Kohtulahendite kogumik

KOHTUJURISTI ETTEPANEK
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
esitatud 13. märtsil 2025 [1]

Kohtuasi C-142/24

Familienstiftung
versus
Finanzamt Köln-West

(eelotsusetaotlus, mille on esitanud Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus, Saksamaa))

Eelotsusemenetlus – Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artikkel 40 – Euroopa Liidu toimimise lepingu artikkel 63 – Kapitali vaba liikumine – Kinke- ja pärandimaks – Elavate isikute poolt perekondliku sihtasutuse loomiseks tasuta üle antud vara maksustamine – Liechtensteinis asuv perekondlik sihtasutus – Kinkemaks Saksamaal – Välisriigi perekondliku sihtasutuse ebasoodne maksukohtlemine – Põhjendatus – Ülekaaluka üldise huviga seotud põhjused – Maksustamissüsteemi ühtsus – Asenduspärandimaks – Proportsionaalsus

1. Saksa õiguses on lubatud ühe või mitme perekonna huvides asutada perekondlikke sihtasutusi. Kui asutaja on Saksamaa resident, kohaldatakse sellise sihtasutuse loomiseks elavate isikute poolt vara üle andmisele kinkemaksu nii juhul, kui sihtasutus on asutatud Saksamaal, kui ka siis, kui see on asutatud mõnes muus riigis.

2. Saksamaa residendi poolt välismaal asutatud perekondlikku sihtasutust maksustatakse kõrgemalt kui Saksamaal asutatud sihtasutust. Saksamaa ametiasutuste sõnul on selline erinevus tingitud asjaolust, et selle liikmesriigi perekondlikud sihtasutused tasuvad korra kolmekümne aasta jooksul asenduspärandimaksu, mida välisriigis asutatud sihtasutused ei tee.

3. Eelotsusetaotluse esitanud kohus peab lahendama kohtuvaidluse Saksamaa residendi poolt Liechtensteinis asutatud sihtasutuse ja Saksamaa maksuhalduri vahel. Eelotsusetaotluse esitanud kohus tahab selleks teada, kas selle liikmesriigi maksuõigus on kinkemaksu osas kooskõlas 2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu [2] artiklis 40 tunnustatud kapitali vaba liikumise põhimõttega.

[1] Algkeel: hispaania.

[2] EÜT 1994, L 1, lk 3; ELT eriväljaanne 11/52, lk 3 (edaspidi „EMP leping“). Teiste seas on selle lepingu pool alates 1. maist 1995 Liechtensteini Vürstiriik (10. märtsi 1995. aasta otsus nr 1/95 Euroopa Majanduspiirkonna lepingu jõustumise kohta Liechtensteini Vürstiriigi suhtes (EÜT 1995, L 86, lk 58)).

I. Õiguslik raamistik

A. Rahvusvaheline õigus. EMP leping

4. Artiklis 40 on sätestatud:

„Käesoleva lepingu raames ei seata lepinguosalistele mingeid piiranguid [Euroopa Ühenduse] liikmesriikide või [Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA)] riikide residentidele kuuluva kapitali liikumise suhtes ega diskrimineerita kodakondsuse, elukoha või kapitali investeerimiskoha alusel. Käesoleva artikli kohaldamiseks vajalikud sätted on esitatud XII lisas."

5. XII lisa „Kapitali vaba liikumine" viitab nõukogu 24. juuni 1988. aasta direktiivile 88/361/EMÜ asutamislepingu artikli 67 rakendamise kohta.[3]

B. Liidu õigus. Direktiiv 88/361

6. Artiklis 1 on märgitud:

„1. Ilma et see piiraks järgnevate sätete kohaldamist, peavad liikmesriigid kaotama liikmesriikide residentide vahelise kapitali liikumise piirangud. Käesoleva direktiivi kohaldamise hõlbustamiseks liigitatakse kapitali liikumine vastavalt I lisas esitatud nomenklatuurile.

[…]".

7. I lisas on esitatud artiklis 1 käsitletud kapitali liikumise nomenklatuur. Rubriigi XI „Isiklikku laadi kapitali liikumine" all on punkt B „Kingid ja annetused".

