

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

PHILIPPE LÉGER

30 päivänä kesäkuuta 2005¹

1. Tämän ennakkoratkaisumenettelyn tarkoituksena on antaa kansalliselle tuomioistuimelle mahdollisuus arvioida Alankomaiden sellaisten perintöverosäännösten yhteensoveltuvuutta EY:n perustamissopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien määräysten kanssa, joissa säädetään, että Alankomaiden kansalaista, joka on siirtänyt kotipaikkansa tämän jäsenvaltion ulkopuolelle, pidetään perintöverotuksessa edelleen siellä asuvana, jos hän on kuollut ennen kuin kymmenen vuotta on kulunut hänen lähdöstään Alankomaista.

2. Se on saanut alkunsa riita-asiasta, jossa asianosaisina ovat Van Hilten-van der Heijdenin oikeudenomistajat² ja Alankomaiden veroviranomaiset ja jossa on kyse perintöverosta, jonka nämä viranomaiset vaativat maksettavaksi perinnönjättäjän jäämistöstä.

3. Van Hilten, joka oli Alankomaiden kansalainen ja joka asui Alankomaissa vuoteen 1988 saakka, oli siirtänyt kotipaikkansa ensin Belgiaan ja sitten vuodesta 1991 Sveitsiin,

jossa hänellä katsottiin olevan verotuksellinen kotipaikka tuosta ajankohdasta lähtien.

4. Hän kuoli 22.11.1997 eli ennen kuin kymmenen vuotta oli kulunut hänen lähdöstään Alankomaista. Alankomaiden perintöverosäännöksissä säädetyn kotipaikkaolettamuksen mukaisesti hänen katsottiin asuneen Alankomaissa kuolinhetkellään ja Alankomaiden veroviranomaiset määräsivät hänen neljän oikeudenomistajansa maksettavaksi perintöveron koko siitä jäämistöstä, jonka nämä olivat saaneet tuon jäsenvaltion perintöoikeuden perusteella.

5. Oikeudenomistajat nostivat *Gerechtshof te 's-Hertogenboschissa* (Alankomaat) kanteen päätöksestä, jolla veroviranomaiset olivat hylänneet heidän oikaisuvaatimuksensa. Tuo tuomioistuin katsoo, että Alankomaiden oikeudessa säädetyllä kotipaikkaolettamalla rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta. Se esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä, jotta tämä voisi arvioida, voidaanko tätä kansallista lainsäädäntöä perustella niillä perustamissopimuk-

1 — Alkuperäinen kieli: ranska.

2 — Jäljempänä Van Hilten.

sen määräyksillä, joilla annetaan jäsenvaltioille lupa pitää voimassa tai ottaa käyttöön tiettyjä sellaisia toimenpiteitä, jotka saattavat rajoittaa tämän vapauden käyttämistä.

kuitenkaan rajoittamatta tuon direktiivin muiden säännösten soveltamista.

I Sovellettavat oikeussäännöt

A Yhteisön oikeus

6. Pääomien vapaa liikkuvuus on tunnustettu vaiheittain yhteisön oikeudessa. Näin ETY:n perustamissopimuksen 67 artiklan 1 kohdassa,³ toisin kuin tavaroiden, henkilöiden ja palvelujen vapaata liikkuvuutta koskevissa määräyksissä, asetettiin jäsenvaltioille velvollisuus vapauttaa pääomaliikkeet vain ”siltä osin kuin yhteismarkkinoiden moitteettoman toiminnan kannalta on tarpeen”.

7. Pääomien vapaata liikkuvuutta Euroopan yhteisössä koskeva periaate otettiin käyttöön neuvoston direktiivillä 88/361/ETY⁴ säätämällä sen 1 artiklassa, että jäsenvaltioissa asuvien henkilöiden välisiä pääomaliikkeitä koskevat rajoitukset on poistettava, sanotun

8. Tämän vapaan liikkuvuuden toimeenpanon helpottamiseksi direktiivin 88/361 liitteessä I on pääomaliikkeitä koskeva nimikeistö, joka ei ole tyhjentävä. Tähän nimikeistöön kuuluu 13 otsikkoa, joista yksi on otsikko XI, ”Henkilökohtaiset pääomaliikkeet”, joka kattaa useita toimenpiteitä, kuten lahjat, lahjoitukset ja sen D kohdassa perinnöt ja erityisjälkisäädökseen perustuvat suoritukset. Otsikko XIII, ”Muut pääomaliikkeet”, koskee puolestaan A kohdassa mainittuja perintöveroja.

9. EY:n perustamissopimuksen pääomien liikkeitä koskevat määräykset korvattiin 1.1.1994 lähtien Euroopan unionista tehdyllä sopimuksella ja erityisesti sen 73 b–73 d artiklalla,⁵ jotka ovat nyt esillä olevassa asiassa rationae temporis sovellettavat määräykset.

10. Tuon sopimuksen 73 b artiklalla vahvistetaan direktiivillä 88/361 käyttöön otettu pääomien vapaata liikkuvuutta koskeva periaate ja ulotetaan se koskemaan kolmansia

3 — Josta tuli EY:n perustamissopimuksen 67 artiklan 1 kohta, joka puolestaan on kumottu Amsterdamin sopimuksella.

4 — Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24 päivänä kesäkuuta 1988 annettu direktiivi (EYVL L 178, s. 5).

5 — Joista on tullut EY 56–EY 58 artikla.

maita, ja ylitetään näin muiden liikkumisvapauksien soveltamisala. Tuon artiklan 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

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

11. Tästä periaatteesta on kuitenkin poikettu perustamissopimuksen 73 c ja 73 d artiklassa, joiden tulkintaa kansallisen tuomioistuimen esittämät ennakkoratkaisukysymykset pääasiallisesti koskevat.

12. Perustamissopimuksen 73 c artiklassa sallitaan se, että jäsenvaltiot pitävät voimassa jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiä tiettyjä pääomanliikkeitä koskevia rajoituksia. Sen 1 kohdassa määrätään seuraavaa:

”Mitä 73 b artiklassa määrätään, ei estä soveltamasta kolmansiin maihin sellaisia rajoituksia, jotka ovat kansallisen lainsäädännön tai yhteisön oikeuden mukaan voimassa 31 päivänä joulukuuta 1993 ja jotka koskevat pääomanliikkeitä kolmansiin maihin tai kolmansista maista, jos näihin liittyy suoria sijoituksia, kiinteistösijoitukset mukaan luetuina, sijoittautumista, rahoituspalvelujen tarjoamista tai arvopaperien hyväksymistä pääomamarkkinoille.”

13. Perustamissopimuksen 73 d artiklassa jäsenvaltioille annetaan puolestaan lupa soveltaa tai toteuttaa tiettyjä rajoittavia toimenpiteitä kaikkiin pääomanliikkeisiin niin jäsenvaltioiden kuin jäsenvaltioiden ja kolmansienkin maiden välillä. Siinä määrätään seuraavaa:

”1. Mitä 73 b artiklassa määrätään, ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta:

- a) soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella;
- b) toteuttaa kaikki toimenpiteet, jotka ovat välttämättömiä, jotta estetään verotusta ja rahoituslaitoksen toiminnan vakauden valvontaa koskevien jäsenvaltioiden lakien ja asetusten rikkominen, taikka säätää pääomanliikkeitä koskevista ilmoitusmenettelyistä hallinnollisten tietojen tai tilastotietojen saamiseksi taikka toteuttaa toimenpiteitä, jotka ovat perusteltuja yleisen järjestyksen ja turvallisuuden kannalta.

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

3. Edellä 1 ja 2 kohdassa tarkoitettut toimenpiteet ja menettelyt eivät saa olla keino mielivaltaiseen syrjintään taikka 73 b artiklassa tarkoitettun pääomien ja maksujen vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.”

14. Jäsenvaltioiden hallitusten edustajat ovat antaneet perustamissopimuksen 73 d artiklassa määrätyn poikkeuksen soveltamisalaa koskevan julistuksen, joka kuuluu seuraavasti:⁶

”Konferenssi vahvistaa, että jäsenvaltioiden oikeus soveltaa Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan a alakohdassa tarkoitettuja verolainsäädäntönsä säännöksiä koskee ainoastaan säännöksiä, jotka ovat voimassa vuoden 1993 lopussa. Tätä julistusta sovelletaan kuitenkin ainoastaan pääomanliikkeisiin ja jäsenvaltioiden välisiin maksuihin.”

6 — Euroopan unionista tehty sopimus — Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 73 d artiklasta tehty julistus, joka on Euroopan unionista tehdyn sopimuksen päätösasiakirjan liitteenä (EYVL 1992, C 191, s. 99).

