

Asia C-394/20

Ennakkoratkaisupyyntö

Jättämispäivä:

18.8.2020

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfin verotuomioistuin, Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

20.7.2020

Kantaja:

XY

Vastaaja:

Finanzamt V

[–]

FINANZGERICHT DÜSSELDORFin

[–]

VÄLIPÄÄTÖS

Asiassa

XY

– kantaja –

[–]

vastaan

Finanzamt V (verovirasto V)

[–]

– vastaaja –

aiheena

perintövero

tuomioistuimen neljäs jaosto [– –]

[– –]

on 20.7.2020 päättänyt seuraavaa:

Asian käsittelyä lykätään.

Euroopan unionin tuomioistuimelle esitetään seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

Onko Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 63 artiklan 1 kohtaa ja 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?

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 **[alkup. s. 2]** 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?

Tähän välipäätökseen ei voida hakea muutosta. **[alkup. s. 3]**

P e r u s t e l u t:

I.

1. Kantaja on Itävallan kansalainen, joka on asunut Itävallassa vuodesta 2014 lähtien. Hän on perinnönjättäjä E:n, joka niin ikään oli Itävallan kansalainen ja asui Itävallassa, tytär.
2. Perinnönjättäjä omisti kolme rakennettua kiinteistöä F-kaupungissa ja yhden rakentamattoman kiinteistön G-kaupungissa.

3. Perinnönjättäjä määräsi itse laatimassaan testamentissa, että kantaja on hänen ainoa perillisensä. Aviovaimolleen Ef – – ja pojalleen S – – hän jätti lakiosat. Perinnönjättäjä kuoli 12.8.2018 Itävallassa.
4. Perinnönjättäjän kuoleman jälkeen kantaja sitoutui lakiosasopimuksessa maksamaan ainoana perillisenä Ef:lle ja S:lle 1 700 000 euroa ja 2 850 000 euroa Ef:n ja S:n lakiosien oikaisuina. Kantaja vaati vastaajana olevaan Finanzamtiin (verovirasto) jätetyssä perintöveroilmoituksessaan, että lakiosiin perustuvat velat vähennetään 43-prosenttisesti eli yhteensä 1 956 500 euron suuruisina kuoleman johdosta tapahtuvan kantajan saannon arvosta perimyksen liittyvinä velkoina. Kantaja päätyi tähän summaan laskemalla, että Saksan perintöveron soveltamisalaan kuuluvan Saksassa sijaitsevan kiinteän omaisuuden arvo oli kantajan selvitysten mukaan 4 970 000 euroa eli 43 prosenttia koko jäämistöön kuuluvan omaisuuden arvosta, joka oli 11 592 598,10 euroa. Saksan perintöveron soveltamisalan ulkopuolelle jäävän omaisuuden (pääomaa ja Espanjassa sijaitseva kiinteistö) arvoksi hän laski 6 622 598,10 euroa.
5. Vastaajana oleva Finanzamt määräsi kantajan suorittamaan 642 333 euroa perintöveroa. Tässä yhteydessä Finanzamt määräsi veroa suoritettavaksi ainoastaan Saksassa sijaitsevista kiinteistöistä. Finanzamt hylkäsi lakiosien vähentämisen perimyksen liittyvinä velkoina, koska lakiosilla ei ollut taloudellista yhteyttä edellä mainittuihin kiinteistöihin. Lisäksi laskiessaan suoritettavaksi määrättävän perintöveron määrän Finanzamt otti huomioon perintövero- ja lahjaverolain (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, jäljempänä ErbStG) 16 §:n 1 momentin 2 kohdassa sinänsä perinnönjättäjän lapsille säädetyn [alkup. s. 4] 400 000 euron verovähennyksen sijasta ainoastaan 228 511 euron suuruisella osuudella alennetun, 171 489 euron suuruisen vähennyksen ErbStG:n 16 §:n 2 momentin nojalla.
6. Kanteessaan kantaja vaatii, että suoritettavan perintöveron määrä alennetaan 227 181 euroon. Kantajan mukaan hänellä on täysimääräinen oikeus ErbStG:n 16 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädettyyn 400 000 euron vähennykseen. ErbStG:n 16 §:n 2 momentti on unionin oikeuden vastainen. Lisäksi unionin oikeuden vastaista on se, että hänen ei sallita ainakin osittain – hänen laskelmiensa mukaisesti yhteensä 1 956 500 euron suuruisina – vähentää hänen maksettavakseen tulevia lakiosia perimyksen liittyvinä velkoina.
7. Vastaajana oleva Finanzamt väittää seuraavaa: ErbStG:n 16 §:n 2 momentin mukaisesti ErbStG:n 16 §:n 1 momentin 2 kohdassa säädettyä vähennystä on alennettava tietyllä osuudella. Kantajan maksettavaksi tulevia lakiosia ei ErbStG:n 10 §:n 6 momentin toisen virkkeen nojalla voida vähentää perimyksen liittyvinä velkoina, koska niillä ei ole taloudellista yhteyttä yksittäisiin jäämistöön kuuluviin omaisuseriin.

