

**Zadeva C-142/24**

**Povzetek predloga za sprejetje predhodne odločbe v skladu s členom 98(1)  
Poslovnika Sodišča**

**Datum vložitve:**

23. februar 2024

**Predložitveno sodišče:**

Finanzgericht Köln (Nemčija)

**Datum predložitvene odločbe:**

30. november 2023

**Tožeča stranka:**

Familienstiftung

**Tožena stranka:**

Finanzamt Köln-West

---

**Predmet postopka v glavni stvari**

Razlaga člena 40 Sporazuma EGP v zvezi z obdavčitvijo prenosa premoženja med živimi na tujo ustanovo

**Predmet in pravna podlaga predloga za sprejetje predhodne odločbe**

Razlaga prava Unije, člen 267 PDEU, zlasti

Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru (v nadaljevanju: Sporazum EGP)

**Vprašanje za predhodno odločanje**

Ali je treba člen 40 Sporazuma o Evropskem gospodarskem prostoru (Sporazum EGP) z dne 2. maja 1992 razlagati tako, da nasprotuje nacionalni ureditvi države članice o pobiranju davka na dediščine in darila, v skladu s katero se pri obdavčitvi prenosa premoženja z ustanovitvijo ustanove s pravnim poslom med živimi na tujo ustanovo uporabi najvišji davčni razred III tudi v primeru, če je

ustanova ustanovljena predvsem v interesu družine ali določenih družin (družinska ustanova), medtem ko se v primerljivem primeru pri nacionalni družinski ustanovi davčni razred določi glede na sorodstveno razmerje med najbolj oddaljenim upravičencem na podlagi akta o ustanovitvi in darovalcem (ustanoviteljem), kar za nacionalno družinsko ustanovo pomeni uporabo ugodnejših davčnih razredov I ali II.

### **Navedene določbe prava Unije**

PDEU, zlasti člen 267, drugi odstavek, člen 63, člen 65(1)(a) in člen 65(3)

Sporazum o Evropskem gospodarskem prostoru, zlasti člen 1(2), člen 6, člen 40 in Priloga XII

Direktiva Sveta 88/361/EGS z dne 24. junija 1988 o izvajanju člena 67 Pogodbe (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 10, zvezek 1, str. 10) (v nadaljevanju: Direktiva 88/361), zlasti naslov XI Priloge I

### **Navedene nacionalne določbe**

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 (zakon o sporazumu z dne 17. novembra 2011 med Zvezno republiko Nemčijo in Kneževino Lihtenštajn o preprečevanju dvojnega obdavčevanja in davčnih utaj na področju davkov od dohodka in od premoženja z dne 5. decembra 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 (sporazum z dne 17. novembra 2011 med Zvezno republiko Nemčijo in Kneževino Lihtenštajn o preprečevanju dvojnega obdavčevanja in davčnih utaj na področju davkov od dohodka in od premoženja, v nadaljevanju: sporazum z Lihtenštajnom o izogibanju dvojnega obdavčevanja), zlasti člen 2, člen 3(1) in člen 24(6)

Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (zakon o davku na dediščine in darila) v različici Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG) vom 7.12.2011 (zakon o prenosu Direktive 2010/24/EU in spremembi davčnih predpisov z dne 7. decembra 2011, v nadaljevanju: ErbStG), zlasti člen 1(1), točka 2, člen 7(1), točka 8, člen 10(1), člen 15(1), točki 2 in 3, člen 15(2), prvi stavek, člen 16(1), točki 3 in 7, ter člen 19(1)

