Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
13 päivänä maaliskuuta 2025 [1]

Asia C-142/24

Familienstiftung
vastaan
Finanzamt Köln-West

(Ennakkoratkaisupyyntö – Finanzgericht Köln (Kölnin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen 40 artikla – SEUT 63 artikla – Pääomien vapaa liikkuvuus – Perintö- ja lahjavero – Elossa olevien henkilöiden kesken sukusäätiön perustamiseksi tehdyn vastikkeettoman omaisuuden siirron verotus – Sukusäätiö, jonka kotipaikka on Liechtensteinissa – Saksassa kannettava lahjavero – Ulkomaisen sukusäätiön epäedullinen verokohtelu – Oikeuttaminen – Yleistä etua koskevat pakottavat syyt – Verojärjestelmän johdonmukaisuus – Korvaava perintövero – Oikeasuhteisuus

1. Saksan oikeuden mukaan on mahdollista perustaa sukusäätiö edun tuottamiseksi yhdelle tai useammalle perheelle. Jos säätiön perustaja asuu Saksassa, omaisuuden siirrosta tällaisen säätiön perustamiseksi elossa olevien henkilöiden kesken tehtävällä oikeustoimella kannetaan lahjaveroa riippumatta siitä, perustetaanko säätiö Saksassa vai jossain toisessa maassa.

2. Saksassa asuvan henkilön ulkomailla perustumaa sukusäätiötä kohdellaan verotuksessa ankarammin kuin Saksassa perustettua sukusäätiötä. Saksan viranomaisten mukaan tämä ero johtuu siitä, että tämän jäsenvaltion sukusäätiöiden on maksettava 30 vuoden välein niin kutsuttu korvaava perintövero, toisin kuin ulkomailla perustettujen sukusäätiöiden.

3. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on ratkaistava Saksassa asuvan henkilön Liechtensteinissa perustaman sukusäätiön ja Saksan veroviranomaisten välinen oikeusriita. Sen ratkaisemiseksi kyseinen tuomioistuin haluaa tietää, onko kyseisen jäsenvaltion verolainsäädäntö lahjaveron osalta Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen [2] 40 artiklassa tarkoitetun pääomien vapaan liikkuvuuden periaatteen mukainen.

[1] Alkuperäinen kieli: espanja.

[2] EYVL 1994, L 1, s. 3 (jäljempänä ETA-sopimus). Muun muassa Liechtensteinin ruhtinaskunta on 1.5.1995 lähtien tämän sopimuksen sopimuspuoli (Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen voimaantulosta Liechtensteinin ruhtinaskunnan osalta 10.3.1995 tehty ETA:n neuvoston päätös N:o 1/95 (EYVL 1995, L 86, s. 58)).

I Asiaa koskevat oikeussäännöt

A Kansainvälinen oikeus: ETA-sopimus

4. ETA-sopimuksen 40 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Tämän sopimuksen määräysten mukaisesti sopimuspuolten välillä ei ole [Euroopan yhteisön] jäsenvaltiossa tai [Euroopan vapaakauppaliiton (EFTA)] valtiossa asuville kuuluvien pääomien liikkuvuuden rajoituksia eikä osapuolten kansalaisuuteen tai asuinpaikkaan taikka pääoman sijoituspaikkaan perustuvaa syrjintää. Tarvittavat määräykset tämän artiklan täytäntöönpanosta ovat liitteessä XII.”

5. Liitteessä XII, jonka otsikkona on ”Pääomien vapaa liikkuvuus”, viitataan perustamissopimuksen 67 artiklan täytäntöönpanosta 24.6.1988 annettuun neuvoston direktiiviin 88/361/ETY.[3]

B Unionin oikeus: direktiivi 88/361

6. Direktiivin 1 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on poistettava jäsenvaltioissa asuvien henkilöiden välisiä pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset, sanotun kuitenkaan rajoittamatta jäljempänä olevien säännösten soveltamista. Tämän direktiivin täytäntöönpanon helpottamiseksi pääomanliikkeet luokitellaan liitteessä I olevan nimikkeistön mukaisesti.

_ _”

7. Liite I sisältää 1 artiklassa tarkoitetun pääomanliikkeiden nimikkeistön. ”Henkilökohtaisia pääomanliikkeitä” koskevan XI kohdan B alakohta koskee ”lahjoja ja lahjoituksia”.

C Saksan oikeus: ErbStG[4]

8. Perintö- ja lahjaverolain (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz, jäljempänä ErbStG) 1 §:n (”Veronalaiset tapahtumat”) 1 momentin 2 kohdassa säädetään, että lahjoitukset elossa olevien henkilöiden kesken ovat veronalaisia.

9. ErbStG:n 1 §:n 1 momentin 4 kohdan mukaan tätä lakia sovelletaan 30 vuoden välein myös säätiön omaisuuteen, jos säätiö on perustettu pääasiassa edun tuottamiseksi yhdelle perheelle tai tietyille perheille.

10. Lain 2 §:n (”Verovelvolliset henkilöt”) mukaan verovelvollisuus syntyy

[3] EYVL 1988, L 178, s. 5.

[4] Sellaisena kuin se on muutettuna veroihin, maksuihin ja muihin toimenpiteisiin liittyvien saatavien perinnästä annetun direktiivin saattamisesta osaksi kansallista lainsäädäntöä ja verolakien muuttamisesta 7.12.2011 annetulla lailla (Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften) (BeitrRLUmsG) (BGBl 2011 I, s. 2592).

– 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa kaiken siirtyvän omaisuuden osalta, kun lahjanantaja asui lahjoitushetkellä Saksassa. Saksassa asuviksi katsotaan muun muassa luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on Saksassa.

– 1 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetuissa tilanteissa, jos säätiöllä on johto tai kotipaikka Saksassa.

11. Lain 7 §:n (”Lahjoitukset elossa olevien henkilöiden kesken”) 1 momentin 8 kohdan mukaan säätiön perustamistoimen nojalla tapahtuvaa omaisuuden siirtoa elossa olevien henkilöiden kesken pidetään lahjoituksena elossa olevien henkilöiden kesken.

12. Lain 9 §:n (”Verosaatavan syntyminen”) 1 momentin 4 kohdan mukaan verosaatava syntyy 1 §:n 1 momentin 4 kohdassa tarkoitetuissa tapauksissa 30 vuoden välein siitä lähtien, kun omaisuutta on ensimmäisen kerran siirretty säätiölle.

13. Lain 15 §:n (”Veroluokat”) 1 momentissa täsmennetään perusteet, joilla erotetaan saajan ja perinnönjättäjän tai lahjanantajan henkilökohtaisen suhteen perusteella seuraavat veroluokat:

– veroluokka I: aviopuoliso ja elämänkumppani; lapset ja lapsipuolet; lasten ja lapsipuolten sukulaiset etenevässä polvessa ja kuoleman johdosta tapahtuvien saantojen osalta sukulaiset takenevassa polvessa

– veroluokka II: muut kuin veroluokkaan I kuuluvat sukulaiset takenevassa polvessa; sisarukset; sisarusten jälkeläiset ensimmäisessä polvessa; vanhemman aviopuoliso; vävyt ja miniät; appivanhemmat; eronnut aviopuoliso ja purkautuneen parisuhteen osapuoli

– veroluokka III: kaikki muut edunsaajat ja tarkoitussidonnaiset siirrot.

