

**Sag C-142/24**

**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement**

**Dato for indlevering:**

23. februar 2024

**Forelæggende ret:**

Finanzgericht Köln (Tyskland)

**Afgørelse af:**

30. november 2023

**Sagsøger:**

Familienstiftung

**Sagsøgt:**

Finanzamt Köln-West

---

**Hovedsagens genstand**

Fortolkning af EØS-aftalens artikel 40 med hensyn til beskatning af overførsel af aktiver inter vivos til en udenlandsk fond.

**Genstand og retsgrundlag for anmodningen om præjudiciel afgørelse**

Fortolkningen af EU-retten, artikel 267 TEUF, navnlig

Aftale om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (herefter »EØS-aftalen«)

**Præjudicielt spørgsmål**

Skal artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EØS-aftalen) af 2. maj 1992 fortolkes således, at den er til hinder for en medlemsstats nationale ordning for opkrævning af arveafgifter og gaveafgifter, som for beskatningen af en overførsel af aktiver til en udenlandsk fond på

grundlag af en stiftelsesforretning inter vivos også anvender det højeste skattetrin III, hvis fonden i det væsentlige er oprettet i en families eller bestemte familiers interesse (familiefond), mens skattetrinnet i et tilsvarende tilfælde for en indenlandsk familiefond retter sig efter slægtskabsforholdet for den begunstige, der ifølge stiftelsesdokumentet er fjernest beslægtet med gavegiveren (stifteren), hvilket for en indenlandsk familiefond fører til anvendelse af de gunstigere skattetrin I eller II?

### **Anførte EU-retlige bestemmelser**

TEUF, navnlig artikel 267, stk. 2, artikel 63, artikel 65, stk. 1, litra a), og artikel 65, stk. 3

Aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, navnlig artikel 1, stk. 2, artikel 6, artikel 40 og bilag XII

Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af Traktatens artikel 67 (EFT 1988, L 178, s. 5) (herefter »direktiv 88/361«), navnlig bilag I, afsnit XI

### **Anførte nationalretlige forskrifter**

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 (lov om aftalen af 17.11.2011 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Fyrstendømmet Liechtenstein om undgåelse af dobbeltbeskatning og skatteunddragelse på området for indkomst- og formueskat) af 5. december 2012

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 (aftale af 17.11.2011 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Fyrstendømmet Liechtenstein om undgåelse af dobbeltbeskatning og skatteunddragelse på området for indkomst- og formueskat, herefter »DBA-Liechtenstein«), navnlig artikel 2, artikel 3, stk. 1, og artikel 24, stk. 6

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (lov om arve- og gaveafgifter som affattet ved lov om gennemførelse af direktiv 2010/24/EU samt om ændring af skattemæssige bestemmelser) af 7. december 2011 (herefter »ErbStG«), navnlig § 1, stk. 1, nr. 2, § 7, stk. 1, nr. 8, § 10, stk. 1, § 15, stk. 1, nr. 2 og nr. 3, § 15, stk. 2, første punktum, § 16, stk. 1, nr. 3 og nr. 7, og § 19, stk. 1

**Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne**

- 1 Sagsøgeren er en familiefond med retsevne med hjemsted og ledelse i Z, Fyrstendømmet Liechtenstein. Den blev oprettet af stifteren i Liechtenstein i 2014 efter liechtensteinsk ret.
- 2 Stifteren bor i Tyskland og havde også sin bopæl i Tyskland på tidspunktet for fondens stiftelse. Fondens formål er ifølge vedtægterne at fremme og støtte stifterens og hendes afdøde ægtefælles fælles børn. Fondens begunstigede er stifteren samt stifterens børn og disses børn.
- 3 I forbindelse med etableringen forsynede stifteren sagsøgeren med et første kapitalindskud. Ifølge de relevante bestemmelser i fondsvedtægterne kunne sagsøgeren råde frit over den overdragne formue. Derimod havde stifteren ikke længere ret til at råde over formuen. Hun havde heller ikke mulighed for at kræve hel eller delvis tilbageoverførsel af formuen. Sagsøgeren var i forhold til stifteren ikke underlagt nogen anvisninger i denne forbindelse.
- 4 Ved skrivelse af 16. april 2015 gav sagsøgeren det sagsøgte Finanzamt (skatte- og afgiftsmyndigheden, herefter »Finanzamt«) meddelelse om etableringen og indgav en selvangivelse vedrørende gaveafgiften. Sagsøger anførte, at fonden i det væsentlige blev oprettet i stifterens families interesse, således at det i henhold til ErbStG's § 15, stk. 2, er den begunstigede, der i henhold til dokumentets vedtægter er fjernest beslægtet med stifteren, der skal lægges til grund ved beskattningen (det såkaldte »skattetrinsprivilegium«).
- 5 Forbeholdet vedrørende skattetrinsprivilegiet i ErbStG's § 15, stk. 2, første punktum, om, at familiefonden skal oprettes »i indlandet«, er ikke afgørende, da det udgør en ubegrundet overtrædelse af de frie kapitalbevægelser i henhold til EØS-aftalens artikel 40. Stifterens børn er efter sagsøgerens opfattelse i henhold til ErbStG's § 15, stk. 1, nr. 2 og nr. 3, omfattet af skattetrin I. Den gældende afgiftssats udgør i henhold til ErbStG's § 19, stk. 1, 19%.
- 6 Det sagsøgte Finanzamt fastsatte ved afgørelse af 22. november 2018 gaveafgiften vedrørende [...] 2014 til [...] EUR. Finanzamt tog i denne forbindelse ikke hensyn til de begunstigedes slægtskabsforhold til stifteren og lagde en skattepligtig erhvervelse (ErbStG's § 10, stk. 1) på [...] EUR til grund. Finanzamt anvendte skattetrin III og fradrog dermed kun et fradrag på [...] EUR fra erhvervens værdi på [...] EUR (ErbStG's § 16, stk. 1, nr. 7) og anvendte en afgiftssats på 30% (ErbStG's § 19, stk. 1).
- 7 Sagsøgeren indgav den 19. december 2018 klage over denne afgørelse. Ved en afgørelse af 6. januar 2021 afviste Finanzamt klagen som ubegrundet.
- 8 Sagsøgeren har med sit søgsmål af 5. februar 2021 genfremsat sit krav om, at skattetrinsprivilegiet i henhold til ErbStG's § 15, stk. 2, første punktum, bør finde direkte anvendelse på sagsøgeren. Sagsøgeren påberåber sig navnlig, at der foreligger en begrænsning af de frie kapitalbevægelser, som ikke er begrundet.

- 9 Det sagsøgte Finanzamt har nedlagt påstand om frifindelse.

### **Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen**

- 10 Forelæggelsen for Den Europæiske Unions Domstol (herefter »Domstolen«) er nødvendig i henhold til artikel 267, stk. 2, TEUF, fordi der er tvivl om forståelsen af de frie kapitalbevægelser (EØS-aftalens artikel 40) i den foreliggende sag, og afgørelsen afhænger af besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål.
- 11 Den forelæggende ret anser Domstolen for kompetent, da EØS-aftalen er en integrerende del af Unionens retsorden, og sagen vedrører et spørgsmål vedrørende beskatning af en transaktion mellem statsborgere i stater, som er parter i denne aftale (jf. Domstolens dom af 28.10.2010, *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).
- 12 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt det er foreneligt med EØS-aftalens artikel 40, at det højeste skattetrin III altid lægges til grund ved oprettelsen af en familiefond i udlandet, mens skattetrinnet i et tilsvarende tilfælde for en indenlandsk familiefond retter sig efter den begunstigede, som ifølge stiftelsesdokumentet er fjernest beslægtet med gavegiveren (stifteren), hvilket for den indenlandske familiefond fører til anvendelse af de gunstigere skattetrin I eller II.
- 13 Såfremt denne begunstiging med hensyn til skattetrinnet for indenlandske familiefonde ikke er forenelig med EU-retten, skal sagsøgtes påstand tages til følge, da der i så fald skal tages hensyn til sagsøgerens begunstigedes slægtskabsforhold til stifteren.
- 14 Hvis sagsøgeren direkte kan påberåbe sig EØS-aftalens artikel 40, skal der således ved beskatningen af fondens oprettelse tages hensyn til skattetrinsprivilegiet i henhold til ErbStG's § 15, stk. 2, første punktum. Da de begunstigede; der er fjernest beslægtet med stifteren, er hendes børnebørn, vil skattetrin I i så fald finde anvendelse ved beskatningen (ErbStG's § 15, stk. 1, nr. 3); for den skattepligtige erhvervelse, som resterer efter fradrag af fribeløbet, vil en afgiftssats på 19% finde anvendelse (ErbStG's § 19).

