JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JÁN MAZÁK

11 päivänä syyskuuta 2007 [1]

1. Bundesfinanzhof pyytää nyt esillä olevassa asiassa tulkintaa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevista perustamissopimuksen määräyksistä. Kysymys liittyy erityisesti maa- ja metsätalousomaisuutta koskevan Saksan perintöverolainsäädännön soveltamiseen, sillä lainsäädännössä kohdellaan eri tavoin kotimaista ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa omaisuutta.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

2. EY 56 artiklan 1 kohdassa (entisessä EY 73 b artiklan 1 kohdassa) määrätään seuraavaa: ”Tämän luvun määräysten mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.”

3. Toisaalta EY 58 artiklassa (entisessä EY 73 d artiklassa) todetaan seuraavaa: ”1. Mitä [EY] 56 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta: a) soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella; – – 3. Edellä [1 kohdassa] tarkoitetut toimenpiteet ja menettelyt eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka [EY] 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.”

4. Jäsenvaltioiden hallitusten edustajien konferenssi antoi 7.2.1992 muun muassa EY

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.

73 d artiklaa koskevan julistuksen [2] (jäljempänä julistus), jonka sanamuoto on seuraava:

”Konferenssi vahvistaa, että jäsenvaltioiden oikeus soveltaa [EY] 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja verolainsäädäntönsä säännöksiä koskee ainoastaan säännöksiä, jotka ovat voimassa vuoden 1993 lopussa. Tätä julistusta sovelletaan kuitenkin ainoastaan jäsenvaltioiden välisiin pääomanliikkeisiin ja maksuihin.”

5. Perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset mainitaan neuvoston direktiivin 88/361/ETY [3] liitteessä I olevan otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” D kohdassa.

B *Kansallinen lainsäädäntö*

1. Perintöveron soveltaminen toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan omaisuuteen

6. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzin (perintö- ja lahjaverolaki, jäljempänä ErbStG), sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoden 1998 osalta, 2 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään, että jos perinnönjättäjän viimeinen asuinpaikka on ollut Saksassa, koko perillisen saama (kotimainen ja ulkomainen) omaisuus on perintöveron alaista omaisuutta Saksassa.

7. ErbStG:n 21 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen ja 2 §:n 1 momentin 1 kohdan a alakohdan – siltä osin kuin sillä on tämän asian kannalta merkitystä – mukaan sellaisten saantojen kohdalla, joista on kannettu toisessa valtiossa ulkomaisesta omaisuudesta Saksan perintöveroa vastaava vero, on silloin, jos perinnönjättäjän asuinpaikka on hänen kuolinhetkellään ollut Saksassa, vähennettävä hakemuksesta Saksan perintöverosta ulkomainen vero siltä osin kuin ulkomainen omaisuus on myös Saksan perintöveron alaista, jollei asiassa ole sovellettava kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehtyä sopimusta. Jos omaisuuden saanto koostuu vain osaksi ulkomaisesta omaisuudesta, sen osalle tuleva Saksan perintöveron osan määrä on määritettävä ErbStG:n 21 §:n 1 momentin toisen virkkeen mukaan siten, että perintöveron alaiselle kokonaisomaisuudelle, perintöveron alainen ulkomainen omaisuus mukaan luettuna, tuleva perintövero jaetaan

2 – Tämä tapahtui sopimusta Euroopan unionista valmistelleen hallitusten välisen konferenssin päätösasiakirjan ja julistusten allekirjoittamisen yhteydessä (EYVL C 191, s. 99).

3 – Perustamissopimuksen 67 artiklan [joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella] täytäntöönpanosta 24.6.1988 annettu neuvoston direktiivi 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5).

siinä suhteessa kuin perintöveron alainen ulkomainen omaisuus on perintöveron alaisesta kokonaisomaisuudesta.

2. Maa- ja metsätalousomaisuuden arvostusta koskevat säännöt

8. ErbStG:n 12 §:n 6 momentin ja Bewertungsgesetzin (arvostuslaki, jäljempänä BewG) 31 ja 9 §:n mukaan ulkomainen maa- ja metsätalousomaisuus sekä ulkomainen kiinteistöomaisuus tai yritysomaisuus on arvostettava yleiseen arvoon, joka määräytyy BewG:n 9 §:n 2 momentin mukaan sen hinnan perusteella, joka omaisuuskohteesta saataisiin tavanomaisilla markkinoilla omaisuuksien siirroissa omaisuuskohteen ominaisuuksien perusteella.

