Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
VERICA TRSTENJAK
20 päivänä maaliskuuta 2012 [1]

Asia C-31/11

Marianne Scheunemann
vastaan
Finanzamt Bremerhaven

(Bundesfinanzhofin (Saksa) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Perusvapaudet — Rajaaminen — Sijoittautumisvapaus — SEUT 49 artikla — Pääomien vapaa liikkuvuus — SEUT 63 artikla — Perintövero — Perintö, jona on saatu perinnönjättäjän yksityisomaisuuteen kuuluva yhtiöosuus yhden osakkaan pääomayhtiössä, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa — Kansallinen säännös, jossa säädetään veroeduista yhtiöille, joiden kotipaikka tai liikkeenjohto on maan alueella

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävän asian taustalla on Bundesgerichtshofin SEUT 267 artiklan mukaisesti esittämä ennakkoratkaisupyyntö, jossa se esittää unionin tuomioistuimelle kysymyksen, joka koskee pääomien vapaasta liikkuvuudesta annettujen primaarioikeuden määräysten tulkintaa.

2. Ennakkoratkaisupyynnön syynä on Marianne Scheunemannin (jäljempänä pääasian kantaja) ja Finanzamt Bremerhavenin (jäljempänä pääasian vastaaja) välinen riita sellaisen päätöksen lainmukaisuudesta, jolla vahvistettiin Scheunemannin perintövero. Pääasian kantaja, joka peri muun muassa osuuden yhden osakkaan pääomayhtiöstä, jonka kotipaikka on Kanadassa, riitauttaa kansalliseen lainsäädäntöön perustuvan pääomayhtiöiden, joiden kotipaikka on Saksassa tai Euroopan talousalueella (jäljempänä ETA) sijaitsevassa muussa valtiossa, osuuksia koskevien veroetujen soveltamatta jättämisen. Hän vetoaa pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten rikkomiseen. Hänen mukaansa määräykset edellyttävät riidanalaisten veroetujen myöntämistä myös osuuksille sellaisista pääomayhtiöistä, joiden kotipaikka on kolmannessa valtiossa. Hänen kanteensa verovelan vastaavasta mukauttamisesta hylättiin ensimmäisessä oikeusasteessa sillä perusteella, ettei riidanalaisia veroetuja voida arvioida pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta vaan ainoastaan sijoittautumisvapauden kannalta. Sijoittautumisvapaus ei kuitenkaan koske kolmannessa valtiossa sijaitsevaa yhtiötä.

3. Sen lisäksi, onko tällainen erilainen vero-oikeudellinen kohtelu unionin oikeuden mukaista, käsiteltävässä asiassa on kyse pääomien vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden rajaamisesta toisiinsa nähden, ja näitä molempia kysymyksiä on tarkasteltava unionin tuomioistuimen tähänastisen oikeuskäytännön avulla. Tällöin pyritään ensi sijassa asettamaan rajaamiselle selvät kriteerit. Pääasian

1 — Ratkaisuehdotuksen alkuperäinen kieli: saksa.
Oikeudenkäyntikieli: saksa.

erityisessä asiayhteydessä yksittäisten perusvapauksien välisen suhteen määrittely on merkityksellistä etenkin sen vuoksi, että jos pääomien vapaa liikkuvuus väistyisi sijoittautumisvapauden tieltä, kantaja ei voisi vedota unionin oikeuden mukaiseen suojaan saadakseen kansallisessa lainsäädännössä säädetyt veroedut.

II Normatiivinen kehys

A *Unionin oikeus*

4. EY 43 artiklassa (josta on tullut SEUT 49 artikla) määrätään seuraavaa:

”Jäljempänä olevien määräysten mukaisesti kielletään rajoitukset, jotka koskevat jäsenvaltion kansalaisen vapautta sijoittautua toisen jäsenvaltion alueelle. Myös kielletään rajoitukset, jotka estävät jäsenvaltion alueelle sijoittautuneita jäsenvaltion kansalaisia perustamasta kauppaedustajan liikkeitä, sivuliikkeitä ja tytäryhtiöitä.

Jollei pääomia koskevan luvun määräyksistä muuta johdu, sijoittautumisvapauteen kuuluu oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä, erityisesti 48 artiklan toisessa kohdassa tarkoitettuja yhtiöitä, niillä edellytyksillä, jotka sijoittautumisvaltion lainsäädännön mukaan koskevat sen kansalaisia.”

5. EY 56 artiklan 1 kohdassa (josta on tullut SEUT 63 artiklan 1 kohta) määrätään seuraavaa:

”Tämän luvun määräysten mukaisesti kiellettyjä ovat kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.”

6. Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annetun direktiivin 88/361/ETY[2] liitteessä I olevan otsikon XI (Henkilökohtaiset pääomanliikkeet) alla viitataan muun muassa ”Perintöihin ja erityisjälkisäädöksiin perustuviin suorituksiin” (D kohta).

7. EY 58 artikla (nykyisin SEUT 65 artikla) sisältää muun muassa seuraavat määräykset:

”1. Mitä 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;

b) toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään verotusta ja rahoituslaitosten toiminnan vakauden valvontaa koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen, taikka säätää pääomanliikkeitä koskevista ilmoitusmenettelyistä hallinnollisten tietojen tai tilastotietojen saamiseksi taikka toteuttaa toimenpiteitä, jotka ovat perusteltuja yleisen järjestyksen ja turvallisuuden kannalta.

2. Tämän luvun määräykset eivät rajoita sellaisten sijoittautumisoikeuden rajoitusten soveltamista, jotka ovat sopusoinnussa tämän sopimuksen kanssa.

3. Edellä 1 ja 2 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet ja menettelyt eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 56 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.”

2 — EYVL L 178, s. 5.

B *Kansallinen oikeus*

8. Sovellettavat säännökset sisältyvät perintö- ja lahjaverolakiin (Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz, jäljempänä ErbStG), sellaisena kuin sitä sovelletaan kyseiseen vuoteen 2007. [3]

9. ErbStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan kuolemantapauksesta johtuvaan saantoon sovelletaan perintöveroa.

10. ErbStG:n 2 §:n 1 momentin mukaan verovelvollisuus koskee Saksassa asuvan henkilön saamaa koko omaisuutta sillä hetkellä, kun verovelvollisuus syntyy. Siihen sisältyy myös ulkomailla sijaitseva omaisuus eli myös sellaisesta pääomayhtiöstä omistetut osuudet, jonka kotipaikka ei ole Saksassa.

11. ErbStG:n, sellaisena kuin se oli voimassa riidanalaisena ajankohtana, 13 a §:n 1 ja 2 momentissa säädetään etuuksista, jotka koskevat yritysomaisuutta, maa- ja metsätalousyrityksiä ja pääomayhtiöistä omistettuja osuuksia. Siinä todetaan seuraavaa:

”1) Yritysomaisuuden, maa- ja metsätalousomaisuuden ja pääomayhtiöistä omistettujen osuuksien, joita tarkoitetaan 4 momentissa, verovapaa määrä on, jollei 2 momentissa toisin säädetä, yhteensä 225 000 euroa,

1. kun on kyse kuolemantapauksesta johtuvasta saannosta;

– –

2) 1 momentin soveltamisen jälkeen jäljelle jäävästä 4 momentissa tarkoitetun omaisuuden arvosta otetaan huomioon 65 prosenttia.”