### ***Bedømmelse af sagen efter national ret***

- 15 Når national ret lægges til grund, er afgørelsen om arveafgiften af 22. november 2018 og klageafgørelsen vedrørende denne af 6. januar 2021 korrekte. Da sagsøgeren er en udenlandsk – liechtensteinsk – fond, finder det såkaldte skattetrinsprivilegium i henhold til ErbStG's § 15, stk. 2, første punktum, ikke anvendelse. Sagsøgte skal dermed frifindes.
- 16 Sagsøgerens skattepligtige erhvervelse i henhold til ErbStG's § 7, stk. 1, nr. 8, skal i henhold til ErbStG's § 15, stk. 1, beskattes på skattetrin III. Skattetrin I eller II finder ikke anvendelse. ErbStG's § 15, stk. 2, første punktum, hvorefter det for

fonde, som i det væsentlige er oprettet i en families eller bestemte families interesse (familiefond), er slægtskabsforholdet for den begunstigede, der ifølge stiftelsesdokumentet er fjernest beslægtet med gavegiveren (stifteren), der skal lægges til grund for fastsættelsen af skattetrinnet, finder ikke anvendelse i den foreliggende sag.

- 17 Sagsøgeren er ganske vist uomtvistet en familiefond i henhold til stiftelsesformålet og vedtægterne (jf. Hessisches Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, herefter »FG«), dom af 7.3.2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930, og den deri nævnte retspraksis). I den foreliggende sag er det imidlertid i henhold til gældende national ret ikke muligt at anvende privilegiet i ErbStG's § 15, stk. 2, første punktum, da sagsøgeren som en liechtensteinsk fond, der er oprettet i henhold til liechtensteinsk ret med hjemsted og ledelse i Z, ikke er oprettet i indlandet.
- 18 Diskrimineringsforbuddet i DBA-Liechtensteins artikel 24, stk. 1, giver ved anvendelse af national ret heller ikke anledning til en anden bedømmelse.
- 19 Diskrimineringsforbuddet i DBA-Liechtensteins artikel 24, stk. 1, hvis anvendelsesområde også omfatter juridiske personer, forbyder, at udlændinge under samme omstændigheder behandles dårligere end statsborgere. Dermed skal der sondres mellem diskrimineringsforbuddet og den principielle differentiering efter bopæl eller hjemsted henholdsvis mellem begrænset og ubegrænset skattepligt. Da DBA-Liechtensteins artikel 24, stk. 1, konkretiserer begrebet »under samme omstændigheder« således, at en skattepligtig person, der er bosat eller har hjemsted i staten, og en skattepligtig person, der ikke er bosat eller har hjemsted i staten, ikke befinder sig i samme omstændigheder, er skattebestemmelser, som fastsætter en forskellig behandling på grundlag af bopælen eller hjemstedet, ikke i strid med DBA-Liechtensteins artikel 24, stk. 1, selv ikke, hvis dette indirekte fører til en diskriminering af udlændingen.
- 20 Diskrimineringsforbuddet finder ikke anvendelse, hvis den tyske lovgiver – som i den foreliggende sag – fastsætter skattemæssige begunstigelser for selskaber, hvis ledelse eller hjemsted ligger i det tyske indland, mens selskaber med hjemsted og ledelse i udlandet udelukkes fra denne begunstigelse, uafhængigt af, hvilken lovgivning de er oprettet i henhold til (jf. Hessisches FG, dom af 7.3.2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930; Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, herefter »BFH«), dom af 3.8.1983 II R 20/80, BStBl II 1984, 9, og den deri nævnte retspraksis).

### ***Det præjudicielle spørgsmål***

- 21 Det er imidlertid muligt, at sagsøgeren direkte kan påberåbe sig de frie kapitalbevægelser, som er sikret i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (herefter »EØS«). De frie kapitalbevægelser følger af EØS-aftalens artikel 40 sammenholdt med bilag XII samt af artikel 63 TEUF og artikel 65 TEUF.

