Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
fremsat den 13. marts 2025 [1]

Sag C-142/24

Familienstiftung
mod
Finanzamt Köln-West

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde – EUF-traktatens artikel 63 – de frie kapitalbevægelser – arve- og gaveafgift – beskatning af en vederlagsfri formueoverførsel inter vivos med henblik på oprettelsen af en familiefond – familiefond med hjemsted i Liechtenstein – beskatning med gaveafgiften i Tyskland – skattemæssig forskelsbehandling til skade for den udenlandske familiefond – begrundelse – almene hensyn – sammenhængen i skattesystemet – erstatningsarveafgift – proportionalitet«

1. Tysk ret tillader, at der oprettes familiefonde i en eller flere familiers interesser. Når stifteren er bosiddende i Tyskland, er en formueoverførsel ved en retshandel inter vivos underlagt gaveafgiften, både hvis fonden oprettes i Tyskland, og hvis den oprettes i et andet land.

2. En familiefond, der oprettes i udlandet af en i Tyskland hjemmehørende person, undergives en mere bebyrdende skattemæssig behandling end en familiefond, der oprettes i Tyskland. Denne forskel er ifølge de tyske myndigheder begrundet i, at familiefonde i denne medlemsstat hvert 30. år skal betale en »erstatningsarveafgit«, hvilket ikke er tilfældet for familiefonde, der oprettes i udlandet.

3. Den forelæggende ret skal træffe afgørelse i en tvist mellem en familiefond oprettet i Liechtenstein af en i Tyskland hjemmehørende person og de tyske skatte- og afgiftsmyndigheder. Med henblik på afgørelsen af denne tvist ønsker den oplyst, om denne medlemsstats skatte- og afgiftslovgivning om gaveafgifter er i overensstemmelse med de frie kapitalbevægelser, som er anerkendt i artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992 [2].

[1] – Originalsprog: spansk.

[2] – EFT 1994, L 1, s. 3 (herefter »EØS-aftalen«). Bl.a. Liechtenstein har været part i denne aftale siden den 1.5.1995 (EØS-Rådets Afgørelse nr. 1/95 af 10.3.1995 om ikrafttrædelsen af aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde for Fyrstendømmet Liechtenstein (EFT 1995, L 86, s. 58)).

I. Retsforskrifter

A. Folkeretten. EØS-aftalen

4. Artikel 40 fastsætter følgende:

»Inden for rammerne af denne aftales bestemmelser må der ikke være restriktioner for kapitalbevægelser mellem de kontraherende parter, såfremt kapitalen tilhører personer, der er bosat eller har hjemsted i [medlemsstater i De Europæiske Fællesskaber] eller [stater i Den Europæiske Frihandelssammenslutning (EFTA)], ligesom der ikke må udøves nogen forskelsbehandling, der støttes på parternes nationalitet eller bopæl eller på stedet for kapitalens anbringelse. Bilag XII indeholder de nødvendige bestemmelser til denne artikels gennemførelse.«

5. Bilag XII med overskriften »Frie kapitalbevægelser« henviser til Rådets direktiv 88/361/EØF af 24. juni 1988 om gennemførelse af Traktatens artikel 67 [3].

B. EU-retten. Direktiv 88/361

6. Artikel 1 har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne ophæver de restriktioner for kapitalbevægelser, der finder sted mellem valutaindlændinge i medlemsstaterne, medmindre andet er fastsat i nedenstående bestemmelser. For at lette gennemførelsen af dette direktiv klassificeres kapitalbevægelserne efter nomenklaturen i bilag I.

[…]«

7. Bilag I indeholder nomenklaturen for kapitalbevægelser som omhandlet i artikel 1. Afsnit XI vedrørende »kapitalbevægelser af personlig karakter« nævner under B »gaver og legater«.

C. Tysk ret. Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz [4]

8. § 1 (»Afgiftspligtige transaktioner«), stk. 1, nr. 2, i Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lov om arve- og gaveafgifter) fastsætter, at gaver inter vivos er afgiftspligtige.

9. I henhold til § 1, stk. 1, nr. 4, i lov om arve- og gaveafgifter finder denne lov ligeledes anvendelse på en fonds formue i intervaller på 30 år, såfremt den i det væsentlige er oprettet i en families eller bestemte familiers interesse.

10. I henhold til § 2 (»Personlig afgiftspligt«) opstår afgiftspligten:

– For alle de aktiver, som overføres, i de tilfælde, der er omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 1-3, når giveren på det tidspunkt, hvor gaven gives, har status af statsborger (*Inländer*). Som sådan betragtes bl.a. fysiske personer, der har deres bopæl eller sædvanlige opholdssted på statens område.

[3] – EFT 1988, L 178, s. 5.

[4] – Som ændret ved Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (lov om gennemførelse af inddrivelsesdirektivet og om ændring af skatte- og afgiftsretlige forskrifter) af 7.12.2011 (BGBl. 2011 I, s. 2592).

– I de tilfælde, der er omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 4, når fondens ledelse eller hjemsted befinder sig på statens område.

11. I henhold til § 7 (»Gaver inter vivos«), stk. 1, nr. 8, anses en overførsel af aktiver på grundlag af en stiftelsesforretning inter vivos for en gave inter vivos.

12. I henhold til § 9 (»Afgiftens forfald«), stk. 1, nr. 4, forfalder afgiften i de tilfælde, der er omhandlet i § 1, stk. 1, nr. 4, i intervaller på 30 år fra datoen for den første formueoverførsel til fonden.

13. § 15 (»Skattetrin«), stk. 1, fastlægger de nærmere kriterier for fastsættelsen af følgende skattetrin på grundlag af det personlige forhold mellem den begunstigede og afdøde eller giveren:

– skattetrin I: omfatter ægtefællen og den registrerede partner, børn og ægtefællens børn, efterkommere af børnene og af ægtefællens børn, samt slægtninge i opadstigende linje for så vidt angår overførsler ved dødsfald

– skattetrin II: omfatter slægtninge i opadstigende linje, såfremt de ikke tilhører skattetrin I, brødre og søstre, efterkommere i lige linje af brødre og søstre, ægtefællen til en af forældrene, svigersønner og svigerdøtre, svigerforældre, fraskilt ægtefælle samt registreret partner fra et opløst partnerskab

– skattetrin III: omfatter alle øvrige begunstigede og øremærkede gaver.

14. § 15, stk. 2, fastsætter, at i forbindelse med en af de fonde, der er omhandlet i § 7, stk. 1, nr. 8, skal familierelationen mellem den begunstigede, der i henhold til dokumentets vedtægter er fjernest beslægtet, og stifteren eller giveren lægges til grund ved beskatningen, såfremt fonden er oprettet på det nationale område og i det væsentlige i en families eller bestemte familiers interesse.

