Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

21 päivänä joulukuuta 2021 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Pääomien vapaa liikkuvuus – SEUT 63 ja SEUT 65 artikla – Kansallinen perintöverolainsäädäntö – Valtion alueella sijaitsevat kiinteistöt – Rajoitettu verovelvollisuus – Maassa asuvien ja ulkomailla asuvien erilainen kohtelu – Oikeus veron perusteesta tehtävään vähennykseen – Suhteellinen vähennys rajoitetun verovelvollisuuden tapauksessa – Lakiosiin liittyvät velat – Ei vähennysoikeutta rajoitetun verovelvollisuuden tapauksessa

Asiassa C-394/20,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 20.7.2020 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 18.8.2020, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

XY

vastaan

Finanzamt V,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja E. Regan (esittelevä tuomari), presidentti K. Lenaerts, joka hoitaa viidennen jaoston tuomarin tehtäviä, neljännen jaoston puheenjohtaja C. Lycourgos sekä tuomarit I. Jarukaitis ja M. Ilešič,

julkisasiamies: J. Richard de la Tour,

kirjaaja: hallintovirkamies C. Di Bella,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 9.6.2021 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– XY, edustajanaan R. Weller, Steuerberater,

– Saksan hallitus, asiamiehinään J. Möller, R. Kanitz ja S. Costanzo,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

– Espanjan hallitus, asiamiehenään M. J. Ruiz Sánchez,

– Euroopan komissio, asiamiehinään W. Roels ja B.-R. Killmann,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.9.2021 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee SEUT 63 ja SEUT 65 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat XY ja Finanzamt V (verovirasto V, Saksa) ja joka koskee Saksassa sijaitsevista kiinteistöistä kannettavan perintöveron laskemista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Perintö- ja lahjaverolain (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) 27.2.1997 julkaistun version (BGBl. 1997 I, s. 378), sellaisena kuin se on muutettuna veronkierron estämisestä ja muiden verosäännösten muuttamisesta 23.6.2017 annetun lain (Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften) (BGBl. 2017 I, s. 1682) (jäljempänä ErbStG), 1 §:ssä, jonka otsikko on ”Veronalaiset tapahtumat”, säädetään seuraavaa:

”(1) Perintöveron (tai lahjaveron) alaisia ovat

1. kuoleman johdosta tapahtuvat saannot

2. lahjoitukset elossa olevien henkilöiden kesken

– –”

4 ErbStG:n 2 §:ssä, jonka otsikko on ”Verovelvollisuuden henkilöllinen soveltamisala”, säädetään seuraavaa:

”(1) Verovelvollisuus koskee

1. edellä 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa kaikkea siirtyvää omaisuutta, kun perinnönjättäjä kuolinhetkellään, lahjanantaja lahjoitushetkellä tai saaja verosaatavan syntymishetkellä (9 §) asui Saksassa (yleinen verovelvollisuus). Saksassa asuvina pidetään
   a) luonnollisia henkilöitä, joiden kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on Saksan alueella
   b) Saksan kansalaisia, jotka eivät ole asuneet ulkomailla keskeytyksettä viittä vuotta pidempään ilman kotipaikkaa Saksassa

– –

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

– –”

5 ErbStG:n 3 §:n, jonka otsikko on ”Kuoleman johdosta tapahtuvat saannot”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Kuoleman johdosta tapahtuvalla saannolla tarkoitetaan seuraavia saantoja:

1. perintösaanto – –, erityisjälkisäädökseen perustuva saanto – – tai saanto vaaditun lakiosan perusteella (siviililain (Bürgerliches Gesetzbuch), [sellaisena kuin se on julkaistu 2.1.2002 (BGBl. 2002 I, s. 42 ja oikaisut BGBl. 2002 I, s. 2909 ja BGBl. 2003 I, s. 738) (jäljempänä BGB)] 2303 § ja sitä seuraavat pykälät)

– – ”

6 ErbStG:n 9 §:ssä säädetään, että verosaatava syntyy kuoleman johdosta tapahtuvan saannon yhteydessä perinnönjättäjän kuolinhetkellä.

7 ErbStG:n 10 §:ssä, jonka otsikko on ”Veronalainen saanto”, säädetään seuraavaa:

”(1) Veronalaisena saantona pidetään saajan saamaa taloudellista etua, jos sitä ei ole vapautettu verosta – –. Edellä 3 §:ssä tarkoitetuissa tilanteissa taloudellisena etuna pidetään rahamäärää, joka saadaan vähentämällä siirtyvän omaisuuden koko arvosta – – siltä osin kuin omaisuus on veronalaista tämän lain nojalla – – tämän pykälän 3–9 momentin nojalla vähennyskelpoiset perimykseen liittyvät velat. – –

– –

(5) Saannosta voidaan vähentää perimykseen liittyvinä velkoina, jos tämän pykälän 6–9 momentissa ei toisin säädetä,

1. perinnönjättäjän velat – –

2. erityisjälkisäädöksiin, testamenttivelvoitteisiin ja vaadittuihin lakiosiin sekä avioliiton ulkopuolisten lasten perintöosuuksiin perustuvat velat – –

(6) Velat ja rasitukset eivät ole vähennyskelpoisia siltä osin kuin niillä on taloudellinen yhteys omaisuuseriin, jotka eivät ole veronalaisia tämän lain nojalla. Jos veroa on suoritettava ainoastaan yksittäisistä omaisuuseristä (edellä 2 §:n 1 momentin 3 kohta – –), vähennyskelpoisia ovat ainoastaan sellaiset velat ja rasitukset, joilla on taloudellinen yhteys kyseisiin omaisuuseriin. – –

– –”

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

”(1) Sen henkilökohtaisen suhteen perusteella, joka edunsaajalla on perinnönjättäjään tai lahjanantajaan, erotetaan seuraavat kolme veroluokkaa:

Veroluokka I:

