



Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTHONY MICHAEL COLLINS
9 päivänä helmikuuta 2023¹

Asia C-670/21

BA
vastaan
Finanzamt X

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Köln (verotuomioistuin, Köln, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Pääomien vapaa liikkuvuus – SEUT 63, SEUT 64 ja SEUT 65 artikla – Perintövero – Kolmannessa maassa sijaitseva kiinteistö – Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa sijaitsevan kiinteistön edullinen verokohtelu – Rajoitus – Oikeuttaminen sosiaalipoliittikkaan liittyvistä syistä – Asuntopolitiikka – Oikeasuhteisuus

I Johdanto

1. Tässä ratkaisuehdotuksessa vastaan unionin tuomioistuimen pyyntöön käsitellä uutta kysymystä: voiko jäsenvaltio pyrkiä Euroopan unionin alueella sosiaalipoliittisiin tavoitteisiin, kuten kohtuuhintaisen vuokra-asumisen edistämiseen, toimenpiteillä, joilla rajoitetaan pääomien vapaata liikkuvuutta kolmansiin maihin tai kolmansista maista?

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *ETA-sopimus*

2. Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (jäljempänä ETA-sopimus)² 40 artiklassa määrätään, että ETA-sopimuksen määräysten mukaisesti sopimuspuolten välillä ei ole unionin jäsenvaltiossa tai Euroopan vapaakauppaliittoon (EFTA) kuuluvassa valtiossa asuville kuuluvien pääomien liikkuvuuden rajoituksia eikä osapuolten kansalaisuuteen tai asuinpaikkaan taikka pääoman sijoituspaikkaan perustuvaa syrjintää.

¹ Alkuperäinen kieli: englanti.

² EYVL 1994, L 1, s. 3.

B Saksan oikeus

3. Saksassa 27.2.1997 annetun perintövero- ja lahjaverolain (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz),³ sellaisena kuin se on muutettuna perintöverotusta ja verotusarvon määrittämistä koskevien säännösten uudistamisesta 24.12.2008 annetulla lailla (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts),⁴ 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan perintöveron alaisia ovat kuoleman johdosta tapahtuvat saannot.

4. Perintö- ja lahjaverolain 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan verovelvollisuus koskee:

” – –

1. edellä 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa kaikkea siirtyvää omaisuutta – –, kun perinnönjättäjä kuolinhetkellään, lahjanantaja lahjoitushetkellä tai saaja veronmaksuvelvollisuuden syntymishetkellä asui Saksassa (yleinen verovelvollisuus). Saksassa asuvina pidetään:

a) luonnollisia henkilöitä, joiden kotipaikka tai tavanomainen asuinpaikka on Saksan alueella;

– –”

5. Perintö- ja lahjaverolain 13c §:ssä,⁵ jonka otsikko on ”Asuinkäyttöön vuokralle annettua kiinteistöä koskeva verovapautus”, säädetään seuraavaa:

”(1) Jäljempänä 3 momentissa tarkoitettu kiinteistö arvostetaan 90 prosenttiin arvostaan.

– –

(3) Alennettua arvoa koskevaa menetelmää sovelletaan kiinteistöihin tai niiden osiin, jotka

1. on annettu vuokralle asuinkäyttöön,

2. sijaitsevat Saksassa, Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa ja

3. eivät ole osa 13a §:ssä tarkoitettua liikeomaisuutta tai maa- tai metsätalousomaisuutta, jota koskee edullinen verokohtelu.

– –”

³ BGBl. 1997 I, s. 378.

⁴ BGBl. 2008 I, s. 3018.

⁵ Ennakkoratkaisupyynnössä viitataan perintö- ja lahjaverolain 13c §:ään. Kyseisestä säännöksestä on sittemmin tullut perintö- ja lahjaverolain 13d §. Ks. perintöverotusta ja verotusarvon määrittämistä koskevien säännösten mukauttamisesta perustuslakituomioistuimen oikeuskäytäntöön 4.11.2016 annettu laki (Gesetz zur Anpassung des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes an die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts; BGBl. 2016 I, s. 2464).

C Saksan ja Kanadan välinen kaksinkertaista verotusta koskeva sopimus

6. Saksan liittotasavalta ja Kanada tekivät 19.4.2001 sopimuksen tuloveroja ja eräitä muita veroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi, veron kiertämisen estämiseksi ja veroasioissa annettavasta avusta (jäljempänä kaksinkertaista verotusta koskeva sopimus).⁶ Sen 2 artiklan mukaan kaksinkertaista verotusta koskevaa sopimusta ei sovelleta perintöverotukseen. Sopimuksen 26 artiklassa määrätään kuitenkin seuraavaa:

”(1) Sopimusvaltioiden toimivaltaiset viranomaiset vaihtavat tietoja, jotka ovat merkityksellisiä sopimuksen soveltamisalaan kuuluvia veroja koskevien tämän sopimuksen määräysten tai sopimusvaltioiden kansallisen lainsäädännön säännösten noudattamisen kannalta siltä osin kuin niiden mukainen verotus ei ole ristiriidassa sopimuksen kanssa. Edellä oleva 1 artikla ei rajoita tietojen vaihtoa. – –

– –

(4) Sen estämättä, mitä 2 artiklassa säädetään, tässä artiklassa sopimuksen soveltamisalaan kuuluvilla veroilla tarkoitetaan kaikkia sopimusvaltiossa kannettavia veroja.”

III Pääasia, ennakkoratkaisupyyntö ja menettely unionin tuomioistuimessa

7. Kuollessaan vuonna 2016 A asui Saksassa. Hän testamenttasi pojalleen, BA:lle, joka asui myös Saksassa, yhteisomistusosuuden Kanadassa sijaitsevasta kiinteistöstä, joka oli annettu vuokralle asuinkäyttöön.

8. Finanzamt X (verovirasto X, Saksa) määrätti 17.7.2017 tekemässään päätöksessä BA:n maksettavaksi tulevan perintöveron kyseisestä kiinteistöstä.