14. Lain 15 §:n 2 momentissa säädetään, että 7 §:n 1 momentin 8 kohdassa tarkoitettujen säätiöiden osalta verotus perustuu säätiön perustamiskirjan mukaisen kaukaisimman edunsaajan ja perinnönjättäjän tai lahjanantajan väliseen sukulaisuussuhteeseen, jos säätiö on perustettu Saksassa pääasiassa edun tuottamiseksi yhdelle perheelle tai tietyille perheille.

15. Lain 16 §:n (”Vähennykset”) 1 momentissa säädetään yleistä verovelvollisuutta koskevissa tapauksissa veron perusteesta vähennettävistä verosta vapautetuista määristä, kun omaisuus siirtyy

1. aviopuolisolle tai elämänkumppanille, 500 000 euroon asti

2. veroluokkaa I koskevassa 2 kohdassa tarkoitetuille lapsille ja siinä tarkoitettujen edesmenneiden lasten lapsille, 400 000 euroon asti

3. veroluokkaa I koskevassa 2 kohdassa tarkoitetuille lastenlapsille, 200 000 euroon asti

4. muille veroluokkaan I kuuluville henkilöille, 100 000 euroon asti

5. veroluokkaan II kuuluville henkilölle, 20 000 euroon asti

– –

7. muille veroluokkaan III kuuluville henkilöille, 20 000 euroon asti.

16. Lain 19 § (”Verokannat”) koskee veroluokkien ja veronalaisen saannon arvon mukaan määräytyviä verokantoja. Veroluokassa I verokanta on 7–30 prosenttia, veroluokassa II 15–43 prosenttia ja veroluokassa III 30–50 prosenttia.

II Tosiseikat, oikeusriita ja ennakkoratkaisukysymys

17. Vuonna 2014 Saksassa asuva Y (jäljempänä säätiön perustaja) perusti Liechtensteinissa Liechtensteinin oikeuden mukaisen sukusäätiön.

18. Säätiön sääntöjen mukaan sen tarkoituksena on tukea ja avustaa säätiön perustajan ja tämän edesmenneen puolison yhteisiä lapsia. Säätiön edunsaajia ovat säätiön perustaja, mainitut yhteiset lapset ja heidän lapsensa.

19. Perustaessaan säätiön sen perustaja lahjoitti säätiölle omaisuutta, johon säätiö sai täyden ja ehdottoman määräämisvallan. Säätiön perustaja menetti oikeuden määrätä tästä omaisuudesta, eikä hänellä ole mahdollisuutta vaatia varojen palauttamista kokonaan tai osittain.

20. Säätiö ilmoitti 16.4.2015 tästä oikeustoimesta Finanzamt Köln-Westille (Länsi-Kölnin verovirasto, Saksa; jäljempänä veroviranomainen) ja jätti lahjaveroilmoituksen.

21. Koska säätiö oli perustettu pääasiassa edun tuottamiseksi säätiön perustajan perheelle, säätiö väitti, että lahjaverovelan määrää laskettaessa pitäisi ottaa huomioon säätiön sääntöjen mukaisen kaukaisimman edunsaajan sukulaisuussuhde perustajaan. Tämän kriteerin mukaan pitäisi tehdä vähennykset veron perusteesta ja soveltaa veroluokan I sukulaisia koskevaa verokantaa (niin sanottu veroluokkaa koskeva etuus).

22. Veroviranomainen hylkäsi 22.11.2018 tämän näkemyksen. Se totesi seuraavaa:

– Sukusäätiöiden veroluokkaa koskeva etuus edellyttää, että säätiö on perustettu Saksassa. Jos näin ei ole, laissa edellytetään veroluokkaa III koskevien kriteerien soveltamista, mikä merkitsee pienempää vähennystä veron perusteeseen ja korkeampaa verokantaa.

– Erilainen kohtelu on perusteltua, koska Saksan verojärjestelmän johdonmukaisuus on säilytettävä. Kotimaista sukusäätiötä perustettaessa myönnettävä veroluokkaa koskeva etuus johtuu siitä, että näiden säätiöiden on maksettava 30 vuoden välein korvaava perintövero. Sukusäätiöltä, jonka kotipaikka on ulkomailla, ei kanneta tätä viimeksi mainittua veroa.

23. Säätiö teki 19.12.2018 veroviranomaiselle oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin 6.1.2021.

24. Säätiö nosti 5.2.2021 Finanzgericht Kölnissä (Kölnin verotuomioistuin, Saksa) kanteen, jossa se väitti, että sille pitäisi myöntää veroluokkaa I koskeva etuus, vaikka säätiö on perustettu ulkomailla. Muussa tapauksessa sen mukaan oikeutta pääomien vapaaseen liikkuvuuteen loukattaisiin perusteettomasti.

25. Tässä tilanteessa Finanzgericht Köln esitti unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [ETA-sopimuksen] 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 (sukusäätiö), kun taas vastaavassa tapauksessa, kun kyseessä on kotimainen sukusäätiö, veroluokka määräytyy säätiön perustamiskirjan mukaisen kaukaisimman edunsaajan ja lahjoittajan (säätiön perustajan) välisen sukulaisuussuhteen perusteella, jolloin kotimaiseen sukusäätiöön sovelletaan edullisempaa veroluokkaa I tai II?”

III Asian käsittely unionin tuomioistuimessa

26. Ennakkoratkaisupyyntö saapui unionin tuomioistuimen kirjaamoon 23.2.2024.

27. Kantajana oleva säätiö, Saksan hallitus ja Euroopan komissio esittivät kirjallisia huomautuksia.

28. Unionin tuomioistuin ei pitänyt tarpeellisena järjestää istuntoa asianosaisten kuulemiseksi.

IV Asian tarkastelu

29. Noudatan tarkastelussani menetelmää, jota unionin tuomioistuin on usein soveltanut tarkastellessaan ennakkoratkaisukysymyksiä, joita on esitetty samankaltaisissa asioissa. Sen asteittaisen tai vaiheittaisen menettelytavan tarkoituksena on yksilöidä aluksi sovellettava vapaus ja mahdollinen rajoitus, joka sille on aiheutunut. Toisessa vaiheessa se vertaa kyseessä olevia tilanteita keskenään selvittääkseen, onko niitä kohdeltu eri tavoin, mikä edellyttää näitä tilanteita koskevien kansallisten sääntöjen yksityiskohtaista tarkastelua. Lopuksi se tutkii mahdolliset oikeuttamisperusteet, jotka perustuvat yleistä etua koskeviin pakottaviin syihin, ja kyseistä vapautta rajoittavan kansallisen toimenpiteen oikeasuhteisuuden.

A Sovellettava vapaus

30. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää unionin tuomioistuinta ratkaisemaan, ovatko kyseessä olevat Saksan säännökset ETA-sopimuksen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevan 40 artiklan mukaisia. Saksan hallitus puolestaan väittää, että asiaa pitäisi tarkastella sijoittautumisvapauden kannalta.

31. Saksan hallitus väittää seuraavaa:

– Siirrettäessä omaisuutta sukusäätiön perustamiseksi ei ensisijaisesti ole kyse, toisin kuin perinteisessä lahjoituksessa, omaisuuden siirrosta sinänsä vaan säätiön perustamisesta.

– ETA-sopimuksen 31 artiklassa tarkoitetulla sijoittautumisvapaudella taataan oikeus ryhtyä harjoittamaan ja harjoittaa itsenäistä ammattia sekä oikeus perustaa ja johtaa yrityksiä Liechtensteinissa. Tässä artiklassa samoin kuin SEUT 49 artiklassa tarkoitettua sijoittautumisen käsitettä on tulkittava laajasti. Näin ollen myös säätiön perustaminen voi kuulua sijoittautumisvapauden piiriin.

