

Asia C-142/24

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

23.2.2024

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Finanzgericht Köln (Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

30.11.2023

Kantaja:

Familienstiftung

Vastaaja:

Finanzamt Köln-West

Pääasian kohde

ETA-sopimuksen 40 artiklan tulkinta ulkomaiselle säätiölle tehdyn inter vivos -omaisuudenluovutuksen verotuksen osalta

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta; SEUT 267 artikla, erityisesti
sopimus Euroopan talousalueesta (jäljempänä ETA-sopimus)

Ennakkoratkaisukysymys

Onko Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen (ETA-sopimus) 40 artiklaa tulkittava siten, että se on esteenä jäsenvaltion kansalliselle lainsäädännölle, joka koskee perintö- ja lahjaveron kantamista ja jonka mukaan ulkomaiseen säätiöön säätiön perustamistoimen nojalla tehdyn inter vivos -luovutuksen verotuksessa sovelletaan korkeinta veroluokkaa III myös silloin, kun

säätiö on perustettu lähinnä yhden perheen tai tiettyjen perheiden edun nimissä (perhesäätiö), kun taas vastaavassa tapauksessa, kun kyseessä on kotimainen perhesäätiö, veroluokka määräytyy säätiön perustamisasiakirjan mukaisen kaukaisimman edunsaajan ja lahjoittajan (säätiön perustajan) välisen sukulaisuussuhteen perusteella, jolloin kotimaiseen perhesäätiöön sovelletaan edullisempaa veroluokkaa I tai II.

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Sopimus Euroopan unionin toiminnasta (jäljempänä SEUT), erityisesti 267 artiklan toinen kohta, 63 artikla, 65 artiklan 1 kohdan a alakohta ja 3 kohta

Sopimus Euroopan talousalueesta, erityisesti 1 artiklan 2 kohta, 6 ja 40 artikla sekä liite XII

Perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annettu neuvoston direktiivi 88/361/ETY (EYVL 1988, L 178, s. 5; jäljempänä direktiivi 88/361), erityisesti liitteessä I oleva XI kohta

Kansalliset oikeussäännöt, joihin viitataan

Tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen ja veronkierron välttämiseksi 17.11.2011 tehdystä Saksan liittotasavallan ja Liechtensteinin ruhtinaskunnan välisestä sopimuksesta 5.12.2012 annettu laki (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)

Tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen ja veronkierron välttämiseksi 17.11.2011 tehty Saksan liittotasavallan ja Liechtensteinin ruhtinaskunnan välinen sopimus (jäljempänä verosopimus), erityisesti 2 artikla, 3 artiklan 1 kohta ja 24 artiklan 6 kohta

7.12.2011 annettu perintö- ja lahjaverolaki, sellaisena kuin se on muutettuna veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä annetun direktiivin saattamisesta osaksi kansallista lainsäädäntöä ja verolakien muuttamisesta annetulla lailla (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz in der Fassung des Gesetzes zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz – BeitrRLUmsG), jäljempänä ErbStG), erityisesti 1 §:n 1 momentin 2 kohta, 7 §:n 1 momentin 8 kohta, 10 §:n 1 momentti, 15 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohta, 15 §:n 2 momentin ensimmäinen virke, 16 §:n 1 momentin 3 ja 7 kohta sekä 19 §:n 1 momentti

