

Kohtuasi C-142/24

Eelotsusetaotluse kokkuvõte vastavalt Euroopa Kohtu kodukorra artikli 98 lõikele 1

Saabumise kuupäev:

23. veebruar 2024

Eelotsusetaotluse esitanud kohus:

Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus, Saksamaa)

Eelotsusetaotluse kuupäev:

30. november 2023

Kaebaja:

Familienstiftung

Vastustaja:

Finanzamt Köln-West

Põhikohtuasja ese

EMP lepingu artikli 40 tõlgendamine seoses elavate isikute poolt välisriigi sihtasutusele üleantud vara maksustamisega

Eelotsusetaotluse ese ja õiguslik alus

Liidu õiguse, eelkõige ELTL artikli 267 tõlgendamine

Euroopa Majanduspiirkonna leping (edaspidi „EMP leping“)

Eelotsuse küsimus

Kas 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu (edaspidi „EMP leping“) artiklit 40 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus pärandi- ja kinkemaksu tasumist käsitlevad liikmesriigi riigisisised õigusnormid, mis näevad ette elavate isikute poolt välisriigi sihtasutusele asutamislepinguga üleantud vara maksustamise kõige kõrgema, III maksuklassi alusel isegi siis, kui sihtasutus on

asutatud peamiselt perekonna või teatud perekondade huvides (perekondlik sihtasutus), samas kui residendist perekondliku sihtasutuse puhul määratakse maksuklass sellises olukorras kindlaks kinkija (asutaja) ja temast sihtasutuse asutamisosuse kohaselt kõige kaugema soodustatud isiku vahelise sugulussideme alusel, mis toob kaasa selle, et residendist perekondliku sihtasutuse suhtes kohaldatakse soodsamaid maksuklasse I või II.

Viidatud liidu õigusnormid

ELTL, eelkõige artikli 267 teine lõik, artikkel 63, artikli 65 lõike 1 punkt a ja artikli 65 lõige 3

Euroopa Majanduspiirkonna leping, eelkõige artikli 1 lõige 2, artikkel 6, artikkel 40 ja XII lisa

Nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiiv 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta (EÜT 1988, L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10, edaspidi „direktiiv 88/361“), eelkõige I lisa XI jagu

Viidatud riigisisese õigusnormid

5. detsembri 2012. aasta seadus Saksamaa Liitvabariigi ja Liechtensteini Vürstiriigi vahelise 17. novembri 2011. aasta tulu- ja varamaksuga topeltmaksustamise ning maksudest kõrvalehoidmise vältimise lepingu kohta

Saksamaa Liitvabariigi ja Liechtensteini Vürstiriigi vaheline 17. novembri 2011. aasta tulu- ja varamaksuga topeltmaksustamise ning maksudest kõrvalehoidmise vältimise leping (edaspidi „DBA-Liechtenstein“), eelkõige artikkel 2, artikli 3 lõige 1 ja artikli 24 lõige 6

Saksa pärandi- ja kinkemaksuseadus (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz) direktiivi [2010/24/EL] ülevõtmise ja maksusätete muutmise seaduse (Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) 7. detsembril 2011 avaldatud redaktsioonis (edaspidi „ErbStG“), eelkõige § 1 lõike 1 punkt 2, § 7 lõike 1 punkt 8, § 10 lõige 1, § 15 lõike 1 punktid 2 ja 3, § 15 lõike 2 esimene lause, § 16 lõike 1 punktid 3 ja 7 ning § 19 lõige 1

Asjaolude ja menetluse lühikokkuvõte

- 1 Kaebaja on õigusvõimeline perekondlik sihtasutus, mille asukoht ja juhatuse koostis on Liechtensteini Vürstiriigis Z-is. Asutaja asutas selle 2014. aastal Liechtensteini õiguse alusel Liechtensteinis.

