JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

JULIANE KOKOTT

15 päivänä helmikuuta 2007 [1]

I Johdanto

1. Perintövero, joka kannetaan merkittävistä omistusosuuksista perheyhtiöissä, voi vaarantaa näiden yritysten toiminnan jatkamisen yrittäjän kuoleman jälkeen, kun yrityksestä on nostettava varoja verovelan maksamiseksi. Tämän vuoksi Flanderin hallintoalue Belgiassa vapauttaa tällaiset omistusosuudet perintöverosta. Edellytyksenä on kuitenkin, että yritys on perintötapahtumaa edeltäneen kolmen vuoden ajan työllistänyt vähintään viisi työntekijää Flanderin hallintoalueella ja että perilliset tämän jälkeen jatkavat työllistämistä viiden vuoden ajan.

2. Rechtbank van eerste aanleg te Hasseltilla on epäilyksiä sen suhteen, ovatko tällaiset säännökset yhteensoveltuvia sijoittautumisvapauden ja pääomien vapaan liikkuvuuden kanssa, koska omistusosuudet yrityksestä, jonka kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, asetetaan siinä huonompaan asemaan kuin omistusosuudet kotimaisista yhtiöistä.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

3. Wetboek van Successierechtenin (perintöverolaki) 60 a §, sellaisena kuin se on lisättynä kyseiseen lakiin Flanderin hallintoalueen parlamentin asetuksella ja sellaisena kuin sitä sovellettiin perinnönjättäjän kuolinpäivänä, kuuluu seuraavasti:

"1. Poiketen siitä, mitä 48 §:ssä ja 48 §:n 2 momentissa säädetään, perintöverosta vapautetaan seuraavat nettoarvot:

a) perinnönjättäjän tai hänen aviopuolisonsa elinkeinotarkoituksessa perheyritykseen investoimat varat ja

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.

b) perheyhtiön osuudet tai osakkeet tai saatavat perheyhtiöltä sillä edellytyksellä, että vainajalle ja/tai hänen aviopuolisolleen kuului yrityksestä tai yhtiön osuuksista tai osakkeista kuolemaa edeltäneen kolmen vuoden ajan keskeytyksettä vähintään 50 prosenttia ja että nämä osuudet tai osakkeet tai saatavat on oma-aloitteisesti mainittu perintöveroilmoituksessa.

– –

3. Perheyhtiöllä tarkoitetaan sellaista yhtiötä, jonka tosiasiallinen liikkeenjohto on jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa ja joka

– joko täyttää itse 1, 5 ja 8 momentissa asetetut vaatimukset,

– tai on nämä edellytykset täyttävien tytäryhtiöiden osuuksien tai osakkeiden tai niiltä olevien saamisoikeuksien haltija.

Viimeksi mainitussa tapauksessa omistusedellytys lasketaan konsolidoidun perustan perusteella; 5 momentissa tarkoitettu työllistämisedellytys lasketaan kuitenkin yhtiökohtaisesti.

4. – –

5. Verovapautus myönnetään ainoastaan sillä ehdolla, että yrityksen tai yhtiön palveluksessa oli kuolemaa edeltäneen kolmen vuoden ajan Flanderin hallintoalueella vähintään viisi työntekijää, täysiaikaisesti työskentelevinä työntekijöinä ilmaistuina.

– – Tämä verovapautus myönnetään ja pidetään voimassa ainoastaan, jos osuudet tai osakkeet tai saamisoikeudet kuuluvat vapautuksen saaneille perillisille viiden vuoden ajan kuolemasta. Jos perillinen kuolee viiden vuoden aikana, vapautus jää voimaan ainoastaan siltä osin kuin hänen osuutensa menee perintönä sukulaiselle suoraan alenevassa tai ylenevässä polvessa tai perijänä on aviopuoliso.

– –

10. Oikeutta 60 a §:ssä säädettyyn verovapauteen ei ole, mikäli seuraavat edellytykset eivät täyty:

1. veroilmoituksessa vaaditaan nimenomaisesti 60 a §:n soveltamista;

2. ilmoitukseen on liitetty Flanderin hallintoalueen antama todistus, josta käy ilmi, että tässä pykälässä asetetut työllistämis- ja omistusedellytykset täyttyvät;

jos tätä todistusta ei toimiteta ennen kuin vero tulee maksettavaksi, vero on laskettava yleisen verokannan perusteella ja maksettava laissa säädetyn määräajan kuluessa 135 §:n 8 momentissa säädetyn mukaisesti, sanotun kuitenkaan rajoittamatta mahdollista veron palauttamista;

3. veroilmoituksessa on ilmoitettava erillisen otsikon alla, minkä varojen tai osuuksien tai osakkeiden osalta 60 a §:n soveltamista pyydetään.

– –"

4. Kieliyhteisöjen ja hallintoalueiden rahoittamisesta 16.1.1989 annetun erityislain [2] 3 §:n 1 momentin 4 kohdan ja 4 §:n 2 momentin nojalla sekä sen perusteella, että perinnönjättäjän perintö on syntynyt Flanderin hallintoalueella, tässä asiassa voidaan soveltaa Wetboek van Successierechtenin 60 a §:ää, sellaisena kuin sitä sovelletaan sellaisiin perintöihin, jotka syntyvät Flanderin hallintoalueella.

2 – Belgisch Staatsblad 17.1.1989.

III Tosiseikat ja ennakkoratkaisukysymys

5. Kantajat ovat 6.1.2003 kuolleen Joseph Vogtenin (jäljempänä perinnönjättäjä) perillisiä. Maria Geurts oli hänen aviovaimonsa ja Dennis Vogten hänen poikansa. Perinnönjättäjä oli kuollessaan asunut 13 vuotta Belgiassa ja nimenomaan Flanderin hallintoalueella. Wetboek van Successierechtenin nojalla hänen jäämistöstään kannetaan siellä perintövero.