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kantaja on oikeuskelpoinen perhesäätiö, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto sijaitsevat Z:ssä, Liechtensteinin ruhtinaskunnassa. Säätiön perustaja perusti kyseisen säätiön vuonna 2014 Liechtensteinin oikeuden mukaan Liechtensteinissa.
- 2 Säätiön perustaja asuu Saksassa, ja hänen asuinpaikkansa oli myös säätiön perustamisajankohtana Saksassa. Säätiön perustamisasiakirjan mukaan säätiön tarkoituksena on säätiön perustajan ja hänen edesmenneen aviopuolisonsa yhteisten lasten tukeminen ja avustaminen. Säätiön edunsaajia ovat säätiön perustaja sekä säätiön perustajan lapset ja heidän lapsensa.
- 3 Säätiön perustaja siirsi kantajalle säätiön perustamisen yhteydessä omaisuutta kantajan pääoman muodostamiseksi. Säätiön perustamisasiakirjaan sisältyvien asiaa koskevien määräysten mukaan kantaja saattoi määrätä vapaasti sille siirretystä omaisuudesta. Säätiön perustajalla ei sitä vastoin ollut enää oikeutta määrätä kyseisestä omaisuudesta. Hänellä ei myöskään ollut mahdollisuutta vaatia omaisuuden takaisin siirtämistä kokonaan tai osittain. Kantaja ei ottanut tältä osin vastaan säätiön perustajalta määräyksiä.
- 4 Kantaja ilmoitti 16.4.2015 päivätyllä kirjeellä edellä kuvatusta menettelystä vastaajana olevalle Finanzamtille (veroviranomainen) ja jätti lahjaveroa koskevan veroilmoituksen. Säätiö on perustettu lähinnä säätiön perustajan perheen edun nimissä, joten ErbStG:n 15 §:n 2 momentin mukaan verotuksessa lähtökohdaksi on otettava säätiön perustamisasiakirjan mukaisen kaukaisimman edunsaajan sukulaisuussuhde säätiön perustajaan (niin sanottu veroluokkaa koskeva erioikeus ("Steuerklassenprivileg")).
- 5 ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäiseen virkkeeseen veroluokkaa koskevan erioikeuden osalta sisältyvä varauma, jonka mukaan perhesäätiö on perustettava Saksassa, ei ole kantajan mukaan merkityksellinen, koska sillä loukataan ETA-sopimuksen 40 artiklan mukaista pääomien vapaata liikkuvuutta tavalla, jota ei voida oikeuttaa. Säätiön perustajan lapset kuuluvat kantajan näkemyksen mukaan ErbStG:n 15 §:n 1 momentin 2 ja 3 kohdan nojalla veroluokkaan I. Sovellettava verokanta on ErbStG:n 19 §:n 1 momentin mukaan 19 prosenttia.
- 6 Vastaajana oleva Finanzamt vahvisti 22.11.2018 tekemällään veropäätöksellä lahjaveron määräksi vuodelta 2014 [– –] euroa. Se ei ottanut tässä yhteydessä huomioon edunsaajan sukulaisuussuhdetta säätiön perustajaan vaan käytti perustana veronalaista hankintaa (ErbStG:n 10 §:n 1 momentti), jonka määrä oli [– –] euroa. Finanzamt sovelsi veroluokkaa III, joten se vähensi [– –] euron suuruisen saannon arvosta ainoastaan verosta vapautetun määrän eli [– –] euroa (ErbStG:n 16 §:n 1 momentin 7 kohta) ja sovelsi 30 prosentin verokantaa (ErbStG:n 19 §:n 1 momentti).
- 7 Kantaja teki veropäätöksestä oikaisuvaatimuksen 19.12.2018. Vastaajana oleva Finanzamt hylkäsi sen 6.1.2021 tekemällään päätöksellä perusteettomana.

- 8 Kantaja toistaa 5.2.2021 nostamassaan kanteessa vaatimuksensa siitä, että siihen sovelletaan suoraan ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäiseen virkkeeseen sisältyvää veroluokkaa koskevaa erioikeutta. Se vetoaa tässä yhteydessä etenkin siihen, että kyseessä on pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus, jota ei voida oikeuttaa.
- 9 Vastaajana oleva Finanzamt vaatii kanteen hylkäämistä.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyynnön perusteista