- 2 Asutaja elab Saksamaal ja ka sihtasutuse asutamise ajal oli tema elukoht Saksamaal. Sihtasutuse põhikirja kohaselt on sihtasutuse eesmärk edendada ja toetada asutaja ja tema surnud abikaasa ühiseid lapsi. Sihtasutuse soodustatud isikud on asutaja ning asutaja lapsed ja nende lapsed.
- 3 Sihtasutuse asutaja andis kaebajale sihtasutuse asutamise käigus üle sihtasutuse vara. Sihtasutuse põhikirja asjakohaste sätete kohaselt võis kaebaja talle üle antud vara vabalt käsutada. Asutajal seevastu ei olnud enam õigust vara käsutada. Samuti puudus tal võimalus nõuda vara täielikku või osalist tagastamist. Sellega seoses ei olnud asutaja kaebajale mingeid juhiseid andnud.
- 4 Kaebaja teavitas 16. aprilli 2015. aasta kirjaga vastustajast maksuametit tehingust ja esitas maksudeklaratsiooni kinkemaksu kohta. Sihtasutus asutati eeskätt asutaja perekonna huvides, mistõttu tuleb ErbStG § 15 lõike 2 kohaselt lähtuda maksustamisel asutaja ja temast sihtasutuse põhikirja kohaselt kõige kaugema soodustatud isiku vahelisest sugulussidemest (nn soodsama maksuklassi kohaldamine).
- 5 ErbStG § 15 lõike 2 esimeses lauses soodsama maksuklassi kohaldamiseks ette nähtud tingimus, et perekondlik sihtasutus peab olema asutatud „Saksamaa territooriumil“, ei ole EMP lepingu artikli 40 kohase kapitali vaba liikumise põhjendamatu rikkumise tõttu asjakohane. Kaebaja arvates oleks asutaja laste suhtes pidanud ErbStG § 15 lõike 1 punktide 2 ja 3 kohaselt kohalduma I maksuklass. ErbStG § 19 lõike 1 kohaselt on kohaldatav maksumäär 19%.
- 6 Vastustajast maksuamet määras 22. novembri 2018. aasta otsusega kinkemaksu suuruseks seoses [...] 2014. aasta eest [...] eurot. Seejuures ei võtnud maksuamet arvesse soodustatud isikute sugulussidet asutajaga ja lähtus sellest, et maksustatav omandamine (ErbStG § 10 lõike 1) oli summas [...] eurot. Maksuamet kohaldas III maksuklassi, mistõttu arvas ta [...] euro suuruse omandamise väärtusest maha üksnes [...] euro suuruse maksuvaba summa (ErbStG § 16 lõike 1 punkt 7) ja kohaldas 30% maksumäära (ErbStG § 19 lõike 1).
- 7 Kaebaja esitas selle peale 19. detsembril 2018 vaide. Vastustajast maksuamet leidis, et vaide rahuldamiseks puudub alus ja jättis selle 6. jaanuari 2021. aasta otsusega rahuldamata.
- 8 Kaebaja jääb 5. veebruaril 2021 esitatud kaebuses oma taotluse juurde kohaldada tema suhtes vahetult ErbStG § 15 lõike 2 esimeses lauses ette nähtud soodsamat maksuklassi. Seejuures tugineb ta eelkõige asjaolule, et tegemist on kapitali vaba liikumise põhjendamatu piiranguga.
- 9 Vastustajast maksuamet vaidleb kaebusele vastu.