15. § 16 (»Fribeløb«), stk. 1, fastsætter de minimumsfribeløb, der kan fradrages af afgiftsgrundlaget, i tilfælde af at afgiftspligten følger af en personlig forpligtelse, når overførslen er sket til fordel for:

1. ægtefællen eller den registrerede parter, 500 000 EUR

2. børn, der er omfattet af trin I, nr. 2, og børn af afdøde børn, der er omfattet af trin I, nr. 2, 400 000 EUR

3. børn af børn, der er omfattet af skattetrin I, nr. 2, 200 000 EUR

4. de øvrige personer på skattetrin I, 100 000 EUR

5. personer på skattetrin II, 20 000 EUR

[…]

7. de øvrige personer på skattetrin III, 20 000 EUR.

16. § 19 (»Afgiftssatser«) fastsætter afgiftssatserne på grundlag af skattetrinene og værdien af den afgiftspligtige overførsel. For trin I er satsen på mellem 7% og 30%, for trin II på mellem 15% og 43% og for trin III på mellem 30% og 50%.

II. Faktiske omstændigheder, tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

17. I 2014 oprettede Y (herefter »stifteren«), der bor i Tyskland, en familiefond i Liechtenstein efter liechtensteinsk ret.

18. Fondens formål er ifølge vedtægterne at fremme og støtte stifterens og hendes afdøde ægtefælles fælles børn. Fondens begunstigede er stifteren, de nævnte fælles børn og disses børn.

19. I forbindelse med oprettelsen forsynede stifteren fonden med et første kapitalindskud, som fonden fik fuldstændig og ubetinget ret til at råde frit over. Stifteren mistede retten til at råde over denne formue og havde heller ikke mulighed for at kræve hel eller delvis tilbageoverførsel af formuen.

20. Den 16. april 2015 gav fonden Finanzamt Köln-West (skatte- og afgiftsmyndigheden i Köln Vest, Tyskland, herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) meddelelse om etableringen og indgav en selvangivelse vedrørende gaveafgiften.

21. Fonden anførte, at eftersom den i det væsentlige var oprettet i stifterens families interesse, skulle den begunstigede, der i henhold til dokumentets vedtægter var fjernest beslægtet med stifteren, lægges til grund ved beregningen af den skyldige gaveafgift. Det følger af dette kriterium, at de nedsættelser af afgiftsgrundlaget og den afgiftssats, der gælder for slægtninge på trin I (det såkaldte »skattetrinsprivilegium«), finder anvendelse.

22. Den 22. november 2018 afslog skatte- og afgiftsmyndigheden at godkende denne selvangivelse. Som begrundelse anførte den, at:

– Skattetrinsprivilegiet for familiefonde kræver, at fonden er oprettet i Tyskland. Hvis dette ikke er tilfældet, fastsætter lovgivningen, at kriterierne for skattetrin III skal anvendes, hvilket indebærer en mindre nedsættelse af afgiftsgrundlaget og en højere afgiftssats.

– Den forskellige behandling er begrundet i nødvendigheden af at sikre sammenhængen i det tyske skattesystem. Det skattetrinsprivilegium, som indrømmes, når der oprettes en national familiefond, skyldes, at disse fonde hvert 30. år skal svare erstatningsarveafgiften. En familiefond med hjemsted i udlandet er ikke omfattet af denne sidstnævnte afgiftsmekanisme.

23. Den 19. december 2018 indgav fonden en klage til skatte- og afgiftsmyndigheden, som blev afslået den 6. januar 2021.

24. Den 5. februar 2021 har fonden anlagt et søgsmål ved Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland) og nedlagt påstand om, at skattetrinsprivilegiet for skattetrin I skal finde anvendelse på fonden, selv om fonden er oprettet i udlandet. I modsat fald foreligger der ifølge fonden en ubegrundet tilsidesættelse af retten til frie kapitalbevægelser.

25. På denne baggrund har Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln) forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal [EØS-aftalens] artikel 40 […] 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 begunstigede, der ifølge stiftelsesdokumentet er fjernest beslægtet med gavegiveren (stifteren), hvilket for en indenlandsk familiefond fører til anvendelse af de gunstigere skattetrin I eller II?«

III. Retsforhandlingerne for Domstolen

26. Anmodningen om præjudiciel afgørelse indgik til Domstolen den 23. februar 2024.

27. Den sagsøgende fond, den tyske regering og Europa-Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

28. Domstolen har ikke fundet det nødvendigt at afholde et retsmøde.

IV. Bedømmelse

29. Jeg vil i forbindelse med min undersøgelse følge den metode, hvormed Domstolen flere gange har undersøgt præjudicielle spørgsmål, der i lignende sager er forelagt denne vedrørende direkte beskatning. Domstolens arbejdsmetode, som består af faser eller trin, identificerer først og fremmest den frihed, der gør sig gældende, og hvorledes den eventuelt er blevet begrænset. Derefter sammenligner den de forskellige situationer for at afgøre, hvorvidt de har været genstand for en anderledes behandling, hvilket kræver en detaljeret undersøgelse af de nationale regler, der har reguleret dem. Endelig undersøger den de mulige begrundelser, som er baseret på tvingende hensyn af almen interesse, samt om den nationale foranstaltning, der begrænser den omhandlede frihed, er forholdsmæssig.

A. Den frihed, der gør sig gældende

30. Den forelæggende ret har anmodet Domstolen om at afklare, om de omhandlede tyske bestemmelser er forenelige med EØS-aftalens artikel 40 vedrørende de frie kapitalbevægelser. Den tyske regering har derimod gjort gældende, at undersøgelsen bør tage udgangspunkt i etableringsfriheden.

31. Den tyske regering har anført følgende:

– I tilfælde af en formueoverførsel med henblik på oprettelse af en familiefond er det centrale – i modsætning til hvad der gør sig gældende for en klassisk gave – ikke formueoverførslen som sådan, men derimod fondens oprettelse.

– Etableringsfriheden som fastsat i EØS-aftalens artikel 31 sikrer adgangen til økonomiske aktiviteter for egen regning og udøvelsen heraf samt oprettelsen og forvaltningen af

virksomheder i Liechtenstein. Begrebet etablering som omhandlet i denne artikel og i artikel 49 TEUF skal fortolkes bredt. Følgelig kan oprettelsen af en fond også være omfattet af etableringsfrihedens anvendelsesområde.