C. Saksa õigus. ErbStG[4]

8. Saksa pärandi- ja kinkemaksuseaduse (Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz; edaspidi „ErbStG") § 1 („Maksustatavad tehingud") lõike 1 punktis 2 on sätestatud, et kinkimine isikute eluajal on maksustatav.

9. ErbStG-d kohaldatakse vastavalt selle § 1 lõike 1 punktile 4 iga kolmekümne aasta järel ka sihtasutuse varale, kui sihtasutus on loodud eeskätt ühe perekonna või teatavate perekondade huvides.

10. Vastavalt §-le 2 („Isiklik maksukohustus") kohaldatakse maksukohustust järgmistel juhtudel.

– § 1 lõike 1 punktides 1–3 ette nähtud juhtudel kogu üleantavale varale, kui kinkijat käsitletakse kinke tegemise päeval residendina (*Inländer*). Residendid on muu hulgas füüsilised isikud, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht on riigi territooriumil.

– § 1 lõike 1 punktis 4 käsitletud juhtudel, kui sihtasutuse aadress või tegevuskoht asub riigi territooriumil.

[3] EÜT 1988, L 178, lk 5; ELT eriväljaanne 10/01, lk 10.

[4] Mida on muudetud 7. detsembri 2011. aasta seadusega sissenõudmisdirektiivi ülevõtmise ja maksusätete muutmise kohta (Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften – BeitrRLUmsG) (BGBl 2011 I, lk 2592).

11. § 7 („Elusolevate isikute kingid“) lõike 1 punkti 8 alusel käsitatakse elusolevate isikute sihtasutuse asutamiseks vara üleandmist elusolevate isikute kingina.

12. § 9 („Maksukohustuse tekkimine“) lõike 1 punkti 4 kohaselt muutub maks sissenõutavaks § 1 lõike 1 punktis 4 käsitletud juhtudel iga kolmekümne aasta tagant alates esimesest kuupäevast, kui vara anti sihtasutusele üle.

13. § 15 („Maksukohustuslaste klassid“) lõikes 1 on sätestatud tingimused, et eristada omandaja ja surnu või kinkija vahelise suhte alusel järgmisi maksukohustuslaste klasse.

– I maksukohustuslaste klass: surma tõttu vara üleminekul abikaasa ja elukaaslane, lapsed ja abikaasa lapsed, laste ja abikaasa laste järeltulijad ning ülenejad sugulased.

– II maksukohustuslaste klass: ülenejad sugulased, kes ei kuulu I maksukohustuslaste klassi, vennad ja õed, vendade ja õdede esimese astme alanejad sugulased, vanema abikaasa, väimees ja minia, ämm ja äi, lahutatud abikaasa ja elukaaslane lõpetatud kooselust.

– III maksukohustuslaste klass: ülejäänud soodustatud isikud ja sihtotstarbelised kingid.

14. § 15 lõikes 2 on sätestatud, et § 7 lõike 1 punktis 8 käsitletud sihtasutuste puhul tuleb maksustamisel lähtuda asutaja ja temast sihtasutuse põhikirja kohaselt kõige kaugema soodustatud isiku vahelisest sugulussidemest, kui sihtasutus on asutatud riigi territooriumil eeskätt ühe perekonna või teatavate perekondade huvides.

15. § 16 („Maksuvabad summad“) lõikes 1 reguleeritakse maksuvaba miinimumi, mis arvatakse maksustatavast summast maha juhul, kui rakendatakse isiklikku maksukohustust ja vara on antud üle järgmiste isikute kasuks:

1. abikaasa või elukaaslane, 500 000 euro ulatuses;

2. lapsed I maksukohustuslaste klassi punkti 2 tähenduses ja surnud laste lapsed I maksukohustuslaste klassi punkti 2 tähenduses, 400 000 euro ulatuses;

3. laste I maksukohustuslaste klassi punkti 2 tähenduses lapsed, 200 000 euro ulatuses;

4. teised I maksukohustuslaste klassi kuuluvad isikud, 100 000 euro ulatuses;

5. II maksukohustuslaste klassi kuuluvad isikud, 20 000 euro ulatuses;

[…]

7. teised III maksukohustuslaste klassi kuuluvad isikud, 20 000 euro ulatuses.

16. § 19 („Maksumäärad“) reguleerib maksumäärasid maksukohustuslaste klasside ja maksustatava vara üleandmise põhjal. I klassi puhul on määrade vahemik 7–30%, II klassi puhul 15–43%, III klassi puhul 30–50%.