15. Koska *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* on ennakkoratkaisukysymyksissään maininnut EY 57 artiklan 1 kohdan ja EY 58 artiklan 3 kohdan ja koska tämä artikloiden uusi numerointitapa on ollut sovellettavissa vasta 1.5.1999 lähtien, jolloin Amsterdamin sopimus tuli voimaan, ymmärrän niillä viitattavan perustamissopimuksen 73 c artiklan ja 73 d artiklan samansisältöisiin määräyksiin.

B *Kansallinen oikeus*

16. Nyt esillä olevassa asiassa sovellettavat säännökset sisältyvät vuoden 1956 perintölakiin (*Successiewet 1956*).⁷ SW:n 1 §:n mukaan perintövero lasketaan sen koko jäämistön arvosta, joka peritään Alankomaiden perintöoikeuden nojalla sellaisen henkilön kuoltua, joka kuolinhetkellään asui Alankomaissa.

17. SW:n 3 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Alankomaalaisen, joka on asunut Alankomaissa ja joka kymmenen vuoden sisällä siitä, kun hän on luopunut Alankomaissa olevasta

7 — Stbl. 1956, s. 362; jäljempänä SW.

kotipaikastaan, kuolee tai tekee lahjoituksen, katsotaan kuolinhetkellään tai lahjoituksen tekohetkellä asuneen Alankomaissa.”

18. Kuten kansallisen tuomioistuimen antamista tiedoista implisiittisesti ilmenee ja kuten Alankomaiden hallitus ja Euroopan yhteisöjen komissio ovat todenneet, Alankomaiden kuningaskunta on lisäksi tehnyt useiden valtioiden kanssa kahdenvälisiä sopimuksia, joilla pyritään estämään kaksinkertainen perintöverotus, ja se on vuonna 1951 tehnyt sopimuksen Sveitsin valaliiton kanssa.⁸ Tähän sopimukseen liitettyssä pöytäkirjassa on julistus, jonka mukaan ”se valtio, jonka kansalaisuus perinnönjättäjällä oli kuollessaan, voi kantaa jäämistöstä perintöveron aivan kuin perinnönjättäjän kotipaikka olisi tuolla hetkellä ollut myös tuossa valtiossa, edellyttäen, että perinnönjättäjällä oli ollut siellä kotipaikka kuolinhetkeään edeltävien kymmenen vuoden aikana ja että hänellä oli ollut tuon valtion kansalaisuus silloin, kun hän luopui kotipaikastaan; tällöin se osa verosta, jota tuo valtio ei olisi kantanut, jos perinnönjättäjällä ei kotipaikasta luopuessaan tai kuollessaan olisi ollut kyseisen valtion kansalaisuutta, vähennetään toisessa valtiossa kotipaikan perusteella maksettavasta verosta”.

8 — Sveitsin valaliiton ja Alankomaiden kuningaskunnan välinen, kaksinkertaisen verotuksen estämisestä perintöverotuksen alalla tehty sopimus, joka on allekirjoitettu 12.11.1951 Haagissa, ja siihen liittyvä pöytäkirja (Trb. 1951, 149, ja 1952, 34).

19. Jos kahdenvälisestä sopimuksesta ei voida soveltaa kyseisessä tilanteessa, sovelletaan kaksinkertaisen verotuksen estämisestä 1989 tehdyn päätöksen (Besluit ter voorkoming dubbele belasting 1989) määräyksiä. Tuon päätöksen 13 §:n mukaan Alankomaiden kuningaskunnassa maksettavasta perintöverosta vähennetään ulkomainen perintövero. Tämä tarkoittaa sitä, että jos ulkomainen perintövero on suurempi kuin Alankomaiden perintövero, viimeksi mainittu vähenee olemattomiin. Päinvastaisessa tapauksessa Alankomaiden kuningaskunnalle on maksettava vain tuossa jäsenvaltiossa maksettavan perintöveron ja oikeudenomistajien ulkomailla maksamien verojen välinen erotus.

II Ennakkoratkaisukysymykset

20. Kansallinen tuomioistuin lähtee liikkeelle olettamasta, jonka mukaan pääasiassa on hyvinkin kyse kolmannen maan ja jäsenvaltion välisestä pääomanliikkeestä, kuten direktiivin 88/361 liitteessä I olevan nimikkeistön otsikossa XI olevasta viittauksesta perintöihin ja erityisjälkikäädökseen perustuviin suorituksiin ilmenee.

21. Se toteaa kuitenkin olevansa epävarma siitä, voidaanko perustamissopimuksen 73 c artiklan 1 kohdassa määrättyä poikkeusta soveltaa SW:n 3 §:n kaltaiseen säännökseen,

varsinkin kun otetaan huomioon se, että ensin mainittu määräys ei koske perintöä. Se muistuttaa, että yhdistetyissä asioissa *Sanz de Lera* ym. 14.12.1995 annetun tuomion⁹ mukaan jäsenvaltiot eivät saa laajentaa sen soveltamisalaa.

22. Tämän jälkeen se toteaa, että SW:n 3 § saattaisi kuulua perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohdan soveltamisalaan mutta että tuon määräyksen 3 kohdan mukaan tämä artikla ei koske mielivaltaista syrjintää eikä pääomien vapaan liikkuvuuden peiteltyä rajoittamista.

23. Kansallinen tuomioistuin toteaa tältä osin katsoneensa eräässä 12.12.2002 annetussa tuomiossa, että SW:n 3 §:ssä säädetty kotipaikkaolettama rajoittaa pääomien vapaata liikkuvuutta tai että se tekee sen vähemmän houkuttelevaksi. Tällä olettamalla estetään ”maastapoistumista”, koska ”omaisuusmassan” siirtyessä toiseen jäsenvaltioon kyseisestä olettamasta aiheutuu haittaa tilanteessa, jossa omaisuus siirtyy oikeudenomistajille kymmenen vuoden sisällä maastamuutosta. Alankomaiden kuningaskunta kantaa näin veron mainitun kymmenen vuoden ajan Alankomaiden kansalaisen maastamuuton jälkeen, jos perintö- tai lahjavero on pienempi ulkomailla, kun taas se ei palauta veroa tai suorita veronta-

sausta, jos ulkomailla kannettu perintövero on suurempi. SW:n 3 § on siis rajat ylittävien perintöjen peitelty rajoitus ja yhteisön oikeuden vastainen.

24. Kansallinen tuomioistuin toteaa katso-neensa tässä samassa tuomiossa myös, että SW:n 3 §:llä syrjitään mielivaltaisesti, koska sillä tehdään ero Alankomaiden kansalaisten ja muiden jäsenvaltioiden kansalaisten välillä. Ensin mainitut voivat nimittäin välttyä kyseisen säännöksen soveltamiselta vain luopumalla kansalaisuudestaan. Tätä säännöstä ei myöskään voida perustella yleisen edun mukaisilla pakottavilla syillä, sillä sen olemassaolon ainoa syy on estää se, että Alankomaiden kuningaskunta menettää perintöveroja kansalaistensa maastamuuton vuoksi.

25. Kansallinen tuomioistuin täsmentää, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kiellettyjä ovat sellaiset toimenpiteet, joista saattaa aiheutua, että jäsenvaltios-taan muuttavan henkilön on maksettava suurempi vero kuin sinne jäävien henkilöi-den. Tämä kieltö asettaa verotuksellisia rajoituksia maastamuutolle on vahvistettu kansallisen tuomioistuimen mukaan kaikkien liikkumisvapauksien osalta ja pääomien vapaan liikkuvuuden osalta asiassa *Verkooijen* 6.6.2000 annetulla tuomiolla.¹⁰

9 — Yhdistetyt asiat C-163/94, C-165/94 ja C-250/94 (Kok. 1995, s. I-4821, 44 kohta).

10 — Asia C-35/98 (Kok. 2000, s. I-4071).

26. Se pohtii lisäksi, minkälaisia päätelmiä pitäisi tehdä siitä, että perinnönjättäjällä oli Euroopan unionin kansalaisuus ja että perustamissopimuksessa kielletään kaikki kansalaisuuteen perustuva syrjintä. Nyt esillä olevassa asiassa tapahtuu sen mukaan tällaista syrjintää, sillä Alankomaiden kansalaisen jäämistöä verotetaan aina raskaammin kuin toisen jäsenvaltion kansalaisen jäämistöä.

27. Lopuksi kansallinen tuomioistuin pohtii, tarkoitetaanko perustamissopimuksen 73 d artiklasta tehdyllä julistuksella ja erityisesti sillä sen virkkeellä, jonka mukaan tuota julistusta sovelletaan ainoastaan jäsenvaltioiden välisiin pääomanliikkeisiin ja maksuihin, sitä, ettei perustamissopimuksen 73 d artiklan 1 kohta missään tapauksessa kata jäsenvaltioiden ja ulkopuolisten maiden välisiin pääomanliikkeisiin sovellettavaa lainsäädäntöä, vai sitä, että tämä määräys kattaa aina näihin pääomanliikkeisiin sovellettavan lainsäädännön eikä koske ainoastaan vuoden 1993 lopussa olemassa olevaa lainsäädäntöä.

