

Kohtuasi C-394/20

Eelotsusetaotlus

Saabumise kuupäev:

18. august 2020

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Düsseldorf (Düsseldorfi maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

20. juuli 2020

Kaebaja:

XY

Vastustaja:

Finanzamt V

[...]

FINANZGERICHT DÜSSELDORF

[...]

KOHTUMÄÄRUS

Kohtuasjas

XY

– kaebaja –

[...]

versus

Finanzamt V

[...]

– vastustaja –

mille ese on

pärandimaks

tegi 4. kolleegium [...]

[...]

20. juulil 2020 järgmise kohtumääruse:

Menetlus peatatakse.

Euroopa Liidu Kohtule esitatakse järgmised eelotsuse küsimused:

Kas Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) artikli 63 lõiget 1 ja artiklit 65 tuleb tõlgendada nii, et viidatud sätetega on vastuolus pärandimaksu reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad seoses kõnealuse maksu arvutamise ette, et kui pärandaja surma ajal on pärandaja ja pärija elukoht või harilik viibimiskoht muus liikmesriigis, siis on Saksamaal asuvate kinnisasjade omandamise korral maksustatavast summast mahaarvatav maksuvaba summa väiksem kui maksuvaba summa, mida kohaldataks olukorras, kus vähemasti ühe eespool nimetatud isiku elukoht või harilik viibimiskoht on pärandaja surma ajal Saksamaal?

Kas ELTL artikli 63 lõiget 1 ja artiklit 65 tuleb tõlgendada nii, et viidatud sätetega on vastuolus pärandimaksu reguleerivad liikmesriigi õigusnormid, mis näevad seoses kõnealuse maksu arvutamise ette, [lk 2] et kui pärandaja surma ajal on pärandaja ja pärija elukoht või harilik viibimiskoht muus liikmesriigis, siis ei ole Saksamaal asuvate kinnisasjade omandamise korral sundosadest tulenevad kohustused mahaarvatavad, samal ajal kui kõnealuseid kohustusi saaks pärimise teel omandatava vara väärtusest täielikult maha arvata, kui pärandaja surma ajal oleks pärandaja või pärija elukoht või harilik viibimiskoht Saksamaal?

Käesolevat kohtumäärust ei saa edasi kaevata. [lk 3]

Põhjendused

I.

1. Kaebaja on Austria kodanik, kes elab alates 2014. aastast Austrias. Ta on samuti Austria kodanikust ja Austrias elanud pärandaja E tütar.
2. Pärandaja oli kolme F linnas asuva hoonestatud kinnistu ja ühe G linnas asuva hoonestamata kinnistu omanik.
3. Pärandaja määras enda koostatud testamendiga oma ainupärijaks kaebaja. Oma abikaasale Ef[...] ja oma pojale S[...] määras ta sundosa. Pärandaja suri 12. augustil 2018 Austrias.
4. Kaebaja kui ainupärija võttis pärast pärandaja surma sundosade kohta sõlmitud lepingus kohustuse maksta Ef-ile ja S-le nende sundosanõuete korrigeerimiseks

vastavalt 1 700 000 eurot ja 2 850 000 eurot. Vastustajaks olevale maksuhaldurile esitatud pärandimaksudeklaratsioonis palus ta pärandil lasuvate kohustustena arvata pärimise teel omandatud varast maha sundosadest tulenevad kohustused, mis moodustasid 43% asjaomastest summadest, kokku seega 1 956 500 eurot. Nimetatud summa tulenes sellest, et Saksa pärandimaksuga maksustatava Saksamaal asuva kinnisvara väärtuseks hindas kaebaja 4 970 000 eurot, mis moodustas 43% kogu pärandvara väärtusest summas 11 592 598,10 eurot. Selle vara väärtuseks, mis ei ole Saksa pärandimaksuga maksustatav (kapital ja üks kinnistu Hispaanias), hindas kaebaja 6 622 598,10 eurot.