9. Sen sijaan kotimainen maa- ja metsätalousomaisuus arvostetaan ErbStG:n 12 §:n 3 momentin perusteella 31.12.1995 jälkeen tapahtuneiden saantojen osalta sellaisen BewG:n 140–144 §:ssä säännellyn erityisen arvostusmenettelyn mukaan, joka johtaa keskimäärin vain 10 prosenttia käyvästä arvosta oleviin arvoihin.

3. Maa- ja metsätalousomaisuudesta kannettavan perintöveron laskentaa koskevat säännöt

10. ErbStG:ssä säädetään myös omaisuuskohdetta koskevista verottomista määristä. Kuoleman kautta tapahtuvien maa- ja metsätalousomaisuuden saantojen osalta ErbStG:n 13 a §:n 1 momentin 1 kohdassa, sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoden 1998 osalta, säädetään verottomasta määrästä, joka on 500 000 Saksan markkaa (DEM) (256 000 euroa).

11. ErbStG:n 13 a §:n 2 momentin mukaan, sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoden 1998 osalta, maa- ja metsätalousomaisuuden arvosta, joka jää jäljelle tämän säännöksen mukaisen (kohdetta koskevan) verottoman määrän vähentämisen jälkeen, on veronalaista vain 60 prosenttia. Lopuksi kyseisen lain 13 a §:n 4 momentissa rajoitetaan kumpikin edellä mainituista eduista erityistapauksiin, jolloin edut eivät koske muun muassa ulkomailla sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta.

C *Kansainvälinen oikeus*

12. Saksan ja Ranskan välillä ei ole sopimusta kaksinkertaisen perintöveron välttämisestä.

II Tosiseikat, asian käsittely ja ennakkoratkaisukysymys

13. Ranskassa asuva Jäger (jäljempänä kantaja) on äitinsä ainoa perillinen. Hänen äitinsä kuoli vuonna 1998 ja asui viimeksi Landau in der Pfalzissa (Saksassa). Kuolinpesään kuului Ranskassa sijaitseva kiinteistö, jota käytettiin maa- ja metsätaloudessa ja joka oli kuulunut jo silloin, kun se oli äidin omistuksessa, Saksan tuottovero-oikeudellisten periaatteiden mukaan kahden maa- ja metsätalousyrityksen yritysomaisuuteen.

14. Tästä Ranskassa 5 444 666 Ranskan frangin (FRF) (1 618 152 DEM:n) arvoiseksi arvostetun kiinteistön saannosta kannettiin Ranskassa 1 192 148 FRF:n suuruinen perintövero. Finanzamt Kusel-Landstuhlin (jäljempänä Finanzamt) 3.1.2000 tekemällä päätöksellä kantajalle määrättiin 17 405 DEM:n suuruinen perintövero. Veron perusteena oli 1 737 167 DEM:n suuruinen kaikkien jäämistöön kuuluvien omaisuuskohteiden yhteisarvo, josta ulkomaisen omaisuuden osuus oli 1 618 152 DEM. Loppuosa – 119 015 DEM – tuli kotimaisen omaisuuden osalle.

15. Henkilökohtaisen verottoman 400 000 DEM:n suuruisen määrän vähentämisen jälkeen veronalaiseksi saannoksi saatiin pyöristettynä 1 337 100 DEM. Sitten 254 049 DEM:n suuruisesta verosta vähennettiin kantajan ErbStG:n 21 §:n nojalla tekemästä hyvityshakemuksesta 236 644 DEM, joka laskettiin 354 306,38 DEM:n suuruisen (1 192 148 FRF x 0,2972) Ranskan perintöveron perusteella.

16. Kantajan oikaisuvaatimus Finanzamtin veropäätöksestä ja hänen Finanzgerichtissä nostamansa kanne eivät menestyneet. Sen jälkeen kantaja haki Finanzgerichtin päätökseen muutosta Revision-menettelyssä Bundesfinanzhofissa, joka katsoo, että viimeistään yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Barbier antaman tuomion [4] jälkeen on epävarmaa, ovatko Saksan säännökset, [5] siltä osin kuin niissä erotellaan tilanteet sen mukaan, missä jäämistö tai sen osa sijaitsee perinnönjättäjän kuolinhetkellä, sopusoinnussa pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa. Näin ollen Bundesfinanzhof lykkäsi asian käsittelyä 11.4.2006 tekemällään päätöksellä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Soveltuuko [EY] 73 b artiklan 1 kohdan (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) kanssa yhteen se, että perintöveroa varten

4 – Asia C-364/01, tuomio 11.12.2003 (Kok. 2003, s. I-15013).

