

**Zaak C-142/24**

**Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie**

**Datum van indiening:**

23 februari 2024

**Verwijzende rechter:**

Finanzgericht Köln (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

30 november 2023

**Verzoekende partij:**

Familienstiftung

**Verweerder:**

Finanzamt Köln-West (Duitsland)

---

**Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding**

Uitlegging van artikel 40 van de EER-overeenkomst betreffende de belastingheffing over de overdracht van kapitaal inter vivos aan een buitenlandse stichting

**Voorwerp en rechtsgrondslag van de prejudiciële verwijzing**

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU, meer bepaald

Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (hierna: „EER-overeenkomst”)

**Prejudiciële vraag**

Moet artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 aldus worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een

nationale regeling van een lidstaat betreffende de heffing van erf- en schenkbelasting waarbij voor de heffing van belasting over de overdracht inter vivos aan een buitenlandse stichting van kapitaal op grond van een rechtshandeling tot oprichting van een stichting de hoogste belastingschijf III wordt toegepast, ook indien de stichting hoofdzakelijk in het belang van een familie of bepaalde families is opgericht (familiestichting), terwijl in hetzelfde geval bij een binnenlandse familiestichting de belastingschijf wordt bepaald aan de hand van de familierelatie tussen de meest verre begunstigde volgens de oprichtingsakte en de schenker (oprichter), met als gevolg dat bij de binnenlandse familiestichting de voordeligere belastingschijf I of II wordt toegepast?

### **Unierechtelijke bepalingen**

VWEU, met name artikel 267, tweede alinea, artikel 63, artikel 65, lid 1, onder a), en artikel 65, lid 3

Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (hierna: „EER-overeenkomst”), met name artikel 1, lid 2, artikel 6, artikel 40 en bijlage XII

Richtlijn 88/361/EEG van de Raad van 24 juni 1988 voor de uitvoering van artikel 67 van het Verdrag (PB 1988, L 178, blz. 5) (hierna: „richtlijn 88/361”), met name bijlage I titel XI

### **Nationale bepalingen**

Gesetz zu dem Abkommen vom 17. November 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 5. Dezember 2012 (wet van 5 november 2012 betreffende het verdrag van 17 november 2011 tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Vorstendom Liechtenstein tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting op het gebied van inkomsten- en vermogensbelasting)

Abkommen vom 17. November 2011 zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Fürstentum Liechtenstein zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und der Steuerverkürzung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (verdrag van 17 november 2011 tussen de Bondsrepubliek Duitsland en het Vorstendom Liechtenstein tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting op het gebied van inkomsten- en vermogensbelasting; hierna: „belastingverdrag met Liechtenstein”), met name artikel 2, artikel 3, lid 1, en artikel 24, lid 6

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (wet op de erf- en schenkingsbelasting) in de versie van het Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (wet tot

uitvoering van richtlijn 2010/24 en wijziging van fiscale bepalingen) van 7 december 2011 (hierna: „ErbStG”), met name § 1, lid 1, punt 2, § 7, lid 1, punt 8, § 10, lid 1, § 15, lid 1, punten 2 en 3, § 15, lid 2, eerste volzin, § 16 lid 1, punten 3 en 7, § 19 lid 1

