JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JEAN MISCHO
12 päivänä joulukuuta 2002 [1]

1. Gerechtshof te 's Hertogenbosch (Alankomaat) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle viisi ulkomailla asuneen perittävän perintöverotukseen liittyvää ennakkoratkaisukysymystä.

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön lainsäädäntö*

2. Nyt esillä olevan tapauksen tosiseikat ovat tapahtuneet ennen Maastrichtin sopimuksen voimaantuloa. Sovellettavat yhteisön oikeussäännöt perustuvat siis ETY:n perustamissopimukseen. Tarkemmin sanottuna henkilöiden vapaan liikkuvuuden osalta vedotaan ETY:n perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklaan (joista on tullut EY:n perustamissopimuksen 48 ja 52 artikla, joista on muutettuina tullut EY 39 ja EY 43 artikla) sekä oleskeluoikeudesta 28 päivänä kesäkuuta 1990 annettuun neuvoston direktiiviin 90/364/ETY. [2] Pääomien vapaan liikkuvuuden osalta asiaa koskee ETY:n perustamissopimuksen 67 artikla (josta on tullut EY:n perustamissopimuksen 67 artikla, joka on kumottu Amsterdamin sopimuksella), sellaisena kuin se on täytäntöönpantu perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetulla neuvoston direktiivillä 88/361/ETY. [3]

3. Asiassa on vedottu myös EY:n perustamissopimuksen 6 ja 8 a artiklaan (joista on muutettuina tullut EY 12 ja EY 18 artikla).

B *Kansallinen lainsäädäntö*

4. Seuraavat seikat käyvät ilmi asiakirja-aineistosta.

5. Alankomaiden oikeuden mukaan kaikista perinnöistä kannetaan vero. Successiewet 1956 -nimisen lain (vuoden 1956 perintöverolaki [4]) 1 §:n 1 momentissa ero-

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.
2 — EYVL L 180, s. 26.
3 — EYVL L 178, s. 5.
4 — Stbl. 1956, s. 362, jäljempänä vuoden 1956 SW.

tellaan tilanteet, joissa perinnönjättäjä asui Alankomaissa, ja tilanteet, joissa hän asui ulkomailla:

1) Jos perinnönjättäjä asui Alankomaissa, tämän jäämistöstä kannetaan perintövero koko jäämistön arvosta.

2) Jos perinnönjättäjä ei asunut Alankomaissa, "kotimaisen omaisuuden" (sikäli kuin sillä on merkitystä tämän asian kannalta, siihen kuuluu Alankomaissa oleva kiinteä omaisuus) arvosta kannetaan perintövero, sen jälkeen kun siitä on vähennetty mahdolliset velat.

6. Wet op de vermogensbelasting 1964 -nimisen lain (vuoden 1964 varallisuusverolaki [5]) 13 §:n mukaan, sellaisena kuin Alankomaiden tuomioistuimet sitä tulkitsevat, arvioitaessa muualla kuin Alankomaissa asuneen perinnönjättäjän jäämistöä, veron määräytymisperustetta laskettaessa voidaan vähentää ainoastaan sellaiset velat, joiden vakuutena on kiinnitys Alankomaissa sijaitsevaan kiinteistöön. Tätä säännöstä sovelletaan, mikäli perinnönjättäjä oli ennen kuolemaansa luovuttanut tuohon omaisuuteen liittyvät taloudelliset oikeudet osto/myyntisopimuksella toiselle henkilölle. Toisin kuin kotimaassa asuneen perinnönjättäjän kohdalla, ulkomailla asuneen perinnönjättäjän perillisen tulee ilmoittaa verotuksessa tämän kiinteistön täysi arvo, huolimatta siitä, että sitä koskeva taloudellinen määräysvalta kuuluu ulkopuoliselle.

5 — Stbl. 1964, s. 520, jäljempänä vuoden 1964 WB.

II Tosiseikat ja asian käsittely

7. Vuonna 1941 syntynyt Alankomaiden kansalainen Barbier kuoli 24.8.1993 Belgiassa, joka oli hänen viimeinen asuinpaikkansa. Hänen perillisiään ovat vaimo ja yksi poika (yhdessä heistä käytetään jäljempänä nimitystä perilliset).

8. Vuosina 1970—1988, jolloin hän asui Belgiassa, Barbier hankki Alankomaista eräitä kiinteistöjä, joista hän sai vuokratuloa. Suurin osa näistä kiinteistöistä oli myymälä-, varasto- tai kahvilakäyttöön tarkoitettuja liiketiloja.

9. Vuonna 1988 tekemillään kaupoilla Barbier luovutti enemmistön näistä kiinteistöistä omistamilleen alankomaisille yhtiöille.

10. Alankomaissa sijaitsevien kiinteistöjen luovutusten yhteydessä vältyttiin niiden rekisteröimiseltä tätä varten varattuun rekisteriin, koska luovutukset koskivat vain "taloudellista määräysvaltaa", minkä vuoksi 6 prosentin suuruista rekisteröintimaksua ei tarvinnut maksaa. Barbier sitoutui velvollisuuteen luovuttaa myyty omaisuus (eli omistusoikeuden luovuttamiseen) ja tämän luovutuksen esitoimena hän luopui kaikista muista oikeuksistaan kyseiseen omaisuuteen. Tämän velvollisuuden vakuudeksi ei kuitenkaan vahvistettu kiinnitystä.