6. Kantaja Geurtsin ja perinnönjättäjän omaisuus oli viimeksi mainitun elinaikana avioliiton varallisuusjärjestelmän mukaisesti yhteistä. Heidän yhteiseen omaisuuteensa kuuluivat kaikki osuudet Jos Vogten Beheer B. V. -nimisestä yhtiöstä. Tämä yhtiö omisti kaikki osuudet Vogten Staal B. V. -nimisestä yhtiöstä. Molempien yritysten kotipaikka oli Maastrichtissa Alankomaissa, ja ne kumpikin olivat työllistäneet siellä yli kolmen vuoden ajan ennen perinnönjättäjän kuolemaa keskeytyksettä yli viisi henkilöä. Yhteiseen omaisuuteen kuuluivat myös 1 043 691 euron suuruiset saatavat Jos Vogten Beheer B. V:ltä ja 66 877 euron suuruinen konttokuranttisaatava kyseiseltä yhtiöltä. Jos Vogten Beheer B. V:n omistusosuus Vogten Staal B. V:stä oli arvoltaan 4 833 004 euroa, mikä oli 62,1 prosenttia Jos Vogten Beheer B. V:n varojen kokonaisarvosta.

7. Kantajat maksoivat 4.8.2003 perintöverona 839 485,60 euron suuruisen määrän. He maksoivat tämän määrän Belgian perin-

töverolainsäädännön mukaisen maksuunpanopäätöksen sekä sakkojen, veron korotuksen ja korkojen välttämiseksi, mutta he lähtökohtaisesti kiistävät heidän maksettavakseen määrätyn veron suuruuden.

8. Kantajat ilmoittivat 9.2.2004 päivätyssä perintöveroilmoituksessaan, että jäämistön varat ovat 3 666 483,13 euroa. Velkojen vähentämisen jälkeen verotettavan jäämistön arvo oli 3 598 717,33 euroa. Tämä määrä muodostuu pääasiallisesti yhtiöiden omistusosuuksien ja niiltä olevien saatavien arvosta siltä osin kuin ne kuuluivat perinnönjättäjälle avioliiton varallisuusjärjestelmään perustuvan yhteisomistuksen perusteella. Se verotusarvo, josta perintövero kannetaan, on riidaton.

9. Riitaa on vain siitä, voivatko kantajat vedota jäämistön tämän osan osalta Wetboek van Successierechtenin 60 a §:ään ja vaatia, että asiassa sovelletaan siinä säädettyä nollaverokantaa. Vastaaja hylkäsi tämän vaatimuksen 28.10.2003 ja 13.2.2004 tekemillään päätöksillä, koska kantajat eivät olleet esittäneet Flanderin hallintoalueen antamaa todistusta työllistämis- ja omistusedellytysten osalta.

10. Kantajat ovat nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa valittaneet näistä päätöksistä ja esittäneet, että he eivät saaneet tätä todistusta, koska Jos Vogten Beheer B. V:n ja Vogten Staal B. V:n työntekijät työskentelivät Alankomaissa eivätkä Flanderin hallintoalueella. Kantajien käsityksen mukaan tällaiset säännökset ovat EY 43 ja EY 56 artiklan vastaisia.

11. Rechtbank van eerste aanleg te Hasselt esitti 21.12.2005 tekemällään päätöksellä EY 234 artiklan nojalla seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko yhteisön oikeutta ja erityisesti EY 43 ja EY 56 artiklaa tulkittava siten, että niiden kanssa yhteensoveltumaton on rajoitus, joka aiheutuu sellaisesta jäsenvaltion erään alueen perintöverolainsäädännön säännöksestä, eli tässä tapauksessa Belgian Wetboek van Successierechtenin 60 a §:stä, sellaisena kuin sitä sovelletaan sellaisiin perintöihin, jotka syntyvät Flanderin hallintoalueella, jonka mukaan perheyhtiön osuudet tai osakkeet tai sellaiselta yhtiöltä olevat saatavat vapautetaan perinnönjättäjän oikeudellisten seuraajien eli perillisten kohdalla perintöverosta, jos yhtiössä on ollut kuolemaa edeltäneen kolmen vuoden ajan töissä vähintään viisi työntekijää, mutta jonka mukaan verovapautus rajoitetaan kuitenkin koskemaan ainoas-

taan sellaista tapausta, jossa vähintään viisi työntekijää on ollut yhtiön palveluksessa kyseisen jäsenvaltion tietyllä alueella (eli Flanderin hallintoalueella)?"

12. Kantajat, Belgian hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio ovat esittäneet huomautuksensa yhteisöjen tuomioistuimessa käydyssä menettelyssä.

IV Oikeudellinen arviointi

13. Kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan EY 43 ja EY 56 artiklaa perintöverolainsäädäntöön kuuluvien säännösten kannalta.

14. Aluksi on muistutettava, että vaikka välitön verotus perintöverotus mukaan lukien kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, jäsenvaltioiden on kuitenkin tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava yhteisön oikeutta. [3]

A *Sovellettava perusvapaus*

15. Koska kansallinen tuomioistuin on pohtinut sekä sijoittautumisvapautta että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamista, on ensiksi tutkittava, mitkä mainituista määräyksistä koskevat sellaista tapausta, josta nyt on kyse.