1. aviopuoliso ja elämänkumppani

2. lapset ja lapsipuolet

– –”

9 ErbStG:n 16 §:ssä, jonka otsikko on ”Vähennykset”, säädetään seuraavaa:

”(1) Yleistä verovelvollisuutta koskevissa tapauksissa (2 §:n 1 momentin 1 kohta ja 3 momentti) verotonta on omaisuus, joka siirtyy

1. aviopuolisolle tai elämänkumppanille, 500 000 euroon asti

2. veroluokkaa I koskevassa 2 kohdassa tarkoitetuille lapsille ja siinä tarkoitettujen kuolleiden lasten lapsille, 400 000 euroon asti

– –

(2) Rajoitettua verovelvollisuutta koskevissa tapauksissa (2 §:n 1 momentin 3 kohta) 1 momentissa tarkoitettua vähennystä alennetaan osittain. Tämä alennus vastaa suhdetta, joka vallitsee samaan aikaan siirtyneen omaisuuden, joka ei ole rajoitetun verovelvollisuuden alaista, ja samalle henkilölle kymmenen vuoden aikana siirtyneiden omaisuuserien, jotka eivät ole rajoitetun verovelvollisuuden alaisia, yhteenlasketun arvon ja samalle henkilölle yhteensä kymmenen vuoden aikana siirtyneen omaisuuden arvon välillä. Aiempien saantojen arvona pidetään niiden aiempaa arvoa.

– –”

10 ErbStG:n 37 §:n, jonka otsikko on ”Lain soveltaminen”, 14 momentissa säädetään seuraavaa:

”Tämän lain – – ja 16 §:n 1 ja 2 momenttia, sellaisina kuin ne ovat voimassa 25.6.2017 alkaen, sovelletaan saantoihin, joiden osalta verosaatava syntyy 24.6.2017 jälkeen.”

11 Arvostuslain (Bewertungsgesetz) 1.2.1991 julkaistun version (BGBl. 1991 I, s. 230), sellaisena kuin se on muutettuna 4.11.2016 annetulla lailla, 121 §:ssä, jonka otsikko on ”Saksassa sijaitseva omaisuus”, säädetään seuraavaa:

”Saksassa sijaitsevana omaisuutena pidetään:

1. Saksassa sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta

2. Saksassa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta

– –”

12 BGB:n 2303 §:n, jonka otsikko on ”Lakiosaan oikeutetut henkilöt; lakiosan määrä”, 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos perinnönjättäjän jälkeläinen on jätetty perinnöttä kuolemanvaraismääräyksellä, hän voi vaatia perilliseltä lakiosaa. Lakiosa on puolet lakimääräisen perintöosuuden arvosta – –”

13 BGB:n 2311 §:ssä, jonka otsikko on ”Jäämistön arvo”, säädetään seuraavaa:

”(1) Lakiosa lasketaan sen perusteella, millainen jäämistön tila ja arvo oli perinnönjättäjän kuolinhetkellä – –

(2) Jäämistön arvo on tarvittaessa selvitettävä arvioimalla. Ratkaisevana ei pidetä perinnönjättäjän suorittamaa arvon määrittelyä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Pääasian kantaja on Itävallan kansalainen, joka asuu Itävallassa. Hän on E:n, joka oli myös Itävallassa asuva Itävallan kansalainen ja joka kuoli 12.8.2018, tytär.

15 Perinnönjättäjä omisti kolme rakennettua kiinteistöä ja yhden rakentamattoman kiinteistön Saksassa. Hän oli laatinut testamentin, jossa hän oli nimennyt tyttärensä ainoaksi perinnönsaajakseen ja jonka mukaan hänen aviopuolisollaan ja pojallaan oli oikeus vain lakiosiin.

16 Isänsä kuoleman jälkeen pääasian kantaja sitoutui sopimuksella maksamaan äidilleen ja veljelleen 1 700 000 euroa ja 2 850 000 euroa heidän lakiosiensa suorituksena. Kantaja vaati verovirasto V:hen jätetyssä perintöveroilmoituksessaan, että lakiosiin perustuvista veloista 43 prosenttia eli yhteensä 1 956 500 euroa vähennetään perintösaannon arvosta perimykseen liittyvinä velkoina. Hän katsoi, että Saksassa perintöveron alaisen kiinteän omaisuuden osuus oli 43 prosenttia koko jäämistön arvosta, joka oli 11 592 598,10 euroa, johon sisältyi myös irtainta pääomaa ja Espanjassa sijaitseva kiinteistö.

17 Verovirasto V määräsi pääasian kantajan maksettavaksi 642 333 euroa perintöveroa. Täten laskettu perintövero kohdistui ainoastaan Saksassa sijaitseviin kiinteistöihin. Verovirasto epäsi lakiosiin liittyvien velvoitteiden vähentämisen perimykseen liittyvinä velkoina, koska ErbStG:n 10 §:n 6 momentin toisen virkkeen mukaan lakiosilla ei ole taloudellista yhteyttä jäämistöön kuuluviin kiinteistöihin. Lisäksi verovirasto otti suoritettavaksi määrättävän perintöveron laskemiseksi huomioon ErbStG:n 16 §:n 1 momentin 2 kohdassa perinnönjättäjän lapsille lähtökohtaisesti säädetyn 400 000 euron verovähennyksen sijasta ainoastaan vähennyksen, jonka määrää oli alennettu ErbStG:n 16 §:n 2 momentin nojalla.

18 Pääasian kantaja vetoaa Finanzgericht Düsseldorfissa (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa) nostamassaan kanteessa siihen, että hänellä on oikeus ErbStG:n 16 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädettyyn verovähennykseen kokonaisuudessaan, ja katsoo, että kyseisen pykälän 2 momentti on unionin oikeuden vastainen. Hän katsoo, että sama pätee myös päätökseen evätä lakiosiin liittyvien velvoitteiden täysimääräinen tai osittainen vähentäminen perimykseen liittyvinä velkoina pääasian kantajan laskeman rahamäärän suuruisina.