Eelotsusetaotluse põhjenduste lühikokkuvõte

- 10 Eelotsusetaotluse esitamine Euroopa Liidu Kohtule (edaspidi „Euroopa Kohus“) on ELTL artikli 267 teise lõigu kohaselt vajalik, kuna kapitali vaba liikumise (EMP lepingu artikkel 40) sisuline tähendus on käesolevas kohtuasjas ebaselge ning otsus sõltub eelotsuse küsimusele antud vastusest.
- 11 Eelotsusetaotluse esitanud kohus leiab, et Euroopa Kohus on pädev, kuna EMP leping on liidu õigussüsteemi oluline osa ja vaidlus puudutab selle lepingu osalisriikide riikondlaste vahelise tehingu maksustamist (vt Euroopa Kohtu 28. oktoobri 2010. aasta kohtuotsus *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, punkt 19 ja seal viidatud kohtupraktika).
- 12 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas EMP lepingu artikliga 40 on kooskõlas see, et välisriigis asutatud perekondliku sihtasutuse puhul kohaldatakse alati kõige kõrgemat III maksuklassi, samas kui residentist perekondliku sihtasutuse puhul määratakse maksuklass vastaval juhul kindlaks kinkija (asutaja) ja temast sihtasutuse asutamisosuse kohaselt kõige kaugema soodustatud isiku vahelise sugulussideme põhjal, mille tulemusena kohaldatakse residentist perekondliku sihtasutuse suhtes soodsamaid maksuklasse I või II.
- 13 Kui niisugune residentidest perekondlike sihtasutuste suhtes soodsama maksuklassi kohaldamine ei ole liidu õigusega kooskõlas, tuleks käesolev kaebus rahuldada, sest sel juhul tuleks arvesse võtta sugulussidet kaebaja soodustatud isikute ja asutaja vahel.
- 14 Kui kaebaja saaks vahetult tugineda EMP lepingu artiklile 40, tuleks sihtasutuse asutamise maksustamisel arvesse võtta ErbStG § 15 lõike 2 esimeses lauses ette nähtud soodsama maksuklassi kohaldamise võimalust. Kuna asutajast kõige kaugemad soodustatud isikud on tema lapselapsed, tuleks maksustamisel kohaldada I maksuklassi (ErbStG § 15 lõike 1 punkt 3); pärast maksuvaba summa mahaarvamist järelejäänud maksustatava omandamise suhtes tuleks kohaldada 19% maksumäära (ErbStG § 19).

Kohtuasja käsitus riigisisese õiguse kohaselt

- 15 Riigisisese õiguse kohaselt on 22. novembri 2018. aasta pärandimaksuotsus ja selle kohta 6. jaanuaril 2021 tehtud vaideotsus õiguspärased. Kuna kaebaja on välisriigis – Lichtensteinis – asuv sihtasutus, ei kohaldata ErbStG § 15 lõike 2 esimese lause kohast nn soodsama maksuklassi kohaldamise võimalust. Järelikult tuleks kaebus rahuldamata jätta.
- 16 Kaebaja ErbStG § 7 lõike 1 punkti 8 kohane maksustatav omandamine maksustatakse ErbStG § 15 lõike 1 kohaselt III maksuklassi alusel. I või II maksuklassi ei kohaldata. ErbStG § 15 lõike 2 esimene lause, mille kohaselt tuleb peamiselt perekonna või teatud perekondade huvides asutatud sihtasutuste (perekondlik sihtasutus) puhul lähtuda maksuklassi kindlaksmääramisel kinkija

(asutaja) ja temast sihtasutuse asutamiseotsuse kohaselt kõige kaugema soodustatud isiku vahelisest sugulussidemest, ei ole käesolevas kohtuasjas kohaldatav.