28. Nämä seikat huomioiden *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* on päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

1) Onko SW:n 3 §:n 1 momentti EY 57 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu sallittu rajoitus?

2) Onko SW:n 3 §:n 1 momentti EY 58 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu kielletty keino mielivaltaiseen syrjintään tai pääomien vapaan liikkuvuuden peitelty rajoitus, jos SW:n 3 §:n 1 momenttia sovelletaan jäsenvaltion ja kolmannen maan välisiin pääomanliikkeisiin, kun otetaan huomioon Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 73 d artiklasta tehty julistus, joka on hyväksytty samalla kun Euroopan unionia koskevan hallitustenvälisen konferenssin päätösasiakirja ja julistukset allekirjoitettiin 7.2.1992?"

III Asian tutkiminen

A Ennakkoratkaisupyynnön kohde

29. On todettava, ettei *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* esitä yhteisöjen tuomioistuimelle sellaista kysymystä perustamissopimuksen 73 b artiklan tulkinnasta, jonka nojalla sen olisi mahdollista arvioida, rajoitetaanko riidanalaisilla säännöksillä vapaata liikkuvuutta tuossa määräyksessä tarkoitettuihin tavoin. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, se katsoo, että tämä kysymys on ratkaistu, sillä se on antanut tämänsuuntaisen tuomion 12.12.2002.¹¹

11 — Alankomaiden hallitus toteaa kirjallisissa huomautuksissaan, että *Staatssecretaris van Financiën* on hakenut muutosta tähän tuomioon *Hoge Raad der Nederlandenissa*, ja se on ehdottanut tälle tuomioistuimelle, että tämä esittäisi tarvittaessa ennakkoratkaisupyynnön (kirjallisten huomautusten 33 kohta).

30. Vaikka kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä onkin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kunkin ratkaistavanaan olevan asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämällä kysymyksillä merkitystä asian kannalta, on kuitenkin niin, että yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä on tulkita kaikkia niitä yhteisön oikeuden säännöksiä, jotka ovat sen mielestä tarpeen pääasian ratkaisemiseksi.¹²

31. Kun nyt esillä olevassa asiassa tutkitaan kansallisen tuomioistuimen esittämiä kysymyksiä, joilla halutaan selvittää, voidaanko riidanalaisista kansallista säännöstä perustella perustamissopimuksen 73 c artiklan 1 kohdan ja 73 d artiklan määräyksillä, ensin on tarpeen päättää, onko se perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.¹³ Tutkin siis aluksi tämän kysymyksen.

B Perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan soveltaminen

32. Nyt esillä olevassa asiassa kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä on Alankomai-

den verolainsäädännön säännös, jonka perusteella tuon jäsenvaltion kansalaisen, joka muuttaa pois tässä jäsenvaltiossa olevasta kotipaikastaan sijoittautuakseen toiseen jäsenvaltioon tai kolmanteen maahan ja joka kuolee ennen kuin kymmenen vuotta on kulunut tästä muutosta, oletetaan hänen jäämistöään verotettaessa pitäen kotipaikkansa Alankomaissa.

33. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee myös, että Alankomaiden säännösten nojalla maksettava perintövero lasketaan oikeudenomistajille tulevan koko jäämistön, eli kiinteistöjen, niiden sijainnista riippumatta, irtaimiston, arvopapereiden ja pankkitilien arvon perusteella.¹⁴ Koko asiakirja-aineiston nojalla vaikuttaa kiistattomalta, että perillisten ulkomailla maksamat perintöverot vähennetään Alankomaissa maksettavasta verosta sekä sellaisten kahdenvälisen sopimusten, kuten Alankomaiden kuningaskunnan ja Sveitsin valaliiton välillä tehdyn sopimuksen, että tuon jäsenvaltion sen lainsäädännön nojalla, jolla pyritään kaksinkertaisen verotuksen estämiseen.

34. Kuten Alankomaiden hallitus ja komissio ovat kirjallisissa huomautuksissaan

12 — Asia C-280/91, Viessmann, tuomio 18.3.1993 (Kok. 1993, s. I-971, 17 kohta) ja asia C-350/99, Lange, tuomio 8.2.2001 (Kok. 2001, s. I-1061, 20–25 kohta).

13 — Ks. vastaavasti asia C-104/01, Libertel, tuomio 6.5.2003 (Kok. 2003, s. I-3793, 22 kohta) ja asia C-281/02, Owusu, tuomio 1.3.2005 (Kok. 2005, s. I-1383, 23 kohta).

14 — Tässä tapauksessa perintöön kuuluu Alankomaissa, Belgiassa ja Sveitsissä sijaitsevia kiinteistöjä, jäsenvaltioissa ja ulkopuolisissa maissa noteerattuja sijoituksia ja Alankomaiden ja Belgian pankeissa olevia pankkitalletuksia.

todenneet,¹⁵ SW:n 3 §:ssä säädetyn kotipaikkaoletaman soveltamisesta yhdessä näiden säännösten kanssa seuraa, että kotipaikkansa toiseen valtioon siirtäneen Alankomaiden kansalaisen jättämää perintöä ei veroteta Alankomaissa raskaammin kuin sitä verotetaisiin, jos hän olisi pitänyt kotipaikkansa tuossa jäsenvaltiossa.

35. Tällainen lainsäädäntö vaikuttaa kuitenkin siten, että Alankomaiden kansalaiselta evätään kymmenen vuoden ajan siitä, kun hän on siirtänyt kotipaikkansa toiseen valtioon, mahdollisuus siihen, että hänen jättämänsä perinnön kokonaisverotus olisi mahdollisesti edullisempi sovellettaessa lainsäädäntöä, joka on voimassa hänen uudessa asuinvaltiossaan ja valtioissa, jotka verottavat niiden alueella olevaa omaisuutta. Näin ollen riidanalaisesta lainsäädännöstä seuraa nyt esillä olevassa asiassa, että Alankomaiden viranomaiset vaativat perinnönjättäjän neljää oikeudenomistajaa maksamaan 79 624 Alankomaiden guldenin (NLG) suuruisen summan vähennettyään ensin oikeudenomistajien maksettavaksi Sveitsissä pannun perintöveron.

36. Perintöverotuksen voidaan katsoa kuuluvan välittömän verotuksen alaan, joka kuuluu jäsenvaltioiden toimivaltaan. Kyse on nimittäin verosta, joka yleisesti ottaen kannetaan suoraan verovelvolliselta hänen henkilökohtainen tilanteensa huomioon ottaen siltä osin kuin on kyse hänen sukulai-

suussuhteestaan perittävään. Vaikka sitä olisi pidettävä EY:n perustamissopimuksen 99 artiklassa tarkoitettuna välillisenä verona,¹⁶ joka tapauksessa on todettava, ettei se ole ollut tuossa määräyksessä tarkoitettujen yhdenmukaistamistoimenpiteiden kohteena. Jäsenvaltioiden tehtävänä on siis määrätä tämän veron edellytykset ja verokanta sekä ryhtyä tarvittaviin toimenpiteisiin, tarvittaessa keskenään neuvotellen, välttääkseen kansalaistensa kaksinkertaisen verotuksen. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että jäsenvaltioiden on käytettävä toimivaltaansa välittömien verojen alalla yhteisön oikeutta ja erityisesti niitä liikkumisvapauksia noudattaen, joilla osataan toteutetaan sisämarkkinat, myös silloin, kun ne tekevät kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen tähtäviä sopimuksia.¹⁷

37. Nyt esillä olevassa asiassa tiedämme, että perinnönjättäjän kotipaikka oli Sveitsissä. Lisäksi hän kuoli 22.11.1997 eli ennen henkilöiden vapaasta liikkuvuudesta yhtäältä Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden sekä toisaalta Sveitsin valaliiton välillä tehdyn

16 — Josta on tullut EY 93 artikla.

17 — Ks. mm. asia C-279/93, Schumacker, tuomio 14.2.1995 (Kok. 1995, s. I-225, 21 kohta) ja em. asia Verkooijen, tuomion 32 kohta ja siinä mainittu oikeuskäytäntö. Jäsenvaltioiden velvollisuudesta noudattaa yhteisön oikeutta niiden tehdessä kaksinkertaisen verotuksen välttämiseen tähtäviä sopimuksia ks. asia C-385/00, De Groot, tuomio 12.12.2002 (Kok. 2002, s. I-11819, 94 kohta).