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että sen käsiteltävänä olevan asian ratkaisu riippuu siitä, ovatko ErbStG:n 16 §:n 2 momentti ja sen 10 §:n 6 momentin toinen virke, joita sovelletaan siinä tapauksessa, että perintöverovelvollisuus on rajoitettu pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa perinnönjättäjän kuten myöskään perinnönsaajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka ei ollut kuolinhetkellä Saksassa, SEUT 63 artiklan 1 kohdan ja SEUT 65 artiklan mukaisia.

20 Kyseinen tuomioistuin toteaa ensinnäkin, että Saksan lainsäätäjä on säätänyt ErbStG:n 16 §:n 2 momentin noudattaakseen 8.6.2016 annettua tuomiota Hünnebeck (C-479/14, EU:C:2016:412). Tämän säännöksen nojalla ja ErbStG:n 37 §:n 14 momentin mukaan kuoleman johdosta tapahtuvassa saannossa, jossa verovelvollisuus on alkanut 24.6.2017 jälkeen, ErbStG:n 16 §:n 1 momentissa säädettyä vähennystä on alennettava kyseisen pykälän 2 momentin mukaisesti lasketulla määrällä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin epäilee kuitenkin, onko tämä uusi säännöstö yhteensopiva SEUT 63 artiklan 1 kohdan ja SEUT 65 artiklan kanssa, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut.

21 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös ErbStG:n 10 §:n 6 momentin toisen virkkeen yhteensoveltuvuutta näiden määräysten kanssa.

22 Pääasiassa kyseessä olevan rajoitetun perintöverovelvollisuuden yhteydessä verovirasto V määräsi veroa ainoastaan Saksassa sijaitsevasta kiinteästä omaisuudesta. Tältä osin pääasian kantajalla ei ErbStG:n 10 §:n 6 momentin mukaan ole oikeutta vähentää perintösaannosta ErbStG:n 10 §:n 5 momentin mukaisesti perimykseen liittyvinä velkoina velvoitteita, jotka perustuvat lakiosiin, jotka hänen on suoritettava äidilleen ja veljelleen.

23 Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) oikeuskäytännön mukaan velkojen ja rasitusten vähennyskelpoisuuden edellytykseksi ErbStG:n 10 §:n 6 momentissa säädetty taloudellinen yhteys on olemassa ainoastaan silloin, kun velat tai rasitukset voidaan kohdentaa tiettyihin jäämistöön kuuluviin omaisuuseriin. Kyseisen oikeuskäytännön mukaan se, että lakiosa lasketaan BGB:n 2311 §:n mukaisesti perinnön arvon perusteella, ei synnytä tällaista taloudellista yhteyttä vaan enintään oikeudellisen yhteyden.

24 Kyseinen tuomioistuin toteaa, että jos perinnönjättäjän tai pääasian kantajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka olisi ollut kuolinhetkellä Saksassa, tämä johtaisi siihen, että pääasian kantaja olisi yleisesti verovelvollinen, jolloin hän voisi ErbStG:n 10 §:n 5 momentin 2 kohdan perusteella vähentää perintösaannosta perimykseen liittyvinä velkoina lakiosiin liittyvät velvoitteet kokonaisuudessaan.

25 Tässä tilanteessa Finanzgericht Düsseldorf päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko SEUT 63 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle perintöveron kantamista koskevalle jäsenvaltion kansalliselle sääntelylle, jossa säädetään veron laskemisen osalta, että kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen perimisen yhteydessä veron perusteesta tehtävä vähennys on silloin, kun perinnönjättäjän ja perinnönsaajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka oli kuolinhetkellä toisessa jäsenvaltiossa, pienempi kuin vähennys, jota olisi sovellettu, jos ainakin toisella heistä olisi tuolloin ollut kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka ensin mainitussa jäsenvaltiossa?

2) Onko SEUT 63 artiklan 1 kohtaa ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle perintöveron kantamista koskevalle jäsenvaltion kansalliselle sääntelylle, jossa säädetään veron laskemisen osalta, että kyseisen jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen perimisen yhteydessä lakiosiin perustuvia velkoja ei voida vähentää silloin, kun perinnönjättäjän ja perinnönsaajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka oli kuolinhetkellä toisessa jäsenvaltiossa, vaikka kyseiset velat voitaisiin vähentää

täysimääräisesti kuoleman johdosta tapahtuvan saannon arvosta, jos ainakin perinnönjättäjällä tai perinnönsaajalla olisi perinnönjättäjän kuolinhetkellä ollut kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka ensin mainitussa jäsenvaltiossa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä perintöveron laskemista koskevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään, että jollei perinnönjättäjän eikä perinnönsaajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka kuolinhetkellä ollut kyseisessä jäsenvaltiossa, tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen omistusoikeuden siirtyessä veron perusteesta tehtävää vähennystä alennetaan verrattuna vähennykseen, jota sovelletaan, jos samana ajankohtana ainakin toisen heistä kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka oli mainitussa jäsenvaltiossa, määrällä, joka vastaa kyseisessä jäsenvaltiossa verotuksen ulkopuolelle jäävän omaisuuden arvon osuutta koko jäämistön arvosta.