5 – Nimittäin oikeusseuraukset, jotka aiheutuvat kotimaisen omaisuuden verotuksen osalta BewG:n 31 §:n soveltamisesta ja ErbStG:n 13 a §:n soveltamatta jättämisestä ulkomaiseen kiinteistöön.

a) toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva (ulkomainen) maa- ja metsätalousomaisuus on arvostettava yleiseen arvoon (käypään arvoon), kun taas kotimaiseen maa- ja metsätalousomaisuuteen sovelletaan erityistä arvostusmenettelyä, joka johtaa keskimäärin vain 10 prosenttia yleisestä arvosta oleviin arvoihin, ja

b) kotimaisen maa- ja metsätalousomaisuuden saanto jätetään ottamatta huomioon tiettyyn verottomaan määrään asti ja jäljelle jäävän määrän arvoksi katsotaan vain 60 prosenttia tästä määrästä,

jos tämä johtaa sellaisen perillisen kohdalla, joka on perinyt kotimaisesta omaisuudesta ja ulkomaisesta maa- ja metsätalousomaisuudesta koostuvan jäämistön, siihen, että kotimaisen omaisuuden saannosta kannetaan korkeampi perintövero ulkomailla sijaitsevan maa- ja metsätalousomaisuuden takia kuin siitä kannettaisiin, jos myös tämä maa- ja metsätalousomaisuus sijaitsisi Saksassa?”

17. Kantaja, Finanzamt, Saksan hallitus ja komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia. Osapuolet eivät ole pyytäneet suullista käsittelyä, eikä sellaista ole pidetty.

III Asian tarkastelu

A *Osapuolten pääasialliset perustelut*

18. Kantaja väittää lähinnä, että kotimaista perintöä on verotettu ankarammin, koska ulkomaisesta omaisuudesta kannettu vero on luettu hyväksi vain osittain,[6] ja että kyseessä on EY 293 artiklan vastainen kaksinkertainen verotus. Hän väittää, että kotimaisesta omaisuudesta kannettava Saksan perintövero on korkeampi kuin se olisi, jos kyseinen ulkomainen kiinteistö sijaitsisi tosiasiallisesti Saksassa, ja että tällöin rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta.[7] Lopuksi kantaja väittää, että kyseiset säännökset eivät

6 – Näin ei olisi tapahtunut, jos osa perinnöstä ei olisi koostunut ulkomaisesta kiinteistöstä eikä vastaavasta kiinteistöstä Saksassa.

7 – Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin selvittää, että kotimaisen omaisuuden ankaramman verotuksen vaikutus tulee esille silloin, kun tätä tapausta verrataan tilanteeseen, jossa kiinteistö ei muuten samojen olosuhteiden vallitessa sijaitsisi Ranskassa vaan Saksassa.

kuulu EY 58 artiklan soveltamisalaan, koska ne on annettu vuoden 1993 jälkeen, ja että ne muodostavat joka tapauksessa kyseisen artiklan 3 kohdassa tarkoitetun peitellyn rajoituksen. Ei ole mitään seikkaa, jolla voitaisiin perustella toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan maa- ja metsätalousomaisuuden suhteellisesti epäedullisempaa kohtelua.

19. Finanzamt ja Saksan hallitus väittävät lähinnä, etteivät kyseiset kansalliset säännökset merkitse pääomien vapaan liikkuvuuden rikkomista eivätkä ne muodosta pääomanliikkeiden rajoitusta. Saksan hallitus katsoo, että erilaisten arvostusmenetelmien vaikutus on liian välillinen, jotta se voisi vaikuttaa ostopäätökseen. Kyseisten säännösten vaikutus olisi joka tapauksessa väistämätön seuraus kansallisten verojärjestelmien laillisesta rinnakkaiselosta. Lopuksi Saksan hallitus väittää, että Ranskassa sijaitsevalle kiinteistölle Saksan lain mukaisesti määritelty arvo vastaa Ranskan perintöverosäännösten mukaisesti määriteltyä arvoa.