### **Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure**

- 1 Verzoekster is een familiestichting met rechtspersoonlijkheid, waarvan de zetel en het bestuur zijn gevestigd in Z (Vorstendom Liechtenstein). Deze werd in 2014 naar Liechtensteins recht door de oprichter in Liechtenstein opgericht.
- 2 De oprichter woont in Duitsland en had haar woonplaats ook op het tijdstip van de oprichting van de stichting in Duitsland. Volgens de statuten van de stichting is het doel van de stichting het ondersteunen van de gemeenschappelijke kinderen van de oprichter en haar overleden echtgenoot. De begunstigden van de stichting zijn de oprichter, de kinderen van de oprichter en hun kinderen.
- 3 De oprichter heeft bij de oprichting van de stichting het kapitaal in de familiestichting ingebracht. Volgens de statuten van de stichting kon verzoekster vrij beschikken over het aan haar overgedragen kapitaal. De oprichter had daarentegen niet langer het recht om over het kapitaal te beschikken en kon het kapitaal evenmin in zijn geheel of gedeeltelijk terugvorderen. Verzoekster was in dit verband niet onderworpen aan instructies van de oprichter.
- 4 Bij brief van 16 april 2015 heeft verzoekster de belastingdienst van de transactie in kennis gesteld en een aangifte schenkbelasting ingediend. De stichting is hoofdzakelijk in het belang van de familie van de oprichter opgericht, zodat overeenkomstig § 15, lid 2, ErbStG bij de belastingheffing rekening moet worden gehouden met de familierelatie tussen de meest verre begunstigde volgens de statuten en de oprichter (dit wordt ook wel het belastingschijf-privilege genoemd).
- 5 Het voorbehoud in § 15, lid 2, eerste volzin, ErbStG voor het belastingschijf-privilege dat de familiestichting „op het nationaal grondgebied” gevestigd is, is niet relevant omdat er sprake is van een schending van de bepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal overeenkomstig artikel 40 van de EER-overeenkomst die niet te rechtvaardigen is. Verzoekster betoogt dat de kinderen van de oprichter overeenkomstig § 15, lid 1, punten 2 en 3, ErbStG onder belastingschijf I vallen. Het toepasselijke belastingtarief bedraagt volgens § 19, lid 1, ErbStG 19 %.
- 6 Bij aanslag van 22 november 2018 heeft de belastingdienst de schenkbelasting voor [...] 2014 vastgesteld op [...] EUR. Hierbij werd geen rekening gehouden met de familierelatie tussen de begunstigden en de oprichter en werd uitgegaan van een belastbare verwerving (§ 10, lid 1, ErbStG) ten bedrage van [...] EUR. De belastingdienst heeft belastingschijf III toegepast, zodat op het bedrag van de verwerving van [...] EUR slechts een vrijstelling van [...] EUR (§ 16, lid 1, punt 7, ErbStG) in mindering is gebracht en een belastingtarief van 30 % (§ 19, lid 1, ErbStG) is toegepast.

- 7 Verzoekster heeft hiertegen op 19 december 2018 bezwaar gemaakt. De belastingdienst heeft het bezwaar bij beslissing van 6 januari 2021 ongegrond verklaard.
- 8 Met haar beroep van 5 februari 2021 handhaaft verzoekster haar verzoek om rechtstreekse toepassing van het belastingschijf-privilege van § 15, lid 2, eerste volzin, ErbStG. Zij voert met name aan dat er sprake is van een ongerechtvaardigde beperking van het vrije verkeer van kapitaal.
- 9 De belastingdienst verzet zich tegen het beroep.

### **Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing**

- 10 De vraag moet krachtens artikel 267, tweede alinea, VWEU aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) worden voorgelegd, omdat de uitlegging van het vrije verkeer van kapitaal (artikel 40 van de EER-overeenkomst) in casu niet duidelijk is en de beantwoording van de prejudiciële vraag noodzakelijk is voor de beslissing.
- 11 De verwijzende rechter is van oordeel dat het Hof bevoegd is, aangezien de EER-overeenkomst integrerend deel uitmaakt van de rechtsorde van de Unie en het in het geding gaat om de belastingheffing over een transactie tussen burgers van staten die partij zijn bij die overeenkomst (zie arrest van 28 oktober 2010, *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645, punt 19 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 12 De verwijzende rechter vraagt zich af of het met artikel 40 van de EER-overeenkomst verenigbaar is dat bij de oprichting van een familiestichting in het buitenland altijd de hoogste belastingschijf III wordt toegepast, terwijl in hetzelfde geval bij een binnenlandse familiestichting de belastingschijf wordt bepaald aan de hand van de familierelatie tussen de meest verre begunstigde volgens de oprichtingsakte en de schenker (oprichter), met als gevolg dat bij de binnenlandse familiestichting de voordeligere belastingschijf I of II wordt toepast.
- 13 Indien dit belastingvoordeel voor binnenlandse familiestichtingen niet met het Unierecht verenigbaar zou zijn, zou het onderhavige beroep slagen, omdat dan rekening zou worden gehouden met de familierelatie tussen de begunstigten van verzoekster en de oprichter.
- 14 Indien verzoekster zich rechtstreeks op artikel 40 van de EER-overeenkomst zou kunnen beroepen, zou bij de belastingheffing met betrekking tot de oprichting van de stichting bijgevolg rekening moeten worden gehouden met het belastingschijf-privilege van § 15, lid 2, eerste volzin, ErbStG. Aangezien de meest verre begunstigten van de oprichter haar kleinkinderen zijn, zou bij de belastingheffing belastingschijf I van toepassing zijn (§ 15, lid 1, punt 3, ErbStG); over de belastbare verwerving zou na aftrek van de vrijstelling 19 % belasting moeten worden betaald (§ 19 ErbStG).