- 22 I forhold til medlemmerne af EØS gælder de grundlæggende friheder frie varebevægelser, fri bevægelighed for personer, fri bevægelighed for tjenesteydelser og frie kapitalbevægelser i henhold til EØS-aftalen uden begrænsninger (jf. EØS-aftalens artikel 1, stk. 2). Desuden fastsætter EØS-aftalens artikel 6, at aftalen skal fortolkes i overensstemmelse med EU-retten. Det påhviler Domstolen at overvåge, at EØS-aftalens bestemmelser bliver fortolket ensartet inden for medlemsstaterne (jf. Schwenke/Hardt i Wassermeyer, DBA, Band I, Loseblatt, udgave september 2023, MA Vor 1, nr. 102, med mange henvisninger til retspraksis; jf. også Domstolens dom af 23.9.2003, Ospelt og Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493, samt af 8.11.2012, Kommissionen mod Finland, C- 342/10, EU:C:2012:688).
- 23 EØS-aftalens artikel 40 fastsætter, at der inden for rammerne af denne aftales bestemmelser ikke må være restriktioner for kapitalbevægelser mellem de kontraherende parter, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i EF-medlemsstater eller EFTA-stater, ligesom der ikke må udøves nogen forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse. Supplerende henviser bilag XII til EØS-aftalen til direktiv 88/361.
- 24 En definition af begrebet »kapitalbevægelser« findes hverken i EØS-aftalen, de europæiske traktater eller direktiv 88/361. Direktiv 88/361 tilkendes dog henvisningskarakter for definitionen af dette begreb (jf. Domstolens dom af 28.9.2006, Kommissionen mod Nederlandene, C- 282/04 og C- 283/04, EU:C:2006:608).
- 25 I bilag I til direktiv 88/361 nævnes i afsnit XI (»Kapitalbevægelser af personlig karakter«) gaver og legater, hvilket taler for, at gaver og legater principielt er omfattet af de frie kapitalbevægelers beskyttelsesområde (jf. Domstolens dom af 16.6.2011, Kommissionen mod Østrig, C-10/10, EU:C:2011:399 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Desuden har Domstolen allerede flere gange udtalt, at den skattemæssige behandling af gaver, der skænkes som et pengebeløb, fast ejendom eller løsøre, også er omfattet af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, med undtagelse af tilfælde hvor de afgørende elementer er begrænset til en enkelt medlemsstat (jf. Domstolens dom af 22.4.2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216). Dette omfatter stifterens første kapitalindskud i fonden ved dens stiftelse (jf. Domstolens dom af 17.9.2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Da Fyrstendømmet Liechtenstein er medlem af EØS, gælder ovennævnte bestemmelser over for Fyrstendømmet Liechtenstein og følgelig også over for sagsøgeren som en fond efter liechtensteinsk ret. Den i den foreliggende sag omtvistede gave fra stifteren, som har bopæl i indlandet, til sagsøgeren, hvis hjemsted og ledelse er i Liechtenstein, overskrider en medlemsstats grænser og

skal ikke anses for en rent national hændelse, således at beskyttelsesområde for de frie kapitalbevægelser finder anvendelse for dette indskud.