20. Komissio päättelee, että pääomien vapaata liikkuvuutta rajoitetaan siltä osin kuin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle omaisuudelle langetetaan perintövero, joka on korkeampi kuin kotimaiselle omaisuudelle määrättävä perintövero. Perustelujen olemassaolon osalta komissio väittää, että EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta rajoittaa EY 58 artiklan 3 kohta, jonka mukaan kansalliset säännökset eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään tai pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

21. Vastauksessaan yhteisöjen tuomioistuimen kirjalliseen kysymykseen, jossa tiedusteltiin alkuperäisen saannon täsmällistä ajankohtaa, kantaja vahvisti, että hänen isänsä oli ostanut ensimmäisen kyseessä olevan kiinteistön 9.8.1988 ja toisen kyseessä olevan kiinteistön 26.1.1990.

B *Arviointi*

22. Huomautan aivan ensiksi, ettei Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisukysymys liity ErbStG:n 21 §:ssä olevaan kansalliseen säännökseen, joka koskee ulkomaisen (Ranskan) perintöveron lukemista hyväksi kotimaista (Saksan) perintöveroa laskettaessa. Tämä tarkoittaa, että vaikka kantaja väittääkin, että kyseisellä säännöksellä rikotaan EY 293 artiklaa, yhteisöjen tuomioistuinta ei tässä asiassa ole pyydetty tutkimaan, onko tällainen veron hyväksi lukeminen yhteisön oikeuden mukaista vai ei.

1. Riidanalainen perintö pääomanliikkeenä

23. On syytä panna merkille, että vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen; [8] tämä koskee myös määräyksiä, joissa vahvistetaan pääomien vapaan liikkuvuuden periaate.

24. On muistutettava siitä, että EY 73 b artiklan 1 kohdalla (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) 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. [9]

25. Perustamissopimuksessa ei määritellä ”pääomanliikkeiden” käsitettä. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on todettu, että koska EY 56 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. [10]

26. Kuten totesin edellä 5 kohdassa, perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset mainitaan direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” D kohdassa. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuimen nykyisen oikeuskäytännön [11] mukaan ei ole epäilystäkään, että perinnöt ovat EY 56 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä niitä tapauksia lukuun ottamatta, joissa perinnön keskeiset osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle.

27. Edellä kuvatuista pääasian tosiseikoista ilmenee, ettei kyseinen perintö rajoitu yhden ainoan jäsenvaltion sisälle. [12]

8 – Ks. erityisesti asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta); asia C-39/04, Laboratoires Fournier, tuomio 10.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2057, 14 kohta) ja äskettäin asia C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1957, 36 kohta).

9 – Em. asia Van Hilten-van der Heijden, tuomion 37 kohta.

10 – Ks. tältä osin mm. asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1661, 21 kohta); 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); edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Van Hilten-van der Heijden, tuomion 39 kohta ja asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006 (Kok. 2006, s. I-9521, 41 kohta).

11 – Edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Barbier ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Van Hilten-van der Heijden.

12 – Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Barbier, tuomion 58 kohta ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Van Hilten-van der Heijden, tuomion 42 kohta.

28. Kun on kyse saantoajankohdasta ja Saksan hallituksen esittämästä väitteestä, jonka mukaan kyseinen kiinteistö on alun perin hankittu (eli ostettu) ennen direktiivin 88/361 täytäntöönpanopäivää (1.7.1990), mikä siten estäisi kantajaa vetoamasta tuosta direktiivistä ja perustamissopimuksesta johtuviin oikeuksiin, pääasiassa on mielestäni tosiasiallisesti tapahtunut kolme erillistä saantoa. Ensiksi kantajan isä on ostanut kiinteistön, toiseksi kantajan äiti on saanut kiinteistön perintönä ja kolmanneksi kantaja itse on saanut kyseisen kiinteistön perintönä.

29. Yhteisöjen tuomioistuimen arvioinnin kannalta asian keskeiset tosiseikat – nimittäin kantajan perinnönjättäjän kuolema – tapahtuivat siten vuonna 1998. Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan perinnön tilanteen arvioinnin kannalta ratkaiseva ajankohta ei suinkaan ollut kiinteistön saantoajankohta vaan se ajankohta, jolloin kantaja itse on saanut kiinteistön, eli kantajan äidin kuolinpäivä.