II.

8. Ennakkoratkaisukysymyksiin vastaamisen kannalta merkitystä on seuraavilla Saksan perintövero- ja lahjaverolain (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, ErbStG) säännöksillä, sellaisena kuin se on julkaistu 27.2.1997 [– –] ja viimeksi muutettuna 23.6.2017 annetun lain 4 §:llä [– –]:
9. 1 § Veronalaiset tapahtumat
- (1) Perintöveron (tai lahjaveron) alaisia ovat
1. kuoleman johdosta tapahtuvat saannot;
 2. lahjoitukset elossa olevien henkilöiden kesken;
- –
10. 2 § Henkilökohtainen verovelvollisuus **[alkup. s. 5]**
- (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 sellaista siirtyvää omaisuutta, joka on arvostuslain (Bewertungsgesetz) 121 §:ssä tarkoitettua Saksassa sijaitsevaa omaisuutta (rajoitettu verovelvollisuus).
- –
11. 3 § Kuoleman johdosta tapahtuvat saannot
- (1) Kuoleman johdosta tapahtuvalla saannolla tarkoitetaan seuraavia saantoja:
1. perintösaanto – – erityisjälkisaadokseen perustuva saanto – – tai saanto vaaditun lakiosan perusteella (Saksan siviililain [Bürgerliches Gesetzbuch] 2303 § ja sitä seuraavat pykälät);
12. 9 § Verosaatavan syntyminen
- (1) Verosaatava syntyy

1. kuoleman johdosta tapahtuvan saannon yhteydessä perinnönjättäjän kuolinhetkellä – –

13. 10 § Verollinen saanto

(1) Verollisena 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 perimyksen liittyvät velat – – **[alkup. s. 6]**

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

1. perinnönjättäjän velat – –;
2. erityisjälkisäädöksiin, velvoitteisiin 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.

14. 15 § – Veroluokat

(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, – –

15. 16 § – Vähennykset

(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 osuudella. Kyseinen osuus [alkup. s. 7] 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 alaista, yhteenlasketun arvon ja samalle henkilölle yhteensä kymmenen vuoden aikana siirtyneen omaisuuden arvon välillä. Aiempien saantojen arvo on määriteltävä aiemman arvonsa mukaisesti.

16. ”37 § Lain soveltaminen

--

(14) – – 16 §:n 1 ja 2 momenttia, sellaisina kuin ne ovat 25.6.2017 alkaen, sovelletaan saantoihin, joiden osalta verosaatava syntyy 24.6.2017 jälkeen.

17. Lisäksi merkitystä on arvostuslain (Bewertungsgesetz, jäljempänä BewG) seuraavalla säännöksellä, sellaisena kuin se on julkaistu 1.2.1991 [– –] ja viimeksi muutettuna 4.11.2016 annetun lain 2 §:llä [– –]:

121 § Saksassa sijaitseva omaisuus

Saksassa sijaitsevana omaisuutena pidetään

1. Saksassa sijaitsevaa maa- ja metsätalousomaisuutta;
2. Saksassa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta; – –

18. Siviilioikeudellisesti asiassa on merkitystä seuraavilla Itävallan yleisen siviililain (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch, jäljempänä ABGB) [– –] säännöksillä, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna 13.11.2017 julkaistun liittovaltion lain (Bundesgesetz) [– –] 6 §:llä:

19. 756 §.