Sijoittautumisvapaus

16. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan EY 43 artiklassa tarkoitettu sijoittautumisen käsite on hyvin laaja, ja se merkitsee yhteisön jäsenvaltion kansalaisen mahdollisuutta osallistua pysyvästi ja jatkuvasti muun kuin sen jäsenvaltion taloudelliseen elämään, josta hän on peräisin. [4] Yhteisöjen tuomioistuin on tarkemmin todennut, että kun verovelvollinen omistaa sellaisen yhtiön osakkeita, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa kuin siellä, missä näiden osakkeiden omistajan asuinpaikka sijaitsee, määrän, joka vastaa 100:aa prosenttia tämän yhtiön osakepääomasta, verovelvolliseen sovelletaan epäilemättä sijoittautumisvapautta koskevia perustamissopimuksen määräyksiä. [5]

3 – Ks. esim. asia C-80/94, Wielockx, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2493, 16 kohta) sekä erityisesti perintöverotuksen osalta asia C-364/01, Barbier, tuomio 11.12.2003 (Kok. 2003, s. I-15013, 56 kohta) ja asia C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I-1957, 36 kohta).

4 – Asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995 (Kok. 1995, s. I-4165, 25 kohta) ja asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006 (Kok. 2006, s. I-7409, 26 kohta).

5 – Ks. asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787, 21 kohta) ja edellä alaviitteessä 4 mainittu asia N, tuomion 26 kohta.

17. Voi siis olla kyse sijoittautumisvapaudesta, kun yhteisön jäsenvaltion kansalainen, joka asuu jossakin jäsenvaltiossa, omistaa yhtiöstä, jonka kotipaikka on jossakin toisessa jäsenvaltiossa, sellaisen osuuden tai määrän osakkeita, joka antaa hänelle selvän vaikutusvallan yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä yhtiön toiminnasta, mistä on aina kyse silloin, kun hän omistaa 100 prosenttia yhtiöosuuksista. [6]

18. Perinnönjättäjä asui Belgiassa ja omisti yhdessä aviovaimonsa kanssa osittain välittömästi ja osittain välillisesti 100 prosenttia yhtiöistä, joiden kotipaikka oli Alankomaissa. Kuoleman johdosta tapahtuneen oikeusseuraannon perusteella nämä määräävät omistusosuudet siirtyivät kantajille, jotka myös asuvat Belgiassa. Tämä tilanne kuuluu siis sijoittautumisvapauden soveltamisalaan.

Pääomien vapaa liikkuvuus

19. Perustamissopimuksessa ei määritellä "pääomanliikkeiden" käsitettä. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin todettu, että koska EY 56 artiklassa toistetaan asiallisesti perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY [7] 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. [8]

20. Perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset mainitaan direktiivin 88/361 liitteessä I olevan XI kohdan, "Henkilökohtaiset pääomanliikkeet", D alakohdassa. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on asioissa Barbier ja Van Hilten-van der Heijden antamissaan tuomioissa jo todennut, että perinnöt ovat EY 56 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä, paitsi jos tapauksen keskeiset osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle. [9] Direktiivin 88/361 liitteessä I olevassa VIII kohdassa on lisäksi mainittu ulkomailla asuvan kotimaassa asuvalle myöntämät luotot ja lainat.

21. Riidanalaiset kansalliset säännökset liittyvät siis pääomien vapaaseen liikkuvuuteen yhtäältä sen takia, että kantajat ovat saaneet

6 – Edellä alaviitteessä 4 mainittu asia N, tuomion 27 kohta, jossa viitataan edellä alaviitteessä 5 mainittuun asiaan Baars, tuomion 22 ja 26 kohta.

7 – EYVL L 178, s. 5. Direktiivi 88/361 kumottiin Amsterdamin sopimuksella.

8 – Ks. vastaavasti esim. 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 3 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).

9 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Barbier, tuomion 58 kohta ja edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Van Hilten-van der Heijden, tuomion 42 kohta.

perintönä omaisuutta, joka sijaitsee toisessa jäsenvaltiossa. Toisaalta he voisivat mahdollisesti vedota EY 56 artiklaan sen takia, että he ovat antaneet lainaa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle.

Sijoittautumisvapauden suhde pääomien vapaaseen liikkuvuuteen

22. Asiassa Oy AA antamassani ratkaisuehdotuksessa esitin äskettäin, että sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta voidaan lähtökohtaisesti soveltaa rinnakkain. [10]

23. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin arvioinut näiden molempien perusvapauksien soveltamisalaan kuuluvia asioita joko ensisijaisesti arviointiperusteilla, jotka liittyvät pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, [11] tai vastaavasti ensisijaisesti arviointiperusteilla, jotka liittyvät sijoittautumisvapauteen. [12] Siten yhteisöjen tuomioistuin lausui asiassa X ja Y antamassaan tuomiossa, että pääomien vapaalla liikkuvuudella ei ole itsenäistä merkitystä, mikäli säännökset jo kuuluvat sijoittautumisvapauden soveltamisalaan, kun kyse on sellaisen omistusosuuden hankkimisesta, joka antaa selvän vaikutusvallan kyseisen yrityksen päätöksiin. [13] Asiassa Fidium Finanz äskettäin antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin päätyi siihen lopputulokseen, että palvelujen tarjoamisen vapaus, joka riidan aihe huomioon ottaen liittyi asiaan ensisijaisesti, syrjäyttää pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisen jopa silloin, kun se, jota asia koskee, voi kolmannen valtion kansalaisena vedota konkreettisessa tapauksessa ainoastaan pääomien vapaaseen liikkuvuuteen eikä palvelujen tarjoamisen vapauteen. [14]

24. Täten on siis sovellettava ainoastaan sitä perusvapautta, johon kyseessä oleva asia pääasiallisesti liittyy.

25. Käsiteltävänä olevassa asiassa sovellettavilla perintöverosäännöksillä pyritään perheyhtiöiden toiminnan jatkamiseen perintötapahtuman jälkeen. Perheyhtiöt on määritelty siten, että luonnollinen henkilö hallitsee yritystä mahdollisesti yhdessä aviopuolisonsa

10 – Asia C-231/05, ratkaisuehdotus 12.9.2006 (16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Samoin myös jo 14.7.2005 antamani ratkaisuehdotus asiassa C-265/04, Bouanich (Kok. 2006, s. I-923, 71 kohta).