5. Vastustajaks olev Finanzamt (edaspidi „maksuhaldur“) määras kaebajale pärandimaksu summas 642 333 eurot. Maksu määramisel võttis maksuhaldur arvesse vaid Saksamaal asuvat kinnisvara. Maksuhaldur ei lubanud pärandil lasuvate kohustustena maha arvata sundosade väärtust, kuna sundosad ei olnud nimetatud kinnisvaraga majanduslikult seotud. Lisaks võttis maksuhaldur määratud pärandimaksu arvutamisel pärandi- ja kinkemaksuseaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, edaspidi „ErbStG“) [lk 4] § 16 lõike 1 punktis 2 ette nähtud 400 000 euro suuruse maksuvaba summa asemel, viidates ErbStG § 16 lõikele 2, maksuvaba summana arvesse vaid 171 489 eurot, mis on ettenähtud maksuvabast summast 228 511 euro võrra väiksem.
6. Kaebaja palub oma kaebusega vähendada pärandimaksu summat 227 181 eurole. Ta leiab, et tal on õigus ErbStG § 16 lõike 1 punktis 2 ette nähtud 400 000 euro suurusele maksuvabale summale täies ulatuses. ErbStG § 16 lõige 2 on vastuolus liidu õigusega. Lisaks on liidu õigusega vastuolus, et tema väljamakstavate sundosade väärtust ei ole lubatud pärandil lasuvate kohustustena maha arvata isegi mitte osaliselt, nimelt tema arvutatud 1 956 500 euro ulatuses.
7. Vastustajaks olev maksuhaldur märgib: ErbStG § 16 lõike 2 kohaselt tuleb ErbStG § 16 lõike 1 punktis 2 ette nähtud maksuvaba summat teatava osasumma võrra vähendada. Kaebaja väljamakstavate sundosade väärtust ei saa ErbStG § 10 lõike 6 teise lause kohaselt pärandil lasuvate kohustustena maha arvata, kuna sundosad ei ole pärandi hulka kuuluvate varaesemetega majanduslikult seotud.

II.

8. Kohtuasja lahendamise seisukohast on olulised Saksa pärandi- ja kinkemaksuseaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, edaspidi „ErbStG“) 27. veebruaril 1997 avaldatud redaktsiooni [...], mida on viimati muudetud 23. juuni 2017. aasta seaduse [...] artikliga 4, järgmised sätted:
 9. § 1 Maksustatavad toimingud
 - (1) Pärandimaksuga (kinkemaksuga) maksustatakse
 1. omandamine surma korral;
 2. kinkimine isikute eluajal;

[...]

10. § 2 Isiklik maksukohustus [lk 5]

(1) Maksukohustus tekib

1. § 1 lõike 1 punktides 1–3 sätestatud juhtudel kogu omandatava vara suhtes (täieulatuslik maksukohustus), kui pärandaja oli surma ajal, kinkija oli kinkimise ajal või omandaja oli maksukohustuse tekkimise (§ 9) ajal Saksamaa resident. Saksamaa residentideks on

- a) füüsilised isikud, kelle elukoht või harilik viibimiskoht on riigi territooriumil,
- b) Saksamaa kodanikud, kes ei ole püsivalt välisriigis elanud kauem kui viis aastat, samal ajal Saksamaal elukohta omamata,

[...]

3. kõikidel muudel juhtudel sellise omandatava vara suhtes, mille puhul on tegemist riigi territooriumil asuva varaga hindamiseaduse (Bewertungsgesetz, edaspidi „BewG“) § 121 tähenduses (piiratud maksukohustus).

[...]

11. § 3 Omandamine surma korral

(1) Omandamiseks surma korral loetakse

1. omandamine pärimise teel [...], annaku saamisega [...] või esitatud sündsõnadest tulenevalt (tsiviilseadustiku (Bürgerliches Gesetzbuch) § 2303 jj);

12. § 9 Maksukohustuse tekkimine

(1) Maksukohustus tekib

1. surma korral omandamisel pärandaja surmaga, [...]

13. § 10 Maksustatav omandamine

(1) Maksustatavaks omandamiseks loetakse omandaja vara juurdekasvu osas, mis ei ole maksuvaba. [...] §-s 3 nimetatud juhtudel loetakse vara juurdekasvuks summat, mis saadakse, kui [...] kogu omandatud vara väärtusest, mis kuulub käesoleva seaduse kohaselt maksustamisele, arvatakse maha pärandil lasuvad kohustused, mis on lõigete 3–9 kohaselt mahaarvatavad [...] [lk 6]

(5) Omandatud varast on juhul, kui lõigetest 6–9 ei tulene teisiti, pärandil lasuvate kohustustena mahaarvatavad

1. pärandajast tulenevad võlad [...];
2. annakutest, sihtkäsunditest ja sundosanõuetest ning väljapool abielu sündinud laste seadusjärgsest pärimisõigusest tulenevad kohustused [...].

(6) Mahaarvatavad ei ole võlad ja kohustised, mis on majanduslikus seoses varaesemetega, mis ei kuulu käesoleva seaduse kohaselt maksustamisele. Kui maksustamine hõlmab vaid üksikuid varaesemeid (§ 2 lõike 1 punkt 3 [...]), siis on mahaarvatavad vaid nendega majanduslikult seotud võlad ja kohustised.