– I tilfælde af en familiefond gøres den familieformue, som tildeles fonden, retligt uafhængig med henblik på at opnå indtægter, som kommer familiemedlemmerne til gode. Derfor kan oprettelsen af en familiefond ikke anses for blot at udgøre en kapitalbevægelse, idet der derimod er tale om en »familieetablering«. Heraf følger, at transaktionen skal anses for at være omfattet af anvendelsesområdet for etableringsfriheden (EØS-aftalens artikel 31) og ikke af anvendelsesområdet for de frie kapitalbevægelser.

32. Den tyske regering har imidlertid anført, at den på trods af sin tvivl »vil tage udgangspunkt i det princip, at de frie kapitalbevægelser finder anvendelse på tvisten«, og at dens efterfølgende betragtninger under alle omstændigheder kan overføres på etableringsfriheden [5].

33. Domstolen har gentagne gange bemærket, at »[…] det for at fastslå, om en national bestemmelse henhører under reglerne om etableringsfrihed eller reglerne om frie kapitalbevægelser, er nødvendigt at inddrage formålet med den pågældende lovgivning« [6].

34. Den tvist, der ligger til grund for den præjudicielle forelæggelse, vedrører den tyske lovgivning om gaveafgifter. Denne lovgivning kvalificerer en formueoverførsel med henblik på oprettelse af en familiefond som en gave (§ 7, stk. 1, nr. 8, i lov om arve- og gaveafgifter).

35. Gaveafgiften forfalder netop ved en vederlagsfri formueoverførsel inter vivos, hvad enten den foretages til fordel for en gavemodtager eller, som i den foreliggende sag, for en familiefond. Det forhold, at denne overførsel giver anledning til en »familieetablering« med status af juridisk person, er en afledt efterfølgende konsekvens, som har sine egne skatte- og afgiftsmæssige konsekvenser.

36. Hvad angår de frie kapitalbevægelser er det underordnet, om der henvises til EØS-aftalens artikel 40 eller EUF-traktatens artikel 63, eftersom begge disse bestemmelser beskytter den samme frihed. Domstolen har fastslået følgende:

– »[S]elv om restriktioner for 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 samme retlige indhold som de i det væsentlige identiske bestemmelser i artikel 56 EF […]« [7].

– »I henhold til [artikel 63, stk. 1, TEUF] er alle restriktioner for kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne indbyrdes og mellem medlemsstaterne og tredjelande forbudt. Selv om [EUF]-traktaten ikke definerer begrebet kapitalbevægelser, er det ubestridt, at direktiv 88/361 sammen med nomenklaturen, som er indeholdt i direktivets bilag, udgør en vejledning hvad angår definitionen af dette begreb […]. Gaver og legater er imidlertid anført i bilag I til direktiv 88/361 under afsnit XI, der har overskriften »Kapitalbevægelser af personlig karakter«« [8].

– »I lighed med skat af arv, der består af overdragelse af den afdøde persons formue til en eller flere personer, og som også henhører under samme afsnit i bilag I […], er den skattemæssige

5 – Punkt 46 i den tyske regerings skriftlige indlæg.

6 – Dom af 19.7.2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485), præmis 17.

7 – Dom af 11.6.2009, Kommissionen mod Nederlandene (C-521/07, EU:C:2009:360), præmis 33.

8 – Dom af 16.6.2011, Kommissionen mod Østrig (C-10/10, EU:C:2011:399), præmis 24.

behandling af gaver, der skænkes som et pengebeløb, fast ejendom eller løsøre, også omfattet af traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, med undtagelse af tilfælde hvor de afgørende elementer er begrænset til en enkelt medlemsstat« [9].

37. På baggrund af ovenstående betragtninger hælder jeg til at dele den forelæggende rets opfattelse og lægge til grund, at det præjudicielle spørgsmål skal undersøges med udgangspunkt i de frie kapitalbevægelser.

B. Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion

38. § 15, stk. 2, i lov om arve- og gaveafgifter fastsætter, at i tilfælde af en formueoverførsel med henblik på oprettelse af en national familiefond afhænger skattetrinet af, hvor tæt slægtskabsforholdet er (trin I og II).

39. Familiefonde, der oprettes i udlandet, henhører imidlertid under skattetrin III, hvilket indebærer, at der på disse fonde anvendes mindre nedsættelser af afgiftsgrundlaget, og at afgiftsbeløbet fastsættes på grundlag af højere afgiftssatser.

40. I forbindelse med arveafgiften, der ligesom gaveafgiften [10] pålægges vederlagsfrie overførsler af aktiver, har Domstolen allerede fastslået, at en lovgivning i en medlemsstat svarende til den her omtvistede udgør en restriktion for de frie kapitalbevægelser [11].

41. Den tyske regering har anerkendt, at den tyske skatte- og afgiftslovgivning på dette punkt indebærer en restriktion for de frie kapitalbevægelser. Den har udviklet sit ræsonnement i to led [12]:

– EØS-aftalens artikel 40 forbyder generelt restriktioner for de frie kapitalbevægelser mellem medlemsstaterne og mellem medlemsstaterne og tredjelande.

– I henhold til § 15, stk. 2, nr. 1, i lov om arve- og gaveafgifter er oprettelsen af en tysk familiefond pålagt en nedsat afgiftsbyrde, som ikke gælder for fonde oprettet i udlandet. Isoleret betragtet er oprettelsen af disse sidstnævnte enheder pålagt en større afgiftsbyrde.

– I hovedsagen er en familiefond med hjemsted i Liechtenstein (hvis begunstigede udelukkende er efterkommere i lige linje) i henhold til denne bestemmelse i lov om arve- og gaveafgifter underlagt en højere afgift, end den ville blive pålagt, hvis gaven var givet på samme vilkår til en fond med hjemsted eller ledelse i Tyskland.

– Den reduktion af gavens værdi, som anvendelsen af den tyske bestemmelse medfører, indebærer en restriktion for de frie kapitalbevægelser.

42. I lyset af denne udtrykkelige anerkendelse fra den tyske regerings side, i hvilken forbindelse den er enig med Kommissionen og den sagsøgende fond, finder jeg det ufornødent at anføre yderligere betragtninger herom.

[9] – Dom af 22.4.de 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), præmis 20.

[10] – Domstolen har fastslået denne sammenhæng i dom af 22.4.2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), præmis 30.

[11] – Dom af 30.6.2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), præmis 19.

[12] – Punkt 47-50 i dens skriftlige indlæg.