– Sukusäätiön tapauksessa säätiölle osoitettu perhevarallisuus on oikeudellisesti itsenäistä, ja sen tarkoituksena on hankkia tuloja perheenjäsenten eduksi. Näin ollen sukusäätiön perustamista ei voida pitää pelkkänä pääomanliikkeenä vaan pikemminkin ”perheen sijoittautumismuotona”. Tämän vuoksi toimen on katsottava kuuluvan sijoittautumisvapauden (ETA-sopimuksen 31 artikla) eikä pääomien vapaan liikkuvuuden soveltamisalaan.

32. Saksan hallitus väittää kuitenkin, että epäilyksistään huolimatta se lähtee ”periaatteesta, että asiassa voidaan soveltaa pääomien vapaata liikkuvuutta”, ja että sen myöhemmin esittämät näkemykset voidaan joka tapauksessa ulottaa koskemaan sijoittautumisvapautta. [5]

33. Unionin tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut, että ”– – määritettäessä, kuuluuko kansallinen lainsäädäntö sijoittautumisvapautta vai pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien sääntöjen soveltamisalaan, huomioon on otettava kyseessä olevan lainsäädännön tarkoitus”. [6]

34. Ennakkoratkaisupyynnön taustalla oleva asia koskee Saksan perintö- ja lahjaverolainsäädäntöä. Tässä lainsäädännössä omaisuuden siirtoa sukusäätiön perustamiseksi pidetään lahjoituksena (ErbStG:n 7 §:n 1 momentin 8 kohta).

35. Lahjavero kannetaan omaisuuden vastikkeettomasta siirrosta elossa olevien henkilöiden kesken joko lahjansaajalle tai, kuten tässä tapauksessa, sukusäätiölle. Se, että tämän siirron seurauksena on ”perheen sijoittautumismuotona” toimiva oikeushenkilö, on myöhempi lisäseuraus, jolla on omat verotukselliset seurauksensa.

36. Pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta ei ole eroa, viitataanko ETA-sopimuksen 40 artiklaan vai EUT-sopimuksen 63 artiklaan, sillä molemmilla suojataan samaa vapautta. Unionin tuomioistuin on todennut seuraavaa:

– ”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 EY 56 artiklan keskeisiltä osin identtisillä määräyksillä – –.” [7]

– ”[SEUT 63 artiklan 1 kohdassa] kielletään kaikki rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä taikka jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä. Vaikka pääomanliikkeiden käsitettä ei määritelläkään [EUT-sopimuksessa], – – direktiivillä 88/361 yhdessä sen liitteenä olevan nimikkeistön kanssa on ohjeellista arvoa tätä käsitettä määriteltäessä – –. Lahjat ja lahjoitukset mainitaan direktiivin 88/361 liitteessä I olevan otsikon XI ’Henkilökohtaiset pääomanliikkeet’ alla.” [8]

– ”Perinnöistä, joilla tarkoitetaan kuolleen henkilön jättämän omaisuuden siirtymistä yhdelle tai useammalle henkilölle ja jotka kuuluvat myös kyseisessä liitteessä I olevan saman otsikon alaan, kannetun veron tavoin – – rahana taikka kiinteänä tai irtaimena omaisuutena annettujen lahjojen verotuksellinen kohtelu kuuluu – –pääomanliikkeitä koskevien perustamissopimuksen määräysten soveltamisalaan lukuun ottamatta niitä tapauksia, joiden kaikki osatekijät rajoittuvat yhden ainoan jäsenvaltion sisälle.” [9]

[5] Saksan hallituksen kirjallisten huomautusten 46 kohta.

[6] Tuomio 19.7.2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485, 17 kohta).

[7] Tuomio 11.6.2009, komissio v. Alankomaat (C-521/07, EU:C:2009:360, 33 kohta).

[8] Tuomio 16.6.2011, komissio v. Itävalta (C-10/10, EU:C:2011:399, 24 kohta).

[9] Tuomio 22.4.2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, 20 kohta).

37. Edellä esitettyjen seikkojen perusteella yhdyn ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kantaan ja katson, että ennakkoratkaisukysymystä on tarkasteltava pääomien vapaan liikkuvuuden kannalta.

B Rajoituksen olemassaolo

38. ErbStG:n 15 §:n 2 momentissa säädetään, että jos omaisuus siirretään kotimaisen sukusäätiön perustamiseksi, veroluokka vahvistetaan sukulaisuussuhteen läheisyyden perusteella (veroluokat I ja II).

39. Ulkomailla perustetut sukusäätiöt kuuluvat kuitenkin veroluokkaan III, mikä tarkoittaa sitä, että niiden veron perusteesta tehdään pienemmät vähennykset ja että vero määrätään korkeamman verokannan perusteella.

40. Perintöverosta, joka lahjaveron tavoin [10] kannetaan vastikkeettomista omaisuuden siirroista, unionin tuomioistuin on jo todennut, että nyt kyseessä olevan säännöstön kaltainen jäsenvaltion säännöstö muodostaa pääomanliikkeiden rajoituksen. [11]

41. Saksan hallitus myöntää, että Saksan verolainsäädäntöön sisältyy tältä osin pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus. Se esittää päättelynsä neljässä vaiheessa: [12]

– ETA-sopimuksen 40 artiklassa kielletään yleisesti rajoitukset, jotka koskevat pääomanliikkeitä jäsenvaltioiden välillä samoin kuin jäsenvaltioiden ja kolmansien maiden välillä.

– ErbStG:n 15 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan saksalaisen sukusäätiön perustamiseen kohdistuu alennettu verorasitus, joka ei koske ulkomailla perustettuja säätiöitä. Erikseen arvioituna viimeksi mainittujen säätiöiden perustamiseen kohdistuu suurempi verorasitus.

– Käsiteltävässä asiassa tämän ErbStG:n säännöksen perusteella sukusäätiön, jonka kotipaikka on Liechtensteinissa (ja jonka edunsaajat ovat yksinomaan suoraan etenevässä polvessa olevia sukulaisia), perustamisesta kannetaan korkeampaa perintö- ja lahjaveroa kuin jos lahjoitus olisi tehty samoilla edellytyksillä säätiölle, jonka kotipaikka tai johto on Saksassa.

– Saksan säännöksen soveltamisesta johtuva lahjoituksen arvon aleneminen merkitsee pääomanliikkeitä koskevaa rajoitusta.

42. Kun otetaan huomioon tämä Saksan hallituksen nimenomainen toteamus, jossa se on samaa mieltä komission ja kantajana olevan säätiön kanssa, mielestäni tätä ei ole tarpeen käsitellä enempää.

43. Voidaan siis todeta, että Saksan lainsäädännössä lahjaveron määrä riippuu siitä, missä sukusäätiöllä on johto tai kotipaikka. Tästä seuraa, että sukusäätiön, jonka kotipaikka on Saksassa, perustamiseksi tehdystä lahjoituksesta kannetaan pienempi lahjavero kuin lahjoituksesta sukusäätiön, jonka kotipaikka on Liechtensteinissa, perustamiseksi, mikä vähentää lahjoituksen arvoa jälkimmäisessä tapauksessa.

[10] Unionin tuomioistuin arvioi tätä yhteyttä 22.4.2010 antamassaan tuomiossa Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, 20 kohta).