30. Komissio on oikeassa huomauttaessaan, että paitsi asiassa Barbier annetun tuomion perustelut myös kyseisen asian tosiseikat tukevat arviota, jonka mukaan juuri kantajan saamaa perintöä on pidettävä asiassa merkityksellisenä pääomanliikkeenä: tuossa asiassa perintö saatiin vuonna 1993 eli sen jälkeen, kun direktiivi 88/361 oli saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä, mutta perinnönjättäjän elinaikanaan suorittamat hankinnat tapahtuivat vuosina 1970–1988 eli ennen kyseisen direktiivin täytäntöönpanoa.

31. Tästä seuraa, että kyseessä olevaa tilannetta on arvioitava pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten mukaisesti ja että kantaja voi vedota direktiivistä 88/361 ja perustamissopimuksesta johtuviin oikeuksiin.

2. Kansallinen lainsäädäntö pääomanliikkeiden rajoituksena

32. On tarpeen selvittää, muodostaako pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö pääomanliikkeiden rajoituksen.

33. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee tältä osin, että toimenpiteisiin,

jotka EY 56 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 asuvan henkilön perinnön arvo pienenee. [13]

34. Kuten julkisasiamies Mischo huomautti asiassa Barbier esittämässään ratkaisuehdotuksessa, [14] pitää paikkansa, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan oikeuden käyttämisen vaikutukset perintöverotukseen eivät enää koske suoraan asianomaista perinnönjättäjää, mutta tästä huolimatta ne voivat muodostaa rajoituksia edellä mainitun oikeuden käyttämiselle. Tältä osin on korostettava, että nuo vaikutukset ovat osa niitä seikkoja, jotka jokaisen on väistämättä otettava huomioon, kun hän harkitsee, käyttääkö hän oikeutta pääomien vapaaseen liikkuvuuteen vai ei.

35. ErbStG:ssä, luettuna yhdessä BewG:n kanssa, sellaisina kuin niitä on sovellettu tässä asiassa, erotellaan tilanteet sen mukaan, sijaitseeko peritty omaisuus kotimaassa vai ulkomailla. Tällaisesta erottelusta, joka koostuu pääasiallisesti kyseisen omaisuuden erilaisista arvostusmenetelmistä, seuraa, että kantajalle määrätään korkeampi perintövero vain siksi, että osa peritystä omaisuudesta sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa. Lisäksi kyseisillä laeilla estetään kantajaa hyötymästä alennetusta arvosta Ranskassa sijaitsevan perinnön osan kohdalla. Kuten kansallinen tuomioistuin selvitti ennakkoratkaisupyyntöä koskevassa päätöksessään, nimenomaan tässä kuvattujen, kotimaiselle maa- ja metsätalousomaisuudelle useissa saksalaisissa säännöksissä myönnettyjen etujen epääminen johtaa toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan omaisuuden korkeampaan verotukseen.

36. Lisäksi ulkomaisten perintöjen osalta kyseisen perityn omaisuuden arvo alenee verrattuna tilanteeseen, johon sisältyy vain kotimainen perintö. Tähän on syynä pääasiassa kyseessä olevien kaltaisista säännöksistä johtuva ankarampi verotus. [15]

37. Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevista perustamissopimuksen määräyksistä

13 – Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Van Hilten-van der Heijden, tuomion 44 kohta.

14 – Julkisasiamies Mischon edellä alaviitteessä 4 mainitussa asiassa Barbier esittämän ratkaisuehdotuksen 30 ja 31 kohta.

15 – Toisin sanoen kantaja olisi saanut äitinsä perintönä arvokkaamman omaisuuden, jos tähän omaisuuteen olisi kohdistunut kevyempi verorasitus – eli jos kotimaiseen omaisuuteen sovellettavia edullisia säännöksiä olisi sovellettu myös ulkomaiseen omaisuuteen.

ja yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa, että olisi estettävä sellaisten perintönä saatujen omaisuuden siirtojen taloudellisen arvon aleneminen, joihin liittyy rajat ylittävä osatekijä, verrattuna yhden jäsenvaltion sisälle rajoittuviin siirtoihin.

38. Kyseisistä säännöksistä seuraa, että Saksassa asuvien henkilöiden toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan kiinteistöön tekemät sijoitukset ovat vähemmän houkuttelevia kuin kotimaassa tehtävät vastaavat sijoitukset.