11. Barbierin kuoleman jälkeen tämän notaari ilmoitti perintöverotusta varten täysimääräisessä omistuksessa olleiden kolmen muun kiinteistön arvon ja vähensi tästä arvosta niiden hankintaa varten otetut lainat, joiden vakuudeksi kiinteistöt olivat kiinnitettyinä. Niiden kiinteistöjen arvo, joiden osalta taloudellinen määräysvalta oli luovutettu yhtiöille, ei sisältynyt tähän ilmoitukseen.

12. Rijksbelastingdienstiin kuuluvan Particulieren/Ondernemingen buitenland -yksikön päällikkö (jäljempänä veroviranomainen) lisäsi ilmoitettuun jäämistöön kaikkien niiden kiinteistöjen arvon, joiden oikeudellinen omistaja Barbier oli. Tässä yhteydessä veroviranomainen ei ottanut huomioon mitään luovutussitoumukseen perustuvia vähennyksiä.

13. Perilliset valittivat veroviranomaisen päätöksestä Gerechtshof te 's-Hertogenboschiin ja vaativat, että veron määräksi vahvistetaan nolla, koska veroviranomainen ei ollut hyväksynyt luovutussitoumukseen perustuvia vähennyksiä. Gerechtshof te 's-Hertogenbosch esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat viisi ennakkoratkaisukysymystä:

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

2) Onko yhteisön oikeuden vastaista, että jäsenvaltio (omaisuuden sijaintivaltio) kantaa tuossa jäsenvaltiossa sijaitsevasta kiinteistöstä perintöveroa tuon omaisuuden arvon perusteella ja myöntää oikeuden vähentää kyseisestä omaisuudesta luovutusvelvollisuuden arvon, mikäli perittävä asui kuolinhetkellään omaisuuden sijaintivaltiossa, mutta kyseistä vähennysoikeutta ei ole, mikäli perittävä asui kuolinhetkellään toisessa jäsenvaltiossa (asuinvaltio)?

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

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

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

III Asian arviointi

A *Ensimmäinen kysymys*

14. Kansallinen tuomioistuin huomauttaa, että sen ratkaistavana on useita yhteisön oikeutta koskevia kysymyksiä. Riippuen siitä, onko rajat ylittävällä taloudellisella toiminnalla yhä merkitystä, ja ottaen huomioon oleskeluoikeudesta annetun direktiivin [6] ja Maastrichtin sopimuksessa olevat Euroopan unionin kansalaisuutta koskevat määräykset, kansallisen tuomioistuimen tulee ratkaista, mitkä perusvapauksista tulevat kyseeseen nyt käsiteltävänä olevassa tapauksessa.

15. Kansallisen tuomioistuimen mukaan tältä osin on todettava, että asiassa ei voi olla kysymys henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta, koska perinnönjättäjän tai perillisten oleskelu- tai sijoittautumisoikeutta ei ole rajoitettu. Itse asiassa he asuivat jo Belgiassa, kun perinnönjättäjä osti ensimmäisen kiinteistön.

16. Gerechtshof katsoo sitä vastoin että kysymys on rajat ylittävistä pääoman liikkeistä vuodesta 1970 lähtien, jolloin perinnönjättäjä muutti Alankomaista Belgiaan. Hän on nimittäin siitä lähtien ostanut Belgiasta käsin Alankomaissa sijaitsevia kiinteistöjä.

17. Alankomaiden hallitus väittää, että ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys on tarpeeton. Se muistuttaa, että EY 18 artiklaa ei ajallisesti sovelleta tähän tilanteeseen ja että direktiivillä 90/364/ETY pyritään muun muassa yhdenmukaistamaan kansalliset säännökset, jotka koskevat jäsenvaltioiden kansalaisten oleskelua toisessa jäsenvaltiossa. Pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevan vuoden 1956 SW:n säännökset eivät mitenkään liity toisen jäsenvaltion alueelle pääsyä ja siellä oleskelua koskeviin edellytyksiin eikä niillä ole mitenkään rajoitettu tai vaikeutettu Barbierin perheen sijoittautumista Alankomaiden ulkopuolelle.

18. Pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia säännöksiä ei myöskään voida soveltaa. Käsiteltävässä asiassa kyseessä ei ole sellainen rajat ylittävä taloudellinen toiminta, jota rajoitettaisiin Alankomaiden verolainsäädännöllä. Alankomaiden hallituksen mukaan Belgiassa asuneen perinnönjättäjän kiinteistöjen hankintaa Alankomaista ei mitenkään rajoitettu kuten ei myöskään taloudellisen määräysvallan luovutusta, joiden suhteen perinnönjättäjää kohdeltiin samalla tavalla kuin Alankomaissa asuvaa henkilöä.

19. Alankomaiden hallituksen mukaan kiinteistöjen saanto perintönä ei sen sijaan muodosta taloudellista toimintaa. Tuollaista toimintaa ei ole myöskään sijoittaminen puhtaasti juridisiin omistus-

6 — Oletettavasti kansallinen tuomioistuin tarkoittaa direktiiviä 90/364/ETY.

oikeuksiin, joihin ei sisälly taloudellista määräysvaltaa. Tältä osin Alankomaiden hallitus korostaa, että perittävä oli päätynyt edellä kuvattuihin toimenpiteisiin verotuksellisista syistä. Mikään perustamissopimuksessa säännelty suoja ei siis ole tarpeen.

20. Pääasian kantajat väittävät sitä vastoin, että asia koskee sekä henkilöiden että pääomien vapaata liikkuvuutta. Ne viittaavat tämän suhteen erityisesti asioissa Baars [7] ja Verkooijen [8] annettuihin tuomioihin. Heidän mielestään yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Baars epäsuorasti katsonut, että rajat ylittävää taloudellista toimintaa koskevaa edellytystä ei ole olemassa tai että tuollaisen toiminnan katsotaan olevan olemassa, mikäli kyse on yhtiöiden välityksellä toteutetuista rajat ylittävistä sijoituksista kiinteistöihin, kuten nyt esillä olevassa tapauksessa, ja tästä syntyy rajat ylittäviä korkotuloja (verrattavissa asiallisesti em. asiassa Verkooijen kyseessä olleisiin rajat ylittäviin osinkoihin).