12. ErbStG:n 13 a §:n 4 momentin 3 kohdan mukaan ”verovapaata määrää ja alempaan arvoon arvostamista - - sovelletaan pääomayhtiöstä omistettuihin osuuksiin, jos pääomayhtiön kotipaikka tai liikkeenjohto oli Saksassa verovelvollisuuden syntyessä ja jos perinnönjättäjä tai lahjoittaja omisti suoraan yhtiön nimellispääomasta yli neljänneksen.”

13. ErbStG:n 13 a §:n 5 momentin 4 kohdan mukaan verovapaa määrä tai sen osa ja alempaan arvoon arvostaminen poistetaan taannehtivasti, jos saaja on viiden vuoden kuluessa saannosta luovuttanut pääomayhtiöstä omistamansa osuudet osittain tai kokonaan.

14. Oikeudenkäyntiasiakirjoista ilmenee, että verohallinto päätti yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Jäger antaman tuomion [4] johdosta, että ErbStG:n 13 a §:n 1 ja 2 momentin mukaisia veroetuja sovelletaan myös, jos saanto koskee sellaisia pörssissä noteeraamattomia pääomayhtiöitä, joiden kotipaikka on toisessa jäsenvaltiossa. Lisäksi ErbStG:n 13 a §:ää muutettiin kyseisen ajanjakson jälkeen siten, että veroedusta hyötyvään omaisuuteen kuuluvat sittemmin yksityisomistuksessa olevat yli 25 prosentin suuruiset osuudet pääomayhtiöstä, jos sen kotipaikka on Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa. Veroetua ei edelleenkään sovelleta sellaisten yhtiöiden osuuksiin, joiden kotipaikka on valtiossa, joka ei kuulu unioniin tai ETA:han.

III Asiasisältö, pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

15. Saksassa asuva kantaja on helmikuussa 2007 kuolleen, myös Saksassa asuneen isänsä ainoa perillinen. Jäämistöön kuului muun muassa isän osuus kanadalaisesta pääomayhtiöstä, jossa tämä oli ainoa osakas. Tyttären perintöön sovellettiin Saksan perintöveroa rajoituksetta.

3 — Sellaisena kuin se on julkaistu 27.2.1997 (BGBl. I, s. 378) myöhempine muutoksineen.

4 — Asia C-256/06, Jäger, tuomio 17.1.2008 (Kok., s. I-123).

16. Perinnöstä määrättiin perintövero 24.11.2008 tehdyllä päätöksellä. Koska pääomayhtiön kotipaikka tai liikkeenjohto ei ollut Saksassa eikä Euroopan unionin jäsenvaltiossa, ErbStG:n, sellaisena kuin se oli voimassa verovelvollisuuden syntymispäivänä, 13 a §:n 1 ja 2 momentin, luettuna yhdessä sen 4 momentin kanssa, mukaisia veroetuja (eli 225 000 euron verovapaa määrä ja arvostaminen 35 prosentilla alennettuun arvoon) ei myönnetty.

17. Kantaja nosti menestyksettömän oikaisuvaatimuksen jälkeen tästä päätöksestä kanteen Finanzgerichtissa ja vetosi erityisesti EY 56 artiklan rikkomiseen. Tilanteen arviointiperusteena on hänen mukaansa sovellettava pääomien vapaata liikkuvuutta. Se edellyttää, että kyseisiä veroetuja sovelletaan myös sellaisten pääomayhtiöiden osuuksiin, joiden kotipaikka on kolmannessa valtiossa.

18. Finanzgericht hylkäsi kanteen ja esitti perusteluna, ettei kyseisiä veroetuja voida arvioida pääomien vapaan liikkuvuuden vaan ainoastaan sijoittautumisvapauden kannalta, mistä seuraa, ettei veroetua voida soveltaa kolmannessa maassa sijaitsevaan yhtiöön. Kantaja riitauttaa tämän päätöksen Bundesfinanzhofille tekemässään Revision-valituksessa.

19. Bundesfinanzhof kyseenalaistaa Finanzgerichtin perustelut viittaamalla siihen, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kaikenlaisten perintöjen verotus kuuluu pääomanliikkeitä koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan. Sen mukaan tarvitaan unionin tuomioistuimen ratkaisu siitä, onko unionin oikeuden mukaista, ettei kansallisia veroetuja sovelleta sellaisten pääomayhtiöiden osuuksien saantoon, joiden kotipaikka ja liikkeenjohto ovat kolmannessa valtiossa. Tämän vuoksi se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko EY 56 artiklan 1 kohtaa, luettuna yhdessä EY 58 artiklan kanssa, tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion säännöstölle, jossa säädetään jäämistöön kohdistuvan perintöveron laskemisesta siten, että yksityisomaisuuteen kuuluva osuus yhden osakkaan pääomayhtiöstä, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto ovat Kanadassa, on arvostettava täyteen arvoon, kun taas vastaavanlaiseen osuuteen pääomayhtiöstä, jonka kotipaikka tai liikkeenjohto ovat kyseisessä jäsenvaltiossa, sovelletaan omaisuuden laadun mukaan myönnettävää vähennystä verovapaan määrän muodossa ja jäljelle jäävästä arvosta otetaan huomioon ainoastaan 65 prosenttia?”

IV Menettely unionin tuomioistuimessa

20. Ennakkoratkaisupyyntö, joka on päivätty 15.12.2010, saapui unionin tuomioistuimen kirjaamoon 20.1.2011.

21. Saksan hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa määrätyssä määräajassa.

22. Koska kukaan menettelyn osapuolista ei vaatinut suullisen käsittelyvaiheen aloittamista, ratkaisuehdotus nyt käsiteltävässä asiassa voitiin laatia 7.2.2012 pidetyn unionin tuomioistuimen yleiskokouksen jälkeen.

V Ennakkoratkaisumenettelyn osapuolten pääasialliset lausumat

A *Sovellettava perusvapaus*

23. Sekä Saksan hallitus että komissio viittaavat siihen, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuolemantapauksesta johtuva saanto on pääomanliikkeen muoto, johon sovelletaan täysin valtionsisäisiä tapauksia lukuun ottamatta SEUT 63 artiklaa. Tästä oikeuskäytännöstä ilmenee, että perintöverosäännös, jonka mukaan jäämistö arvostetaan alempaan arvoon, on pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.

24. Sen toteamiseksi, koskeeko tietty kansallinen säännöstö pääomien vapaata liikkuvuutta vai sijoittautumisvapautta, on viimekädessä kuitenkin merkitystä sillä, mikä unionin oikeuden määräys on pääasiallisesti kyseessä. Tällöin on tehtävä kokonaisvaltainen tarkastelu, jossa otetaan huomioon riidanalaisen kansallisen säännöksen sääntelyn kohde, sen muu tarkoitus ja omistuksen tosiasiallinen jakautuminen pääasiassa. Pääasiassa on etupäässä kyse sijoittautumisvapautta koskevista säännöksistä. Saksan hallitus ja komissio katsovat yksimielisesti, ettei kantaja voi vedota tähän perusvapauteen, koska EUT-sopimuksen määräyksissä sijoittautumisvapaudesta ei ole sellaista kohtaa, jonka mukaan määräysten soveltamisala ulottuisi tilanteisiin, joissa on kyse rajat ylittävästä suhteesta kolmanteen valtioon.