39. Tämä koskee omaisuuden arvostusta, kohdetta koskevan vapautuksen soveltamista ja ErbStG:n 13 a §:ssä tarkoitettua verotonta määrää.

40. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevat kansalliset säännökset rajoittavat pääomien vapaata liikkuvuutta.

3. Rajoituksen perustelut

41. EY 56 artikla sisältää pääomanliikkeiden rajoituksia koskevan yleisen kiellon, mutta EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa todetaan selvästi, että kyseinen kielto ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella. Kyseistä oikeutta kuitenkin rajoittaa puolestaan EY 58 artiklan 3 kohta, jossa täsmennetään, että se, että jäsenvaltiot kohtelevat verovelvollisia eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella, ei saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään tai pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista. [16]

42. Jotta sellaisten kansallisten verosäännösten, joissa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava perusteltua yleistä etua koskevista pakottavista syistä, kuten verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen tarpeen tai verovalvonnan tehokkuuden takia. [17]

16 – Välittömän verotuksen osalta nämä periaatteet on toistettu mm. asiassa C-319/02, Manninen, 7.9.2004 annetussa tuomiossa (Kok. 2004, s. I-7477, 28 kohta) ja asiassa C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, 14.9.2006 annetussa tuomiossa (Kok. 2006, s. I-8203, 31 kohta).

17 – Ks. tältä osin asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4071, 43 kohta); edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Manninen, tuomion 29 kohta ja edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Centro di Musicologia Stauffer, tuomion 32 kohta.

43. Jotta lisäksi verovelvollisten erilainen kohtelu heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella olisi perusteltua, se ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseessä olevilla säännöksillä tavoiteltavan päämäärän saavuttamiseksi. [18]

44. Kuten totesin edellä 4 kohdassa, jäsenvaltiot voivat julistuksen mukaisesti vedota EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohtaan vain niiden asiaa koskevien säännösten osalta, jotka olivat voimassa vuoden 1993 lopussa.

45. Tässä asiassa mahdollisuus vedota EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyyn poikkeukseen on suljettu pois jo sillä perusteella, että – kuten ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätöksestä käy ilmi – niin ErbStG:n 13 a §:ää kuin BewG:n 31 §:ää muutettiin vuonna 1996. Ensiksi mainitun osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa selvästi, että siinä säädetyt verohuojennukset ulotettiin vasta vuoden 1993 jälkeen koskemaan maa- ja metsätalousomaisuutta ja että niitä laajennettiin silloin entisestään, joten EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohdalla ei ole tässä merkitystä.

46. BewG:n 31 §:n osalta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että koska perintöveroa varten tehtävästä kotimaisen maa- ja metsätalousomaisuuden arvostuksesta säädetään nykyisin vuoden 1997 Jahressteuergesetzin (vuosiverolaki) [19] 1 §:n 36 kohdan perusteella takautuvasti 1.1.1996 alkaen muualla eli BewG:n 140 §:ssä ja sitä seuraavissa pykälissä, on epävarmaa, voidaanko EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohtaan vedota. Vaikka uudella säännöksellä onkin osittaisia sisällöllisiä liittymäkohtia BewG:n 36 §:n ja sitä seuraavien pykälien tähänastisiin säännöksiin, kyseisen säännöksen on katsottava syntyneen vasta vuoden 1993 jälkeen.

47. Näin ollen mielestäni jo tämä estää perustelemasta kyseisiä säännöksiä EY 58 artiklan nojalla.

48. Siltä osin, voidaanko säännöstä perustella yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä, ensiksi – kuten edellä on todettu – on joka tapauksessa selvitettävä, koskeeko erilainen kohtelu tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti toisiinsa rinnastettavissa, tai voidaanko kyseistä kohtelua objektiivisesti katsoen perustella jollakin yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä.

18 – Ks. tältä osin em. asia Verkooijen, tuomion 43 kohta; em. asia Manninen, tuomion 29 kohta ja em. asia Centro di Musicologia Stauffer, tuomion 32 kohta.

19 – Jahressteuergesetz 1997 (vuosiverolaki, jäljempänä JStG), 20.12.1996 (BGBl. 1996 I, s. 2049).