9. Perintö- ja lahjaverolain 13c §:n 1 momentin mukaisesti BA haki 19.3.2018 tämän perintöveron määrityksen muuttamista siten, että Kanadassa sijaitsevasta kiinteistöstä kannetaan veroa 90 prosentin mukaan sen markkina-arvosta. BA väitti, että kiinteistö täytti kaikki mainitussa säännöksessä säädetyt edellytykset, lukuun ottamatta sen sijaintia. Siltä osin kuin perintö- ja lahjaverolaissa edellytettiin, että kiinteistö sijaitsee Saksassa, toisessa unionin jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa, jotta 13c §:n 1 momentin mukaisesta veroetuudesta voidaan hyötyä, BA väitti, että kyseisellä lailla rikottiin SEUT 63 artiklaan kirjattua pääomien vapaata liikkuvuutta jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

10. Finanzamt X hylkäsi BA:n hakemuksen 25.4.2018 tekemällään päätöksellä. BA teki kyseisestä päätöksestä oikaisuvaatimuksen. Finanzamt X hylkäsi hänen oikaisuvaatimuksensa 23.4.2019 ja totesi, että unionin jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa sijaitsevan ja asuinkäyttöön vuokralle annetun kiinteistön suotuisa kohtelu perintöverotuksessa ei ole SEUT 63 artiklan vastaista. BA nosti 24.5.2019 Finanzgericht Kölnissä (verotuomioistuin, Köln, Saksa) kanteen hänen oikaisuvaatimuksensa hylkäämisestä tehdyn päätöksen kumoamiseksi.

11. Kyseinen tuomioistuin esittää ennakkoratkaisupyyntönsään epäilyjä perintö- ja lahjaverolain asiaa koskevien säännösten yhteensopivuudesta SEUT 63 artiklan kanssa. Kyseinen kiinteistö täyttää kaikki kansallisen lainsäädännön mukaiset edellytykset sille, että se voisi hyötyä veron perusteen alentamisesta 10 prosenttia, paitsi että kiinteistö sijaitsee ETA:n ulkopuolisessa

⁶ BGBl. 2002 II, s. 670.

valtiossa. Oikeuskäytännön mukaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden, kiinteistöt mukaan luettuina, siirtyminen yhdelle tai useammalle henkilölle on SEUT 63 artiklassa tarkoitettu pääomanliike.⁷ Finanzgericht Köln huomauttaa, että pääomanliikkeiden rajoituksiin sisältyvät toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia muissa valtioissa,⁸ myös kolmansissa maissa. Finanzgericht Kölnillä on myös epäilyjä siitä, voidaanko tämä pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus oikeuttaa SEUT 64 artiklaan sisältyvällä standstill-lausekkeella, SEUT 65 artiklassa luetelluilla oikeuttamisperusteilla tai jollain yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä. Se katsoo, ettei standstill-lauseketta voida soveltaa, koska kyseinen veroetus otettiin käyttöön vuonna 2008. Riippumatta siitä, sijaitseeko asuinkäyttöön vuokralle annettu kiinteistö unionin jäsenvaltiossa, ETA-valtiossa vai kolmannessa maassa, se on samassa tilanteessa SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan soveltamisen kannalta. Finanzgericht Köln huomauttaa lopuksi, ettei nähtävissä ole mitään yleistä etua koskevaa pakottavaa syytä, jolla kyseinen rajoitus voitaisiin oikeuttaa.

12. Tässä tilanteessa Finanzgericht Köln päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”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 joka on annettu vuokralle asuinkäyttöön, arvostetaan täyteen arvoonsa, kun taas yksityisomaisuuteen kuuluvan kiinteistön, joka sijaitsee Saksassa, Euroopan unionin jäsenvaltiossa tai Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa ja joka on annettu vuokralle asuinkäyttöön, arvosta otetaan huomioon ainoastaan 90 prosenttia perintöveron laskennassa?”

13. Saksan hallitus ja Euroopan komissio esittivät kirjallisia huomautuksia. BA, Saksan hallitus ja komissio esittivät suullisia lausumia ja vastasivat unionin tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin 17.11.2022 pidetyssä istunnossa.

14. Unionin tuomioistuimen pyynnöstä tässä ratkaisuehdotuksessa tarkastellaan sitä, voivatko jäsenvaltiot oikeuttaa pääomien vapaaseen liikkumiseen kolmansiin maihin ja kolmansista maista kohdistuvat rajoitukset vetoamalla yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin.

IV Asian tarkastelu

A Asianosaisten lausumat

15. SEUT 63 artiklaa sovelletaan jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin pääomanliikkeisiin. Koska kolmannessa maassa sijaitsevasta kiinteistöstä kannettavan perintöveron laskemiseen käytetään korkeampaa veron perustetta, BA, Saksan hallitus ja komissio ovat yhtä mieltä siitä, että ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevassa menettelyssä kyseessä olevalla kansallisella lainsäädännöllä rajoitetaan SEUT 63 artiklassa tarkoitettua pääomien vapaata liikkuvuutta. Ne ovat eri mieltä siitä, voidaanko tämä rajoitus oikeuttaa vetoamalla yleistä etua koskevaan pakottavaan syyhyn.

⁷ Tuomio 15.10.2009, Busley ja Cibrian Fernandez (C-35/08, EU:C:2009:625, 18 kohta) ja tuomio 17.10.2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, 20 kohta).

⁸ Tuomio 22.1.2009, STEKO Industriemontage (C-377/07, EU:C:2009:29, 23 kohta).

16. Istunnossa BA väitti, ettei sovellettavalla Saksan lainsäädännöllä edistetä kohtuuhintaisten vuokra-asuntojen saatavuutta, koska veroetuutta sovelletaan kaikkiin kiinteistöihin niiden arvosta riippumatta. Ei ole mitään syytä, miksi kolmannessa maassa sijaitsevan kiinteistön ei pitäisi hyötyä kyseisestä veroetuudesta.

