YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

11 päivänä joulukuuta 2003 *

Asiassa C-364/01,

jonka Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Alankomaat) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

H. Barbierin perilliset

vastaan

Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen

ennakkoratkaisun ETY:n perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklan (joista on muutettuina tullut EY:n perustamissopimuksen 48 ja 52 artikla, joista on muutettuina tullut EY 39 ja EY 43 artikla), ETY:n perustamissopimuksen 67 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 67 artikla, joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella) ja EY:n perustamissopimuksen 6 ja 8 a artiklan (joista on

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

muutettuina tullut EY 12 ja EY 18 artikla) ja oleskeluoikeudesta 28 päivänä kesäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/364/ETY (EYVL L 180, s. 26) ja perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: P. Jann, joka hoitaa viidennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit D. A. O. Edward (esittelevä tuomari) ja A. La Pergola,

julkisasiamies: J. Mischo,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Barbierin perilliset, edustajanaan conseiller fiscal P. Kavelaars,

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään H. G. Sevenster,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään R. Lyal ja H. M. H. Speyart,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Barbierin perillisten, edustajanaan P. Kavelaars, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään C. Wissels, ja komission, asiamiehinään R. Lyal ja H. M. H. Speyart, 24.10.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 12.12.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Gerechtshof te 's-Hertogenbosch on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 5.9.2001 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.9.2001, EY 234 artiklan nojalla viisi ennakkoratkaisukysymystä ETY:n perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklan (joista on muutettuina tullut EY:n perustamissopimuksen 48 ja 52 artikla, joista on muutettuina tullut EY 39 ja EY 43 artikla), ETY:n perustamissopimuksen 67 artiklan (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 67 artikla, joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella) ja EY:n perustamissopimuksen 6 ja 8 a artiklan (joista on muutettuina tullut EY 12 ja EY 18 artikla) ja oleskeluoikeudesta 28 päivänä kesäkuuta 1990 annetun neuvoston direktiivin 90/364/ETY (EYVL L 180, s. 26) ja perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY (EYVL L 178, s. 5) tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty Barbierin perillisten ja Inspecteur van de Belastingdienst Particulieren/Ondernemingen buiteland te Heerlenin (jäljempänä veroviranomainen) välisessä riita-asiassa, joka koskee sitä, että viimeksi mainittu kieltäytyi Barbierin Alankomaissa omistamien kiinteistöjen arvioinnin yhteydessä vähentämästä tätä omaisuutta koskevaa luovutussitoumusta sillä perusteella, että Barbierin kotipaikka ei ollut hänen kuolinhetkellään tämän jäsenvaltion alueella.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Perustamissopimuksen 67 artiklan 1 kohdassa, joka oli voimassa Barbierin kuolinpäivänä, määrättiin seuraavaa:

"Siltä osin kuin yhteismarkkinoiden moitteettoman toiminnan kannalta on tarpeen jäsenvaltiot poistavat asteittain siirtymäkauden aikana väliltään kaikki jäsenvaltiossa asuville kuuluvien pääomien liikkeiden rajoitukset sekä kaiken osapuolten kansalaisuuteen, asuinpaikkaan tai pääoman sijoituspaikkaan perustuvan syrjinnän."

4 Tämä määräys on täytäntöönpantu useilla direktiiveillä, joista direktiiviä 88/361/ETY sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtumisen ajankohtana. Tämän direktiivin 1 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"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."

5 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa direktiivin 88/361/ETY liitteessä, jonka otsikko on "Direktiivin 1 artiklassa tarkoitettu pääomanliikkeiden nimikkeistö", määrätään 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 avista-kauppojen lisäksi myös kaikkia muita käytössä olevia kaupankäyntimenettelyjä, kuten termiinikauppoja, kauppoja, joihin liittyy optio tai merkintäoikeus, muihin vaateisiin vaihtamisia ja niin edelleen. — —

— —

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."

6 Kyseiseen nimikkeistöön kuuluu kolmetoista erilaista pääomanliikkeiden luokkaa. Toinen luokka koskee "Kiinteistösijoituksia", jotka on määritelty seuraavalla tavalla:

"A. Ulkomailla asuvan kiinteistösijoitukset kotimaahan

B. Kotimaassa asuvan kiinteistösijoitukset ulkomaille".

7 Saman nimikkeistön yhdenteentoista luokkaan, jonka otsikko on "Henkilökohtaiset pääomanliikkeet", kuuluvat muun muassa "perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset".

8 Direktiivin 88/361/ETY 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Tämä direktiivi ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta toteuttaa kaikki sellaiset toimenpiteet, jotka ovat tarpeen muun muassa verotusta ja rahoituslaitosten toiminnan vakauden valvontaa koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkomisen estämiseksi, tai määrätä pääomanliikkeitä koskevasta ilmoitusmenettelystä hallinnollisten tai tilastollisten tietojen saamiseksi.

Kyseisten toimenpiteiden ja menettelytapojen soveltaminen ei saa estää yhteisön oikeuden mukaisesti tapahtuvia pääomanliikkeitä."

9 Direktiivin 90/364/ETY 1 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä luetelmakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on myönnettävä oleskeluoikeus sellaisille jäsenvaltioiden kansalaisille, joilla ei tätä oikeutta ole yhteisön oikeuden muiden säännösten perusteella, sekä heidän 2 kohdassa tarkoitetuille perheenjäsenilleen, edellyttäen että he itse ja heidän perheenjäsenensä kuuluvat sairausvakuutuksen piiriin kaikkien

riskien varalta vastaanottavassa jäsenvaltiossa ja että heillä on riittävästi tuloja ja varoja, niin, että he eivät oleskeluaikanaan joudu turvautumaan vastaanottavan maan sosiaalihuoltojärjestelmään."