21. Miten näihin väitteisiin on suhtauduttava?

22. Olen samaa mieltä Alankomaiden hallituksen kanssa siitä, että perustamissopimuksen 8 a artiklaa ei ajallisesti sovelleta tähän tilanteeseen. Kuten kyseinen hallitus huomauttaa, tilannetta tulee tarkastella tosiseikkojen tapahtumahetkellä voimassa olleen yhteisön oikeuden valossa. Maastrichtin sopimus ei ollut tullut voimaan vielä Barbierin kuolinpäivänä.

23. Olen sitä mieltä, että myös direktiivi 90/364/ETY on asian kannalta merkityksetön, tosin eri perusteilla kuin Alankomaiden hallitus. Tämä direktiivi perustuu EY:n perustamissopimuksen 235 artiklaan (josta on tullut EY 308 artikla) ja siinä velvoitetaan jäsenvaltiot myöntämään tietyin edellytyksin oleskeluoikeus sellaisille toisten jäsenvaltioiden kansalaisille, joilla ei tätä oikeutta ole "yhteisön oikeuden muiden säännösten perusteella". Tällä viimeksi mainitulla ilmauksella tarkoitetaan lähinnä työntekijöiden vapaata liikkuvuutta ja sijoittautumisvapautta koskevia säännöksiä.

24. On mahdollista, että Barbierin oleskeluoikeus on todellisuudessa perustunut tähän direktiiviin ja että tilanne on samoin hänen perillistensä kohdalla, mutta tietääkseni tätä oikeutta oleskella Belgiassa ei ole koskaan kyseenalaistettu.

25. Nyt esillä olevan tapauksen ongelma on erilainen. On ratkaistava voivatko Barbierin perilliset katsoa sijoittautumisvapautta ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten nojalla, että heillä on oikeus vaatia Alankomaiden viranomaisilta, että heihin ei kohdisteta omaisuudensiirtoveroa, joka

7 — Asia C-251/98, tuomio 13.4.2000 (Kok 2000, s. I-2787).
8 — Asia C-35/98, tuomio 6.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4071).

on erilainen kuin perintöverotus tilanteessa, jossa perittävä olisi edelleen asunut Alankomaissa.

26. Asiassa ei nimittäin ole kiistetty sitä, että Alankomaiden veroviranomaiset kohtelevat perintöverotuksen ja siihen rinnastettavien verojen yhteydessä Alankomaissa olevia kiinteistöjä eri tavoin sen mukaan, asuiko perinnönjättäjä kuollessaan Alankomaissa vai ei.

27. Tästä seuraa se, että Barbierin jäämistöön on vaikuttanut hänen asumisensa Belgiassa. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että muutettuaan Alankomaista Belgiaan Barbier jatkoi toimintaansa alankomaisen yhtiön johtajana. Ennakkoratkaisupyynnöstä ei sitä vastoin ilmene, että hän olisi sittemmin jättänyt nuo tehtävät.

28. Tilanteeseen tulee siis soveltaa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, jonka mukaisesti "perustamissopimuksen 52 artiklan soveltamisalaa ei vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan voida kuitenkaan tulkita niin, että tietyn jäsenvaltion omiin kansalaisiin ei sovellettaisi yhteisön oikeutta, silloin kun he oman toimintansa vuoksi ovat suhteessa kotimaahansa sellaisessa tilanteessa, joka voidaan rinnastaa kaikkien muiden perustamissopimuksella taattuja oikeuksia ja vapauksia nauttivien oikeussubjektien tilanteeseen". [9]

29. On lisäksi korostettava, että riidanalaiset alankomaalaiset säännökset ovat sen luonteisia, että ne vaikuttavat taloudellisen toimijan vapauteen sijoittautua toiseen jäsenvaltioon, vaikka niillä ei suoraan vaikuteta oikeuteen päästä toisen jäsenvaltion alueelle tai oleskella siellä, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ja Alankomaiden hallitus korostavat. On mahdollista, että taloudellinen toimija, joka omistaa kiinteää omaisuutta Alankomaissa tai aikoo hankkia sitä, luopuu käyttämästä oikeuttaan vapaaseen liikkuvuuteen, koska hänen jäämistönsä perintöverotus voi olla epäedullista.

30. Pitää paikkansa, että liikkumisvapauden käyttämisen vaikutukset perintöverotukseen eivät enää koske suoraan asianomaista henkilöä. Tästä huolimatta, kuten komissio aiheellisesti esittää, ne voivat muodostaa rajoituksia edellä mainittujen vapauksien käyttämiselle. Tältä osin on korostettava, että nuo vaikutukset ovat osa niitä seikkoja, jotka jokaisen on väistämättä otettava huomioon, kun hän harkitsee, käyttääkö hän tätä liikkumisvapautta vai ei.

9 — Ks. vastaavasti asia 115/78, Knoors, tuomio 7.2.1979 (Kok. 1979, s. 399, Kok. Ep. IV, s. 321, 24 kohta); asia C-61/89, Bouchoucha, tuomio 3.10.1990 (Kok. 1990, s. I-3551, 13 kohta); C-19/92, Kraus, tuomio 31.3.1993 (Kok. 1993, s. I-1663, Kok. Ep. XIV, s. I-177, 15 kohta); asia C-419/92, Scholz, tuomio 23.2.1994 (Kok. 1994, s. I-505) ja asia C-107/94, Asscher, tuomio 27.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3089, 32 kohta).