**Povzetek dejanskega stanja in postopka**

- 1 Tožeča stranka je družinska ustanova s pravno sposobnostjo, ki ima sedež in upravo v Z, Kneževina Lihtenštajn. Leta 2014 jo je v skladu z lihtenštajnskim pravom ustanovila ustanoviteljica v Lihtenštajnu.
- 2 Ustanoviteljica prebiva v Nemčiji in je tudi ob ustanovitvi ustanove prebivala v Nemčiji. V skladu z aktom o ustanovitvi ustanove je njen namen spodbujati in podpirati skupne otroke ustanoviteljice in njenega pokojnega zakonca. Upravičenci ustanove so ustanoviteljica ter otroci ustanoviteljice in njihovi otroci.
- 3 Ustanoviteljica je ob ustanovitvi ustanove tožeči stranki zagotovila začetno premoženje. V skladu z upoštevnimi določbami akta o ustanovitvi ustanove je lahko tožeča stranka prosto razpolagala s premoženjem, ki je bilo preneseno nanjo. Ustanoviteljica pa ni imela več pravice do razpolaganja s premoženjem. Prav tako ni imela možnosti zahtevati vrnitve premoženja v celoti ali delno. Tožeča stranka v zvezi s tem ni bila podvržena nikakršnim navodilom ustanoviteljice.
- 4 Tožeča stranka je z dopisom z dne 16. aprila 2015 toženi Finanzamt (davčni urad, Nemčija) obvestila o ustanovitvi ustanove in predložila davčni obračun v zvezi z davkom na darila. Ustanova naj bi bila ustanovljena predvsem v interesu družine ustanoviteljice, tako da naj bi bilo treba v skladu s členom 15(2) ErbStG pri obdavčitvi upoštevati sorodstveno razmerje med najbolj oddaljenim upravičencem po ustanovni listini in ustanoviteljico (tako imenovani „privilegij davčnega razreda“).
- 5 Pridržek iz člena 15(2), prvi stavek, ErbStG v zvezi s privilegijem davčnega razreda, da mora biti družinska ustanova ustanovljena „na nacionalnem ozemlju“, naj ne bi bil upošteven zaradi neupravičene kršitve prostega pretoka kapitala v smislu člena 40 Sporazuma EGP. Po mnenju tožeče stranke otroci ustanoviteljice v skladu s členom 15(1), točki 2 in 3, ErbStG spadajo v davčni razred I. Davčna stopnja, ki se uporabi, naj bi v skladu s členom 19(1) ErbStG znašala 19 %.
- 6 Toženi davčni urad je z odločbo z dne 22. novembra 2018 določil davek na darila za [...] 2014 v znesku [...] EUR. V zvezi s tem ni upošteval sorodstvenega razmerja med upravičenci in ustanoviteljico, temveč je upošteval, da je šlo za obdavčljivo pridobitev (člen 10(1) ErbStG) v znesku [...] EUR. Uporabil je davčni razred III, tako da je od vrednosti pridobitve v višini [...] EUR odštel le olajšavo v višini [...] EUR (člen 16(1), točka 7, ErbStG) in uporabil 30-odstotno davčno stopnjo (člen 19(1) ErbStG).
- 7 Tožeča stranka je 19. decembra 2018 zoper to odločbo vložila ugovor. Toženi davčni urad je ugovor z odločbo o ugovoru z dne 6. januarja 2021 zavrnil kot neutemeljen.
- 8 Tožeča stranka s tožbo, vloženo 5. februarja 2021, vztraja pri zahtevi za neposredno uporabo privilegija davčnega razreda iz člena 15(2), prvi stavek,

ErbStG. Pri tem se sklicuje zlasti na dejstvo, da gre za omejitev prostega pretoka kapitala, ki ni utemeljena.

- 9 Toženi davčni urad nasprotuje tožbi.