- 10 Ennakkoratkaisupyynnön esittäminen Euroopan unionin tuomioistuimelle (jäljempänä unionin tuomioistuin) on SEUT 267 artiklan toisen kohdan nojalla välttämätöntä, koska se, miten pääomien vapaa liikkuvuus (ETA-sopimuksen 40 artikla) olisi ymmärrettävä käsiteltävässä asiassa, on epäselvää ja sen ratkaiseminen riippuu ennakkoratkaisukysymykseen annettavasta vastauksesta.
- 11 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin pitää unionin tuomioistuinta toimivaltaisena, koska ETA-sopimus on erottamaton osa unionin oikeusjärjestystä ja käsiteltävä asia koskee tämän sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaisten välisen oikeustoimen verotusta (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 28.10.2010, *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 12 Asiaa käsittelevä jaosto on epävarma siitä, onko ETA-sopimuksen 40 artiklan kanssa yhteensopivaa se, että silloin, kun perhesäätiö on perustettu ulkomailla, verotuksen perustaksi otetaan aina korkein veroluokka III, kun taas vastaavassa tapauksessa silloin, kun kyseessä on kotimainen perhesäätiö, veroluokka määräytyy säätiön perustamisasiakirjan mukaisen kaukaisimman edunsaajan ja lahjoittajan (säätiön perustajan) välisen sukulaisuussuhteen perusteella, mikä johtaa kotimaisen perhesäätiön tapauksessa edullisemman veroluokan I tai II soveltamiseen.
- 13 Jos tämä edullisemman veroluokan soveltaminen kotimaisiin perhesäätiöihin on unionin oikeuden vastaista, nyt käsiteltävänä oleva kanne olisi hyväksyttävä, koska siinä tapauksessa otettaisiin huomioon kantajan edunsaajien sukulaisuussuhde säätiön perustajaan.
- 14 Jos kantaja voi vedota suoraan ETA-sopimuksen 40 artiklaan, säätiön perustamisen verotuksessa olisi otettava huomioon ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen mukainen veroluokkaa koskeva erioikeus. Koska säätiön kaukaisimmat edunsaajat ovat säätiön perustajan lastenlapsia, verotuksessa sovellettaisiin veroluokkaa I (ErbStG:n 15 §:n 1 momentin 3 kohta); veronalaiseen saantoon, josta on ensin vähennetty verosta vapautettu määrä, olisi sovellettava 19 prosentin verokantaa (ErbStG:n 19 §).

Asian arviointi kansallisen oikeuden perusteella

- 15 Jos perustaksi otetaan kansallinen oikeus, 22.11.2018 tehty perintöveropäätös ja oikaisuvaatimuksesta 6.1.2021 tehty päätös olisivat lainmukaisia. Koska kantaja on ulkomainen – Liechtensteiniin sijoittautunut – säätiö, ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen mukaista niin sanottua veroluokkaa koskevaa erioikeutta ei sovelleta. Näin ollen kanne olisi hylättävä.
- 16 ErbStG:n 7 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaista kantajan veronalaista saantoa on verotettava ErbStG:n 15 §:n 1 momentin nojalla veroluokan III perusteella. Veroluokkaa I tai II ei sovelleta. Käsiteltävässä asiassa ei voida soveltaa ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäistä virkettä, jonka mukaan säätiöiden, jotka on perustettu lähinnä yhden perheen tai tiettyjen perheiden edun nimissä (perhesäätiö), veroluokka määräytyy säätiön perustamisasiakirjan mukaisen kaukaisimman edunsaajan ja lahjoittajan (säätiön perustajan) välisen sukulaisuussuhteen perusteella.
- 17 Kantaja on tosin tarkoituksensa ja perussääntönsä perusteella kiistatta perhesäätiö (ks. Hessisches Finanzgerichtin tuomio 7.3.2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930, oikeuskäytäntöviittauksineen). ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen mukaisen erioikeuden soveltaminen ei tule sovellettavan kansallisen oikeuden mukaan kuitenkaan kyseeseen käsiteltävässä asiassa, koska kantajaa Liechtensteinin oikeuden mukaan perustettuna, Liechtensteiniin sijoittautuneena säätiönä, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto sijaitsevat Z:ssä (Liechtenstein), ei perustettu Saksassa.
- 18 Tätä päätelmää ei muuta kansallista oikeutta sovellettaessa myöskään verosopimuksen 24 artiklan 1 kohdasta ilmenevä syrjäntäkielto.
- 19 Verosopimuksen, jonka soveltamisalaan kuuluvat myös oikeushenkilöt, 24 artiklan 1 kohdassa määrätty syrjäntäkielto estää samassa tilanteessa ulkomaalaisten epäedullisemmän kohtelun saksalaisiin verrattuna. Syrjäntäkielto on siten erotettava lähtökohtaisesti sallitusta yleisen ja rajoitetun verovelvollisuuden eriyttämisestä asuinpaikan mukaan. Koska verosopimuksen 24 artiklan 1 kohdassa konkretisoidaan käsitettä ”samassa tilanteessa” siten, että valtiossa asuva verovelvollinen ja jossain muualla asuva verovelvollinen eivät ole samassa tilanteessa, verosäännökset, joissa säädetään erilaisesta kohtelusta asumisen perusteella, eivät ole verosopimuksen 24 artiklan 1 kohdan vastaisia silloinkaan, kun tämä johtaa välillisesti ulkomaalaisten syrjäntään.
- 20 Syrjäntäkieltoa ei sovelleta, jos Saksan lainsäätävä – kuten käsiteltävässä asiassa – säättää veroeduista sellaisten yhteisöjen hyväksi, joiden liikkeenjohto tai kotipaikka on Saksassa, samalla kun tämän edun ulkopuolelle jätetään yhteisöt, joiden kotipaikka ja liikkeenjohto ovat ulkomailla, riippumatta siitä, minkä valtion oikeuden mukaan ne on perustettu (ks. Hessisches Finanzgerichtin tuomio 7.3.2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930; Bundesfinanzhofin tuomio 3.8.1983, II R 20/80, BStBl II 1984, 9, oikeuskäytäntöviittauksineen).