43. Der er således enighed om, at den afgiftsbyrde, der er forbundet med gaveafgiften, i henhold til den tyske lovgivning afhænger af det sted, hvor familiefonden har sin ledelse eller sit hjemsted. Heraf følger, at en gave med henblik på oprettelsen af en familiefond med hjemsted i Tyskland er underlagt en lavere gaveafgift end den, der skal svares i forbindelse med oprettelsen af en familiefond med hjemsted i Liechtenstein, hvilket medfører, at gaven har lavere værdi i sidstnævnte tilfælde.

44. På denne baggrund er det nødvendigt at undersøge, om den således fastslåede restriktion for de frie kapitalbevægelser kan være begrundet i lyset af EØS-aftalens artikel 40 (eller tilsvarende, mutatis mutandis, artikel 63 TEUF).

C. Spørgsmålet om, hvorvidt restriktionen er begrundet

45. I overensstemmelse med den førnævnte metode skal det først undersøges, om de i hovedsagen omhandlede situationer er sammenlignelige, og i givet fald skal det dernæst undersøges, om det er muligt at begrunde den forskellige behandling af disse situationer med henvisning til et tvingende alment hensyn [13].

46. Det er nemlig, »for at en national skattelovgivning som den […] omhandlede kan anses for forenelig med traktatens bestemmelser om de frie kapitalbevægelser, […] nødvendigt, at forskelsbehandlingen vedrører situationer, som ikke er objektivt sammenlignelige eller er begrundet i et tvingende alment hensyn« [14].

1. Spørgsmålet om, hvorvidt situationerne er sammenlignelige

47. Det er ubestridt, at oprettelsen af en tysk familiefond er underlagt gaveafgiften, ligesom det også er tilfældet for en udenlandsk familiefond, som etableres af en person hjemmehørende i Tyskland. I sidstnævnte tilfælde følger beskatningen med gaveafgiften af en række bestemmelser i lov om arve- og gaveafgifter:

– I henhold til henholdsvis § 1, stk. 1, nr. 2, og § 7, stk. 1, nr. 8: i) Gaver inter vivos er afgiftspligtige, og ii) en formueoverførsel med henblik på oprettelse af en fond inter vivos anses for en gave inter vivos [15].

– Selv om den udenlandske familiefond i henhold til § 2, stk. 1, nr. 1, i lov om arve- og gaveafgifter ikke opfylder de ved lov fastsatte betingelser for, at der opstår en personlig afgiftspligt, opstår denne afgiftspligt også, når giveren er national statsborger på det tidspunkt, hvor gaven gives.

– I henhold til § 2, stk. 1, nr. 1, andet punktum, litra a), i lov om arve- og gaveafgifter anses bl.a. fysiske personer, der har hjemsted eller sædvanligt opholdssted på det nationale område, for nationale statsborgere. Eftersom stifteren (giveren) var bosiddende i Tyskland på det tidspunkt, hvor gaven blev givet, foreligger der en personlig afgiftspligt [16].

[13] – Dom af 12.10.2023, BA (Arv – social boligpolitik i EU) (C-670/21, EU:C:2023:763), præmis 56.

[14] – Dom af 17.9.2015, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), præmis 58.

[15] – Forelæggelseskendelsens præmis 38.

[16] – Forelæggelseskendelsens præmis 41.

48. Det er ligeledes ubestridt, at den afgift, der skal svares af (en i Tyskland hjemmehørende persons) oprettelse af fonde med hjemsted i udlandet, som følge af anvendelsen af disse bestemmelser er højere end den, der skal svares af oprettelsen af fonde med hjemsted i Tyskland.

49. Det samme faktiske forhold (en formueoverførsel foretaget af en i Tyskland hjemmehørende person med henblik på oprettelsen af en tysk eller udenlandsk fond) medfører således i begge tilfælde, at der opstår en pligt til at svare den tyske gaveafgift. Følgelig er situationerne principielt sammenlignelige.

50. Den tyske regering har imidlertid gjort gældende, at situationen for en national familiefond ikke er objektivt sammenlignelig med situationen for en udenlandsk familiefond. Efter dens opfattelse havde den tyske lovgiver ret til at indføre et skatteprivilegium for nationale familiefonde med henblik på at kompensere for den byrde, der følger af erstatningsarveafgiften, som forfalder periodisk og kun pålægges nationale familiefonde.

51. Jeg deler ikke dette synspunkt, som ville fjerne muligheden for at undersøge, om en forskellig behandling indebærer en tilsidesættelse af en grundlæggende frihed: Hvis den tyske regerings opfattelse blev lagt til grund, ville dette indebære en anerkendelse af, at den forskellige behandling i sig selv var et afgørende element for vurderingen af, om situationerne var sammenlignelige. En argumentation svarende til den tyske regerings er allerede blevet tilsidesat af Domstolen, da den traf afgørelse om en anden tvist vedrørende anvendelsen af lov om arve- og gaveafgifter [17].

52. For at afklare, om de omhandlede situationer er sammenlignelige, skal der tages hensyn til den omstændighed, som medfører, at afgiftspligten opstår, uanset hvor hver enkelt af de afgiftspligtige personer har hjemsted.

53. I dette tilfælde medfører dette afgiftsudløsende forhold (en i Tyskland hjemmehørende persons overførsel af aktiver med henblik på oprettelsen af en familiefond), at der skal svares gaveafgift i henhold til lov om arve- og gaveafgifter, uanset om familiefonden oprettes i dette land eller i Liechtenstein. Det afgiftsudløsende forhold er som før nævnt det samme i begge tilfælde.

54. Andre elementer i afgiften, som navnlig tager sigte på at fastlægge afgiftstilsvaret (såsom nedsættelser i afgiftsgrundlaget og afgiftssatsen) er ikke afgørende for, om der opstår et skatte- og afgiftsretligt forhold. De bidrager blot til at modificere omfanget af forpligtelsen til at betale afgiften.

55. Den forelæggende ret har bekræftet, at der er tale om sammenlignelige situationer: »Beskatningen af overførsel af aktiver på grundlag af en stiftelsesforretning i henhold til […] § 7, stk. 1, nr. 8, [i lov om arve- og gaveafgifter] omfatter såvel indenlandske fonde som den oprettelse af en liechtensteinsk fond, som er sket i den foreliggende sag. Dermed er situationerne objektivt sammenlignelige« [18].

[17] – Dom af 12.10.2023, BA (Arv – social boligpolitik i EU) (C-670/21, EU:C:2023:763), præmis 64: »Hvis det […] uanset spørgsmålet om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede lovgivning eventuelt er begrundet i et tvingende alment hensyn, skulle lægges til grund, at situationerne ikke er sammenlignelige alene på grund af, at den pågældende faste ejendom er beliggende i et tredjeland, der ikke er part i EØS-aftalen, selv om artikel 63, stk. 1, TEUF netop forbyder restriktioner for grænseoverskridende kapitalbevægelser, ville denne bestemmelse blive indholdsløs.«

[18] – Forelæggelseskendelsens præmis 63.