B *Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen olemassaolo*

25. Sekä Saksan hallitus että komissio esittävät toissijaisesti huomautuksia siitä, onko pääasiassa kyse pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksesta.

26. Saksan hallitus rajoittuu toteamaan, että pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaa sivutaan, kun taas komissio myöntää nimenomaisesti tämän perusvapauden rajoituksen. Riidanalaisessa kansallisessa säännöksessä suljetaan yhtiöosuuksien osalta verovapaa määrä ja alempaan arvoon arvostaminen pois, kun kyseisen yhtiön kotipaikka ja liikkeenjohto ovat ulkomailla. Jos jäämistö sisältää tällaisten yhtiöiden osuuksia, sen arvo pienenee tämän vuoksi sellaiseen jäämistöön nähden, joka sisältää osuuksia yhtiöistä, joiden kotipaikka tai liikkeenjohto on Saksassa. Tämä tarkoittaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista.

C *Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttaminen*

27. Saksan hallitus katsoo pääasiassa kyseisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeutetuksi. Sen mukaan erityisesti perustavanlaatuiset työllisyyspoliittiset seikat puoltavat kyseisiä veroetujen rajoituksia. Seuraanto kolmansissa valtioissa sijaitsevissa yrityksissä ei ole objektiivisesti verrannollinen seuraantoon yrityksissä, joiden kotipaikka on Euroopan unionissa tai ETA:ssa. Koska veroeduilla on edellytyksiä, on lisäksi olemassa huomattava tarve vero-oikeudelliseen valvontaan, jota ei voida taata samalla tavalla sellaisen pääomayhtiön osalta, jonka kotipaikka on Kanadassa.

28. Komissio ei sen sijaan katso pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta oikeutetuksi. Kansallisen lainsäätäjän tavoitteesta olla rasittamatta liiallisesti yritysomaisuuden perillisiä ja välttää yrityksen luovutus tai liiallinen rasittaminen perintöveroa kannettaessa komissio esittää, ettei ole syytä olettaa, että tavoitellut päämäärät voitaisiin saavuttaa vain rajoittamalla etu kotimaisten yhtiöiden osuuksiin. Komissio väittää puuttuvasta verrannollisuudesta, ettei mikään puolla tilanteiden, joissa yhtiön kotipaikka tai liikkeenjohto on Saksassa, erottamista niistä tilanteista, joissa liittymäkohdat ovat ulkomailla, olipa kyse toisesta jäsenvaltiosta tai kolmannesta valtiosta. Lopuksi se esittää, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä käy ilmi, etteivät jäsenvaltiot voi vedota mahdollisiin puuttuvaan vastavuoroisuuteen perustuviin väitteisiin rajoittaakseen pääomien vapaata liikkuvuutta kolmansiin valtioihin liittyvissä tapauksissa.

VI Oikeudellinen arviointi

A *Alustavat huomautukset*

29. Riidanalaisen sääntelyn monimutkaisuuden ja kyseisenä ajanjaksona tehtyjen lainsäädäntömuutosten vuoksi on suositeltavaa tehdä yhteenveto sen olennaisista piirteistä. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, käsiteltävä asia koskee perintöveron laskemista kansallisen sääntelyn mukaisesti sellaisessa tapauksessa, jossa jäämistössä on yksityisomaisuuteen kuuluva

yhtiöosuus, jonka on oltava vähintään 25 prosenttia nimellispääomasta. Säännöstön mukaan tähän osuuteen sovelletaan vähennystä verovapaan määrän muodossa ja jäljelle jäävä arvo otetaan huomioon 65 prosentin suuruudelta. Nämä edut olivat alun perin voimassa vain silloin, kun kyseisen yhtiön kotipaikka tai liikkeenjohto oli Saksassa, mutta ei kuitenkaan silloin, kun yhtiön kotipaikka ja liikkeenjohto olivat ulkomailla. Asiassa Jäger annetun tuomion, jossa tämän säännöstön todettiin olevan vastoin pääomien vapaata liikkuvuutta,[5] johdosta kansallinen lainsäätäjä luopui osittain tästä erottelusta ja laajensi edellä mainitut veroedut yhtiöihin, joiden kotipaikka ja liikkeenjohto ovat ETA:ssa. Käsiteltävän asian erikoisuus liittyy siihen, että pääasiassa molemmat liittymäkohdat sijaitsevat Euroopan ulkopuolisessa kolmannessa valtiossa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, onko riidan kohteena oleva säännöstö tällaisissa olosuhteissa pääomien vapaan liikkuvuuden mukainen.

30. Selvyyden vuoksi on aluksi vahvistettava yksittäiset tarkastelun kohteet joidenkin päätelmien pohjalta. Ennakkoratkaisukysymykseen vastaaminen edellyttää aluksi sen toteamista, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä ylipäätään sovelletaan. Tämä taas riippuu siitä, mikä on tämän perusvapauden suhde mahdollisesti myös sovellettaviin sijoittautumisvapautta koskeviin määräyksiin nähden. Tämä on tarkastelun painopiste, joka on ratkaiseva sen myöhemmälle kululle. Vasta tämän jälkeen voidaan todeta, minkä oikeudellisen arviointiperusteen pohjalta riidanalaisen säännöstön unionin oikeuden mukaisuutta voidaan arvioida. Sitä taustaa vasten, että pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisala koskee perusvapauksista ainoana kolmansiin valtioihin liittyviä tilanteita, kysymys mahdollisen rajoituksen oikeuttamisesta on esitettävä vasta sitten, jos tämän perusvapauden soveltamista ei suljeta pois.

B *Sovellettava perusvapaus*

1. Rajoittamiskriteerit

31. Siihen kysymykseen vastaamiseksi, mikä perusvapaus on ratkaiseva arviointiperusta, on selvitettävä, mikä unionin oikeuden määräys on pääasiallisesti kyseessä.[6] On tehtävä kokonaistarkastelu, jossa otetaan huomioon kyseisen kansallisen säännöstön kohde,[7] muu tavoite ja myös omistuksen tosiasiallinen jakautuminen pääasiassa.

32. Kansallista säännöstöä on lähtökohtaisesti tarkasteltava kahdesta kyseeseen tulevasta perusvapaudesta vain yhden osalta, kun toinen niistä on täysin toissijainen siihen nähden ja voidaan liittää siihen.[8] Näin on silloin, kun vaikutukset, joita kansallisella sääntelyllä on perusvapauden harjoittamiseen, ovat vain väistämätön seuraus toisen, tämän sääntelyn kohteena ensisijaisesti olevan perusvapauden rajoittamisesta.[9] Mikäli tiettyä painopistettä ei voida osoittaa, koska säännöstö koskee suoraan molempia tarkasteltavia perusvapauksia, ne molemmat ovat sovellettavissa samalla tavalla.[10]

5 — Edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Jäger, tuomion 56 kohta.

6 — Ks. julkisasiamies Alberin 14.10.2000 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-251/98, Baars, tuomio 13.4.2000 (Kok., s. I-2787, 28–30 kohta).