- 17 Vaidlust ei ole selles, et kaebaja on asutamise eesmärgi ja põhikirja kohaselt perekondlik sihtasutus (vt Hessisches FG (Hesseni maksukohus, Saksamaa) 7. märtsi 2019. aasta otsus 10 K 541/17, EFG 2019, 930 ja sealsed viited). Käesoleval juhul on aga ErbStG § 15 lõike 2 esimeses lauses ette nähtud maksueelise kohaldamine riigisisese õiguse alusel välistatud, kuna kaebaja kui Liechtensteini õiguse alusel asutatud Liechtensteini sihtasutus, mille asukoht ja juhatus asuvad Z-s, ei olnud asutatud Saksamaal.
- 18 Riigisisese õiguse kohaldamisel ei saa teistsugust hinnangut tuletada ka DBA-Liechtenstein artikli 24 lõikes 1 sätestatud diskrimineerimise keelust
- 19 DBA-Liechtensteini artikli 24 lõikes 1 sätestatud diskrimineerimise keeld, mille kohaldamisala laieneb ka juriidilistele isikutele, keelab kohelda välismaalasi ebasoodsamalt võrreldes nendega samas olukorras olevate kodanikega. Seega tuleb diskrimineerimise keeldu eristada maksualasest erinevast kohtlemisest elukoha või üldise ja piiratud maksukohustuse alusel, mis on põhimõtteliselt lubatud. Kuna DBA-Liechtensteini artikli 24 lõikes 1 on mõistet „samas olukorras“ täpsustatud nii, et ühe riigi residendist maksumaksja ja mitteresidendist maksumaksja ei ole samasuguses olukorras, ei ole maksuõiguse normid, mis näevad ette erineva kohtlemise residentsuse alusel, DBA-Liechtensteini artikli 24 lõikega 1 vastuolus isegi siis, kui see toob kaudselt kaasa välismaalaste diskrimineerimise.
- 20 Diskrimineerimise keeld ei kehti, kui Saksa seadusandja – nagu käesolevas kohtuasjas – näeb ette maksusoodustused äriühingutele, mille asukoht või juhtimine on Saksamaa territooriumil, kuid jätab sellest soodustusest välja äriühingud, mille asukoht ja juhtimine on välisriigis, sõltumata sellest, millise õiguse alusel need on asutatud (vt Hessisches FG (Hesseni maksukohus) 7. märtsi 2019. aasta otsus 10 K 541/17, EFG 2019, 930; BFH (Saksamaa Liitvabariigi kõrgeim maksukohus) 3. augusti 1983. aasta otsus II R 20/80, *BStBl.* II 1984, 9 ja sealsed viited).

Eelotsuse küsimus

- 21 Siiski on võimalik, et kaebaja saab tulemuslikult otse tugineda Euroopa majanduspiirkonnas (edaspidi „EMP“) tagatud kapitali vabale liikumisele. See tuleneb EMP lepingu artiklist 40 koosmõjus selle lepingu lisaga XII ning ELTL artiklitest 63 ja 65.
- 22 EMP liikmete suhtes kehtivad EMP lepingus sätestatud kaupade, isikute, teenuste ja kapitali vaba liikumise põhivabadused piiranguteta (vt EMP lepingu artikli 1 lõige 2). Lisaks on EMP lepingu artiklis 6 ette nähtud, et seda lepingut tõlgendatakse kooskõlas liidu õigusega. Euroopa Kohtu ülesanne on tagada, et EMP lepingu sätteid tõlgendatakse liikmesriikides ühetaoliselt (vt Schwenke/Hardt,