56. I realiteten omfatter det præjudicielle spørgsmål ikke bedømmelsen af, om situationerne er sammenlignelige, hvilket den forelæggende ret har anerkendt uden forbehold. Den forelæggende ret er alene i tvivl om, »hvorvidt der foreligger tvingende almene hensyn, som kan begrunde en begrænsning af de frie kapitalbevægelser ved […] § 15, stk. 2, første punktum [i lov om arve- og gaveafgifter]« [19].

2. Forskellig behandling af sammenlignelige situationer

57. Fastlæggelsen af afgiftspligten i lov om arve- og gaveafgifter er støttet på graden af slægtskab mellem giveren og den begunstigede. I denne henseende fastsætter § 15, stk. 1, tre skattetrin. Trin I omfatter de nærmeste slægtninge (herunder børn og børnebørn), mens trin II omfatter fjernere slægtninge og trin III andre personer.

58. Det skattetrin, der finder anvendelse på oprettelsen af familiefonde, fastsættes i § 15, stk. 2, i lov om arve- og gaveafgifter på grundlag af slægtskabsforholdet mellem den fjernest beslægtede begunstigede (i henhold til dokumentets vedtægter) og giveren. Denne bestemmelse finder imidlertid kun anvendelse på familiefonde, der er oprettet på tysk område.

59. Den forskellige behandling af nationale og udenlandske familiefonde opstår således, fordi den nationale lovgivning placerer dem på forskellige skattetrin. For så vidt som det er relevant her, er familiefonden med hjemsted i Liechtenstein omfattet af skattetrin III (resttrinnet) i stedet for skattetrin I, som den ville være omfattet af, hvis den var blevet oprettet i Tyskland. Relationen mellem stifteren og hendes slægtninge bliver således irrelevant i denne henseende.

60. Slutresultatet er, at den udenlandske familiefond skal betale et højere afgiftsbeløb som følge af to forhold:

– Ved beregningen af afgiftsgrundlaget nyder den kun godt af de fribeløb, der er fastsat for de afgiftspligtige personer på trin III, og som er betydeligt lavere end fribeløbene på trin I [20].

– Hvad angår den afgiftssats, der finder anvendelse på dette grundlag, betaler de afgiftspligtige personer på trin III en større procentdel end personer på trin I [21].

61. Den forelæggende ret har bekræftet, at national ret medfører en forskellig behandling som omhandlet ovenfor af fonde, der oprettes i Tyskland af personer hjemmehørende i Tyskland, i forhold til fonde oprettet i en EØS-stat af personer, der tilsvarende er hjemmehørende i Tyskland [22]. Den har tilføjet, at dobbeltbeskatningsaftalen mellem Tyskland og Liechtenstein [23] ikke afhjælper denne situation [24].

[19] – Forelæggelseskendelsens præmis 64.

[20] – I henhold til § 10 i lov om arve- og gaveafgifter lægges de i § 16 fastsatte fribeløb (minimumsfradrag) til grund ved beregningen af afgiftsgrundlaget. Idet der ikke foreligger mere præcise oplysninger, synes nedsættelsen af afgiftsgrundlaget i denne sag at være på 20 000 EUR (trin III) i stedet for 200 000 EUR (trin I for børn af børn).

[21] – I henhold til § 19 i lov om arve- og gaveafgifter er den afgiftssats, der finder anvendelse på trin III, for en værdi på under 75 000 EUR på 30% i stedet for de 7%, som finder anvendelse på trin I.

[22] – Forelæggelseskendelsens præmis 37-47.

[23] – Aftale af 17.11.2011 mellem Forbundsrepublikken Tyskland og Fyrstendømmet Liechtenstein om undgåelse af dobbeltbeskatning og skatteunddragelse på området for indkomst- og formueskat (BGBl. 2012 II, s. 1462).

[24] – Forelæggelseskendelsens præmis 46 og 47.

3. Sammenhængen i skattesystemet

62. Den tyske regering har begrundet den omtvistede lovgivning med behovet for at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem. Den har støttet sig på, at de nationale familiefonde i modsætning til udenlandske familiefonde skal svare en erstatningsarveafgift hvert 30. år.

63. Den forelæggende ret har påpeget [25], at den tyske lovgiver ved vedtagelsen af den lovgivning, der finder anvendelse her:

– »[L]agde 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« [26].

64. Den skattefordel, som indrømmes nationale familiefonde (skattetrinsprivilegiet), skal således kompensere for den skattemæssige ulempe, der består i at betale erstatningsarveafgiften hvert 30. år. Ved fordel og ulempe forstås afgiftsforpligtelser, der opstår på familieområdet og for samme type afgift (for så vidt som det er relevant her, gaveafgiften).

65. Er det udtryk for sammenhæng, at denne symmetri mellem fordel og ulempe udstrækkes til familiefonde, der oprettes i udlandet af personer hjemmehørende i Tyskland? For så vidt som disse fonde ikke er underlagt erstatningsarveafgiften, er det da udtryk for sammenhæng, at de én gang (på tidspunktet for oprettelsen) pålægges en afgiftsbyrde svarende til den, som de tilsvarende tyske fonde ikke har mulighed for at undgå?

66. Jeg har allerede redegjort for den mekanisme, hvorved den tyske lovgiver har begrænset skattefordelen til kun at omfatte fonde, der oprettes i Tyskland af personer hjemmehørende i samme medlemsstat. Denne fordel skal nu vurderes i lyset af Domstolens praksis.

67. Domstolen har fastslået følgende:

– »[…] [H]ensynet til at sikre sammenhængen i en beskatningsordning kan begrunde en restriktion for udøvelsen af de grundlæggende friheder, der er sikret ved traktaten« [27].

– »[I]midlertid [skal] det, for at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, […] være godtgjort, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning […], idet den direkte karakter af denne sammenhæng desuden skal vurderes under hensyn til det formål, der forfølges med den pågældende lovgivning« [28].

[25] – Den forelæggende ret har foretaget en detaljeret undersøgelse af tilblivelsen og den parlamentariske behandling af både skattetrinsprivilegiet (§ 15, stk. 2, første punktum, i lov om arve- og gaveafgifter) og erstatningsarveafgiften (samme lovs § 1, stk. 1, nr. 4), som blev indført samtidig i 1974.

[26] – Forelæggelseskendelsens præmis 76.

[27] – Dom af 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716), præmis 65.