17. Saksan hallitus korosti, että pääasian oikeudenkäynti koskee pääomien vapaata liikkuvuutta jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä eikä pääomien vapaata liikkuvuutta ETA-valtioiden välillä. Arvioitaessa yleistä etua koskevan pakottavan syyn olemassaoloa on otettava huomioon jäsenvaltioiden pitemmälle edennyt oikeudellinen yhdentyminen. Pääoman vapaan liikkuvuuden rajoittaminen kolmansista maista ja kolmansiin maihin voi siten olla oikeutettua syistä, jotka eivät oikeuttaisi pääoman vapaan liikkuvuuden rajoittamista jäsenvaltioiden välillä.

18. Saksan hallitus huomautti istunnossa, että suurissa saksalaisissa kaupungeissa neljäsosa kotitalouksista käyttää yli 30 prosenttia nettotuloistaan vuokraan. Vastaava ongelma on myös muissa jäsenvaltioissa, ja se aiheuttaa huolta niiden viranomaisille. Kuten perintöverotusta ja verotusarvon määräämistä koskevien säännösten uudistamisesta annetusta laista ilmenee, Saksan lainsäätaja antoi 13c §:n pyrkiessään yleisen edun mukaiseen tavoitteeseen, nimittäin lisäämään yksityisomistuksessa olevien kiinteistöjen saatavuutta asuinkäyttöön, jotta voidaan pienentää asuinkäyttöön tarkoitettujen vuokrakiinteistöjen keskittymistä sijoittajaryhmien käsiin.⁹ Saksan hallitus huomauttaa, että toisin kuin yksityishenkilöiltä, sijoittajaryhmiltä ei kanneta perintöveroa. Veroetuuden tarkoituksena on vähentää yksityishenkilöihin, jotka perivät asuinkäyttöön vuokralle annetun kiinteistön, kohdistuvaa painetta myydä kiinteistö voidakseen maksaa veron, jolloin kiinteistö säilyy asuinkäytössä.

19. Saksan hallitus väittää, että kilpailun lisääminen vuokra-asuntomarkkinoilla edistää kohtuuhintaisten asuntojen saatavuutta ja rahoitusta, mikä voi olla yleistä etua koskeva pakottava syy.¹⁰ Kohtuuhintaisten asuntojen saatavuuden helpottaminen on eurooppalainen poliittinen tavoite, minkä vuoksi sovellettavalla Saksan lainsäädännöllä kyseessä oleva veroetus ulotettiin koskemaan ETA:lla sijaitsevia kiinteistöjä. Saksan hallitus, Euroopan unioni sen enempää kuin ETA:kaan ei ole vastuussa kohtuuhintaisten asuntojen saatavuuden edistämisestä kolmansissa maissa. Käytännössä on mahdotonta arvioida sosiaalisen asuntotuotannon tarvetta kolmansissa maissa, koska tämä edellyttäisi hyvin tiivistä yhteistyötä näiden maiden kanssa. Veroetuuden ulottaminen koskemaan kolmansissa maissa sijaitsevia kiinteistöjä lisäisi myös toimenpiteestä valtiolle aiheutuvia kustannuksia, mutta se ei tarjoaisi mitään lisähyötyä Euroopan unionin tai ETA:n asukkaalle. Rajoittamalla veroetuudesta saatava hyöty koskemaan Euroopan unionissa tai ETA:lla sijaitsevia vuokralle annettuja kiinteistöjä kannustetaan investointeja tällaiseen omaisuuteen ja siten edistetään tavoitellun sosiaalisen tavoitteen saavuttamista. Saksan hallitus katsoo, että se voi ”vetää rajan” jättämällä kolmansissa maissa sijaitsevat kiinteistöt veroetuudesta saatavan hyödyn ulkopuolelle.

20. Saksan hallitus väittää, että veroetuuden saatavuuden rajoittaminen on oikeasuhteista, koska se soveltuu asetetun tavoitteen saavuttamiseen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen sen saavuttamiseksi. Tässä yhteydessä se huomauttaa, että veroetuuden saatavuus riippuu kiinteistön sijainnista, ei perittävän tai hänen perillistensä asuinpaikasta.

⁹ Ks. esitys perintöverotusta ja verotusarvon määräämistä koskevien säännösten uudistamisesta annetuksi laiksi 16/7918, 28.1.2008, s. 25 ja 36.

¹⁰ Tuomio 1.10.2009, Woningstichting Sint Servatius (C-567/07, EU:C:2009:593, 30 kohta).

21. Saksan hallitus perustelee veroetuuden saatavuuden rajoittamista myös tarpeella suojella verovalvonnan tehokkuutta. Ellei käytössä ole mekanismeja tietojen vaihtamiseksi kolmansien maiden kanssa, Saksan viranomaiset eivät pysty todentamaan, onko kiinteistö annettu vuokralle asuinkäyttöön. Istunnossa Saksan hallitus kuitenkin myönsi, että kaksinkertaista verotusta koskeva sopimus antaa Saksan viranomaisille mahdollisuuden pyytää asiaa koskevia tietoja Kanadan viranomaisilta perintöveron määrittämistä varten.

22. Komissio katsoo, ettei pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä olevaa rajoitusta voida oikeuttaa millään yleistä etua koskevalla pakottavalla syyllä.