31. Tämä pitää paikkansa sekä henkilöiden että pääomien vapaan liikkuvuuden suhteen. Olen komission kanssa yhtä mieltä siitä, että tässä tapauksessa on kysymys myös pääomien vapaasta liikkuvuudesta.

32. Komissio viittaa aiheellisesti perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan 67 artiklan täytäntöönpanosta annettuun direktiiviin 88/361/ETY, jota sovellettiin pääasian tosiseikkoihin tapahtumahetkellä. Tuosta direktiivistä ilmenee, että sitä sovelletaan ulkomailla asuvien tekemiin kiinteistösijoituksiin valtion alueella. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevät Belgiassa asuneen Barbierin suorittamat kiinteistöjen hankinnat Alankomaista kuuluvat kiistatta tuohon ryhmään.

33. Tältä osin tulee huomata, että tämä luokittelu on täysin objektiivinen ja syyt, joiden vuoksi kyseisten toimien tekijä niihin ryhtyi, eivät vaikuta asiaan mitenkään. Mahdolliset verotukselliset syyt, joihin Alankomaiden hallitus viittasi, eivät ole sen luonteisia, että toimenpidettä ei pidettäisi pääomanliikkeiden luonteisena yhteisön oikeudessa tarkoitetulla tavalla.

34. Sitä paitsi voimme pohtia, eivätkö Alankomaiden hallituksen väitteet ole tietyllä tapaa ristiriitaisia, sillä se väittää toisaalta, että pelkkää omistusoikeutta koskevat toimenpiteet eivät vastaa taloudellista todellisuutta, ja pyrkii toisaalta verottamaan tässä tapauksessa pelkän omistusoikeuden haltijaa niin kuin tällä olisi taloudellinen määräysvalta.

35. Edellä esitetyillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ensimmäiseen kysymykseen seuraavasti:

— Direktiivin 88/361/ETY 1 artiklaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettu vapaus on kyseessä pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevan tapauksen kaltaisissa olosuhteissa, jotka koskevat sellaisen muussa jäsenvaltiossa kuin Alankomaissa asuneen henkilön jäämistöä, joka oli hankkinut kiinteää omaisuutta Alankomaista;

— Perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklaa on tulkittava siten, että näillä säännöksillä taattu vapaus on kyseessä pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevan tapauksen kaltaisissa olosuhteissa, jotka koskevat sellaisen Alankomaissa asuneen henkilön jäämistöä, joka oli muuttanut asumaan toiseen jäsenvaltioon jatkaen edelleen ammattinsa harjoittamista Alankomaissa ja joka oli tämän jälkeen hankkinut kiinteää omaisuutta Alankomaista.

B *Toinen kysymys*

36. Tällä kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään sen, onko ulkomailla asuneen perittävän ja kotimaassa asuneen perittävän jäämistön erilainen verokohtelu ristiriidassa yhteisön oikeuden kanssa.

37. Alankomaiden hallitus ei kiistä, että kohtelu on erilaista riippuen yksinomaan asuinpaikasta. Se myöntää, että mikäli perittävä asui Alankomaissa, luovutusvelvoitteeseen perustuva verovähennys on mahdollinen, ja mikäli perittävä asui toisessa jäsenvaltiossa, tuota vähennystä ei voida suorittaa.

38. Se väittää kuitenkin, että tässä tapauksessa kyseessä ei ole samanlaisten tilanteiden erilainen kohtelu. Alankomaiden hallituksen mukaan Alankomaissa asuneen perittävän tilannetta ei voida verrata sellaisen perittävän tilanteeseen, joka asui toisessa jäsenvaltiossa.

39. Tältä osin tulee sen mukaan soveltaa kansainvälisen vero-oikeuden yleistä periaatetta, joka koskee verotusvallan jakoa valtioiden välillä ja jonka mukaisesti esineoikeudellisiin velvoitteisiin sovelletaan omaisuuden sijaintivaltion lainsäädäntöä ja henkilökohtaiset velvoitteet, kuten riidanalainen luovutusvelvoite, otetaan huomioon asuinvaltiossa.

40. Tämän periaatteen huomioon ottaen Alankomaissa asuneen perittävän tilanne on erilainen kuin toisessa jäsenvaltiossa asuneen perittävän tilanne. Ensimmäisessä tapauksessa koko varallisuusasemaan, mukaan luettuna henkilökohtaiset velvoitteet, sovelletaan Alankomaiden lainsäädäntöä, koska se on omaisuuden sijaintipaikan valtio ja asianomaisen henkilön asuinpaikka.

41. Jälkimmäisessä tapauksessa sitä vastoin ainoastaan esineoikeudelliset velvoitteet otetaan huomioon Alankomaissa, joka on omaisuuden sijaintipaikan valtio, ja henkilökohtaiset velvoitteet kuuluvat asuinpaikan valtion verotusvaltaan.

42. On huomattava, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kiistää tämän verotusvallan jakoa koskevan periaatteen olemassaolon.

43. Lisäksi on korostettava, että kansallisen oikeusjärjestyksen mukaiset luokitukset, kuten jako esineoikeuksiin ja henkilökohtaisiin velvoitteisiin, tai viittaukset kansainvälisen vero-oikeuden periaatteisiin eivät ole sen luonteisia seikkoja, että niillä voitaisiin perustella yhteisön oikeuden rikkomista.