### **Povzetek obrazložitve predloga za sprejetje predhodne odločbe**

- 10 Predložitev zadeve Sodišču Evropske unije (v nadaljevanju: Sodišče) se v skladu s členom 267, drugi odstavek, PDEU zahteva zato, ker se v obravnavanem sporu postavlja vprašanje, kako je treba razumeti prosti pretok kapitala (člen 40 Sporazuma EGP), in ker je odločitev odvisna od odgovora na vprašanje za predhodno odločanje.
- 11 Predložitveno sodišče meni, da je Sodišče pristojno, ker je Sporazum EGP sestavni del pravnega reda Unije in ker se spor nanaša na obdavčitev transakcije med državljani držav pogodbenic tega sporazuma (glej sodbo Sodišča z dne 28. oktobra 2010, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, točka 19 in navedena sodna praksa).
- 12 Predložitveni senat dvomi o tem, ali je združljivo s členom 40 Sporazuma EGP, da se pri ustanovitvi družinske ustanove v tujini vedno upošteva najvišji davčni razred III, medtem ko se v primerljivem primeru pri nacionalni družinski ustanovi davčni razred določi glede na sorodstveno razmerje upravičenca, ki je skladno z ustanovno listino najbolj oddaljen od darovalca (ustanovitelja), kar za nacionalno družinsko ustanovo pomeni uporabo ugodnejših davčnih razredov I ali II.
- 13 Če ta prednost, ki jo imajo nacionalne družinske ustanove pri določitvi davčnega razreda, ne bi bila združljiva s pravom Unije, bi bila obravnavana tožba uspešna, saj bi se v tem primeru upoštevalo sorodstveno razmerje med upravičenci tožeče stranke in ustanoviteljico.
- 14 Če bi se tožeča stranka lahko neposredno sklicevala na člen 40 Sporazuma EGP, bi bilo treba v skladu s tem pri obdavčitvi ustanovitve ustanove upoštevati privilegij davčnega razreda iz člena 15(2), prvi stavek, ErbStG. Ker so upravičenci, ki so najbolj oddaljeni od ustanoviteljice, njeni vnuki, bi se za namene obdavčitve uporabil davčni razred I (člen 15(1), točka 3, ErbStG); za obdavčljivo pridobitev, ki ostane po odbitku olajšave, bi bilo treba uporabiti 19-odstotno davčno stopnjo (člen 19 ErbStG).

### ***Presoja spora na podlagi nacionalnega prava***

- 15 Z vidika nacionalnega prava sta odločba o odmeri davka na dediščine z dne 22. novembra 2018 in odločba o ugovoru v zvezi s tem z dne 6. januarja 2021 pravilni. Ker je tožeča stranka tuja ustanova – s sedežem v Lihtenštajnu –, se tako imenovani privilegij davčnega razreda v skladu s členom 15(2), prvi stavek, ErbStG ne uporablja. Tožbo bi bilo zato treba zavrniti.

- 16 V skladu s členom 15(1) ErbStG je treba pridobitev tožeče stranke, ki je obdavčljiva na podlagi člena 7(1), točka 8, ErbStG, obdavčiti v davčnem razredu III. Davčna razreda I in II se ne uporabita. Člen 15(2), prvi stavek, ErbStG, v skladu s katerim je treba pri ustanovah, ki so ustanovljene predvsem v interesu družine ali nekaterih družin (družinska ustanova), za določitev davčnega razreda upoštevati sorodstveno razmerje med najbolj oddaljenim upravičencem po ustanovni listini in darovalcem (ustanoviteljem), se v obravnavanem sporu ne uporablja.
- 17 Res je, da ni sporno, da je tožeča stranka v skladu z namenom njene ustanovitve in aktom o ustanovitvi družinska ustanova (glej sodbo Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče v Hessnu, Nemčija) z dne 7. marca 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, točka 930 in tam navedena sodna praksa). Vendar je uporaba privilegirane ureditve iz člena 15(2), prvi stavek, ErbStG v skladu z veljavnim nacionalnim pravom v obravnavanem primeru izključena, ker tožeča stranka kot lihtenštajnska ustanova, ustanovljena v skladu z lihtenštajnskim pravom s sedežem in upravo v Z, ni bila ustanovljena na nacionalnem ozemlju.
- 18 Drugačna presoja pri uporabi nacionalnega prava ne izhaja niti iz načela prepovedi diskriminacije iz člena 24(1) sporazuma z Lihtenštajnom o izogibanju dvojnega obdavčevanja.
- 19 Načelo prepovedi diskriminacije iz člena 24(1) sporazuma z Lihtenštajnom o izogibanju dvojnega obdavčevanja, katerega področje uporabe zajema tudi pravne osebe, prepoveduje manj ugodno obravnavanje tujcev v primerjavi z državljani v enakem položaju. Načelo prepovedi diskriminacije je torej treba razlikovati od načeloma dopustnega davčnega razlikovanja glede na davčno rezidentstvo ali razlikovanja med neomejeno in omejeno davčno obveznostjo. Ker člen 24(1) sporazuma z Lihtenštajnom o izogibanju dvojnega obdavčevanja pojem „v enakem položaju“ opredeljuje tako, da davčni zavezanec, ki je rezident države, in davčni zavezanec, ki ni rezident te države, nista v enakem položaju, davčne določbe, ki določajo različno obravnavanje na podlagi davčnega rezidentstva, niso v nasprotju s členom 24(1) sporazuma z Lihtenštajnom o izogibanju dvojnega obdavčevanja, tudi če to posredno povzroča diskriminacijo tujcev.
- 20 Načelo prepovedi diskriminacije se ne uporablja, kadar nemški zakonodajalec, kot v obravnavanem sporu, določa davčne ugodnosti za pravne osebe zasebnega prava, ki imajo upravo ali sedež na nemškem ozemlju, medtem ko iz te ugodnosti izključuje pravne osebe zasebnega prava, ki imajo sedež in upravo v tujini, ne glede na pravo, na podlagi katerega so bile ustanovljene (glej sodbo Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče v Hessnu) z dne 7. marca 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, točka 930; sodba BFH (zvezno finančno sodišče, Nemčija) z dne 3. avgusta 1983, II R 20/80, BStBl. II 1984, točka 9 in tam navedena sodna praksa).