23. Kohtuuhintaisten vuokra-asuntojen edistämisestä komissio totesi kirjallisissa huomautuksissaan, ettei ole todisteita siitä, että kolmansissa maissa, kuten Kanadassa, sijaitsevat kiinteistöt eivät ole vertailukelpoisessa tilanteessa Saksassa, Euroopan unionissa tai ETA:lla sijaitseviin tällaisiin kiinteistöihin nähden. Vastauksessaan unionin tuomioistuimen istunnossa esittämiin kysymyksiin komissio myönsi, että kohtuuhintaisten vuokra-asuntojen edistäminen voi olla pätevä oikeuttamisperuste jäsenvaltioiden tai ETA-valtioiden ja kolmansien maiden välisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamiselle riippumatta siitä, onko näissä kolmansissa maissa vastaavaa tarvetta. On kuitenkin Saksan hallituksen asia osoittaa, että sen lainsäädännöllä pyritään pätevästi sosiaalipoliittiseen tavoitteeseen ja että se on oikeasuhteinen. Tässä yhteydessä sovellettavasta Saksan lainsäädännöstä herää ainakin kaksi kysymystä. Ensinnäkin henkilö, joka perii asuinkäyttöön vuokralle annetun kiinteistön, voi hyötyä veroetuudesta ja sen jälkeen myydä sen institutionaaliselle sijoittajalle. Toiseksi veroetuutta sovelletaan kaikkiin kiinteistöihin, myös ylellisiin kiinteistöihin.

24. Komissio myös väittää, ettei kyseistä rajoitusta voida oikeuttaa verovalvonnan tehokkuudella, koska veroetuutta ei ole saatavilla missään kolmannessa maassa sijaitsevan kiinteistön osalta riippumatta siitä, onko Saksan liittotasavalta tehnyt kyseisen maan kanssa tietojenvaihdosta sopimuksen, jollainen sillä on Kanadan kanssa.

B Yleiset periaatteet

25. SEUT 63 artiklan 1 kohdan nojalla pääomien vapaata liikkuvuutta sovelletaan sekä unionin sisällä tapahtuviin että sellaisiin pääomanliikkeisiin, jotka tapahtuvat suhteissa kolmansiin maihin, eikä tämä edellytä vastavuoroisuutta.¹¹ Tämä piirre erottaa pääomien vapaan liikkuvuuden kaikista muista sisämarkkinavapauksista, koska viimeksi mainittuja sovelletaan yksinomaan jäsenvaltioiden alueella.¹²

¹¹ Ks. vastaavasti tuomio 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 127 ja 128 kohta).

¹² Kolmansien maiden osalta tehtävän pääomanliikkeiden täydellisen vapauttamisen taloudellisista hyödyistä käydään parhaillaan keskustelua. Hyvin suppea yleiskatsaus kahteen vastakkaiseen koulukuntaan esitetään teoksessa Antonaki, I., *Capital, Market and the State. Reconciling Free Movement of Capital with Public Interest Objectives*, Brill Nijhoff, Leiden, 2022, s. 11–16. Ks. myös Stiglitz, J., ”Capital Market Liberalization, Economic Growth and Instability”, *World Development*, osa 28, nro 6, 2000, s. 1075–1086 ja Alesina, A., Grilli, V. ja Milsei-Ferretti, G. M., ”The Political Economy of Capital Controls” teoksessa Leiderlman, L. ja Razin, A. (toim.), *Capital Mobility: The Impact on Consumption, Investment and Growth*, Cambridge University Press, 1994, s. 380.

26. Se, että etuuden myöntäminen perintöveron määrittämisessä edellyttää sitä, että omaisuus sijaitsee jäsenvaltion tai ETA-valtion alueella, merkitsee pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista, mikä SEUT 63 artiklan 1 kohdassa lähtökohtaisesti kielletään.¹³ Jäsenvaltioissa tai ETA-valtioissa sijaitsevan kiinteistön suotuisa verokohtelu voi ehkäistä investointeja tähän omaisuusluokkaan, kun omaisuus sijaitsee kolmansissa maissa.

27. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan pääomanliikkeiden rajoituksen käsitettä olisi tulkittava samalla tavalla jäsenvaltioiden välisten, jäsenvaltioiden ja ETA-valtioiden välisten¹⁴ sekä jäsenvaltioiden kolmansien maiden välisissä suhteissa.¹⁵

28. EUT-sopimuksessa lueteltujen oikeuttamisperusteiden lisäksi pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukset voidaan hyväksyä, jos ne ovat oikeutettuja yleistä etua koskevasta pakottavasta syystä, minkä lisäksi edellytetään, että ne ovat suhteellisuusperiaatteen mukaisia.¹⁶

29. Mahdollisuus vedota yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin on kuitenkin olemassa vain, jos olemassa ei ole sellaisia unionin yhdenmukaistamistoimenpiteitä, joilla säädetään näiden etujen suojaamisen varmistamiseksi tarvittavista toimista. Tällaisten yhdenmukaistamistoimenpiteiden puuttuessa jäsenvaltioiden asiana on lähtökohtaisesti päättää tasosta, jonka mukaisesti ne aikovat varmistaa mainittujen hyväksyttävien etujen suojelun, sekä tavasta, jolla kyseinen taso on tarkoitus saavuttaa. Tällaisissa toimenpiteissä on noudatettava EUT-sopimuksessa asetettuja rajoja ja erityisesti suhteellisuusperiaatetta.¹⁷

30. Jäsenvaltiot voivat lähtökohtaisesti vedota yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin oikeuttaakseen jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisten pääomanliikkeiden rajoitukset. Tällaisia syitä voivat olla verovalvonnan tehokkuuden turvaaminen ja veronkierron estäminen,¹⁸ puhtaasti keinotekoisien järjestelyjen estäminen¹⁹ ja sekä verotuksen johdonmukaisuuden säilyttäminen²⁰ että jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisen verotusvallan tasapainoisen jaon turvaaminen.²¹ Vaikka unionin tuomioistuin on usein hylännyt tällaisille rajoituksille esitetyt

¹³ Ks. analogisesti tuomio 22.11.2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, 19 kohta) ja tuomio 17.1.2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, 35 kohta).

¹⁴ Ks. vastaavasti tuomio 19.11.2009, komissio v. Italia (C-540/07, EU:C:2009:717, 66 kohta) ja tuomio 5.5.2011, komissio v. Portugali (C-267/09, EU:C:2011:273, 51 kohta).

¹⁵ Ks. vastaavasti tuomio 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 28 ja 31 kohta).

