Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (ensimmäinen jaosto)

8 päivänä kesäkuuta 2016*

Ennakkoratkaisupyyntö — Pääomien vapaa liikkuvuus — SEUT 63 ja SEUT 65 artikla — Lahjavero — Jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön lahjoitus — Jäsenvaltion kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa asuvilla on oikeus suurempaan verovähennykseen kuin ulkomailla asuvilla — Sellaisen vaihtoehtoisen järjestelmän olemassaolo, jonka mukaan kaikki unionin jäsenvaltiossa asuvat voivat saada oikeuden suurempaan verovähennykseen

Asiassa C-479/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 22.10.2014 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 28.10.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Sabine Hünnebeck

vastaan

Finanzamt Krefeld,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (ensimmäinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit A. Arabadjiev, J.-C. Bonichot, S. Rodin ja E. Regan (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: M. Wathelet,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Strömholm,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.12.2015 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Sabine Hünnebeck, edustajanaan Rechtsanwalt M. Sarburg,

— Saksan hallitus, asiamiehinään T. Henze ja K. Petersen,

— Euroopan komissio, asiamiehinään M. Wasmeier, W. Roels ja B.-R. Killmann,

kuultuaan julkisasiamiehen 18.2.2016 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

tuomion

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

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastakkain ovat Sabine Hünnebeck ja Finanzamt Krefeld (Krefeldin verotoimisto) ja jossa on kyseessä Hünnebeckin osittain omistaman, Saksassa sijaitsevan kiinteistön lahjoituksesta kannettavan lahjaveron laskeminen.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Perustamissopimuksen 67 artiklan [kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL 1988, 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 Mainitun direktiivin liitteessä I lueteltujen pääomanliikkeiden joukossa ovat muun muassa mainitun liitteen otsikon XI, jonka otsikkona on ”henkilökohtaiset pääomanliikkeet”, alla mainitut lahjat ja lahjoitukset.

Saksan oikeus

5 Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzin (perintövero- ja lahjaverolaki), sellaisena kuin se on julkaistu 27.2.1997 (BGBl. 1997 I, s. 378), sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 7.12.2011 annetun lain 11 §:llä (BGBl. 2011 I, s. 2592; jäljempänä ErbStG), 1 §:ssä, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, säädetään seuraavaa:

”(1) Perintöveron (tai lahjaveron) alaisia ovat

1. kuoleman johdosta tapahtuvat saannot

2. lahjoitukset elossa olevien henkilöiden kesken

3. tarkoitussidonnaiset siirrot

– –

(2) Mikäli toisin ei ole säädetty, tämän lain säännöksiä kuoleman johdosta tapahtuvista saannoista sovelletaan lahjoituksiin ja tarkoitussidonnaisiin siirtoihin ja säännöksiä lahjoituksista myös tarkoitussidonnaisiin siirtoihin elossa olevien henkilöiden kesken.”

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

”(1) Verovelvollisuus koskee

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

– –

(3) Siirtyvää omaisuutta, johon kuuluu [BewG:n] 121 §:ssä tarkoitettua Saksassa sijaitsevaa omaisuutta (1 momentin 3 kohta), kohdellaan saajan hakemuksesta kokonaisuudessaan yleisesti veronalaisena, kun perinnönjättäjän kotipaikka kuolinhetkellä, lahjanantajan kotipaikka lahjoitushetkellä tai saajan kotipaikka verosaatavan syntymishetkellä (9 §) on Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, johon sovelletaan Euroopan talousalueesta [2.5.1992] tehtyä sopimusta [EYVL 1994, L 1, s. 3; jäljempänä ETA-sopimus]. Kymmenen vuoden kuluessa ennen omaisuuden siirtymistä ja kymmenen vuoden kuluessa omaisuuden siirtymisen jälkeen samalta henkilöltä saatuja saantoja on myös kohdeltava yleisesti veronalaisina, ja ne on laskettava yhteen 14 §:n mukaisesti. – –”

7 ErbStG:n 14 §:n, jonka otsikko on ”Aiempien saantojen huomioon ottaminen”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Mikäli samalta henkilöltä siirtyy samalle saajalle useita omaisuuseriä kymmenen vuoden aikana, ne lasketaan yhteen lisäämällä viimeksi saadun omaisuuserän arvoon aiemmin saadun omaisuuserän arvo kyseisenä aiempana siirtymisajankohtana. Kokonaisarvosta kannettavasta verosta vähennetään vero, joka aiemmin siirtyneestä omaisuudesta olisi pitänyt kantaa viimeisen siirron tapahtuma-aikana vallitsevien saajan henkilökohtaisten olosuhteiden sekä silloin sovellettavien säännösten perusteella. – –”

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

”Saajan ja perinnönjättäjän tai lahjanantajan henkilökohtaisen suhteen perusteella erotetaan seuraavat kolme veroluokkaa:

Veroluokka I:

1. aviopuoliso ja elämänkumppani

2. lapset ja lapsipuolet

– –”

9 Saman lain 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 tarkoitetun vähennyksen korvaa 2 000 euron vähennys.”

10 BewG:n 121 §:ssä, sellaisena kuin se on julkaistu 1.2.1991 (BGBl. 1991 I, s. 230) ja viimeksi muutettuna 7.12.2011 annetun lain (BGBl. 2011 I, s. 2592) 10 §:llä ja jonka otsikko on ”Saksassa sijaitseva omaisuus”, säädetään seuraavaa:

”Saksassa sijaitsevana omaisuutena pidetään:

1) Saksassa sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta

2) Saksassa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta

– –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

11 Hünnebeck ja hänen kaksi tytärtään ovat Saksan kansalaisia. He asuvat Gloucestershiressa Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Hünnebeck ei ole asunut Saksassa vuoden 1996 jälkeen. Hänen tyttärensä eivät ole koskaan asuneet Saksassa.