15 — Alankomaiden hallituksen kirjalliset huomautukset, 29 kohta, ja komission kirjalliset huomautukset, 21 kohta.

sopimuksen tekoajankohtaa ja, a fortiori, sen voimaantuloajankohtaa.¹⁸

38. Tästä seuraa, että vaikka oletettaisiinkin, että tällä sopimuksella annetaan allekirjoittajavaltioiden kansalaisille oikeuksia, joihin nämä voivat vedota kansallisissa tuomioistuimissaan, on todettava, ettei tätä sopimusta voida soveltaa nyt esillä olevassa asiassa, joten jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden väliset suhteet kattava ainoa liikkumisvapaus, johon Van Hiltenin oikeudenomistajilla on oikeus vedota, on pääomien vapaa liikkuvuus.¹⁹

39. *Gerechthof te 's-Hertogenbosch* on siis menetellyt erittäin johdonmukaisesti käsitellessään ennakkoratkaisupyyntönsään ainoastaan tähän vapautteen liittyviä perustamissopimuksen määräyksiä.

40. On siis selvitettävä, onko tällainen lainsäädäntö perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus. Minun on toisin sanoen päätettävä, onko perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa tulkittava siten,

18 — EYVL 2002, L 114, s. 6. Tämä sopimus on tehty 21.6.1999 ja se tuli voimaan 1.6.2002. Sillä pyritään toteuttamaan henkilöiden vapaa liikkuvuus yhtäältä Euroopan yhteisön ja sen jäsenvaltioiden ja toisaalta Sveitsin valaliiton välillä tukeutumalla Euroopan yhteisössä sovellettaviin säännöksiin.

19 — Tässä suhteessa on muistutettava, että perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan määräyksillä on välitön oikeusvaikutus myös siltä osin kuin ne koskevat suhteita ulkopuolisiin valtioihin (em. asia *Sanz de Lera*, tuomion 48 kohta).

että sen vastainen on sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka nojalla tämän jäsenvaltion sellaisen kansalaisen jättämää perintöä, joka on siirtänyt kotipaikkansa ulkomaille, jossa hän kuolinhetkellään oli asunut vähemmän kuin kymmenen vuotta, verotetaan samalla tavoin kuin jos tämä kansalainen olisi säilyttänyt kotipaikkansa tässä jäsenvaltiossa.

41. Alankomaiden ja Saksan hallituksen sekä komission tavoin katson, ettei tällainen lainsäädäntö ole perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan vastainen.

42. Perustellakseni kantaani aloitan täsmen­ tämällä, minkälainen on se pääomanliike, jota riidanalainen lainsäädäntö koskee, ja tämän jälkeen selitän, miksei sillä mielestäni rajoiteta tätä liikettä.

1. Kyseinen pääomanliike

43. Perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdalla kielletään rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. On siis tärkeää päättää, mikä on se pääomanliike, jota riidanalainen lainsäädäntö koskee. Tällä kysymyksellä on hyvinkin

merkitystä, sillä siitä riippuu se, miltä osin riidanalainen lainsäädäntö kuuluu perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, ja kuten olen jo todennut, nyt esillä olevassa asiassa ei voida soveltaa muuta liikkumisvapautta kuin pääomien vapaata liikkuvuutta.

44. Kansallinen tuomioistuin esittää, että nyt esillä olevassa asiassa on hyvinkin tapahtunut pääomanliike, sillä perintö mainitaan direktiivin 88/361 liitteessä I olevassa nimikkeistössä. Se katsoo myös, että riidanalainen lainsäädäntö on pääomien vapaan liikkuvuuden vastainen, koska sillä estetään jäämistöön myöhemmin kuuluvan ”omaisuusmassan” siirtämistä toiseen valtioon,²⁰ sillä kansallinen tuomioistuin katsoo, että jos tämä omaisuus muuttuu jäämistöksi kymmenen vuoden kuluessa tästä siirrosta, tähän lainsäädäntöön sisältyvästä kotipaikkaolettamasta aiheutuu haittaa.

45. Päätelen näistä lausumista kansallisen tuomioistuimen katsovan, että ne pääomanliikkeet, joille riidanalainen lainsäädäntö aiheuttaa haittaa, ovat yhtäältä perintö, toisin sanoen jäämistön siirtyminen oikeudenomistajille, ja toisaalta tämän jäämistön siirtyminen toiseen valtioon, mikä ilmeisesti on seurausta siitä, että Alankomaiden kansalainen on siirtänyt verotuksellisen kotipaikkansa ulkomaille.

46. Alankomaiden hallitus katsoo, ettei nyt esillä olevassa asiassa ole pääomanliikettä, sillä tuon säännöksen mukaan tekijä, joka ratkaisee liittymän Alankomaiden oikeuteen, on kuolinhetki, eli perintöoikeuden syntyminen ja omaisuuden arvo tuolla hetkellä. Tuolla hetkellä ei vielä ole tapahtunut pääomanliikettä. Direktiiviä 88/361 sovelletaan sen mukaan kaikkiin niihin pääomanliikkeitä sisältäviin toimiin, jotka oikeudenomistajien on suoritettava, kun he tosiasiallisesti selvittävät jäämistöön kuuluvan omaisuuden ja mahdollisesti jakavat pesän. Nyt esillä olevassa asiassa ei silläkään hetkellä, kun perinnönjättäjä jätti Alankomaat, ollut tapahtunut yhtäkään pääomien vapaan liikkuvuuden alaan kuuluvaa toimenpidettä, koska hänen kotipaikkansa muuttumisella ei ollut minkäänlaista vaikutusta hänen omaisuutensa koostumukseen.

47. Komissio puolestaan katsoo, että koska riidanalaisessa lainsäädännössä ei tehdä eroa sen mukaan, missä perinnönjättäjän jäämistö sijaitsee, sillä ei rajoiteta pääomien vapaata liikkuvuutta. Tuon toimielimen mukaan tämä lainsäädäntö kuuluu pikemminkin henkilöiden vapaata liikkuvuutta, erityisesti sijoittautumisoikeutta, koskevan lainsäädännön soveltamisalaan, jos näitä vapauksia olisi voitu soveltaa nyt esillä olevassa asiassa.

48. Itse puolestani uskon, että riidanalainen lainsäädäntö voisi kuulua perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, koska sillä säännellään sellaisten Alankomaiden kansalaisten jäämistöstä kan-

nettavaa perintöveroa, jotka ovat siirtäneet kotipaikkansa ulkomaille ja jotka ovat kuolleet kymmenen vuoden kuluessa tästä siirrosta. Kuten edellä mainitut väliintulijat, en sitä vastoin usko, että tätä kotipaikan siirtoa ulkomaille sinänsä voitaisiin pitää pääomanliikkeenä. Perustan käsitykseni seuraaviin seikkoihin.

49. Vaikka onkin totta, että käsitettä ”pääomanliike” ei määritellä perustamissopimuksessa, oikeuskäytännössä on kuitenkin esitetty tiettyjä sellaisia seikkoja, joiden avulla sen ala voidaan rajata. Ensiksikin yhdistetyissä asioissa Luisi ja Carbone 31.1.1984 annetussa tuomiossa²¹ katsottiin, että pääomanliikkeet ovat taloudellisia toimenpiteitä, joiden keskeisenä tarkoituksena on kyseisen määrän sijoittaminen tai investointi. Kyse on siis lähtökohtaisesti taloudellisista toimenpiteistä, ja ne eroavat juoksevista maksuista siten, että niillä pyritään varojen kerryttämiseen. Tästä voin päätellä, että yhteisön oikeudessa käyttöön otetulla pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteella pyritään näin mahdollistamaan se, että yhteisön kansalaiset voisivat saada hyväkseen ne edullisimmat edellytykset, jotka heille voidaan tarjota yhteisön sisällä ja kolmansissa valtioissa, kun he investoivat ja sijoittavat pääomaansa.

50. Oikeuskäytäntö, jonka mukaan direktiivin 88/361 liitteessä I oleva nimikkeistö

säilyttää sillä olleen viitteellisen arvon määriteltäessä tuossa direktiivissä tarkoitettua käsitettä pääomanliikkeet ja jonka mukaan se on näin ollen otettava huomioon perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa tulkittaessa, on täysin vakiintunutta.²²

51. Tämän nimikkeistön otsikkoja tutkiesani havaitsen, että ne kattavat tietyn määrän toimista, jotka tulevat ilman muuta mieleen, kun ajattelen investointien toteuttamiseen, kuten kiinteistöjen hankkimiseen ja pörssioteerattujen osakkeiden tai arvopapereiden taikka pankkien käyttötileillä toteutettujen toimien toteuttamiseen, tarkoitettuja pääoman siirtoja.