44. Periaatteessa pitää paikkansa, että Alankomaiden lainsäädännöllä epäedulliseen asemaan saatetun perittävän perillinen voisi saada "korvaavan edun" asuinvaltionsa lainsäädännön nojalla, olettaen luonnollisesti, että tuo valtio soveltaa samoja verotusvallan jakoperusteita kuin Alankomaat.

45. On kuitenkin todettava, että Alankomaiden lainsäädännössä ei mitenkään oteta huomioon asuinjäsenvaltion soveltamaa kohtelua. Tilanteessa, jossa tuo valtio ei ota huomioon kyseessä olevien henkilökohtaisten velvoitteiden arvoa kokonaisuudessaan eli jossa mitään tuollaista "korvaavaa etua" ei synny, tuossa valtiossa asuneen perittävän perillinen on samassa tilanteessa kuin Alankomaissa asuneen perittävän perillinen, joka ei myöskään voi vaatia toisen jäsenvaltion viranomaisia ottamaan huomioon hänen henkilökohtaisia velvoitteitaan. Tässä tilanteessa ei siis ole mitään syytä kohdella häntä eri tavalla kuin Alankomaissa asuneen perittävän perillistä.

46. Vastoin Alankomaiden hallituksen esittämää kantaa kysymys voi siis olla samanlaisten tilanteiden erilaisesta kohtelusta. Alankomaiden lainsäädännössä oletetaan, että verovelvollinen voi suorittaa vähennyksen toisessa jäsenvaltiossa, vaikka tästä ei ole mitään varmuutta, eikä verovelvolliselle myönnetä oikeutta osoittaa tällaisen mahdollisuuden puuttumista. Tämän menettelyn vakavuutta lisää se, että kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee, Alankomaiden viranomaisten soveltaman verotusvallan jakoa koskevan periaatteen yleisyydestä ei ole varmuutta.

47. Kyseessä olevaa kansallista lainsäädäntöä voidaan siis arvostella täsmälleen samoista syistä, joiden vuoksi yhteisöjen tuomioistuin arvosteli saksalaista lainsäädäntöä asiassa Schumacker, [10] eli siitä, että veroviranomaisilla ei ole mahdollisuutta kyseistä verotusta määrättäessä ottaa huomioon kyseisen verovelvollisen henkilökohtaista tilannetta kokonaisuudessaan, toisin kuin saksalaisessa lainsäädännössä, joka oli kyseessä asiassa Gschwind, [11] johon Alankomaiden hallitus myös vetosi.

48. Alankomaiden hallituksen esittämä kanta on vielä selkeämmin ristiriidassa myös erään toisen seikan kanssa.

49. On aiheellista korostaa, että Alankomaiden käyttämä erotteluperuste on täysin riippumaton todellisesta varallisuusasemasta ja että siitä seuraa taloudellisesti samanlaisten tilanteiden huomattavan erilainen kohtelu.

10 — Asia C-279/93, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225).
11 — Asia C-391/97, tuomio 14.9.1999 (Kok. 1999, s. I-5451).

50. Alankomaiden lainsäädännössä sallitaan nyt käsiteltävänä olevan tilanteen kaltaisissa olosuhteissa se, että Alankomaissa asuneen perittävän perillisten verotus suoritetaan todellisen varallisuusaseman mukaisesti, eli luovutusvelvoitteen alaista omaisuutta ei lueta perintöveron määräytymisperusteeseen. Sitä vastoin ulkomailla asuneen perittävän perillisten, joiden varallisuusasema tuon omaisuuden osalta on täsmälleen sama, verotuksessa tuo omaisuus otetaan huomioon niin kuin perittävällä olisi yhä ollut siihen rajoittamaton omistusoikeus.

51. Näiden varallisuusasemien samanlaisuuden vuoksi ei voida antaa ratkaisevaa merkitystä sille, onko vähennyksen perusteena oleva velvoite luonteeltaan esineoikeudellinen vai henkilökohtainen. Ratkaisevaa sitä vastoin on se, että keskenään samanlaisia varallisuusasemia, joissa omaisuuteen kohdistuu luovutusvelvoite, kohdellaan samalla tavoin sen sijaan, että niiden kohtelu riippuisi ainoastaan siitä, missä perittävän asuinpaikka oli.

52. Tilanne on näin sitä suuremmalla syyllä nyt esillä olevassa asiassa, jossa kyseessä oleva henkilökohtainen velvoite, eli velvollisuus luovuttaa veronalaisen omaisuuden taloudellinen määräysvalta, on erittäin läheisessä yhteydessä kyseiseen omaisuuteen ja sillä on ratkaiseva vaikutus tuon omaisuuden arvoon perillisille. Velvoitteen ja omaisuuden välinen yhteys on aivan yhtä läheinen kuin jos kyseessä olisi omaisuuteen kohdistuva esineoikeudellinen velvoite, ja näin ollen on vaikea ymmärtää, että henkilökohtaisten velvoitteiden vähentämisen epäämiseen olisi jokin pakottava syy, kun esineoikeudelliset velvoitteet saadaan vähentää.

53. Lisäksi on huomattava, että Alankomaiden hallituksen väitteille on vastoin sen omaa näkemystä joka tapauksessa vaikea löytää tukea oikeuskäytännöstä.

54. Se väittää, että asiassa Gilly,[12] annetusta tuomiosta seuraa, että jäsenvaltiolla on oikeus määrittää ne verotuksen perusteet, joita se soveltaa, ja että se voi tässä yhteydessä ottaa huomioon OECD:n laatiman mallin. Jäsenvaltio voi myös ottaa huomioon kiinteän omaisuuden sijaintipaikan.

55. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin aina korostanut, että tätä toimivaltaa käyttäessään jäsenvaltiot eivät voi jättää noudattamatta yhteisön oikeudesta johtuvia velvollisuuksiaan.[13]

56. Alankomaiden hallitus vetoaa niin ikään oikeuskäytäntöön, jonka mukaisesti kotimaassa asuvien verovelvollisten tilanne ei yleensä ole verrattavissa ulkomailla asuvien verovelvollisten tilanteeseen.[14] On kuitenkin todettava, että tästä seikasta huolimatta yhteisöjen tuomioistuin on lausunut useissa tapauksissa, että sovellet-

12 — Asia C-336/96, tuomio 12.5.1998 (Kok 1998, s. I-2793).

13 — Ks. esim. asia C-307/97, Saint-Gobain ZN, tuomio 21.9.1999 (Kok. 1999, s. I-6161, 58 kohta).

14 — Ks. em. asiassa Schumacker annettu tuomio.

taessa kyseessä olleita kansallisia säännöksiä kotimaassa asuvien tilanne oli verrattavissa ulkomailla asuvien tilanteeseen.

57. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu erityisesti, että kun jäsenvaltio kohtelee tietyssä verotuksessa samalla tavalla kotimaassa asuvia ja ulkomailla asuvia henkilöitä, sen tulee noudattaa tätä yhtenäistä kohtelua myös tuossa verotuksessa sovellettavien vähennysten kohdalla. [15]

58. Kohtelemalla näitä kahta ryhmää verotuksessa samalla tavalla tuon jäsenvaltion lainsäätäjä on myöntänyt, että verotuksen menettelytapojen ja edellytysten suhteen kotimaassa asuvien ja ulkomailla asuvien välillä ei ole mitään objektiivista eroavaisuutta, jolla erilaista kohtelua voitaisiin perustella.

59. Alankomaiden hallitus väittää, että alueperiaatteen mukaisesti Alankomaissa asuneen henkilön jättämästä perinnöstä kannetaan veroa tämän maailmanlaajuisen varallisuuden perusteella, kun taas toisessa jäsenvaltiossa asuneen henkilön perillisten perintöverovelvollisuus koskee ainoastaan Alankomaissa sijaitsevaa varallisuutta.

15 — Ks. asia 270/83, komissio v. Ranska, tuomio 28.1.1986 (Kok. 1986, s. 273, Kok. Ep. VIII, s. 407) ja em. asia Saint-Gobain ZN.

60. Tästä huolimatta Alankomaissa sijaitsevaan kiinteään omaisuuteen kohdistuvassa perintöverotuksessa Alankomaiden viranomaiset katsovat, että kotimaassa ja ulkomailla asuvia henkilöitä tulee verottaa samalla tavalla. Näin ollen nuo viranomaiset eivät voi evätä ulkomailla asuvilta oikeutta niihin vähennyksiin, jotka kotimaassa asuville myönnetään.

61. Tämän suhteen tilanne on erittäin samankaltainen kuin edellä mainitussa asiassa Saint-Gobain ZN annetussa tuomiossa, jossa Saksan hallitus väitti, että niitä yrityksiä, joiden kotipaikka on Saksassa, verotetaan niiden maailmanlaajuisen varallisuuden perusteella, kun taas toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneiden yritysten verovelvollisuus on rajallinen ja koskee ainoastaan niiden Saksassa olevaa omaisuutta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi tästä huolimatta, että noiden kahden ryhmän tilanteet olivat rinnastettavissa toisiinsa riidanalaisen verotuksen suhteen.

62. Kyseessä on siis erilainen kohtelu asuinmaasta riippuen, ja tuon arviointiperusteen luonteesta johtuu, että sillä asetetaan toisen jäsenvaltion kansalaiset huonompaan asemaan. Alankomaiden hallitus ei ole esittänyt mitään vakuuttavaa perustelua tälle syrjinnälle.

63. Se korostaa vuonna 2000 eli seitsemän vuotta Barbierin kuoleman jälkeen tehtyjä lainmuutoksia, joiden ansiosta pääasiassa kyseessä olevan kaltaista oikeusriitaa ei voisi enää syntyä. Koska noita säännöksiä ei sovelleta pääasian oikeudenkäynnissä ja

koska yhteisöjen tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa ei ole kyse noista säännöksistä, niihin ei ole aiheellista ottaa kantaa.

64. Alankomaiden hallitus väittää myös, että perintöön liittyvän erilaisen kohtelun ja perittävän suorittamien taloudellisten toimien välinen yhteys on niin kaukainen, että pääomien vapaata liikkuvuutta ei voida katsoa rajoitetun. On kuitenkin todettava, että tuosta huolimatta kyseessä on epäedullinen kohtelu, jolla on huomattavia vaikutuksia ja joka perustuu ainoastaan asuinpaikkaan.

65. Ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että pääasiassa vastaajana oleva veroviranomainen on esittänyt tähän liittyen vielä muita väitteitä, joista komissio on esittänyt kantansa.

66. Näin on esitetty, että kun luovutusvelvoitteen arvoa vastaava vähennys suoritetaan, mitään veroa ei kanneta alkuperäisen luovutuksen hetkellä eikä myöskään kuolinhetkellä. Olen kuitenkin samaa mieltä komission kanssa siitä, että omaisuuden luovutuksesta kannettava vero ja perintövero ovat verotuksia, joilla ei ole keskinäistä yhteyttä.

67. Lisäksi sama veron maksamatta jäämistä koskeva ongelma ilmenisi tilanteessa, jossa Alankomaissa asunut perittävä olisi luovuttanut määräysvallan ilman sen vakuutena olevaa kiinnitystä samalla tavoin kuin Barbier.