12 Hünnebeck omisti aiemmin puolet Düsseldorfissa (Saksa) sijaitsevasta kiinteistöstä. Hän siirsi osuutensa kahteen yhtä suureen osaan jaettuna tyttärilleen 20.9.2011 päivätyllä, notaarin laatimalla sopimuksella. Sopimuksen mukaan Hünnebeckin oli määrä vastata mahdollisesta lahjaverosta. Hünnebeckin alaikäisten tytärten edunvalvojana (Ergänzungspfleger, ns. täydentävä huoltaja) toimiva asianajaja antoi 12.1.2012 hyväksyntänsä 20.9.2011 tehdyssä sopimuksessa annetuille ilmoituksille.

13 Krefeldin verotoimisto vahvisti kahdella 31.5.2012 antamallaan päätöksellä, että Hünnebeckin on maksettava tyttärilleen siirtämästään kiinteistöosuudesta lahjaveroa 146 509 euroa kumpaakin osuutta kohti. Laskiessaan lahjaveroa verotoimisto teki kummankin osuuden verotusarvosta henkilökohtaisen 2 000 euron verovähennyksen, joka myönnetään rajoitetun verovelvollisuuden soveltamisalaan kuuluville.

14 Hünnebeck haki päätösten oikaisua ja vaati, että kumpaankin hänen kahdelle lapselleen lahjoittamaansa osuuteen on sovellettava 400 000 euron henkilökohtaista verovähennystä, joka myönnetään ErbStG:n 16 §:n 1 momentin 2 kohdan nojalla yleisesti verovelvollisille. Kyseinen oikaisuvaatimus hylättiin. Tämän jälkeen Hünnebeck nosti kanteen Finanzgericht Düsseldorfissa (Düsseldorfin verotuomioistuin) ja vaati mainitun verovähennyksen myöntämistä. Hünnebeck toteaa tässä tuomioistuimessa, ettei hän ole hakenut veroviranomaisilta verovähennystä ErbStG:n 2 §:n 3 momentin nojalla, koska tätä säännöstä, joka tuli voimaan lahjoitusten toteuttamisen jälkeen, ei sovelleta häneen ja koska siitä seuraa myös, että on otettava huomioon pääasiassa kyseessä olevaa lahjoitusta edeltäneet lahjoitukset.

15 Krefeldin verotoimisto väittää ennakkoratkaisua pyytäneessä Finanzgericht Düsseldorfissa (Düsseldorfin verotuomioistuin), että ErbStG:n 2 §:n 3 momentissa taataan yleisesti verovelvollisten ja rajoitetusti verovelvollisten täysin yhdenvertainen kohtelu.

16 Ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on kuitenkin epäilystä ErbStG:n16 §:n 2 momentin – kun otetaan huomioon myös saman lain 2 §:n 3 momentti – yhteensopivuudesta SEUT 63 artiklan 1 kohdan ja SEUT 65 artiklan kanssa.

17 Mainittu tuomioistuin huomauttaa, että unionin tuomioistuin on jo lausunut 22.4.2010 antamassaan tuomiossa Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) ErbStG:n 16 §:n 2 momentin, jonka tuolloin voimassa ollut sanamuoto vastasi lähes sanatarkasti nyt käsiteltävässä asiassa riidanalaisen säännöksen sanamuotoa, yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että sen käsiteltäväksi saatettu kanne olisi hyväksyttävä jo tuon tuomion perusteella, sillä unionin oikeus on esteenä ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 3 kohdan, luettuna yhdessä 16 §:n 2 momentin kanssa, soveltamiselle, koska siitä seuraa, että Hünnebeckille ja hänen tyttärilleen myönnettäisiin 2 000 euron verovähennys sillä perusteella, että he asuivat pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan lahjoituksen toteuttamishetkellä Yhdistyneessä kuningaskunnassa, vaikka mainittu verovähennys olisi ollut ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan, luettuna yhdessä 15 §:n 1 momentin ja 16 §:n 1 momentin 2 kohdan kanssa, nojalla 400 000 euroa, jos lahjanantaja tai lahjansaajat olisivat asuneet samana ajankohtana Saksassa.