[11] Tuomio 30.6.2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, 19 kohta).

[12] Sen kirjallisten huomautusten 47–50 kohta.

44. Tässä tilanteessa on tutkittava, voiko näin todettu pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitus olla oikeutettu ETA-sopimuksen 40 artiklan (joka vastaa soveltuvin osin SEUT 63 artiklaa) perusteella.

C Rajoituksen oikeuttaminen

45. Aiemmin mainitsemani menetelmän mukaisesti aluksi on tutkittava, ovatko kyseessä olevat tilanteet toisiinsa rinnastettavissa, ja tarvittaessa sen jälkeen, voidaanko näiden tilanteiden erilainen kohtelu oikeuttaa yleistä etua koskevilla pakottavilla syillä. [13]

46. ”Jotta – – kyseessä olevan kaltaisten kansallisten verosäännösten voitaisiin katsoa soveltuvan yhteen pääomien vapaata liikkuvuutta koskevien perustamissopimuksen määräysten kanssa, erilaisen kohtelun on koskettava tilanteita, jotka eivät ole objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa, tai erilaisen kohtelun on oltava oikeutettu yleistä etua koskevista pakottavista syistä.” [14]

1. Tilanteiden rinnastettavuus

47. On riidatonta, että saksalaisen sukusäätiön perustamisesta kannetaan lahjaveroa ja näin tehdään myös silloin, jos Saksassa asuva henkilö perustaa ulkomaisen sukusäätiön. Jälkimmäisessä tapauksessa lahjaverovelvollisuus syntyy ErbStG:n eri säännösten perusteella seuraavasti:

– 1 §:n 1 momentin 2 kohdan ja 7 §:n 1 momentin 8 kohdan mukaan i) lahjoitukset elossa olevien henkilöiden kesken ovat veronalaisia ja ii) omaisuuden siirtoa elossa olevien henkilöiden kesken säätiön perustamiseksi pidetään lahjoituksena elossa olevien henkilöiden kesken. [15]

– Vaikka ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan ulkomainen sukusäätiö ei täytä laissa asetettuja edellytyksiä verovelvollisuuden syntymiselle, tämä verovelvollisuus syntyy myös silloin, jos lahjanantaja asui lahjoitushetkellä Saksassa.

– ErbStG:n 2 §:n 1 momentin 1 kohdan toisen virkkeen a alakohdan mukaan Saksassa asuviksi katsotaan muun muassa luonnolliset henkilöt, joiden kotipaikka tai vakituinen asuinpaikka on Saksassa. Koska säätiön perustajan (lahjanantajan) kotipaikka oli lahjoitushetkellä Saksassa, hän on verovelvollinen. [16]

48. On niin ikään riidatonta, että näiden säännösten soveltamisen seurauksena verorasitus, joka aiheutuu perustettaessa (Saksassa asuvan henkilön perustaessa) säätiöitä, joiden kotipaikka on ulkomailla, on suurempi kuin perustettaessa säätiöitä, joiden kotipaikka on Saksassa.

49. Näin ollen yksi ja sama tapahtuma (Saksassa asuvan henkilön tekemä omaisuuden siirto joko saksalaisen tai ulkomaisen säätiön perustamiseksi) johtaa kummassakin tapauksessa velvollisuuteen maksaa Saksan lahjaveroa. Tämän vuoksi tilanteet ovat lähtökohtaisesti rinnastettavissa toisiinsa.

[13] Tuomio 12.10.2023, BA (Perintö – Sosiaalinen asuntopolitiikka unionissa) (C-670/21, EU:C:2023:763, 56 kohta).

[14] Tuomio 17.9.2015, F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, 58 kohta).

[15] Ennakkoratkaisupyyntö, 38 kohta.

[16] Ennakkoratkaisupyyntö, 41 kohta.

50. Saksan hallitus väittää kuitenkin, että kotimaisen sukusäätiön tilanne ei ole objektiivisesti rinnastettavissa ulkomaisen sukusäätiön tilanteeseen. Sen mukaan Saksan lainsäätäjä voi säätää kotimaisille sukusäätiöille myönnettävästä veroetuudesta kompensoidakseen ainoastaan kotimaisilta sukusäätiöiltä määräajoin kannettavasta korvaavasta perintöverosta aiheutuvan haitan.

51. En yhdy tähän näkemykseen, joka veisi mahdollisuuden arvioida, merkitseekö erilainen kohtelu perusvapauden loukkausta: Saksan hallituksen kannan hyväksyminen johtaisi siihen, että erilaista kohtelua itsessään pidettäisiin ratkaisevana tekijänä arvioitaessa, että tilanteet eivät ole rinnastettavissa toisiinsa. Unionin tuomioistuin on jo hylännyt Saksan hallituksen esittämän vastaavan päättelyn toisessa ErbStG:n soveltamista koskevassa asiassa. [17]

52. Ratkaistaessa, ovatko kyseessä olevat tilanteet rinnastettavissa toisiinsa, on kiinnitettävä huomiota tapahtumaan, jonka perusteella pääasiallinen verovelvollisuus syntyy, olipa verovelvollisten asuinpaikka mikä hyvänsä.

53. Tässä tapauksessa tämä verotettava tapahtuma (Saksassa asuvan henkilön tekemä omaisuuden siirto sukusäätiön perustamiseksi) on ErbStG:n nojalla lahjaveron alainen riippumatta siitä, perustetaanko sukusäätiö Saksassa vai Liechtensteinissa. Verotettava tapahtuma on siis kummassakin tapauksessa sama.

54. Muut veron osatekijät (kuten vähennykset veron perusteesta ja verokanta), joiden perusteella on tarkoitus määrittää erityisesti verovelan määrä, eivät ole olennaisia vero-oikeudellisen suhteen syntymisen kannalta. Ne ainoastaan vaikuttavat osaltaan veronmaksuvelvollisuuden laajuuteen.

55. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vahvistaa, että kyse on toisiinsa rinnastettavista tilanteista: ”Säätiön perustamistoimen perusteella tehtävän omaisuuden luovutuksen veronalaisuus ErbStG:n 7 §:n 1 momentin 8 kohdan nojalla koskee sekä saksalaisia säätiöitä että nyt käsiteltävässä asiassa toteutettua liechtensteinilaisen säätiön perustamista. Tilanteet ovat siten objektiivisesti arvioituina toisiinsa rinnastettavissa.” [18]

56. Ennakkoratkaisupyyntö ei tosiasiassa koske tilanteiden rinnastettavuuden arviointia, vaan ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin hyväksyy tämän lähtökohdan varauksetta. Ainoa asia, josta kyseinen tuomioistuin on epävarma, koskee sen nimenomaisen toteamuksen mukaisesti sitä, ”onko nyt tarkasteltavassa tapauksessa kyse yleistä etua koskevista pakottavista syistä, jotka oikeuttavat pääomien vapaan liikkuvuuden rajoittamisen ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäisellä virkkeellä”. [19]

[17] Tuomio 12.10.2023, BA (Perintö – Sosiaalinen asuntopolitiikka unionissa) (C-670/21, EU:C:2023:763, 64 kohta): ”– – sanotun rajoittamatta sen tutkimista, voidaanko pääasiassa kyseessä oleva lainsäädäntö mahdollisesti oikeuttaa yleistä etua koskevien pakottavien syiden perusteella – jos perusteena sille, että tilanteet eivät ole toisiinsa rinnastettavissa, voisi olla jo pelkästään se, että kyseessä oleva kiinteistö sijaitsee muussa kolmannessa valtiossa kuin ETA-sopimuksen sopimuspuolena olevassa valtiossa, vaikka SEUT 63 artiklan 1 kohdassa kielletään nimenomaisesti rajat ylittäviä pääomanliikkeitä koskevat rajoitukset, tällainen tulkinta tekisi kyseisen määräyksen tyhjäksi.”