11 – Ks. esim. ns. golden shares -osakkeisiin liittyen asia C-367/98, komissio v. Portugali, tuomio 4.6.2002 (Kok. 2002, s. I-4731); asia C-483/99, komissio v. Ranska, tuomio 4.6.2002 (Kok. 2002, s. I-4781) ja asia C-503/99, komissio v. Belgia, tuomio 4.6.2002 (Kok. 2002, s. I-4809); asia C-463/00, komissio v. Espanja, tuomio 13.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4581) ja asia C-98/01, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 13.5.2003 (Kok. 2003, s. I-4641). Ks. myös julkisasiamies Poiares Maduron 6.4.2006 antama ratkaisuehdotus yhdistetyissä asioissa C-282/04 ja C-283/04, komissio v. Alankomaat (Kok. 2006, s. I-9141, 41 kohta).

12 – Ks. asia C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok. 2000, s. I-2787); asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10829); asia C-471/04, Keller Holding, tuomio 23.2.2006 (Kok. 2006, s. I-2107) ja asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok. 2006, s. I-11673).

13 – Edellä alaviitteessä 12 mainittu asia X ja Y, tuomion 37 ja 66 kohta.

14 – Edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Fidium Finanz, tuomion 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

kanssa. Osuudenomistajien yhtiölle antamat lainat rinnastetaan tällöin Wetboek van Successierechtenin 60 a §:n 1 momentin b kohdan nojalla omistusosuuksiin. Tällaiset lainat korvaavat usein tosiasiallisesti yhtiön oman pääoman.[15] Näitä säännöksiä ei kuitenkaan sovelleta omistusosuuksiin, joissa on kyse pelkistä sijoituksista.

26. Näin ollen kyseiset säännökset kokonaisuutena liittyvät pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen, ja niitä on arvioitava yksinomaan sitä koskevilla arviointiperusteilla.

27. Se, että yhteisöjen tuomioistuin on asioissa Barbier ja Van Hilten-van der Heijden antamissaan tuomioissa arvioinut perintöverosäännöksiä pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta, ei ole ristiriidassa tämän lopputuloksen kanssa. Mainituissa tapauksissa jäämistöt muodostuivat nyt käsiteltävänä olevasta tapauksesta poiketen pääasiassa kiinteistöistä ja sijoituksista eikä sen sijaan yhtiöiden osuuksista tai osakkeista, jotka antavat selvän vaikutusvallan yritykseen. Sijoittautumisvapauden soveltaminen ei näin ollen tullut kyseeseen näissä tapauksissa.

15 – Myös asiassa C-324/00, Lankhorst-Hohorst, 12.12.2002 antamassaan tuomiossa (Kok. 2002, s. I-11779) yhteisöjen tuomioistuin arvioi Saksan säännöksiä, jotka koskevat ns. vieraan pääoman ehtoista rahoitusta osakkeenomistajilta, yksinomaan sijoittautumisvapauteen liittyvillä arviointiperusteilla. Pelkästään konttokuranttisaatavan osalta voitaisiin kysyä, onko tässä tehty rinnastus omistusosuuteen. Belgian oikeudessa itsessään ei kuitenkaan ilmeisesti tehdä eroa saatavalajin perusteella.

B *Sijoittautumisvapauden rajoittaminen*

28. Vaikka sijoittautumisvapautta koskevien määräysten tarkoituksena on niiden sanamuodon mukaan varmistaa se, että muista jäsenvaltioista tulevia kohdellaan vastaanottavassa jäsenvaltiossa samalla tavalla kuin sen omia kansalaisia, niiden vastaista on myös se, että jäsenvaltio estää omaa kansalaistaan tai oman lainsäädäntönsä mukaisesti perustettua yhtiötä sijoittautumasta toiseen jäsenvaltioon.[16]

29. Belgian hallitus tuo perustellusti esiin, että riidanalaisissa säännöksissä ei syrjitä perillisiä heidän kansalaisuutensa perusteella.

30. Kyse voi kuitenkin olla sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, kun jäsenvaltio kohtelee pääomayhtiön osakkaita eri tavoin riippuen siitä, onko sen yhtiön, josta he omistavat merkittävän osuuden, kotipaikka kyseisessä valtiossa vai toisessa jäsenvaltiossa.[17] Tällainen erilainen kohtelu on nimittäin omiaan ehkäisemään tai tekemään vaikeammaksi tai vähemmän houkuttele-

16 – Ks. asia C-264/96, ICI, tuomio 16.7.1998 (Kok. 1998, s. I-4695, 21 kohta); asia C-446/03, Marks & Spencer, tuomio 13.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10837, 31 kohta) ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Keller Holding, tuomion 30 kohta).

17 – Ks. vastaavasti sellaisten tapausten osalta, joissa yhtiöillä on tytäryhtiöitä toisessa jäsenvaltiossa, esim. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia X ja Y, tuomion 36 ja 37 kohta; edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 34 kohta ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Keller Holding, tuomion 35 kohta.

vaksi EY:n perustamissopimuksessa taatun sijoittautumisvapauden käyttämisen. [18]

31. Riidanalaisessa perintöverosäännöksessä suositaan vain omistusosuuksia sellaisissa yhtiöissä, jotka työllistävät pysyvästi viisi työntekijää Flanderin hallintoalueella, ja nämä omistusosuudet asetetaan siten parempaan asemaan kuin omistusosuudet yrityksissä, jotka eivät täytä näitä arviointiperusteita.