18 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko asia toisin Saksan lainsäätäjän annettua ErbStG:n 2 §:n 3 momentin 22.4.2010 annetun tuomion Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216) seurauksena.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tukeutuu 12.12.2006 annetussa tuomiossa Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 162 kohta), 18.3.2010 annetussa tuomiossa Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, 53 kohta) ja 28.2.2013 annetussa tuomiossa Beker (C-168/11, EU:C:2013:117, 62 kohta) vahvistettuun oikeuskäytäntöön ja toteaa, että vaikka unionin tuomioistuin ei ole vielä lausunut tästä seikasta, se on kuitenkin katsonut, että vapaavalintaisesti sovellettava kansallinen säännöstö voi olla unionin oikeuden vastainen. Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pitää mahdollisena, ettei ErbStG:n 2 §:n 3 momentin lisääminen ole poistanut saman lain 16 §:n 2 momentin yhteensopimattomuutta unionin oikeuden kanssa, erityisesti, koska viimeksi mainittua säännöstä sovelletaan automaattisesti, jos verovelvollinen ei ano valintaoikeutensa käyttämistä.

20 Lisäksi ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella on epäselvyyttä ErbStG:n 2 §:n 3 momentissa vahvistetun säännön yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa.

21 Ensinnäkin mainitun säännöksen mukaan saaja voi esittää suurempaa verovähennystä koskevan hakemuksen vain, jos perinnönjättäjän, lahjanantajan tai saajan kotipaikka omaisuuden siirtymisajankohtana on Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, johon sovelletaan ETA-sopimusta, kun taas unionin tuomioistuin on katsonut 17.10.2013 antamassaan tuomiossa Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), että unionin oikeuden säännökset ovat esteenä sellaiselle perintöveron laskemista koskevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään, että kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön perimisen yhteydessä veron perusteesta tehtävä vähennys on silloin, kun perinnönjättäjä ja perinnönsaaja asuivat kuolinhetkellä kolmannessa maassa, pienempi kuin vähennys, jota olisi sovellettu, jos ainakin toinen heistä olisi tuolloin asunut edellä mainitussa jäsenvaltiossa.

22 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että ErbStG:n 2 §:n 3 momentin toisen virkkeen mukaan saantoihin, jotka saadaan samalta henkilöltä omaisuuden siirtymistä edeltävien kymmenen vuoden ja sitä seuraavien kymmenen vuoden kuluessa, on sovellettava yleistä verovelvollisuutta ja ne on laskettava yhteen ErbStG:n 14 §:n mukaisesti. Verovähennys koskee ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettujen yleisesti verovelvollisten osalta siten kaikkea omaisuutta, joka saadaan samalta henkilöltä kymmenen vuoden ajalta, kun taas 2 §:n 3 momentissa tarkoitettujen verovelvollisten osalta huomioon otetaan 20 vuoden ajanjakso.

23 Tässä tilanteessa Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfin verotuomioistuin) on päättänyt lykätä asian ratkaisua ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko SEUT 63 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä SEUT 65 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään lahjaveron laskemisesta, että tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön lahjoituksen yhteydessä veron perusteesta tehtävä vähennys on pienempi, kun lahjanantaja ja lahjansaaja asuivat lahjoitushetkellä toisessa jäsenvaltiossa, kuin vähennys, jota olisi sovellettu, jos ainakin toinen heistä olisi asunut tuolloin ensin mainitussa jäsenvaltiossa, myös silloin, kun jäsenvaltion toisessa säännöksessä säädetään, että lahjansaajan hakemuksesta sovelletaan viimeksi mainittua eli suurempaa vähennystä ottaen huomioon kaikki lahjanantajalta kymmenenä vuotena ennen lahjoitushetkeä ja kymmenenä vuotena sen jälkeen saadut saannot?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

Alustavia huomautuksia

24 Ensiksi on muistutettava, että unionin tuomioistuin on katsonut 22.4.2010 antamassaan tuomiossa Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), että Saksan lainsäätäjän käyttöön ottama järjestelmä, jossa lahjaveroa laskettaessa tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevan kiinteistön lahjoituksen yhteydessä veron perusteesta tehtävä vähennys on pienempi, kun lahjanantaja ja lahjansaaja asuivat lahjoitushetkellä toisessa jäsenvaltiossa, kuin vähennys, jota olisi sovellettu, jos ainakin toinen heistä olisi asunut tuolloin ensin mainitussa jäsenvaltiossa, on pääomien vapaan liikkuvuuden perusteeton rajoitus, ja tämän seurauksena on myös annettu 4.9.2014 jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämisen toteava tuomio komissio v. Saksa (C-211/13, EU:C:2014:2148).

25 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että mainittua verotusjärjestelmää sovelletaan aina ulkomailla asuvien välisiin lahjoituksiin, jos lahjansaaja ei ole esittänyt suurempaa verovähennystä koskevaa hakemusta. Unionin tuomioistuimella olevassa asiakirja-aineistossa ei ole mitään, minkä perusteella voitaisiin katsoa, että kyseistä verotusjärjestelmää olisi arvioitava eri tavalla nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön yhteydessä.

26 Saksan lainsäätäjä pysytti tämän saman verotusjärjestelmän voimassa mutta muutti ErbStG:n 2 §:ää lisäämällä siihen 3 momentin, jonka mukaan silloin, kun kyseessä on ulkomailla asuvien henkilöiden välinen lahjoitus, lahjansaaja voi hakea suurempaa verovähennystä, josta säädetään sellaisten lahjoitusten osalta, joiden osapuolena on ainakin yksi Saksassa asuva henkilö.