***Beoordeling van het geding naar nationaal recht***

- 15 Volgens het nationale recht zijn de aanslag erfbelasting van 22 november 2018 en de beslissing op het bezwaarschrift van 6 januari 2021 rechtmatig. Aangezien verzoekster een buitenlandse – in Liechtenstein gevestigde – stichting is, is het zogenaamde belastingschijf-privilege van § 15, lid 2, eerste volzin, ErbStG niet van toepassing. Bijgevolg zou het beroep moeten worden verworpen.
- 16 Volgens § 15, lid 1, ErbStG moet de belastbare verwerving van verzoekster overeenkomstig § 7, lid 1, punt 8, ErbStG in belastingschijf III worden belast. Belastingschijf I of II is niet van toepassing. § 15, lid 2, eerste volzin, ErbStG, volgens welke bij stichtingen die hoofdzakelijk in het belang van een familie of bepaalde families zijn opgericht (familiestichtingen), de belastingschijf moet worden bepaald aan de hand van de familierelatie tussen de meest verre begunstigde volgens de oprichtingsakte en de schenker (oprichter), is in casu niet van toepassing.
- 17 Onbetwist is dat verzoekster volgens het doel van de stichting en haar statuten een familiestichting is [zie beslissing van het Hessische Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg voor de deelstaat Hessen, Duitsland) van 7 maart 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930, met verdere verwijzingen]. De toepassing van het belastingschijf-privilege van § 15, lid 2, eerste volzin, ErbStG is volgens het toepasselijke nationaal recht in het onderhavige geval echter uitgesloten, omdat verzoekster als Liechtensteinse stichting naar Liechtensteins recht waarvan de zetel en het bestuur in Z (Liechtenstein) zijn gevestigd, niet in Duitsland is opgericht.
- 18 Bij de toepassing van het nationale recht leidt ook het discriminatieverbod van artikel 24, lid 1, van het belastingverdrag met Liechtenstein niet tot een andere beoordeling.
- 19 Het discriminatieverbod van artikel 24, lid 1, van het belastingverdrag met Liechtenstein, dat ook op rechtspersonen van toepassing is, verbiedt een minder gunstige behandeling van buitenlandse onderdanen ten opzichte van eigen onderdanen die in dezelfde situatie verkeren. Het discriminatieverbod moet dus worden onderscheiden van het in beginsel toegestane verschil in fiscale behandeling op grond van de vestigingsplaats of tussen onbeperkte en beperkte belastingplicht. Aangezien in artikel 24, lid 1, van het belastingverdrag met Liechtenstein het begrip „in dezelfde situatie” aldus wordt geconcretiseerd dat een in een staat gevestigde belastingplichtige en een niet in de staat gevestigde belastingplichtige niet in dezelfde situatie verkeren, zijn fiscale bepalingen die voorzien in een verschil in behandeling op grond van de vestigingsplaats, niet in strijd met artikel 24, lid 1, van dat belastingverdrag, ook al leidt dit indirect tot discriminatie van buitenlandse onderdanen.
- 20 Het discriminatieverbod is niet van toepassing indien de Duitse wetgever – zoals in casu – belastingvoordelen toekent aan vennootschappen waarvan het bestuur of

de zetel in Duitsland is gevestigd, terwijl vennootschappen waarvan de zetel en het bestuur in het buitenland zijn gevestigd, geen gebruik van dit voordeel kunnen maken, ongeacht het recht op grond waarvan zij zijn opgericht [zie beslissingen van het Hessische Finanzgericht van 7 maart 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930, en het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) van 3 augustus 1983, II R 20/80, staatsblad II 1984, 9, met verdere verwijzingen].