14. § 15 Maksukohustuslaste klassid

(1) Omandaja isikliku suhte alusel pärandaja või kinkijaga eristatakse järgnevat kolme maksukohustuslaste klassi:

I maksukohustuslaste klass:

1. abikaasa ja elukaaslane,
2. lapsed ja kasulapsed, [...]

15. § 16 Maksuvabad summad

(1) Täieulatusliku maksukohustuse juhtudel (§ 2 lõike 1 punkt 1 ja lõige 3) ei maksustata järgmisi omandamisi:

1. omandamine abikaasa või elukaaslase poolt 500 000 euro ulatuses;
2. omandamine laste poolt I maksukohustuslaste klassi punkti 2 tähenduses ja surnud laste laste poolt I maksukohustuslaste klassi punkti 2 tähenduses 400 000 euro ulatuses;

[...]

(2) Piiratud maksukohustuse juhtudel (§ 2 lõike 1 punkt 3) vähendatakse lõikes 1 sätestatud maksuvaba summat teatava osasumma võrra. Osasumma [lk 7] on võrdne summaga, mis saadakse, kui samal ajal omandatud vara, mis ei ole hõlmatud piiratud maksukohustusega, väärtuse summa ja isiku poolt kümne aasta jooksul omandatud varaliste hüvede, mis ei ole hõlmatud piiratud maksukohustusega, summa jagatakse kogu vara väärtusega, mille sama isik on omandanud kümne aasta jooksul. Varem omandatud vara puhul tuleb lähtuda selle varasemast väärtusest.

16. § 37 Seaduse kohaldamine

[...]

(14) [...] § 16 lõiked 1 ja 2 on 25. juunil 2017 kehtinud redaktsioonis kohaldatavad omandatud varale, mille suhtes tekkis maksukohustus pärast 24. juunit 2017.

17. Peale selle on oluline hindamiseaduse (Bewertungsgesetz, BewG) 1. veebruari 1991. aasta redaktsiooni järgmine säte, [...] mida on viimati muudetud 4. novembri 2016. aasta seaduse artikliga 2 [...]:

§ 121 Riigi territooriumil asuv vara

Riigi territooriumil asuva vara hulka kuulub:

1. riigi territooriumil asuv põllu- ja metsamajanduslik vara;
2. riigi territooriumil asuvad kinnisasjad; [...]

18. Tsiviilõiguslikult on olulised järgmised Austria tsiviilseadustiku (Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB) für die gesamten deutschen Erbländer der Österreichischen Monarchie) [...], mida on viimati muudetud 13. novembril 2017 avaldatud föderaalseaduse artikliga 6 [...]:

19. § 756.

Sundosa on osa pärandaja vara väärtusest, millele on õigus sundosa saamiseks õigustatud isikul.

20. § 757. [lk 8]

Sundosa saamiseks õigustatud isikud on pärandaja lapsed ja abikaasa või registreeritud kooselupartner.

21. § 759.

Sundosa on pool pärandiosa väärtusest, mille oleks pärandi sundosa saamiseks õigustatud isik saanud seadusjärgse pärimise korral.

22. § 761.

(1) Sundosa tuleb välja maksta rahas [...]

23. § 764.

(1) Pärijad täidavad sundosanõude pärast üleandmismenetlust pärandvara arvelt [...]

24. § 765.

(1) Sundosa saamiseks õigustatud isik omandab nõudeõiguse enda ja oma järeltulijate jaoks pärandaja surma korral.

(2) Rahas väljamakstavat sundosa saab sundosa saamiseks õigustatud isik nõuda alles siis, kui pärandaja surmast on möödunud üks aasta.

25. § 778.

(1) Sundosa suuruse kindlakstegemiseks inventeeritakse ja hinnatakse kogu pärandvara, kui sundosa saamiseks õigustatud isik on esitanud asjaomase taotluse.

(2) Hindamine peab toimuma pärandaja surma päeva seisuga. Sundosa saamiseks õigustatud isikul on kuni rahalise sundosanõude täitmiseni õigus seaduses sätestatud viivisele.