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 21 Kantaja voi kuitenkin mahdollisesti vedota menestyksellisesti suoraan Euroopan talousalueella (jäljempänä ETA) taattuun pääomien vapaaseen liikkuvuuteen. Tämä seuraa ETA-sopimuksen 40 artiklasta, luettuna yhdessä liitteen XII kanssa, sekä SEUT 63 ja SEUT 65 artiklasta.
- 22 Tavaroiden, henkilöiden, palvelujen ja pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia perusvapauksia sovelletaan ETA-sopimuksen mukaan täysimääräisesti ETA:n jäseniin (ks. ETA-sopimuksen 1 artiklan 2 kohta). ETA-sopimuksen 6 artiklassa määrätään lisäksi sopimuksen tulkittamisesta unionin oikeuden mukaisesti. Unionin tuomioistuimen tehtävä on huolehtia siitä, että ETA-sopimuksen määräyksiä tulkitaan yhdenmukaisesti jäsenvaltioissa (ks. Schwenke, M. ja Hardt, C. teoksessa Wassermeyer, F., *DBA*, osa I, Loseblatt, Stand September 2023, MA Vor 1, 102 kohta lukuisine oikeuskäytäntöviittauksineen; ks. myös yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 23.9.2003, *Ospelt ja Schlössle Weissenberg*, C- 452/01, EU:C:2003:493 ja unionin tuomioistuimen tuomio 8.11.2012, *komissio v. Suomi*, C- 342/10, EU:C:2012:688).
- 23 ETA-sopimuksen 40 artiklassa määrätään, että tämän sopimuksen määräysten mukaisesti sopimuspuolten välillä ei ole EY:n jäsenvaltiossa tai EFTA-valtiossa asuville kuuluvien pääomien liikkuvuuden rajoituksia eikä osapuolten kansalaisuuteen tai asuinpaikkaan tai pääoman sijoituspaikkaan perustuvaa syrjintää. ETA-sopimuksen liitteessä XII viitataan täydentävästi direktiiviin 88/361.
- 24 Pääomanliikkeiden käsitettä ei määritellä ETA-sopimuksessa, Euroopan unionin perussopimuksissa eikä direktiivissä 88/361. Direktiivillä 88/361 katsotaan kuitenkin olevan ohjeellista arvoa tämän käsitteen määrittämisessä (ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 28.9.2006, *komissio v. Alankomaat*, C-282/04 ja C-283/04, EU:C:2006:608).
- 25 Lahjat ja lahjoitukset mainitaan direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI ”Henkilökohtaiset pääomanliikkeet” alla, mikä puoltaa sitä, että lahjat ja lahjoitukset kuuluvat lähtökohtaisesti pääomien vapaan liikkuvuuden antaman suojan alaan (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 16.6.2011, *komissio v. Itävalta*, C- 10/10, EU:C:2011:399 oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 26 Unionin tuomioistuin on lisäksi jo useasti todennut, että rahana taikka kiinteänä tai irtaimena omaisuutena annettujen lahjojen verotuksellinen kohtelu kuuluu pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan, lukuun ottamatta niitä tapauksia, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 22.4.2010, *Mattner*, C- 510/08, EU:C:2010:216). Pääomanliikkeiden käsitteen piiriin kuuluu omaisuuden alkuperäinen luovuttaminen säätiöön sen perustajan toimesta (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 17.9.2015, *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, C- 589/13, EU:C:2015:612).