68. Tuo väite on sitäkin vaikeammin hyväksyttävissä, kun perilliset esittivät istunnossa ilman, että tätä olisi kiistetty, että luovutusvero erääntyy maksettavaksi omistusoikeuden lopullisesti siirtyessä.

69. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan pääasiassa vastaajana oleva veroviranomainen on niin ikään väittänyt, että valvonnan kannalta on hyväksyttävää ottaa huomioon ainoastaan omistusoikeuden siirtyminen mutta ei sitovia sopimuksia, joissa velvoittaudutaan luovuttamaan tämä omistusoikeus.

70. Olen myös tässä samaa mieltä komission kanssa siitä, että asiassa ei ole esitetty, kuinka tämä valvontaongelma ilmenisi erilaisena riippuen perittävän asuinpaikasta. Kun asuinpaikka on Alankomaissa, toimivaltaiset viranomaiset pitävät sitovia sopimuksia riittävinä.

71. Edellä esitetystä seuraa, että riidanalaisesta kansallisesta lainsäädännöstä aiheutuu välillistä syrjintää, joka on verrattavissa kansalaisuuteen perustuvaan syrjintään, eikä asiassa ole ilmennyt mitään pakottavaa syytä, jolla tuota voitaisiin perustella.

72. Alankomaiden hallituksen esittämän kannan tueksi ei voida myöskään vedota EY:n perustamissopimuksen 73 d artiklaan (josta on tullut EY 58 artikla). Tuo määräys ei ensinnäkään ollut voimassa käsiteltävänä olevan tapauksen kannalta merkityksellisellä hetkellä, kuten Alankomaiden hallitus itse muistuttaa, ja lisäksi siitä käy nimenomaisesti ilmi, että sitä ei voida käyttää mielivaltaisen syrjinnän perusteena.[16]

73. Tämän seurauksena ennakkoratkaisua pyytäneelle kansalliselle tuomioistuimelle on vastattava, että riidanalaisen kansallisen lainsäädännön soveltaminen on ristiriidassa perustamissopimuksen kanssa.

C *Kolmas kysymys*

74. Tällä kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, onko toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä sillä, jos perittävä ei enää kyseistä kiinteistöä ostaessaan asunut siinä valtiossa, jossa omaisuus sijaitsee.

75. Huomautuksia esittäneistä ainostaan Alankomaiden hallitus on tutkinut tarkemmin tätä kysymystä ja sen mukaan näiden kahden tilanteen välille ei ole syytä tehdä eroa. Riidanalainen verotus ei kohdistu omaisuuden saantoon itsessään vaan sen kohteena on perintö. Ainoastaan mikäli perittävä asui kuollessaan muualla kuin Alankomaissa ja esineen taloudellinen määräysvalta oli tuolla hetkellä erotettu juridisesta omistusoikeudesta, erilaista kohtelua saattaa syntyä.

76. Toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annetusta vastauksesta seuraa mielestäni selvästi, ettei tuon kysymyksen kannalta ole merkitystä sillä seikalla, asuiko perittävä omaisuuden sijaintivaltiossa verotettavaa kiinteistöä ostaessaan. Yhdyn Alankomaiden hallituksen esittämiin huomautuksiin siitä, että kohtelun erilaisuus ei riipu tuosta seikasta vaan ainoastaan perittävän asuinpaikasta kuolinhetkellä. Erityisesti on huomattava, että erilaisen kohtelun perustelemattomuus ei myöskään ole yhteydessä perittävän asuinpaikkaan omaisuuden ostohetkellä.

77. Edellä toisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä esitetyt perustelut, joista seuraa, että kyseessä on objektii-

16 — Ks. vastaavasti em. asia Verkooijen.

visesti perusteeton erilainen kohtelu, pitävät paikkansa riippumatta siitä, missä perittävä asui kyseessä olevan kiinteän omaisuuden hankintahetkellä.

78. Vaikka perittävän asuinpaikalla kiinteistön ostohetkellä ei ole ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkoittamaa merkitystä toisen ennakkoratkaisukysymyksen kannalta, on kuitenkin aiheellista huomata, että tilanne ei ole täysin sama ensimmäisen kysymyksen osalta.

79. Ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä koskevista perusteluistani seuraa mielestäni, että mikäli riidanalaisen veron kohteena olisi perittävän vielä Alankomaissa asuessaan hankkima kiinteistö, toimenpiteellä ei lähtökohtaisesti rajoitettaisi pääomien vapaata liikkuvuutta, koska tuossa tilanteessa omaisuuden hankintaan ei liittyisi direktiivissä 88/361/ETY tarkoitettua pääomien liikkumista. Nyt esillä olevassa tilanteessa ei kuitenkaan näytä olevan kysymys tästä vaihtoehdosta, sillä ennakkoratkaisupyynnössä viitataan ainoastaan Barbierin muuton jälkeen hankittuun omaisuuteen. Asiassa ei ole myöskään esitetty, että perittävän Alankomaissa asuessaan hankkimasta kiinteistöstä peräisin olevien tulojen saamista vaikeutettaisiin millään tavalla.

80. Ensimmäistä ennakkoratkaisukysymystä koskevista perusteluistani seuraa kuitenkin, että tuollaiseen tilanteeseen voitaisiin silti soveltaa henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskevia säännöksiä.

81. Edellä esitetyillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen siten, että toiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta merkitystä ei ole sillä, että perittävä ei enää kyseistä kiinteistöä ostaessaan asunut siinä valtiossa, jossa omaisuus sijaitsee.

