YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

23 päivänä helmikuuta 2006 *

Asiassa C-513/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Alankomaat) on esittänyt 5.11.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 8.12.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

M. E. A. van Hilten-van der Heijdenin oikeudenomistajat

vastaan

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. Malenovský, S. von Bahr (esittelevä tuomari), A. Borg Barthet ja U. Lõhmus,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

julkisasiamies: P. Léger,
kirjaaja: apulaiskirjaaja H. von Holstein,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 12.5.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— van Hilten-van der Heijdenin oikeudenomistajat, edustajanaan belastingadviseur P. Kavelaars,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehinään H. G. Sevenster ja S. Terstal,

— Saksan hallitus, asiamiehinään A. Tiemann ja M. Lumma,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja A. Weimar,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.6.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee van Hilten-van der Heijdenin kuolinhetkellä voimassa olleiden EY:n perustamissopimuksen 73 c artiklan 1 kohdan ja 73 d artiklan 3 kohdan (joista on tullut EY 57 artiklan 1 kohta ja EY 58 artiklan 3 kohta) tulkintaa.

2 TämäTämä pyyntö on esitetty riita-asiassa, jossa asianosaisina ovat van Hilten-van der Heijdenin oikeudenomistajat ja Inspecteur van de Belastingsdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen (kansallinen veroviranomainen, Heerlenin osasto, ulkomaalaisia yksityishenkilöitä/yrityksiä koskevia asioita käsittelevä yksikkö, jäljempänä tarkastaja) ja jossa on kyse perinnönjättäjän jäämistöstä Alankomaissa kannetusta perintöverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Perustamissopimuksen 67 artiklan (artikla on kumottu Amsterdamin sopimuksella) täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) liitteen I, jonka otsikko on "Direktiivin 1 artiklassa tarkoitettu pääomanliikkeiden nimikkeistö", johdanto-osassa todetaan seuraavaa:

"Pääomanliikkeet, sekä kotimaan että ulkomaan valuutan määräiset, on luokiteltu tässä nimikkeistössä niiden varojen ja velkojen taloudellisen laadun mukaan, joita ne koskevat.

Tässä nimikkeistössä luetelluilla pääomanliikkeillä tarkoitetaan:

— kaikkia pääomanliikkeiden kannalta välttämättömiä toimia kuten sopimuksen tekemistä valuuttatoimesta ja sen täyttämistä sekä siihen liittyviä valuutansiirtoja. Yleensä valuuttatoimi suoritetaan eri jäsenvaltioissa asuvien välillä, mutta pääomanliikkeen voi myös suorittaa yksi henkilö omaan lukuunsa (esimerkiksi maastamuuttajan varojen siirtäminen),

— luonnollisen tai oikeushenkilön suorittamia toimia — —

— taloudellisen yksikön mahdollisuutta hyödyntää kaikkia kohdemarkkinoiden rahoitusmenetelmiä kyseessä olevaa tointa suoritettaessa. Esimerkiksi arvopapereiden ja muiden rahoitusmarkkinavälineiden hankkimisena pidetään avistakauppojen lisäksi myös kaikkia muita käytössä olevia kaupankäyntimenettelyjä, kuten termiinikauppoja, kauppoja, joihin liittyy optio tai merkintäoikeus, muihin vaateisiin vaihtamisia ja niin edelleen. — —

— toimia, joiden tarkoituksena on kertyneiden varojen rahaksi muuttaminen tai siirtäminen, rahaksi muuttamisesta saatujen tulojen kotiuttaminen tai niiden välitön käyttäminen yhteisön oikeuteen perustuvien velvoitteiden asettamissa rajoissa,

— luottojen tai lainojen takaisinmaksutoimia.

Tässä nimikkeistössä ei luetella kaikkia pääomanliikkeinä pidettäviä toimia ja siksi siihen on sisällytetty otsikko XIII F. 'Muut pääomanliikkeet — sekalaiset'. Tämän vuoksi sitä ei tule tulkita tavalla, joka rajoittaisi tämän direktiivin 1 artiklassa ilmaistun pääomanliikkeiden täydellisen vapauttamisen periaatteen soveltamista."