26. Peale selle on olulised Saksa tsiviilseadustiku (Bürgerliches Gesetzbuch, edaspidi „BGB“) 2. jaanuari 2002. aasta redaktsiooni [...] järgmised sätted:

27. § 2303 Sundosa saamiseks õigustatud isik; sundosa suurus [lk 9]

(1) Kui pärandaja järeltulija on surma puhuks tehtud korraldusega pärandist ilma jäetud, siis võib ta esitada pärijale sundosanõude. Sundosa on pool pärandiosa väärtusest, mille pärija oleks saanud seadusjärgse pärimise korral [...]

28. § 2311 Pärandvara väärtus

(1) Sundosa suuruse arvutamisel võetakse aluseks pärandvara suurus ja väärtus pärandi avanemisel [...]

(2) Väärtus tuleb vajaduse korral kindlaks teha hindamise teel. Pärandaja määratud väärtus ei ole määrav.

III.

29. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peatab pooleli oleva kaebemenetluse [...] ja esitab Euroopa Liidu toimimise lepingu (ELTL) artikli 267 teise lõigu alusel Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „Euroopa Kohus“) resolutsioonis sõnastatud eelotsuse küsimused. Kaebuse lahendamine sõltub eelotsuse küsimustele antavatest vastustest.

30. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas ErbStG § 16 lõige 2 on kooskõlas ELTL artikli 63 lõikega 1 koosmõjus artikliga 65.

31. Euroopa Kohtu 8. juuni 2016. aasta otsusele (C-479/14, EU:C:2016:412) tuginedes lisas Saksa seadusandja ErbStG § 16 lõikesse 2 uue sätte. Viidatud sätte kohaselt tuleb omandamiste puhul, mille suhtes tekkis maksukohustus pärast 24. juunit 2017 (ErbStG § 37 lõige 14), vähendada ErbStG § 16 lõike 1 kohast maksuvaba summat ErbStG § 16 lõike 2 teise ja kolmanda lause kohaselt arvutatava osasumma võrra.

32. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas kõnealune uus säte on kooskõlas ELTL artiklitega 63 ja 65, nagu neid on tõlgendanud Euroopa Kohus. Euroopa

Kohus on juba sedastanud, et pärija seadmist ebasoodsamasse olukorda, mis seisneb selles, et vastavalt ErbStG § 16 lõikele 2, mida on muudetud 24. detsembri 2008. aasta seaduse pärandimaksu ja maksualase hindamise reformi kohta (Gesetz zur Reform des Erbschaftsteuer- und Bewertungsrechts; *BGBI.* 2008 I, lk 3018) artikliga 1, määratakse pärijale väiksem maksuvaba summa, mille suurus oli tol konkreetsel juhul vaid 2000 eurot, ei saa **[lk 10]** piiratud maksukohustuse korral (ErbStG § 2 lõike 1 punkt 3) õigustada Saksamaa maksusüsteemi ühtsuse säilitamise vajadusega (Euroopa Kohtu 17. oktoobri 2013. aasta otsus C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 61). Peale selle märkis Euroopa Kohus ErbStG varasema redaktsiooni § 16 lõiget 2 puudutavas liikmesriigi kohustuste rikkumise menetluses, et puudub põhjendatud alus pärijate erinevaks kohtlemiseks täieulatusliku ja piiratud maksukohustuse juhtudel (Euroopa Kohtu 4. septembri 2014. aasta otsus C-211/13, EU:C:2014:2148, punkt 49 jj). Lisaks märkis kohtujurist Mengozzi 12. juuni 2013. aasta ettepanekus kohtuasjas C-181/12 (EU:C:2013:384, punktid 84 ja 85), et piiratud maksukohustuse juhtudel peaks pärijal olema õigus ErbStG § 16 lõike 1 punkti 1 kohasele maksuvabale summale täies ulatuses. Maksuvaba summa vähendamisega kohtujurist Mengozzi ei nõustunud, kuigi vastavalt märkustele, mis eelotsusetaotluse esitanud kohus esitas kohtuasja C-181/12 aluseks olevas 2. aprilli 2012. aasta eelotsusetaotluses, täpsemalt selle punktis 16, oleks maksuvaba summana arvutuste põhjal kõne alla tulnud ka ligikaudu 62% asjaomasest summast.