D *Neljäs kysymys*

82. Tällä kysymyksellä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään sen, onko toiseen kysymykseen annettavan ratkaisun kannalta merkitystä sillä, miten perittävän pääoma jakautuu hänen asuinvaltionsa, kiinteistön sijaintivaltion ja mahdollisesti muiden jäsenvaltioiden kanssa.

83. Alankomaiden hallituksen mukaan tuohon kysymykseen on vastattava myöntävästi sillä perusteella, että mikäli perittävän varallisuus sijaitsee kokonaisuudessaan tai lähes kokonaisuudessaan toisessa valtiossa kuin asuinvaltiossa, varallisuuden sijaintivaltion tulee ottaa verotuksessa

huomioon muun lisäksi henkilökohtaiset velvoitteet. On mielenkiintoista havaita, että asiakirja-aineistosta ei ilmene, että pääasian oikeudenkäynnissä sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädettäisiin tällaisesta perusteesta.

84. Missään tapauksessa en ole yhtä mieltä Alankomaiden hallituksen kanssa. Nyt esillä olevassa asiassa ratkaiseva seikka on vastaavuus, jonka tulee vallita verovelvollisuuden ja vähennysoikeuden välillä. Jos ulkomailla asuvien omistamia kiinteistöjä verotetaan samalla tavoin kuin kotimaassa asuvien omistamia kiinteistöjä, ulkomailla asuvilla tulee edellä selvitetyn mukaisesti myös olla oikeus niihin liittyviin vähennyksiin samalla tavoin kuin kotimaassa asuvilla.

85. Näin ollen asiassa ei ole mitään perustetta arvioida tilanteita eri tavalla ulkomailla asuvien henkilöiden omaisuuden sijaintipaikan jakautumisen perusteella kieltäytymällä myöntämästä eräille ulkomailla asuville vähennystä, johon kaikilla kotimaassa asuvilla on oikeus.

86. Vaikka eräät ulkomailla asuvat voivatkin mahdollisesti tehdä tuon vähennyksen asuinvaltiossaan, tällä ei ole vaikutusta edellä esitettyyn. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jäsenvaltio ei voi perustella toisessa jäsenvaltiossa asuvien henkilöiden syrjivää kohtelua sillä, että sen tulee tasoittaa heidän tuossa jäsenvaltiossa saamansa etu. [17]

87. Neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen tulee siis vastata kieltävästi.

E *Viides kysymys*

88. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan on yksinomaan kansallisten tuomioistuinten asiana määrittää yhteisöjen tuomioistuimelle esitettävien kysymysten tarve ja asianmukaisuus. [18] Kansallinen tuomioistuin on esittänyt viidennen kysymyksen olettaen, että edelliseen kysymykseen vastataan myöntävästi.

89. Edellä esitetystä ilmenee, että tämä oletama ei tässä tapauksessa pidä paikkaansa. Tähän kysymykseen ei siten ole tarpeen vastata.

17 — Asia C-294/97, Eurowings Luftverkehr, tuomio 26.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7447, 44 kohta ja siinä mainitut viittaukset).

18 — Ks. esim. asia C-7/97, Bronner, tuomio 26.11.1998 (Kok. 1998, s. I-7791, 16 kohta).

V Ratkaisuehdotus

90. Edellä esitetyillä perusteilla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa Gerechtshof te 's-Hertogenboschille seuraavasti:

Ensimmäinen kysymys:

— Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annetun neuvoston direktiivin 88/361/ETY 1 artiklaa on tulkittava siten, että tässä säännöksessä tarkoitettu vapaus on kyseessä pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevan tapauksen kaltaisissa olosuhteissa, jotka koskevat sellaisen muussa jäsenvaltiossa kuin Alankomaissa asuvan henkilön jäämistöä, joka oli hankkinut kiinteää omaisuutta Alankomaista;

— ETY:n perustamissopimuksen 48 ja 52 artiklaa (joista on tullut EY:n perustamissopimuksen 48 ja 52 artikla, joista on muutettuina tullut EY 39 ja EY 43 artikla) on tulkittava siten, että näillä määräyksillä taattu vapaus on kyseessä pääasian oikeudenkäynnissä esillä olevan tapauksen kaltaisissa olosuhteissa, jotka koskevat sellaisen Alankomaissa asuneen henkilön jäämistöä, joka oli muuttanut asumaan toiseen jäsenvaltioon jatkaen edelleen ammattinsa harjoittamista Alankomaissa ja joka oli tämän jälkeen hankkinut kiinteää omaisuutta Alankomaista.

Toinen kysymys:

Yhteisön oikeuden vastaista on, että jäsenvaltio (omaisuuden sijaintivaltio) kantaa tuossa jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön perintösaannosta tuon kiin-

teistön arvoon perustuvaa veroa, ja myöntää tällöin oikeuden vähentää kyseisen omaisuuden luovuttamista koskevan velvoitteen, mikäli perittävä asui kuolinhetkellään omaisuuden sijaintivaltiossa, mutta ei silloin, kun hän asui kuolinhetkellään toisessa jäsenvaltiossa (asuinvaltio).

Kolmas kysymys:

Toiseen kysymykseen annettavan vastauksen kannalta ei ole merkitystä sillä, että perittävä ei enää kyseistä kiinteistöä ostaessaan asunut siinä valtiossa, jossa omaisuus sijaitsee.

Neljäs kysymys:

Toiseen kysymykseen annettavan ratkaisun kannalta merkitystä ei ole sillä, miten perittävän pääoma jakautuu kiinteistön sijaintivaltion, asuinvaltion ja mahdollisesti muiden valtioiden kesken.

Viides kysymys:

Viidenteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.