27 Toiseksi on täsmennettävä nyt käsiteltävän ennakkoratkaisupyynnön kohde.

28 Ensinnäkin on todettava, että komissio väittää, että ErbStG:ssä säädetty edellytys, jonka mukaan ulkomailla asuva lahjansaaja voi esittää suurempaa verovähennystä koskevan hakemuksen vain, jos lahjansaajan tai lahjanantajan kotipaikka on Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai valtiossa, johon sovelletaan ETA-sopimusta, on vastoin 17.10.2013 annetussa tuomiossa Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) vahvistettua unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, koska tällaista vähennystä ei sovelleta kolmansissa maissa asuvien lahjanantajien ja -saajien välisiin saantoihin.

29 Vaikka ennakkoratkaisukysymyksen sanamuodossa ei nimenomaisesti viitata tähän kansallista lainsäädäntöä koskevaan seikkaan, ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että kansallisella tuomioistuimella on myös tältä osin epäselvyyttä kansallisen lainsäädännön yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa.

30 On kuitenkin muistutettava, että vaikka olettamana on, että kansallisen tuomioistuimen niiden oikeudellisten seikkojen ja tosiseikkojen perusteella, joiden määrittämisestä se vastaa ja joiden paikkansapitävyyden selvittäminen ei ole unionin tuomioistuimen tehtävä, esittämillä unionin oikeuden tulkintaan liittyvillä kysymyksillä on merkitystä asian ratkaisun kannalta, unionin tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön, jos on ilmeistä, että pyydetyllä unionin oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos unionin tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että sekä Hünnebeck että hänen kaksi tytärtään, jotka ovat kyseisen lahjoituksen saajia, asuivat kaikki lahjoitushetkellä Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

32 Näin ollen väitettyä yhteensopimattomuutta koskeva kysymys, johon viitataan tämän tuomion 28 kohdassa, on hypoteettinen, koska se ei liity pääasian olosuhteisiin, eikä unionin tuomioistuimen näin ollen ole vastattava siihen tämän ennakkoratkaisumenettelyn yhteydessä.

33 Toiseksi asiassa on erimielisyyttä mainitun kansallisen lainsäädännön tulkinnasta sen ajanjakson osalta, joka on otettava huomioon laskettaessa lahjoituksia yhteen ErbStG:n 2 §:n 3 momentissa tarkoitetussa tapauksessa.

34 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näet katsoo, että edellä mainitussa tapauksessa veron perusteena, josta myönnetty vähennys tehdään, on kaikkien lahjoitusten yhteenlaskettu määrä 20 vuoden ajalta, kun taas tapauksessa, jossa lahjanantaja tai -saaja asuu Saksassa, veron perusteena on lahjoitusten yhteenlaskettu määrä kymmenen vuoden ajalta.

35 Saksan hallitus sitä vastoin kiistää ErbStG:n 2 §:n 3 momentin ja 14 §:n tällaisen tulkinnan. Sen mukaan sekä ulkomailla asuvien henkilöiden välisten lahjoitusten että sellaisten lahjoitusten, joiden osalta ainakin yksi osapuoli asuu kyseisessä jäsenvaltiossa, osalta lasketaan yhteen lahjoitukset, jotka on saatu viimeistä lahjoitusta edeltävien kymmenen vuoden kuluessa. Jos sitä vastoin näitä säännöksiä sovelletaan lahjansaajan esittämän hakemuksen johdosta, kaikkiin saantoihin sovelletaan yleistä verovelvollisuutta 20 vuoden ajalta.

36 Tässä yhteydessä on muistutettava, että yksinomaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on toimivaltainen toteamaan sen ratkaistavaksi saatetun oikeusriidan tosiseikat ja arvioimaan niitä sekä tulkitsemaan ja soveltamaan kansallista lainsäädäntöä (ks. tuomio 11.9.2008, Eckelkamp ym., C-11/07, EU:C:2008:489, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Samoin on muistutettava, että unionin tuomioistuimen on pääsääntöisesti rajoituttava tutkimaan niitä harkinnassa huomioon otettavia seikkoja, jotka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on päättänyt sille esittää. Asian kannalta merkityksellisen kansallisen lainsäädännön soveltamisen osalta unionin tuomioistuimen on näin ollen pitäydyttävä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen vahvistamissa seikoissa, eivätkä pääasian osapuolten esittämät oletukset sido sitä (tuomio 6.3.2003, Kaba, C-466/00, EU:C:2003:127, 41 kohta). Näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, eikä unionin tuomioistuimen, asiana on määrittää kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön ulottuvuus ja vaikutus Saksan oikeudessa ja erityisesti ne oikeudelliset seuraukset, joita ulkomailla asuville lahjansaajille aiheutuu heidän esittäessään suurempaa verovähennystä koskevan hakemuksen.