¹⁶ Kyseinen periaate edellyttää, että rajoituksella on voitava taata sen tavoitteen toteutuminen, johon sillä pyritään, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. Ks. vastaavasti tuomio 13.5.2003, komissio v. Espanja (C-463/00, EU:C:2003:272, 68 kohta) ja tuomio 22.11.2018, Huijbrechts (C-679/17, EU:C:2018:940, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

¹⁷ Tuomio 28.9.2006, komissio v. Alankomaat (C-282/04 ja C-283/04, EU:C:2006:608, 32 ja 33 kohta).

¹⁸ Tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 172 kohta); tuomio 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 55 kohta); tuomio 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 69 kohta); tuomio 5.5.2011, komissio v. Portugali (C-267/09, EU:C:2011:273, 42 kohta); tuomio 17.10.2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, 63 kohta); tuomio 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, 71 kohta) ja tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliyhtiöt) (C-135/17, EU:C:2019:136, 73 ja 74 kohta).

¹⁹ Tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliyhtiöt) (C-135/17, EU:C:2019:136, 81 ja 84 kohta).

²⁰ Tuomio 17.10.2013, Welte (C-181/12, EU:C:2013:662, 59 kohta) ja tuomio 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, 91 ja 92 kohta).

²¹ Tuomio 10.2.2011, Haribo Lakritzen Hans Riegel ja Österreichische Salinen (C-436/08 ja C-437/08, EU:C:2011:61, 118 ja 121 kohta); tuomio 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, 98 kohta) ja tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliyhtiöt) (C-135/17, EU:C:2019:136, 72 kohta).

oikeuttamisperusteet, useissa tapauksissa se on hyväksynyt jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisten pääomanliikkeiden rajoitusten oikeuttamisperusteet tilanteissa, joissa se ei olisi hyväksynyt vastaavien, jäsenvaltioiden välisten pääomanliikkeiden rajoituksia.²²

31. Tämä lähestymistapa selittyy sillä, että pääomanliikkeet kolmansiin maihin tai kolmansista maista toteutetaan erilaisessa oikeudellisessa asiayhteydessä kuin jäsenvaltioiden väliset²³ tai ETA-valtioiden väliset pääomanliikkeet.²⁴ Unionin jäsenvaltioiden oikeudellisen yhdentymisen laajuuden johdosta se, että jäsenvaltio verottaa taloudellista toimintaa, johon liittyy unionin sisäisiä rajatylittäviä näkökohtia, ei kaikissa tapauksissa ole rinnastettavissa sellaisen taloudellisen toiminnan verottamiseen, joka liittyy jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin suhteisiin. Se, että pääomanliikkeet kolmansiin maihin tai kolmansista maista toteutetaan erilaisessa oikeudellisessa asiayhteydessä, selittää myös sen, miksi SEUT 64 artiklassa, SEUT 65 artiklan 4 kohdassa ja SEUT 66 artiklassa määrätään, että jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön erityisiä poikkeuksia niiden ja kolmansien maiden välisten pääomanliikkeiden vapauteen. Tällä erilaisella oikeudellisella asiayhteydellä on seurauksia sille, miten jäsenvaltiot voivat vedota yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin. Jäsenvaltio saattaa lähtökohtaisesti pystyä osoittamaan, että pääomanliikkeitä kolmansiin maihin ja kolmansista maista koskeva rajoitus on tietystä syytä perusteltu tilanteessa, jossa tätä syytä ei pidettäisi päteväenä perusteluna jäsenvaltioiden välisten pääomanliikkeiden rajoitukselle.²⁵

C Asian tarkastelu

32. Käsiteltävässä asiassa Saksan hallitus esittää kaksi yleistä etua koskevaa pakottavaa syytä oikeuttaakseen lainsäädännössään asetetut rajoitukset: kohtuuhintaisten vuokra-asuntojen edistäminen sosiaalipoliittisena tavoitteena ja verovalvonnan tehokkuus.

33. Kun tarkastellaan edellä mainituista oikeuttamisperusteista ensimmäistä, unionin tuomioistuin hyväksyy sosiaalipoliittiset oikeuttamisperusteet yleistä etua koskeviksi pakottaviksi syiksi jäsenvaltioiden välisen pääomien vapaan liikkuvuuden yhteydessä. Tuomiossa Jäger tarkasteltiin Saksan hallituksen esittämää oikeuttamisperustetta perintöveroa koskevalle lainsäädännölle, jossa Saksassa sijaitsevaan maa- ja metsätalousomaisuuteen sovellettiin suotuisampaa arvostamismenetelmää kuin toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevaan vastaavaan omaisuuteen. Kyseisessä tuomiossa todettiin, että kotimaassa sijaitsevan omaisuuden suotuisampi kohtelu merkitsi pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista,²⁶ ja katsottiin, että maa- ja metsätaloustilojen täyttämä sosiaalinen funktio, myös alan työpaikkojen säilyttäminen

²² Ks. esim. tuomio 27.1.2009, Persche (C-318/07, EU:C:2009:33, 66–70 kohta); tuomio 19.11.2009, komissio v. Italia (C-540/07, EU:C:2009:717, 64, 72 ja 73 kohta) ja tuomio 5.5.2011, komissio v. Portugali (C-267/09, EU:C:2011:273, 46, 57 ja 58 kohta). Ks. myös tuomio 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 60–66 kohta); tuomio 10.4.2014, Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company (C-190/12, EU:C:2014:249, 85–88 kohta) ja tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliyhdytöt) (C-135/17, EU:C:2019:136, 94 ja 95 kohta). Kyseisistä tuomioista ilmenee, että on ennakkoratkaisua pyytäneiden tuomioistuinten tehtävä ratkaista kunkin yksittäistapauksen olosuhteiden perusteella, ovatko pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitukset oikeutettuja etenkin verovalvonnan tehokkuuden kannalta.

²³ Tuomio 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 36 kohta).