II. Asjaolud, põhikohtuasi ja eelotsuse küsimus

17. Proua Y (edaspidi „asutaja“), kes on Saksamaa resident, asutas 2014. aastal Liechtensteini õiguse alusel Liechtensteinis perekondliku sihtasutuse.

18. Sihtasutuse põhikirja kohaselt on sihtasutuse eesmärk edendada ja toetada asutaja ja tema surnud abikaasa ühiseid lapsi. Sihtasutuse soodustatud isikud on asutaja, nimetatud ühised lapsed ja nende lapsed.

19. Asutaja andis sihtasutuse asutamise käigus sellele üle vara, mida sihtasutus võis vabalt ja tingimusteta käsutada. Asutaja kaotas õiguse nimetatud vara käsutada ning tal puudus võimalus nõuda vara täielikku või osalist tagastamist.

20. Sihtasutus teavitas tehingust Finanzamt Köln-Westi (Lääne-Kölni maksuamet, Saksamaa; edaspidi „maksuhaldur“) 16. aprillil 2015 ja esitas kinkemaksu kohta maksudeklaratsiooni.

21. Kuna sihtasutus asutati eeskätt asutaja perekonna huvides, väitis sihtasutus, et võlgnetava kinkemaksu arvutamisel tuleb lähtuda põhikirja alusel asutaja ja temast sihtasutuse põhikirja kohaselt kõige kaugema soodustatud isiku vahelisest sugulussidemest. Selle kriteeriumi alusel tuli teha mahaarvamisi maksustatavast summast ja kohaldada I klassi sugulastele kohaldatavat maksumäära (nn soodsama maksuklassi kohaldamine).

22. Maksuhaldur lükkas 22. novembril 2018 selle käsitluse tagasi. Ta väitis järgmist:

– perekondlikele sihtasutustele soodsama maksuklassi kohaldamiseks peab sihtasutus olema asutatud Saksamaal. Vastasel juhul on õigusnormis nähtud ette III maksukohustuslaste klassile vastavate kriteeriumide rakendamine, mille puhul tehakse maksustatavast summast väiksemaid mahaarvamisi ja maksumäär on kõrgem;

– erinev kohtlemine on põhjendatud, kuna tagada tuleb Saksamaa maksusüsteemi ühtsus. Perekondlikele sihtasutustele kohaldatakse asutamisel soodsamat maksuklassi, kuna sellistele sihtasutustele rakendatakse iga kolmekümne aasta tagant asenduspärandimaksu. Välisriigis asutatud perekondlikke sihtasutusi selle viimasena nimetatud maksuga ei maksustata.

23. Sihtasutus esitas 19. detsembril 2018 maksuhaldurile vaide, mis jäeti 6. jaanuari 2021. aasta otsusega rahuldamata.

24. Sihtasutus esitas 5. veebruaril 2021 Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus, Saksamaa) kaebuse, väites, et talle tuleb kohaldada soodsamat I maksukohustuslaste klassi hoolimata sellest, et sihtasutus on asutatud välisriigis. Sihtasutus väitis, et vastasel juhul rikutakse põhjendamatult kapitali vaba liikumise põhimõtet.

25. Kirjeldatud asjaoludel otsustas Finanzgericht Köln (Kölni maksukohus) esitada Euroopa Kohtule järgmise eelotsuse küsimuse:

„Kas Euroopa Majanduspiirkonna lepingu […] artiklit 40 tuleb tõlgendada nii, et sellega on vastuolus pärandi- ja kinkemaksu tasumist käsitlevad liikmesriigi riigisisesed õigusnormid, mis näevad ette elavate isikute poolt välisriigi sihtasutusele asutamislepinguga üleantud vara maksustamise kõige kõrgema, III maksuklassi alusel isegi siis, kui sihtasutus on asutatud peamiselt perekonna või teatud perekondade huvides (perekondlik sihtasutus), samas kui

residendist perekondliku sihtasutuse puhul määratakse maksuklass sellises olukorras kindlaks kinkija (asutaja) ja temast sihtasutuse asutamisotsuse kohaselt kõige kaugema soodustatud isiku vahelise sugulussideme alusel, mis toob kaasa selle, et residendist perekondliku sihtasutuse suhtes kohaldatakse soodsamaid maksuklasse I või II?“