37 Näissä olosuhteissa on katsottava, että kansallinen tuomioistuin pyrkii ennakkoratkaisukysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, onko SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään ulkomailla asuvien henkilöiden välisten lahjoitusten osalta yhtäältä, että jos lahjansaaja ei ole esittänyt erityistä hakemusta, lahjavero lasketaan siten, että sovelletaan pienempää verovähennystä, ja toisaalta, että jos lahjansaaja esittää erityisen hakemuksen, lahjavero lasketaan siten, että sovelletaan sellaista suurempaa verovähennystä, joka koskee lahjoituksia,

joiden osalta ainakin yksi osapuoli asuu kyseisessä jäsenvaltiossa, ja tällöin siitä, että ulkomailla asuva lahjansaaja on hakenut tällaista mahdollisuutta, seuraa, että laskettaessa kyseisestä lahjoituksesta kannettavaa lahjaveroa otetaan huomioon kaikki lahjoitukset, jotka kyseinen lahjansaaja on saanut samalta henkilöltä kymmenenä vuotena ennen lahjoitushetkeä ja kymmenenä vuotena sen jälkeen.

Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo

38 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisesti pääomanliikkeiden rajoitukset jäsenvaltioiden välillä (ks. tuomio 17.9.2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että pääasiassa kyseessä oleva lahjoitus on SEUT 63 artiklan 1 kohdan soveltamisalaan kuuluva toimi.

40 Kysymyksestä, onko kyseinen lainsäädäntö mainitussa määräyksessä tarkoitettu rajoitus, on muistutettava, että kansalliset säännökset, joissa määritellään kiinteistön arvo maksettavan veron määrän laskemista varten siinä tapauksessa, että kiinteistö saadaan lahjana, voivat olla luonteeltaan sellaisia, että niillä tehdään kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen ostaminen vähemmän houkuttelevaksi, minkä lisäksi ne voivat vaikuttaa myös siten, että sellaisen henkilön antaman lahjan arvo laskee, joka asui muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa kyseiset kiinteistöt sijaitsevat (ks. tuomio 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 25 kohta).

41 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi yhtäältä, 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 toisaalta, että 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.

42 Mainitun verotusjärjestelmän vapaavalintaisuudesta on todettava erityisesti, että siinäkin tapauksessa, että tällainen järjestelmä olisi unionin oikeuden mukainen, vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on niin, että kansallinen järjestelmä, jolla rajoitetaan vapaata liikkuvuutta, saattaa olla ristiriidassa unionin oikeuden kanssa, vaikka sen soveltaminen olisi vapaavalintaista. Sellaisen valintamahdollisuuden olemassaolo, jolla jokin tilanne voidaan ehkä saattaa unionin oikeuden mukaiseksi, ei itsessään korjaa riidanalaisessa säännöstössä säädetyn sellaisen järjestelmän lainvastaisuutta, johon sisältyy unionin oikeuden kanssa ristiriidassa oleva verotusmekanismi. Lisäksi on syytä todeta asian olevan näin vielä suuremmalla syyllä siinä tapauksessa, että unionin oikeuden vastaista menettelyä sovelletaan automaattisesti, kuten tässä tapauksessa, jollei verovelvollinen ole käyttänyt valintaoikeuttaan (ks. vastaavasti tuomio 28.2.2013, Beker, C-168/11, EU:C:2013:117, 62 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Jotta ennakkoratkaisupyynnön esittäneelle tuomioistuimelle voidaan antaa hyödyllinen vastaus nyt käsiteltävässä asiassa, on tutkittava, onko ErbStG:n 2 §:n 3 momentilla käyttöön otetun kaltainen verotusjärjestelmä yhteensopiva pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa.

44 Tässä yhteydessä on todettava sen ajanjakson pituudesta, joka otetaan huomioon laskettaessa yhteen lahjoituksia silloin, kun sovelletaan suurempaa verovähennystä, että vaikka suurempi verovähennys, jota sovelletaan lahjansaajien hakemuksesta ulkomailla asuvien välisiin lahjoituksiin, on samansuuruinen kuin vähennys, jota sovelletaan lahjoituksiin, joiden osalta ainakin yksi osapuoli asuu

kyseisessä jäsenvaltiossa, on kuitenkin niin, että ajanjakso, joka otetaan huomioon laskettaessa lahjoituksia yhteen, on eri pituinen sen mukaan, ovatko kyseessä ensimmäiseen vai toiseen ryhmään kuuluvat lahjoitukset.

45 Tällaisessa tapauksessa – mikä on ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana vahvistaa – on todettava – ilman että on tarpeen lausua ErbStG:n 2 §:n 3 momentissa säädetyn kaltaisen järjestelmän, jossa kaikkia ulkomailla asuvan henkilön saamia saantoja kohdellaan yleisesti veronalaisina, yhteensopivuudesta unionin oikeuden kanssa –, 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 (ks. analogisesti tuomio 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 27 kohta).

46 Samoin on todettava, että tällaista tilannetta vakavoittaa vielä se, että toisin kuin sellaisten lahjoitusten tapauksessa, joiden osalta ainakin yksi osapuoli asuu kyseisessä jäsenvaltiossa ja jotka lasketaan lahjaveroa määritettäessä yhteen vain niitä edeltävien lahjoitusten kanssa, mikä mahdollistaa sen, että verovelvollinen voi ennakoida kannettavien verojen määrän, ulkomailla asuvien välisten lahjoitusten tapauksessa saantojen yhteenlaskeminen koskee myös sellaisia saantoja, jotka toteutuvat vastaisuudessa kymmenen vuoden kuluessa kyseisen lahjoituksen toteutumisesta, minkä vuoksi lahjansaajat eivät voi tietää myöhemmin kannettavien lahjaverojen määrää. Hünnebeck toteaa tässä yhteydessä, ettei hän ole esittänyt suurempaa verovähennystä koskevaa hakemusta ErbStG:n 2 §:n 3 momentin nojalla erityisesti tämän ennalta-arvaamattomuuden vuoksi.