7 — Ks. asia C-196/04, Cadbury Schweppes ja Cadbury Schweppes Overseas, tuomio 12.9.2006 (Kok., s. I-7995, 31–33 kohta); asia C-452/04, Fidium Finanz, tuomio 3.10.2006 (Kok., s. I-9521, 34 ja 44–49 kohta); asia C-374/04, Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, tuomio 12.12.2006 (Kok., s. I-11673, 37 ja 38 kohta); em. asia Test Claimants in the FII Group Litigation, tuomion 36 kohta ja asia C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, tuomio 13.3.2007 (Kok., s. I-2107, 26–34 kohta) ja yhdistetyt asiat C-436/08 ja C-437/08, Haribo ja Österreichische Salinen, tuomio 10.2.2011 (Kok., s. I-305, 34 kohta).

8 — Ks. asia C-275/92, Schindler, tuomio 24.3.1994 (Kok., s. I-1039, 22 kohta); asia C-390/99, Canal Satélite Digital, tuomio 22.1.2002 (Kok., s. I-607, 31 kohta); asia C-71/02, Kaner, tuomio 25.3.2004 (Kok., s. I-3025, 46 kohta); asia C-36/02, Omega, tuomio 14.10.2004 (Kok., s. I-9609, 26 kohta); asia C-20/03, Burmanjer ym., tuomio 26.5.2005 (Kok., s. I-4133, 35 kohta) ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Fidium Finanz, tuomion 34 kohta.

9 — Ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Omega, tuomion 27 kohta; edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas, tuomion 33 kohta; edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Fidium Finanz, tuomion 48 kohta; asia C-492/04, Lasertec, määräys 10.5.2007 (Kok., s. I-0000, 25 kohta); asia C-102/05, A ja B, määräys 10.5.2007 (Kok., s. I-3871, 27 kohta); asia C-231/05, Oy AA, tuomio 18.7.2007 (Kok., s. I-6373, 24 kohta); asia C-464/05, Geurts ja Vogten, tuomio 25.10.2007 (Kok., s. I-9325, 16 kohta); asia C-414/06, Lidl Belgium, tuomio 15.5.2008 (Kok., s. I-3601, 16 kohta); asia C-284/06, Burda, tuomio 26.6.2008 (Kok., s. I-4571, 74 kohta); asia C-326/07, komissio v. Italia, tuomio 26.3.2009 (Kok., s. I-2291, 39 kohta); asia C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, tuomio 18.6.2009 (Kok., s. I-5145, 35 kohta) ja asia C-384/08, Attanasio Group, tuomio 11.3.2010 (Kok., s. I-2055, 40 kohta).

10 — Asia C-157/05, Holböck, tuomio 24.5.2007 (Kok., s. I-4051, 24 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainittu asia komissio v. Italia, tuomion 36 kohta ja asia C-543/08, komissio v. Portugali, tuomio 11.11.2010 (Kok., s. I-11241, 43 kohta).

33. Riidanalaisen kansallisen säännöstön kohteena ovat kuolemantapauksesta johtuvan saannon vero-oikeudelliset seuraukset. Välitön verotus – johon myös kyseinen perintövero kuuluu – kuuluu tosin periaatteessa jäsenvaltioiden toimivaltaan. Unionin tuomioistuin on kuitenkin todennut, että jäsenvaltioiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta, erityisesti perusvapauksia. [11] Unionin tuomioistuin voi näin ollen tarkastaa riidanalaisen kansallisen säännöstön unionin oikeuden mukaisuuden. On siis tarkasteltava vain vaikutuksia, joita sillä mahdollisesti on pääomien vapaaseen liikkuvuuteen ja sijoittautumisvapauteen.

2. Kansallisen sääntelyn vaikutus perusvapauksiin

a) Pääomien vapaa liikkuvuus

i) Asiallinen soveltamisala

34. Pääomien vapaasta liikkuvuudesta on joka tapauksessa todettava, että tämän perusvapauden soveltamisalaa sivutaan, koska pääasiassa on kyse kuolemantapauksesta johtuvasta saannosta. Tällainen tapaus kuuluu, kuten jäljempänä yksityiskohtaisesti selvitetään, pääomien vapaan liikkuvuuden alaan.

35. EUT-sopimuksessa ei määritellä pääomanliikkeiden käsitettä. Koska SEUT 63 artiklassa etupäässä toistetaan direktiivin 88/361 1 artiklan sisältö ja riippumatta siitä, että tämä direktiivi perustuu ETY:n perustamissopimuksen 69 artiklaan ja 70 artiklan 1 kohtaan (ETY:n perustamissopimuksen 67–73 artikla on korvattu EY:n perustamissopimuksen 73 b–73 g artiklalla, joista on puolestaan tullut EY 56–EY 60 artikla, jotka ovat nyt SEUT 63–SEUT 66 artikla), vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin liitteessä oleva pääomanliikkeiden nimikkeistö säilyttää ohjeellisen luonteensa käsitteen ”pääomanliikkeet” määrittelyssä. [12]

36. Tältä osin unionin tuomioistuin on muistuttanut muun muassa, että perinnöt, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle, kuuluvat direktiivin 88/361 liitteen I otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alaan ja että perinnöt ovat pääomanliikkeitä niitä tapauksia lukuun ottamatta, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle. [13]

37. Kansallisen perintövero-oikeuden säännökset koskevat pääomien vapaata liikkuvuutta, koska on kyse toisessa valtiossa sijaitsevan omaisuuden saannosta. Kuolemantapauksesta johtuva saanto on unionin tuomioistuimen mukaan rajat ylittävä toimi, joka on edellytys pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan kuulumiselle. [14] Perinnöllä kuolleen henkilön jättämä omaisuus siirtyy yhdelle tai useammalle henkilölle, eli tähän omaisuuteen kuuluvat oikeudet ja velvollisuudet siirtyvät perillisille.

11 — Ks. asia C-319/02, Manninen, tuomio 7.9.2004 (Kok., s. I-7477, 19 kohta); asia C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, tuomio 14.9.2006 (Kok., s. I-8203, 15 kohta) ja asia C-347/04, Rewe Zentralfinanz, tuomio 29.3.2007 (Kok., s. I-2647, 21 kohta) ja edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Jäger, tuomion 23 kohta.

12 — Ks. Asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999 (Kok., s. I-1661, 21 kohta); yhdistetyt asiat C-519/99-C-524/99 ja C-526/99-C-540/99, Reisch ym., tuomio 5.3.2002 (Kok., s. I-2157, 30 kohta); asia C-513/03, Van Hilten-van der Heijden, tuomio 23.2.2006 (Kok., s. I-1957, 39 kohta); edellä alaviitteessä 41 mainittu asia Fidium Finanz, tuomion 41 kohta ja asia C-25/10, Missionswerk Werner Heukelbach, tuomio 10.2.2011 (Kok., s. I-497, 15 kohta). SEUT 63 artiklassa tarkoitetun käsitteen ”pääomanliikkeet” tulkinta on esimerkki unionin normihierarkian eriasteisten säännösten johdonmukaisesta tulkinnasta. Tässä tilanteessa unionin tuomioistuin tulkitsee primaarioikeutta tukeutumalla siitä annettuun sekundaarioikeuteen (ks. tästä Grundmann, S., ”Inter-Instrumental-Interpretation, Systembildung durch Auslegung im Europäischen Unionsrecht”, *Rabels Zeitschrift für ausländisches und internationales Privatrecht*, nide 75, 2011, s. 898).