- Wassermeyer, DBA, I köide, lahtises köites, seisuga september 2023, MA Vor 1, äärenr 102, koos arvukate viidetega kohtupraktikale; vt ka Euroopa Kohtu 23. septembri 2003. aasta otsus Ospelt ja Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493 ja Euroopa Kohtu 8. novembri 2012. aasta otsus komisjon vs. Soome, C-342/10, EU:C:2012:688).
- 23 EMP lepingu artiklis 40 on sätestatud, et käesoleva lepingu raames ei seata lepinguosalistele mingeid piiranguid EÜ liikmesriikide või EFTA riikide residentidele kuuluva kapitali liikumise suhtes ega diskrimineerita kodakondsuse, elukoha või kapitali investeerimiskoha alusel. Lisaks viitab EMP lepingu XII lisa direktiivile 88/361.
 - 24 Mõistet „kapitali liikumine“ ei määratleta ei EMP lepingus, EÜ asutamislepingutes ega direktiivis 88/361. Siiski omistatakse direktiivile 88/361 selle mõiste määratlemisel suunav tähtsus (vt Euroopa Kohtu 28. septembri 2006. aasta otsus komisjon vs. Madalmaad, C-282/04 ja C-283/04, EU:C:2006:608).
 - 25 Kingid ja annetused on sätestatud direktiivi 88/361 II lisa rubriigis XI („Isiklikku laadi kapitali liikumine“), mis räägib selle kasuks, et kingid ja annetused kuuluvad põhimõtteliselt kapitali vaba liikumise kaitsealasse (vt Euroopa Kohtu 16. juuni 2011. aasta otsus komisjon vs. Austria, C-10/10, EU:C:2011:399 ja seal viidatud kohtupraktika).
 - 26 Lisaks on Euroopa Kohus juba korduvalt otsustanud, et nii rahasummade, kinnisasjade kui vallasasjade kinke maksustamine kuulub kapitali vaba liikumise kohaldamisalasse. Välja arvatakse üksnes need juhtumid, kui kinketehingu olulised elemendid jäävad üheainsa liikmesriigi piiresse (vt Euroopa Kohtu 22. aprilli 2010. aasta otsus Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216). See hõlmab sihtasutuse asutaja poolt sihtasutuse asutamisel tehtud sissemakset selle algkapitali (vt Euroopa Kohtu 17. septembri 2015. aasta otsus F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612).
 - 27 Kuna Liechtensteini Vürstiriik on EMP liige, kohaldatakse eespool nimetatud sätteid Liechtensteini Vürstiriigi ja seega ka kaebaja kui Liechtensteini õiguse alusel tegutseva sihtasutuse suhtes. Käesolevas asjas vaidlusalune kinkena teostatud väljamakse, mille asutaja, kelle alaline elukoht on Saksamaal, on teinud kaebajale, kelle asukoht ja juhatuse koht on Liechtensteinis, väljub üheainsa liikmesriigi piiridest ja seda ei saa käsitada kitsalt riigisisese tehinguna, mistõttu hõlmab kapitali vaba liikumise kaitseala sellist sissemakset, mis on tehtud sihtasutuse asutamisel selle algkapitali.
 - 28 EMP lepingu artiklist 40 tuleneb, et selles ette nähtud eeskirjad, millega keelatakse kapitali liikumise suhtes piirangute seadmine ja diskrimineerimine, on EMP lepinguosalistes vaheliste suhete osas identsed liidu õiguses liikmesriikide vaheliste suhete reguleerimiseks ette nähtud eeskirjadega. Siit tuleneb, et kuigi kapitali vaba liikumise piiranguid EMP osalisriikide riikkondlaste vahel tuleb

hinnata nimetatud lepingu artikli 40 ja XII lisa alusel, on neil sätetel sama õiguslik tähendus nagu ELTL artikli 63 sätetel (vt Euroopa Kohtu 23. septembri 2003. aasta otsus *Ospelt ja Schlössle Weissenberg*, C-452/01, EU:C:2003:493, 11. juuni 2009. aasta otsus *komisjon vs. Madalmaad*, C-521/07, EU:C:2009:360 ja 28. oktoobri 2010. aasta otsus *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645).

- 29 Euroopa Kohtu väljakujunenud praktika kohaselt keelab ELTL artikli 63 lõige 1 üldiselt kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel. Selle sätte kohaselt keelatud kapitali liikumist piiravate meetmete hulka kuuluvad niisugused meetmed, mis võivad pärssida mitteresidentide tahet investeerida liikmesriiki või pärssida selle liikmesriigi residentide tahet investeerida teistesse riikidesse.
- 30 Kinke maksustamine kujutab endast sellist meetet ka siis, kui kinke objekt asub ühes liikmesriigis ja kinkija elab teises liikmesriigis, kuna maksustamise tagajärjel väheneb kinke väärtus (vt 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus *Mattner*, C-510/08, EU:C:2010:216 ja 4. septembri 2014. aasta kohtuotsus *komisjon vs. Saksamaa*, C-211/13, EU:C:2014:2148 ning seal viidatud kohtupraktika).
- 31 Sellest jäeldub, et riigisisesed kinkemaksu käsitlevad õigusnormid on kapitali vaba liikumisega alati vastuolus siis, kui välisriigis asuvat vara hinnatakse ebasoodsamalt või kõrgemalt kui riigi territooriumil asuvat vara, kuna puudub võimalus kulusid maha arvata, või formaalsetel põhjustel, nt lühemate aegumistähtaegade tõttu, või kui üldise maksukohustusega residentid peavad suuremate maksuvabastuste või madalamate maksumäärade tõttu maksuma samade omandamiste pealt vähem makse kui piiratud maksukohustusega maksukohustuslased (vt *Hessisches FG (Hesseni maksukohus)* 7. märtsi 2019. aasta otsus 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 32 Käesoleval juhul sätestab ErbStG § 15 lõike 2 esimene lause õiguse madalamale maksustamisele juhul, kui resident asutab oma riigi territooriumil asuva perekondliku sihtasutuse, arvates maksustatavast summast maha suurema maksuvaba summa ja kohaldades madalamat maksumäära.
- 33 Seega on nimetatud õigusnormi tagajärg, et kinkena teostatud väljamakset, mis on tehtud sihtasutusele, mille asukoht ja juhatus on Liechtensteinis ja mille soodustatud isikud on – nagu käesoleval juhul – eranditult alanejad sugulased, maksustatakse Saksamaal kõrgema kinkemaksuga võrreldes sellega, kui kõnealune kinkena teostatud väljamakse oleks tehtud sihtasutusele, mille asukoht on Saksamaal.
- 34 Seega on residentist sihtasutusel – muude tingimuste samaks jäädes – välismaal asuvate sihtasutustega võrreldes kestvalt suuremad finantsvahendid. Ebasoodne olukord likviidsuses, mis tekib piiriüleses olukorras, kujutab endast kapitali vaba liikumise piirangut (Euroopa Kohtu 17. septembri 2015. aasta otsus *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C-589/13, EU:C:2015:612).