47 On todettava, että tällainen ennalta-arvaamattomuus voi johtaa siihen, että muualla kuin Saksassa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita hankkimaan Saksassa sijaitsevaa omaisuutta tai säilyttämään sitä, koska he ovat silloin, kun tällaista omaisuutta siirretään muille ulkomailla asuville, pidemmän ajan epävarmassa tilanteessa kyseisessä jäsenvaltiossa tulevaisuudessa mahdollisesti kannettavien verojen osalta (ks. analogisesti tuomio 15.9.2011, Halley, C-132/10, EU:C:2011:586, 22–25 kohta).

48 Näissä olosuhteissa on todettava – jollei muuta johdu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen selvityksistä, jotka koskevat sen ajanjakson pituutta, joka otetaan huomioon sovellettaessa ulkomailla asuvien lahjansaajien hakemuksesta suurempaa verovähennystä, ja jotka kuuluvat mainitun tuomioistuimen Saksan oikeuden tulkintaa ja soveltamista koskevan toimivallan piiriin –, että kun kyseessä on sen ajanjakson pituus, joka otetaan huomioon laskettaessa lahjoitusten kokonaisarvoa silloin, kun sovelletaan suurempaa verovähennystä, se, että ulkomailla asuvien välisiä lahjoituksia kohdellaan verotuksessa vähemmän edullisesti kuin lahjoituksia, joiden osapuolena on ainakin yksi kyseisessä jäsenvaltiossa asuva henkilö, on pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, joka on SEUT 63 artiklan 1 kohdan perusteella lähtökohtaisesti kielletty.

49 Lisäksi on todettava, että – toisin kuin Saksan hallitus väittää – tämän erilaisen kohtelun ei voida katsoa olevan yhteensopivaa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa sen vuoksi, että se koskisi tilanteita, joita ei voida objektiivisesti rinnastaa toisiinsa. Saksan hallitus väittää erityisesti, että maassa ja ulkomailla asuvien henkilöiden tilanteet eivät ole rinnastettavissa toisiinsa veron perusteen osalta. Näitä verovelvollisten kahta ryhmää ei sen mukaan voida kohdella täysin samalla tavalla verotuksessa sovellettavan alueperiaatteen vuoksi.

50 Tässä yhteydessä on muistutettava, että SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrätään, että mitä SEUT 63 artiklassa määrätään, ”ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta – – soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella”.

51 SEUT 65 artiklan tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden perusperiaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen kyseistä määräystä ei voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin jäsenvaltioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa EUT-sopimuksen kanssa (ks. tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 42 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

52 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta itseään nimittäin rajoittaa saman artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että mainitussa 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset ”eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka [SEUT] 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista” (ks. tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

53 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan kaltaisten kansallisten verosäännösten, joiden mukaan kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön osalta tehdään veron perusteeseen sovellettavan vähennyksen määrän suhteen lahjaveron laskemista varten ero sen mukaan, asuiko lahjanantaja tai -saaja tässä jäsenvaltiossa vai asuivatko molemmat toisessa jäsenvaltiossa, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsottuina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä. Jotta lisäksi erilainen kohtelu näiden kahden lahjoitusten ryhmän välillä olisi oikeutettua, tällaisella kohtelulla ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisellä lainsäädännöllä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

54 Unionin tuomioistuimen käytettävissä olevasta asiakirja-aineistosta käy ilmi pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön osalta, että Saksassa sijaitsevaan kiinteistöön liittyvän lahjaveron määrä lasketaan ErbStG:n mukaisesti sekä tämän kiinteistön arvon että lahjanantajan ja -saajan välisen mahdollisen sukulaisuussuhteen perusteella. Kumpikaan näistä kriteereistä ei kuitenkaan riipu lahjanantajan tai -saajan asuinpaikasta. Näin ollen, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 62 kohdassa, Saksassa sijaitsevaan lahjoitettavaan kiinteistöön liittyvän lahjaveron määrän osalta ei ole olemassa mitään objektiivista eroa, joka oikeuttaisi sen, että lahjoituksen osapuolia, joista yksikään ei asu tässä jäsenvaltiossa, kohdellaan verotuksessa eri tavalla kuin sellaisia osapuolia, joista vähintään yksi asuu kyseisessä jäsenvaltiossa. Tämän vuoksi Hünnebeckin tytärten tilanne voidaan rinnastaa sellaisen lahjansaajan tilanteeseen, joka saa lahjaksi Saksassa sijaitsevan kiinteistön Saksassa asuvalta henkilöltä, jonka lapsi hän on, sekä sellaisen lahjansaajan tilanteeseen, joka asuu Saksassa ja joka saa lahjoituksen tällaiselta henkilöltä, joka ei asu Saksassa (ks. analogisesti tuomio 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 36 kohta).