Kansallinen lainsäädäntö

10 Alankomaiden oikeuden mukaan kaikista perinnöistä kannetaan vero. Successiewet 1956 -nimisen lain (vuoden 1956 perintöverolaki), joka annettiin 28.6.1956 (Stbl. 1956, s. 362; jäljempänä perintöverolaki) 1 §:n 1 momentissa erotellaan tilanteet, joissa perinnönjättäjä asui Alankomaissa, ja tilanteet, joissa hän asui ulkomailla. Tässä pykälässä säädetään seuraavaa:

"1. Tämän lain nojalla peritään seuraavat verot:

1) Alankomaissa kuolinhetkellä asuneen perinnönjättäjän kuoleman jälkeen peritään perintövero koko perintöoikeuden mukaisen jäämistön arvosta.
— —

2) 5 §:n 2 momentissa tarkoitetun sellaisen omaisuuden arvosta, joka on saatu lahjoituksena tai perintönä henkilöltä, joka ei asunut Alankomaissa lahjan luovutushetkellä tai kuolinhetkellään, peritään varainsiirtovero.

— — "

11 Perintöverolain 5 §:n 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"2. Varainsiirtovero peritään seuraavan omaisuuden arvosta:

1) Wet op de vermogensbelasting 1964 -nimisen lain (Stb. 520) 13 §:ssä tarkoitetusta kotimaisesta omaisuudesta, sen jälkeen kun siitä on vähennetty tässä pykälässä tarkoitetut mahdolliset velat

— — "

12 Wet op de vermogensbelasting 1964 -nimisen lain (vuoden 1964 varallisuusverolaki), joka annettiin 16.12.1964 (Stbl. 1964, s. 513; jäljempänä varallisuusverolaki) 13 §:n 1 momentin ensimmäisessä kohdassa määritellään "kotimainen omaisuus" siten, että siihen kuuluvat "Alankomaissa sijaitsevat kiinteistöt tai niitä koskevat oikeudet" (siltä osin kuin ne eivät ole alankomaisen yrityksen omistuksessa).

13 Varallisuusverolain 13 §:n 2 momentin b kohdassa sallitaan vain sellaisten velkojen vähentäminen, joiden vakuutena on kiinnitys Alankomaissa sijaitsevaan kiinteistöön siltä osin kuin kyseisten velkojen korot ja kulut otetaan huomioon Wet op de Inkomstenbelasting 1964 -nimisen lain (vuoden 1964 tuloverolaki), joka annettiin 16.12.1964 (Stbl. 1964, s. 519; jäljempänä tuloverolaki) 49 §:ssä tarkoitetun kotimaisen bruttotulon määrittämistä varten.

14 Varallisuusverolain 49 §:n mukaisesti siinä tarkoitettuun "kotimaiseen bruttotuloon" kuuluu se kokonaissumma, jonka henkilö, jonka kotipaikka ei ole Alankomaissa, saa tässä jäsenvaltiossa sijaitsevista kiinteistöistä saatavina nettotuloina.

15 Varallisuusverolain 13 §:ssä, sellaisena kuin Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on sitä tulkinnut (5.12.1962 annettu tuomio, BNB 1963/23), edellytetään, että perinnönjättäjän, jonka kotipaikka ei hänen kuolinhetkellään ollut Alankomaissa ja jolla kuolinhetkellään oli yhä omistuksessaan Alankomaissa sijaitseva kiinteistö, mutta johon liittyvät taloudelliset oikeudet hän oli osto/myyntisopimuksella luovuttanut toiselle henkilölle, olisi pitänyt ilmoittaa kotimaisena omaisuutena tämän kiinteistön täysi arvo niin varallisuusverotusta kuin varainsiirtoverotusta varten siitä huolimatta, että sitä koskeva taloudellinen määräysvalta kuuluu ulkopuoliselle.

16 Lisäksi Hoge Raad katsoi, että silloin kun julkisen notaarin vahvistamaa asiakirjaa, jolla kiinnitys todetaan, ei ole Alankomaiden siviililaissa asetetusta edellytyksestä huolimatta kirjattu julkisiin rekistereihin, tällaista kiinnitystä vastaavaa velkaa ei pidetä varallisuusverolain 13 §:n 2 momentin b kohdassa tarkoitettuna, "kiinnityksillä taattuna velkana" (tuomio 23.12.1992, BNB 1993/78).

17 Näin ollen siinä tapauksessa, että perinnönjättäjällä ei kuolinhetkellään ollut kotipaikkaa Alankomaissa, tässä jäsenvaltiossa sijaitsevaa kiinteistöä koskevaa luovutussitoumusta ei pidetä varallisuusverolain 13 §:ssä tarkoitettuna kotimaisena velkana, minkä vuoksi sitä ei voida vähentää perintöverolain 5 §:n 2 momentissa tarkoitetusta veron määräytymisperusteesta. Sen sijaan jos perinnönjättäjän kotipaikka oli Alankomaissa, tällainen velvollisuus voidaan vähentää, koska perintövero kannetaan kaikista perintöön kuuluvista varoista ja veloista.

Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva oikeudenkäyntiasia ja ennakkoratkaisukysymykset

18 Vuonna 1941 syntynyt Alankomaiden kansalainen Barbier kuoli 24.8.1993. Hänen perillisiään ovat vaimo ja yksi poika (yhdessä heistä käytetään jäljempänä nimitystä perilliset).

19 Vuonna 1970 Barbier muutti Alankomaista Belgiaan, mistä käsin hän jatkoi toimintaansa Alankomaihin sijoittautuneen sellaisen yksityisen yhtiön johtajana, jonka toimintaan kuului muun muassa vaateliikkeiden hoitaminen.