- 27 Koska Liechtensteinin ruhtinaskunta on ETA:n jäsen, edellä mainittuja määräyksiä sovelletaan Liechtensteinin ruhtinaskuntaan ja siten myös kantajaan Liechtensteinin oikeuden mukaan perustettuna säätiönä. Käsiteltävässä asiassa riidanalainen, Saksassa asuvan säätiön perustajan tekemä omaisuuden luovuttaminen kantajalle, jonka kotipaikka ja toimiva johto ovat Liechtensteinissa, ylittää jäsenvaltion rajat, eikä sitä voida pitää ainoastaan kansallisena tapahtumana, joten tämä omaisuuden luovuttaminen säätiöön sen perustamista varten kuuluu pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan suojan alaan.
- 28 ETA-sopimuksen 40 artiklasta ilmenee, että ETA-sopimuksen sopimusvaltioiden välisissä suhteissa sovellettavat säännöt, joiden mukaan pääomien liikkuvuuden rajoitukset ja niistä seuraava syrjintä ovat kiellettyjä, ovat identtisiä niiden sääntöjen kanssa, joita unionin oikeudessa asetetaan jäsenvaltioiden välisille suhteille. Vaikka ETA-sopimuksen sopimuspuolina olevien valtioiden kansalaisten välisen pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksia on arvioitava kyseisen sopimuksen 40 artiklan ja liitteen XII perusteella, näillä määräyksillä on sama oikeudellinen ulottuvuus kuin SEUT 63 artiklan määräyksillä (ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 23.9.2003, *Ospelt ja Schlössle Weissenberg*, C- 452/01, EU:C:2003:493 ja tuomio 11.6.2009, *komissio v. Alankomaat*, C- 521/07, EU:C:2009:360 sekä unionin tuomioistuimen tuomio 28.10.2010, *Établissements Rimbaud*, C- 72/09, EU:C:2010:645).
- 29 Unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään yleisesti pääomanliikkeiden rajoitukset jäsenvaltioiden välillä. Tässä määräyksessä kielletään pääomanliikkeiden rajoituksina muun muassa toimenpiteet, joilla aiheutetaan se, että jossakin toisessa valtiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään sijoituksia tietyssä jäsenvaltiossa, tai se, että kyseisessä jäsenvaltiossa asuvat henkilöt ovat vähemmän halukkaita tekemään niitä muissa valtioissa.
- 30 Tällainen toimenpide on myös lahjoituksen verottaminen, jos lahjoituksen kohde sijaitsee yhdessä jäsenvaltiossa ja lahjoittaja asuu toisessa jäsenvaltiossa, koska lahjoituksen arvo pienenee verotuksen seurauksena (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 22.4.2010, *Mattner*, C- 510/08, EU:C:2010:216 ja tuomio 4.9.2014, *komissio v. Saksa*, C- 211/13, EU:C:2014:2148 oikeuskäytäntöviittauksineen).
- 31 Tästä seuraa, että kansalliset verosäännökset muodostavat esteen pääomien vapaalle liikkuvuudelle aina silloin, jos ulkomailla sijaitsevan omaisuuden arvo määritetään puuttuvan kulujen vähennysmahdollisuuden vuoksi tai muodollisista syistä, esimerkiksi lyhyempien vanhentumisaikojen takia, epäedullisemmin tai suuremmaksi kuin kotimaisen omaisuuden arvo tai jos Saksassa asuvien on yleisesti verovelvollisina suurempien verosta vapautettujen määrien tai pienempien verokantojen perusteella maksettava samoista hankinnoista vähemmän veroa kuin rajoitetusti verovelvollisten (ks. *Hessisches Finanzgerichtin tuomio 7.3.2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930*).