33. Lisaks kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas ErbStG § 10 lõike 6 teine lause on kooskõlas ELTL artikli 63 lõikega 1 koosmõjus artikliga 65.
34. Kohtuasjas on tegemist piiratud maksukohustusega, kuna pärandaja ega kaebaja elukoht või harilik viibimiskoht ei olnud pärandaja surma ajal Saksamaal (ErbStG § 2 lõike 1 punkti 3 esimene lause). Vastustajaks olev maksuhaldur maksustas seepärast vaid Saksamaa territooriumil asuva kinnisvara (BewG § 121 punkt 2).
35. ErbStG § 10 lõike 6 teine lause toob käesoleval juhul kaasa selle, et kaebajal puudub täielikult võimalus arvata pärimise teel omandatud vara väärtusest pärandil lasuvate kohustustena ErbStG § 10 lõike 5 punkti 2 kohaselt maha oma ema ja oma venna sundosadest tulenevad kohustused. ErbStG § 10 lõike 6 teise lause kohaselt on piiratud maksukohustuse juhtudel, mil maksustamine hõlmab üksikuid varaesemeid (ErbStG § 2 lõike 1 punkt 3), nimelt mahaarvatavad vaid nendega majanduslikult seotud võlad ja kohustised. **[lk 11]**
36. Bundesfinanzhofi (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus, edaspidi „BFH“) praktika kohaselt on ErbStG § 10 lõike 6 esimese ja teise lause kohaselt tingimuseks seatud majanduslik seos olemas vaid siis, kui võlgu ja kohustisi saab seostada teatavate pärandvara hulka kuuluvate varaesemetega. Sundosa suuruse määramine pärandvara väärtuse põhjal (BGB § 2311) ei too seega kaasa majanduslikku seost, parimal juhul võib see kaasa tuua õigusliku seose sundosast tuleneva kohustuse ja pärandvara hulka kuuluvate varaesemete vahel. [...].

37. Sama saab eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul väita ka sundosa kohta, millele on Austria õiguse kohaselt õigus kaebaja emal ja vennal. Ka neid sundosanõudeid ei saa seostada ühegi konkreetse pärandvara hulka kuuluva varaesemega. ABGB § 756 kohaselt on sundosa pelgalt üks osa pärandaja vara väärtusest, millele on õigus sundosa saamiseks õigustatud isikul. ABGB § 759 kohaselt on sundosa saamiseks õigustatud isiku sundosa suurus pool sellest, mida tal oleks õigus saada seadusjärgse pärimise korral. ABGB § 761 lõike 1 esimese lause kohaselt tuleb sundosa põhimõtteliselt välja maksta rahas.
38. Seega toob ErbStG § 10 lõike 6 teine lause käesolevas asjas kaasa olukorra, kus kaebajal ei ole isegi võimalust arvata ErbStG § 10 lõike 5 punkti 2 kohaselt oma ema ja oma venna sundosadest tulenevaid kohustusi pärandil lasuvate kohustustena maha osaliselt. Kui pärandaja surma ajal oleks pärandaja või kaebaja elukoht või harilik viibimiskoht olnud Saksamaal, millest tulenevalt oleks olnud tegemist täieulatusliku maksukohustusega (ErbStG § 2 lõike 1 punkti 1 teise lause punkt a), saaks kaebaja oma ema ja oma venna sundosade väärtuse pärandil lasuvate kohustustena ErbStG § 10 lõike 5 punkti 2 alusel pärandvara väärtusest täies ulatuses maha arvata.
39. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul on kaheldav, kas kõnealune ErbStG § 10 lõike 6 teisest lausest tulenev residentide ja mitteresidentide erinev kohtlemine on kooskõlas ELTL artikli 63 lõikega 1 koosmõjus artikliga 65. Pärandite kohta on Euroopa Kohus juba [lk 12] sedastanud, et EÜ artikli 63 lõike 1 kohaselt on kapitali liikumiste piirangutena keelatud meetmed, mis vähendavad niisuguse pärandaja pärandi väärtust, kes elab mõnes teises riigis kui liikmesriik, kus vara asub ja mis sellest varast koosnevat pärandit maksustab (Euroopa Kohtu 23. veebruari 2006. aasta otsus C-513/03, EU:C:2006:131, punkt 44; 17. oktoobri 2013. aasta otsus C-181/12, EU:C:2013:662, punkt 23 ja 26. mai 2016. aasta otsus C-244/15, EU:C:2016:359, punkt 28). Seega on keelatud teha pärandi maksustamisel näiteks kohustuste piiratud mahaarvatavust reguleerivate sätetega vahet isikutel, kes oma surma hetkel olid liikmesriigi residendid, ja isikutel, kes seda ei olnud (Euroopa Kohtu 11. detsembri 2003. aasta otsus C-364/01, EU:C:2003:665, punkt 76; 11. septembri 2008. aasta otsus C-11/07, EU:C:2008:489, punkt 46; 11. septembri 2008. aasta otsus C-43/07, EU:C:2008:490, punkt 38).

[...]