55 Saksan lainsäädännössä katsotaan lähtökohtaisesti sekä ulkomailla asuvien henkilöiden välisen lahjoituksen lahjansaajan että sellaisen lahjoituksen lahjansaajan, jonka osapuolena on ainakin yksi Saksassa asuva henkilö, olevan verovelvollisia Saksassa sijaitseviin kiinteistöihin liittyvistä lahjoituksista kannettavan veron osalta. Tässä lainsäädännössä lahjaveroa laskettaessa kohdellaan ulkomailla asuvien henkilöiden välisiä lahjoituksia ja sellaisia lahjoituksia, joissa on osapuolena vähintään yksi Saksassa asuva henkilö, eri tavoin ainoastaan sen ajanjakson osalta, joka otetaan huomioon veron perusteesta tehtävän vähennyksen osalta. Sen sijaan on kiistatonta, että veroluokan ja verokannan määrittäminen toteutetaan samojen sääntöjen mukaisesti molempien lahjoitusryhmien osalta (ks. analogisesti tuomio 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 37 kohta).

56 Jos kansallisessa lainsäädännössä asetetaan kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön lahjoituksen verotuksen osalta samaan asemaan yhtäältä ulkomailla asuvat lahjansaajat, jotka ovat saaneet tämän omaisuuden ulkomailla asuvalta lahjanantajalta, ja toisaalta ulkomailla tai maassa asuvat lahjansaajat, jotka ovat saaneet tämän omaisuuden maassa asuvalta lahjanantajalta, sekä maassa asuvat lahjansaajat, jotka ovat saaneet tämän omaisuuden ulkomailla asuvalta lahjanantajalta, tässä lainsäädännössä ei voida

unionin oikeuden vaatimuksia rikkomatta tässä samassa verotuksessa kohdella näitä lahjansaajia eri tavoin tähän kiinteistöön liittyvästä veron perusteesta tehtävän vähennyksen osalta. Kohtelemalla – lukuun ottamatta sen ajanjakson pituutta, joka otetaan huomioon sovellettaessa lahjansaajan hyväksi tehtävää verovähennystä – näiden kahden henkilöryhmän hyväksi tehtyjä lahjoituksia samalla tavoin kansallinen lainsäätäjä on nimittäin myöntänyt, että näiden henkilöiden välillä ei ole lahjaveron kantamista koskevien menettelyiden ja edellytysten osalta minkäänlaista heidän tilanteeseensa liittyvää objektiivista eroa, jolla erilainen kohtelu voitaisiin oikeuttaa (ks. analogisesti tuomio 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 38 kohta).

57 On tosin totta, kuten Saksan hallitus on esittänyt, että lahjaveron peruste on sellaisen lahjansaajan, joka ei asu Saksassa ja joka on Saksassa rajoitetusti lahjaverovelvollinen, osalta periaatteessa pienempi kuin sellaisen Saksassa tai muualla kuin Saksassa asuvan lahjansaajan, joka on yleisesti lahjaverovelvollinen Saksassa, veron peruste (ks. analogisesti tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 52 kohta).

58 Tällä seikalla ei kuitenkaan kyseenalaisteta edellä tehtyjä toteamuksia, kuten käy ilmi unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä (ks. mm. tuomio 3.9.2014, komissio v. Espanja, C-127/12, EU:C:2014:2130, 77 ja 78 kohta), ja näin on varsinkin, koska pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetyn ajanjakson, joka otetaan huomioon veron perusteesta tehtävää vähennystä sovellettaessa, pituus ei muutu lahjaveron perusteen määrän mukaan vaan pysyy samana tästä määrästä riippumatta.

59 Tästä seuraa, että koska merkityksellinen ajanjakso, joka otetaan huomioon vähennystä sovellettaessa, ei määräydy veron perusteen määrän mukaan vaan sitä sovelletaan lahjansaajaan sillä perusteella, että hän on verovelvollinen, ulkomailla asuvan lahjansaajan, joka saa lahjoituksen ulkomailla asuvalta lahjanantajalta, veron perusteen ominaispiirteet eivät tee tämän lahjansaajan tilannetta mainitun ajanjakson pituuden osalta objektiivisesti erilaiseksi sellaisen ulkomailla asuvan lahjansaajan tilanteeseen nähden, joka saa lahjoituksen kyseisessä jäsenvaltiossa asuvalta henkilöltä, tai sellaisen kyseisessä jäsenvaltiossa asuvan lahjansaajan tilanteeseen nähden, joka on saanut lahjoituksen ulkomailla asuvalta lahjanantajalta (ks. analogisesti tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 55 kohta).

60 Näin ollen on tutkittava, voiko tämän tuomion 48 kohdassa todetun kaltainen pääomanliikkeiden rajoitus olla objektiivisesti oikeutettu yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä.

Rajoituksen oikeuttaminen yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä

61 Saksan hallituksen esittämät perusteet, jotka koskevat sitä, voidaanko rajoitus, joka seuraa siitä, että ulkomailla asuvia kohdellaan vähemmän edullisesti sen ajankohdan osalta, joka otetaan huomioon lahjoituksia yhteen laskettaessa silloin, kun sovelletaan suurempaa verovähennystä, oikeuttaa yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä, eivät ole perusteltuja.