20 Vuosina 1970—1988, jolloin hän asui Belgiassa, Barbier hankki Alankomaista eräitä kiinteistöjä, joista hän sai vuokratuloja. Varallisuusverolain 49 §:n 1 momentin b kohdan 2 alakohdan mukaisesti tällaiset vuokratulot kuuluvat verovelvollisen kotimaiseen bruttotuloon. Nämä kiinteistöt oli kiinnitetty velkojen vakuudeksi.

21 Alankomaiden oikeudessa on mahdollista erottaa kiinteistön omistusoikeus siihen kohdistuvasta "taloudellisesta määräysvallasta". Vuonna 1988 Barbier teki kauppoja, joilla hän muun muassa luovutti näiden kiinteistöjen taloudellisen määräysvallan omistamilleen alankomaalaisille yhtiöille. Nämä yhtiöt ottivat vastatakseen kiinnityksillä taatut lainat, vaikka Barbier pysyi muodollisena velallisena lainanantajalle. Barbier sitoutui luovuttamaan näiden kiinteistöjen omistusoikeuden edellä mainituille yhtiöille ilmeisestikin ehdottomalla tavalla ja, tätä luovutusta odottaessa, hän luopui kaikista muista niihin liittyvistä oikeuksistaan.

22 Barbier sai näistä kaupoista tiettyjä verotuksellisia etuja, kuten sen, että hän välttyi 6 prosentin suuruisen rekisteröintimaksun maksamiselta.

23 Barbierin kuoleman jälkeen tämän notaari ilmoitti perintöverotusta varten Barbierin täysimääräisessä omistuksessa olleiden tiettyjen muiden kiinteistöjen arvon ja vähensi tästä arvosta niiden hankintaa varten otetut lainat, joiden vakuudeksi kiinteistöt olivat kiinnitettyinä.

24 Niiden kiinteistöjen arvo, joiden osalta Barbier oli luovuttanut taloudellisen määräysvallan yhtiöille, ei sisältynyt tähän notaarin ilmoitukseen, mutta veroviranomainen lisäsi ilmoitettuun jäämistöön kaikkien näiden kiinteistöjen arvon hyväksymättä yhtäkään omistusoikeuden luovutussitoumukseen perustuvaa vähennystä.

25 Perilliset riitauttivat veroviranomaisen määrittelemän veron määrän sillä perusteella, että omistusoikeuden luovutussitoumuksen vuoksi kyseisten kiinteistöjen arvoksi olisi pitänyt vahvistaa nolla. Veroviranomainen hylkäsi kuitenkin tämän kanteen ja vahvisti tämän veron määrän. Perilliset valittivat tästä hylkäämispäätöksestä Gerechtshof te 's-Hertogenboschiin sillä ainoalla perusteella, että kansallinen lainsäädäntö ei ole yhteisön lainsäädännön mukainen.

26 Näissä olosuhteissa Gerechtshof te 's-Hertogenbosch päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Edellyttääkö yhteisön oikeuden soveltaminen yhä rajat ylittävän taloudellisen toiminnan olemassaoloa?

2) Onko yhteisön oikeuden vastaista, että jäsenvaltio (omaisuuden sijaintivaltio) kantaa tuossa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteistöstä perintöveroa tuon omaisuuden arvon perusteella ja myöntää oikeuden vähentää kyseisestä

omaisuudesta luovutusvelvollisuuden arvon, mikäli perittävä asui kuolinhetkellään omaisuuden sijaintivaltiossa, mutta kyseistä vähennysoikeutta ei ole, mikäli perittävä asui kuolinhetkellään toisessa jäsenvaltiossa (asuinvaltio)?

3) Muuttuuko toiseen kysymykseen annettava vastaus, jos perittävä ei enää kyseistä kiinteistöä ostaessaan asunut omaisuuden sijaintivaltiossa?

4) Onko toiseen kysymykseen annettavan ratkaisun kannalta merkitystä sillä, onko perittävällä pääomasijoituksia kiinteistön sijaintivaltiossa, asuinvaltiossaan tai mahdollisesti jossakin muussa valtiossa?

5) Mikäli näihin kysymyksiin on vastattava myöntävästi, mihin valtioon pääoman on katsottava tulleen sijoitetuksi tapauksessa, jossa yhtiömiehen edellä [ennakkoratkaisupyynnön] 2.4 kohdassa tarkoitetulta yhtiöltä oleva saatava on kirjattu yksityistilille?"

Ennakkoratkaisukysymykset

27 Näillä kysymyksillään, jotka on aiheellista tarkastella yhdessä, ennakkoratkaisupyynnön esittänyt kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko yhteisön oikeuden, muun muassa perustamissopimuksen pääomien ja henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten ja direktiivin 88/361/ETY kanssa yhteensopimaton sellainen kansallinen lainsäädäntö, joka koskee maksettavan veron määrän laskutapaa siinä tapauksessa, että kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteistö peritään, ja jonka mukaisesti tämän omaisuuden arvon arvioimista varten

perinnönjättäjällä ollut ehdoton velvollisuus luovuttaa omistusoikeus toiselle henkilölle, jolla on taloudellinen määräysvalta kyseiseen omaisuuteen, voidaan ottaa huomioon, jos perinnönjättäjän kotipaikka hänen kuolinhetkellään oli tässä valtiossa, kun taas sitä ei voida ottaa huomioon, jos perinnönjättäjän kotipaikka oli toisessa jäsenvaltiossa.