52. Kyseinen nimikkeistö ei kuitenkaan rajoitu tämäntyyppisiin toimiin ja pelkästään niitä koskeviin valuutansiirtoihin. Kuten sen johdanto-osassa todetaan, se pyrkii olemaan sisällöltään hyvin laaja, jottei ”pääomanliikkeiden täydellisen vapauttamisen periaatteen soveltamisalaa rajoitettaisi”. Tuon johdantoosan mukaan direktiivi kattaa kaikki pääomanliikkeiden kannalta välttämättömät toimet, kuten sopimuksen tekemisen valuuttoimesta ja sen täyttämisen sekä siihen liittyvät valuutansiirrot. Lisäksi nimikkeistöä sovelletaan sekä kahden osapuolen välillä

21 — Yhdistetyt asiat 286/82 ja 26/83 (Kok. 1984, s. 377, Kok. Ep. VII, s. 455, 21 kohta).

22 — Asia C-222/97, Trummer ja Mayer, tuomio 16.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1661, 21 kohta); asia C-464/98, Stefan, tuomio 11.1.2001 (Kok. 2001, s. I-173, 5 kohta) ja yhdistetyt asiat C-515/99, C-519/99–C-524/99 ja C-526/99–C-540/99, Reisch ym., tuomio 5.3.2002 (Kok. 2002, s. I-2157, 30 kohta).

toteutettuihin valuuttatoimiin että toimiin, jotka suorittaa yksi henkilö omaan lukuunsa. Se koskee myös toimia, joiden tarkoituksena on kertyneiden varojen rahaksi muuttaminen tai siirtäminen.

maksettavan veron määrä. Juuri tämä on sen tavoite. Kuten Alankomaiden hallituksen huomautuksista ilmenee, tällä lainsäädännöllä pyritään torjumaan sellaista veronkiertoa, jossa kotipaikka siirretään toiseen valtioon kuoleman varalta.

53. Nimikkeistön otsikko XI, ”Henkilökohdalliset pääomanliikkeet”, koskee muun muassa toimia, joilla henkilö voi siirtää omaisuutensa kokonaisuudessaan tai osittain eläessään lainoina, lahjoina, lahjoituksina ja myötäjäisinä tai kuolemansa jälkeen perintönä ja erityisjälkisaadoksella. Tavarantoimitusoikeuden siirtäminen on siis pääomanliike. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Barbier 11.12.2003 antamassaan tuomiossa todennut,²³ omaisuuden siirtyminen perintönä on perustamissopimuksessa tarkoitettu pääomanliike.

55. Ellen ole väärin tulkinut Alankomaiden lainsäädäntöä, perintöverot voidaan panna maksuun oikeudenomistajilta vain siinä tapauksessa, etteivät nämä ole luopuneet kyseisestä perinnöstä. Kansallisen tuomioistuimen kansallisesta oikeudesta esittämän mukaan perintöverot lasketaan näin kansallisen oikeuden nojalla saadun *koko jäämistön* arvosta.²⁴ Näin ollen ei siis voida väittää, ettei nyt esillä olevassa asiassa ole tapahtunut pääomanliikettä, sillä vaikka pääasian kantajat kiistävätkin velvollisuutensa maksaa heiltä vaaditut verot, he ovat hyvinkin saaneet osuutensa perinnönjättäjän jäämistöstä. Omistusoikeus perittävän omaisuuteen on siis siirtynyt oikeudenomistajille.

54. En myöskään usko, että Alankomaiden hallituksen perustelua, jonka mukaan SW:n 3 § ei tuossa vaiheessa aiheuta pääomanliikettä, voidaan hyväksyä. Tämä perustelu nojautuu mielestäni tuon säännöksen osittaiseen tai epätäydelliseen tutkimiseen. Koska tuossa lainsäädännössä säädetään, että kuolinhetkellään vähemmän kuin kymmenen vuotta ulkomailla asuneilla Alankomaiden kansalaisilla on liittymä Alankomaiden kuningaskunnan perintöoikeuteen, sillä määrätään myös näiden kansalaisten jäämistöstä

56. Näin ollen katson, että riidanalainen lainsäädäntö saattaa kuulua perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdan soveltamisalaan, koska sen nojalla määrätään sellaisten Alankomaiden kansalaisten jäämistöstä kannettava perintövero, jotka ovat siirtäneet

23 — Asia C-364/01 (Kok. 2003, s. I-15013, 58 kohta).

24 — Kursivointi tässä.

kotipaikkansa ulkomaille ja jotka ovat kuolleet kymmenen vuoden kuluessa tästä siirrosta.

57. Sitä vastoin en usko, että pelkkää kotipaikan siirtoa voitaisiin sitäkin pitää perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna pääomanliikkeenä tai toimena, johon liittyy samanaikainen pääomanliike. Kansallisen tuomioistuimen esittämä perustelu, jonka mukaan riidanalaisella lainsäädännöllä rajoitettaisiin jäämistöön sittemmin kuuluvan omaisuusmassan ”siirtämistä pois maasta” Alankomaiden kansalaisen siirtäessä kotipaikkansa ulkomaille, tarkoittaa mielestäni itse asiassa sitä, että tämän kansalaisen ulkomaille lähdöstä aiheutuu hänen omaisuutensa automaattinen siirtyminen siihen valtioon, jossa hänen uusi kotipaikkansa sijaitsee. Toisin sanoen omaisuuden omistajan siirtyminen aiheuttaisi koko tuon omaisuuden samanaikaisen liikkumisen. En katso voivani yhtyä tähän käsitykseen.

58. Olen jo todennut, että nimikkeistössä kuvatuilla pääomanliikkeillä tarkoitetaan sijoituksia, jotka ulkomailla asuva tekee kotimaahan tai jotka kotimaassa asuva tekee ulkomaille, taikka näihin liittyviä toimia. Niihin on siis liityttävä pääoman siirtymistä. Kotipaikan siirtäminen jäsenvaltioista toiseen valtioon ei sellaisenaan ole pääoman siirtymistä. Jos tutkimme, mitä perinnönjättäjän omaisuuteen kuului sillä hetkellä, kun hän siirsi kotipaikkansa pois Alankomaista, havaitsemme, että siihen kuului joko tässä

jäsenvaltiossa tai Belgiassa taikka Sveitsissä sijaitsevia kiinteistöjä, Alankomaissa, Saksassa, Sveitsissä ja Yhdysvalloissa noteeratut arvopapereita ja Euroopan yhteisöön sijoittautuneiden pankkien alankomaalaisissa ja belgialaisissa toimipisteissä avattuja pankkitilejä.²⁵ Mielestäni on paikkansapitämätöntä sanoa, että tämä omaisuus siirrettiin Sveitsiin samaan aikaan kun perinnönjättäjä siirsi kotipaikkansa tuohon valtioon. Tämän omaisuuden koostumus, olipa kyse sitten kiinteistöjen sijaintipaikasta, hänen arvopaperisalkkunsu sisällöstä tai hänen tiliensä olemassaolosta eri pankkilaitoksissa, ei ole muuttunut vain siitä syystä, että hän muutti kotipaikkaansa. Tässä vaiheessa myöskään omistusoikeus tähän omaisuuteen ei ole siirtynyt. Tästä seuraa, että sillä hetkellä, kun perinnönjättäjä siirsi kotipaikkansa ensin Belgiaan ja sitten Sveitsiin, ei pelkää tämän siirron takia ole tapahtunut pääomanliikkeitä.

59. Näin ollen ainoa pääomanliike, jonka voidaan todeta tapahtuneen nyt esillä olevassa asiassa, on mielestäni perinnönjättäjän jäämistön siirtyminen hänen oikeudenomistajilleen.

60. Tässä tutkintavaiheessa ei ole tarpeen ratkaista, onko tämä pääomanliike tosiasialli-

25 — Ennakkoratkaisupyyntö 2.5 kohta.

sesti rajat ylittävä, koska riidanalaisella lainsäädännöllä ei rajoiteta pääomien vapaata liikkuvuutta.

kaita käyttämään heille näin annettuja etuoikeuksia.²⁸ On myös kiistatonta, että kuten perustamissopimuksella taatuilla muillakaan liikkumisvapauksilla, pääomien vapaalla liikkuvuudella ei kielletä pelkästään syrjiviä toimia, toisin sanoen jäsenvaltion toteuttamia toimia, joita sovelletaan yksinomaan toisen jäsenvaltion kansalaisuuden omaaviin sijoittajiin,²⁹ vaan myös toimet, jotka aiheuttavat sen, että sen omat kansalaiset tai asukkaat ovat vähemmän halukkaita investoimaan muihin jäsenvaltioihin.³⁰

2. Rajoittamisen puuttuminen

61. Perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohta on sisällöltään hyvin laaja, sillä, muistutettakoon, se koskee kaikkia rajoituksia, jotka koskevat pääomanliikkeitä. Kuten oikeuskäytännöstä ilmenee, kiellettyjä ovat näin ollen välittömien rajoitusten eli sellaisten kansallisten säännösten, joilla aiottu sijoitus kielletään²⁶ tai joilla sen edellytykseksi asetetaan ennakkoluvan saanti,²⁷ lisäksi myös toimet, joilla aiheutetaan se, että henkilöt, joilla on oikeus käyttää perustamissopimuksella näin käyttöön otettua liikkumisvapautta, ovat vähemmän haluk-

62. Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Barber esittänyt seikkoja, joiden perusteella voidaan ymmärtää, miten kansallinen perintöverolainsäädäntö on omiaan rajoittamaan pääomien vapaata liikkuvuutta. Se on katsonut, että vaikka perintöveron maksavatkin oikeudenomistajat, se on sellainen seikka, jonka jokainen asianomainen ottaa huomioon investoinnin toteuttamisesta päättäessään.