Lakiosaa on se osa kuolleen henkilön omaisuuden arvosta, johon lakiosaan oikeutetulla on oikeus.

20. 757 §. [alkup. s. 8]

Lakiosaan ovat oikeutettuja kuolleen henkilön jälkeläiset ja aviopuoliso tai rekisteröidyn parisuhteen osapuoli.

21. 759 §.

Kukin lakiosaan oikeutettu henkilö saa lakiosana puolet siitä, mihin hänellä olisi oikeus lakimääräisen perimyksen nojalla.

22. 761 §.

- (1) Lakiosa on maksettava rahana – –
23. 764 §.
- (1) Kuolinpesän ja perinnönjaon jälkeen perillisten on suoritettava vaadittu lakiosa – –
24. 765 §.
- (1) Lakiosaan oikeutettu henkilö saa oikeuden lakiosaan itselleen ja seuraajilleen kuolleen henkilön kuolinhetkellä.
- (2) Lakiosaan oikeutettu henkilö voi vaatia lakiosan suorittamista rahana vasta vuoden kuluttua kuolleen henkilön kuolemasta.
25. 778 §.
- (1) Lakiosaan oikeutetun henkilön vaatimuksesta koko jäämistö yksilöidään tarkasti ja sen arvo määritellään lakiosan selvittämiseksi.
- (2) Omaisuuden arvo määritellään kuolleen henkilön kuolinhetken perusteella. Lakiosaan oikeutetulla on oikeus lakimääräisiin korkoihin ajalta ennen lakiosan suorittamista rahana.
26. Lisäksi asiassa on merkitystä seuraavilla Saksan siviililain (Bürgerliches Gesetzbuch, jäljempänä BGB) säännöksillä, sellaisena kuin se on julkaistu 2.1.2002 [– –]:
27. 2303 § Lakiosaan oikeutetut henkilöt; lakiosan määrä [**alkup. s. 9**]
- (1) Jos perinnönjättäjän jälkeläinen on jätetty perinnettä kuolemanvarais määräyksellä, hän voi vaatia perilliseltä lakiosaa. Lakiosa on puolet lakimääräisen perintöosuuden arvosta – –
28. 2311 § Jäämistön arvo
- (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.

III.

29. Asiaa käsittelevä jaosto lykkää siinä vireillä olevan kanteen käsittelyä [– –] ja esittää Euroopan unionin tuomioistuimelle (unionin tuomioistuin) Euroopan unionin toiminnasta tehdyn sopimuksen (SEUT) 267 artiklan toisen kohdan nojalla edellä päätöslauselmassa muotoillut ennakkoratkaisukysymykset. Kanteen ratkaisu riippuu näihin kysymyksiin annettavasta vastauksesta.