4 Kyseinen nimikkeistö sisältää kolmetoista erillistä pääomanliikkeiden ryhmää. Otsikon XI, joka kuuluu "Henkilökohtaiset pääomanliikkeet", alla mainitaan

"— —

D. Perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset

— —"

5 Jäsenvaltioiden hallitusten edustajat ovat 7.2.1992 Euroopan unionista tehdyn sopimuksen päätösasiakirjaa ja hallitustenvälisissä konferensseissa annettuja julistuksia allekirjoittaessaan antaneet Euroopan yhteisön perustamissopimuksen

73 d artiklasta tehdyn julistuksen (EYVL C 191, s. 99; jäljempänä perustamissopimuksen 73 d artiklasta tehty julistus), joka kuuluu seuraavasti:

"Konferenssi vahvistaa, että jäsenvaltioiden oikeus soveltaa Euroopan yhteisöjen 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."

Kansallinen lainsäädäntö

6 Alankomaiden oikeuden mukaan kaikista perinnöistä kannetaan vero. Successiewet 1956 -nimisen lain (vuoden 1956 perintöverolaki), joka annettiin 28.6.1956 (Stb. 1956, nro 362; jäljempänä vuoden 1956 SW), 1 §:n 1 momentissa erotetaan tilanne, jossa perinnönjättäjä asui Alankomaissa, tilanteesta, jossa hän asui ulkomailla. Tässä pykälässä säädetään seuraavaa:

"1. Tämän lain nojalla kannetaan seuraavat verot:

1. Alankomaissa kuolinhetkellään asuneen perinnönjättäjän kuoleman jälkeen kannetaan perintövero koko perintöoikeuden mukaisen jäämistön arvosta.

— —"

7 Vuoden 1956 SW:n 3 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Alankomaalaisen, joka on asunut Alankomaissa ja joka kymmenen vuoden sisällä siitä, kun hän on luopunut Alankomaissa olevasta kotipaikastaan, kuolee tai tekee lahjoituksen, katsotaan kuolinhetkellään tai lahjoituksen tekohetkellä asuneen Alankomaissa."

8 Kaksinkertaisen verotuksen estämisestä perintöverotuksen alalla Sveitsin valaliiton ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä tehdyn sopimuksen, joka allekirjoitettiin Haagissa 12.11.1951 (jäljempänä sopimus), 2 artiklan ensimmäisessä kohdassa määrätään seuraavaa:

"Kiinteistöjä — — perintöverotetaan vain niiden sijaintivaltiossa. — —"

9 Sopimuksen 3 artiklan ensimmäisessä kohdassa määrätään seuraavaa:

"Sellaisesta jäämistöön kuuluvasta omaisuudesta, johon ei sovelleta 2 §:ää — — kannetaan perintövero vain siinä valtiossa, jossa perinnönjättäjällä oli viimeinen kotipaikka."

10 Sopimuksen 3 artiklan toisessa kohdassa viitataan kotipaikan määritelmän osalta kaksinkertaisen verotuksen estämisestä tulo- ja varallisuusverotuksen alalla Sveitsin valaliiton ja Alankomaiden kuningaskunnan välillä samana päivänä tehdyn sopimuksen määräyksiin.

11 Sopimuspuolet antoivat sopimusta allekirjoittaessaan tietyn määrän julistuksia, jotka ovat sen oleellinen osa, ja yksi näistä julistuksista liittyy nimenomaan kyseiseen 3 artiklaan.