*Vprašanje za predhodno odločanje*

- 21 Vendar je mogoče, da se lahko tožeča stranka uspešno sklicuje neposredno na prost pretok kapitala, ki se zagotavlja v Evropskem gospodarskem prostoru (v nadaljevanju: EGP). Ta izhaja iz člena 40 Sporazuma EGP v povezavi z njegovo Prilogo XII ter členov 63 in 65 PDEU.
- 22 Za članice EGP se brez omejitev uporabljajo temeljne svoboščine iz Sporazuma EGP o prostem pretoku blaga, gibanja oseb, pretoku storitev in kapitala (glej člen 1(2) Sporazuma EGP). Poleg tega člen 6 Sporazuma EGP določa razlago tega sporazuma v skladu s pravom Unije. Sodišče mora zagotoviti, da se določbe Sporazuma EGP v državah članicah razlagajo enotno (glej Schwenke/Hardt v Wassermeyer, DBA, zvezek I, prosti list, stanje septembra 2023, MA predgovor 1, točka 102, z velikim številom sklicevanj na sodno prakso; glej tudi sodbi Sodišča z dne 23. septembra 2003, Ospelt in Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493, in z dne 8. novembra 2012, Komisija/Finska, C-342/10, EU:C:2012:688).
- 23 Člen 40 Sporazuma EGP določa, da v okviru določb tega sporazuma med pogodbenicami ni omejitev pretoka kapitala, ki pripada osebam s prebivališčem v državah članicah ES ali državah Efte, ter nikakršne diskriminacije na podlagi državljanstva ali kraja prebivališča teh strank ali kraja naložbe tega kapitala. Priloga XII k Sporazumu EGP dodatno napotuje na Direktivo 88/361.
- 24 Niti v Sporazumu EGP, niti v evropskih pogodbah, niti v Direktivi 88/361 ni opredelitve pojma „pretok kapitala“. Vendar pa Direktiva 88/361 nakazuje opredelitev tega pojma (glej sodbo Sodišča z dne 28. septembra 2006, Komisija/Nizozemska, C-282/04 in C-283/04, EU:C:2006:608).
- 25 V Prilogi I k Direktivi 88/361 so v delu XI („Osebni pretoki kapitala“) navedeni darila in dotacije, kar govori v prid načelni vključitvi daril in dotacij na področje varstva prostega pretoka kapitala (glej sodbo Sodišča z dne 16. junija 2011, Komisija/Avstrija, C-10/10, EU:C:2011:399, in tam navedena sodna praksa).
- 26 Poleg tega je Sodišče že večkrat razsodilo, da davčno obravnavanje daril spada na področje prostega pretoka kapitala, ne glede na to, ali gre pri donaciji za denar, premičnine ali nepremičnine. Izključeni so le primeri, v katerih so temeljni elementi omejeni na eno samo državo članico (glej sodbo Sodišča z dne 22. aprila 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216). To vključuje tudi primer, ko ustanovitelj zagotovi začetno premoženje ustanove ob njeni ustanovitvi (glej sodbo Sodišča z dne 17. septembra 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612).
- 27 Ker je Kneževina Lihtenštajn članica EGP, se zgoraj navedene določbe uporabljajo za Kneževino Lihtenštajn in posledično tudi za tožečo stranko kot ustanovo po lihtenštajnskem pravu. Sporna donacija ustanoviteljice s sedežem na nacionalnem ozemlju tožeči stranki s sedežem in upravo v Lihtenštajnu ni omejena na eno samo državo članico in je ni mogoče obravnavati kot povsem