49. Kotimaista omaisuutta saavien perillisten ja toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa omaisuutta saavien perillisten tilanteet ovat rinnastettavissa toisiinsa. Saksan hallitus ei vastineessaan tuntunut kiistävän kyseistä näkemystä. Jos perinnönjättäjän viimeinen asuinpaikka on ollut Saksassa, koko perillisen saama omaisuus (kotimainen ja ulkomainen) on perintöveron alaista omaisuutta Saksassa. Ennakkoratkaisupyyntöä koskevasta päätöksestä ilmenee selvästi, että toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaa omaisuutta saavia perillisiä verotetaan erilaisten arvostusmenetelmien vuoksi ankarammin kuin Saksassa sijaitsevaa omaisuutta saavia perillisiä.

50. Yleisen edun mukaista tavoitetta koskevan edellytyksen osalta Saksan hallitus – samoin kuin tietyssä määrin Finanzamt – väittää lähinnä, että kansallisella lainsäädännöllä pyritään ensinnäkin korvaamaan perintöveron alaiselle yritykselle välittömästi aiheutuvat haitat – siis ottamaan huomioon perillisen alentunut rahoituskyky silloin, kun hän ei ole perinyt käteisvaroja vaan omaisuutta, joka on sidottu maatalousyritykseen ja jota hänen ei pitäisi joutua myymään tai luovuttamaan voidakseen maksaa perintöveron [20] – ja toiseksi estämään maa- ja metsätalousyritysten hajoaminen, sillä ne takaavat tuottavuuden ja työpaikat ja niiden on täytettävä kansallisesta oikeusjärjestyksestä johtuvat velvoitteensa. Vaikuttaa siltä, että kyseisen edun on tarkoitettu koskevan vain kotimaisia yrityksiä eikä muissa jäsenvaltioissa sijaitsevia yrityksiä.

51. Lisäksi Saksan hallitus ja Finanzamt viittaavat samoihin näkemyksiin, jotka mainitaan kansallisen tuomioistuimen välipäätöksessä yhtenä Finanzgerichtin esille ottamana seikkana: yhtäältä ”edellä mainittuja maa- ja metsätalousyrityksen yleisen edun mukaisia tehtäviä ei ole vastaavalla tavalla olemassa muussa EU:n jäsenvaltiossa”, ja toisaalta ”Saksan viranomaisten ei täytynyt ottaa toisen jäsenvaltion mahdollisia vastaavia yleisiä etuja samassa määrin huomioon”.

52. Kun kyse on väitteestä, jonka mukaan Saksan viranomaisten ei täytynyt ottaa toisen jäsenvaltion mahdollisia vastaavia yleisiä etuja samassa määrin huomioon, yhdyn komission näkemykseen, jonka mukaan väite perustuu siihen lähtökohtaan, että jäsenvaltiot voivat pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten rajoissa nimenomaisesti edistää omaa talouttaan. Kotimaisen maa- ja metsätalousomaisuuden edistämisellä ei mielestäni voida perustella pääomanliikkeiden rajoitusta. Tässä

20 – Verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämistä ei ilmeisesti mainita erikseen, mutta Saksan hallitus katsoo sen olevan verrattavissa yleiseen tavoitteeseen, jonka mukaan pyritään ”korvaamaan perintöveron alaiselle yritykselle välittömästi aiheutuvat haitat”.

yhteydessä yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Verkooijen antamassaan tuomiossa, [21] että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan selvästi taloudellista tavoitetta ei voida pitää yleisen edun mukaisena pakottavana syynä, jonka vuoksi perustamissopimuksessa taatun vapaan liikkuvuuden perustavanlaatuisen periaatteen rajoittaminen voisi olla perusteltua. Siitä huolimatta, että työpaikkojen säilyttäminen, tuottavuus ja edellä mainittujen yritysten hajoamisen estäminen voivat hyvinkin palvella yleistä etua, niillä ei voida perustella pääomanliikkeiden rajoitusta.