- 35 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas niisugune ErbStG § 15 lõike 2 esimesest lausest tulenev kapitali vaba liikumise piirang on liidu õiguse kohaselt põhjendatud (vt 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus komisjon vs. Madalmaad, C-521/07, EU:C:2009:360).
- 36 Vastavalt ELTL artikli 65 lõike 1 punktile a ei mõjuta ELTL artikkel 63 liikmesriikide õigust kohaldada oma maksuseaduste vastavaid sätteid, mis eristavad maksumaksjaid, kes ei ole oma elukoha või kapitali investeerimise koha seisukohast samas olukorras. Seda sätet kui erandit kapitali vaba liikumise aluspõhimõttest tuleb tõlgendada kitsalt (vt Euroopa Kohtu 17. jaanuari 2008. aasta otsus Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20, 11. septembri 2008. aasta otsus Eckelkamp jt, C-11/07, EU:C:2008:489, 11. septembri 2008. aasta otsus Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490, 22. aprilli 2010. aasta otsus Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216 ja 21. juuni 2018. aasta otsus Fidelity Funds jt, C-480/16, EU:C:2018:480).
- 37 Euroopa Kohus on seetõttu otsustanud, et ELTL artikli 65 lõike 1 punkti a alusel lubatud erinevat kohtlemist tuleb eristada ELTL artikli 65 lõikega 3 keelatud diskrimineerimisest. Selleks, et riigisiseseid maksuõigusnorme saaks pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, peab nendest tulenev erinev kohtlemine puudutama olukordi, mis ei ole objektiivselt võrreldavad, või olema põhjendatud ülekaaluka üldise huviga (vt Euroopa Kohtu 7. septembri 2004. aasta otsus Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, 22. aprilli 2010. aasta otsus Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, 21. juuni 2018. aasta otsus Fidelity Funds jt, C-480/16, EU:C:2018:480 ja 17. märtsi 2022. aasta otsus AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193).
- 38 Sihtasutusele asutamislepinguga üleantud vara maksustatavus ErbStG § 7 lõike 1 punkti 8 alusel hõlmab nii residentidest sihtasutusi kui ka Liechtensteini sihtasutuse asutamist, millega on tegemist vaidlusalusel juhul. Seega on asjaolud objektiivselt võrreldavad (vt ka Hessisches FG (Hesseni maksukohus) 7. märtsi 2019. aasta otsus 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 39 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb, kas esineb selline ülekaalukas üldine huvi, mis õigustab ErbStG § 15 lõike 2 esimesest lausest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut.
- 40 Ülekaalukas üldine huvi on muu hulgas vajadus säilitada liikmesriigi maksusüsteemi sidusus. Euroopa Kohtu praktika kohaselt saab sellisele põhjendusele tuginev argumentatsioon olla tulemuslik ainult siis, kui asjaomase maksusoodustuse ja seda soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel on otsene seos (vt Euroopa Kohtu 11. märtsi 2004. aasta otsus de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138, 7. septembri 2004. aasta otsus Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484, 16. detsembri 2021. aasta otsus UBS Real Estate, C-478/19 ja C-479/19, EU:C:2021:1015 ja 27. aprilli 2023. aasta otsus L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339).