III. Menetlus Euroopa Kohtus

26. Eelotsusetaotlus registreeriti Euroopa Kohtus 23. veebruaril 2024.

27. Kirjalikud seisukohad esitasid kaebajaks olev sihtasutus, Saksamaa valitsus ja Euroopa Komisjon.

28. Euroopa Kohus ei pidanud kohtuistungi pidamist tingimata vajalikuks.

IV. Analüüs

29. Järgin oma analüüsis meetodit, millega Euroopa Kohus ikka ja jälle analüüsib käesolevaga sarnastes kohtuasjades esitatud eelotsuse küsimusi. Selle etapiviisilise analüüsi eesmärk on kõigepealt kindlaks teha, milline on kohaldatav vabadus ja milles selle võimalik piiramine seisneb. Teise sammuna võrreldakse kaalul olevaid olukordi, et välja selgitada, kas neid on koheldud erinevalt, mis nõuab seda kohtlemist reguleerivate riigisiseste õigusnormide üksikasjalikku analüüsi. Lõpuks uuritakse võimalikke põhjendusi, mis rajanevad ülekaalukast üldisest huvist tulenevatel põhjustel, ja kaalul olevat vabadust piirava riigisisese meetme proportsionaalsust.

A. Kohaldatav vabadus

30. Eelotsusetaotluse esitanud kohus palub Euroopa Kohtul selgitada, kas asjaomased Saksamaa õigusnormid on kooskõlas EMP lepingu artikliga 40, mis käsitleb kapitali vaba liikumist. Saksamaa valitsus väidab seevastu, et analüüsis tuleb lähtuda asutamisvabaduse seisukohast.

31. Saksamaa valitsuse arvamuse kohaselt:

– juhul, kui vara antakse üle perekondliku sihtasutuse asutamiseks, ei ole erinevalt klassikalistest kingitustest kõige olulisem mitte vara üleandmine kui selline, vaid sihtasutuse asutamine;

– EMP lepingu artiklis 31 ette nähtud asutamisvabadus tagab õiguse alustada ja jätkata iseseisvat majandustegevust Liechtensteinis ning asutada ja juhtida seal ettevõtteid. Asutamise mõistet tuleb nimetatud artikli tähenduses ja ELTL artikli 49 tähenduses tõlgendada laialt. Seega võib sihtasutuse asutamine jääda ka asutamisvabaduse kohaldamisalasse;

– perekondliku sihtasutuse puhul muutub sihtasutusele üle antud perekondlik vara juriidiliselt sõltumatuks, et teenida tulu, millest saavad kasu perekonna liikmed. Seetõttu ei saa perekondliku sihtasutuse asutamist käsitada lihtsalt kapitali liikumisena, vaid pigem on tegemist „pereettevõttega“. Seega tuleb asuda seisukohale, et see tehing jääb asutamisvabaduse kohaldamisalasse (EMP lepingu artikkel 31), mitte kapitali vaba liikumise põhimõtte kohaldamisalasse.

32. Saksamaa valitsus kinnitab siiski, et hoolimata kahtlustest „lähtub ta põhimõttest, et kapitali vaba liikumise põhimõte on kõnealuses kohtuasjas kohaldatav“ ja tema hilisemaid seisukohti saab igal juhul ekstrapoleerida asutamisvabadusele.[5]

33. Euroopa Kohus on korduvalt sedastanud, et „[…] see, kas siseriiklikud õigusnormid kuuluvad asutamisvabadust või kapitali liikumise vabadust käsitlevate eeskirjade kohaldamisalasse, tuleb kindlaks teha asjasse puutuvate õigusnormide eesmärgist lähtudes“.[6]

34. Eelotsusetaotluse aluseks olev kohtuasi käsitleb Saksamaa õigusnorme, mis reguleerivad pärandi- ja kinkemaksu. Nimetatud õigusaktides liigitatakse perekondliku sihtasutuse asutamiseks vara üleandmine kingiks (ErbStG § 7 lõike 1 punkt 8).

35. Kinkemaksu kohaldatakse just nimelt vara üleandmisele elusolevate isikute poolt ja tasuta kas kingisaajale või perekondlikule sihtasutusele nagu käesolevas asjas. See, et üleandmise tõttu tekib juriidilise isiku õigustega „pereettevõtja“, on hilisem kaasnev tagajärg, millel on endal maksuõiguslikud tagajärjed.