- 28 Det følger af EØS-aftalens artikel 40, at de regler, der forbyder restriktioner for kapitalbevægelser og forskelsbehandling, som bestemmelserne omtaler – med hensyn til relationerne mellem de stater, der er parter i EØS-aftalen – er identiske med de regler, der i EU-retten gælder for relationerne mellem medlemsstaterne. Når begrænsninger af de frie kapitalbevægelser mellem statsborgere i stater, der er parter i EØS-aftalen, skal vurderes i henhold til aftalens artikel 40 og bilag XII, har disse bestemmelser følgelig samme retlige indhold som bestemmelserne i artikel 63 TEUF (jf. Domstolens dom af 23.9.2003, Ospelt og Schlössle Weissenberg, C- 452/01, EU:C:2003:493, af 11.6.2009, Kommissionen mod Nederlandene, C- 521/07, EU:C:2009:360, og af 28.10.2010, Établissements Rimbaud, C- 72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Artikel 63, stk. 1, TEUF indeholder ifølge Domstolens faste praksis et generelt forbud mod restriktioner af kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne. Blandt de foranstaltninger, som udgør restriktioner for kapitalbevægelserne og derfor er forbudt i henhold til denne artikel, hører foranstaltninger, som kan afholde ikke-hjemmehørende personer fra at foretage investeringer i en medlemsstat, eller sådanne, der kan afholde personer, der er hjemmehørende i denne medlemsstat, fra at foretage investeringer i andre stater.
- 30 Dette omfatter også foranstaltninger, som medfører en formindskelse af værdien af den gave, som er givet af en person, der har bopæl i en anden medlemsstat end i den medlemsstat, hvori de pågældende formueaktiver befinder sig, og som pålægger disse formueaktiver gaveafgift (jf. dom af 22.4.2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, og af 4.9.2014, Kommissionen mod Tyskland, C- 211/13, EU:C:2014:2148 og den deri nævnte retspraksis).
- 31 Deraf følger, at nationale gaveafgiftsregler altid er til hinder for de frie kapitalbevægelser, hvis udenlandske aktiver på grund af manglende fradragsmulighed for belastninger eller af formelle grunde, f.eks. kortere forældelsesfrister, værdiansættes mindre gunstigt henholdsvis højere end indenlandske aktiver, eller hvis hjemmehørende som ubegrænset skattepligtige på grund af højere fribeløb eller lavere skattesatser skal betale mindre skat af tilsvarende erhvervelser end begrænset skattepligtige (jf. Hessisches FG, dom af 7.3.2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 32 I den foreliggende sag giver bestemmelsen i ErbStG's § 15, stk. 2, første punktum, en ret til nedsat beskatning, når en hjemmehørende opretter en familiefond med hjemsted i indlandet, idet der kan fradrages et større fribeløb fra beskatningsgrundlaget og anvendes en lavere skattesats.
- 33 Bestemmelsen indebærer således, at en gave til en fond med hjemsted og ledelse i Liechtenstein, hvis begunstigede – som i den foreliggende sag – udelukkende består af efterkommere i lige linje, i Tyskland er underlagt en højere gaveafgift,

end det ville være tilfældet, hvis den pågældende gave var blevet givet til en fond med hjemsted i Tyskland.

- 34 Dermed råder en indenlandsk fond i forhold til fonde med hjemsted i udlandet – under i øvrigt ens omstændigheder – varigt over større finansielle midler. En sådan likviditetsmæssig ulempe, der opstår i en grænseoverskridende situation, udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser (jf. dom af 17.9.2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 35 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt denne begrænsning af de frie kapitalbevægelser som følge af ErbStG's § 15, stk. 2, første punktum, kan være begrundet i henhold til EU-retten (jf. dom af 11.6.2009, Kommissionen mod Nederlandene, C- 521/07, EU:C:2009:360).
- 36 I henhold til artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF griber artikel 63 TEUF ikke ind i medlemsstaternes ret til at anvende de relevante bestemmelser i deres skattelovgivning, som sonderer imellem skatteydere, hvis situation er forskellig med hensyn til deres bopælssted eller med hensyn til det sted, hvor deres kapital er investeret. Denne bestemmelse skal som en undtagelse fra det grundlæggende princip om de frie kapitalbevægelser fortolkes strengt (jf. Domstolens dom af 17.1.2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20, af 11.9.2008, Eckelkamp m.fl., C- 11/07, EU:C:2008:489, af 11.9.2008, Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490, af 22.4.2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, samt af 21.6.2018, Fidelity Funds m.fl., C- 480/16, EU:C:2018:480).
- 37 Domstolen har derfor fastslået, at der skal sondres mellem den forskellige behandling, der er tilladt ifølge artikel 65, stk. 1, litra a), TEUF, og den forskelsbehandling, der er forbudt ifølge artikel 65, stk. 3, TEUF. Det er en betingelse for at anse en national skattelovgivning for at være forenelig med traktatens bestemmelser om frie kapitalbevægelser, at den forskellige behandling, der følger heraf, vedrører situationer, der ikke er objektivt sammenlignelige, eller at den er begrundet i et tvingende alment hensyn (jf. Domstolens dom af 7.9.2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, af 22.4.2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216, af 21.6.2018, Fidelity Funds m.fl., C- 480/16, EU:C:2018:480, samt af 17.3.2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C- 545/19, EU:C:2022:193).
- 38 Beskatningen af overførsel af aktiver på grundlag af en stiftelsesforretning i henhold til ErbStG's § 7, stk. 1, nr. 8, omfatter såvel indenlandske fonde som den oprettelse af en liechtensteinsk fond, som er sket i den foreliggende sag. Dermed er situationerne objektivt sammenlignelige (således også Hessisches FG, dom af 7.3.2019 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 39 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt der foreligger tvingende almene hensyn, som kan begrunde en begrænsning af de frie kapitalbevægelser ved ErbStG's § 15, stk. 2, første punktum.
- 40 Som et tvingende alment hensyn betragtes bl.a. nødvendigheden af at sikre sammenhængen i skattesystemet. For at et anbringende, der bygger på en sådan