***Beantwoording van de prejudiciële vraag***

- 21 Het is echter mogelijk dat verzoekster zich met succes rechtstreeks kan beroepen op de bepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal in de EER. Dit volgt uit artikel 40 juncto bijlage XII bij de EER-overeenkomst en de artikelen 63 en 65 VWEU.
- 22 Tussen de EER-lidstaten gelden volgens de EER-overeenkomst geen beperkingen voor het vrije verkeer van goederen, personen, diensten en kapitaal (zie artikel 1, lid 2, van de EER-overeenkomst). Ook voorziet artikel 6 van de EER-overeenkomst in een uitlegging van de overeenkomst in overeenstemming met het Unierecht. Het is de taak van het Hof om ervoor te zorgen dat de bepalingen van de EER-overeenkomst in de lidstaten uniform worden uitgelegd (zie Schwenke/Hardt in Wassermeyer, *DBA*, deel I, losbladig, versie van september 2023, MA Vor 1, punt 102, met veel verwijzingen naar de rechtspraak; zie ook arresten van 23 september 2003, Ospelt en Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493, en 8 november 2012, Commissie/Finland, C- 342/10, EU:C:2012:688).
- 23 Artikel 40 van de EER-overeenkomst bepaalt dat er in het kader van de bepalingen van deze overeenkomst tussen de overeenkomstsluitende partijen geen beperkingen zijn van het verkeer van kapitaal toebehorende aan personen die woonachtig of gevestigd zijn in de lidstaten van de EG of de EVA-staten en er geen discriminerende behandeling is op grond van de nationaliteit of van de vestigingsplaats van partijen, of op grond van het gebied waar het kapitaal wordt belegd. Aanvullend wordt in bijlage XII bij de EER-overeenkomst naar richtlijn 88/361 verwezen.
- 24 Het begrip „kapitaalverkeer” wordt noch in de EER-overeenkomst, noch in de Verdragen, noch in richtlijn 88/361 nader omschreven. Richtlijn 88/361 heeft met betrekking tot de definitie van dit begrip evenwel een indicatieve waarde (zie arrest van 28 september 2006, Commissie/Nederland, C- 282/04 en C- 283/04, EU:C:2006:608).
- 25 Onder rubriek XI, „Kapitaalverkeer van persoonlijke aard”, van bijlage I bij richtlijn 88/361 worden schenkingen en giften vermeld, waaruit kan worden afgeleid dat schenkingen en giften in beginsel onder de bescherming van het vrije verkeer van kapitaal vallen (zie arrest van 16 juni 2011, Commissie/Oostenrijk, C- 10/10, EU:C:2011:399, en aldaar aangehaalde rechtspraak).

- 26 Ook heeft het Hof reeds herhaaldelijk geoordeeld dat de fiscale behandeling van schenkingen, of deze nu worden gedaan in geld of in onroerende of roerende zaken, onder de bepalingen inzake het vrije verkeer van kapitaal valt, tenzij de constituerende elementen hiervan binnen één lidstaat zijn gelegen (zie arrest van 22 april 2010, *Mattner*, C- 510/08, EU:C:2010:216). Hieronder valt ook de inbreng van het stichtingskapitaal in een stichting door de oprichter bij de oprichting van de stichting (zie arrest van 17 september 2015, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Aangezien het Vorstendom Liechtenstein lid is van de EER, zijn voornoemde bepalingen van toepassing op het Vorstendom Liechtenstein en bijgevolg ook op verzoekster die een stichting naar Liechtensteins recht is. De in casu aan de orde zijnde overdracht van de in Duitsland woonachtige oprichter aan verzoekster, die haar zetel en bestuur in Liechtenstein heeft, vindt niet binnen één lidstaat plaats en kan niet als een louter binnenlandse transactie worden beschouwd, zodat deze inbreng van het stichtingskapitaal onder de bescherming van het vrije verkeer van kapitaal valt.
- 28 Uit artikel 40 van de EER-overeenkomst blijkt dat het daarin neergelegde verbod op beperkingen van het kapitaalverkeer en op discriminatie in het kader van de betrekkingen tussen de staten die partij zijn bij de EER-overeenkomst hetzelfde is als het verbod dat het recht van de Unie oplegt in de betrekkingen tussen de lidstaten. Hieruit volgt dat beperkingen van het vrije verkeer van kapitaal tussen burgers van staten die partij zijn bij de EER-overeenkomst weliswaar moeten worden getoetst aan artikel 40 van en bijlage XII bij deze overeenkomst, doch dat deze bepalingen dezelfde juridische strekking hebben als de bepalingen van artikel 63 VWEU (zie arresten van 23 september 2003, *Ospelt en Schlössle Weissenberg*, C- 452/01, EU:C:2003:493; 11 juni 2009, *Commissie/Nederland*, C- 521/07, EU:C:2009:360, en 28 oktober 2010, *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Volgens de vaste rechtspraak van het Hof verbiedt artikel 63, lid 1, VWEU op algemene wijze beperkingen van het kapitaalverkeer tussen de lidstaten. De maatregelen die ingevolge deze bepaling verboden zijn omdat zij het kapitaalverkeer beperken, omvatten maatregelen die niet-ingezetenen ervan doen afzien, investeringen in een lidstaat te doen, of ingezetenen van deze lidstaat ontmoedigen in andere staten investeringen te doen.
- 30 Een dergelijke maatregel vormt ook de belastingheffing over een schenking, indien de betrokken zaak zich in een lidstaat bevindt en de schenker in een andere lidstaat is gevestigd, aangezien de belastingheffing leidt tot een waardevermindering van de schenking (zie arresten van 22 april 2010, *Mattner*, C- 510/08, EU:C:2010:216, en 4 september 2014, *Commissie/Duitsland*, C- 211/13, EU:C:2014:2148, en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 31 Hieruit volgt dat de nationale bepalingen inzake schenkbelasting altijd in de weg staan aan het vrije verkeer van kapitaal, indien buitenlandse