36. Kapitali vaba liikumise seisukohast ei ole oluline, kas viidata EMP lepingu artiklile 40 või ELTL artiklile 63, sest mõlemad artiklid kaitsevad sama vabadust. Euroopa Kohus on selgitanud järgmist.

– „[K]ui kapitali vaba liikumise piiranguid EMP osalisriikide kodanike vahel tuleb hinnata nimetatud lepingu artikli 40 ja XII lisa alusel, siis on neil sätetel samasugune kohaldamisala kui sisult identsetel EÜ artikli 56 sätetel […]“.[7]

– „[ELTL artikli 63 lõike 1] kohaselt on keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel. Kuigi [ELTL] ei määratle kapitali liikumise mõistet, on […] direktiiv 88/361 koos sellele lisatud nomenklatuuriga […] selle mõiste määratlemisel suunava tähtsusega […]. Kingid ja annetused on sätestatud direktiivi 88/361 I lisa rubriigis XI „Isiklikku laadi kapitali liikumine“.“[8]

– „Sarnaselt maksuga, mida tuleb tasuda pärimise korral, mis seisneb surnud isiku vara üleminekus ühele või mitmele isikule ning mis kuulub samuti nimetatud I lisa samasse rubriiki, kuulub nii rahasummade, kinnisasjade kui vallasasjade kinke maksustamine kapitali liikumist käsitlevate asutamislepingu sätete kohaldamisalasse, välja arvatud juhtumid, kui kinketehingu olulised elemendid jäävad üheainsa liikmesriigi piiresse.“[9]

37. Kaldun eeltoodud asjaolude tõttu pooldama eelotsusetaotluse esitanud kohtuga sama seisukohta ja leian, et eelotsuseküsimust tuleb analüüsida kapitali vaba liikumise seisukohast.

B. Piirangu olemasolu

38. ErbStG § 15 lõikes 2 on nähtud ette, et perekondliku sihtasutuse asutamiseks vara üleandmisel määratakse maksukohustuslaste klass kindlaks sugulussideme põhjal (I ja II klass).

5 Saksamaa valitsuse kirjalike seisukohtade punkt 46.

6 19. juuli 2012. aasta kohtuotsus A (C-48/11, EU:C:2012:485), punkt 17.

7 11. juuni 2009. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Madalmaad (C-521/07, EU:C:2009:360), punkt 33.

8 16. juuni 2011. aasta kohtuotsus komisjon *vs.* Austria (C-10/10, EU:C:2011:399), punkt 24.

9 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsus Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), punkt 20.

39. Välisriigis asutatud perekondlikele sihtasutustele kohaldatakse aga III maksukohustuslaste klassi, mis tähendab, et maksustatavast summast tehakse väiksemaid mahaarvamisi ja maksumäär on kõrgem.

40. Euroopa Kohus on juba pärandimaksu kohta, mida rakendatakse kinkemaksule [10] sarnaselt vara tasuta üleandmisele, tuvastanud, et kõnealuses kohtuasjas vaidlustatuga analoogne liikmesriigi õigusnorm piirab kapitali vaba liikumist. [11]

41. Saksamaa valitsus möönab, et nende maksuõigus sisaldab selles osas kapitali vaba liikumise piirangut. Valitsuse põhjenduskäik koosneb järgmisest neljast osast. [12]

– EMP lepingu artikli 40 kohaselt on üldiselt keelatud kõik kapitali liikumise piirangud liikmesriikide vahel ning liikmesriikide ja kolmandate riikide vahel.

– ErbStG § 15 lõike 2 punktiga 1 kohaldatakse Saksamaa perekondlikule sihtasutusele väiksemat maksukoormust, mida välisriigis asutatud perekondlikele sihtasutustele ei kohaldata. Eraldivõetuna rakendatakse viimati nimetatud üksuste asutamisele kõrgemat maksukoormust.

– Käesoleval juhul maksustatakse ErbStG nimetatud sättega Liechtensteinis asutatud perekondlikku sihtasutuse asutamist (mille soodustatud isikud on ainult otsejoones alanejad sugulased) kõrgema maksuga kui seda tehtaks juhul, kui kink oleks tehtud samadel tingimustel Saksamaal asutatud või asuvale sihtasutusele.