28 Tässä yhteydessä kyseinen tuomioistuin tiedustelee, asetetaanko kyseisiin vapauksiin vetoamisen mahdollisuudelle edellytykseksi, että on olemassa rajat ylittävää taloudellista toimintaa. Tältä osin kansallinen tuomioistuin viittaa unionin kansalaisuutta koskevaan perustamissopimuksen 8 a artiklaan ja direktiiviin 90/364/ETY. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta myös, onko sillä seikalla merkitystä, että perinnönjättäjä, joka oli sen jäsenvaltion kansalainen, jossa omaisuus sijaitsi, oli muuttanut kotipaikkansa, mutta ei taloudellista toimintaansa toiseen jäsenvaltioon ja tehnyt tämän ennen kyseessä olevan omaisuuden hankkimista; kansallinen tuomioistuin tiedustelee yhteisöjen tuomioistuimelta myös, onko sillä, että perinnönjättäjän pääoma oli jaettu useaan jäsenvaltioon, merkitystä asian kannalta.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

Luovutussitoumuksen vähentäminen sen mukaan, missä perinnönjättäjällä oli kotipaikka

29 Perilliset huomauttavat, että Alankomaiden lainsäädännössä, jolla luodaan tilanne, jossa tiettyä Alankomaissa sijaitsevaa luovutussitoumuksen kohteena olevaa omaisuutta kohdellaan verotuksellisesti eri tavoin sen mukaan, oliko perinnönjättäjän kotipaikka hänen kuolinhetkellään Alankomaissa vai ulkomailla, saadaan aikaan kansalaisuuteen perustuva peitelty syrjintä (asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993, Kok. 1993, s. I-4017, Kok. Ep. XIV, s. I-309; asia C-1/93, Halliburton Services, tuomio 12.4.1994, Kok. 1994, s. I-1137, Kok. Ep. XV, s. I-101 ja asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6161).

30 Alankomaiden hallitus ei kiistä, että on olemassa pelkälle kotipaikalle perustuvaa erilaista kohtelua ja myöntää, että siinä tapauksessa, kun henkilöllä oli kuolinhetkellään kotipaikka Alankomaissa, luovutussitoumuksen vähentäminen on mahdollista, kun taas se ei ole mahdollista silloin kun on kyse henkilöstä, jonka kotipaikka hänen kuolinhetkellään oli toisessa jäsenvaltiossa.

31 Kyseinen hallitus väittää kuitenkin, että esillä olevassa asiassa samanlaisia tilanteita ei ole kohdeltu eri tavalla. Tältä osin se huomauttaa, että on tehtävä selkeä erotus sen tilanteen, jossa perinnönjättäjällä oli kiinteistön täysi omistusoikeus, ja pääasiassa kyseessä olevanlaisen tilanteen välillä, jossa perinnönjättäjällä oli tähän kiinteistöön vain juridinen omistusoikeus. Tässä viimeksi mainitussa tilanteessa omistajalla oli velvollisuus luovuttaa juridinen omistusoikeus tiettynä hetkenä, joka Alankomaiden hallituksen mukaan on henkilökohtainen velvoite, eikä kiinteistöihin liittyvä rasite.

32 Korostaen tätä erotusta Alankomaiden hallitus väittää, että olisi sovellettava verotusta koskevan toimivallan jakamista valtioiden välillä koskevaa kansainvälisen vero-oikeuden yleistä periaatetta, jonka nojalla esineoikeudelliset velvoitteet kuuluvat sen valtion toimivaltaan, jossa omaisuus sijaitsee, kun taas henkilökohtaiset velvoitteet, kuten pääasiassa kyseessä oleva luovutussitoumus, olisi otettava huomioon siinä valtiossa, jossa henkilöllä on kotipaikka.

33 Näin ollen ottaen huomioon tämän periaatteen, sellaisen perinnönjättäjän tilanne, jonka kotipaikka oli Alankomaissa, on Alankomaiden hallituksen mukaan erilainen kuin sellaisen perinnönjättäjän tilanne, jonka kotipaikka oli toisessa jäsenvaltiossa. Ensimmäisessä tapauksessa koko omaisuutta koskeva tilanne, henkilökohtaiset velvoitteet mukaan lukien, liitetään Alankomaihin, koska se on valtio, jossa omaisuus sijaitsee ja jossa asianomaisella henkilöllä oli kotipaikka.

34 Toisessa tapauksessa sen sijaan vain esineoikeudelliset velvoitteet tulisi ottaa Alankomaissa huomioon, koska se on valtio, jossa omaisuus sijaitsee, kun taas henkilökohtaiset velvoitteet kuuluvat sen jäsenvaltion verotusvallan piiriin, jossa henkilöllä oli kotipaikka. Alankomaiden hallitus myöntää, että vaikka tietyissä tapauksissa muut, kiinteistöön taloudellisesti sidoksissa olevat esineoikeudellisen velvoitteet, mukaan lukien velat, jotka liittyvät tämän omaisuuden hankkimiseen, muuttamiseen, uudistamiseen tai ylläpitoon, otetaan huomioon tämän periaatteen mukaisesti, henkilökohtaiset velvoitteet, kuten pääasiassa kyseessä oleva luovutussitoumus, eivät sen mukaan ole esineoikeudellisia velvoitteita ja kuuluvat kansainvälisen vero-oikeuden nojalla sen valtion toimivallan piiriin, jossa henkilöllä oli kotipaikka.

35 Lisäksi Alankomaiden hallitus katsoo, että sekä EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdasta (josta on tullut EY 58 artiklan 1 kohdan a alakohta), että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä (asia C-204/90, Bachmann, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-249, Kok. Ep. XII, s. I-1; asia C-300/90, komissio v. Belgia, tuomio 28.1.1992, Kok. 1992, s. I-305; asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995, Kok. 1995, s. I-225; asia C-391/97, Gschwind, tuomio 14.9.1999, Kok. 1999, s. I-5451 ja asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000, Kok. 2000, s. I-4071, 43 kohta) seuraa, että erotuksen tekeminen niiden verovelvollisten, joiden kotipaikka on kyseisessä valtiossa, ja niiden verovelvollisten välillä, joiden kotipaikka ei ole kyseisessä valtiossa, voi olla perusteltua.

36 Komissio muistuttaa, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaa yhteisön oikeutta noudattaen (em. asia Verkooijen, tuomion 32 kohta).