nacionalno transakcijo, zato zagotovitev začetnega premoženja spada na področje uporabe varstva, ki se zagotavlja v zvezi s prostim pretokom kapitala.

- 28 Iz člena 40 Sporazuma EGP je razvidno, da so v njem določena pravila, ki prepovedujejo omejitve pretoka kapitala in diskriminacijo v razmerjih med državami pogodbenicami Sporazuma EGP, enaka pravilom, ki jih pravo Unije določa za razmerja med državami članicami. Če je torej treba omejitve prostega pretoka kapitala med državljani držav pogodbenic Sporazuma EGP presojati glede na njegov člen 40 in Prilogo XII k temu sporazumu, imajo te določbe enak pravni pomen kot določbe člena 63 PDEU (glej sodbe Sodišča z dne 23. septembra 2003, Ospelt in Schlössle Weissenberg, C-452/01, EU:C:2003:493; z dne 11. junija 2009, Komisija/Nizozemska, C-521/07, EU:C:2009:360, in z dne 28. oktobra 2010, Établissements Rimbaud, C-72/09, EU:C:2010:645).
- 29 V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča člen 63(1) PDEU na splošno prepoveduje omejitve pretoka kapitala med državami članicami. Ukrepi, ki so s to določbo prepovedani, ker omejujejo pretok kapitala, obsegajo ukrepe, ki bi lahko nerezidente odvrčali od naložb v državi članici ali ki bi lahko rezidente te države članice odvrčali od naložb v drugih državah.
- 30 Tak ukrep je tudi obdavčitev darila, če se predmet darila nahaja v eni državi članici, darovalec pa je rezident druge države članice, saj obdavčitev povzroči zmanjšanje vrednosti darila (glej sodbi z dne 22. aprila 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, in z dne 4. septembra 2014, Komisija/Nemčija, C-211/13, EU:C:2014:2148 in navedena sodna praksa).
- 31 Iz tega sledi, da nacionalne določbe na področju davka na darila nasprotujejo prostemu pretoku kapitala vsakič, ko se zaradi neobstoja možnosti odbitka stroškov ali zaradi formalnih razlogov, kot so krajši zastaralni roki, premoženje v tujini oceni manj ugodno oziroma višje od nacionalnega premoženja ali kadar morajo rezidenti kot neomejeni davčni zavezanci zaradi višjih olajšav ali nižjih davčnih stopenj plačati nižji davek na enake pridobitve kot omejeni davčni zavezanci (glej sodbo Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče v Hessnu) z dne 7. marca 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, točka 930).
- 32 V obravnavanem sporu ureditev iz člena 15(2), prvi stavek, ErbStG daje pravico do znižane obdavčitve, če rezident ustanovi družinsko ustanovo, ki ima sedež na nacionalnem ozemlju, tako da se za davčno osnovo uporabi višja olajšava in se izračuna nižja davčna stopnja.
- 33 Posledica te ureditve je torej, da je donacija ustanovi s sedežem in upravo v Lihtenštajnu, katere upravičenci so, kot v sporu, potomci v ravni črti, v Nemčiji obdavčena z višjim davkom na darila, kot bi ga bilo treba plačati, če bi bila zadevna donacija namenjena ustanovi s sedežem v Nemčiji.
- 34 Zaradi tega ima nacionalna ustanova v primerjavi z ustanovo s sedežem v tujini – pod sicer enakimi pogoji – trajno višja finančna sredstva. Tako likvidnostno prikrajšanje, do katerega pride v čezmejnem položaju, pomeni omejitev prostega