- 32 Käsiteltävässä asiassa ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen sääntelyllä annetaan oikeus alennetun verokannan soveltamiseen silloin, kun Saksassa asuva henkilö perustaa Saksaan sijoittautuneen perhesäätiön, kun veron perusteesta vähennetään suurempi verosta vapautettu määrä ja verotuksessa sovelletaan alhaisempaa verokantaa.
- 33 Tästä sääntelystä seuraa siten, että säätiön perustamiseen liittyvästä omaisuuden luovuttamisesta säätiölle, jonka kotipaikka ja liikkeenjohto ovat Liechtensteinissa ja jonka edunsaajina ovat – kuten käsiteltävässä asiassa – yksinomaan säätiön perustajan jälkeläiset suoraan alenevassa polvessa, kannetaan Saksassa suurempaa lahjaveroa kuin silloin, jos kyseinen luovutus olisi tehty säätiölle, jonka kotipaikka on Saksassa.
- 34 Saksalaisella säätiöllä on siten – muutoin samassa tilanteessa – pysyvästi käytettävissään enemmän varoja kuin säätiöillä, joiden kotipaikka on ulkomailla. Tällainen rajat ylittävässä tilanteessa syntyvä kassatilanteeseen vaikuttava haitta muodostaa pääomien vapaan liikkuvuuden rajoituksen (ks. unionin tuomioistuimen tuomio 17.9.2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt, C- 589/13, EU:C:2015:612).
- 35 Asiaa käsittelevä jaosto on epävarma siitä, voiko tämä ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäisestä virkkeestä seuraava pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus olla oikeutettu unionin oikeuden perusteella (ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 11.6.2009, komissio v. Alankomaat, C- 521/07, EU:C:2009:360).
- 36 SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan mukaan SEUT 63 artiklassa määrätty ei rajoita jäsenvaltioiden oikeutta soveltaa niitä verolainsäädäntönsä säännöksiä, joiden mukaan verovelvollisia kohdellaan eri tavoin heidän asuinpaikkansa tai heidän pääomansa sijoituspaikan perusteella. Tätä määräystä on pääomien vapaan liikkuvuuden peruseriaatetta koskevana poikkeuksena tulkittava suppeasti (ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 17.1.2008, Jäger, C- 256/06, EU:C:2008:20; tuomio 11.9.2008, Eckelkamp ym., C- 11/07, EU:C:2008:489 ja tuomio 11.9.2008, Arens-Sikken, C- 43/07, EU:C:2008:490 sekä unionin tuomioistuimen tuomio 22.4.2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216 ja tuomio 21.6.2018, Fidelity Funds ym., C- 480/16, EU:C:2018:480).
- 37 Unionin tuomioistuin onkin katsonut, että SEUT 65 artiklan 1 kohdan a alakohdan nojalla sallittu erilainen kohtelu on erotettava SEUT 65 artiklan 3 kohdassa tarkoitettusta kielletystä syrjinnästä. Jotta kansallisten verosäännösten voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien EUT- sopimuksen määräysten kanssa, niissä säädetyin erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettua yleistä etua koskevista pakottavista syistä (ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 7.9.2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484 ja tuomio 22.4.2010, Mattner, C- 510/08, EU:C:2010:216 sekä unionin tuomioistuimen tuomio 21.6.2018, Fidelity Funds

ym., C- 480/16, EU:C:2018:480 ja tuomio 17.3.2022, AllianzGI-Fonds AEVN, C- 545/19, EU:C:2022:193).