[28] – Dom af 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716), præmis 66.

68. Ifølge den forelæggende ret er det tvivlsomt, om dette formål, som den tyske lovgiver har erklæret, 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« [29]. »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« [30].

69. Dette argument (perioden på 30 år, som er fastsat for den periodiske opkrævning af erstatningsarveafgiften, og de eventuelle formuemæssige variationer) ligger til grund for visse af de anbringender, der er fremsat af den sagsøgende fond, ifølge hvilken den forskellige behandling ikke er begrundet.

70. Den sagsøgende fond har således fremsat en række anbringender til støtte for sin opfattelse, som den selv har sammenfattet i to afsnit: a) Den tyske lovgivnings uforenelighed med EØS-aftalens artikel 40 og artikel 63 TEUF »kan ikke begrundes med hensynet til skattesystemets sammenhæng« (punkt 6-32 i dens skriftlige indlæg), og b) »den uforholdsmæssige karakter af forskellen i afgiftsbyrden mellem familiefonde« (punkt 33-36 i samme skriftlige indlæg) [31].

71. Jeg vil undersøge disse anbringender separat og, hvor det er relevant, sammenholde dem med den forelæggende rets tvivlsspørgsmål, som jeg netop har gengivet.

72. Den sagsøgende fond har:

– påpeget den manglende direkte tilknytning mellem skattefordelen og ulempen, både i sig selv og med hensyn til den endelige afgiftsbyrde

– fremhævet bruddet på den skattemæssige sammenhæng efter reformen af den tyske lovgivning om fonde

– påpeget den manglende sammenhæng mellem erstatningsarveafgiften og skattetrinsprivilegiet

– gjort gældende, at der ikke foreligger den nødvendige afvejning mellem indrømmelsen af en begunstigelse og afgiftsbyrden for så vidt angår den samme afgiftspligtige person og i forbindelse med den samme afgiftskategori

– støttet sig på »beskyttelsen af familieformuen som udtryk for beskyttelsen af ægteskabet og familien«

– henvist til »fraværet af statslig modregning«

– påpeget »fraværet af sammenhæng i lyset af opbygningen af lov om arve- og gaveafgifter«.

[29] – Forelæggelseskendelsens præmis 77.

[30] – Forelæggelseskendelsens præmis 77 in fine.

[31] – Faktisk har den tilføjet et tredje afsnit (punkt 37 og 38 i dens skriftlige indlæg) vedrørende retspraksis fra Domstolen for Den Europæiske Frihandelssammenslutning (EFTA). Indholdet heraf er imidlertid begrænset til en fremhævelse af, at bestemmelserne om de frie kapitalbevægelser (EØS-aftalens artikel 40), som grundlæggende er identiske med EUF-traktatens bestemmelser (artikel 63), skal fortolkes ensartet. Dette generelle anbringende har ingen betydning for den specifikke bedømmelse af den her omhandlede tvist.

73. Ved min undersøgelse af disse anbringender [32] vil jeg se bort fra de heri anførte henvisninger til retspraksis fra Bundesverfassungsgericht (forfatningsdomstol, Tyskland), eftersom det omhandlede spørgsmål drejer sig om foreneligheden af lov om arve- og gaveafgifter med EU-retten og ikke dens forenelighed med den nationale retsorden.

74. Hvad angår den *direkte tilknytning* mellem skattefordelen (skattetrinsprivilegiet) og skatteulempen (betalingen af erstatningsarveafgiften) [33], bør besvarelsen tage hensyn til lovgivningens formål og til, om de begge berører den samme afgiftspligtige person i forbindelse med den samme afgift.

75. Efter min opfattelse, som stemmer overens med den tyske regerings [34] og Kommissionens [35], er disse betingelser opfyldt i denne sag: I lyset af lovgivningens formål, som er at indføre en symmetrisk ligestilling mellem alle familiefondes situation med hensyn til afgiftsbyrden, er der tale om samme afgiftspligtige person (familiefonden) [36] og samme afgift (afgiften på gaver).

76. Det er dog klart, at den tidsmæssige afstand mellem skattefordelen og skatteulempen, som påpeget af den forelæggende ret, er betydelig: Skattetrinsprivilegiet finder anvendelse på tidspunktet for oprettelsen, mens erstatningsarveafgiften forfalder, når der er gået 30 år.

77. Denne tidsmæssige forskydning kan eventuelt bryde den direkte sammenhæng mellem begunstigelsen med skattetrinsprivilegiet og beskatningen med erstatningsarveafgiften, hvis der er tale om afgiftspligtige personer uden en familiefonds kendetegn, som pålægges en afgift af »fjern og usikker karakter« [37]. Når der derimod som i hovedsagen oprettes familiefonde, som er tiltænkt at eksistere i flere generationer [38], opretholdes den direkte tilknytning efter min opfattelse ved, at opkrævningen af erstatningsarveafgiften tilpasses generationernes skiften hvert 30. år [39].

78. Endvidere har Domstolen i forbindelse med afgørelsen af, om der foreligger et sådant forhold mellem fordel og ulempe, tilladt en vis tidsmæssig fleksibilitet, f.eks. i tilfælde af fradrag for forsikringspræmier (fordele), som udlignes af beskatningen (ulempe) af de pensioner, renter og kapitaler, der udbetales af forsikringsselskaberne [40]. Tilsvarende har den anerkendt en direkte tilknytning mellem nedsættelsen af erstatningsarveafgiften i henhold til lov om arve- og gaveafgifter og den tidligere opkrævning af samme afgift [41].

[32] – I sin fremstilling har den sagsøgende fond, hvilket måske er uundgåeligt, i flere afsnit gentaget argumenter, som den allerede har fremsat i andre afsnit.

[33] – Punkt 7-9 i den sagsøgende fonds skriftlige indlæg.

[34] – Punkt 67-69 i den tyske regerings skriftlige indlæg.

[35] – Punkt 46 i Kommissionens skriftlige indlæg.

[36] – Som anført af Kommissionen afsvækkes kravet om, at der skal være tale om den samme afgiftspligtige person i dom af 30.6.2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), præmis 37: »[D]et formål, der forfølges med […] § 27 [i lov om arve- og gaveafgifter], [er,] således som det fremgår af denne doms præmis 31 og 32, i et vist omfang at nedsætte afgiftsbyrden i forbindelse med en arv, der indeholder aktiver, som er overført mellem nære slægtninge, og som allerede har givet anledning til en tidligere afgiftspålæggelse, ved delvist at undgå en dobbeltafgiftspålæggelse af disse aktiver i Tyskland inden for kort tid. I lyset af dette formål er der […] en direkte sammenhæng mellem den i denne paragraf fastsatte arveafgiftsnedsættelse og den tidligere opkrævning af arveafgift, idet denne afgiftsfordel og denne tidligere opkrævning vedrører den samme afgift, de samme aktiver og tæt beslægtede personer fra en og samme familie.«

[37] – – Henset til, at den forventede levetid i Tyskland statistisk set er lidt over 80 år (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[38] – Dom af 6.10.2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661), præmis 48. Denne sag vedrørte dog ikke det specifikke spørgsmål om arv og gaver.