30. Jaosto on epävarma siitä, soveltuuko ErbStG:n 16 §:n 2 momentti yhteen SEUT 63 artiklan 1 kohdan kanssa, luettuna yhdessä SEUT 65 artiklan kanssa.
31. Saksan lainsäätäjät on korvannut ErbStG:n 16 §:n 2 momentin uudella säännöksellä reaktiona unionin tuomioistuimen 8.6.2016 antamaan tuomioon asiassa C-479/14 (ECLI:EU:C:2016:412). Uuden ErbStG:n 16 §:n 2 momentin mukaan sellaisten saantojen osalta, joiden osalta verosaatava syntyy 24.6.2017 jälkeen (ErbStG:n 37 §:n 14 momentti), ErbStG:n 16 §:n 1 momentin mukaisen vähennyksen määrää on alennettava ErbStG:n 16 §:n 2 momentin toisen ja kolmannen virkkeen mukaisesti lasketulla osuudella.
32. Asiaa käsittelevä jaosto on epävarma siitä, soveltuuko kyseinen uusi säännös yhteen SEUT 63 ja SEUT 65 artiklan kanssa, sellaisina kuin unionin tuomioistuin on niitä tulkinnut. Unionin tuomioistuin on jo katsonut, että sitä, että saannon saaja asetettiin epäedullisempaan asemaan myöntämällä pienempi vähennys, joka oli ErbStG:n 16 §:n 2 momentin nojalla, sellaisena kuin se oli muutettuna perintöverotusta ja verotusarvon määräämistä koskevien säännösten uudistamisesta 24.12.2008 annetun lain (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts; Saksan liittovaltion virallinen lehti Bundesgesetzblatt, Teil I, s. 3018) 1 §:llä, määrältään vain 2 000 euroa, kun kyse oli [alkup. s. 10] rajoitetusta verovelvollisuudesta (ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 3 kohta), ei voitu oikeuttaa tarpeella säilyttää Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus (unionin tuomioistuimen tuomio 17.10.2013, asia C-181/12 ECLI:EU:C:2013:662, 61 kohta). Lisäksi unionin tuomioistuin on katsonut ErbStG:n 16 §:n 2 momentin vanhaa sanamuotoa koskeneessa jäsenyysvelvoitteiden noudattamatta jättämistä koskeneessa menettelyssä, että ei ole perustetta, jolla voitaisiin oikeuttaa saannon saajien erilainen kohtelu sen mukaan, ovatko he yleisesti vai rajoitetusti verovelvollisia (unionin tuomioistuimen tuomio 4.9.2014, asia C-211/13 ECLI:EU:C:2014:2148, 49 kohta ja sitä seuraavat kohdat). Lisäksi julkisasiamies Mengozzi esitti 12.6.2013 asiassa C-181/12 (ECLI:EU:C:2013:384) esittämänsä ratkaisuehdotuksen 84 ja 85 kohdassa, että rajoitetusti verovelvollisten saannon saajien olisi voitava tehdä ErbStG:n 16 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitettu vähennys täysimääräisenä. Julkisasiamies Mengozzi torjui mahdollisuuden alentaa kyseistä vähennystä, vaikka asiaa käsittelevä jaosto esitti asian C-181/12 taustalla olleen 2.4.2012 annetun ennakkoratkaisupyyntönsä 16 kohdassa, että laskennallisesti asiassa olisi ollut mahdollista myöntää myös vähennys, jonka suuruus oli noin 62 prosenttia täysimääräisestä vähennyksestä.
33. Asiaa käsittelevä jaosto on epävarma myös siitä, soveltuuko ErbStG:n 10 §:n 6 momentin toisessa virkkeessä säädetty yhteen SEUT 63 artiklan 1 kohdan kanssa, luettuna yhdessä SEUT 65 artiklan kanssa.
34. Käsiteltävässä asiassa on kyse rajoitetusta verovelvollisuudesta, koska perinnönjättäjän tai kantajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka ei ollut perinnönjättäjän kuolinhetkellä Saksassa (ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 3 kohdan ensimmäinen virke). Näin ollen vastaajana oleva Finanzamt määräsi veroa

suoritettavaksi ainoastaan Saksassa sijaitsevista kiinteistöistä (BewG:n 121 §:n 2 kohta).