13 — Ks. edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Jäger, tuomion 25 kohta.

14 — Ks. asia C-364/01, Barbier, tuomio 11.12.2003 (Kok., s. I-15013, 58 kohta) ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Hilten-van der Heijden, tuomion 41 ja 42 kohta.

38. Kun henkilö, joka asuu kuollessaan jäsenvaltiossa, jättää myös tässä jäsenvaltiossa asuvalle henkilölle perinnöksi toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön, ei ole unionin tuomioistuimen mukaan missään tapauksessa kyse puhtaasti valtionsisäisestä tilanteesta [15] Saman täytyy päteä kyseessä olevan kaltaisiin tapauksiin, jossa perinnönjättäjä on jättänyt ainoalle perilliselleen perinnöksi kaikki osuudet sellaisesta pääomayhtiöstä, jonka kotipaikka on kolmannessa valtiossa. Lisäksi perinnöt, jotka koskevat kolmannessa valtiossa sijaitsevan yhtiön osuuksia, kuuluvat lähtökohtaisesti pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan, koska pääomien vapaa liikkuvuus taataan SEUT 63 artiklan 1 kohdan mukaisesti myös kolmansiin valtioihin nähden. Pääasiassa kyseessä oleva perintö on rajat ylittävä siirto, joka vastaa edellä mainittua pääomanliikkeen käsitettä.

39. Näin ollen on todettava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen säännöstö voi lähtökohtaisesti kuulua pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamisalaan.

ii) Rajoitus

40. SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisesti rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä. Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että toimenpiteisiin, jotka SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät perinnön ollessa kyseessä toimenpiteet, joista seuraa, että muussa kuin siinä valtiossa, jossa kyseinen omaisuus sijaitsee ja joka perintöverottaa kyseistä omaisuutta, asuneen henkilön jäämistön arvo pienenee. [16]

41. Käsiteltävässä asiassa riidanalaisessa säännöstössä suljetaan yhtiöosuuksien osalta ErbStG:n 13 a §:n 1 momentin 1 kohdan mukainen verovapaa määrä ja ErbStG:n 13 a §:n 2 momentin mukainen alempaan arvoon arvostaminen pois, kun kyseisen yhtiön kotipaikka ja liikkeenjohto ovat ulkomailla. Tämän vuoksi jäämistöä, joka sisältää osuuksia tällaisista yhtiöistä, kohdellaan verovelvollisen näkökulmasta epäedullisemmin sellaiseen jäämistöön nähden, joka sisältää osuuksia sellaisista yhtiöistä, joiden kotipaikka tai liikkeenjohto on Saksassa. Tämä tarkoittaa lopulta perillisen kannalta jäämistön arvon alenemista ja on näin ollen katsottava pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukseksi.

b) Sijoittautumisvapaus

42. Riidanalainen kansallinen säännöstö koskee erityisen tavoitteensa ja kohteensa vuoksi kuitenkin myös sijoittautumisvapauden soveltamisalaa.

i) Arviointiperuste, joka koskee selvää vaikutusvaltaa yhtiössä

43. Sijoittautumisvapauden soveltamista voisi puoltaa se seikka, ettei kyseistä säännöstöä sovelleta yleisesti jokaiseen tapaukseen, jossa saadaan yhtiöosuuksia kuolemantapauksen vuoksi, vaan vain kohdistetusti tiettyihin tilanteisiin. ErbStG:n 13 a §:n 1 ja 2 momentin, luettuna yhdessä 4 momentin 3 kohdan kanssa, mukaan veroedut verovapaan määrän ja alempaan arvoon arvostamisen muodossa tulevat kyseeseen vasta, ”kun perinnönjättäjällä oli suoraan omistuksessaan enemmän kuin neljäsosa yhtiön nimellispääomasta“. Sen soveltamisen rajoittamisella yhtiöosuuksiin tietystä prosenttimäärästä alkaen voisi – mitä tarkastelen jäljempänä – olla seurauksia pääomien vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden rajaamiselle.

15 — Ks. edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Jäger, tuomion 26 kohta.

16 — Ks. edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Van Hilten-van der Heijden, tuomion 44 kohta, edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Jäger, tuomion 32 kohta ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Missionswerk Werner Heukelbach, tuomion 22 kohta.

44. SEUT 49 artiklan ja sitä seuraavien artikloiden mukainen sijoittautumisvapaus koskee luonnollisen henkilön tai oikeushenkilön sijoittautumista toiseen jäsenvaltioon itsenäisen ammatin harjoittamiseksi. Tämä tarkoittaa pysyväisluonteista taloudellisen toiminnan tosiasiallista harjoittamista toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteästä toimipaikasta käsin.[17] Sijoittautumisen käsite on hyvin laaja ja merkitsee unionin kansalaisen mahdollisuutta osallistua pysyvästi ja jatkuvasti muun kuin sen jäsenvaltion taloudelliseen elämään, josta hän on peräisin.[18]

45. Asiassa Baars annettu tuomio[19] soveltuu parhaiten sijoittautumisvapauden olemuksen ymmärtämiseen, etenkin siinä erityisessä ja nyt kyseessä olevassa tapauksessa, jossa on kyse pääomayhtiön osakkaan toiminnasta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tuossa tuomiossa, että perustamissopimuksen määräyksiä sijoittautumisvapaudesta sovelletaan sellaiseen tapaukseen, jossa sen jäsenvaltion kansalainen, jossa myös hänen kotipaikkansa oli, omistaa 100 prosenttia toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevan yhtiön pääomasta. Yhteisöjen tuomioistuin perusteli ratkaisuaan sillä, että tällainen osuus antaa osakkeenomistajalle sellaisen vaikutusvallan yhtiön päätöksiin, että hän voi päättää sen toiminnasta. Koska sijoittautumisvapauteen kuuluu muun muassa jäsenvaltion kansalaisen oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä ja erityisesti yhtiöitä jossakin toisessa jäsenvaltiossa, tätä perusvapautta koskevien primaarioikeuden määräysten soveltaminen on katsottava perustelluksi myös kuvatunlaisessa tapauksessa, jossa osakkeenomistaja harjoittaa merkittävää toimintaa yhtiössä.

46. Asiassa Baars annetusta tuomiosta alkaen oikeuskäytännössä on tunnustettu, että kansalliset säännökset sellaisista omistusosuuksista, jotka antavat selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta, kuuluvat perustamissopimuksen sijoittautumisvapautta koskevien määräysten asialliseen soveltamisalaan.[20] Tätä oikeuskäytäntöä voidaan nykyisin pitää vakiintuneena. Tämän vuoksi on myös johdonmukaista tarkastella käsiteltävässä asiassa kyseessä olevaa kansallista säännöstöä siltä kannalta, koskevatko myös sitä sijoittautumisvapaudesta annetut määräykset. Tällöin sen lainsäädännöllisen tarkoituksen pitäisi kohdistua sellaisiin osakkuuksiin, jotka antavat osuuksien omistajalle oikeuskäytännössä tarkoitetun selvän vaikutusvallan yhtiössä. Tällöin on kyseenalaista, voidaanko kansallisen lainsäätäjän asettama kynnys yli neljäsosasta yhtiön nimellispääomaa katsoa riittävän korkeaksi, jotta se täyttää oikeuskäytännössä asetetut vaatimukset.