[18] Ennakkoratkaisupyyntö, 63 kohta.

[19] Ennakkoratkaisupyyntö, 64 kohta.

2. Toisiinsa rinnastettavien tilanteiden erilainen kohtelu

57. ErbStG:n mukaan verovelan määrittäminen perustuu lahjanantajan ja lahjansaajan väliseen sukulaisuussuhteeseen. Tässä tarkoituksessa 15 §:n 1 momentissa säädetään kolmesta veroluokasta. Veroluokkaan I kuuluvat lähimmät sukulaiset (muun muassa lapset ja lastenlapset), veroluokkaan II kaukaisemmat sukulaiset ja veroluokkaan III muut henkilöt.

58. Sukusäätiöiden perustamiseen sovellettava veroluokka määräytyy ErbStG:n 15 §:n 2 momentin mukaan (perustamiskirjan mukaisen) kaukaisimman edunsaajan ja lahjanantajan välisen sukulaisuussuhteen perusteella. Tätä sääntöä sovelletaan kuitenkin ainoastaan Saksassa perustettuihin sukusäätiöihin.

59. Kotimaisia ja ulkomaisia sukusäätiöitä kohdellaan siis eri tavalla, koska kansallisessa lainsäädännössä ne luokitellaan eri veroluokkiin. Tässä tapauksessa sukusäätiöön, jonka kotipaikka on Liechtensteinissa, sovelletaan veroluokkaa III (jäännösluokka) eikä veroluokkaa I, jonka mukaan sitä olisi verotettu, jos se olisi perustettu Saksassa. Säätiön perustajan suhteella sukulaisiinsa ei siis ole merkitystä tässä yhteydessä.

60. Lopputuloksena on se, että ulkomaisen sukusäätiön on maksettava suurempi veron määrä, mikä johtuu seuraavista kahdesta seikasta:

– Veron perustetta laskettaessa sovelletaan ainoastaan veroluokan III verovelvollisille säädettyjä vähennyksiä, jotka ovat huomattavasti pienemmät kuin veroluokan I vähennykset. [20]

– Tähän veron perusteeseen sovellettavan verokannan osalta luokkaan III kuuluvien verovelvollisten veroprosentti on korkeampi kuin luokkaan I kuuluvien verovelvollisten. [21]

61. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin vahvistaa, että kansallinen lainsäädäntö johtaa edellä tarkoitettuun erilaiseen kohteluun Saksassa asuvien henkilöiden Saksassa perustamien säätiöiden ja samojen Saksassa asuvien henkilöiden ETA-valtiossa perustamien säätiöiden välillä. [22] Kyseinen tuomioistuin toteaa vielä, että Saksan ja Liechtensteinin välinen kaksinkertaista verotusta koskeva sopimus [23] ei korjaa tätä tilannetta. [24]

3. Verotuksen johdonmukaisuus

62. Saksan hallitus perustelee riidanalaista säännöstöä tarpeella varmistaa kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuus. Se vetoaa siihen, että kotimaisilta sukusäätiöiltä, toisin kuin ulkomaisilta sukusäätiöiltä, kannetaan 30 vuoden välein korvaava perintövero.

[20] ErbStG:n 10 §:ssä otetaan huomioon 16 §:ssä säädetyt vähennykset (verosta vapautetut vähimmäismäärät) veron perusteen laskemiseksi. Tarkempien tietojen puuttuessa näyttää siltä, että tässä asiassa veron perusteesta vähennettäisiin 20 000 euroa (luokka III) 200 000 euron (luokka I, lastenlasten osalta) sijaan.

[21] ErbStG:n 19 §:n mukaan veroluokkaan III sovellettava verokanta olisi, kun arvo on alle 75 000 euroa, 30 prosenttia veroluokkaan I sovellettavan 7 prosentin sijaan.

[22] Ennakkoratkaisupyyntö, 37–47 kohta.

[23] Tulo- ja varallisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen ja veronkierron välttämiseksi 17.11.2011 tehty Saksan liittotasavallan ja Liechtensteinin ruhtinaskunnan välinen sopimus (BGBl. 2012 II, s. 1462).

[24] Ennakkoratkaisupyyntö, 46 ja 47 kohta.

63. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan[25] nyt sovellettavan säännöksen antaessaan Saksan lainsäätäjä katsoi, että

– ”veroluokkaa koskevasta etuudesta saatavat edut kompensoidaan korvaavasta perintöverosta aiheutuvilla haitoilla. Lainsäätäjän tavoitteena oli korvaavan perintöveron käyttöönotolla rinnastaa säätiörakenteet perintöverotuksessa luonnollisen perimysjärjestyksen mukaiseen perintöön siten, että tällaisia säätiöitä verotetaan tietyin väliajoin.

– Sen oli kuitenkin mahdollista säätää tästä ainoastaan kotimaisten sukusäätiöiden osalta. Saksan lainsäätäjällä ei ollut eikä ole mahdollisuutta kantaa korvaavaa perintöveroa ulkomaisilta sukusäätiöiltä.”[26]

64. Kotimaisille sukusäätiöille myönnetty veroetu (veroluokkaa koskeva etuus) kompensoisi siten verohaitan, joka aiheutuu korvaavan perintöveron kantamisesta 30 vuoden välein. Edulla ja haitalla viitataan verovelvollisuuksiin, jotka syntyvät perhepiirissä ja koskevat samaa verolajia (tässä tapauksessa lahjaveroa).

65. Onko johdonmukaista, että tämä etujen ja haittojen välinen symmetria ulotetaan koskemaan Saksassa asuvien henkilöiden ulkomailla perustamia sukusäätiöitä? Koska viimeksi mainituilta sukusäätiöiltä ei kanneta korvaavaa perintöveroa, onko johdonmukaista verottaa niitä yhden kerran (perustamisajankohtana) kohdistamalla niihin vastaava verorasitus kuin se, jolta saksalaiset sukusäätiöt eivät voi välttyä?

66. Olen jo esittänyt mekanismin, jonka nojalla Saksan lainsäätäjä on rajannut veroedun yksinomaan Saksassa asuvien henkilöiden Saksassa perustamiin säätiöihin. Seuraavaksi tätä etua on arvioitava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa.

67. Unionin tuomioistuin on todennut, että

– ”– – tarpeella säilyttää verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan oikeuttaa EUT-sopimuksessa taattujen liikkumisvapauksien käytön rajoitus”[27]

– ”– – jotta tähän oikeuttamisperusteeseen tukeutuva perustelu voitaisiin hyväksyä, on [kuitenkin] selvitettävä, että kyseinen veroetu on suorassa yhteydessä siihen, että tämä etu kompensoidaan kantamalla tietty vero – –, ja tämän yhteyden välittömyyttä on arvioitava kyseessä olevan säännöstön päämäärään nähden”.[28]

68. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan on epäselvää, riittääkö Saksan lainsäätäjän ilmoittama tavoite ”siihen, että veroluokkaa koskevan etuuden ja korvaavan perintöveron välillä voidaan katsoa olevan välitön, henkilöllinen ja aineellinen yhteys, jota unionin tuomioistuin on edellyttänyt, jotta verojärjestelmän voidaan katsoa olevan johdonmukainen”.[29] Sen mukaan tätä vastaan ”voisi puhua erityisesti se, että koska korvaavaa

[25] Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tarkastelee yksityiskohtaisesti veroluokkaa koskevan etuuden (ErbStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäinen virke) ja korvaavan perintöveron (kyseisen lain 1 §:n 1 momentin 4 kohta), jotka otettiin käyttöön samanaikaisesti vuonna 1974, syntyhistoriaa ja parlamentaarisen lainsäädäntömenettelyn vaiheita.