37 Tältä osin komissio väittää, että pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu ei johdu verotusvallan käyttämisestä, vaan siitä, että perinnön arvoon vaikuttavaa sitoumusta ei ollut otettu huomioon. Se, että velvoitteen taloudellinen arvo oli jätetty ottamatta huomioon, nostaa komission mukaan keinotekoisesti veron määräytymisperustetta.

38 Toisin kuin edellä mainitussa asiassa Schumacker, pääasiassa ei komission mukaan ole olemassa objektiivista eroa, joka oikeuttaisi tällaisen erilaisen kohtelun henkilöiden, joiden kotipaikka on kyseisessä valtiossa, ja niiden henkilöiden välillä, joiden kotipaikka ei ole kyseisessä valtiossa.

39 Lisäksi, toisin kuin Alankomaiden hallitus väittää, valvonnan kannalta ei ole oikeutettua ottaa huomioon juridisen omistusoikeuden siirto, eikä sitä koskevia sitovia sopimuksia. Komissio korostaa, että kyseinen hallitus ottaa huomioon sitovan sopimuksen vain silloin, kun perinnönjättäjän kotipaikka oli Alankomaissa. Sellaisen henkilön tilanne, jonka kotipaikka ei ollut Alankomaissa, ei sen mukaan ole valvonnan kannalta erilainen.

Pääomien vapaa liikkuvuus

40 Perilliset katsovat, että rajat ylittävän taloudellisen toiminnan edellytystä ei ole olemassa tai että tällaista toimintaa on olemassa jo pelkästään, koska kyseessä ovat yhtiön välityksellä tapahtuvat rajat ylittävät sijoitukset kiinteistöihin. Tältä osin perilliset viittaavat edellä mainitussa asiassa Verkooijen annettuun tuomioon.

41 Perilliset väittävät, että pääasiassa kyseessä oleva erilainen kohtelu on yhteensopimaton pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa, koska henkilö, jonka kotipaikka ei ole Alankomaissa, epäröi sijoittaa kiinteistöön Alankomaissa, koska siinä tapauksessa hänen perillisensä joutuisivat maksamaan veroja, jotka ovat suuremmat, kuin jos hän ei olisi tehnyt sijoitusta tässä jäsenvaltiossa tai jos hän olisi tehnyt tässä jäsenvaltiossa erilaisen sijoituksen.

42 Alankomaiden hallitus sen sijaan katsoo, että ei ole olemassa sellaista rajat ylittävää taloudellista toimintaa, jota Alankomaiden verolainsäädännöllä rajoitettaisiin. Sen mukaan sitä, että Barbier osti kiinteistöjä Alankomaista asuessaan Belgiassa, ei nimittäin mitenkään rajoitettu, ja asian laita on sama siltä osin kuin on kyse näiden kiinteistöjen taloudellisen määräysvallan siirtämisestä, jota koskien Barbieria kohdeltiin samalla tavalla kuin henkilöä, jonka kotipaikka oli Alankomaissa.

43 Alankomaiden hallituksen mukaan kiinteistöjen saanto perintönä ei sen sijaan ole taloudellista toimintaa. Tällaista toimintaa ei ole myöskään sijoittaminen puhtaasti juridisiin omistusoikeuksiin, joihin ei sisälly taloudellista määräysvaltaa. Tältä osin Alankomaiden hallitus korostaa, että Barbier teki tällaisen sijoituksen vain verotuksellisista syistä.

44 Istunnon aikana Alankomaiden hallitus katsoi, että kiinteistön omistusoikeuden pitäminen ei ole taloudellista toimintaa ja että se ei ole sijoitus. Juridisella omistusoikeudella ei sen mukaan ole kaupankäynnissä mitään arvoa. Toisin kuin mitä perilliset ehdottavat, Alankomaiden hallituksen mukaan kyseessä ei ole todellinen pääomia koskeva liiketoimi.

45 Lisäksi Alankomaiden hallitus korostaa, että pääasiassa Barbier oli hankkinut kiinteistöjä Alankomaissa vaikka hän asui jo Belgiassa ja että tätä ostoa ei haitattu mitenkään. Barbierilla ei myöskään ollut mitään esteitä kiinteistöjensä juridisen omistusoikeuden säilyttämisessä eikä niiden taloudellisen määräysvallan siirtämisessä.

46 Lisäksi Alankomaiden hallitus toteaa, että Barbier myi kyseisten kiinteistöjen taloudellisen määräysvallan miltei yksinomaan välttyäkseen rekisteröintimaksulta tai siirtääkseen sitä myöhempään ajankohtaan, ja väittää, että todellista taloudellista toimintaa ei ollut olemassa ja että näin ollen perustamissopimuksessa määrätty suojelu ei ole tarpeellinen. Toissijaisesti Alankomaiden hallitus

väittää, että vaikka olisi katsottava, että tällainen toiminta oli todellista taloudellista toimintaa, näin monitahoisen järjestelyn, jonka tarkoitus on muun muassa välttyä omaisuuden luovutuksen yhteydessä perittävältä verolta, toteuttamista koskevan päätöksen ja sen, että henkilökohtaista luovutussitoumusta on myöhemmin mahdotonta vähentää, keskinäinen yhteys on niin väljä, että sen ei voida väittää rajoittavan pääomien vapaata liikkuvuutta.

47 Siltä osin kuin on kyse komissiosta, se väittää aluksi, että direktiivin 88/361/ETY 1 artiklan 1 kohdassa, jolla on vakiintunut välitön oikeusvaikutus, asetetaan jäsenvaltioille velvollisuus poistaa kaikki pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset.