47. On selvää, että mainituissa kansallisissa säännöksissä vain vahvistetaan osakkuuden vähimmäissuuruus, josta alkaen veroetuja myönnetään. Kansallinen säännös voi tämän vuoksi kattaa myös tilanteen, jossa osuuksien omistajalla on, kuten käsiteltävässä asiassa, paljon suurempi osuus yhtiöpääomasta. Juuri sellaisessa tapauksessa, josta on kyse pääasiassa ja jossa kyseinen kantaja omistaa 100 prosenttia yhtiön pääomasta, ei voi olla epäilystä siitä, että hänen vaikutusvaltansa yhtiön päätöksiin on kansallisen yhtiöoikeuden ja yhtiöjärjestyksen mukaan huomattava, ellei yksinomainen. Unionin tuomioistuimen toteamuksia asiassa Baars voidaan mielestäni soveltaa tähän asiaan asiasisällön yhtäläisyyksien vuoksi. Unionin tuomioistuin katsoi asiassa Baars perustellusti, että se, jolla on tällainen vaikutusvalta yhtiössä, käyttää sijoittautumisvapauttaan.[21] Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien säännösten soveltaminen ei sitä vastoin ole mahdollista. Vastaavasti viimeksi mainittu väistyy sijoittautumisvapauden tieltä.

17 — Ks. asia C-221/89, Factortame II, tuomio 25.7.1991 (Kok., s. I-3905, 20 kohta) ja asia C-55/94, Gebhard, tuomio 30.11.1995 (Kok., s. I-4165, 25 kohta).

18 — Ks. edellä alaviitteessä 17 mainittu asia Gebhard, tuomion 25 kohta ja asia C-470/04, N, tuomio 7.9.2006 (Kok., s. I-7409, 26 kohta).

19 — Edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Baars, tuomio 13.4.2000.

20 — Ks. asia C-112/05, komissio v. Saksa, tuomio 23.10.2007 (Kok., s. I-8995, 13 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainittu asia komissio v. Italia, tuomion 34 kohta; asia C-81/09, Idryma Typou, tuomio 21.10.2010 (Kok., s. I-10161, 47 kohta); edellä alaviitteessä 10 mainittu asia komissio v. Portugal, tuomion 41 kohta ja asia C-212/09, komissio v. Portugal, tuomio 10.11.2011 (Kok., s. I-10889, 43 kohta).

21 — Ks. edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Baars, tuomion 22 kohta.

48. Tämä ei kuitenkaan estä esittämästä perustavanlaatuisia toteamuksia tämän kynnysarvon suuruudesta, kun tarkastelun ulkopuolelle jätetään pääasian tosiasiallinen tilanne. Nimellispääomasta yli neljäsosan omistaminen ei kaikissa tapauksissa takaa mahdollisuutta päättää yhtiön toiminnasta. Merkittävää on sen sijaan se, kuinka yhtiön osakkeet ovat hajautuneet.[22] Kuten Saksan hallitus vakuuttavasti esitti viittaamalla sovellettaviin kansallisen yhtiöoikeuden säännöksiin, myös suhteellisen pieni vähintään 25 prosentin osuus antaa osuuksien omistajalle vaikutusvaltaa pääomayhtiössä. Tällainen osakkuus antaa hänelle nimittäin määrävähemmistön tärkeissä, yrityksen jatkuvuutta koskevissa päätöksissä. Näin ollen esimerkiksi jokainen osakeyhtiön yhtiöjärjestyksen muutos edellyttää osakeyhtiölain (Aktiengesetz, jäljempänä AktG)[23] 179 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan yhtiökokouksen päätöstä, joka on tehtävä vähintään kolmen neljäsosan enemmistöllä siitä yhtiöpääomasta, joka on edustettuna päätöksentekohetkellä. Yhtiöjärjestyksen muutos voidaan vastaavasti estää hylkäämällä se vähintään 25 prosentin vähemmistöllä siitä yhtiöpääomasta, joka on edustettuna päätöksentekohetkellä. Samoin on rajavastuuyhtiön tapauksessa, jonka osalta jokainen yhtiöjärjestyksen muutos edellyttää rajavastuuyhtiöistä annetun lain (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, jäljempänä GmbHG)[24] 53 §:n 2 momentin mukaan sellaisten osakkaiden päätöstä, joilla on kolmen neljäsosan enemmistö annetuista äänistä. Mikäli tätä enemmistöä ei saavuteta, ei myöskään voida tehdä päätöstä yhtiöjärjestyksen muuttamisesta.

49. Näillä seikoilla lienee ollut merkityksensä, kun Saksan lainsäätäjä on vahvistanut kynnysarvon, josta alkaen veroetuja myönnetään. Kuten Saksan hallituksen[25] ja komission[26] huomautuksista käy ilmi, veroedut koskivat nimenomaan olennaisia yhtiöosuuksia perineitä. Säännöstön tavoitteena oli keventää heidän verotaakkaansa ja kannustaa heitä yrittäjyyteen. Tällä tavoin pyrittiin varmistamaan yritysten ja työpaikkojen jatkuvuus kriittiseksi todetussa vaiheessa, jossa yritys luovutetaan perinnön johdosta. Tämä edellyttää kuitenkin selvää vaikutusvaltaa yrityksissä, joten edun kohderyhmän pitäisi sisältää vain sellaisia yhtiöosuuksia perineet, jotka antavat omistajilleen päätösvaltaa. Kansallisen yhtiö- ja verolainsäädännön tarkastelun johdosta tehdyt päätelmät tukevat näin ollen sitä käsitystä, että tämän säännöstön kohteena ovat sellaiset osuudet, jotka antavat oikeuskäytännössä tarkoitetun selvän vaikutusvallan yhtiössä.

50. Tarkastelu tähänastisen oikeuskäytännön valossa ei johda muunlaiseen päätelmään. On viitattu asiaan Lasertec,[27] jossa riidanalainen kansallinen toimenpide koski tilanteita, joissa ulkomailla asuva yhtiö omistaa yli neljäsosan maassa asuvasta yhtiöstä. Asianosaisella oli lisäksi kaksi kolmasosaa yhtiöpääomasta, joten sijoittautumisvapaus oli sovellettavissa. Asiassa Truck Center[28] riidanalainen kansallinen toimenpide oli rajoitettu vähintään 25 prosentin osuuksiin. Asianosaisella oli 48 prosenttia pääomasta, mikä antoi hänelle unionin tuomioistuimen mukaan selvän vaikutusvallan. Tämä oikeuskäytäntö osoittaa, että jo laissa säädetty vähimmäisedellytys yli neljäsosasta yhtiön nimellispääomasta riittää soveltamisalaan kuulumiseen. Tämän täytyy päteä etenkin silloin, kun osakkeenomistajalla, kuten pääasiassa, on jopa 100 prosenttia yhtiön pääomasta.

51. Koska pääasiassa on kyseessä selvä vaikutusvalta yhtiössä, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan olisi lähtökohtaisesti sovellettava sijoittautumisvapautta.