[26] Ennakkoratkaisupyyntö, 76 kohta.

[27] Tuomio 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, 65 kohta).

[28] Tuomio 7.11.2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, 66 kohta).

[29] Ennakkoratkaisupyyntö, 77 kohta.

perintöveroa kannetaan ainoastaan 30 vuoden välein, jokainen kotimainen sukusäätiö ei välttämättä ole olemassa koko tämän ajan ja että säätiön varallisuus voi muuttua tämän ajanjakson kuluessa tavalla, jota ei voida ennakoida”. [30]

69. Tämä perustelu (30 vuoden ajanjakso, joka on vahvistettu korvaavan perintöveron jaksottaiselle kantamiselle, ja mahdolliset varallisuuden muutokset) on lähtökohtana tietyille kantajana olevan säätiön väitteille, joiden mukaan erilainen kohtelu ei ole oikeutettua.

70. Kantajana oleva säätiö esittää kantansa tueksi joukon väitteitä, jotka se itse esittää tiivistäen kahdessa otsikossa: a) Saksan oikeussäännön yhteensopimattomuutta ETA-sopimuksen 40 artiklan ja SEUT 63 artiklan kanssa ”ei voida oikeuttaa verojärjestelmän johdonmukaisuudella” (sen kirjallisten huomautusten 6–32 kohta) ja b) ”sukusäätiöiden verotuksen eron suhteettomuus” (näiden huomautusten 33–36 kohta). [31]

71. Tarkastelen näitä väitteitä erikseen ja siinä yhteydessä viittaan tarvittaessa edellä mainitsemiini ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin epäilyihin.

72. Kantajana oleva säätiö

– toteaa, että veroedun ja -haitan välillä ei itsessään ja lopullisen verorasituksen kannalta ole suoraa yhteyttä

– korostaa, että Saksan säätiölainsäädännön uudistuksen jälkeen verotuksen johdonmukaisuus on heikentynyt

– vetoaa korvaavan perintöveron ja veroluokkaa koskevan etuuden väliseen epäjohdonmukaisuuteen

– väittää, että etuuden myöntämisen ja verotuksen välillä ei ole välttämätöntä kompensaatiota, joka koskee samaa verovelvollista ja samantyyppistä veroa

– vetoaa ”perhevarallisuuden suojaamiseen avioliiton ja perheen suojaamisen välittömänä seurauksena”

– viittaa siihen, että ”kompensaatiota ei ole valtion perusteella”

– tuo esille ”johdonmukaisuuden puuttumisen ErbStG:n rakenteen valossa”.

73. Arvioidessani näitä väitteitä [32] jätän huomiotta viittaukset Bundesverfassungsgerichtin (liittovaltion perustuslakituomioistuin, Saksa) oikeuskäytäntöön, koska tässä yhteydessä on kyse siitä, onko ErbStG unionin oikeuden mukainen, eikä siitä, onko se kansallisen oikeusjärjestyksen mukainen.

[30] Ennakkoratkaisupyyntö, 77 kohdan loppuosa.

[31] Todellisuudessa se esittää vielä kolmannen otsikon (sen kirjallisten huomautusten 37 ja 38 kohta) Euroopan vapaakauppaliiton (EFTA) tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella. Otsikon alla kuitenkin vain korostetaan, että pääomien vapaata liikkuvuutta koskevia määräyksiä (ETA-sopimuksen 40 artikla), jotka ovat perustavanlaatuisesti samanlaiset kuin EUT-sopimuksen määräykset (63 artikla), on tulkittava yhtenäisesti. Tällä yleisluonteisella väitteellä ei ole merkitystä nyt käsiteltävässä asiassa annettavan nimenomaisen ratkaisun kannalta.

[32] Huomautuksissaan kantajana oleva säätiö toistaa, ehkä väistämättä, tietyissä kohdissa väitteitä, jotka se on jo esittänyt muissa kohdissa.

74. Veroedun (veroluokkaa koskeva etuus) ja verohaitan (korvaavan perintöveron maksaminen) välisen *suoran yhteyden* [33] osalta vastauksessa on otettava huomioon säännöksen tavoite ja se, että molemmat kohdistuvat samaan verovelvolliseen saman veron perusteella.

75. Saksan hallituksen [34] ja komission [35] kanssa samansuuntaisen näkemykseni mukaan nämä edellytykset täyttyvät tässä tapauksessa: kun otetaan huomioon, että säännöksen tavoitteena on rinnastaa symmetrisesti toisiinsa eri sukusäätiöiden tilanteet verorasituksen kannalta, kyse on samasta verovelvollisesta (sukusäätiö) [36] ja samasta verosta (lahjavero).

76. On kuitenkin selvää, että kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, veroedun ja -haitan välillä kuluva aika on huomattavan pitkä: veroluokkaa koskevaa etuutta sovelletaan perustamisajankohtana, kun taas korvaava perintövero kannetaan 30 vuoden kuluttua.

77. Tämä ajallinen viive voisi mahdollisesti katkaista suoran yhteyden veroluokan soveltamisesta saatavan etuuden ja korvaavan perintöveron kantamisen välillä, jos kyse olisi verovelvollisista, joilla ei ole sukusäätiön ominaispiirteitä ja jotka joutuisivat ”luonteeltaan etäisen ja sattumanvaraisen” verotuksen kohteeksi. [37] Sen sijaan nyt kyseessä olevan kaltaisilla sukusäätiöillä, jotka on perustettu kestämään useita sukupolvia, [38] suora yhteys mielestäni säilyy, kun korvaava perintövero kannetaan sukupolvenvaihdoksen tahtiin sovitettuna 30 vuoden välein. [39]

78. Lisäksi oikeuskäytännössä on arvioitaessa tätä etujen ja haittojen välistä suhdetta hyväksytty tietty ajallinen joustavuus esimerkiksi silloin kun on kyse vakuutusmaksujen vähentämisestä (etu), joka kompensoidaan vakuutuksenantajien maksamien eläkkeiden, elinkorkojen tai pääoman verottamisella (haitta). [40] Vastaavasti oikeuskäytännössä on katsottu, että ErbStG:ssä säädetyn perintöveron alennuksen ja perintöveron aikaisemman kantamisen välillä on välitön yhteys. [41]

[33] Kantajana olevan säätiön kirjallisten huomautusten 7–9 kohta.

[34] Saksan hallituksen kirjallisten huomautusten 67–69 kohta.

[35] Komission kirjallisten huomautusten 46 kohta.