32. Belgian hallitus väittää näin ollen, että lähtökohtana näissä säännöksissä ei ole sijoittautuminen Flanderin hallintoalueelle, vaan lähtökohtana on työntekijöiden työllistäminen tällä alueella. Yrityksiä, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, suositaan myös, kunhan ne työllistävät viisi työntekijää Flanderin hallintoalueella.

33. Oikeuskäytännöstä seuraa, että yhdenvertaista kohtelua koskevilla säännöksillä ei kielletä pelkästään kansalaisuuteen perustuvaa ilmeistä syrjintää tai yhtiöiden osalta kotipaikkaan perustuvaa syrjintää, vaan myös kaikki piilevät syrjinnän muodot, jolloin soveltamalla muita erotteluperusteita tosiasiallisesti päädytään samaan lopputulokseen. [19] Vastaavasti sijoittautumisvapauden kanssa on ristiriidassa myös sellainen erilainen kohtelu, jossa lähtökohtana ei tosin ole välittömästi sen yhtiön sijoittautumispaikka, josta verovelvollinen omistaa osuuden, vaan joka muilla perusteilla tosiasiallisesti koskee ennen kaikkea omistusosuuksia yhtiöissä, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa.

34. Useimmissa tapauksissa vain Flanderin hallintoalueelle sijoittautuneet yritykset täyttävät tosiasiallisesti myös edellytyksen työntekijöiden työllistämisestä tällä alueella. Kuten Belgian hallituksen asiamies suullisessa käsittelyssä nimittäin myönsi, käytännössä ei voida juuri kuvitella tapauksia, joissa yritys työllistää pysyvästi viisi työntekijää Flanderin hallintoalueella sijoittautumatta sinne edes siten, että sillä olisi siellä kiinteä toimipaikka.

35. Riidanalaisen perintöverosäännöksen kaltaiset säännökset rajoittavat siis sijoittautumisvapautta, sillä perheyhtiön osuudet tai osakkeet perineet perilliset vapautetaan näitä osuuksia tai osakkeita koskevasta perintöverosta kyseisten säännösten nojalla vain silloin, kun yritys on perintötapahtumaa

18 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Gebhard, tuomion 37 kohta ja asia C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1663, Kok. Ep. XIV, s. I-177, 32 kohta).

19 – Asia 152/73, Sotgiu, tuomio 12.2.1974 (Kok. 1974, s. 153, Kok. Ep. II, s. 219); asia C-330/91, Commerzbank, tuomio 13.7.1993 (Kok. 1993, s. I-4017, Kok. Ep. XIV, s. I-309, 14 kohta) ja asia C-156/98, komissio v. Saksa, tuomio 19.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6857, 83 kohta).

edeltäneen kolmen vuoden ajan työllistänyt vähintään viisi työntekijää Flanderin hallintoalueella ja kun työllistämistä tämän jälkeen jatketaan viisi vuotta.

C *Oikeuttamisperuste*

36. Riidanalaisten perintöverosäännösten kaltaisten säännösten voitaisiin kuitenkin katsoa soveltuvan yhteen EY 43 artiklan kanssa, kun erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai kun tällainen kohtelu on perusteltua yleistä etua koskevista pakottavista syistä. [20] Jotta säännökset olisivat perusteltuja yleistä etua koskevista syistä, niillä on lisäksi voitava taata halutun tavoitteen toteutuminen, ja niillä ei saa ylittää sitä, mikä on tarpeen kyseisen tavoitteen saavuttamiseksi. [21]

Työllistämispoliittiset näkemykset

37. Belgian hallitus väittää, että riidanalaisilla säännöksillä palvellaan työpaikkojen säilymistä Flanderin hallintoalueella ja että ne ovat työllistämispoliittisten syiden takia perusteltuja. Säännökset voivat koskea yksinomaan kotimaisia työpaikkoja jo pelkästään sen takia, että Flanderin hallintoalueella ei ole valtuuksia toteuttaa työllistämispoliittisia toimenpiteitä, joilla on vaikutuksia muihin jäsenvaltioihin.

38. Yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneessa oikeuskäytännössään todennut, että puhtaasti taloudellisia tavoitteita ei voida pitää sellaisina syinä, joiden vuoksi perusvapauksien rajoittaminen voisi olla perusteltua. [22] Työpaikkojen takaaminen kotimaassa voi toki olla yleisen edun mukaista, mutta se ei voi olla peruste rajoittaa sijoittautumisvapauden käyttämistä. Muutoin tämän vapauden turvaaminen tehtäisiin kokonaan tyhjäksi, sillä lähes kaikkea kotimaisten yritysten suosimista voitaisiin perustella kotimaisten työpaikkojen tukemisella.

39. Vaikka työllistämispoliittiset tavoitteet tunnustettaisiinkin yleisen edun mukaisiksi pakottaviksi syiksi, tämän tavoitteen saavuttamiseksi ei ole tarpeen varata kyseessä

20 – Ks. vastaavasti pääomien vapaan liikkuvuuden osalta asia C-35/98, Verkooijen, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4071, 43 kohta) ja asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok. 2004, s. I-7477, 29 kohta).

21 – Ks. asia C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2409, 49 kohta); edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 35 kohta ja edellä alaviitteessä 4 mainittu asia N, tuomion 40 kohta.

22 – Asia C-288/89, Collectieve Antennevoorziening Gouda, 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).

olevaa etua yksinomaan yrityksille, jotka luovat työpaikkoja tietyssä laajuudessa kotimaassa.