²⁴ Tuomio 19.11.2009, komissio v. Italia (C-540/07, EU:C:2009:717, 69 kohta) ja tuomio 5.5.2011, komissio v. Portugali (C-267/09, EU:C:2011:273, 54 kohta).

²⁵ Tuomio 12.12.2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, 170 ja 171 kohta) ja tuomio 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 37 kohta). Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että pääomien vapaan liikkuvuuden kolmansiin maihin liittyvä näkökohta on tarkasteltu huomattavan vähän etenkin oikeuttamisperusteiden osalta. Ks. Snell, J., ”Free movement of capital: evolution as a non-linear process” teoksessa Craig, P. ja de Búrca, G. (toim.), *The Evolution of EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2021, s. 597–607.

²⁶ Tuomio 17.1.2008, Jäger (C-256/06, EU:C:2008:20, 35 kohta).

perimystilanteessa, oli yleistä etua koskeva pakottava syy.²⁷ Mainitussa tuomiossa kuitenkin pääteltiin, ettei kyseinen rajoitus ollut perusteltu, koska ei ollut näyttöä siitä, että sillä tavoiteltu sosiaalinen päämäärä ei ollut yhtä suojelun arvoinen muissa jäsenvaltioissa.²⁸

34. Tuomiossa *Woningstichting Sint Servatius* tarkasteltiin Alankomaissa käytössä ollutta sosiaalista asuntotuotantojärjestelmää, jossa evättiin lupa investoida Belgiassa, lähellä Alankomaiden rajaa, sijaitsevaan kokeiluhankkeeseen. Ennakkolupaa koskevaa edellytystä ja sen epäämistä pidettiin molempia pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksina.²⁹ Mainitussa tuomiossa todettiin, että sosiaalisen asuntotuotantojärjestelmän tarkoituksena oli varmistaa riittävä asuntotarjonta Alankomaissa asuville pienituloisille henkilöille.³⁰ Siinä myös katsottiin, että sosiaalista asuntotuotantoa koskevaan politiikkaan liittyvät vaatimukset voivat olla yleistä etua koskevia pakottavia syitä.³¹ Suhteellisuusperiaatteessa kyseisessä tuomiossa todettiin, että ennakkolupavaatimus voi olla tarpeen ja asianmukainen kyseisen sosiaalisen asuntotuotantoa koskevan päämäärän kannalta.³² Kyseisessä tuomiossa kuitenkin arvosteltiin lupajärjestelmää, koska se ei perustunut objektiivisiin ja syrjimättömiin arviointiperusteisiin, jotka ovat etukäteen tiedossa ja joilla varmistetaan, että tällä järjestelmällä voidaan asettaa kansallisten viranomaisten harkintavallan käytölle riittävät rajat. Pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus oli perusteeton, koska ainoana kriteerinä oli se, että hanke toteutetaan ”Alankomaiden sosiaalisen asuntotuotannon hyväksi”.³³

35. Unionin tuomioistuin tutki jäsenvaltion asuntopolitiikan tavoitteiden soveltamista myös tuomiossaan *Busley ja Cibrian Fernández*. Saksan lainsäädännössä kohdeltiin verotuksessa edullisemmin tuloja, jotka on saatu Saksassa sijaitsevien kiinteistöjen vuokraamisesta, kuin tuloja, jotka on saatu muissa jäsenvaltioissa sijaitsevien kiinteistöjen vuokrauksesta, mikä merkitsi pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamista.³⁴ Unionin tuomioistuin katsoi, että kansallisen lainsäädännön sosiaalipoliittinen tavoite tehdä asuntojen rakentaminen vuokraustarkoituksiin houkuttelevammaksi saksalaisten tällaisiin asuntoihin kohdistuvan tarpeen tyydyttämiseksi oli omiaan muodostamaan yleistä etua koskevan pakottavan syyn. Se kuitenkin totesi, ettei kyseinen kansallinen lainsäädäntö ollut suhteellisuusperiaatteen mukainen, koska sitä sovellettiin kaikenlaisiin vuokraukseen tarkoitettuihin asuntoihin – myös ylellisiin – eikä toimenpiteitä kohdennettu sellaisiin paikkoihin Saksassa, joissa näiden asuntojen puute on erityisen huomattava.³⁵

36. Tästä seuraa, että jäsenvaltio voi lähtökohtaisesti vedota sosiaalipoliittisiin tavoitteisiin, kuten kohtuuhintaisten asuntojen saatavuuden edistämiseen, yleistä etua koskevinä pakottavina syinä oikeuttaakseen jäsenvaltioiden välisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamisen. Tässä yhteydessä Euroopan unionista tehdyn sopimuksen johdanto-osassa todetaan, että jäsenvaltiot ovat vakaasti päättäneet edistää kansojensa sosiaalista edistystä. Sen 3 artiklan 3 kohdassa annetaan Euroopan unionille tehtäväksi muun muassa edistää sosiaalista yhteenkuuluvuutta ja jäsenvaltioiden välistä yhteisvastuuta. Samaan tapaan SEUT 151 artiklassa, joka kuuluu ”Sosiaalipolitiikkaa” käsittelevään X osastoon, vahvistetaan tavoite varmistaa riittävä sosiaalinen

²⁷ Ibid., 47 ja 50 kohta.

²⁸ Ibid., 52 kohta.

²⁹ Tuomio 1.10.2009, *Woningstichting Sint Servatius* (C-567/07, EU:C:2009:593, 21–24 kohta).

³⁰ Ibid., 27 kohta.

³¹ Ibid., 30 kohta.

³² Ibid., 32–34 kohta.

³³ Ibid., 35–38 kohta.

³⁴ Tuomio 15.10.2009, *Busley ja Cibrian Fernández* (C-35/08, EU:C:2009:625, 26 ja 27 kohta).