26 — Ks. kansallisesta toimenpiteestä, jolla laskettiin liikkeelle julkinen laina ja jolla tuon lainan merkintämahdollisuus evättiin kyseisen jäsenvaltion alueella asuvilta henkilöiltä, asia C-478/98, komissio v. Belgia, tuomio 26.9.2000 (Kok. 2000, s. I-7587, 19 kohta), ja kansallisista yksityistämistoimenpiteistä, joilla kiellettiin toisten jäsenvaltioiden kansalaisia hankkimasta yksityistettyjen yhtiöiden osakkeita tietyn määrän ylittävää määrää, asia C-367/98, komissio v. Portugal, tuomio 4.6.2002 (Kok. 2002, s. I-4731, 40–42 kohta).

27 — Ks. kansallisesta lainsäädännöstä, jonka mukaan suorille sijoituksille ulkomaille oli saatava ennakkolupa, asia C-54/99, *Église de scientologie*, tuomio 14.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1335, 14 kohta), ja kiinteistöjen hankkimisesta asia C-302/97, *Konle*, tuomio 1.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3099, 39 kohta), ja em. asia *Reisch ym.*, tuomion 32 kohta.

28 — Ks. kansallisesta toimenpiteestä, jonka nojalla lainansaajat voivat saada asunnon rakentamiseen tai perusparannukseen otetulle lainalle korkotukea vain, jos lainasopimus oli tehty valtion hyväksymän luottolaitoksen kanssa, asia C-484/93, *Svensson ja Gustavsson*, tuomio 14.11.1995 (Kok. 1995, s. I-3955, 10 kohta), ja jäsenvaltion lainsäädännöstä, jonka mukaan tietty vero oli kannettava lainoista, joista ei tehdä erillistä asiakirjaa, vain silloin kun nämä lainat otettiin kansallisen alueen ulkopuolella, asia C-439/97, *Sandoz*, tuomio 14.10.1999 (Kok. 1999, s. I-7041, 31 kohta).

29 — Ks. em. asia *Konle*, tuomion 23 kohta, jossa oli kyse jäsenvaltion lainsäädännöstä, jolla pelkästään tuon valtion kansalaiset vapautettiin velvollisuudesta hankkia lupa rakennettun kiinteistön hankintaan, ja vastaavasti asia C-423/98, *Albore*, tuomio 13.7.2000 (Kok. 2000, s. I-5965, 16 kohta). Ks. myös em. asiat *Église de scientologie* (tuomion 14 kohta) ja komissio v. Portugal (tuomion 40–42 kohta).

30 — Ks. mm. em. asiat *Svensson ja Gustavsson* (tuomion 10 kohta), *Sandoz* (tuomion 19 kohta ja komissio v. Belgia (tuomion 18 kohta).

63. Tuossa asiassa oli kyse Alankomaiden oikeuden säännöksistä, joiden mukaan Alankomaissa sijaitsevista kiinteistöistä kannettiin perintöveroa ja siihen liittyviä veroja eri tavoin aina sen mukaan, oliko perinnönjättäjä asunut tuossa valtiossa vai ei. Näissä säännöksissä säädettiin, että kun jäämistön arvoa määritettiin veron perusteen laske- mista varten, siitä oli mahdollista vähentää niiden kiinteistöjen arvo, joita koskevat taloudelliset oikeudet oli luovutettu toiselle oikeushenkilölle, vain siinä tapauksessa, että perinnönjättäjä oli asunut Alankomaissa, kun taas tällaista mahdollisuutta ei ollut, jos perinnönjättäjä ei ollut asunut Alankomaissa.³¹

64. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että näillä säännöksillä rajoitettiin pääomien vapaata liikkuvuutta seuraavista syistä: niillä aiheutettiin se, että toisessa jäsenvaltiossa asuvat henkilöt olivat vähemmän halukkaita ostamaan kyseisessä jäsenvaltiossa sijaitsevia kiinteistöjä samoin kuin luovuttamaan tällaista omaisuutta koskevia taloudellisia oikeuksia muille henkilöille; toisaalta niistä seurasi se, että muussa jäsenvaltiossa kuin tämän omaisuuden sijaintivaltiossa asuvan henkilön jäämistön arvo pieneni.

65. Nyt esillä olevassa asiassa on kiistatonta, että riidanalaisessa lainsäädännössä, toisin

kuin asiassa Barbier kyseessä olleella lainsäädännöllä, ei säädetä, että ulkomaille kotipaikkansa siirtäneitä Alankomaiden kansalaisia verotettaisiin Alankomaissa sijaitsevan omaisuuden osalta eri tavoin kuin niitä, jotka ovat jääneet Alankomaihin. Olemme havainneet siitä seuraavan, että sellaisten Alankomaiden kansalaisten koko jäämistöä, jotka ovat siirtäneet verotuksellisen kotipaikkansa ulkomaille vähemmän kuin kymmenen vuotta ennen kuolemaansa, verotetaan siten kuin he olisivat säilyttäneet kotipaikkansa Alankomaissa. Siinä ei myöskään säädetä sellaisista verottamisen edellytyksistä, jotka eroaisivat toisistaan perinnönjättäjän kiinteän omaisuuden tai niiden laitosten kotipaikan sijainnin mukaan, joihin pääoma on sijoitettu. Se on siis erilainen kuin se lainsäädäntö, josta oli kyse edellä mainitussa asiassa Verkooijen annetussa tuomiossa, johon ennakkoratkaisupyyntöä viitataan ja jonka mukaan edellytyksenä sille, että osakkeenomistajina oleville luonnollisille henkilöille maksettavat osingot vapautetaan tuloverosta, oli se, että osingot maksaa yhtiö, jonka kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa.

66. Koska tällaiset erot puuttuvat riidanalaisesta lainsäädännöstä, en näe, millä tavoin se saattaisi saada Alankomaiden kansalaisen luopumaan tekemästä sijoituksia Alankomaista muihin valtioihin tai muista valtioista Alankomaihin. Tämä lainsäädäntö ei näin ollen mielestäni ole perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohdassa tarkoitettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus.

31 — Alankomaiden kansalainen Barbier jätti vuonna 1970 Alankomaissa olevan kotipaikkansa asettautuakseen asumaan Belgiaan. Belgiassa vuosien 1970 ja 1988 välillä asuessaan hän osti kiinteistöjä Alankomaista. Vuonna 1988 hän luovutti niitä koskevat nk. taloudelliset oikeudet alankomaalaisille yksityisille yhtiöille, joissa hänellä oli määräysvalta. Veroviranomaiset ottivat perintöveroja laskiessaan huomioon näiden kiinteistöjen arvon kokonaisuudessaan.

67. Syyt, joiden vuoksi kansallinen tuomioistuimien päätös on päätynyt päinvastaiseen päätelmään, eivät mielestäni aseta näkemystäni kyseenalaiseksi. *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* on katsonut, että kyseinen lainsäädäntö on tuon määräyksen vastainen, koska se on jäämistön vastaisuudessa kuuluvan omaisuusmassan ”maastapoistumisen rajoitus” ja koska se on luonteeltaan syrjivä Alankomaiden kansalaisten vahingoksi. En voi yhtyä näihin perusteluihin.

68. Kuten edellä olen ”maastapoistumisen rajoituksesta” jo todennut, ainoa pääomanliike, jota riidanalainen lainsäädäntö koskee, on perinnönjättäjän jäämistön siirtyminen perintönä hänen oikeudenomistajilleen. Kotipaikan siirto ei sellaisenaan ole pääomanliike. Näin ollen jos riidanalainen lainsäädäntö olisi maastapoistumisen rajoitus kotipaikkaa siirrettäessä, kuten kansallinen tuomioistuin toteaa, tämä rajoitus ei koskisi sen omaisuusmassan maastapoistumista, joka vastaisuudessa muodostaa jäämistön, vaan itse tämän henkilön maastapoistumista. Kuten komissio toteaa, tuollaisessa tapauksessa riidanalaisen lainsäädännön yhteensoveltumattomuutta yhteisön oikeuden kanssa ei pitäisi todeta suhteessa pääomien vapaata liikkuvuutta koskeviin perustamissopimuksen määräyksiin, joita ainoana sovelletaan nyt esillä olevassa asiassa. Tämä yhteensoveltumattomuus voitaisiin todeta vain suhteessa henkilöiden vapaata liikkuvuutta koskeviin määräyksiin taikka mahdollisesti suhteessa

siihen oleskeluoikeuteen toisessa jäsenvaltiossa, jonka EY:n perustamissopimuksen 8 a artiklalla³² annettu Euroopan unionin kansalaisen aseman suo, minkä edellytyksenä olisi nyt esillä olevassa asiassa ollut, että Van Hilten olisi kuolinhetkellään ollut Sveitsin sijasta sijoittautunut toiseen jäsenvaltioon.