27 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan välitön verotus kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan, mutta niiden on tätä toimivaltaansa käyttäessään noudatettava unionin oikeutta ja erityisesti kunnioitettava EUT-sopimuksessa taattuja perusvapauksia (ks. mm. tuomio 23.2.2006, van Hilten-van der Heijden, C-513/03, EU:C:2006:131, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio 3.3.2021, Promociones Oliva Park, C-220/19, EU:C:2021:163, 73 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 29.4.2021, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Yhteissijoitusyritysten maksamat tulot), C-480/19, EU:C:2021:334, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisellä tavalla kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä samoin kuin jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

29 Perinnöistä, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle, maksettavat verot kuuluvat EUT-sopimuksen pääomanliikkeitä koskevien SEUT 63 artiklan määräysten soveltamisalaan lukuun ottamatta tapauksia, joissa perinnön keskeiset osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (tuomio 26.5.2016, komissio v. Kreikka, C-244/15, EU:C:2016:359, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Tilannetta, jossa jäsenvaltio soveltaa perintöveroa alueellaan sijaitsevaan jäämistöön, joka kuului henkilölle, joka ei asunut kyseisessä valtiossa kuolinhetkellään, ja joka siirtyy perilliselle, joka myös asuu ulkomailla, ei voida pitää täysin jäsenvaltion sisäisenä tilanteena. Näin ollen tällainen tilanne kuuluu SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla pääomanliikkeiden alaan.

31 Näin ollen on tutkittava, muodostaako kansallinen säännöstö, jossa säädetään veron perusteesta tehtävän vähennyksen alentamisesta rajoitetun perintöverovelvollisuuden tapauksessa, SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pääomanliikkeiden rajoituksen, ja jos näin on, onko tämä rajoitus oikeutettu.

Onko kyseessä SEUT 63 artiklassa tarkoitettu rajoitus?

32 Perintöjen kyseessä ollessa toimenpiteisiin, jotka merkitsevät pääomanliikkeiden rajoituksia, sisältyvät toimenpiteet, joista seuraa, että muussa kuin siinä valtiossa, jonka alueella kyseinen omaisuus sijaitsee, asuneen henkilön jättämän perinnön arvo pienenee (ks. tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Nyt käsiteltävässä tapauksessa pääasiassa kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään, että kun jäämistöön sisältyy Saksassa sijaitsevia kiinteistöjä ja kun perinnönjättäjä ja myöskään perillinen eivät asuneet tässä jäsenvaltiossa kuolinhetkellä, veron perusteesta tehtävä vähennys on pienempi kuin vähennys, jota olisi sovellettu, jos perinnönjättäjä tai perillinen olisi kyseisenä ajankohtana asunut mainitussa jäsenvaltiossa. Tätä vähennystä nimittäin alennetaan määrällä, joka vastaa samassa jäsenvaltiossa verotuksen ulkopuolelle jäävän omaisuuden arvon osuutta koko jäämistön arvosta.

34 Tällainen lainsäädäntö johtaa näin ollen siihen, että ulkomailla asuvien välisiin perintösaantoihin kohdistuu suurempi verorasitus kuin perintösaantoihin, joiden osapuolista vähintään yksi asuu Saksassa, ja se johtaa näin ollen jäämistön arvon alenemiseen. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö on SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomanliikkeiden rajoitus (ks. mm. tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 25 ja 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

Onko pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus oikeutettu SEUT 65 artiklan perusteella?

35 SEUT 65 artiklan 1 kohdasta, luettuna yhdessä saman artiklan 3 kohdan kanssa, seuraa, että jäsenvaltiot voivat kansallisessa lainsäädännössään kohdella kyseisessä maassa asuvia ja ulkomailla asuvia verovelvollisia eri tavoin sillä edellytyksellä, että tämä ei ole keino mielivaltaiseen syrjintään taikka pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

36 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan perusteella sallittu erilainen kohtelu on siis erotettava saman artiklan 3 kohdassa kielletystä mielivaltaisesta syrjinnästä. Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä seuraa tältä osin, että jotta kansallisten säännösten voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti katsoen toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. vastaavasti tuomio 30.6.2016, Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Viimeksi mainitussa tapauksessa erilaisella kohtelulla on voitava taata sen tavoitteen toteutuminen, johon sillä pyritään, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti tuomio 22.11.2018, Huijbrechts, C-679/17, EU:C:2018:940, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

– *Kyseisten tilanteiden rinnastettavuus*

37 Saksan hallituksen mukaan perintösaanto, jonka osapuolet ovat ulkomailla asuvia henkilöitä, ja perintösaanto, jossa on mukana osapuolena yksi Saksassa asuva henkilö, ovat objektiivisesti erilaisia tilanteita. Perintösaannon, jonka osapuolet ovat ulkomailla asuvia henkilöitä, ja perintösaannon, jossa on mukana osapuolena yksi Saksassa asuva henkilö, välinen erilainen verokohtelu Saksassa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta koskevassa perintöverotuksessa on näin ollen objektiivisesti perusteltu.

38 On syytä todeta, että pääasiassa kyseessä olevan lainsäädännön nojalla Saksassa sijaitseviin kiinteistöihin liittyvän perintöveron määrä lasketaan sekä kyseisen kiinteän omaisuuden arvon että perinnönjättäjän ja perillisen välisen henkilökohtaisen suhteen perusteella. Kumpikaan näistä kriteereistä ei kuitenkaan riipu näiden henkilöiden asuinpaikasta. Lisäksi kyseessä olevassa kansallisessa lainsäädännössä katsotaan lähtökohtaisesti sekä sellaisen perinnön, johon liittyvät osapuolet ovat ulkomailla asuvia henkilöitä, että perinnön, johon liittyvistä osapuolista ainakin yksi on Saksassa asuva henkilö, perinnönsaajien olevan perintöverovelvollisia Saksassa sijaitsevien kiinteistöjen osalta. Molemmissa tapauksissa nimittäin veroluokka ja verokanta perintöveron määrän laskemiseksi määräytyvät samojen sääntöjen mukaisesti. Tässä lainsäädännössä Saksassa sijaitseviin kiinteistöihin liittyvää perintöveroa laskettaessa kohdellaan ulkomailla asuvien henkilöiden välisiä perintösaantoja ja sellaisia perintösaantoja, joissa on osapuolena yksi Saksassa asuva henkilö, eri tavoin ainoastaan edunsaajan verotettavan varallisuudenlisäyksen määrittämisessä.