[39] – Familiefonde med hjemsted i Liechtenstein synes at være udformet med henblik på at udøve deres aktivitet på lang sigt, eftersom et af deres formål er at sikre formuen gennem generationer. Jf. H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, »Liechtenstein family foundations and financial privacy«, *Trust and Trustees*, bind 16, nr. 6, Oxford University Press, Oxford, 2010, s. 476-478.

[40] – Domme af 28.1.1992, Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35) og Kommissionen mod Belgien (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] – Dom af 30.6.2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), hvis præmis 37 jeg har gengivet i punkt 36 i dette forslag til afgørelse.

79. Hvad angår *bruddet på den skattemæssige sammenhæng efter reformen af den tyske lovgivning om fonde* har den sagsøgende fond gjort gældende [42], at den tyske lovgivning [43] siden den 1. juli 2023 har givet mulighed for oprettelse af familiefonde med en varighed på under 30 år. Det kan udledes af denne omstændighed (altså at erstatningsarveafgiften ikke forfalder for disse fonde), at tilknytningen mellem skattefordelen og erstatningsarveafgiften, som opkræves hvert 30. år, forsvinder.

80. Dette argument kunne eventuelt have haft en vis bærekraft, hvis der i denne sag havde været tale om fonde oprettet efter den 1. juli 2023, hvilket ikke er tilfældet: Den sagsøgende fond blev etableret i 2014 til fordel for tre generationer af begunstigede. Det kunne således på tidspunktet for oprettelsen objektivt forudses, at den ville eksistere i mere end 30 år. Det skal desuden tages i betragtning, at en tvist, der er opstået i forbindelse med den lovgivning, der var gældende i 2014, ikke kan afgøres ved inddragelse af de ændringer af lovgivningen om fonde, der blev gennemført i 2021 [44].

81. Hvad angår *den manglende sammenhæng mellem erstatningsarveafgiften og skattetrinsprivilegiet* har den sagsøgende fond støttet sin opfattelse [45] på det parlamentariske arbejde, som den forelæggende ret har henvist til, samt den reform af ordningen for fonde, der blev vedtaget i 2021.

82. Den forelæggende ret har dog udledt af den parlamentariske behandling af reformen af lov om arve- og gaveafgifter i 1974 (hvorved bestemmelsen om skattetrin og bestemmelsen om erstatningsarveafgiften blev indført samtidig), at »de fordele, som skattetrinsprivilegiet giver«, ifølge den nationale lovgiver »kompenseres af ulemperne ved erstatningsarveafgiften« [46]. Hvad angår betydningen af reformen af lovgivningen om fonde i 2021 er der ikke behov for at tilføje yderligere til det, der allerede er anført.

83. Den sagsøgende fond har endvidere gjort gældende, at *der ikke foreligger den nødvendige afvejning mellem indrømmelsen af en begunstigelse og afgiftsbyrden for så vidt angår den samme afgiftspligtige person og i forbindelse med den samme afgiftskategori* [47].

84. Ud over de ovenfor anførte argumenter [48] er denne kritik af lov om arve- og gaveafgifter støttet på det forhold, at der ikke foreligger en »præcis« afvejning mellem den gaveafgift, der betales på tidspunktet for fondens oprettelse, og erstatningsarveafgiften; deres respektive afgiftsgrundlag kan variere fra det ene tidspunkt til det andet.

[42] – Punkt 10 og 11 i dens skriftlige indlæg.

[43] – Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (lov om harmonisering af lovgivningen om fonde og om ændring af lov om forebyggelse og bekæmpelse af infektionssygdomme hos mennesker) af 16.7.2021 (BGBl. I, s. 2947).

[44] – Hvis den tyske lovgivning eventuelt måtte være usammenhængende efter reformen af ordningen for fonde i 2021, indebærer dette ikke, at den var usammenhængende i 2014, altså året for de faktiske omstændigheder.

[45] – Punkt 12-14 i dens skriftlige indlæg.

[46] – Forelæggelseskendelsens præmis 76, som er gengivet i punkt 63 i dette forslag til afgørelse.

[47] – Punkt 15-21 i dens skriftlige indlæg.

[48] – Såsom identificeringen af den afgiftspligtige person, som jeg allerede har undersøgt i de foregående punkter.

85. Det er uden tvivl vanskeligt at sikre en matematisk lighed (»nøjagtigt beløb«). For så vidt som familiefonde har mulighed for at udøve økonomiske aktiviteter [49] og opnå en forrentning, således at fremtidige begunstigede generationer nyder en velstand på mindst samme niveau [50], kan lovgiver med rimelighed antage, at afgiftsgrundlaget for den oprindelige gave mindst vil svare til referencebeløbet for beregningen af den fremtidige erstatningsarveafgift.

86. Den sagsøgende fond har i samme retning gjort gældende, at erstatningsarveafgiften i økonomisk henseende reelt er en særlig form for *formueskat*, og at den ikke, som gaveafgiften, pålægges formueoverførsler. Der er således tale om forskellige afgiftskategorier.

87. Det tilkommer hver enkelt national retsorden at klassificere afgiftskategorierne. I dette tilfælde er den forelæggende ret ikke i tvivl om, at de to afgifter skal kvalificeres som ensartede typer. Det fremgår af beskrivelsen af de nationale retsforskrifter, at erstatningsarveafgiften er baseret på den retlige fiktion, at der hvert 30. år sker en formueoverførsel mellem generationer.

88. Den sagsøgende fond har med sine anbringender vedrørende *beskyttelsen af familieformuen som udtryk for beskyttelsen af ægteskabet og familien* [51], som er støttet på afgørelser truffet af Bundesverfassungsgericht (forvaltningsdomstol), gjort gældende, at de af denne ret fastsatte betingelser for, at ægteskabs- og familieformuens kontinuitet respekteres, ikke er opfyldt. Som før nævnt berører disse anbringender ikke den nationale lovgivnings forenelighed med EU-retten.