vermogensbestanddelen wegens het ontbreken van de aftrekbaarheid of om formele redenen, zoals kortere verjaringstermijnen, minder gunstig of hoger worden gewaardeerd dan binnenlandse, of indien onbeperkt belastingplichtige ingezetenen op grond van hogere vrijstellingen of lagere belastingtarieven over dezelfde verwervingen minder belasting moeten betalen dan beperkt belastingplichtigen (zie beslissing van het Hessische Finanzgericht van 7 maart 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930).

- 32 In casu leidt de bepaling van § 15, lid 2, eerste volzin, ErbStG tot een recht op belastingvermindering bij de oprichting van een op het nationale grondgebied gevestigde familiestichting door een ingezetene, door een hoger belastingvrij bedrag in mindering te brengen op de maatstaf van heffing en een lager belastingtarief toe te passen.
- 33 De regeling heeft dus tot gevolg dat een schenking aan een stichting met zetel en bestuur in Liechtenstein, waarvan de begunstigen – zoals in casu – uitsluitend bloedverwanten in de rechte lijn zijn, in Duitsland aan een hogere schenkbelasting is onderworpen dan het geval zou zijn indien de betrokken schenking zou zijn gedaan aan een stichting met zetel in Duitsland.
- 34 Daardoor beschikt een binnenlandse stichting – onder dezelfde voorwaarden – steeds over grotere financiële middelen dan in het buitenland gevestigde stichtingen. Een dergelijk liquiditeitsnadeel dat zich voordoet in een grensoverschrijdende situatie, vormt een beperking van het vrije verkeer van kapitaal (zie arrest van 17 september 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 35 De verwijzende rechter vraagt zich af of deze uit § 15, lid 2, eerste volzin, ErbStG voortvloeiende beperking van het kapitaalverkeer kan zijn gerechtvaardigd op basis van het Unierecht (zie arrest van 11 juni 2009, Commissie/Nederland, C- 521/07, EU:C:2009:360).
- 36 Krachtens artikel 65, lid 1, onder a), VWEU doet artikel 63 VWEU niets af aan het recht van de lidstaten om de ter zake dienende bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot hun vestigingsplaats of de plaats waar hun kapitaal is belegd. Deze bepaling moet, als uitzondering op het fundamentele beginsel van het vrije verkeer van kapitaal, strikt worden uitgelegd (zie arresten van 17 januari 2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20; 11 september 2008, Eckelkamp e.a., C- 11/07, EU:C:2008:489; 11 september 2008, Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490; 22 april 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, en 21 juni 2018, Fidelity Funds e.a., C- 480/16, EU:C:2018:480).
- 37 Het Hof heeft daarom geoordeeld dat onderscheid moet worden gemaakt tussen de door artikel 65, lid 1, onder a), VWEU toegestane verschillen in behandeling en de door artikel 65, lid 3, VWEU verboden gevallen van discriminatie. Een



nationale belastingregeling kan enkel verenigbaar met de Verdragsbepalingen betreffende het vrije kapitaalverkeer worden geacht indien het daaruit voortvloeiende verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie arresten van 7 september 2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484; 22 april 2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216; 21 juni 2018, Fidelity Funds e.a., C- 480/16, EU:C:2018:480, en 17 maart 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C- 545/19, EU:C:2022:193).