39 Näin ollen on katsottava, että asettaessaan kiinteistöjen verottamisen kannalta keskenään samaan asemaan yhtäältä ulkomailla asuvat perilliset, jotka ovat perineet kiinteistön ulkomailla asuneelta perinnönjättäjältä, ja toisaalta ulkomailla tai kotimaassa asuvat perilliset, jotka ovat perineet kiinteistön kotimaassa asuneelta perinnönjättäjältä, ja kotimaassa asuvat perilliset, jotka ovat perineet kiinteistön ulkomailla asuneelta perinnönjättäjältä, kansallinen lainsäätäjä on itse katsonut, että näiden kahden perinnönsaajien ryhmän tilanteiden välillä ei ole objektiivista eroa perintöverotuksen toimittamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen ja perintöverotuksen edellytysten kannalta (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 51 kohta).

40 Yhtäältä on Saksan hallituksen toteamin tavoin sinänsä totta, että Saksan verotusvalta rajoittuu Saksassa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen silloin, kun ulkomailla asuvien henkilöiden välisiin perintösaantoihin sovelletaan rajoitettua perintöverovelvollisuutta, mutta että tämä verotusvalta ulottuu koko jäämistövarallisuuteen silloin, kun perintösaantoihin, joissa on osapuolena vähintään yksi Saksassa asuva henkilö, sovelletaan yleistä perintöverovelvollisuutta. Toisaalta esimerkiksi 17.10.2013 annetulla tuomiolla Welte (C-181/12, EU:C:2013:662) ratkaistussa asiassa kyseessä olleista säännöksistä poiketen pääasiassa on niin, että rajoitetusti verovelvollisiin perinnönsaajiin sovellettavan vähennyksen määrää ei enää määritetä kiinteämääräisesti vaan noudattaen Saksan verotusvallan kohteena olevan omaisuuden suhteellista osuutta jäämistön koko arvosta.

41 Nämä seikat eivät kuitenkaan voi kumota tämän tuomion 39 kohdassa tehtyä johtopäätöstä. Yleisen verovelvollisuuden tapauksessa pääasiassa kyseessä olevassa lainsäädännössä säädetyn veron perusteesta tehtävän vähennyksen määrä ei nimittäin mitenkään vaihtele Saksan verotusvallan piiriin kuuluvan veron perusteen määrän mukaan. Kuten unionin tuomioistuimelle esitetyistä tiedoista ilmenee, tämä vähennys, jonka suuruus riippuu perillisen ja perinnön jättäjän välisestä sukulaissuhteesta, myönnetään automaattisesti kaikille perillisille yksistään sillä perusteella, että he ovat perintöverovelvollisia Saksassa, jotta osa perhevarallisuudesta saadaan vapautetuksi verosta tekemällä vähennys jäämistön kokonaismäärästä. Siltä osin kuin on kyse verotuksesta, joka johtuu siitä, että Saksan liittotasavalta käyttää verotusvaltaansa, rajoitetusti verovelvollisen perillisen tilanne on rinnastettavissa yleisesti verovelvollisen perillisen tilanteeseen, koska verovelvollisen asema ei riipu asuinpaikasta, sillä kyseisen lainsäädännön mukaan Saksassa sijaitsevien kiinteistöjen saanto on aina perintöveron alainen siitä riippumatta, onko perinnönjättäjän ja perillisen asuinpaikka Saksassa vai ei, ja koska myöskään

perinnönjättäjän ja perillisen välinen sukulaissuhde ja perhevarallisuuden osittaisen verosta vapauttamisen tarkoitus eivät riipu asuinpaikasta (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 53 kohta).

42 Näin ollen sellaisen perinnön saaja, jonka veron peruste Saksassa muodostuu kiinteistöistä, jotka vastaavat niitä kiinteistöjä, joiden osalta pääasian kantaja on perintöverovelvollinen, voisi pääasian kantajasta poiketen vedota kansallisessa lainsäädännössä säädetyn vähennyksen koko määrään, jos hän on perinyt tällaista omaisuutta Saksassa asuneelta henkilöltä, johon hänellä oli sukulaisuussuhde, tai jos hän asuu Saksassa ja on perinyt tämän omaisuuden henkilöltä, joka ei asunut Saksassa.

43 Tästä seuraa, että seikat, joihin Saksan hallitus on vedonnut, eivät ole omiaan johtamaan siihen, että ulkomailla asuvan perinnönjättäjän ulkomailla asuvan perillisen tilanne olisi tämän vähennyksen kannalta objektiivisesti erilainen kuin maassa asuvan perinnönjättäjän ulkomailla asuvan perillisen tilanne tai maassa asuvan tai ulkomailla asuvan perinnönjättäjän maassa asuvan perillisen tilanne (ks. vastaavasti tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 55 kohta).

44 Edellä esitetystä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen vähennyksen myöntämistä koskeva erilainen kohtelu koskee tilanteita, jotka ovat objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa.

– *Rajoituksen oikeuttaminen yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä*

45 Saksan hallitus katsoo, että tätä erilaista kohtelua voidaan perustella muun muassa tarpeella taata sen verojärjestelmän johdonmukaisuus.

46 Tästä on muistutettava, että unionin tuomioistuin on hyväksynyt sen, että tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käytön rajoitus. Tällaisen oikeuttamisperusteen hyväksyminen edellyttää kuitenkin sitä, että kyseisen veroedun myöntämisen osoitetaan olevan välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden (tuomio 17.10.2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662, 59 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 Kuten tämän tuomion 41 kohdassa on todettu, Saksan hallitus väittää nyt käsiteltävässä asiassa, että perintöveron yhteydessä, jonka tarkoituksena on verottaa perintösaantoon perustuvasta varallisuudenlisäyksestä, ErbStG:n 16 §:ssä säädetyllä verovähennyksellä, jonka suuruus riippuu perittävän ja perinnönsaajan sukulaissuhteesta, pyritään varmistamaan se, että osa perhevarallisuudesta vapautetaan verosta tekemällä vähennys jäämistön kokonaismäärästä. Sen tarkoituksena on erityisesti taata lähisukulaisten tilanteessa se, että kukin näistä verovelvollisista voi saada hyväkseen hänelle kuuluvan perinnön, vapauttamalla hänet perintöverosta osittain tai jopa vapauttamalla hänet kokonaan verosta, kun kyse on perheen sisäisistä vähäisistä saannoista.