- 38 Säätiön perustamistoimen perusteella tehtävän omaisuuden luovutuksen veronalaisuus ErbStG:n 7 §:n 1 momentin 8 kohdan nojalla koskee sekä saksalaisia säätiöitä että nyt käsiteltävässä asiassa tapahtunutta liechtensteinilaisen säätiön perustamista. Tilanteet ovat siten objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa (näin myös Hessisches Finanzgerichtin tuomio 7.3.2019, 10 K 541/17, EFG 2019, 930).
- 39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on epävarma siitä, onko nyt tarkasteltavassa tapauksessa kyse yleistä etua koskevista pakottavista syistä, jotka oikeuttavat pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamisen ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäisellä virkkeellä.
- 40 Yleistä etua koskeva pakottava syy on muun muassa tarve säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus. Vakiintuneessa oikeuskäytännössä on katsottu, että jotta tähän tarpeeseen tukeutuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on selvitettävä, että kyseinen verotuksellinen etu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero (ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 11.3.2004, de Lasteyrie du Saillant, C- 9/02, EU:C:2004:138 ja tuomio 7.9.2004, Manninen, C- 319/02, EU:C:2004:484 sekä unionin tuomioistuimen tuomio 16.12.2021, UBS Real Estate, C- 478/19 ja C- 479/19, EU:C:2021:1015 ja tuomio 27.4.2023, L Fund, C- 537/20, EU:C:2023:339).
- 41 Unionin tuomioistuin on hyväksynyt tarpeen säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus, kun kyseiset verosäännökset heijastavat symmetristä logiikkaa, nimittäin kun molempien riidanalaisten verosäännösten välillä on välitön, henkilöllinen ja aineellinen yhteys ja ne täydentävät toisiaan johdonmukaisesti (ks. yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 23.10.2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C- 157/07, EU:C:2008:588).
- 42 Tällaisen kansallisen säännösten on lisäksi oltava sellainen, että sillä voidaan taata sillä tavoitellun päämäärän toteutuminen, eikä sillä saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän päämäärän saavuttamiseksi (ks. vastaavasti unionin tuomioistuimen tuomio 17.10.2013, Welte, C- 181/12, EU:C:2013:662; tuomio 4.9.2014, komissio v. Saksa, C- 211/13, EU:C:2014:2148 ja tuomio 26.5.2016, komissio v. Kreikka, C- 244/15, EU:C:2016:359).
- 43 On kyseenalaista, täyttyvätkö nämä edellytykset ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen ja 1 §:n 1 momentin 4 kohdan osalta.
- 44 Jotta voidaan arvioida riidanalaisilla säännöksillä tavoiteltavaa päämäärää, on tarkasteltava aluksi ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetyn veroluokkaa koskevan erioikeuden ja saman lain 1 §:n 1 momentin 4 kohtaan perustuvan korvaavan perintöveron (Ersatzerbschaftsteuer) syntyhistoriaa.

- 45 Molemmat säännökset otettiin käyttöön nykyisessä muodossaan samanaikaisesti vuonna 1974 annetulla uudistuslailla. Syntyhistorian tarkastelu osoittaa, että Saksan lainsäätäjät katsoi, että veroluokkaa koskevasta erioikeudesta saatavat edut kompensoidaan korvaavasta perintöverosta aiheutuvilla haitoilla. Lainsäätäjän tavoitteena oli korvaavan perintöveron käyttöönotolla rinnastaa säätiörakenteet perintöverotuksessa vakioidusti luonnollisesti henkilöiden perimyksen siten, että tällaisia säätiöitä verotetaan tietyin väliajoin (30 vuotta). Sen oli kuitenkin mahdollista säätää tästä ainoastaan kotimaisten perhesäätiöiden osalta. Saksan lainsäätäjällä ei ollut eikä ole mahdollisuutta kantaa korvaavaa perintöveroa ulkomaisilta perhesäätiöiltä.
- 46 Tätä taustaa vasten asiaa käsittelevä jaosto katsoo, että Saksan lainsäätäjän aikomuksena oli myöntää edullisempi verokohtelu ainoastaan kotimaisille perhesäätiöille, joita verotetaan myöhemmin tietyin väliajoin (ks. ErbStG:n 1 §:n 1 momentin 4 kohta), niiden perustamisen yhteydessä.
- 47 Ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on kuitenkin epävarma siitä, riittääkö tämä lainsäätäjän tavoite siihen, että veroluokkaa koskevan erioikeuden ja korvaavan perintöveron välillä voidaan katsoa olevan välitön, henkilöllinen ja aineellinen yhteys, jota unionin tuomioistuin on edellyttänyt, jotta verojärjestelmän voidaan katsoa olevan johdonmukainen.
- 48 Tätä vastaan voisi puhua erityisesti se, että koska korvaavaa perintöveroa kannetaan ainoastaan 30 vuoden välein, jokainen kotimainen perhesäätiö ei välttämättä ole olemassa koko tämän ajan ja että säätiön varallisuus voi muuttua tämän ajanjakson kuluessa tavalla, jota ei voida ennakoida.
- 49 Näiden perhesäätiön myöhemmin tapahtuvan verotuksen perusteeseen ja suuruuteen liittyvien epävarmuustekijöiden vuoksi asiaa käsittelevä jaosto on epävarma siitä, voidaanko tämän katsoa täydentävän johdonmukaisesti perhesäätiön perustamisen yhteydessä sovellettavaa edullisempaa verokohtelua.
- 50 Asiaa käsittelevän jaoston mukaan havaittavissa ei ole muita SEUT 65 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuja yleistä etua koskevia pakottavia syitä, jotka objektiivisesti arvioituina oikeuttaisivat rajoituksen.