22 — Ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia komissio v. Italia, tuomion 38 kohta.

23 — Osakeyhtiölaki (Aktiengesetz), joka on annettu 6.9.1965 (BGBl. 1965 I, s. 1089), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2011 annetun lain 2 §:n 49 momentilla (BGBl. I, s. 3044).

24 — Rajavastuuyhtiöistä annettu laki (Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Bundesgesetzblatt Teil III, järjestysnro 4123-1, sellaisena kuin se on julkaistuna ja tarkistettuna ja jota on viimeksi muutettu 22.12.2011 annetun lain 2 §:n 51 momentilla (BGBl. I, s. 3044).

25 — Ks. Saksan hallituksen kirjelmän 60 kohta.

26 — Ks. komission kirjelmän 50 kohta.

27 — Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Lasertec.

28 — Asia C-282/07, Truck Center, tuomio 22.12.2008 (Kok., s. I-10767).

ii) Tämän oikeuskäytännön soveltamista vastaan esitetyt väitteet

52. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee ennakkoratkaisupyynnössään [29] tämän oikeuskäytännön soveltamista pääasiassa. Se viittaa siihen, etteivät oikeuskäytäntöä leimanneet päätökset koske perintöjen verottamista vaan muita tilanteita. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin näyttää tämän vuoksi antavan etusijan pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten soveltamiselle. Sen mukaan kyse on ainoastaan välillisesti sijoittautumisvapaudesta, eikä pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamista voida sulkea pois. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin myöntää kuitenkin, että unionin tuomioistuimen on selvitettävä tämä kysymys.

53. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen epäilyksiin on vastattava, että yhteisöjen tuomioistuin on jo soveltanut tätä oikeuskäytäntöä asiassa Geurts ja Vogten [30] kansalliseen perintövero-oikeudelliseen säännöstöön. Kyseisen säännöstön kohteena olivat perheyhtiöt, joissa kuollut henkilö – mahdollisesti yhdessä läheisen sukulaisen kanssa – omisti vähintään 50 prosenttia yhtiöpääomasta, mikä antoi hänelle selvän vaikutusvallan kyseisen yhtiön päätöksiin ja mahdollisuuden määrätä sen toiminnasta. Perinnönjättäjän hallussa oli yhdessä aviovaimonsa kanssa osittain suoraan ja osittain välillisesti 100 prosenttia sellaisen yhtiön pääomasta, jonka kotipaikka oli toisessa jäsenvaltiossa. Tämän vuoksi tilanne kuului sijoittautumisvapauden soveltamisalaan.

54. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tuossa asiassa, että riidanalainen säännöstö vaikuttaa pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen ja kuuluu vain tätä vapautta koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että vaikka tällaisella kansallisella toimenpiteellä oletettaisiinkin olevan rajoittavia vaikutuksia pääomien vapaaseen liikkuvuuteen, tällaisia vaikutuksia olisi pidettävä väistämättömänä seurauksena mahdollisesta sijoittautumisvapauden rajoittamisesta, eivätkä ne olisi peruste sille, että kyseisiä lainsäännöksiä tarkasteltaisiin pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kannalta. [31] Asiassa Geurts ja Vogten annetussa tuomiossa osoitetaan näin ollen selvästi, että pääomien vapaan liikkuvuuden on väistyttävä sijoittautumisvapauden tieltä, jos kyse on pääasiallisesti viimeksi mainitusta.

55. Mainittu tuomio osoittaa myös, ettei ole mitään syytä olla soveltamatta tätä oikeuskäytäntöä perintövero-oikeudellisiin tilanteisiin. Se seikka, että kuolemantapauksesta johtuva saanto on pääomanliikkeiden erityinen muoto, ei estä sitä millään tavalla. Yhtäältä kuolemantapauksesta johtuvassa saannossa on kyse samanlaisesta osuuksien siirtämisestä kuin muissakin tapauksissa, ja jokainen yrityksen osakkuus liittyy pääomansiirtoon. Toiseksi on otettava huomioon, että koska perintövero-oikeus koskee välittömästi perinnönsaajan intressejä, kuten komissio on perustellusti todennut, sitä on vastaavasti myös tarkasteltava hänen näkökulmastaan. [32] Tästä on huomattava, että perinnönsaaja on oikeuksien siirtymisen johdosta samassa asemassa kuin muut yhtiön osuuksien omistajat. Perinnönsaaja tulee nimittäin perittyyn omaisuuteen nähden perinnönjättäjän asemaan. Hänellä on vastaavasti samat unionin oikeuden mukaiset perusvapaudet kuin perinnönjättäjällä elinaikanaan, kun tämä oli itse yhtiön osuuksien omistaja. Unionin tuomioistuimen tekemä erottelu niin sanottujen portfolio-osuuksien ja osuuksien, joiden omistaja voi päättää kyseisen yhtiön toiminnasta, on tältä osin edelleen merkityksellinen. Viimeksi mainittu tapaus on joka suhteessa samanlainen kuin se, että perinnönsaaja on sijoittautunut toiseen valtioon.

56. Ensin on laajentavasti viitattava siihen, ettei asiassa Busley ja Cibrian Fernandez annetussa tuomiossa [33] ole vastoin ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oletusta hyödyllisiä viittauksia näiden kahden perusvapauden välisen suhteen arvioimiseksi varsinkin, kun unionin tuomioistuimen toteamukset liittyvät pelkästään konkreettisen tapauksen olosuhteisiin. Tuossa asiassa unionin

29 — Ks. ennakkoratkaisupyynnön s. 8.

30 — Edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Geurts ja Vogten.

31 — Ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Geurts ja Vogten, tuomion 16 kohta.

32 — Ks. komission kirjelmän 48 kohta.

33 — Asia C-35/08, Busley ja Cibrian Fernandez, tuomio 15.10.2009 (Kok., s. I-9807).

tuomioistuimella ei ollut mitään syytä käsitellä sijoittautumisvapauden sovellettavuutta, koska sen perustana oleva tilanne koski toisenlaista perintöä eli kiinteistöä eikä – kuten käsiteltävässä asiassa – yhtiöosuutta. Sama koskee muita ennakkoratkaisupyynnössä mainittuja asioita Eckelkamp,[34] Arens-Sikken[35] ja Mattner.[36] Näin ollen unionin tuomioistuin myös päätti näissä asioissa, että kiinteistön saanto kuolemantapauksen johdosta kuuluu lähtökohtaisesti pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan. Tätä oikeuskäytäntöä ei voida riitauttaa. Siitä ei kuitenkaan ole juuri apua kyseisen pääasian arvioinnissa.

57. Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen epäilyt osoittautuvat siis lähemmässä tarkastelussa perusteettomiksi. En näe tämän vuoksi mitään vakuuttavia perusteluita asiassa Baars luodun oikeuskäytännön periaatteiden soveltamista vastaan pääasiassa. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö kuuluu myös lähtökohtaisesti sijoittautumisvapauden asialliseen soveltamisalaan.

3. Välipäätelmä

58. Edellä esitetyn perusteella on todettava, että riidanalainen kansallinen säännöstö vaikuttaa lähtökohtaisesti sekä pääomien vapaaseen liikkuvuuteen että sijoittautumisvapauteen.