69. Vaikka oletettaisiin näin olleenkin, en usko, että riidanalaisen lainsäädännön voitaisiin katsoa rajoittavan Alankomaiden kansalaisten oikeutta harjoittaa taloudellista toimintaa toisessa jäsenvaltiossa taikka heille heidän unionin kansalaisuutensa nojalla kuuluvaa oikeutta oleskella siellä.

70. Kuten jo olen todennut, pääasian kantajat ja kansallinen tuomioistuin moittivat riidanalaisista lainsäädäntöä siitä, että sillä todellisuudessa evätään kotipaikkansa ulkomaille siirtäviltä Alankomaiden kansalaisilta, jos he kuolevat kymmenen vuoden kuluessa tästä siirrosta, tilaisuus siihen, että heidän jäämistönsä verotettaisiin kokonaisuudessaan mahdollisesti edullisemmin tässä uudessa asuinvaltiossa ja niissä valtioissa, jotka verottavat alueellaan sijaitsevaa omaisuutta, voimassa olevan lainsäädännön mukaan. Tiedämme nimittäin, että tämän

32 — Josta on muutettuna tullut EY 18 artikla.

lainsäädännön seurauksena näihin kansalaisyhteisöihin sovelletaan samanlaista kohtelua kuin jos he olisivat jääneet Alankomaihin.³³

71. Riidanalainen lainsäädäntö on siis yhteisön oikeudessa nykyisin asetettujen edellytysten mukainen, sellaisina kuin nämä edellytykset ilmenevät kansallisen tuomioistuimen mainitsemasta oikeuskäytännöstä. Tuon oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltiot eivät saa kohdella sellaisia kansalaisiaan, jotka käyttävät heille yhteisön oikeudessa annettuja liikkumisvapauksia, epäedullisemmin kuin heitä olisi kohdeltu, jos he eivät olisi käyttäneet näitä vapauksiaan. On siis kiellettyä, että jäsenvaltiot verotuksen alalla kohtelevat sellaisia verovelvollisia, jotka lähtevät harjoittamaan taloudellista toimintaa joko palkattuina työntekijöinä tai itsenäisesti toiseen jäsenvaltioon tarjotakseen siellä palveluja taikka vain vapaan sijoittautumisoikeyden puitteissa, epäedullisemmin kuin heitä olisi kohdeltu, jos he olisivat harjoittaneet toimintaansa kotimaassa.³⁴ Tätä oikeuskäytäntöä voidaan soveltaa sellaisten jäsenvaltion kansalaisten tilanteeseen, jotka käyttävät toisessa jäsenvaltiossa niitä liikku-

mis- ja oleskeluoikeuksiaan, jotka unionin kansalaisuus heille antaa.³⁵

72. Yhteisön oikeudessa ei kuitenkaan sen nykytilassa velvoiteta alkuperäjäsenvaltiota kohtelemaan kansalaisiaan, jotka näin käyttävät heille perustamissopimuksella annettuja liikkumis- ja oleskeluvapauksiaan, edullisemmin kuin heitä olisi kohdeltu, jos he olisivat pysyneet kotimaassa.³⁶ Nyt esillä olevassa asiassa Alankomaiden kuningaskunta noudattaa mielestäni velvollisuuttaan toimia siten, etteivät ne sen kansalaiset, jotka siirtävät kotipaikkansa toiseen jäsenvaltioon, kun he unionin kansalaisen ominaisuudessaan käyttävät liikkumisvapauttaan tai oikeuttaan oleskella toisessa jäsenvaltiossa, joudu epäedullisempaan asemaan suhteessa niihin kansalaisyhteisöihin, jotka ovat jääneet kotimaahan, koska se on kahdenvälisillä sopimuksilla tai omalla lainsäädännöllään varmistanut, että ulkomaiset perintöverot vähennetään siellä maksettavista veroista.

73. Tuon oikeuskäytännön mukaisesti en usko sitäkään, että Alankomaiden lainsäädäntöä voitaisiin moittia siitä, ettei siinä säädetä, että ylimääräiset perintöverot, jotka on voitu kantaa, kun ulkomaille maksettavien verojen määrä on ylittänyt Alankomaissa maksettavan veron määrän, on palau-

33 — Olemme havainneet, että SW:n 3 §:n soveltamisesta yhdessä Alankomaiden kuningaskunnan Sveitsin valaliiton kanssa tekemän sopimuksen tai kaksinkertaista verotusta koskevan Alankomaiden lainsäädännön kanssa seuraa, että Alankomaiden kuningaskunnassa Alankomaiden kansalaisten jäämistöstä maksettavan perintöveron määrä on sama kuin se olisi, jos he olisivat pitäneet kotipaikkansa tässä jäsenvaltiossa.

34 — Ks. tuoreena esimerkkinä ”maan alueelta lähtemisen” rajoittamisesta verotuksen alalla asia C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, tuomio 11.3.2004 (Kok. 2004, s. I-2409, 45 kohta), jossa oli kyse kansallisesta lainsäädännöstä, jolla asetettiin verovelvollisille, jotka halusivat siirtää kotipaikkansa pois kyseisestä jäsenvaltiosta, velvollisuus maksaa vero tietyn irtaimen omaisuuden osalta vielä toteutumattomasta luovutusvoitosta.

35 — Ks. vastaavasti asia C-224/02, Pusa, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5763, 18–20 kohta) ja asia C-365/02, Lindfors, tuomio 15.7.2004 (Kok. 2004, s. I-7183, 35 kohta).

36 — Tämä toteamus ei millään tavoin vähennä sijoittautumis- tai oleskeluvaltion velvollisuutta myöntää näille kansalaisille samat edut kuin omille kansalaisilleen, jos he ovat samanlaisessa tilanteessa.

tettava. Vaikka tuollaisessa tapauksessa kotipaikan siirtäminen voi tosiasiallisesti olla epäedullista, tämä epäedullisuus johtuu ensisijaisesti siitä, ettei kansallisia perintöverolainsäädäntöjä ole yhdenmukaistettu. Yhdenmukaistamisen puuttuminen huomioon ottaen perustamissopimuksella ei voida taata unionin kansalaiselle, että kun hän siirtää toimintansa tai yksinkertaisesti kotipaikkansa aikaisemmasta asuinvaltiostaan toiseen valtioon, tällä siirroilla ei olisi verotuksellisia vaikutuksia.³⁷

74. Näin ollen sitä seikkaa, että sellaisten Alankomaiden kansalaisten jäämistöä, jotka olivat siirtäneet kotipaikkansa ulkomaille vähemmän kuin kymmenen vuotta ennen kuolemaansa, verotetaan Alankomaissa niin kuin he olisivat säilyttäneet kotipaikkansa tuossa valtiossa, ei voida pitää heille perustamissopimuksella annettujen liikkumis- ja oleskeluvapauden käyttämisen rajoituksena.

75. Kansallisen tuomioistuimen mukaan rii-danalaisen lainsäädännön syrjivä luonne ilmenee siitä, että sitä sovelletaan ainoastaan Alankomaiden kansalaisiin. Viimeksi mainitut ovat sen mukaan siis epäedullisemmassa asemassa kuin muiden jäsenvaltioiden kansalaiset, jotka ovat hekin asuneet Alankomaissa ja jotka sitten ovat siirtäneet koti-

paikkansa ulkomaille. Kyse on siis EY:n perustamissopimuksen 6 artiklan³⁸ ja perustamissopimuksen 8 a artiklan vastaisesta syrjinnästä, sillä Alankomaiden kansalaiset ovat muiden jäsenvaltioiden kansalaisten tavoin unionin kansalaisia ja tämä asema on heidän perustavaa laatua oleva asemansa. Kansallisen tuomioistuimen mukaan sitä oikeuskäytäntöä, joka koskee perustamissopimuksen 6 ja 8 a artiklaan liittyvää syrjinnän käsitettä, on noudatettava perustamissopimuksen 73 b artiklaa sovellettaessa, sillä viimeksi mainittu on erityinen ilmaus syrjintäkiellon periaatteesta.