– Saksamaa õigusnormi kohaldamisest tingitud kingituse väärtuse langemine piirab kapitali liikumist.

42. Lähtudes sellest Saksamaa valitsuse sõnaselgest mööndusest, millega komisjon ja kaebajaks olev sihtasutus nõustuvad, pole minu meelest vaja selle teema üle rohkem mõelda.

43. Seega võib nõustuda, et Saksamaa õigusnormi kohaselt sõltub kinkemaks sellest, kus on perekondliku sihtasutuse aadress või asukoht. Selle tulemusel rakendatakse Saksamaal asutatud perekondliku sihtasutuse asutamiseks tehtud kingitusele väiksemat kinkemaksu kui Liechtensteinis asutatud sihtasutuse asutamiseks tehtud kingitusele, mille tõttu väheneb viimasel juhul kingituse väärtus.

44. Neil asjaoludel tuleb analüüsida, kas tuvastatud kapitali vaba liikumise piirang võib olla EMP lepingu artiklist 40 (*mutatis mutandis* võrdväärne ELTL artikliga 63) lähtudes põhjendatud.

C. Piirangu põhjendus

45. Eespool viidatud meetodit järgides tuleb esiteks kontrollida, kas vaidlusalused olukorrad on võrreldavad ja vajaduse korral teiseks seda, kas nende olukordade erinevat kohtlemist saab põhjendada ülekaalukast üldisest huvist tuleneva kaalutlusega. [13]

[10] Euroopa Kohus hindab seda seost 22. aprilli 2010. aasta kohtuotsuses Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216), punkt 20.

[11] 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), punkt 19.

[12] Tema kirjalike seisukohtade punktid 47–50.

[13] 12. oktoobri 2023. aasta kohtuotsus BA (Pärimine – Eluaset puudutav sotsiaalpoliitika liidus) (C-670/21, EU:C:2023:763), punkt 56.

46. Nimelt „selliseid siseriiklikke maksuõigusnorme, nagu on käsitletud […], saab pidada kapitali vaba liikumist käsitlevate aluslepingu sätetega kooskõlas olevaks, kui erinev kohtlemine puudutab olukordi, mis ei ole objektiivselt sarnased või erinev kohtlemine on õigustatud ülekaaluka üldise huvi tõttu“. [14]

1. Olukordade võrreldavus

47. Puudub vaidlus selle üle, et kinkemaksu kohaldatakse nii Saksamaa residendi poolt Saksamaal asutatud perekondliku sihtasutuse asutamisele kui ka Saksamaa residendi poolt välisriigis perekondliku sihtasutuse asutamisele. Viimasel juhul mängib kinkemaksu määramisel rolli mitu ErbStG sätet:

– vastavalt § 1 lõike 1 punktile 2 ja § 7 lõike 1 punktile 8: i) maksu kohaldatakse kinkimisele isikute eluajal ja ii) elusolevate isikute sihtasutuse loomiseks vara üleandmine loetakse kinkimiseks isikute eluajal; [15]

– kuigi ErbStG § 2 lõike 1 punkti 1 kohaselt ei täida välisriigi perekondlik sihtasutus õiguslikke nõudeid isikliku maksukohustuse tekkimiseks, tekib see maksukohustus ka juhul, kui kinkija on kinkimise hetkel resident;

– ErbStG § 2 lõike 1 punkti 1 teise lause alapunkti a kohaselt on residendid muu hulgas füüsilised isikud, kelle alaline elukoht või harilik viibimiskoht on riigi territooriumil. Kuna asutaja (kinkija) elukoht on kinkimise hetkel Saksamaal, tekib isiklik maksukohustus. [16]

48. Samuti ei vaielda selle üle, et nimetatud sätete kohaldamise tulemusena rakendatakse välisriigis asuvate sihtasutuste (Saksamaa residendi poolt) asutamisele suuremat maksukoormust kui Saksamaal asuvate sihtasutuste asutamisele.

49. Niisiis tekib ühe ja sama asjaolu tõttu (Saksamaa resident annab vara üle Saksamaal või välisriigis asutatud sihtasutuse asutamiseks) mõlemal juhul kohustus tasuda Saksamaal kinkemaks. Järelikult on olukorrad põhimõtteliselt võrreldavad.