12 Kyseisessä julistuksessa todetaan seuraavaa:

"1) Valtio, jonka kansalainen perinnönjättäjä oli kuolinhetkellään, voi tämän sopimuksen 3 artiklan toisen kohdan määräysten sitä estämättä verottaa jäämistöä aivan kuin perinnönjättäjällä olisi kuolinhetkellään ollut kotipaikka myös tuossa valtiossa, edellyttäen, että perinnönjättäjän kotipaikka oli hänen kuolemaansa edeltävien kymmenen vuoden aikana tosiasiallisesti ollut tuossa valtiossa ja että hän oli ollut sen kansalainen siirtäessään kotipaikkansa sieltä pois. Tässä tapauksessa se veron osa, jota tuo valtio ei olisi kantanut, jos perinnönjättäjä ei olisi ollut kyseisen valtion kansalainen siirtäessään kotipaikkansa sieltä pois tai kuolinhetkellään, vähennetään toisessa valtiossa kotipaikan perusteella kannettavasta verosta.

2) Ensimmäisen kohdan määräystä ei sovelleta henkilöihin, joilla kuolinhetkellään oli molempien valtioiden kansalaisuus."

13 Kaksinkertaisen verotuksen estämisestä vuonna 1989 tehdyn päätöksen (Besluit voorkoming dubbele belasting 1989, 21.12.1989, Stb. 1989, nro 594, jäljempänä päätös) 13 §:ssä säädetään seuraavaa:

"1. Sellaisen perinnönjättäjän jäämistöstä, jonka vuoden 1956 SW:n 3 §:n 1 momentin mukaan katsotaan asuneen kuolinhetkellään Alankomaissa, maksettavasta perintöverosta saadaan vähentää toisessa valtiossa tuohon jäämistöön

kuuluvasta muusta kuin 11 §:ssä tarkoitetusta omaisuudesta kannetut verot toisen valtion jäämistöön kuuluvasta omaisuudesta kantamien sellaisten vastaavien verojen määrään saakka, joita ei olisi voitu kantaa, jos perinnönjättäjän kotipaikka olisi kuolinhetkellä tosiasiallisesti ollut Alankomaissa. — —

2. Edellä 1 momentissa tarkoitetun vähennyksen määrä on pienin seuraavista määristä:

a) muiden valtioiden kantamien verojen määrä;

b) määrä, joka suhteessa vuoden 1956 SW:n nojalla kannettavaan perintöveroon ja tätä päätöstä soveltamatta vastaa täsmällisesti tämän pykälän 1 momentissa tarkoitetun jäämistöomaisuuden kokonaisarvon ja koko sellaisen jäämistön arvon välistä suhdetta, josta on vähennetty yrityksen omien velkojen arvo, mukaan luettuina muusta osakkuudesta kuin osakkeenomistuksesta aiheutuvat velat ja niiden velkojen arvo, jotka eivät ole yrityksen omia velkoja ja joiden vakuutena on kiinteistökiinnitys tai muu sitä rasittava oikeus."

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Van Hilten-van der Heijden kuoli 22.11.1997. Hän oli Alankomaiden kansalainen ja hänen kotipaikkansa oli ollut Alankomaissa vuoden 1988 alkuun asti, sen jälkeen Belgiassa ja vuodesta 1991 Sveitsissä.

15 Tämän henkilön jäämistö koostui muun muassa Alankomaissa, Belgiassa ja Sveitsissä sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta, Alankomaissa, Saksassa, Sveitsissä ja Amerikan yhdysvalloissa noteeratuista arvopapereista sekä pankkitileistä, jotka oli avattu Euroopan unioniin sijoittautuneiden pankkilaitosten Alankomaissa ja Belgiassa sijaitsevissa toimipisteissä ja joita hoidettiin niissä.

16 Tämän saman henkilön oikeudenomistajille määrättiin vuoden 1956 SW:n 3 §:n 1 momentin nojalla laskettu perintövero. Tarkastaja pysytti tämän veron voimassa neljän kyseisistä oikeudenomistajista tehtyä sitä koskevan oikaisuvaatimuksen.