³⁵ Ibid., 31 ja 32 kohta.

suojeleminen sekä Euroopan unionin että sen jäsenvaltioiden tavoitteeksi. On vaikea kuvitella, miten jäsenvaltiot voisivat selvittää tästä tehtävästä, jos niillä ei olisi oikeutta harjoittaa kansallisella tasolla politiikkoja sosiaalisen yhteenkuuluvuuden ja yhteisvastuun edistämiseksi.

37. Unionin tuomioistuin on lisäksi katsonut, että koska Euroopan unionilla on paitsi taloudellinen myös sosiaalinen päämäärä, EUT-sopimuksen määräyksiin perustuvia oikeuksia, jotka koskevat tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaata liikkuvuutta, on verrattava sosiaalipolitiikan päämääriin, joihin kuuluu riittävä sosiaalinen suojeleminen.³⁶ SEUT 4 artiklan 2 kohdasta ilmenee, että sosiaalipolitiikka kuuluu Euroopan unionin ja jäsenvaltioiden jaetun toimivallan piiriin. SEUT 9 artiklassa määrätään, että Euroopan unionin on otettava politiikkansa ja toimintansa määrittelyssä ja toteuttamisessa huomioon riittävän sosiaalisen suojelun takaaminen, kun taas SEUT 153 artiklasta ilmenee, että unioni tukee ja täydentää jäsenvaltioiden toimintaa sosiaalisen syrjäytymisen torjumiseksi.

38. Siten ei vaikuta olevan mitään syytä, miksi jäsenvaltio ei voisi vedota sosiaalipoliittisiin syihin oikeuttaakseen pääomien vapaan liikkuvuuden kolmansiin maihin ja kolmansista maista rajoittamisen. Kyseisissä määräyksissä tai muissa perussopimusten määräyksissä ei kuitenkaan velvoiteta jäsenvaltioita pyrkimään sosiaalipoliittisiin tavoitteisiin kolmansissa maissa.³⁷ Tästä seuraa, että viranomaisten vastuulla varmistaa sosiaalinen suojeleminen tarkoitetaan ensisijaisesti Euroopan unionin väestöä ja että ne voivat toteuttaa toimenpiteitä tähän tarkoitukseen.

39. Toisin kuin komissio esittää kirjallisissa huomautuksissaan, katson, ettei unionin oikeudessa edellytetä, että jäsenvaltiot ottavat kohtuuhintaisten asuntojen saatavuuden kolmansissa maissa huomioon oikeuttaakseen Euroopan unionin ja kolmansien maiden välisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamisen. Jäsenvaltioiden välisen oikeudellisen yhdentymisen astetta ja niiden yhteisiä poliittisia tavoitteita, jotka selittävät tiukan lähestymistavan, joka oikeuskäytännössä on omaksuttu jäsenvaltioiden välisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksille esitettyjen oikeuttamisperusteiden hyväksymiseen,³⁸ ei pidä soveltaa automaattisesti näihin oikeuttamisperusteisiin silloin, kun niitä sovelletaan jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välisiin pääomanliikkeisiin. Kuten tämän ratkaisuehdotuksen 31 kohdassa on todettu, tämä näkökohta selittää sen, miksi unionin tuomioistuin on katsonut, että pääoman vapaan liikkuvuuden rajoittaminen, kun kyse on pääomanliikkeistä kolmansista maista ja kolmansiin maihin, voi olla oikeutettua syistä, jotka eivät oikeuttaisi pääoman vapaan liikkuvuuden rajoittamista jäsenvaltioiden välillä.

40. Tähän päätelmään ei vaikuta se seikka, että jäsenvaltio voi ulottaa veroetuuden koskemaan ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevissa valtioissa sijaitsevia kiinteistöjä. Näin tehdessään jäsenvaltio yksinkertaisesti välttää pääoman vapaan liikkuvuuden rajoittamisen, kun kyse on pääomanliikkeistä ETA-valtioista ja -valtioihin, joiden oikeudellinen yhdentyminen Euroopan unioniin on ETA-sopimuksen perusteella tiiviimpää kuin kolmansien maiden.

41. On lähtökohtaisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia arvioida kansallisen lainsäädännön yhdenmukaisuutta suhteellisuusperiaatteen kanssa. Näin tehdessään sen olisi katsottava, että jäsenvaltioilla on laaja harkintavaltia niiden toimenpiteiden valitsemisessa, joilla

³⁶ Ks. tuomio 21.12.2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, 77 kohta) ja SEUT 151 artiklan ensimmäinen kohta.

³⁷ Tämä ei vaikuta Euroopan unioniin mahdollisuuksiin tehdä kolmansien maiden kanssa kauppasopimusten kaltaisia kansainvälisiä sopimuksia, joilla voi olla erilaisia tavoitteita, kuten sosiaalisia ja ympäristönsuojeluun liittyviä tavoitteita.

³⁸ Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 33–35 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö.

ne voivat saavuttaa sosiaalipoliittiset tavoitteensa; tällä harkintavallalla ei kuitenkaan voida perustella niiden oikeuksien loukkaamista, jotka yksityiset henkilöt saavat perusvapauksia koskevien perussopimusten määräysten perusteella.³⁹

42. Rajoituksia pidetään asianmukaisina, kun ne soveltuvat sen yleisen edun mukaisen tavoitteen saavuttamiseen, joihin niillä pyritään, tässä tapauksessa kohtuuhintaisten vuokra-asuntojen saatavuuteen Euroopan unionissa ja ETA:lla. On ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia määrittää sille esitetyn näytön perusteella, voiko se, että asuinkäyttöön vuokralle annettua kiinteistöä koskevan perintöveron määrittämiseksi tehtävän kiinteistön arvon laskentaperustetta alennetaan 10 prosenttia, vähentää perillisten painetta myydä tällainen kiinteistö ja mitä seurauksia tällä on vuokrakiinteistöjen saatavuudelle.