pretoka kapitala (glej sodbo z dne 17. septembra 2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C-589/13, EU:C:2015:612).

- 35 Predložitveni senat se sprašuje, ali je ta omejitev pretoka kapitala, ki izhaja iz člena 15(2), prvi stavek, ErbStG, lahko utemeljena na podlagi prava Unije (glej sodbo z dne 11. junija 2009, Komisija/Nizozemska, C-521/07, EU:C:2009:360).
- 36 Iz člena 65(1)(a) PDEU izhaja, da člen 63 PDEU ne posega v pravice držav članic, da uporabljajo ustrezne predpise svojega davčnega prava, v katerih so različno obravnavani davčni zavezanci, ki niso v enakem položaju glede na prebivališče ali kraj, v katerem je naložen njihov kapital. To določbo je treba glede na to, da pomeni izjemo od temeljnega načela prostega pretoka kapitala, razlagati ozko (glej sodbe Sodišča z dne 17. januarja 2008, Jäger, C-256/06, EU:C:2008:20; z dne 11. septembra 2008, Eckelkamp in drugi, C-11/07, EU:C:2008:489; z dne 11. septembra 2008, Arens-Sikken, C-43/07, EU:C:2008:490; z dne 22. aprila 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216, in z dne 21. junija 2018, Fidelity Funds in drugi, C-480/16, EU:C:2018:480).
- 37 Sodišče je zato presodilo, da je treba razlikovati med različnim obravnavanjem, ki ga člen 65(1)(a) PDEU dopušča, in diskriminacijo, ki je s členom 65(3) PDEU prepovedana. Da bi se nacionalna davčna zakonodaja lahko štela za združljivo z določbami PDEU, ki se nanašajo na prosti pretok kapitala, pa je potrebno, da se različno obravnavanje, ki je posledica te zakonodaje, nanaša na položaje, ki objektivno niso primerljivi, ali pa da je upravičeno z nujnimi razlogi v splošnem interesu (glej sodbe Sodišča z dne 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484; z dne 22. aprila 2010, Mattner, C-510/08, EU:C:2010:216; z dne 21. junija 2018, Fidelity Funds in drugi, C-480/16, EU:C:2018:480, in z dne 17. marca 2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C-545/19, EU:C:2022:193).
- 38 Obdavčljivost prenosa premoženja z ustanovitvijo ustanove s pravnim poslom v skladu s členom 7(1), točka 8, ErbStG zajema tako nacionalne ustanove kot tudi ustanovitev lihtenštajnske ustanove v obravnavanem sporu. Dejansko stanje v obeh primerih je tako objektivno primerljivo (tako tudi v sodbi Hessisches Finanzgericht (finančno sodišče v Hessnu) z dne 7. marca 2019, 10 K 541/17, EFG 2019, točka 930).
- 39 Predložitveno sodišče dvomi, da obstajajo nujni razlogi v splošnem interesu, ki upravičujejo omejitev prostega pretoka kapitala na podlagi člena 15(2), prvi stavek, ErbStG.
- 40 Nujni razlog v splošnem interesu je med drugim potreba po zagotovitvi doslednosti davčnega sistema. Da bi bilo mogoče sprejeti trditev, ki temelji na tem razlogu, je v skladu s sodno prakso Sodišča potrebna neposredna povezava med zadevno davčno ugodnostjo in izravnavo te ugodnosti z davčno dajatvijo (glej sodbe Sodišča z dne 11. marca 2004, de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, EU:C:2004:138; z dne 7. septembra 2004, Manninen, C-319/02, EU:C:2004:484;



z dne 16. decembra 2021, UBS Real Estate, C-478/19 in C-479/19, EU:C:2021:1015, in z dne 27. aprila 2023, L Fund, C-537/20, EU:C:2023:339).