17 Viimeksi mainitut nostivat tuosta päätöksestä kanteen Gerechtshof te 's-Hertogenboschiin.

18 Kansallinen tuomioistuin huomauttaa aluksi, että direktiivin 88/361 liitteessä I olevan nimikkeistön otsikossa XI olevasta viittauksesta "Perintöihin ja erityisjälkisäädökseen perustuviin suorituksiin" ilmenee, että pääasiassa on kyse kolmannen maan ja jäsenvaltioiden välisestä pääomanliikkeestä.

19 Sitten kansallinen tuomioistuin toteaa katsoneensa eräässä 12.12.2002 tehdyssä päätöksessä, että vuoden 1956 SW:n 3 §:n 1 momentti on kansallinen toimenpide, jolla rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta tai jolla se tehdään vähemmän houkuttelevaksi. Tällä säännöksellä rajoitetaan lähtöä, koska siihen sisältyvä oikeudellinen olettama on epäedullinen heti maastalähdön tapahduttua, jos omaisuus siirtyy oikeudenomistajille kymmenen vuoden kuluessa. Alankomaiden kuningaskunta kantaa perintö- tai lahjaveron niinä kymmenenä vuotena, jotka seuraavat Alankomaiden kansalaisen maastalähtöä, jos nämä verot ovat pienempiä ulkomailla, kun taas se ei palauta veroa tai hyvitä sitä, jos ulkomailla kannettu perintövero on suurempi. Kansallisen tuomioistuimen tekemän edellä mainitun päätöksen mukaan vuoden 1956 SW:n 3 §:n 1 momentilla rajoitetaan näin ollen peitellysti rajat ylittäviä perintöjä.

20 Tuossa samassa päätöksessä kansallinen tuomioistuin on kertomansa mukaan todennut myös, että vuoden 1956 SW:n 3 §:n 1 momentilla myös syrjitään mielivaltaisesti. Alankomaiden oikeudessa tehdään nimittäin ero Alankomaiden kansalaisten ja muiden valtioiden kansalaisten välillä, koska Alankomaiden kansalaiset voivat välttyä kyseisen säännöksen soveltamiselta vain luopumalla kansalaisuudestaan. Tätä samaa säännöstä ei myöskään voida perustella yleiseen etuun liittyvillä pakottavilla syillä, sillä sen olemassaolon ainoa syy on sen estäminen, ettei Alankomaiden kuningaskunta menetä perintöveroja kansalaistensa maastamuuton vuoksi.

21 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan kansallisen tuomioistuimen mukaan ilmene selvästi, kuuluuko pääasiassa tarkoitetun kaltainen säännös perustamissopimuksen 73 c artiklan 1 kohdan soveltamisalaan.

22 Lisäksi kansallinen tuomioistuin kysyy, tarkoittaako perustamissopimuksen 73 d artiklaan liittyvä julistus sitä, ettei perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdalla suojata jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin pääomanliikkeisiin sovellettavaa lainsäädäntöä, vai sovelletaanko tuota määräystä vieläkin jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin pääomanliikkeisiin eikä se siis rajoitu vuoden 1993 lopussa tällä alalla olemassa olleisiin säännöksiin.

23 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch on päättänyt edellä olevan johdosta lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [vuoden 1956] SW:n 3 §:n 1 momentti [perustamissopimuksen 73 c artiklan 1 kohdassa] tarkoitettu sallittu rajoitus?

2) Onko [vuoden 1956] SW:n 3 §:n 1 momentti [perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohdassa] tarkoitettu keino mielivaltaiseen syrjintään tai pääomien vapaan liikkuvuuden peitelty rajoitus, jos sitä sovelletaan jäsenvaltion ja kolmannen maan välisiin pääomanliikkeisiin, kun otetaan huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen [73 d artiklasta] tehty julistus, joka on hyväksytty 7.2.1992 allekirjoitettaessa 'Euroopan unionista tehdyn sopimuksen päätösasiakirjaa ja hallitustenvälisissä konferensseissa annettuja julistuksia'? "

Ennakkoratkaisukysymykset

Alustavia huomautuksia

24 Kansallinen tuomioistuin kysyy kysymyksissään pääasiallisesti, kuuluuko pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö perustamissopimuksen 73 c artiklan 1 kohdan ja/tai perustamissopimuksen 73 d artiklan 3 kohdan soveltamisalaan.

