse kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta Euroopan yhteisössä. Eri jäsenvaltioissa sijaitseviin emo- ja tytäryhtiöihin sovellettavasta yhteisestä verojärjestelmästä 23.7.1990 annettua neuvoston direktiiviä 90/435/ETY (EYVL L 225, s. 6), kaksinkertaisen verotuksen poistamisesta etuyhteydessä keskenään olevien yritysten tulonoikaisun yhteydessä 23.7.1990 tehtyä yleissopimusta (EYVL L 225, s. 10) ja säästöjen tuottamien korkotulojen verotuksesta 3.6.2003 annettua neuvoston direktiiviä 2003/48/EY (EUVL L 157, s. 38) lukuun ottamatta yhtenäistämistä tai yhdenmukaistamista koskevaa toimenpidettä, jolla pyrittäisiin poistamaan kaksinkertainen verotus,

ei siis tähän päivään mennessä ole yhteisön oikeudessa toteutettu (ks. em. asia Kerckhaert ja Morres, tuomion 22 kohta ja em. asia Columbus Container Services, tuomion 45 kohta).

31 Tästä seuraa, että yhteisön oikeuden nykytilassa jäsenvaltioilla on tällä alalla – yhteisön oikeuden noudattamisen asettamissa rajoissa – tietty itsenäisyys ja että näin ollen niillä ei ole velvollisuutta mukauttaa omia verotusjärjestelmiään muiden jäsenvaltioiden eri verotusjärjestelmiin muun muassa estääkseen kaksinkertaisen verotuksen, jota aiheutuu näiden jäsenvaltioiden verotusvallan rinnakkaisesta käyttämisestä, ja salliakseen täten pääasian kaltaisessa tilanteessa muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa perinnönsaaja asuu, maksetun perintöveron vähentämisen (ks. vastaavasti em. asia Columbus Container Services, tuomion 51 kohta).

32 Näitä päätelmiä ei voida kyseenalaistaa sillä Blockin kirjallisissa huomautuksissaan esiin tuomalla seikalla, että ErbStG:n 21 §:ssä säädetään edullisemmista hyvityssäännöistä sitä tilannetta varten, että perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään muussa jäsenvaltiossa kuin Saksan liittotasavallassa, sillä mainitun pykälän 2 momentin 2 kohdassa määritellään ”ulkomaisen omaisuuden” käsite tällaisissa tilanteissa laajemmin kuin käsite, jota sovelletaan pääasian kantajan osalta kyseessä olevaan tilanteeseen.

33 Kuten Saksan hallitus ja komissio ovat istunnossa vahvistaneet, pitää tosin paikkansa, että jos perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään muussa jäsenvaltiossa kuin Saksan liittotasavallassa, kansallisessa lainsäädännössä säädetään – siltä osin kuin kyse on Saksassa asuvan perinnönsaajan Saksassa maksettavana olevan perintöveron laskemisesta sellaisen rahasaatavan perusteella, joka tällaisella perinnönjättäjällä oli mainitussa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalta luottolaitokselta –, että tässä viimeksi mainitussa jäsenvaltiossa tämän samaisen saatavan johdosta maksettu perintövero voidaan

vähentää, koska nämä saatavat kuuluvat tällaisessa tilanteessa ErbStG:n 21 §:n 2 momentin 2 kohdan nojalla ”ulkomaisen omaisuuden” käsitteen piiriin.

34 Tämä kuolinhetkellään ulkomailla asuneen henkilön perinnön erilainen kohtelu on kuitenkin niin ikään seurausta kyseessä olevan jäsenvaltion tekemästä valinnasta – jonka tekeminen tämän tuomion 28–31 kohdassa mainitun oikeuskäytännön mukaisesti kuuluu kyseisen jäsenvaltion verotusvallan piiriin – soveltaa velkojan kotipaikkaa ratkaisevana liittymäkriteerinä jäämistöomaisuuden ”ulkomaisuuden” määrittämiseksi ja täten sen ratkaisemiseksi, voidaanko toisessa jäsenvaltiossa maksettu perintövero vähentää Saksassa.

35 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan perustamissopimuksessa ei taata unionin kansalaiselle, että hänen asuinpaikkansa siirto muuhun jäsenvaltioon kuin siihen, jossa hän aiemmin asui, olisi verotuksen kannalta neutraalia. Jäsenvaltioiden verosäänte lyjen välisten eroavuuksien vuoksi tällainen siirtyminen toiseen jäsenvaltioon voi tilanteen mukaan olla kansalaiselle enemmän tai vähemmän edullista tai epäedullista (ks. vastaavasti asia C-365/02, Lindfors, tuomio 15.7.2004, Kok., s. I-7183, 34 kohta ja asia C-403/03, Schempp, tuomio 12.7.2005, Kok., s. I-6421, 45 kohta).

36 Näin ollen esitettyihin kysymyksiin on vastattava niin, että EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan sen perintöveron laskemisen osalta, joka kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan perinnönsaajan on maksettava rahasaatavista toisessa jäsenvaltiossa olevalta luottolaitokselta, ei säädetä siitä, että ensin mainitussa jäsenvaltiossa maksettavana olevasta perintöverosta vähennetään mainitussa toisessa jäsenvaltiossa maksettu perintövero, jos perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

37 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

EY 56 ja EY 58 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä pääasiassa kyseessä olevan kaltaiselle jäsenvaltion lainsäädännölle, jonka mukaan sen perintöveron laskemisen osalta, joka kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan perinnönsaajan on maksettava rahasaatavista toisessa jäsenvaltiossa olevalta luottolaitokselta, ei säädetä siitä, että ensin mainitussa jäsenvaltiossa maksettavana olevasta perintöverosta vähennetään mainitussa toisessa jäsenvaltiossa maksettu perintövero, jos perinnönjättäjä asui kuolinhetkellään ensin mainitussa jäsenvaltiossa.

Allekirjoitukset