- 41 Euroopa Kohus on tunnistanud vajadust säilitada maksusüsteemi sidusus, kui kõnealuste maksuõiguse normide ülesehitus peegeldab sümmeetrilist loogikat, st kui kahe vaidlusaluse maksuõiguse normi vahel on otsene, isiklik ja sisuline seos ning need kujutavad endast üksteise loogilist täiendust (vt Euroopa Kohtu 23. oktoobri 2008. aasta otsus *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Lisaks peab selline riigisisene õigusnorm olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale sellest, mis on eesmärgi saavutamiseks vajalik (vt selle kohta Euroopa Kohtu 17. oktoobri 2013. aasta otsus *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 4. septembri 2014. aasta otsus komisjon *vs.* Saksamaa, C-211/13, EU:C:2014:2148 ja 26. mai 2016. aasta otsus komisjon *vs.* Kreeka, C-244/15, EU:C:2016:359).
- 43 On küsitav, kas need tingimused on ErbStG § 15 lõike 2 esimese lause ja § 1 lõike 1 punkti 4 puhul täidetud.
- 44 Vaidlusaluste sätetega taotletava eesmärgi hindamiseks tuleb kõigepealt analüüsida ErbStG § 15 lõike 2 esimeses lauses ette nähtud soodsama maksuklassi kohaldamise võimaluse ja ErbStG § 1 lõike 1 punktis 4 ette nähtud asenduspärandimaksu kujunemislugu.
- 45 Mõlemad sätted kehtestati oma kehtivas redaktsioonis samal ajal 1974. aasta reformiseadusega. Menetluskäigust nähtub, et seadusandja lähtus sellest, et soodsama maksuklassiga kaasnevat positiivset mõju tasakaalustab asenduspärandimaksust tulenev negatiivne mõju. Asenduspärandimaksu kehtestamisega oli seadusandja eesmärk võrdsustada pärandi maksustamise puhul erinevad sihtasutuste vormid, maksustades neid nii nagu tavalise pärimise korral. Seda oli siiski võimalik reguleerida ainult residentidest perekondlike sihtasutuste puhul. Välisriigi perekondlike sihtasutuste puhul ei olnud ega ole Saksa seadusandjal võimalik asenduspärandimaksu kehtestada.
- 46 Seda arvestades on eelotsusetaotluse esitanud kohus seisukohal, et seadusandja kavatsus oli asutamisel soodustada üksnes riigisiseseid perekondlikke sihtasutusi, mida hakati hiljem tavapäraselt maksustama (vt ErbStG § 1 lõike 1 punkt 4).
- 47 Eelotsusetaotluse esitanud kohus kahtleb siiski, kas sellest seadusandlikust eesmärgist piisab, et jaatada otsesest, isiklikku ja sisulist seost soodsama maksuklassi ja asenduspärandimaksu vahel, mida Euroopa Kohus nõuab sidususe olemasolu jaoks.
- 48 Selle vastu võib rääkida asjaolu, et suhteliselt pika 30-aastase ajavahemiku tõttu ei pruugi kõik riigisiseseid perekondlikud sihtasutused selle aja jooksul tingimata püsima jääda ning et sihtasutuse vara võib selle ajavahemiku jooksul ettenägematult muutuda.

- 49 Ebakindluse tõttu, mis puudutab perekondliku sihtasutuse hilisema maksustamise alust ja suurust, kahtleb eelotsusetaotluse esitanud kohus, kas seda saab pidada perekondliku sihtasutuse asutamisel kehtinud soodustuse loogiliseks vasteks.
- 50 Eelotsusetaotluse esitanud kohus ei ole tuvastanud muid ülekaalukat üldisest huvist tulenevaid põhjuseid ELTL artikli 65 lõike 2 tähenduses, mis piirangut objektiivselt õigustaksid.

TÖÖDOKUMENT