begrundelse, kan tages til følge, skal det dog ifølge Domstolens praksis være fastslået, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (jf. Domstolens dom af 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant, C- 9/02, EU:C:2004:138, af 7.9.2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484, af 16.12.2021, UBS Real Estate, C- 478/19 og C- 479/19, EU:C:2021:1015, samt af 27.4.2023, L Fund, C- 537/20, EU:C:2023:339).

- 41 Domstolen har anerkendt hensynet til at sikre sammenhængen i skattesystemet, hvis udformningen af de pågældende skatteregler følger en logisk symmetri, nemlig en direkte personel og materiel sammenhæng mellem de to omtvistede skatteregler, og udgør hinandens logiske modstykke (jf. Domstolens dom af 23.10.2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C- 157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Desuden skal en sådan national ordning være egnet til at nå det tilsigtede mål og må ikke gå videre end nødvendigt for at virkeliggøre det mål, som forfølges med den omhandlede lovgivning (jf. i denne retning Domstolens dom af 17.10.2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662, af 4.9.2014, Kommissionen mod Tyskland, C- 211/13, EU:C:2014:2148, og af 26.5.2016, Kommissionen mod Grækenland, C- 244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Spørgsmålet er, om disse betingelser er opfyldt for så vidt angår ErbStG's § 15, stk. 2, første punktum, og ErbStG's § 1, stk. 1, nr. 4.
- 44 For at kunne bedømme de mål, der forfølges med de omtvistede bestemmelser, er det nødvendigt først at se på tilblivelsen af skattetrinsprivilegiet i ErbStG's § 15, stk. 2, første punktum, og den såkaldte erstatningsarveafgift i henhold til ErbStG's § 1, stk. 1, nr. 4.
- 45 De to bestemmelser blev indført samtidig ved en reformlov i 1974. Tilblivelsen viser, at lovgiver lagde til grund, at de fordele, som skattetrinsprivilegiet giver, kompenseres af ulemperne ved erstatningsarveafgiften. Lovgivers mål med at indføre erstatningsarveafgiften var at ligestille fondskonstruktioner med det naturlige arvefald for så vidt angår arveafgiften ved hjælp af en regelmæssigt tilbagevendende beskatning. Dette kunne lovgiver imidlertid kun fastsætte for indenlandske familiefonde. For så vidt angår udenlandske familiefonde havde og har den tyske lovgiver ikke mulighed for at opkræve arveafgift.
- 46 På denne baggrund er det den forelæggende rets opfattelse, at det var lovgivers hensigt kun at begunstige de indenlandske familiefonde, som senere ville være underlagt den regelmæssigt tilbagevendende beskatning (jf. ErbStG's § 1, stk. 1, nr. 4), ved deres oprettelse.
- 47 Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt denne målsætning for lovgiver er tilstrækkeligt til at bekræfte den direkte personlige og materielle sammenhæng mellem skattetrinsprivilegiet og erstatningsarveafgiften, som ifølge Domstolen er en betingelse for at lægge skattesystemets sammenhæng til grund.

- 48 Det kan navnlig tale imod dette, at det på grund af den forholdsvis lange periode på 30 år ikke nødvendigvis er alle indenlandske familiefonde, der fortsat eksisterer i denne periode, og at fondens aktiver kan ændre sig uforudsigeligt inden for denne periode.
- 49 På grund af denne uvished om den senere beskatning af familiefonden både med hensyn til grundlaget og størrelsen er den forelæggende ret i tvivl om, om denne beskatning kan anses for det logiske modstykke til begunstigelsen ved oprettelsen af familiefonden.
- 50 For den forelæggende ret fremgår der heller ikke andre tvingende almene hensyn som omhandlet i artikel 65, stk. 2, TEUF, der objektivt vil kunne begrunde en restriktion.

ARBEJDSDOKUMENT