62 Ensinnäkin perusteesta, joka koskee tarvetta säilyttää Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus, on palautettava mieleen, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy tosin ilmi, että tällä perusteella voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen perusvapauksien käytön rajoitus. Jotta kuitenkin tällainen oikeuttamisperuste voitaisiin hyväksyä, on selvitettävä, että kyseisen veroedun myöntäminen on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. tuomio 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

63 Nyt käsiteltävässä asiassa on riittävää todeta, että kun Saksan hallitus tyytyy väittämään hyvin yleisellä tasolla, että ErbStG:n 2 §:n 3 momentilla on ”muutettu täysin” ulkomailla asuvien lahjansaajien henkilökohtaista verovelvollisuutta koskeva järjestelmä ja että kaikki ulkomailla asuvan lahjansaajan näistä kahdesta henkilökohtaisesta verovelvollisuutta koskevasta järjestelmästä valitseman järjestelmän

soveltamisesta johtuvat edut ja haitat ”kompensoivat toisensa”, se ei osoita, miten lahjoitusten laskemista yhteen 20 vuoden ajalta silloin, kun lahjansaaja esittää suurempaa verovähennystä koskevan hakemuksen, voidaan pitää asianmukaisena keinona Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämistä koskevan tavoitteen saavuttamiseksi. Tässä yhteydessä on todettava, että veroetua, joka johtuu siitä, että suurempaa verovähennystä sovellettaessa otetaan huomioon kymmenen vuoden ajanjakso, joka edelsi lahjoitusta, jonka osapuolena on ainakin yksi Saksassa asuva henkilö, ei kompensoida kantamalla lahjaverotuksessa mitään tiettyä veroa (ks. analogisesti tuomio 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 54 kohta ja tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 60 kohta).

64 Tästä seuraa, että edellä tämän tuomion 48 kohdassa todetun kaltaista rajoitusta ei voida oikeuttaa tarpeella säilyttää Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus.

65 Toiseksi oikeuttamisperusteesta, joka koskee alueperiaatetta ja tarvetta säilyttää jäsenvaltioiden välisen verotusvallan tasapainoinen jako, on muistutettava, että kyseessä on unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite (tuomio 7.11.2013, K, C-322/11, EU:C:2013:716, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

66 On kuitenkin todettava, että nyt käsiteltävässä asiassa erilainen kohtelu, joka koskee ajanjaksoa, joka otetaan huomioon suurempaa verovähennystä sovellettaessa, johtuu ainoastaan kyseessä olevan Saksan säännöstön soveltamisesta (ks. vastaavasti tuomio 11.9.2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, 41 kohta). Saksan hallitus ei myöskään ole osoittanut, että tällainen erilainen kohtelu on tarpeen Saksan liittotasavallan verotusvallan takaamiseksi. Saksan hallitus ei siis voi vedota tähän oikeuttamisperusteeseen.

67 Näin ollen on todettava, että nyt käsiteltävässä asiassa ei ole osoitettu, että tämän tuomion 48 kohdassa todetun rajoituksen avulla voitaisiin saavuttaa ne yleisen edun mukaiset tavoitteet, joihin Saksan hallitus väittää pyrkivänsä.

68 Kaiken edellä esitetyn perusteella ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään ulkomailla asuvien henkilöiden välisten lahjoitusten osalta, että jos lahjansaaja ei ole esittänyt erityistä hakemusta, lahjavero lasketaan siten, että sovelletaan pienempää verovähennystä. Lisäksi nämä artiklat ovat joka tapauksessa esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että jos tällainen lahjansaaja esittää erityisen hakemuksen, lahjavero lasketaan siten, että sovelletaan sellaista suurempaa verovähennystä, joka koskee lahjoituksia, joiden osalta ainakin yksi osapuoli asuu kyseisessä jäsenvaltiossa, ja tällöin siitä, että ulkomailla asuva lahjansaaja on hakenut tällaista mahdollisuutta, seuraa, että laskettaessa kyseisestä lahjoituksesta kannettavaa lahjaveroa otetaan huomioon kaikki lahjoitukset, jotka kyseinen lahjansaaja on saanut samalta henkilöltä kymmenenä vuotena ennen lahjoitushetkeä ja kymmenenä vuotena sen jälkeen.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (ensimmäinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään ulkomailla asuvien henkilöiden välisten lahjoitusten osalta, että jos lahjansaaja ei ole esittänyt erityistä hakemusta, lahjavero lasketaan siten, että sovelletaan pienempää verovähennystä. Lisäksi nämä artiklat ovat joka tapauksessa esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa säädetään, että jos tällainen lahjansaaja esittää erityisen hakemuksen, lahjavero lasketaan siten, että sovelletaan sellaista suurempaa verovähennystä, joka koskee lahjoituksia, joiden osalta ainakin yksi osapuoli asuu kyseisessä jäsenvaltiossa, ja tällöin siitä, että ulkomailla asuva lahjansaaja on hakenut tällaista mahdollisuutta, seuraa, että laskettaessa kyseisestä lahjoituksesta kannettavaa lahjaveroa otetaan huomioon kaikki lahjoitukset, jotka kyseinen lahjansaaja on saanut samalta henkilöltä kymmenenä vuotena ennen lahjoitushetkeä ja kymmenenä vuotena sen jälkeen.

Allekirjoitukset