25 Kuten itse ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee ja kuten kaikissa tässä asiassa yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa todetaan, ennen EY:n perustamissopimuksen kyseisten määräysten tarkastelua on kuitenkin selvitettävä, onko tällainen lainsäädäntö EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklassa (josta on tullut EY 56 artikla) tarkoitettu pääomanliikkeiden rajoitus.

26 Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että voidakseen antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle asian ratkaisun kannalta hyödyllisen vastauksen yhteisöjen tuomioistuin saattaa joutua ottamaan huomioon sellaisia yhteisön

oikeuden säännöksiä, joihin kansallinen tuomioistuin ei ole viitannut ennakkoratkaisukysymyksissään (ks. erityisesti asia C-60/03, Wolff & Müller, tuomio 12.10.2004, Kok. 2004, s. I-9553, 24 kohta ja asia C-153/03, Weide, tuomio 7.7.2005, Kok. 2005, s. I-6017, 25 kohta).

27 Näin ollen on tutkittava, onko perustamissopimuksen 73 b artiklaa tulkittava siten, että sen vastainen on pääasiassa esillä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka perusteella tuon jäsenvaltion sellaisen kansalaisen jäämistöä, joka on kuollut kymmenen vuoden kuluessa siitä, kun hän siirsi kotipaikkansa tuosta jäsenvaltiosta ulkomaille, verotetaan samoin kuin jos tämä kansalainen olisi säilyttänyt kotipaikkansa tuossa samassa jäsenvaltiossa ja siten, että verotuksessa saadaan vähentää muiden valtioiden kantamat perintöverot.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

28 Van Hilten-van der Heijdenin oikeudenomistajat väittävät, että vuoden 1956 SW:n 3 §:n 1 momentti on perustamissopimuksen 73 b artiklan vastainen. Kyse on nimittäin välillisestä syrjinnästä ja joissakin tapauksissa välillisestä rajoittamisesta, koska erottelu tehdään yhtäältä sen mukaan, onko henkilö ennen kuolemaansa asunut Alankomaissa vai ei, ja koska toisaalta kyseistä säännöstä ei sovelleta, jos Alankomaat jättäneellä henkilöllä on muu kuin Alankomaiden kansalaisuus.

29 Alankomaiden ja Saksan hallitukset väittävät, että ennen kuin esitettyihin kysymyksiin voidaan vastata, on ensin päätettävä, onko vuoden 1956 SW:n 3 §:n 1 momentissa säädetty kotipaikkaa koskeva oikeudellinen olettama perustamissopimuksen 73 b artiklan vastainen.

30 Alankomaiden hallitus toteaa tältä osin, että myös perintöjen alalla on aina oltava kyse pääomien liikkumisesta. Kuolintapauksessa pesään kuuluva omaisuus määräytyy kuitenkin kuolinhetkellä ja perintövero kannetaan tällä perusteella. Koska asiassa ei ollut vielä tapahtunut pääomanliikettä eikä siihen liittyvää toimenpidettä, siinä ei ollut voinut tapahtua pääomien vapaan liikkuvuuden alaan kuuluvaa toimenpidettä.

31 Syrjintää ei ole tapahtunut eikä pääomien vapaata liikkuvuutta ole Alankomaiden hallituksen mukaan rajoitettu. Alankomaissa pysyvää Alankomaiden kansalaista ei millään tavoin syrjitä kansalaisuuden perusteella suhteessa sieltä lähtevään Alankomaiden kansalaiseen. Lisäksi Alankomaista lähtevä Alankomaiden kansalainen on erilaisessa tilanteessa kuin sellainen muun jäsenvaltion kansalainen, joka lähtee sieltä siellä asuttuaan.