48 Lisäksi komissio katsoo, että Barbierin perintöön vaikuttaa se seikka, että hän omisti kuolinhetkellään kiinteistöjä Alankomaissa ilman, että hänellä oli siellä kotipaikka. Tältä osin on aiheellista huomauttaa, että Barbier oli hankkinut nämä kiinteistöt muutettuaan pois Alankomaista ja tämän vuoksi hän oli objektiivisesti samassa tilanteessa kuin kuka tahansa henkilö, joka henkilönä, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, haluaa hankkia Alankomaissa sijaitsevan kiinteistön. Tästä syystä direktiivin 88/361/ETY 1 artiklassa tarkoitettu pääomien vapaa liikkuvuus on myös oikeudenkäynnin kohteena. Kaikki rajat ylittävä sijoittaminen on sellaisenaan rajat ylittävää taloudellista toimintaa.

Henkilöiden vapaa liikkuvuus

49 Perillisten mukaan pääasiassa kyseessä oleva Alankomaiden lainsäädäntö on yhteensopimaton myös perustamissopimuksen henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kanssa, koska Alankomaiden oikeusjärjestyksessä estetään, että sellaiset henkilöt muuttavat maasta, joiden kotipaikka on Alankomaissa ja jotka ovat samassa tilanteessa kuin Barbier oli. Siinä tapauksessa, että

henkilö muuttaa maasta, seurauksena olisi, että näiden henkilöiden kuoleman yhteydessä maksettavat verot olisivat suuremmat kuin jos he olisivat säilyttäneet kotipaikkansa kyseisessä jäsenvaltiossa tai sitten heidän olisi täytettävä luovutussitoumuksensa ennen kuolemaansa.

50 Alankomaiden hallitus katsoo, että pääasiassa ei ole kyse henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevan oikeuden, sellaisena kuin siitä määrätään perustamissopimuksessa, käyttämisen perintöoikeudellisista seurauksista. Barbier oli ennen muuttoaan alankomaalaisen yrityksen johtaja. Muuttonsa jälkeen hän jatkoi tämän ammatin harjoittamista. Alankomaiden hallitus viittaa asiassa C-112/91, Werner, 26.1.1993 annettuun tuomioon (Kok. 1993, s. I-429, Kok. Ep. XIV, s. I-7) ja väittää, että Barbier vain siirsi kotipaikkansa, mikä ei ole taloudellista toimintaa.

51 Tältä osin Alankomaiden hallitus korostaa ensimmäiseksi, että pääasian ratkaisun kannalta voi olla merkitystä vain lainsäädännöllä, joka oli voimassa Barbierin kuolinpäivänä eli 24.8.1993. Koska perustamissopimuksen 8 A artikla tuli voimaan vasta 1.11.1993, sitä ei pidä ottaa huomioon esillä olevassa asiassa.

52 Toiseksi Alankomaiden hallitus katsoo, että henkilöiden vapaan liikkuvuuden varmistamiseksi direktiivillä 90/364/ETY pyritään muun muassa yhdenmukaistamaan kansalliset säännökset, jotka koskevat jäsenvaltioiden kansalaisten oikeutta asua toisessa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa heillä on kotipaikka. Perintöverolain säännökset eivät kuitenkaan liity mitenkään edellytyksiin, jotka koskevat pääsyä toisen jäsenvaltion alueelle ja oleskelua siellä. Alankomaiden hallituksen mukaan Alankomaiden lainsäädännöllä ei haitattu eikä rajoitettu Barbierin perheen oikeutta oleskella Belgian alueella.

53 Komissio ryhtyy käsittelemään tätä kysymystä esittämällä alustavan huomautuksen, jonka mukaan perustamissopimuksessa taatun liikkumisvapauden käyttämisen mahdolliset vaikutukset perintöveroihin ovat seikkoja, jotka kaikkien asianomaisten henkilöiden on ehdottomasti otettava huomioon silloin, kun he

päättävät siitä, käyttävätkö he tätä liikkumisvapautta vai eivät. Näin ollen vaikka nämä perintöveroja koskevat vaikutukset eivät enää koske asianomaista suoraan, niillä voidaan kuitenkin haitata liikkumisvapauksien käyttämistä.

54 Näin ollen komissio toteaa, että ennakkoratkaisupyynnön esittämisestä tehdyssä päätöksessä ei mainita, että Barbier oli lopettanut aikaisemman taloudellisen toimintansa muutettuaan Alankomaista Belgiaan.

55 Esillä olevan asian olosuhteissa komissio päättelee, että Barbierin perintöön vaikutti se seikka, että hän oli käyttänyt vapauttaan sijoittautua toiseen jäsenvaltioon palkatun työntekijän tai itsenäisen ammatinharjoittajan asemassa. Tältä osin komissio katsoo, että sillä seikalla, että pääasiassa kyseessä oleva verotuksellinen toimenpide tehtiin lähtövaltiossa, ei ole asian kannalta merkitystä (ks. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998, Kok. 1998, s. I-4695, 21 kohta ja asia C-378/97, Wijsenbeek, tuomio 21.9.1999, Kok. 1999, s. I-6207, 21 kohta).

Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus

56 On todettava, että vaikka välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin käytettävä tätä toimivaltaansa yhteisön oikeutta noudattaen (ks. em. asia Schumacker, tuomion 21 kohta; asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995, Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta; em. asia Gschwind, tuomion 20 kohta ja em. asia Verkooijen, tuomion 32 kohta).

57 Toisaalta pääomanliikkeet vapautettiin täydellisesti direktiivillä 88/361/ETY, ja sen 1 artiklan 1 kohdassa jäsenvaltiot velvoitettiin poistamaan kaikki pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset (em. asia Verkooijen, tuomion 33 kohta).

Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut yhdistetyissä asioissa C-358/93 ja C-416/93, Bordessa ym., 23.2.1995 antamassaan tuomiossa (Kok. 1995, s. I-361, 33 kohta), että tällä säännöksellä on välitön oikeusvaikutus.