48 Tässä tarkoituksessa ErbStG:n 16 §:n 1 momentin mukaan perinnönsaajat voivat hyötyä tästä vähennyksestä kokonaisuudessaan, jos vero, johon vähennys liittyy, koskee koko jäämistöä.

49 Kyseisen pykälän 2 momentissa säädetään sitä vastoin, että vähennystä, jota perillinen voi vaatia sen vuoksi, että hänellä on sukulaisuussuhde perinnönjättäjään, alennetaan samassa suhteessa kuin perillisen saama varallisuudenlisäys ei kuulu Saksan liittotasavallan verotusvallan piiriin.

50 Näin ollen pääasiassa kyseessä olevan kaltaisella lainsäädännöllä luodaan välitön yhteys perilliselle myönnettävän vähennyksen ja perilliselle perintösaannon perusteella syntyneeseen varallisuudenlisäykseen kohdistuvan verotusvallan laajuuden välille.

51 Kun lisäksi otetaan huomioon tämän tuomion 36 kohdassa mainitut periaatteet, on todettava yhtäältä, että tämä yhteys on omiaan takaamaan kyseisellä säännöstöllä tavoitellun päämäärän toteutumisen. Pääasiassa kyseessä olevalla lainsäädännöllä nimittäin taataan se, että varallisuudenlisäyksen saman kokonaismäärän yhteydessä myönnettävä vähennys vastaa samansuuruista osuutta Saksassa verotettavasta jäämistöstä siitä riippumatta, onko kyse yleisestä vai rajoitetusta verovelvollisuudesta.

52 Tällä säännöstöllä vältetään siten se, että rajoitetusti verovelvollisen veronmaksukyky arvioitaisiin järjestelmällisesti liian pieneksi sallimalla se, että rajoitetusti verovelvollinen perillinen saisi vähennyksen kokonaisuudessaan, vaikka vähennys ei liity veroon, joka kohdistuu perintösaannosta aiheutuvan varallisuudenlisäyksen kokonaismäärään.

53 Toisaalta kyseisellä lainsäädännöllä ei ylitetä sitä, mikä on tarpeen tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi, koska pääasiassa kyseessä olevasta vähennyksestä saatava etu vastaa Saksan liittotasavallan verotusvallan kohteen suhteellista osuutta koko jäämistöstä. Tästä samasta lainsäädännöstä ilmenee erityisesti, että jos tämän jäsenvaltion verottama kiinteä omaisuus muodostaa koko jäämistön, rajoitetusti verovelvollisella perinnönsaajalla on yleisesti verovelvollisen perillisen tavoin oikeus saada säädetty vähennys kokonaisuudessaan sen perusteella, että hän on perinnönjättäjän sukulainen.

54 Tästä seuraa, että toisin kuin lainsäädäntö, jossa säädetään kiinteämääräisestä verovähennyksestä rajoitetun verovelvollisuuden tapauksissa, joista oli kyse 17.10.2013 annetussa tuomiossa Welte (C-181/12, EU:C:2013:662), pääasiassa kyseessä olevan kaltaisesta kansallisesta säännöstöstä johtuva SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomanliikkeiden rajoitus, joka liittyy veron perusteesta tehtävään vähennykseen, on oikeutettu tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus.

55 Ensimmäiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä perintöveron laskemista koskevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään, että jollei perinnönjättäjän eikä perinnönsaajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka kuolinhetkellä ollut kyseisessä jäsenvaltiossa, tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen omistusoikeuden siirtyessä veron perusteesta tehtävää vähennystä alennetaan verrattuna vähennykseen, jota sovelletaan, jos samana ajankohtana ainakin toisen heistä kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka oli mainitussa jäsenvaltiossa, määrällä, joka vastaa kyseisessä jäsenvaltiossa verotuksen ulkopuolelle jäävän omaisuuden arvon osuutta koko jäämistön arvosta.

Toinen kysymys

56 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään lähinnä, onko SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, joka koskee perintöveron laskemista ja jossa säädetään, että jollei perinnönjättäjän eikä perinnönsaajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka ollut kuolinhetkellä kyseisessä jäsenvaltiossa, tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen omistusoikeuden siirtyessä lakiosiin liittyviä velvoitteita ei voida vähentää perimykseen liittyvinä velkoina jäämistön arvosta,

vaikka nämä velvoitteet voidaan vähentää kokonaisuudessaan siinä tapauksessa, että ainakin heistä toisen kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka samana ajankohtana oli mainitussa jäsenvaltiossa.

57 Tämän tuomion 27–30 kohdassa selostetuista seikoista seuraa, että asiassa on tutkittava, muodostaako tällainen kansallinen säännöstö SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun pääomanliikkeiden rajoituksen, ja jos näin on, onko tämä rajoitus oikeutettu.

Onko kyseessä SEUT 63 artiklassa tarkoitettu rajoitus?

58 Kuten tämän tuomion 32 kohdassa on muistutettu, perintöjen kyseessä ollessa toimenpiteisiin, jotka merkitsevät pääomanliikkeiden rajoituksia, sisältyvät toimenpiteet, joista seuraa, että muussa kuin siinä valtiossa, jonka alueella kyseinen omaisuus sijaitsee, asuneen henkilön jättämän perinnön arvo pienenee.