C Perusvapauksien rajaaminen

59. Kun on tutkittu erikseen sitä, kuinka kyseinen säännöstö vaikuttaa pääomien vapaaseen liikkuvuuteen ja sijoittautumisvapauteen, on nyt kysyttävä, onko pääasiallisesti kyse toisesta perusvapaudesta. Tämän vuoksi kansallista säännöstöä on tarkasteltava kokonaisuutena ja huomioon on otettava yksittäisten säännösten suhde toisiinsa.

60. Merkitykselliseksi on aluksi katsottava se seikka, että kyseiset säännökset koskevat ainoastaan sellaisia yhtiöosuuksia, jotka antavat omistajalle selvän vaikutusvallan yhtiössä. Tämä puoltaa sitä oletusta, että on välittömästi kyse sijoittautumisvapaudesta eikä pääomien vapaasta liikkuvuudesta. Jo mainitun unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön, joka koskee näiden perusvapauksien rajaamista tällaisessa tilanteessa, mukaan viimeksi mainitun on tämän vuoksi väistyttävä sijoittautumisvapauden tieltä.

61. Tätä kysymystä tarkasteltaessa on otettava huomioon myös ErbStG:n 13 §:n 5 momentti, jossa asetetaan perinnönsaajan veroetujen myöntämisen edellytykseksi – sikäli kuin yhtiön kotipaikka tai liikkeenjohto on ETA-valtiossa – velvoite jatkaa yrityksen toimintaa tosiasiallisesti vähintään viisi vuotta ja olla luovuttamatta sen osuuksia. Tässä säännöksessä säädetään edelleen etujen takautuvasta poistamisesta, jos perinnönsaaja ei täytä näitä edellytyksiä. Sen kohteena ovat selvästi tilanteet, joissa perinnönsaaja ottaa sijoittautumisvapauttaan käyttäessään jatkuvasti osaa talouselämään toisessa valtiossa. Siinä säädetään nimittäin, että hänen on jatkettava yrityksen toimintaa pitempään kuin merkityksettömän ajanjakson ajan. Vähennysten takautuvan poistamismahdollisuuden tarkoituksena on varmistaa, että perinnönsaaja toimii oikeuksien siirtymisen jälkeen uudessa ominaisuudessaan yrittäjänä kansallisen lainsäätäjän määräysten mukaisesti. Tarjoamalla perinnönsaajalle taloudellisia kannustimia yrityksen toiminnan jatkamiseksi häntä houkutellaan lailla yrittäjän rooliin. Hänen toimintamahdollisuuksiaan rajoitetaan tällä tavalla, ellei hän halua menettää veroetuja, huomattavasti etenkin sen mahdollisuuden osalta, että hän luovuttaa yhtiöosuuksia tai päättää siirtää yhtiön

34 — Asia C-11/07, Eckelkamp, tuomio 11.9.2008 (Kok., s. I-6845).

35 — Asia C-43/07, Arens-Sikken, tuomio 11.9.2008 (Kok., s. I-6887).

36 — Asia C-510/08, Mattner, tuomio 22.4.2010 (Kok., s. I-3553).

kotipaikan ETA:n ulkopuolelle. Nimenomaan perinnönsaajaan, joka on saanut perinnönjättäjältä niin tärkeän aseman yrityksessä, että hän voi päättää yrityksen kaupallisesta käyttäytymisestä, kohdistuvan vaikutuksen vuoksi pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus vaikuttaa vain väistämättömältä sijoittautumisvapauden rajoittamisen seuraukselta.

62. Edellä esitetystä käy ilmi, että riidanalainen kansallinen säännöstö vaikuttaa pääasiallisesti sijoittautumisvapauteen ja kuuluu yksin tätä perusvapautta koskevien EUT-sopimuksen määräysten soveltamisalaan. Pääomien vapaan liikkuvuuden mahdollisia rajoituksia ei tämän vuoksi enää tarvitse, kuten asiassa Geurts ja Vogten annetussa tuomiossa todettiin samanlaisen tilanteen osalta,[37] tarkastella siltä osin, ovatko ne SEUT 63–SEUT 65 artiklan mukaisia.

63. Tämä pätee myös silloin, kun kuten pääasiassa, kyseinen yhtiö on kolmannessa valtiossa eikä sijoittautumisvapautta koskevia määräyksiä voida tämän vuoksi soveltaa.[38]

64. Edellä esitetyn perusteella katson, että pääasian kantaja ei voi vedota pääomien vapaaseen liikkuvuuteen saadakseen kansallisessa lainsäädännössä säädetyt veroedut. Oikeudellisina arviointiperusteina, joiden kannalta riidanalaisen kansallisen säännöstön unionin oikeuden mukaisuutta on arvioitava, ovat nimittäin ainoastaan primaarioikeuden määräykset sijoittautumisvapaudesta. Pääasian kantaja ei voi kuitenkaan vedota niihin, koska rajat ylittävä suhde on ainoastaan Kanadaan kolmantena valtiona.

65. Tämän vuoksi ennakkoratkaisupyynnön kohteesta on todettava, ettei pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien primaarioikeuden määräysten kanssa ole ristiriidassa jäsenvaltion sellainen säännöstö, jossa säädetään jäämistöön kohdistuvan perintöveron laskemisesta siten, että yksityisomaisuuteen kuuluva osuus yhden osakkaan pääomayhtiöstä, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto ovat Kanadassa, on arvostettava täyteen arvoon, kun taas vastaavanlaiseen osuuteen pääomayhtiöstä, jonka kotipaikka tai liikkeenjohto ovat kyseisessä jäsenvaltiossa, sovelletaan omaisuuden laadun mukaan myönnettävää vähennystä verovapaan määrän muodossa ja jäljelle jäävästä arvosta otetaan huomioon ainoastaan 65 prosenttia.

VII Ratkaisuehdotus

66. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesgerichtshofin esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

SEUT 63 artiklan 1 kohtaa (aiemmin EY 56 artiklan 1 kohta), luettuna yhdessä SEUT 65 artiklan (aiemmin EY 58 artikla) kanssa, on tulkittava siten, ettei sen kanssa ole ristiriidassa jäsenvaltion sellainen säännöstö, jossa säädetään jäämistöön kohdistuvan perintöveron laskemisesta siten, että yksityisomaisuuteen kuuluva osuus yhden osakkaan pääomayhtiöstä, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto ovat Kanadassa, on arvostettava täyteen arvoon, kun taas vastaavanlaiseen osuuteen pääomayhtiöstä, jonka kotipaikka tai liikkeenjohto ovat kyseisessä jäsenvaltiossa, sovelletaan omaisuuden laadun mukaan myönnettävää vähennystä verovapaan määrän muodossa ja jäljelle jäävästä arvosta otetaan huomioon ainoastaan 65 prosenttia.

37 — Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 54 kohta.

38 — Ks. edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Lasertec, määräyksen 27 kohta ja asia C-415/06, Stahlwerk Ergste Westig, määräys 6.11.2007 (Kok., s. I-151, 13 kohta) ja edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Holböck, tuomion 28 kohta. Ks. vastaavasti palvelujen ja pääomien vapaan liikkuvuuden välisestä suhteesta edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Fidium Finanz, tuomion 50 kohta).