40. Huomautus, jonka mukaan Flanderin hallintoalueella ei ole valtuuksia toteuttaa vastaavia työllistämispoliittisia toimenpiteitä sellaisten yritysten hyväksi, joiden kotipaikka on ulkomailla, ei ole vakuuttava. Ensiksikin kyse on säännöksistä, jotka koskevat kyseisen alueen toimivaltaan kuuluvaa perintöveroa. Veroa ei siten kanneta yksinomaan kyseisellä alueella asuneiden perinnönjättäjien kotimaisesta omaisuudesta vaan myös näiden muissa jäsenvaltioissa olleesta omaisuudesta. Siksi ei ole selvää, miksi kyseinen alue ei voisi jättää verottamatta omistusosuuksia sellaisissa yrityksissä, joiden kotipaikka on muussa jäsenvaltiossa, samalla tavalla kuin se voi päättää veron kantamisesta.

41. Perillisille aiheutuva taloudellinen rasitus, joka mahdollisesti vaarantaa kotimaisen tai ulkomaisen yrityksen yritystoiminnan jatkamisen, perustuu Flanderin hallintoalueen kantamaan perintöveroon. Kun otetaan huomioon kansallisten toimenpiteiden tavoite eli se, että perheyhtiöiden toiminnan jatkamista ei vaaranneta perintöverorasituksella, yritykset, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa, ovat kotimaisiin yrityksiin rinnastettavassa asemassa. Tämän johdosta Flanderin hallintoalue on velvollinen kohtelemaan perheyhtiöiden omistusosuuksia samalla tavalla riippumatta siitä, mikä on yrityksen kotipaikka tai kyseisellä alueella työllistettyjen työntekijöiden määrä.

42. Tämä on sopusoinnussa asioissa Laboratoires Fournier [23] ja komissio vastaan Portugali [24] annettujen tuomioiden kanssa.

43. Ensiksi mainitussa ratkaisussa yhteisöjen tuomioistuin piti palvelujen tarjoamisen vapauden vastaisena sitä, että kansallisissa säännöksissä myönnetään verovähennys tutkimusmenojen osalta vain silloin, kun kyseinen tutkimustyö on suoritettu kotimaassa. Se torjui tässä yhteydessä erityisesti sen väitteen, että jäsenvaltiolla ei ole minkäänlaista velvollisuutta edistää tutkimusta toisessa jäsenvaltiossa. Yhteisöjen tuomioistuin pystyi tässä yhteydessä viittamaan myös siihen, että EY 163 artiklan 2 kohdan mukaan yhteisellä tutkimuspolitiikalla pyritään nimenomaan poistamaan tutkimusalalla tehtävän yhteistyön verotukselliset esteet. [25]

23 – Asia C-39/04, tuomio 10.3.2005 (Kok. 2005, s. I-2057).

24 – Asia C-345/05, tuomio 26.10.2006 (Kok. 2006, s. I-10633).

25 – Edellä alaviitteessä 23 mainittu asia Laboratoires Fournier, tuomion 23 kohta.

44. Asiassa komissio vastaan Portugali oli kyse säännöksistä, joiden mukaan omassa asuinkäytössä olleen kiinteistön luovutuksesta saatu voitto vapautetaan verosta, jos saatu tulo sijoitetaan uudelleen vastaavaan kiinteistöön kotimaassa. Se, että tätä verotuksellista etua ei saada hankittaessa toisessa jäsenvaltiossa sijaitseva korvaava kiinteistö, oli yhteisöjen tuomioistuimen näkemyksen mukaan henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevien perusperiaatteiden vastaista (EY 18, EY 39 ja EY 43 artikla). Kotimaisen asunnonrakentamispolitiikan edistämiseksi ei yhteisöjen tuomioistuimen mukaan ole tarpeen sulkea verovapautuksen ulkopuolelle kiinteistön hankkimista ulkomailta ja siten haitata vapaata liikkuvuutta. [26]

Valtiontukea koskevien määräysten vaikutus

45. Suullisessa käsittelyssä esitettiin kysymys siitä, voidaanko tällaisia kansallisia säännöksiä, joilla työpaikkojen säilyttämiseksi suositaan yksinomaan kotimaisten yritysten omistamista, pitää sallittuna valtiontukena tietyissä olosuhteissa.

46. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tuen käsite on yleisluonteisempi kuin avustuksen käsite sen vuoksi, että tuella ei tarkoiteta ainoastaan positiivisia suorituksia, kuten avustuksia, vaan myös toimenpiteitä, jotka eivät ole avustuksia sanan suppeassa merkityksessä mutta jotka eri tavoin alentavat yritysten vastattavaksi tavallisesti kuuluvia kustannuksia ja ovat siten sekä luonteeltaan että vaikutuksiltaan avustusten kaltaisia. [27]

47. Tästä seuraa, että toimenpidettä, jolla viranomaiset myöntävät tietyille yrityksille verovapautuksen ja jolla ei tosin siirretä valtion varoja mutta asetetaan edunsaaja taloudellisesti edullisempaan asemaan kuin muut verovelvolliset, on pidettävä EY 87 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna valtiontukena. [28]

26 – Edellä alaviitteessä 24 mainittu asia komissio v. Portugali, tuomion 35 kohta.

27 – Asia C-143/99, Adria-Wien Pipeline ja Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, tuomio 8.11.2001 (Kok. 2001, s. I-8365, 38 kohta); asia C-501/00, Espanja v. komissio, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-6717, 90 kohta); asia C-66/02, Italia v. komissio, tuomio 15.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10910, 77 kohta); asia C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze ym., tuomio 10.1.2006 (Kok. 2006, s. I-289, 131 kohta) ja yhdistetyt asiat C-393/04 ja C-41/05, Air Liquide Industries Belgium, tuomio 15.6.2006 (Kok. 2006, s. I-5293, 29 kohta).