32 Tästä seuraa Alankomaiden hallituksen mukaan, ettei vuoden 1956 SW:n 3 §:n 1 momentissa säädetty kotipaikkaa koskeva oikeudellinen olettama ole perustamissopimuksen 73 b artiklan vastainen.

33 Alankomaiden hallitus katsoo, ettei perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa voida soveltaa vuoden 1956 SW:n 3 §:n 1 momentin kaltaiseen säännökseen, sillä viimeksi mainitun kaltaisella säännöksellä ei vaaranneta pääomien vapaata liikkuvuutta.

34 Euroopan yhteisöjen komissio toteaa, ettei vuoden 1956 SW:n 3 §:n 1 momentissa tehdä mitään eroa sen suhteen, missä jäämistö tai sen osa sijaitsee kyseisen henkilön kuolinhetkellä. Kyseisellä säännöksellä ei siis säädetä rajoituksia pääomien liikkumiselle Alankomaista ja Alankomaihin. Näin ollen perustamissopimuksen 73 b artiklalla ja sitä seuraavilla artikloilla taattu pääomien vapaa liikkuvuus ei ole uhattuna pääasiassa.

35 Henkilöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten mahdollisesta soveltamisesta komissio muistuttaa, että nämä määräykset koskevat ainoastaan Euroopan unionin sisällä tapahtuvaa liikkumista.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

36 Aluksi on huomautettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta jäsenvaltioiden on käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. mm. asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta ja asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005, Kok. 2005, s. I-2057, 14 kohta).

37 Lisäksi on muistutettava siitä, että perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdalla pannaan täytäntöön pääomien vapaa liikkuvuus jäsenvaltioiden välillä sekä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Tässä tarkoituksessa kyseisessä määräyksessä, joka sisältyy perustamissopimuksen lukuun "Pääomat ja maksut", määrätään, että kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä, ovat kiellettyjä.

38 Tästä syystä on ensiksi syytä tutkia, ovatko perinnöt perustamissopimuksen 73 b artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä.

39 Tältä osin on syytä huomauttaa, että perustamissopimuksessa ei määritellä "pääomanliikkeiden" ja "maksujen" käsitteitä. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu, että koska perustamissopimuksen 73 b artiklassa toistetaan

asiallisesti direktiivin 88/361 1 artiklan sisältö ja vaikka tämä direktiivi on annettu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklan ja 70 artiklan 1 kohdan nojalla (ETY:n perustamissopimuksen 67–73 artikla on korvattu EY:n perustamissopimuksen 73 b–73 g artiklalla, joista on tullut EY 56–EY 60 artikla), direktiivin liitteenä olevalla "pääomanliikkeiden" nimikkeistöllä on edelleen pääomanliikkeiden käsitteen määrittämisen kannalta sama ohjeellinen arvo kuin ennen uusien artikloiden voimaantuloa, vaikkakin tiedetään, että nimikkeistön johdannon mukaan siinä oleva luettelo ei ole tyhjentävä (ks. vastaavasti mm. asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999, Kok. 1999, s. I-1661, 21 kohta ja yhdistetyt asiat C-515/99, C-519/99–C-524/99 ja C-526/99–C-540/99, Reisch ym, tuomio 5.3.2002, Kok. 2002, s. I-2157, 30 kohta).

40 Perinnöt mainitaan direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI, "Henkilökohtaiset pääomanliikkeet", alla. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 53 kohdassa, tämä otsikko koskee muun muassa toimia, joilla henkilön omaisuus siirretään kokonaisuudessaan tai osittain, joko hänen eläessään tai hänen kuoltuaan.

41 Perinnöllä tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle tai toisin sanoen tähän omaisuuteen kuuluvien eri tavaroiden, oikeuksien ja niin edelleen omistusoikeuden siirtymistä oikeudenomistajille.

42 Tästä seuraa, että perinnöt ovat perustamissopimuksen 73 b artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä (ks. vastaavasti myös asia C-364/01, Barbier, tuomio 11.12.2003, Kok. 2003, s. I-15013, 58 kohta) niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden keskeiset osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle.