58 Direktiivin 88/361/ETY 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja "pääomanliikkeitä" ovat ilmeisellä tavalla Barbierin Belgiasta käsin Alankomaissa tekemien sijoitusten kaltaiset sijoitukset, kiinteän omaisuuden luovuttaminen yksityiselle yhtiölle, jonka kaikki osakkeet omistaa henkilö, joka on tämän omaisuuden ainoa omistaja, ja tämän omaisuuden saanto perintönä.

59 Kyseisessä direktiivissä myönnettyihin oikeuksiin pääsyltä ei edellytetä muiden rajat ylittävien seikkojen olemassaoloa. Vain se seikka, että kansallisen säännöksen vaikutuksena on, että sijoittajan, joka on yhden jäsenvaltion kansalainen, pääomanliikeitä rajoitetaan hänen kotipaikkansa mukaan, riittää, että direktiivin 88/361/ETY 1 artiklan 1 kohtaa sovelletaan.

60 Tästä seuraa, että tämän säädöksen soveltamista varten ei ole merkitystä sillä seikalla, että Barbier oli muuttanut kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon ennen kuin hän hankki kyseessä olevan kiinteistön, eikä sillä, että hänen omaisuutensa saattoi jakautua kahteen jäsenvaltioon.

61 Myöskään sillä seikalla, että pääasiassa kyseessä oleva verotuksellinen toimenpide tehtiin asianomaisen lähtövaltiossa, ei ole asian kannalta merkitystä (ks. vastaavasti asia 115/78, Knoors, tuomio 7.2.1979, Kok. 1979, s. 399, Kok. Ep. IV, s. 321, 24 kohta; asia C-61/89, Bouchoucha, tuomio 3.10.1990, Kok. 1990, s. I-3551, 13 kohta; asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993, Kok. 1993, s. I-1663, Kok. Ep. XIV, s. I-177, 15 kohta; asia C-419/92, Scholz, tuomio 23.2.1994, Kok. 1994, s. I-505, 8 ja 9 kohta ja asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996, Kok. 1996, s. I-3089, 32 kohta).

62 Siltä osin kuin on kyse direktiivin 88/361/ETY 1 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun "rajoituksen" olemassaolosta, pääasiassa kyseessä olevien kaltaiset kansalliset säännökset, joissa määritellään kiinteistön arvo maksettavan veron määrän laskemista varten siinä tapauksessa, että kiinteistö peritään, ovat luonteeltaan sellaisia, että niillä tehdään kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevien kiinteistöjen ostaminen ja tällaisten kiinteistöjen taloudellisen määräysvallan luovuttaminen toiselle henkilölle vähemmän houkuttelevaksi muussa jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle. Lisäksi niiden vaikutuksesta sellaisen henkilön jättämän perinnön arvo laskee, joka asui muussa jäsenvaltiossa kuin siinä, jossa kyseiset kiinteistöt sijaitsevat, ja joka oli samassa tilanteessa kuin Barbier.

63 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevien kansallisten säännösten vaikutus on, että pääomanliikkeitä rajoitetaan.

64 Ottamatta huomioon direktiiviä 88/361/ETY Alankomaiden hallitus esittää kuitenkin väitteitä perustellakseen verovelvollisten, joiden kotipaikka on Alankomaissa ja niiden, joiden kotipaikka ei ole Alankomaissa, erilaista kohtelua.

65 Alankomaiden hallitus väittää ensimmäiseksi, että nyt käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole kyse toisiinsa rinnastettavien tapausten erilaisesta kohtelusta, ottaen huomioon kansainvälisen vero-oikeuden periaatteen, jonka mukaan esineoikeudelliset velvoitteet kuuluvat sen valtion toimivaltaan, jossa omaisuus sijaitsee, kun taas henkilökohtaiset velvoitteet, kuten pääasiassa kyseessä oleva luovutussitoumus, huomioidaan siinä valtiossa, jossa henkilöllä on kotipaikka.

66 Tältä osin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on ottanut huomioon veroviranomaisen esittämät samankaltaiset perustelut, joiden mukaan yleisesti hyväksytystä verotusvallan jaosta valtioiden välillä seuraa, että kotipaikan mukaan tehtyä erotusta kompensoi se seikka, että sellaisen perinnönjättäjän kuoleman yhteydessä, jonka kotipaikka ei ollut kyseisessä jäsenvaltiossa, tämä toimivalta on rajoitettu. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt kansallinen tuo-

mioistuin katsoo kuitenkin, että tällaista toimivallan jaon periaatetta ei ole olemassa. Siltä osin kuin on kyse esineoikeudellisesta omistusoikeudesta, jäsenvaltioiden välillä on kansallisen tuomioistuimen mukaan verotuksen alalla liian suuria oikeudellisia järjestelmiä ja käsitteitä koskevia eroja. Näiden erojen seuraukset voidaan sen mukaan järjestää vain kahdenvälisten sopimusten avulla. Alankomaiden ja Belgian välillä ei kuitenkaan ole olemassa yhtäkään kahdenvälistä sopimusta, joka koskisi kaksinkertaisen verotuksen estämistä perintöjä koskevissa asioissa.

67 Niitä oikeudellisia vaikeuksia, joihin ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin viittaa, kuvaa Barbierin käyttämä, Alankomaiden oikeudessa oleva mahdollisuus erottaa kiinteistöä koskevasta omistusoikeudesta sen niin kutsuttu taloudellinen määräysvalta, mitä erotusta ei tunneta tietyissä muissa oikeudellisissa järjestelmissä. Siinä tapauksessa, että sen valtion perintöoikeudessa, jossa perinnönjättäjällä oli kotipaikka, ei tunneta tätä mahdollisuutta, vain kahdenvälisellä sopimuksella voidaan mahdollistaa se, että tässä valtiossa otetaan huomioon vainajan velvollisuus luovuttaa omistusoikeus hänen henkilökohtaisen omaisuutensa vähentämisen perusteena ja että tässä tapauksessa tämän omaisuuden arvon katsotaan olevan sama kuin Alankomaissa.