[36] Kuten komissio toteaa, vaatimusta siitä, että kyseessä on sama verovelvollinen, lievennetään 30.6.2016 annetussa tuomiossa Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, 37 kohta): ”ErbStG:n 27 §:n päämääränä on – – alentaa tietyssä määrin verorasitusta, joka kohdistuu perintöön, joka sisältää lähisukulaisten kesken siirtynyttä omaisuutta, jota on jo aiemmin verotettu, ja näin välttää osittain tämän omaisuuden verottaminen kahteen kertaan Saksassa lyhyellä aikavälillä. – – tämän päämäärän kannalta arvioituna puheena olevassa pykälässä säädetyn veronalennuksen ja perintöverojen aikaisemman kantamisen välillä on välitön yhteys, koska mainittu veroetu ja aikaisempi verottaminen koskevat samaa veroa, samaa omaisuutta ja samaan perheeseen kuuluvia lähiomaisia.”

[37] Tuomio 6.10.2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, 48 kohta). Kyseisessä asiassa ei kuitenkaan ollut kyse perintöjä tai lahjoja koskevasta erityisestä lainsäädännöstä.

[38] Sukusäätiöiden, joiden kotipaikka on Liechtensteinissa, on nähtävästi tarkoitus harjoittaa toimintaansa pitkällä aikavälillä, sillä yksi niiden tavoitteista on turvata varallisuuden säilyminen sukupolvelta toiselle. Ks. H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, ”Liechtenstein family foundations and financial privacy”, *Trust and Trustees*, osa 16, nro 6, Oxford University Press, Oxford, 2010, s. 476–478.

[39] Kun otetaan huomioon, että tilastollisesti elinajanodote Saksassa on noin 80 vuotta (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] Tuomio 28.1.1992, Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35) ja tuomio 28.1.1992, komissio v. Belgia (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] Tuomio 30.6.2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), jonka 37 kohta on esitetty tämän ratkaisuehdotuksen alaviitteessä 36.

79. Kantajana olevan säätiön väitteessä, jonka mukaan *Saksan säätiölainsäädännön uudistuksen jälkeen verotuksen johdonmukaisuus on heikentynyt*,[42] on kyse siitä, että 1.7.2023 lähtien Saksan lainsäädännön[43] mukaan on mahdollista perustaa sukusäätiöitä alle 30 vuoden ajaksi. Se päättelee tästä seikasta (näiltä säätiöiltä ei kannettaisi korvaavaa perintöveroa), että veroedun ja 30 vuoden välein kannettavan korvaavan perintöveron välinen yhteys poistuu.

80. Väitteellä voisi mahdollisesti olla jotain painoarvoa, jos asiassa olisi kyse 1.7.2023 jälkeen perustetuista säätiöistä, mutta näin ei tässä tapauksessa ole: kantajana oleva säätiö perustettiin vuonna 2014 kolmen edunsaajasukupolven hyväksi. Näin ollen säätiön perustamisajankohtana arvioitiin objektiivisesti, että sen elinkaari olisi yli 30 vuotta. On myös huomattava, ettei vuonna 2014 voimassa olleen lainsäädännön soveltamisaikana syntynyttä riita-asiaa voida ratkaista viittaamalla vuonna 2021 säätiölailla tehtyihin muutoksiin.[44]

81. Kantajana olevan säätiön väite, joka koskee *korvaavan perintöveron ja veroluokkaa koskevan etuuden välistä epäjohdonmukaisuutta*,[45] perustuu ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mainitsemaan parlamentaariseen lainsäädäntötyöhön sekä vuonna 2021 hyväksyttyyn säätiöjärjestelmän uudistukseen.

82. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päättelee vuoden 1974 ErbStG:n uudistuksen (jossa molemmat säännökset, veroluokkaa koskevaa etuutta ja korvaavaa perintöveroa koskevat säännökset, otettiin käyttöön samanaikaisesti) lainsäädäntöasiakirjoista, että kansallisen lainsäätäjän mukaan ”veroluokkaa koskevasta etuudesta saatavat edut kompensoidaan korvaavasta perintöverosta aiheutuvilla haitoilla”.[46] Vuoden 2021 säätiölainsäädännön uudistuksen vaikutuksesta riittää, kun viitataan edellä todettuun.

83. Kantajana oleva säätiö vetoaa myös siihen, että *etuuden myöntämisen ja veron kantamisen välillä ei ole välttämätöntä kompensaatiota, joka koskee samaa verovelvollista ja samantyyppistä veroa*.[47]

84. Siltä osin kuin tässä ErbStG:hen kohdistuvassa kritiikissä ei toisteta aiempia väitteitä,[48] se perustuu siihen, että säätiön perustamisajankohtana maksetun lahjaveron ja korvaavan perintöveron välinen kompensaatio ei ole ”täsmällistä”: veron perusteet voivat vaihdella eri ajankohtina.

42 Sen kirjallisten huomautusten 10 ja 11 kohta.

43 Säätiölainsäädännön yhtenäistämisestä ja tartuntatautilain muuttamisesta 16.7.2021 annettu laki (Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes) (BGBl. I, s. 2947).

44 Vaikka Saksan lainsäädäntö olisi mahdollisesti epäjohdonmukainen vuoden 2021 säätiöjärjestelmän uudistuksen jälkeen, tämä ei merkitse sitä, että se ei olisi ollut johdonmukainen vuonna 2014, johon tosiseikat viittaavat.

45 Sen kirjallisten huomautusten 12–14 kohta.

46 Ennakkoratkaisupyynnön 76 kohta, joka on esitetty tämän ratkaisuehdotuksen 63 kohdassa.

47 Sen kirjallisten huomautusten 15–21 kohta.

48 Tämä koskee verovelvollisen määrittämistä, jota olen jo tarkastellut edellisissä kohdissa.

85. Matemaattista yhtäläisyyttä (”täsmällinen määrä”) on tietysti vaikea saada aikaan. Kuitenkin silloin, kun sukusäätiöillä on mahdollisuus harjoittaa taloudellista toimintaa [49] ja saada toiminta kannattavaksi siten, että tulevat edunsaajasukupolvet saavat osakseen vähintään samantasoista varallisuutta, [50] lainsäätäjä voi kohtuudella olettaa, että alkuperäisen lahjoituksen veron peruste vastaa vähintään sitä, jota käytetään vertailukohtana tulevaa korvaavaa perintöveroa laskettaessa.

86. Kantajana oleva säätiö väittää samansuuntaisesti, että taloudelliselta kannalta korvaava perintövero on todellisuudessa *varallisuusveron* erityinen muoto ja että toisin kuin lahjaveroa, sitä ei kanneta omaisuuden siirroista. Kyse on siis erityyppisistä veroista.

87. Erityyppisten verojen luokittelu kuuluu kunkin kansallisen lainsäädännön piiriin. Tässä tapauksessa ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei epäröi luokitella näitä kahta veroa homogeenisiksi verolajeiksi. Asiaa koskevien kansallisten oikeussääntöjen kuvauksesta ilmenee, että korvaava perintövero perustuu oikeudelliseen fiktioon, jonka mukaan omaisuus siirtyy sukupolvelta toiselle 30 vuoden välein.

88. Kantajana olevan säätiön väitteissä, jotka koskevat *perhevarallisuuden suojaamista avioliiton ja perheen suojaamisen välittömänä seurauksena* [51] ja jotka perustuvat Bundesverfassungsgerichtin ratkaisuihin, korostetaan, että kyseisen tuomioistuimen asettamat edellytykset avio- ja perhevarallisuuden jatkuvuuden turvaamiselle eivät täyty. Kuten olen jo todennut, tällaiset väitteet eivät vaikuta arviointiin siitä, onko kansallinen oikeussääntö unionin oikeuden mukainen.