43. Arvioitaessa sitä, ylitetäänkö rajoituksella se, mikä on tarpeen tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi, herää kysymys, voitaisiinko tavoiteltujen päämäärien toteutuminen taata vähemmän rajoittavilla toimenpiteillä yhtä tehokkaasti.⁴⁰ Vaikka tämäkin on asia, joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava, jos veroetuuden soveltamisala olisi suppeampi ja se rajoittuisi kiinteistöihin, joiden arvo ei ylitä tiettyä raja-arvoa, jolloin ylelliset kiinteistöt jäisivät sen ulkopuolelle, rajoituksen vaikutus pääomien vapaalle liikkuvuudelle kolmansiin maihin ja kolmansista maista voisi olla lievempi. Tällainen soveltamisalan rajoittaminen voisi myös tehdä veron perusteesta progressiivisen, mikä mahdollisesti edistäisi kohtuuhintaisten vuokra-asuntojen saatavuutta.

44. Ehdotan siten unionin tuomioistuimelle, ettei SEUT 63 artiklan 1 kohta ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa perintöveron laskemiseksi jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa sijaitsevan, asuinkäyttöön vuokralle annetun kiinteistön arvoa kohdellaan suotuisammin kuin samassa käytössä olevaa kolmannessa valtiossa sijaitsevaa kiinteistöä, jotta edistetään kohtuuhintaisten vuokra-asuntojen saatavuutta Euroopan unionissa ja ETA:lla. On ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia arvioida, onko kyseinen kansallinen lainsäädäntö asianmukainen sillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi ja onko olemassa vähemmän rajoittavia mutta yhtä tehokkaita toimenpiteitä, joilla tämä päämäärä voitaisiin saavuttaa.

45. Tarkastelen seuraavaksi toista yleistä etua koskevaa pakottavaa syytä, jonka Saksan hallitus esittää rajoituksen oikeuttamiseksi, nimittäin verovalvonnan tehokkuutta.

46. Oikeuskäytännössä, johon tämän ratkaisuehdotuksen 30 kohdassa viitataan, on lukuisia esimerkkejä, joissa unionin tuomioistuin on katsonut verovalvonnan tehokkuuden oikeuttavan pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamisen, kun kyse on pääomanliikkeistä kolmansiin maihin ja kolmansista maista.⁴¹ Jos kansallisessa lainsäädännössä asetetaan veroetuuden saamisen ehdoksi tiettyjen edellytysten täyttyminen eikä jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä ole käytössä oikeudellista kehystä tietojen vaihtamista varten, jäsenvaltio ei välttämättä pysty varmistumaan siitä, että veroetuuden saamisen edellytykset on täytetty.

³⁹ Tuomio 21.12.2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, 81 kohta).

⁴⁰ Ks. vastaavasti tuomio 21.12.2016, AGET Iraklis (C-201/15, EU:C:2016:972, 93 kohta).

⁴¹ Unionin tuomioistuin tuli yksiselitteisesti tähän tulokseen 5.5.2011 antamassaan tuomiossa komissio v. Portugali (C-267/09, EU:C:2011:273, 53–58 kohta). Ks. myös tuomio 18.12.2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, 55–66 kohta) ja tuomio 26.2.2019, X (Kolmansiin maihin sijoittautuneet väliylhtiöt) (C-135/17, EU:C:2019:136, 74 ja 93–95 kohta), joissa unionin tuomioistuin katsoi, että rajoitus voisi olla oikeutettu, mutta jätti sen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ratkaistavaksi.

47. Unionin tuomioistuimen asiakirja-aineiston tiedoista käsiteltävässä asiassa ilmenee, että kyseisen veroetuuden saaminen edellyttää, että kiinteistö annetaan vuokralle asuinkäyttöön. On ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuin asia varmistaa, onko toimivaltaisten veroviranomaisten välillä käytössä oikeudellinen kehys tietojenvaihtoa varten. Vaikka kaksinkertaista verotusta koskevaa sopimusta ei sovelleta perintöveroon, Saksan hallitus myönsi istunnossa, että sen 26 artiklan nojalla velvollisuus tietojen vaihtamiseen käsittää kaikki sopimusvaltioiden kantamat verot.

48. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esille tuomaan toiseen näkökohtaan siten, että SEUT 63 artiklan 1 kohta on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa perintöveron laskemiseksi jäsenvaltiossa tai ETA-valtiossa sijaitsevan, asuinkäyttöön vuokralle annetun kiinteistön arvoa kohdellaan suotuisammin kuin samassa käytössä olevaa kolmannessa valtiossa sijaitsevaa kiinteistöä, jotta varmistetaan verovalvonnan tehokkuus, jos toimivaltaisten veroviranomaisten välillä on käytössä oikeudellinen kehys asiaa koskevien tietojen vaihtoa varten.

V Ratkaisuehdotus

49. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Finanzgericht Kölnin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

SEUT 63 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että

- se ei ole esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa perintöveron laskemiseksi Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa sijaitsevan, asuinkäyttöön vuokralle annetun kiinteistön arvoa kohdellaan suotuisammin kuin samassa käytössä olevaa kolmannessa valtiossa sijaitsevaa kiinteistöä, jotta edistetään kohtuuhintaisten vuokra-asuntojen saatavuutta Euroopan unionissa ja Euroopan talousalueella, edellyttäen että kansallinen lainsäädäntö on asianmukainen sillä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi eikä olemassa ole vähemmän rajoittavia mutta yhtä tehokkaita toimenpiteitä, joilla tämä päämäärä voitaisiin saavuttaa
- se on esteenä kansalliselle lainsäädännölle, jossa perintöveron laskemiseksi Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen jäsenvaltiossa sijaitsevan, asuinkäyttöön vuokralle annetun kiinteistön arvoa kohdellaan suotuisammin kuin samassa käytössä olevaa kolmannessa valtiossa sijaitsevaa kiinteistöä, jotta varmistetaan verovalvonnan tehokkuus, jos toimivaltaisten veroviranomaisten välillä on käytössä oikeudellinen kehys asiaa koskevien tietojen vaihtoa varten.