35. ErbStG:n 10 §:n 6 momentin toisesta virkkeestä seuraa käsiteltävässä asiassa, että kantaja ei voi lainkaan vähentää kuoleman johdosta tapahtuneen saantonsa arvosta ErbStG:n 10 §:n 5 momentin toisen kohdan mukaisesti hänen maksettavakseen tulevia, hänen äitinsä ja veljensä lakiosiin liittyviä velkoja perimyksen liittyvinä velkoina. ErbStG:n 10 §:n 6 momentin toisessa virkkeessä nimittäin säädetään, että kun on kyse rajoitetusta verovelvollisuudesta, jonka yhteydessä veroa on suoritettava ainoastaan yksittäisistä omaisuuseristä (ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 3 kohta), vähennyskelpoisia ovat ainoastaan sellaiset velat ja rasiukset, joilla on taloudellinen yhteys kyseisiin omaisuuseriin. **[alkup. s. 11]**
36. Saksan Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin) oikeuskäytännön mukaan ErbStG:n 10 §:n 6 momentin ensimmäisessä ja toisessa virkkeessä edellytetty taloudellinen yhteys täyttyy ainoastaan silloin, kun velat tai rasiukset voidaan kohdentaa tiettyihin jäämistöön kuuluviin omaisuuseriin. Se, että lakiosa määrittellen jäämistön arvon perusteella (BGB:n 2311 §), ei kyseisen oikeuskäytännön mukaan perusta taloudellista yhteyttä vaan korkeintaan oikeudellisen yhteyden lakiosavelan ja jäämistöön kuuluvien omaisuuserien välille [––].
37. Asiaa käsittelevä jaosto katsoo, että käsiteltävässä asiassa sama pätee kantajan äidin ja veljen Itävallan oikeuden mukaisiin lakiosiin. Myöskään näitä oikeuksia ei voida kohdentaa kuolinpesään kuuluvaan tiettyyn omaisuuserään liittyviksi. Sen sijaan ABGB:n 756 §:n mukaan lakiosa on vain se osa kuolleen henkilön omaisuuden arvosta, johon lakiosaan oikeutetulla on oikeus. ABGB:n 759 §:n mukaan kukin lakiosaan oikeutettu henkilö saa lakiosana puolet siitä, mihin hänellä olisi oikeus lakimääräisen perimyksen nojalla. ABGB:n 761 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan lakiosa on lähtökohtaisesti maksettava rahana.
38. Näin ollen ErbStG:n 10 §:n 6 momentin toisesta virkkeestä seuraa käsiteltävässä asiassa, että kantaja ei voi vähentää edes osuutta lakiosista, jotka hänen on maksettava äidilleen ja veljelleen, ErbStG:n 10 §:n 5 momentin 2 kohdassa tarkoitettuina perimyksen liittyvinä velkoina. Jos perinnönjättäjän tai kantajan kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka olisi ollut perinnönjättäjän kuolinhetkellä Saksassa ja jos asiassa olisi siten kyse yleisestä verovelvollisuudesta (ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdan toisen virkkeen a alakohta), kantaja voisi vähentää kuoleman johdosta tapahtuneen saantonsa arvosta äitinsä ja veljensä lakiosat kokonaisuudessaan ErbStG:n 10 §:n 5 momentin 2 kohdassa tarkoitettuina perimyksen liittyvinä velkoina.
39. Asiaa käsittelevä jaosto katsoo, että on epävarmaa, soveltuuko tämä Saksassa asuvien ja muualla kuin Saksassa asuvien henkilöiden erilainen kohtelu, joka perustuu ErbStG:n 10 §:n 6 momentin toiseen virkkeeseen, yhteen SEUT 63 artiklan 1 kohdan kanssa, luettuna yhdessä SEUT 65 artiklan kanssa.

Unionin tuomioistuin on aiemmin katsonut [alkup. s. 12], että perintöjen kyseessä ollessa toimenpiteisiin, jotka SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina, sisältyvät toimenpiteet, joista seuraa, että muussa kuin siinä jäsenvaltiossa, jonka alueella kyseinen omaisuus sijaitsee ja joka perintöverottaa kyseistä omaisuutta, asuvan henkilön perinnön arvo pienenee (unionin tuomioistuimen tuomio 23.2.2006 asiassa C-513/03, ECLI:EU:C:2006:131, 44 kohta; tuomio 17.10.2013 asiassa C-181/12, ECLI:EU:C:2013:662, 23 kohta ja tuomio 26.5.2016 asiassa C-244/15, ECLI:EU:C:2016:359, 28 kohta). Kyseisen oikeuskäytännön mukaan kiellettyä on se, että kuoleman johdosta tapahtuvan saannon verotuksessa tehdään ero kuolinhetkellään jäsenvaltiossa asuneiden ja niiden henkilöiden välillä, jotka eivät kyseisellä hetkellä asuneet tässä jäsenvaltiossa, esimerkiksi velkojen rajoitettua vähennyskelpoisuutta koskevilla säännöksillä (unionin tuomioistuimen tuomio 11.12.2003 asiassa C-364/01, ECLI:EU:C:2003:665, 76 kohta; tuomio 11.9.2008 asiassa C-11/07, ECLI:EU:C:2008:489, 46 kohta ja tuomio 11.9.2008 asiassa C-43/07, ECLI:EU:C:2008:490, 38 kohta).

[--]