28 – Edellä alaviitteessä 27 mainittu asia Italia v. komissio, tuomion 78 kohta; edellä alaviitteessä 27 mainittu asia Cassa di Risparmio di Firenze, tuomion 132 kohta ja edellä alaviitteessä 27 mainitut yhdistetyt asiat Air Liquide Industries Belgium, tuomion 30 kohta.

48. Riidanalaisia säännöksiä ei voida pitää yleisinä vero- tai talouspoliittisina toimenpiteinä, koska niitä ei sovelleta kaikkiin taloudellisiin toimijoihin vaan ainoastaan perheyhtiöihin. [29] Kyseinen toimenpide vaikuttaa ensi näkemältä myös siltä, että se on omiaan haittaamaan jäsenvaltioiden välistä kauppaa ja vääristämään kilpailua. Vaikka säännöksillä suositaankin perheyhtiöitä, niissä ei aseteta erityisiä rajoja näiden yritysten enimmäiskoolle eikä liioin verovapautuksen enimmäismäärälle, joten niitä ei voida pitää etenkään vähämerkityksisenä tukena. [30]

49. Näin ollen Wetboek van Successierechtenin riidanalaiset säännökset edellyttivät EY 88 artiklan 3 kohdan nojalla lähtökohtaisesti komission hyväksyntää.

50. EY:n perustamissopimuksen yleisestä rakenteesta seuraa kuitenkin, ettei EY 88 artiklan mukainen menettely voi koskaan johtaa perustamissopimuksen erityismääräysten vastaiseen tulokseen. Näin ollen komissio ei voi pitää valtiontukea, joka on muiden perustamissopimuksen määräysten – nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa sijoittautumisvapauden – vastainen, yhteismarkkinoille soveltuvana. [31]

Verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen

51. Belgian hallitus vetoaa oikeuttamisperusteena myös verovalvonnan tehokkuuden turvaamiseen.

52. Yhteisöjen tuomioistuin on toki useasti todennut, että verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen on yksi sellaisista yleistä etua koskevista pakottavista syistä, joilla voidaan perustella perustamissopimuksessa taattujen perusvapauksien käyttämisen rajoittaminen. [32]

53. Se, että pelkästään verovalvontaan liittyvistä syistä verovapautus evätään perheyhtiöiden, jotka työllistävät pysyvästi viisi työntekijää yksinomaan toisessa jäsenvaltiossa, osuuksien tai osakkeiden osalta, ylittää kuitenkin sen, mikä on katsottava tarpeelliseksi.

29 – Ks. edellä alaviitteessä 27 mainitut yhdistetyt asiat Air Liquide Industries Belgium, tuomion 32 kohta.

30 – Ks. tältä osin EY:n perustamissopimuksen 87 ja 88 artiklan soveltamisesta vähämerkityksiseen tukeen 12.1.2001 annettu komission asetus (EY) N:o 69/2001 (EYVL L 10, s. 30), jonka voimassaolo päättyi 31.12.2006.

31 – Ks. edellä alaviitteessä 19 mainittu asia komissio v. Saksa, tuomion 78 kohta, jossa viitataan asiaan 73/79, komissio v. Italia, tuomio 21.5.1980 (Kok. 1980, s. 1533, 11 kohta) ja asiaan C-225/91, Matra v. komissio, tuomio 15.6.1993 (Kok. 1993, s. I-3203, Kok. Ep. XIV, s. I-233, 41 kohta).

32 – Ks. esim. asia C-250/95, Futura Participations ja Singer, tuomio 15.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2471, 31 kohta) ja asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok. 2006, s. I-8203, 47 kohta).

Ainakin jos perintöverovelvollisen kotipaikka on edelleen Belgiassa, viranomaiset voivat nimittäin ilman muuta vaatia häntä esittämään säännöllisin väliajoin todisteet perheyhtiön työntekijöiden lukumäärästä, vaikka yhtiön itsensä kotipaikka olisi toisessa jäsenvaltiossa. [33] Tähän tarkoitukseen soveltuvat esimerkiksi palkkaluettelot tai toisessa jäsenvaltiossa maksettuja sosiaaliturvamaksuja koskevat asiakirjat.

54. Näin ollen verovalvonnan tehokkuuden turvaamiseen perustuva oikeuttamisperuste ei tule kyseeseen riippumatta siitä, minkälaiset mahdollisuudet Belgian verohallinnolla on saada muilta viranomaisilta keskinäistä apua toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen perheyhtiön työllistämistilanteen tarkistamiseksi. [34]

33 – Nyt käsiteltävänä olevan asian sisältö poikkeaa tältä osin asiasta C-406/04, De Cuyper, tuomio 18.7.2006 (Kok. 2006, s. I-6947), johon Belgian hallitus suullisessa käsittelyssä viittasi. De Cuyperin asuinpaikka ei ollut juuri siinä valtiossa, joka oli toimivaltainen maksamaan työttömyyskorvauksen. Yhteisöjen tuomioistuin piti ratkaisevana, että korvauksen saaja asuu toimivaltaisessa valtiossa, jotta kyseinen valtio voi valvoa korvauksen maksamisen edellytyksiä (ks. erityisesti asiassa De Cuyper annetun tuomion 47 kohta).