53. Joka tapauksessa siltä osin kuin Saksan hallitus vertaa tavoitetta, joka koskee perintöveron alaiselle yritykselle välittömästi aiheutuvien haittojen korvaamista, verojärjestelmän johdonmukaisuuden säilyttämisen tarpeeseen, yhteisöjen tuomioistuimelle annetuista tiedoista ei ilmene, miten kyseinen johdonmukaisuus voisi vaarantua tilanteessa, jossa kotimaiseen ja ulkomaiseen maa- ja metsätalousomaisuuteen sovelletaan yhtenäisiä perusteita. Sillä ei asetettaisi kyseenalaiseksi Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuutta, ja se rajoittaisi pääomien vapaata liikkuvuutta vähemmän kuin kyseisissä säännöksissä säädetty toimenpide. [22]

54. En liioin ole vakuuttunut väitteestä, jonka mukaan Saksan kansallisilla hallintoviranomaisilla ei ole käytettävissään tietoja muissa jäsenvaltioissa sijaitsevasta omaisuudesta. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että mahdolliset selvästi hallinnolliset vaikeudet tai hankaluudet veron määrittämisessä eivät ole riittävä peruste sille, että pääomanliikkeitä rajoitetaan. [23] Verovelvolliset ovat joka tapauksessa yleensä velvollisia toimittamaan asianmukaiset tiedot ja asiakirjat muun muassa väitetyn arvon osoittamiseksi, minkä pitäisi periaatteessa riittää poistamaan kyseinen vaikeus. Sitä paitsi myös direktiivi 77/799 [24] jäsenvaltioiden viranomaisten välisestä hallinnollisesta avusta välittömien verojen alalla on asianmukainen keino tällaisten vaikeuksien ratkaisemiseksi. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että jäsenvaltion toimivaltaiset viranomaiset voivat aina pyytää tämän direktiivin perusteella toisen jäsenvaltion viranomaisia toimittamaan niille kaikki tiedot, joiden perusteella ne voivat vahvistaa niiden sovellettavana olevan lainsäädännön kannalta oikean veron määrän. [25]

21 – Mainittu edellä alaviitteessä 17, tuomion 48 kohta. Ks. tältä osin myös asia C-288/89, Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda ym., tuomio 25.7.1991 (Kok. 1991, s. I-4007, Kok. Ep. XI, s. I-343, 10 kohta) ja asia C-158/96, Kohll, tuomio 28.4.1998 (Kok. 1998, s. I-1931, 41 kohta).

22 – Ks. tältä osin edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Manninen, tuomion 46 kohta.

23 – Ks. tältä osin asia C-334/02, komissio v. Ranska, tuomio 4.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2229, 29 kohta); myös julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin tuossa asiassa esittämän ratkaisuehdotuksen 29 ja 30 kohta; edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Manninen, tuomion 54 kohta ja asia C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation v. Commissioners of Inland Revenue, tuomio 12.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11753, 70 kohta).

24 – Jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen alalla 19.12.1977 annettu neuvoston direktiivi 77/799/ETY (EYVL L 336, s. 15), jota on muutettu useaan otteeseen.

25 – Ks. mm. asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 41 kohta); edellä alaviitteessä 23 mainittu asia komissio v. Ranska, tuomion 31 kohta; edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Centro di Musicologia Stauffer, tuomion 50 kohta; asia C-383/05, Raffaele Talotta, tuomio 22.3.2007 (Kok. 2007, s. I-2555, 29 kohta) ja asia C-522/04, komissio v. Belgia, tuomio 5.7.2007 (Kok. 2007, s. I-501, 52 kohta).

55. Lisäisin vielä, ettei Saksan hallitus ole näyttänyt toteen, että kyseiset säännökset ovat tarpeellisia ja asianmukaisia yleistä etua koskevien pakottavien syiden vuoksi.

56. Edellä esitetystä seuraa, että Saksan hallituksen väitteet, joiden mukaan kyseinen rajoitus on perusteltu, eivät ole vakuuttavia.

IV Ratkaisuehdotus

57. Katson näin ollen, että yhteisöjen tuomioistuimen olisi vastattava Bundesfinanzhofin esittämään kysymykseen seuraavasti:

Tässä asiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 56 artiklan 1 kohdan (entisen 73 b artiklan 1 kohdan) vastaisena perintöveron kannalta on pidettävä sellaista kansallista lainsäädäntöä, jonka mukaan

a) toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva maa- ja metsätalousomaisuus on arvostettava yleiseen arvoon (käypään arvoon), kun taas kotimaiseen maa- ja metsätalousomaisuuteen sovelletaan erityistä arvostusmenettelyä, joka johtaa keskimäärin vain 10 prosenttia yleisestä arvosta oleviin arvoihin, ja

b) kotimaisen maa- ja metsätalousomaisuuden saanto jätetään ottamatta huomioon tiettyyn verottomaan määrään asti ja jäljelle jäävän määrän arvoksi katsotaan vain 60 prosenttia tästä määrästä.