- 38 De belastbaarheid van de kapitaaloverdracht op grond van een transactie van de stichting in de zin van § 7, lid 1, punt 8, ErbStG omvat zowel de binnenlandse stichtingen als de in casu aan de orde zijnde oprichting van een Liechtensteinse stichting. Dit betekent dat de situaties objectief vergelijkbaar zijn (bijvoorbeeld ook beslissing van het Hessische Finanzgericht van 7 maart 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 39 De verwijzende rechter betwijfelt of er sprake is van dwingende redenen van algemeen belang die een beperking van het vrije verkeer van kapitaal op grond van § 15, lid 2, eerste volzin, ErbStG rechtvaardigen.
- 40 Een dwingende reden van algemeen belang is onder meer de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te handhaven. Volgens de rechtspraak van het Hof kan een argument dat gebaseerd is op deze rechtvaardiging, alleen slagen indien er een rechtstreeks verband bestaat tussen het betrokken fiscale voordeel en de verrekening van dat voordeel door een bepaalde belastingheffing (zie arresten van 11 maart 2004, de Lasteyrie du Saillant, C- 9/02, EU:C:2004:138; 7 september 2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484; 16 december 2021, UBS Real Estate, C- 478/19 en C- 479/19, EU:C:2021:1015, en 27 april 2023, L Fund, C- 537/20, EU:C:2023:339).
- 41 Het Hof heeft de noodzaak om de samenhang van het belastingstelsel te handhaven bevestigd, indien de opzet van de betrokken belastingregelingen een symmetrische logica weerspiegelt, namelijk dat er een rechtstreeks, persoonlijk en feitelijk verband tussen de twee in het hoofdgeding aan de orde zijnde fiscale regelingen bestaat en deze als logische complementen moeten worden gezien (zie arrest van 23 oktober 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C- 157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Ook moet een dergelijke nationale regeling geschikt zijn om de verwezenlijking van het nagestreefde doel te verzekeren en mag deze niet verder gaan dan ter bereiking van dat doel noodzakelijk is (zie in die zin arresten van 17 oktober 2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662; 4 september 2014, Commissie/Duitsland, C- 211/13, EU:C:2014:2148, en 26 mei 2016, Commissie/Griekenland, C- 244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Het is de vraag of aan deze voorwaarden is voldaan in het licht van § 15, lid 2, eerste volzin, ErbStG en § 1, lid 1, punt 4, ErbStG.

- 44 Om het met de in het geding zijnde regelingen nagestreefde doel te kunnen beoordelen, moet eerst de ontstaansgeschiedenis van het belastingschijf-privilege van § 15, lid 2, eerste volzin, ErbStG en de vervangende erfbelasting van § 1, lid 1, punt 4, ErbStG worden bekeken.
- 45 Beide bepalingen zijn in hun huidige versie tegelijk bij een hervormingswet van 1974 ingevoerd. Uit de ontstaansgeschiedenis blijkt dat de wetgever ervan is uitgegaan dat de voordelen van het belastingschijf-privilege door de nadelen van de vervangende erfbelasting worden gecompenseerd. Door de vervangende erfbelasting in te voeren, had de wetgever tot doel om constructies van stichtingen wat betreft de belastingheffing over nalatenschappen gestandaardiseerd door een regelmatige belastingheffing gelijk te stellen met de natuurlijke vererving. Hij kon dit echter alleen voor binnenlandse familiestichtingen regelen. Wat buitenlandse familiestichtingen betreft, had en heeft de Duitse wetgever geen mogelijkheid om vervangende erfbelasting te heffen.
- 46 In deze omstandigheden is de verwijzende rechter van oordeel dat de wetgever de bedoeling had om enkel aan de binnenlandse familiestichtingen die later zijn onderworpen aan de regelmatige belastingheffing (zie § 1, lid 1, punt 4, ErbStG), een voordeel bij hun oprichting toe te kennen.
- 47 De verwijzende rechter betwijfelt echter of dit doel van de wetgever volstaat om te bevestigen dat er een rechtstreeks, persoonlijk en feitelijk verband tussen het belastingschijf-privilege en de vervangende erfbelasting bestaat, dat volgens het Hof voor de aanname van de samenhang noodzakelijk is.
- 48 Daarentegen zou zich met name het feit kunnen verzetten dat vanwege de relatief lange periode van dertig jaar niet elke binnenlandse familiestichting noodzakelijkerwijs gedurende die periode blijft voortbestaan en dat het stichtingskapitaal binnen die periode door onvoorzienbare omstandigheden kan veranderen.
- 49 Vanwege deze onzekerheden over de latere belastingheffing van de familiestichting wat betreft de grondslag en hoogte, vraagt de verwijzende rechter zich af of deze als het logische complement van het voordeel bij de oprichting van de familiestichting kan worden beschouwd.
- 50 De verwijzende rechter ziet geen andere dwingende redenen van algemeen belang in de zin van artikel 65, lid 2, VWEU die een beperking objectief zouden rechtvaardigen.