43 Toiseksi on tutkittava, rajoitetaanko pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä pääomien liikkuvuutta.

44 Oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että toimenpiteisiin, jotka perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa, tai perinnön ollessa kyseessä toimenpiteet, joista seuraa, että sellaisessa muussa valtiossa, joka lisäksi perintöverottaa kyseistä omaisuutta, kuin kyseisen omaisuuden sijaintijäsenvaltiossa asuneen henkilön jäämistön arvo pienenee (ks. vastaavasti asia C-484/93, Svensson ja Gustavsson, tuomio 14.11.1995, Kok. 1995, s. I-3955, 10 kohta; em. asia Trummer ja Mayer, tuomion 26 kohta; asia C-439/97, Sandoz, tuomio 14.10.1999, Kok. 1999, s. I-7041, 19 kohta ja em. asia Barbier tuomion 62 kohta).

45 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella kansallisella lainsäädännöllä, jonka perusteella tuon jäsenvaltion sellaisen kansalaisen jäämistöä, joka on kuollut kymmenen vuoden kuluessa siitä, kun hän siirsi kotipaikkansa tuosta jäsenvaltiosta ulkomaille, verotetaan samoin kuin jos tämä kansalainen olisi säilyttänyt kotipaikkansa tässä samassa jäsenvaltiossa ja siten, että ne verot, jotka on kannettu valtiossa, johon perinnönjättäjä oli siirtänyt kotipaikkansa, saadaan vähentää, ei rajoiteta pääomien liikkuvuutta.

46 Tällaisella lainsäädännöllä, jonka mukaiset perintöverotuksen edellytykset ovat samat sekä ulkomaille kotipaikkansa siirtäneille että kyseisessä jäsenvaltiossa pysyneille kansalaisille, ei aiheuteta sitä, että ensiksi mainitut ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia toisesta valtiosta tuohon jäsenvaltioon, eikä sitä, että toiseksi mainitut ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä kyseisestä jäsenvaltiosta toiseen valtioon, ja kyseisen omaisuuden sijaintipaikasta riippumatta sillä ei myöskään pienennetä ulkomaille kotipaikkansa siirtäneen kansalaisen jäämistön arvoa. Sillä seikalla, ettei tämä lainsäädäntö koske niitä kansalaisia, jotka ovat asuneet ulkomailla kauemmin kuin kymmenen vuotta, tai niitä, joiden kotipaikka ei koskaan ole ollut kyseisessä jäsenvaltiossa, ei ole tässä suhteessa merkitystä. Koska sitä sovelletaan ainoastaan kyseisen jäsenvaltion kansalaisiin, sitä ei voida pitää muiden jäsenvaltioiden kansalaisten pääomanliikkeiden rajoituksena.

47 Niiden henkilöiden, joiden kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, ja muiden jäsenvaltioiden kansalaisten erilaisesta kohtelusta, joka olisi seurausta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta kansallisesta lainsäädännöstä, on todettava, ettei tällaista verotusvallan jakoa varten tehtyä erottelua voida pitää perustamissopimuksen 73 b artiklassa kiellettynä syrjintänä. Yhteisön tason yhdenmukaistamistoimien puuttuessa ne näet johtuvat siitä toimivallasta, joka jäsenvaltioilla on sopimuksin tai yksipuolisesti päättää verotusvaltansa jakoperusteista (ks. vastaavasti EY:n perustamissopimuksen 48 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla) osalta asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2793, 30 kohta, ja ETY:n perustamissopimuksen 52 artiklan (josta on muutettuna tullut EY 43 artikla) ja 58 artiklan (josta on tullut EY 48 artikla) osalta asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161, 57 kohta).