59 Käsiteltävässä asiassa kansallisessa lainsäädännössä säädetään, että kun on kyse perinnöstä, johon sisältyy Saksassa sijaitsevia kiinteistöjä, ja jollei perinnönjättäjä eikä perillinen asunut kyseisessä jäsenvaltiossa perinnönjättäjän kuolinhetkellä, perillinen ei voi vähentää perimykseen liittyvinä velkoina lakiosiin liittyviä velvoitteita, vaikka tällaisesta vähennysoikeudesta säädetään siinä tapauksessa, että perinnönjättäjän tai perillisen asuinpaikka oli kyseisenä ajankohtana oli Saksan alueella.

60 Näin ollen tällainen lainsäädäntö, jossa mahdollisuus vähentää perintöveron perusteesta velvoitteet, jotka liittyvät kotimaassa sijaitsevia kiinteistöjä vastaaviin lakiosuuksiin, tehdään riippuvaksi perinnönjättäjän ja perillisen asuinpaikasta kuolinhetkellä, johtaa siihen, että tällaista omaisuutta koskeviin ulkomailla asuvien välisiin perintöihin kohdistetaan suurempi verorasitus kuin perintöihin, joissa on osapuolena vähintään yksi Saksassa asuva henkilö, ja sen vaikutuksena on näin ollen kyseisen perinnön arvon aleneminen. Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen kansallinen säännöstö on SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomanliikkeiden rajoitus (ks. analogisesti tuomio 11.9.2008, Eckelkamp ym., C-11/07, EU:C:2008:489, 45 ja 46 kohta).

Onko pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus oikeutettu SEUT 65 artiklan perusteella?

61 Näin ollen on tutkittava, voidaanko näin todettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus oikeuttaa SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla, ja kun otetaan huomioon tämän tuomion 35 ja 36 kohdassa esitetyt perustelut, koskeeko erilainen kohtelu tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai onko se yleisen edun mukaisen pakottavan syyn mukainen ja onko se tällöin omiaan takaamaan sillä tavoitellun päämäärän saavuttamisen ja ylitetäänkö sillä se, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi.

– *Kyseisten tilanteiden rinnastettavuus*

62 Kuten tämän tuomion 37–39 kohdasta ilmenee, Saksassa sijaitsevista kiinteistöistä maksettavan perintöveron määrän osalta ei ole olemassa mitään objektiivista eroa sellaisten henkilöiden välisten perintöjen, joista kukaan ei kuolinpäivänä asunut kyseisessä jäsenvaltiossa, ja sellaisten henkilöiden välisten perintöjen, joista vähintään yksi asui kyseisenä ajankohtana kyseisessä jäsenvaltiossa, välillä.

63 Tätä arviointia ei voida kyseenalaistaa Saksan hallituksen väitteellä, jonka mukaan poiketen siitä oikeuskäytännöstä, joka perustuu muun muassa 11.9.2008 annettuun tuomioon Eckelkamp ym. (C-11/07, EU:C:2008:489) ja joka koskee perintöverotuksen kohteena olevaa kiinteistöä rasittavien velkojen vähennyskelpoisuutta, lakiosiin liittyvillä velvoitteilla ei ole välitöntä yhteyttä perintöverotuksen kohteena oleviin Saksassa sijaitseviin kiinteistöihin.

64 Riippumatta siitä, miten lakiosuuksiin liittyviä velvoitteita luonnehditaan kansallisessa oikeudessa, ne liittyvät ainakin osittain Saksassa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen, jonka osalta Saksan liittotasavalta käyttää tällä perusteella verotusvaltaansa.

65 Edellä esitetystä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen lakiosiin liittyvien velvoitteiden vähennyskelpoisuutta koskeva erilainen kohtelu koskee objektiivisesti toisiinsa rinnastettavia tilanteita.

– *Rajoituksen oikeuttaminen yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä*

66 Saksan hallitus katsoo, että tätä erilaista kohtelua voidaan perustella ensinnäkin tarpeella taata sen verojärjestelmän johdonmukaisuus.

67 Kuten tämän tuomion 46 kohdassa on muistutettu, EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käytön rajoitus voidaan oikeuttaa tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus. Tällaisen oikeuttamisperusteen hyväksyminen edellyttää kuitenkin sitä, että kyseisen veroedun osoitetaan olevan välittömässä yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden.

68 Nyt käsiteltävässä asiassa Saksan hallitus vetoaa siihen, että lakiosuuksiin liittyvien velvoitteiden vähennyskelpoisuutta koskevien säännösten tarkoituksena on tehdä mahdolliseksi määrittää perintösaannosta seuraava todellinen varallisuudenlisäys, jonka perusteella perintövero on maksettava.

69 Pääasiassa kyseessä olevasta säännöstöstä johtuvaa erilaista kohtelua ei kuitenkaan voida perustella tarpeella säilyttää Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus, koska ErbStG:n 10 §:n 6 momentin vaikutuksena on julkisasiamiehen ratkaisuehdotuksensa 104 kohdassa toteamin tavoin se, että lakiosiin liittyvien velvoitteiden vähentäminen ei ole mahdollista, jollei perinnönjättäjän eikä perillisen kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka kuolinpäivänä ollut Saksassa, ja näin on tämän tuomion 64 kohdasta ilmenevin tavoin siitä huolimatta, että näillä velvoitteilla on ainakin osittain riittävä yhteys jäämistövarallisuuden osiin, joihin Saksan liittotasavalta käyttää verotusvaltaansa, ja ne vastaavat jäämistövarallisuuden sellaista osaa, josta rajoitetusti verovelvolliset perilliset eivät saa varallisuudenlisäystä.

70 Saksan hallitus vetoaa toiseksi siihen, että pääasiassa kyseessä olevan kaltainen erilainen kohtelu voi olla perusteltavissa alueperiaatteella ja tarpeella varmistaa verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä, mikä on toki unionin tuomioistuimen tunnustama oikeutettu tavoite (tuomio 8.6.2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, 65 kohta).