89. Den sagsøgende fond har også påberåbt sig *fraværet af statslig modregning* [52] som argument for, at en sådan modregning (mellem skattetrinsprivilegiet og erstatningsarveafgiften) skal undersøges med udgangspunkt i samme stat og ikke »transnationale overvejelser«. Fonden er af den opfattelse, at den tyske stat »indirekte overvælter« afgiftsbyrden på de udenlandske stater, hvor familiefondene har hjemsted.

90. Selv ser jeg imidlertid ingen tegn på, at den omtvistede ordning, der følger af lov om arve- og gaveafgifter, medfører en indirekte overvæltning af afgiftsbyrden på andre stater end Tyskland.

91. Endelig har den sagsøgende fond påpeget *fraværet af sammenhæng i lyset af opbygningen af lov om arve- og gaveafgifter* [53]. I forbindelse med dette anbringende har den gjort gældende, at lov om arve- og gaveafgifter hviler på den idé, at skattefordele og skatteulemper skal behandles ens, uanset hvor den afgiftspligtige person har skatte- og afgiftsmæssigt hjemsted eller bopæl. Med udgangspunkt i denne præmis kræver det et tvingende alment hensyn, både henset til national ret og EU-retten, for at det er muligt kun at indrømme tyske familiefonde et skatteprivilegium. Efter den sagsøgende fonds opfattelse foreligger der ikke et sådant tvingende alment hensyn, og det kan heller ikke findes under påberåbelse af artikel 65 TEUF.

[49] – Den tyske regering har anerkendt, at familiefonde tilstræber at opnå indtægter, som kommer familiemedlemmerne til gavn (punkt 45 i dens skriftlige indlæg). Det bekræfter ifølge denne regering familiefondenes virksomhedsmæssige karakter, at deres indtægter pålægges selskabsskat. Jf. P. Meinecke, »The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform«, *Trust and Trustees*, bind 29, nr. 6, Oxford University Press, Oxford, 2023, s. 540-552.

[50] – Jf. M. Haag og M. Tischendorf, »The German family foundation: concept, legal framework, and taxation«, *Trust and Trustees*, bind 26, nr. 6, Oxford University Press, Oxford, 2020, s. 534-541.

[51] – Punkt 22 og 23 i dens skriftlige indlæg.

[52] – Punkt 24 og 25 i dens skriftlige indlæg.

[53] – Punkt 26-32 i dens skriftlige indlæg.

92. Således som denne argumentation er forelagt, har den karakter af cirkelslutning, for så vidt som det herved netop søges godtgjort, hvorfor det tvingende almene hensyn om at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem ikke gør sig gældende i forbindelse med de bestemmelser i lov om arve- og gaveafgifter, der finder anvendelse på familiefonde.

4. Proportionalitet

93. Hvad angår proportionaliteten af restriktioner for de frie kapitalbevægelser kræver Domstolen, »at en sådan forskel [er] egnet til at sikre gennemførelsen af det påberåbte formål, og […] ikke [går] ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det« [54].

94. Ifølge den sagsøgende fond er en sådan forskel ikke forholdsmæssig, heller ikke hvis det måtte blive medgivet, at restriktionen for de frie kapitalbevægelser (som følge af den forskellige skatte- og afgiftsmæssige behandling af visse fonde i forhold til andre) var begrundet.

95. Den har i denne henseende for det første påpeget den omtvistede lovgivnings manglende egnethed med henblik på opfyldelsen af dens formål [55] og for det andet muligheden for, at der træffes mindre indgribende foranstaltninger til samme formål [56].

96. Hvad angår egnetheden af den mekanisme, der blev indført ved lov om arve- og gaveafgifter, med henblik på at sikre opfyldelsen af denne lovs formål, er der ifølge den sagsøgende fond »begrundet tvivl om, hvorvidt forskellene i beskatningen bidrager til det pågældende formål«. I forbindelse med dette synspunkt har den dog begrænset sig til at påpege, at den manglende egnethed skyldes, at »den nationale lovgivning ikke sikrer formålet på sammenhængende og systematisk vis« [57], og dermed på ny rejst en indvending, som allerede er blevet undersøgt.

97. Den sagsøgende fond har som argument for, at sammenhængen i skattesystemet kan sikres med mindre restriktive bestemmelser, som alternativer foreslået: a) at erstatningsarveafgiften og skattetrinsprivilegiet udstrækkes til udenlandske familiefonde, b) at denne erstatningsarveafgift udformes som en formueskat, og c) at erstatningsarveafgiften ændres til en moderat årlig afgift med samme afgiftsbyrde for nationale og udenlandske familiefonde på tidspunktet for deres oprettelse [58].

98. Efter min opfattelse, som atter er sammenfaldende med Kommissionens [59], ville alle disse alternativer indebære en accept af, at familiefonde med hjemsted i udlandet bærer den skatteulempe, der følger af erstatningsarveafgiften. Eftersom Tyskland fra tidspunktet for oprettelsen af en familiefond med hjemsted i udlandet (og den tilsvarende formueoverførsel) ikke har beskatningskompetence over for denne fond, er disse løsninger imidlertid vanskeligt gennemførlige.

99. De mindre restriktive alternativer, som den sagsøgende fond har foreslået, støder således på samme vanskelighed: Den tyske stat kan ikke nå familiefonde med hjemsted i udlandet, som ligger uden for dens beskatningskompetence.

[54] – Dom af 21.12.2016, Masco Denmark og Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984), præmis 33.

[55] – Punkt 34 i dens skriftlige indlæg.

[56] – Punkt 35 og 36 i dens skriftlige indlæg.

[57] – Punkt 34 i dens skriftlige indlæg.

[58] – Punkt 36 i dens skriftlige indlæg.

[59] – Punkt 47 i dens skriftlige indlæg.

V. Forslag til afgørelse

100. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at svare Finanzgericht Köln (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Köln, Tyskland) således:

»Artikel 40 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde af 2. maj 1992

skal fortolkes således, at

denne bestemmelse ikke er til hinder for en lovgivning i en medlemsstat i Den Europæiske Union, der i forbindelse med fastsættelsen af reglerne for den gaveafgift, der finder anvendelse på en i denne medlemsstat hjemmehørende persons oprettelse af en fond med hjemsted i en stat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, og med henblik på opretholdelsen af denne lovgivnings skatte- og afgiftsmæssige sammenhæng fastsætter mere bebyrdende afgiftsmæssige vilkår end dem, der finder anvendelse på oprettelsen af en fond i den nævnte medlemsstat, som symmetrisk udligning af det forhold, at fonden med hjemsted i udlandet ikke er underlagt en erstatningsarveafgift, der derimod påhviler fonde med hjemsted i denne medlemsstat.«