48 Lisäksi yhteisöjen tuomioistuimella on jo ollut tilaisuus todeta, että verotusvallan jakamiseksi on järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälistä käytäntöä ja varsinkin niitä mallisopimuksia, jotka Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö (OECD) on laatinut (ks. em. asia Gilly, tuomion 31 kohta). Kuten Alankomaiden hallitus on todennut, pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö on kaksinkertaisen verotuksen estämistä perintöjen ja lahjoitusten alalla koskevaan mallisopimukseen liittyvien kommenttien mukainen (OECD:n veroasioita käsittelevän komitean kertomus vuodelta 1982). Kyseisen mallisopimuksen 4, 7, 9 a ja 9 b artiklaa koskevista kommenteista ilmenee, että tuon tyyppinen lainsäädäntö on perusteltavissa sillä, että sillä pyritään torjumaan sellaista veronkiertoa, jolla tietyn valtion kansalainen siirtää kuolemansa varalta kotipaikkansa sellaiseen toiseen valtioon, jossa verotus on kevyempää. Kommenteissa täsmennetään, että kaksinkertainen verotus vältetään veronhyvitysjärjestelmällä ja että koska veronkierron estäminen on perusteltua vain silloin, kun kuolintapaus sattuu pian kotipaikan siirtämisen jälkeen, pisin sallittu määräaika on kymmenen vuotta. Lisäksi näissä samoissa kommenteissa todetaan, että soveltamisala voidaan ulottaa kyseisen valtion kansalaisten lisäksi myös sellaisiin asukkaisiin, joilla ei ole tuon valtion kansalaisuutta.

49 Tässä yhteydessä on syytä todeta, että kotipaikan pelkkä siirtäminen valtiosta toiseen ei kuulu perustamissopimuksen 73 b artiklan soveltamisalaan. Kuten julkisasiamies

on ratkaisuehdotuksensa 58 kohdassa todennut, kotipaikan tällainen siirtäminen ei sellaisenaan ole taloudellinen liiketoimi tai omistusoikeuden siirtämistä eikä sillä ole myöskään pääomanliikkeen muita, direktiivin 88/361 liitteestä I ilmeneviä ominaispiirteitä.

50 Tästä seuraa, että kansallinen lainsäädäntö, josta seuraa, että kansalaiselle on vähemmän houkuttelevaa siirtää kotipaikkansa toiseen valtioon, ja jolla näin rajoitetaan hänen oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, ei voi pelkästään tästä syystä olla perustamissopimuksen 73 b artiklassa tarkoitettu pääomanliikkeiden rajoitus.

51 Esitettyihin kysymyksiin on näin ollen vastattava siten, että perustamissopimuksen 73 b artiklaa on tulkittava siten, että sen vastainen ei ole pääasiassa esillä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka perusteella tuon jäsenvaltion sellaisen kansalaisen jäämistöä, joka on kuollut kymmenen vuoden kuluessa siitä, kun hän siirsi kotipaikkansa tuosta jäsenvaltiosta ulkomaille, verotetaan samoin kuin jos tämä kansalainen olisi säilyttänyt kotipaikkansa tuossa samassa valtiossa ja siten, että verotuksessa saadaan vähentää muiden valtioiden kantamat perintöverot.

52 Tästä seuraa, ettei ennakkoratkaisukysymyksiin ole syytä vastata niiltä osin kuin ne koskevat perustamissopimuksen 73 c ja 73 d artiklaa.

Oikeudenkäyntikulut

53 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:n perustamissopimuksen 73 b artiklaa (josta on tullut EY 56 artikla) on tulkittava siten, että sen vastainen ei ole pääasiassa esillä olevan kaltainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka perusteella tuon jäsenvaltion sellaisen kansalaisen jäämistöä, joka on kuollut kymmenen vuoden kuluessa siitä, kun hän siirsi kotipaikkansa tuosta jäsenvaltiosta ulkomaille, verotetaan samoin kuin jos tämä kansalainen olisi säilyttänyt kotipaikkansa tuossa samassa valtiossa ja siten, että verotuksessa saadaan vähentää muiden valtioiden kantamat perintöverot.

Allekirjoitukset