76. Alankomaiden ja Saksan hallitusten sekä komission tavoin minäkään en usko, että tämä väite voitaisiin hyväksyä. Olen todennut, että välitön verotus kuuluu edelleen jäsenvaltioiden toimivaltaan. Viimeksi mainituilla on siis edelleen toimivalta päättää perusteista, joiden mukaan verotustoimivalta jaetaan niiden välillä kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi,³⁹ kunhan ne noudattavat yhteisön oikeutta. On katsottu, että koska yhteisössä ei ole ryhdytty jäsenvaltioiden toimivaltaa yhtenäistäviin taikka yhdenmukaistaviin toimenpiteisiin kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi, kansalaisuus-kriteeri voidaan hyväksyä verotuksellista liittymää osoittavaksi perusteeksi eikä sitä tämän vuoksi voida pitää syrjivänä.⁴⁰ Tätä oikeuskäytäntöä sovelletaan juuri perintöverotukseen, joka sekin kuuluu jäsenvaltioilla välittömän verotuksen alalla olevaan toimi-

37 — Ks. vastaavasti asia C-336/96, Gilly, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2793, 47 kohta) ja em. asia Lindfors, tuomion 34 kohta).

38 — Josta on muutettuna tullut EY 12 artikla.

39 — Em. asia Gilly, tuomion 30 kohta.

40 — Idem.

valtaan ja jota ei ole yhtenäistetty tai yhdenmukaistettu kaksinkertaisen verotuksen poistamiseksi.

nimenomaisesti säädettyjen poikkeusten soveltamista.⁴¹

77. Nämä seikat huomioon ottaen Alankomaiden kuningaskunnalla on siis oikeus antaa sen omien kansalaisten jäämistöihin sovellettavat säännöt myös silloin, kun nämä kansalaiset jättävät kotimaan, edellyttäen kuitenkin, että se käyttää tätä oikeutta yhteisön oikeuden mukaisesti, toisin sanoen, kuten edellä on todettu, siten, ettei se riko niitä perustamissopimuksen määräyksiä, jotka koskevat liikkumisvapautta ja vapautta oleskella toisten jäsenvaltioiden alueella.

78. En usko, että unionin kansalaisuus ja tulkinta, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tehnyt sillä annetuista oikeuksista, olisivat sellaisia, että niillä asetettaisiin kyseenalaiseksi tämä jäsenvaltion toimivalta ja sille näin määritetyt rajat. Kuten yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, unionin kansalaisuus tosin on jäsenvaltioiden kansalaisten perustavanlaatuisen aseman ja sillä vahvistetaan syrjäntäkieltoja, koska näillä kansalaisilla, heidän ollessaan samanlaisessa tilanteessa, on sen nojalla mahdollisuus perustamissopimuksen *ratione materiae* soveltamisalalla saada sama oikeudellinen kohtelu kansalaisuudestaan riippumatta, tämän kuitenkin rajoittamatta tältä osin

79. Tämä asema ei kuitenkaan korvaa jäsenvaltioiden kansalaisuutta. Koska jäsenvaltion kansalaisuus on edellytys *sine qua non* unionin kansalaisille yhteisellä ominaisuudella ei hävitetä sitä erityislaatuista liittymää, joka kullakin heistä on siihen jäsenvaltioon, jonka kansalaisuus hänellä on. Unionin kansalaisen asemalla voidaan lisäksi antaa vain siihen liittyvät oikeudet, sellaisina kun ne on lueteltu perustamissopimuksessa. Yhteisön oikeuden tässä tilassa unionin kansalaisen asema velvoittaa jäsenvaltiot asettamaan omille kansalaisilleen välittömän verotuksen alalla samat rajat kuin perustamissopimukseen sisältyville liikkumisvapauksille on asetettu. Tuo asema velvoittaa ne näin ollen olemaan kohtelematta niitä kansalaisiaan, jotka käyttävät heille perustamissopimuksen 8 a artiklalla annettua liikkumis- ja oleskeluvapautta, epäedullisemmin kuin heitä olisi kohdeltu, jos he eivät olisi käyttäneet näitä oikeuksiaan.

80. Kuten edellä olen todennut, unionin kansalaisuudesta ei seuraa, että toiseen jäsenvaltioon kotipaikkansa siirtäneillä Alankomaiden kansalaisilla olisi oikeus saada

41 — Ks. mm. asia C-184/99, Grzelczyk, tuomio 20.9.2001 (Kok. 2001, s. I-6193, 31 kohta); asia C-224/98, D'Hoop, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6191, 28 kohta); asia C-148/02, Garcia Avello, tuomio 2.10.2003 (Kok. 2003, s. I-11613, 22 ja 23 kohta) ja em. asia Pusa, tuomion 16 kohta.

jäämistönsä verotetuksi yksinomaan soveltamalla heidän uuden asuinvaltionsa mahdollisesti edullisempaa lakia.

81. Tästä seuraa, ettei unionin kansalaisuudella aseteta kyseenalaiseksi Alankomaiden kuningaskunnan toimivaltaa vahvistaa niitä perusteita, jotka koskevat henkilön liittymään kansalliseen perintöverolainsäädäntöön. Se seikka, että riidanalaista lainsäädäntöä sovelletaan vain Alankomaissa asuneisiin Alankomaiden kansalaisiin eikä sellaisiin muiden jäsenvaltioiden kansalaisiin, jotka hekin ovat asuneet Alankomaissa, ei ole perustamissopimuksen 6 artiklassa tarkoitettua kansalaisuuteen perustuvaa syrjintää.

82. Lopuksi on myöskin myönnetty, että verotustoimivallan jakamiseksi on järkevää, että jäsenvaltiot seuraavat kansainvälisiä käytäntöjä ja Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön (OECD) laatimaa mallisopimusta.⁴² Totean, että Alankomaiden lainsäädäntö on sen järjestelmän mukainen, joka kuvataan OECD:n verosioita käsittelevän komitean vuonna 1982 laatimissa, perintöjen ja lahjoitusten kaksinkertaista verotusta kos-

kevan mallisopimuksen artikloihin liittyvissä kommentteissa.⁴³

83. Näiden seikkojen perusteella ehdotan, että kansalliselle tuomioistuimelle vastattaisiin siten, että perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, ettei sen vastainen ole sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka perusteella tuon valtion sellaisen kansalaisen jäämistöä, joka on siirtänyt kotipaikkansa ulkomaille ja joka on kuolinhetkellään asunut siellä vähemmän kuin kymmenen vuotta, verotetaan niin kuin hän olisi säilyttänyt kotipaikkansa kyseisessä valtiossa.

84. Koska riidanalaisella lainsäädännöllä ei mielestäni rajoiteta pääomanliikkeitä, asiassa ei ole syytä pohtia, voidaanko sitä perustella perustamissopimuksen 73 c ja 73 d artiklalla. Näistä kysymyksistä ei ole hyötyä pääasiaa ratkaistaessa. Katson, ettei kansallinen tuomioistuimen esittämiä ennakkoratkaisukysymyksiä näin ollen ole tarpeen tutkia.

43 — Näistä kommentteista ilmenee, että järjestelmä, jonka mukaan valtiot säätävät kansalaistensa koko jäämistön verottamisesta, vaikka näiden kotipaikka on ulkomailla, välttääkseen sen, että jotkut niiden kansalaiset siirtävät kotipaikkansa kuolemansa varalta toiseen valtioon vain välttääkseen alkuperänsä perintöverotuksen, näyttää perustellulta veronkierron estämiseksi. On kuitenkin tarpeen säätää enintään kymmenen vuoden pituisesta määräajasta kotipaikan siirron ja kuoleman välille. Lisäksi tällaisessa esimerkitapauksessa valtion, joka kantaa verot kansallisuuden perusteella, on vähennettävä laskemistaan veroista siinä valtiossa kannetut verot, jossa perinnönjättäjä asui, ja niiden valtioiden kantamat verot, jotka verottavat alueellaan olevaa omaisuutta (*Modèle de convention de double imposition concernant les successions et les donations*, OECD, Paris, 1983, 4, 7, 9 a ja 9 b artiklaa koskevat kommentit).

42 — Em. asia Gilly (tuomion 31 kohta).

IV Ratkaisuehdotus

85. Edellä esitettyjen seikkojen nojalla ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi *Gerechtshof te 's-Hertogenboschin* esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

EY:n perustamissopimuksen 73 b artiklan 1 kohtaa (josta on tullut EY 56 artiklan 1 kohta) on tulkittava siten, ettei sen vastainen ole sellainen jäsenvaltion lainsäädäntö, jonka perusteella tuon valtion sellaisen kansalaisen jäämistöä, joka on siirtänyt kotipaikkansa ulkomaille ja joka on kuolinhetkellään asunut siellä vähemmän kuin kymmenen vuotta, verotetaan niin kuin hän olisi säilyttänyt kotipaikkansa kyseisessä valtiossa.