- 41 Sodišče je priznalo, da obstaja nujnost zagotovitve doslednosti davčnega sistema, kadar oblikovanje zadevnih davčnih ureditev ustreza simetrični logiki, in sicer da med spornima davčnima ureditvama obstaja neposredna, osebna in stvarna povezava ter da se smiselno dopolnjujeta (glej sodbo Sodišča z dne 23. oktobra 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Poleg tega mora biti taka nacionalna ureditev primerna za zagotovitev uresničitve zastavljenega cilja in ne sme presegati tega, kar je nujno za njegovo uresničitev (glej v tem smislu sodbe Sodišča z dne 17. oktobra 2013, Welte, C-181/12, EU:C:2013:662; z dne 4. septembra 2014, Komisija/Nemčija, C-211/13, EU:C:2014:2148, in z dne 26. maja 2016, Komisija/Grčija, C-244/15, EU:C:2016:359).
- 43 Vprašljivo je, ali so ti pogoji v zvezi s členom 15(2), prvi stavek, ErbStG in členom 1(1), točka 4, ErbStG izpolnjeni.
- 44 Da bi bilo mogoče presoditi cilj spornih določb, je treba najprej preučiti zgodovino nastanka privilegija davčnega razreda iz člena 15(2), prvi stavek, ErbStG in nadomestnega davka na dediščine iz člena 1(1), točka 4, ErbStG.
- 45 Obe določbi, kot se sedaj glasita, sta bili uvedeni hkrati z reformnim zakonom iz leta 1974. Iz zgodovine nastanka je razvidno, da je zakonodajalec izhajal iz načela, da se prednosti, ki jih zagotavlja privilegij davčnega razreda, izravnajo s slabostmi nadomestnega davka na dediščine. Z uvedbo nadomestnega davka na dediščine je zakonodajalec zasledoval cilj, da se konstrukcije, ki vključujejo ustanove, pri obdavčitvi dediščine izenačijo z naravnim dedovanjem z redno obdavčitvijo. Vendar je to lahko uredil le za nacionalne družinske ustanove. Kar zadeva tuje družinske ustanove, nemški zakonodajalec ni imel in nima možnosti pobiranja nadomestnega davka na dediščine.
- 46 V zvezi s tem predložitveni senat meni, da je bil namen zakonodajalca ta, da se prednost ob njihovi ustanovitvi zagotovi le nacionalnim družinskim ustanovam, za katere velja redna obdavčitev (glej člen 1(1), točka 4, ErbStG).
- 47 Vendar predložitveno sodišče dvomi o tem, ali ta zakonodajni cilj zadostuje za ugotovitev obstoja neposredne, osebne in stvarne povezave med privilegijem davčnega razreda in nadomestnim davkom na dediščine, ki ga Sodišče zahteva za domnevo skladnosti.
- 48 Proti temu bi lahko govorilo zlasti dejstvo, da zaradi razmeroma dolgega 30-letnega obdobja ni nujno, da vsaka nacionalna družinska ustanova obstaja toliko časa, in da se premoženje ustanove v tem obdobju lahko nepredvidljivo spremeni.

- 49 Zaradi teh negotovosti v zvezi s poznejšo obdavčitvijo družinske ustanove, tako glede davčne osnove kot glede višine davčne obveznosti, predložitveni senat dvomi, ali je tako obdavčitev mogoče šteti za logično protiutež ugodnejši obravnavi ob ustanovitvi družinske ustanove.
- 50 Predložitveni senat ne more opredeliti drugih nujnih razlogov v splošnem interesu v smislu člena 65(2) PDEU, zaradi katerih bi bila omejitev objektivno upravičena.

DELOVNI DOKUMENT