68 Joka tapauksessa istunnon aikana yhteisöjen tuomioistuimelle annettujen tietojen mukaan sellaisen henkilön omaisuuden arvon arviointia, jolla oli kuolinhetkellään kotipaikka Alankomaissa, pääasian olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa, ei tehty erottelemalla tarkasti esineoikeudelliset ja henkilökohtaiset oikeudet ja luovutussitoumus otettiin huomioon vain vähennyksenä siten, että tämän henkilön omaisuuteen hänen kuolinhetkellään kuuluneen omistusoikeuden arvon katsottiin olevan nolla.

69 Toiseksi Alankomaiden hallitus väittää kyseessä olevaa erilaista kohtelua perustellakseen, että jos luovutussitoumuksen arvo vähennetään, mitään veroa ei peritä vuonna 1988 suoritetusta taloudellisen määräysvallan siirrosta (rekisteröintimaksu) eikä vuoden 1993 perinnöstä (varainsiirtovero).

70 Tältä osin, kuten komissio on katsonut, varainsiirtoverolla ja perintöverolla ei ole keskinäistä yhteyttä. Lisäksi, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 66 kohdassa, nämä verot olisivat jääneet maksamatta myös siinä tapauksessa, kun perinnönjättäjällä oli kotipaikka Alankomaissa ja kun tämä olisi luovuttanut kiinteistöjen taloudellisen määräysvallan ilman vakuutena olevaa kiinnitystä samalla tavoin kuin Barbier. Loppujen lopuksi perilliset saattoivat väittää ilman, että tätä kiistettiin, että luovutusvero erääntyy maksettavaksi silloin, kun juridinen omistusoikeus siirtyy lopullisesti.

71 Siltä osin kuin on kyse Alankomaiden hallituksen väitteestä, jonka mukaan siitä, että kyseisten kiinteistöjen taloudellisen määräysvallan myynnin tarkoitus oli välttyä omaisuuden luovutuksen yhteydessä perittävältä verolta tai siirtää sitä myöhempään ajankohtaan, olisi seurattava, että perillisiltä evätään yhteisön oikeudessa taattu suoja, riittää, kun muistutetaan, että yhteisön kansalaiselta ei voida evätä mahdollisuutta vedota perustamissopimuksen määräyksiin sillä perusteella, että hän käyttää hyväkseen toisen jäsenvaltion kuin sen, jossa hänellä on kotipaikka, voimassa olevassa lainsäädännössä laillisesti myönnettyjä verotuksellisia etuja.

72 Alankomaiden hallitus vetoaa myös perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdan määräyksiin perustellakseen väitettään, jonka mukaan esillä olevassa asiassa voi olla perusteltua tehdä erotus verovelvollisten, joiden kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa, ja sellaisten verovelvollisten välillä, joiden kotipaikka ei ole kyseisessä jäsenvaltiossa.

73 Tältä osin ja sen lisäksi, että perustamissopimuksen 73 d artikla tuli voimaan Barbierin kuoleman jälkeen, on aiheellista muistuttaa, että sen 3 kohdassa määrätään, että sen 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset eivät saa olla pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

74 Alankomaiden hallitus ei ole esittänyt muita seikkoja, joista ilmenisi, että pääasiassa kyseessä olevaan lainsäädäntöön voitaisiin soveltaa direktiivissä 88/361/ETY säädettyä poikkeusta. Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen lainsäädäntö on sen 1 artiklan 1 kohdan vastainen.

75 Edellä todetusta seuraa, että ennakkoratkaisukysymyksiä ei ole tarpeellista tutkia siltä osin kuin ne koskevat henkilöiden vapaata liikkuvuutta. Tältä osin riittää kun todetaan, että perintöjä koskevan verolainsäädännön vaikutukset kuuluvat myös seikkoihin, jotka jäsenvaltion kansalainen voi hyväksyttävästi ottaa huomioon päättäessään, käyttääkö hän perustamissopimuksessa myönnettyä liikkumisvapautta vai ei.

76 Näin ollen esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että sellainen kansallinen lainsäädäntö on yhteisön oikeuden kanssa yhteensopimaton, joka koskee maksettavan veron määrän laskutapaa siinä tapauksessa, että kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteistö peritään, ja jonka mukaisesti tämän omaisuuden arvon arvioimista varten omistusoikeuden haltijalla ollut ehdoton velvollisuus luovuttaa tämä oikeus toiselle henkilölle, jolla on taloudellinen määräysvalta kyseiseen omaisuuteen, voidaan ottaa huomioon, jos hänen kotipaikkansa hänen kuolinhetkellään oli tässä valtiossa, kun taas sitä ei voida ottaa huomioon, jos hänen kotipaikkansa oli toisessa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

77 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto)

on ratkaissut Gerechtshof te 's-Hertogenboschin 5.9.2001 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

Sellainen kansallinen lainsäädäntö on yhteisön oikeuden kanssa yhteensopimaton, joka koskee maksettavan veron määrän laskutapaa siinä tapauksessa, että kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteistö peritään, ja jonka mukaisesti tämän omaisuuden arvon arvioimista varten omistusoikeuden haltijalla ollut ehdoton velvollisuus luovuttaa tämä oikeus toiselle henkilölle, jolla on taloudellinen määräysvalta kyseiseen omaisuuteen, voidaan ottaa huomioon, jos hänen kotipaikkansa hänen kuolinhetkellään oli tässä valtiossa, kun taas sitä ei voida ottaa huomioon, jos hänen kotipaikkansa oli toisessa jäsenvaltiossa.

Jann Edward La Pergola

Julistettiin Luxemburgissa 11 päivänä joulukuuta 2003.

R. Grass V. Skouris

kirjaaja presidentti