71 On kuitenkin todettava, että pääasiassa kyseessä oleviin lakiosiin liittyvien velvoitteiden vähennyskelpoisuuteen liittyvä erilainen kohtelu johtuu pelkästään kyseessä olevan Saksan lainsäädännön soveltamisesta. Saksan hallitus ei myöskään selosta syitä, joiden vuoksi lakiosiin liittyvien velvoitteiden huomioon ottaminen johtaisi siihen, että Saksan liittotasavalta luopuisi

osasta verotusvaltaansa muiden jäsenvaltioiden hyväksi, tai vaikuttaisi mainitun jäsenvaltion verotusvaltaan, kun kyseessä olevat lakiosat liittyvät kiinteistöihin, joiden osalta kyseinen jäsenvaltio käyttää rajoitettuun verovelvollisuuteen perustuvaa verotusvaltaansa (ks. vastaavasti tuomio 8.6.2016, Hünnebeck, C-479/14, EU:C:2016:412, 66 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 22.6.2017, Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, 70 kohta).

72 Siltä osin kuin kyseinen jäsenvaltio vetoaa siihen, että tällainen erilainen kohtelu on perusteltua sen välttämiseksi, että lakiosuuteen liittyvät velat vähennetään kahteen kertaan, on aluksi muistutettava, että jäsenvaltion kansalaiselta ei voida evätä mahdollisuutta vedota EUT-sopimuksen määräyksiin sillä perusteella, että hän käyttää hyväkseen toisen jäsenvaltion kuin asuinvaltionsa voimassa olevassa lainsäädännössä laillisesti myönnettyjä verotuksellisia etuja (tuomio 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

73 Seuraavaksi on todettava Saksan hallituksen kirjallisissa huomautuksissaan esittämän täsmennyksen mukaisesti, että jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkistettaviksi kuuluvista seikoista muuta johdu, Saksan liittotasavallan ja Itävallan tasavallan välillä ei ole perintöverotusta koskevaa kahdenvälistä sopimusta. Tässä tilanteessa jäsenvaltio, jonka alueella jäämistöön kuuluvat kiinteistöt sijaitsevat, ei voi omasta lainsäädännöstään johtuvan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen oikeuttamiseksi vedota siihen, että perillisellä on tämän jäsenvaltion tahdosta riippumaton mahdollisuus saada hyväkseen toisen jäsenvaltion myöntämä samankaltainen vähennys, joka saattaisi kokonaan tai osittain kompensoida perilliselle aiheutuvan vahingon, joka johtuu siitä, ettei jäsenvaltio, jossa mainitut kiinteistöt sijaitsevat, ota perintöveroa laskettaessa huomioon lakiosiin liittyviä velvoitteita (ks. mm. tuomio 11.9.2008, Eckelkamp ym., C-11/07, EU:C:2008:489, 67 ja 68 kohta; tuomio 11.9.2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, 64 ja 65 kohta ja tuomio 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 42 kohta).

74 Jäsenvaltio ei nimittäin voi vedota etuun, jonka toinen jäsenvaltio myöntää yksipuolisesti, välttääkseen velvoitteet, jotka sillä on EUT-sopimuksen nojalla ja erityisesti EUT-sopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten nojalla (ks. mm. tuomio 22.4.2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 43 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

75 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaista kansalliseen säännöstöön perustuvaa SEUT 63 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua pääomanliikkeiden rajoitusta, joka johtuu lakiosiin liittyvien velvoitteiden vähennyskelvottomuudesta, ei voida oikeuttaa tarpeella säilyttää Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus eikä alueperiaatteella eikä myöskään tarpeella varmistaa verotusvallan tasapainoinen jako jäsenvaltioiden välillä.

76 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, joka koskee perintöveron laskemista ja jossa säädetään, että jollei perinnönjättäjän eikä perinnönsaajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka ollut kuolinhetkellä kyseisessä jäsenvaltiossa, tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen omistusoikeuden siirtyessä lakiosiin liittyviä velvoitteita ei voida vähentää perimykseen liittyvinä velkoina jäämistön arvosta, vaikka nämä velvoitteet voidaan vähentää kokonaisuudessaan siinä tapauksessa, että ainakin toisen heistä kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka samana ajankohtana oli mainitussa jäsenvaltiossa.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) **SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että ne eivät ole esteenä perintöveron laskemista koskevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään, että jollei perinnönjättäjän eikä perinnönsaajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka kuolinhetkellä ollut kyseisessä jäsenvaltiossa, tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen omistusoikeuden siirtyessä veron perusteesta tehtävää vähennystä alennetaan verrattuna vähennykseen, jota sovelletaan, jos samana ajankohtana ainakin toisen heistä kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka oli mainitussa jäsenvaltiossa, määrällä, joka vastaa kyseisessä jäsenvaltiossa verotuksen ulkopuolelle jäävän omaisuuden arvon osuutta koko jäämistön arvosta.**

2) **SEUT 63 ja SEUT 65 artiklaa on tulkittava siten, että ne ovat esteenä jäsenvaltion lainsäädännölle, joka koskee perintöveron laskemista ja jossa säädetään, että jollei perinnönjättäjän eikä perinnönsaajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka ollut kuolinhetkellä kyseisessä jäsenvaltiossa, tämän jäsenvaltion alueella sijaitsevien kiinteistöjen omistusoikeuden siirtyessä lakiosiin liittyviä velvoitteita ei voida vähentää perimykseen liittyvinä velkoina jäämistön arvosta, vaikka nämä velvoitteet voidaan vähentää kokonaisuudessaan siinä tapauksessa, että ainakin toisen heistä kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka samana ajankohtana oli mainitussa jäsenvaltiossa.**

Allekirjoitukset