89. Kantajana oleva säätiö vetoaa myös siihen, että *kompensaatiota ei ole valtion perusteella*, [52] korostaakseen, että tällaista kompensaatiota (veroluokkaa koskevan etuuden ja korvaavan perintäveron välillä) on tarkasteltava yhden ja saman valtion kannalta eikä rajat ylittävien näkökohtien perusteella. Kantajana olevan säätiön mukaan Saksan verottaja ”siirtää välillisesti” veron kantamisen niille ulkomaisille valtioille, joissa sukusäätiöillä on kotipaikka.

90. En kuitenkaan näe viitteitä siitä, että riidanalainen ErbStG:n järjestelmä johtaisi veron kantamisen välilliseen siirtämiseen muille valtioille kuin Saksalle.

91. Kantajana oleva säätiö vetoaa vielä *johdonmukaisuuden puuttumiseen ErbStG:n rakenteen valossa*. [53] Tätä väitettä tarkentaessaan se selittää, että ErbStG:n kantavana ajatuksena on veroetujen ja -rasituksen samanlainen kohtelu verovelvollisen verotuksellisesta kotipaikasta tai asuinpaikasta riippumatta. Tältä pohjalta veroetuuden myöntäminen ainoastaan saksalaisille sukusäätiöille edellyttäisi pakottavaa syytä sekä kansallisen oikeuden että unionin oikeuden kannalta. Kantajana olevan säätiön mukaan tällaista pakottavaa syytä ei ole, eikä sitä voida todeta myöskään SEUT 65 artiklan perusteella.

[49] Saksan hallitus myöntää, että sukusäätiöiden tarkoituksena on hankkia tuloja perheenjäsenten hyväksi (sen kirjallisten huomautusten 45 kohta). Sen mukaan sukusäätiöiden yritystoiminnan luonteen vahvistaa se, että niiden tuloista kannetaan yhteisöveroa. Ks. Meinecke, P., ”The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform”, *Trust and Trustees*, osa 29, nro 6, Oxford University Press, Oxford, 2023, s. 540–552.

[50] Ks. Haag, M. ja Tischendorf, M., ”The German family foundation: concept, legal framework, and taxation”, *Trust and Trustees*, osa 26, nro 6, Oxford University Press, Oxford, 2020, s. 534–541.

[51] Sen kirjallisten huomautusten 22 ja 23 kohta.

[52] Sen kirjallisten huomautusten 24 ja 25 kohta.

[53] Sen kirjallisten huomautusten 26–32 kohta.

92. Näin esitetty väite on luonteeltaan kehäpäätelmä, jos sillä pyritään osoittamaan juuri se, miksi sukusäätiöihin sovellettaville ErbStG:n säännöksille ei ole kansallisen verojärjestelmän johdonmukaisuuden varmistamiseen liittyvää pakottavaa syytä.

4. Oikeasuhteisuus

93. Unionin tuomioistuimen mukaan pääomien vapaaseen liikkuvuuteen kohdistuvien rajoitusten oikeasuhteisuus edellyttää, että erilaisella kohtelulla voidaan taata kyseessä olevan tavoitteen toteutuminen eikä sillä ylitetä sitä, mikä on tarpeen tämän tavoitteen saavuttamiseksi. [54]

94. Kantajana olevan säätiön mukaan myös siinä tapauksessa, että pääomien vapaan liikkuvuuden rajoitusta (eri säätiöiden erilaisen verokohtelun vuoksi) pidettäisiin oikeutettuna, tällainen erilainen kohtelu ei olisi oikeasuhteista.

95. Se vetoaa tässä yhteydessä ensin siihen, ettei riidanalaisella säännöksellä voida saavuttaa sen tavoitetta, [55] ja tämän jälkeen mahdollisuuteen toteuttaa vähemmän rajoittavia toimenpiteitä, joilla on sama päämäärä. [56]

96. Kantajana oleva säätiö toteaa ErbStG:llä käyttöön otetun mekanismin soveltuvuudesta sen tavoitteiden saavuttamiseen, että ”on kyseenalaista, edistetäänkö verotuksen erolla kyseisen tavoitteen saavuttamista”. Tätä näkemystä kehitellessään se kuitenkin vain yksinkertaisesti toteaa, että soveltumattomuus johtuu siitä, että ”kansallisella lainsäädännöllä ei varmisteta tavoitetta johdonmukaisesti ja järjestelmällisesti”, [57] ja esittää siten jälleen saman väitteen, jota on jo tarkasteltu.

97. Väittäessään, että verojärjestelmän johdonmukaisuus voidaan varmistaa vähemmän rajoittavilla säännöksillä, kantajana oleva säätiö esittää vaihtoehdoiksi seuraavaa: a) korvaava perintövero ja veroluokkaa koskeva etuus ulotetaan koskemaan ulkomaisia sukusäätiöitä, b) korvaava perintövero säädetään varallisuusveroksi ja c) korvaava perintövero muutetaan maltilliseksi vuotuiseksi veroksi ja kotimaisia ja ulkomaisia sukusäätiöitä verotetaan samalla tavalla niiden perustamisajankohtana. [58]

98. Katson jälleen komission tavoin, [59] että mikä tahansa näistä vaihtoehdoista merkitsisi sen hyväksymistä, että sukusäätiöihin, joiden kotipaikka on ulkomailla, kohdistuisi korvaavasta perintöverosta johtuva verohaitta. Koska Saksa kuitenkin menettää verotusvaltansa sellaisen sukusäätiön osalta, jolla on kotipaikka ulkomailla, siitä lähtien, kun se on perustettu (ja vastaava omaisuus siirretty), tällaiset ratkaisut tuskin ovat toteuttamiskelpoisia.

99. Kantajana olevan säätiön ehdottamiin vähemmän rajoittaviin vaihtoehtoihin liittyy siten sama ongelma: Saksan valtio ei voi ulottaa verotusvaltaansa sukusäätiöihin, joilla on kotipaikka ulkomailla, sillä ne eivät kuulu sen verotusvallan piiriin.

[54] Tuomio 21.12.2016, Masco Denmark ja Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, 33 kohta).

[55] Sen kirjallisten huomautusten 34 kohta.

[56] Sen kirjallisten huomautusten 35 ja 36 kohta.

[57] Sen kirjallisten huomautusten 34 kohta.

[58] Sen kirjallisten huomautusten 36 kohta.

[59] Sen kirjallisten huomautusten 47 kohta.

V Ratkaisuehdotus

100. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että Finanzgericht Kölnille vastataan seuraavasti:

Euroopan talousalueesta 2.5.1992 tehdyn sopimuksen 40 artiklaa

on tulkittava siten, että

se ei ole esteenä Euroopan unionin jäsenvaltion lainsäädännölle, joka koskee lahjaveroa, jota kannetaan tässä jäsenvaltiossa asuvan henkilön perustaessa säätiön, jonka kotipaikka on Euroopan talousalueeseen kuuluvassa valtiossa, ja jonka mukaan tämän lainsäädännön verotuksellisen johdonmukaisuuden säilyttämiseksi verotuskohtelu on ankarampi kuin siinä tapauksessa, että säätiö perustetaan kyseisessä jäsenvaltiossa, symmetrisenä vastapainona sille, ettei säätiöltä, jonka kotipaikka on ulkomailla, kanneta korvaavaa perintöveroa, joka sen sijaan määrätään säätiöille, joiden kotipaikka on kyseisessä jäsenvaltiossa.