

Asia C-670/21**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä****Jättämispäivä:**

9.11.2021

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Finanzgericht Köln (Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

2.9.2021

Kantaja:

BA

Vastaaja:

Finanzamt X

Pääasian kohde

Perintövero – Laskenta – Kansallinen lainsäädäntö, jonka mukaan kolmannessa maassa sijaitseva kiinteistö arvostetaan täyteen arvoon, kun taas Saksassa, Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa sijaitseva kiinteistö arvostetaan ainoastaan 90 prosenttiin sen arvosta – Yhteensopivuus SEUT 63 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen kanssa

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymys

Onko SEUT 63 artiklan 1 kohtaa sekä SEUT 64 ja SEUT 65 artiklaa tulkittava siten, että ne ovat esteenä sellaiselle perintöveron kantamista koskevalle jäsenvaltion lainsäädännölle, jossa säädetään perintöveron laskemisesta, että yksityisomaisuuteen kuuluva rakennettu kiinteistö, joka sijaitsee kolmannessa

maassa (tässä: Kanadassa) ja jota vuokrataan asuinkäyttöön, arvostetaan täyteen arvoonsa, kun taas yksityisomaisuuteen kuuluvan kiinteistön, joka sijaitsee Saksassa, Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai Euroopan talousalueen jäsenmaassa ja jota vuokrataan asuinkäyttöön, arvosta otetaan huomioon ainoastaan 90 prosenttia perintöveron laskennassa?

Kansainväliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Tuloveroja ja eräitä muita veroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, veron kiertämisen estämiseksi ja veroasioissa annettavasta avusta tehty Saksan liittotasavallan ja Kanadan välinen sopimus (jäljempänä Saksan ja Kanadan välinen verosopimus 2001), erityisesti sen 26 artiklan 4 kappale

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

SEUT, erityisesti sen 63 artiklan 1 kohta sekä 64 ja 65 artikla

[EY:n perustamissopimuksen] 67 artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annettu neuvoston direktiivi 88/361/ETY (kyseinen artikla on kumottu Amsterdamin sopimuksella)

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Perintövero- ja lahjaverolaki, sellaisena kuin se on muutettuna perintöverotusta ja verotusarvon määrittämisestä koskevien säännösten uudistamisesta 24.12.2008 annetulla lailla (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts, jäljempänä ErbStG 2009), erityisesti sen 13c §

Yhteenveto tosiseikoista ja oikeudenkäyntimenettelystä

- 1 Vuonna 2016 kuollut perittävä testamenttasi kantajalle, joka on hänen poikansa, muun muassa Kanadassa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta. Kanadassa sijaitsevat kiinteistöt on vuokrattu asuinkäyttöön ja kuuluvat yksityisomaisuuteen. Perittävän asuinpaikka oli hänen elinaikanaan Saksassa, jossa myös kantaja asui perinnönjättäjän kuolinhetkellä. Kantaja hyväksyi testamenttisaannon.
- 2 Kantaja vaati, että Kanadassa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta verotetaan ErbStG 2009:n 13c §:n 1 momentin mukaan ainoastaan 90 prosentin mukaan sen arvosta. Vastaaajana oleva Finanzamt hylkäsi tämän vaatimuksen. Ennakkoratkaisua pyytävässä tuomioistuimessa nostettu kanne kohdistuu viimeksi mainittuun päätökseen.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 3 ErbStG 2009:n 13c §:n 1 momentin mukaan perintöveroa laskettaessa kiinteistöt arvostetaan tietyin edellytyksin ainoastaan 90 prosenttiin niiden arvosta. Tätä säännöstä ei sovelleta Kanadassa sijaitseviin kiinteistöihin vain sen vuoksi, että se koskee ainoastaan kiinteistöjä, jotka sijaitsevat Saksassa, Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa (ErbStG 2009:n 13c §:n 3 momentin 2 kohta). Kolmannessa maassa sijaitsevat kiinteistöt on siis aina arvostettava täyteen arvoonsa, vaikka ne täyttäisivät muut 13c §:n edellytykset.
- 4 Tämä voisi merkitä SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kiellettyä pääomanliikkeiden rajoitusta.
- 5 Unionin tuomioistuimien on jo todennut, että perinnöt, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle, kuuluvat direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alaan, ja se on katsonut, että perinnöt – eli myös kiinteän omaisuuden periminen – ovat SEUT 63 artiklassa tarkoitettuja pääomanliikkeitä (EY 56 artiklasta: tuomio 15.10.2009, Fernandez, C- 35/08, EU:C:2009:625, 18 kohta; SEUT 63 artiklasta: tuomio 17.10.2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, 20 kohta).
- 6 SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään kaikki toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa (ks. tuomio 22.1.2009, Steko Industriemontage, C- 377/07, EU:C:2009:29, 23 kohta). Tällaisiin toimenpiteisiin kuuluvat ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen näkemyksen mukaan myös toimenpiteet, jotka voivat saada verovelvolliset luopumaan toisessa jäsenvaltiossa tai kolmannessa maassa sijaitsevista omaisuuseristä.
- 7 Toimenpide, jolla rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta siten, että perinnön arvo pienenee, koska perintöveroa on kolmannessa maassa sijaitsevan omaisuuden perusteella korkeampi, vaikuttaa tästä syystä olevan lähtökohtaisesti kielletty rajoitus.
- 8 On epäselvää, onko tällainen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus sallittu SEUT 64 artiklan 1 kohtaan sisältyvän standstill-lausekkeen yhteydessä tai voidaanko se oikeuttaa SEUT 65 artiklan mukaisesti.
- 9 SEUT 64 artiklan 1 kohtaa ei kaiketi voida soveltaa ErbStG 2009 13c §:ään sisältyvään etuuteen, koska se ei ollut vielä voimassa 31.12.1993. Se nimittäin otettiin käyttöön Saksan oikeusjärjestyksessä ensimmäisen kerran 1.1.2009.
- 10 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrätään, että se, mitä 63 artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä

säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella.

- 11 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden peruseriaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti. Näin ollen kyseistä määräystä ei voida tulkita niin, että kaikki verolainsäädäntö, jossa verovelvollisia kohdellaan eri tavoin sen mukaan, missä he asuvat tai mihin jäsenvaltioon he sijoittavat pääomansa, olisi automaattisesti sopusoinnussa EUT-sopimuksen kanssa (tuomio 17.1.2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, 40 kohta; tuomio 11.9.2008, Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, 57 kohta; tuomio 11.9.2008, Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, 51 kohta ja tuomio 22.4.2010, Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, 32 kohta). SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdassa määrättyä poikkeusta rajoittaa itseään SEUT 65 artiklan 3 kohta, jossa määrätään, että SEUT 65 artiklan 1 kohdassa tarkoitetut kansalliset säännökset eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka SEUT 63 artiklassa tarkoitetun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista (tuomio 17.1.2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, 41 kohta; tuomio 11.9.2008, Eckelkamp, C- 11/07, EU:C:2008:489, 58 kohta ja tuomio 22.4.2010, Mattern, C- 510/08, EU:C:2010:216, 33 kohta).
- 12 Jotta kansallisten verosäännösten, joissa tehdään perintöveron laskemista varten ero sen mukaan, sijaitseeko omaisuus asianomaisessa maassa, Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa taikka kolmannessa maassa, voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT-sopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti tarkasteltuina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä (vakiintunut oikeuskäytäntö, ks. tuomio 30.6.2016, Feilen, C- 123/15, EU:C:2016:496, ja tuomio 17.10.2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662).
- 13 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pitää nyt tarkasteltavaa tilannetta, joka koskee kolmannessa maassa sijaitsevaa kiinteistöä, objektiivisesti tarkasteltuna rinnastettavissa tilanteeseen, jossa kiinteistö sijaitsee Saksassa tai Euroopan unionin jäsenvaltiossa. Tilanteet eroavat toisistaan ainoastaan siinä, missä kiinteistö sijaitsee. Pelkästään sijainti ulkomailla ei kuitenkaan oikeuta verotuksellisesti heikompaan asemaan asettamista (ks. vastaavasti tuomio 22.4.2010, Mattern, C-510/08, EU:C:2010:216, 38 kohta). Näin on etenkin siksi, että yleisen verovelvollisuuden tapauksissa kiinteistöjä, jotka sijaitsevat ETA:n ulkopuolella kolmansissa maissa, kohdellaan samalla tavalla ErbStG 2009:n 10 §:n 1 momentin mukaisen veronalaisen hankinnan yhteydessä. Jos lainsäätäjät asettaa näiden omaisuususerien hankkijat samalle viivalle Saksassa ja/tai ETA:ssa sijaitsevan omaisuuden hankkijoiden kanssa, se ei voi ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen näkemyksen mukaan kohdella hankkijoita tämän verotuksen yhteydessä eri tavalla kiinteistöjen alennetun arvostamisen osalta.

- 14 Myös rajoituksen perusteleminen SEUT 65 artiklan 1 kohdan b alakohdalla, etenkin verotusta koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkomisen estämiseksi, vaikuttaa kyseenalaiselta, koska Saksan ja Kanadan välisen verosopimuksen 2001 26 §:n 4 momentin mukaan kaikkien sopimusvaltiossa kannettavien verojen osalta voidaan vaihtaa tietoja Saksan ja Kanadan välillä. Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin ei näe, että tässä tietojenvaihdossa ilmenisi hankaluuksia.
- 15 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin ei myöskään havaitse sellaisia SEUT 65 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja yleistä etua koskevia pakottavia syitä, joiden perusteella rajoitus olisi objektiivisesti tarkasteltuna oikeutettu.

TYÖASIAKIRJA