34 – Belgian hallitus esittää tältä osin, että jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien verojen, tiettyjen valmisteverojen ja vakuutusmaksuista perittävien verojen alalla 19.12.1977 annettua neuvoston direktiiviä 77/799/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 16.11.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/106/EY (EUVL L 359, s. 30), ei voida soveltaa perintöveroon. Toisaalta kantajat viittasivat suullisessa käsittelyssä Belgian ja Alankomaiden välillä 25.1.1988 tehtyyn viranomaisten keskinäistä apua koskevaan sopimukseen, jota voidaan soveltaa myös perintöveroon.

Verotusvallan jako

55. Belgian hallitus tuo lopuksi esiin vielä sen seikan, että kyseiset säännökset palvelevat verotusvallan jakoa jäsenvaltioiden kesken.

56. Se viittaa tässä yhteydessä asian Van Hilten-van der Heijden [35] tosiseikkoihin ja esittää, että Alankomaat soveltaa perintöverotusta normaaliin tapaan omiin kansalaisiinsa, jotka kuolevat kymmenen vuoden sisällä Alankomaista muuttamisen jälkeen. Tällöin kuitenkin hyvitetään toisessa valtiossa maksettu perintövero. Jos Wetboek van Successierechtenin 60 a §:n mukainen vapautus perintöverosta koskisi tällaisessa tilanteessa alankomaalaisten yhtiöiden osuuksia tai osakkeita, ei olisi Belgian perintöveroa, joka voitaisiin hyvittää Alankomaissa. Tällöin siis pysyisi voimassa Alankomaiden vero, joka puolestaan kumoaisi verovapautuksesta aiheutuvan hyödyn. Verovapautus johtaisi siten ainoastaan siihen, että Alankomaiden osuus jäämistöstä maksettavasta perintöverosta kasvaa.

57. Tältä osin on ensiksikin todettava, että tällä näkökohdalla on joka tapauksessa vain

35 – Mainittu alaviitteessä 3.

hypoteettinen merkitys nyt käsiteltävänä olevan asian tosiseikkojen kannalta. Kantajat nimittäin selvittivät suullisessa käsittelyssä, että perinnönjättäjä muutti 13 vuotta sitten Alankomaista Belgiaan.

58. Epäselvää on myös, miten verovapautuksen rajoittamisella vähintään viisi työntekijää Flanderin hallintoalueella työllistävien perheyhtiöiden omistamiseen saavutetaan se päämäärä, että verotuksellinen etu ei kumoutuisi toisen jäsenvaltion – tässä tapauksessa Alankomaiden – takia. Belgian hallitus olettaa tältä osin, että kun Alankomaiden kansalainen kuolee 10 vuoden sisällä poismuutostaan, Alankomaat kantaa perintöveroa ainoastaan tämän osuuksista tai osakkeista sellaisissa yrityksissä, joiden kotipaikka on Alankomaissa. Tämä ei kuitenkaan ole mitenkään pakollista. Olisi myös ajateltavissa, että poismuuton jälkeen omistusosuuksia verotettaisiin yksinomaan oman valtion kansalaisia koskevan verotustoimivallan perusteella ja riippumatta siitä, missä oli sen yrityksen kotipaikka, josta perinnönjättäjä omisti osuuden. Tällaisessa tapauksessa verovapautus "kumoutuisi" Alankomaiden perintöverotuksen johdosta myös silloin, kun kyseessä olevan yrityksen kotipaikka on Flanderin hallintoalueella ja se työllistää siellä vähintään viisi työntekijää.

59. Nyt käsiteltävänä olevan tapauksen konkreettisista tosiseikoista poiketen Belgian hallituksen näkemys perustuu siihen olettamaan, että Belgian perintövero on hyvitettävä Alankomaissa. Asiassa Kerckhaert ja Morres äskettäin antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuimen suuri jaosto selvensi kuitenkin, että perusvapauksista ei voida johtaa kieltoa kahden valtion harjoittamalle kaksinkertaiselle verotukselle. [36]

60. Kun kulloisetkin verotettavan tapahtuman edellytykset täyttyvät, sekä Belgia että Alankomaat voivat näin ollen rajoituksetta verottaa kantajien perintöä rinnakkain. [37] Se seikka, että Belgian verohallinto vapauttaa perheyhtiön osuudet tai osakkeet verosta, johtaisi siis kahden valtion suorittamassa rinnakkaisessa verotuksessa hyvinkin verotaakan kevenemiseen. Se, säädetäänkö Alankomaiden perintöverosäännöksissä ulkomailla maksetun veron hyvittämisestä, ja jos säädetään, niin missä laajuudessa, ei näin ollen voi vaikuttaa verovapautuksen myöntämiseen Belgiassa.

36 – Asia C-513/04, tuomio 14.11.2006 (Kok. 2006, s. I-10967, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

37 – Sitä, hyväksyykö yhteisöjen tuomioistuin todellakin tällaisen seurauksen asiassa Kerckhaert ja Morres esitettyjen toteamusten mukaisesti myös silloin, kun kyse on erittäin suuresta perintöverorasituksesta, joudutaan kuitenkin vielä odottamaan.

V Ratkaisuehdotus

61. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Rechtbank van eerste aanleg te Hasseltin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

EY 43 artiklan kanssa on ristiriidassa jäsenvaltion tietyn alueen perintöverolainsäädännön säännös, jonka mukaan perheyhtiön osuudet tai osakkeet tai tällaiselta yhtiöltä olevat saatavat vapautetaan perintöverosta, jos yhtiö on perinnönjättäjän kuolemaa edeltäneiden kolmen vuoden ajan työllistänyt vähintään viisi työntekijää ja perilliset tämän jälkeen jatkavat tätä työllistämistä viiden vuoden ajan, tämän vapautuksen rajoittuessa sellaiseen tapaukseen, jossa työntekijät työskentelevät kyseessä olevalla alueella.