50. Ent Saksamaa valitsus väidab, et residendist perekondliku sihtasutuse olukord ei ole välisriigi perekondliku sihtasutuse olukorraga objektiivselt võrreldav. Valitsus leiab, et Saksamaa seadusandja võis kehtestada residendist perekondlikele sihtasutustele maksusoodustuse, et kompenseerida asenduspärandimaksu ebasoodsat mõju, millega maksustatakse perioodiliselt ainult residendist perekondlikke sihtasutusi.

[14] 17. septembri 2015. aasta kohtuotsus F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612), punkt 58.

[15] Eelotsusetaotlus, punkt 38.

[16] Eelotsusetaotlus, punkt 41.

51. Mina ei jaga seda seisukohta, mis välistaks võimaluse analüüsida, kas erinev kohtlemine rikub põhivabadust: Saksamaa valitsuse teesiga nõustumine tähendaks tunnistamist, et erinev kohtlemine muutuks iseenesest olukordade võrreldamatuse määravaks elemendiks. Euroopa Kohus on juba lükanud tagasi sama valitsuse analoogse põhjenduskäigu, kui tegi otsuse ühes teises ErbStG kohaldamisega seotud kohtuasjas. [17]

52. Selleks, et selgitada välja, kas vaidlusalused olukorrad on võrreldavad, tuleb lähtuda põhimaksukohustust tingivast asjaolust olenemata sellest, milline on maksukohustuslaste residentsus.

53. Käesoleval juhul kohaldatakse maksustatavale teokoosseisule (vara üleandmine Saksamaa residendi poolt perekondliku sihtasutuse asutamiseks) kinkemaksu vastavalt ErbStG-le olenemata sellest, kas perekondlik sihtasutus on asutatud Saksamaal või Liechtensteinis. Maksustatav teokoosseis on mõlemal juhul sama.

54. Muud maksu komponendid, mille eesmärk on eelkõige teha kindlaks maksukohustus (näiteks mahaarvamine maksustatavast summast ja maksumäär), ei ole maksuõigussuhte tekkimiseks hädavajalikud. Need lihtsalt muudavad maksukohustuse ulatust.

55. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab, et tegemist on võrreldavate olukordadega: „Sihtasutusele asutamislepinguga üleantud vara maksustatavus ErbStG § 7 lõike 1 punkti 8 alusel hõlmab nii residentidest sihtasutusi kui ka Liechtensteini sihtasutuse asutamist, millega on tegemist vaidlusalusel juhul. Seega on asjaolud objektiivselt võrreldavad.“ [18]

56. Tegelikult ei laiene eelotsuse küsimus olukordade võrreldavuse hindamisele – eelotsusetaotluse esitanud kohus nõustub selle postulaadiga täielikult. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ütleb selgelt, et kahtleb ainult selles, kas „esineb selline ülekaalukas üldine huvi, mis õigustab ErbStG § 15 lõike 2 esimesest lausest tulenevat kapitali vaba liikumise piirangut“. [19]

2. Erinev kohtlemine võrreldavates olukordades

57. ErbStG alusel tuginetakse maksukohustuse kindlaksmääramisel kinkija ja kingisaaja sugulusastmele. § 15 lõikes 1 on selle jaoks sätestatud kolm maksukohustuslaste klassi. I klassi kuuluvad lähimad sugulased (sh lapsed ja lapselapsed), II klassi kõige kaugemad sugulased ja III klassi teised isikud.

58. ErbStG § 15 lõikes 2 on sätestatud, et perekondlike sihtasutuste asutamisele kohaldatava maksuklassi määramisel lähtutakse kinkija ja temast (sihtasutuse põhikirja kohaselt) kõige kaugema soodustatud isiku vahelisest sugulussidemest. Seda reeglit kasutatakse aga ainult Saksamaa territooriumil asutatud perekondlike sihtasutuste puhul.

[17] 12. oktoobri 2023. aasta kohtuotsus BA (Pärimine – Eluaset puudutav sotsiaalpoliitika liidus) (C-670/21, EU:C:2023:763), punkt 64: „[…] kaks olukorda ei ole võrreldavad vaid seetõttu, et asjaomane kinnisasi asub muus kolmandas riigis kui EMP lepingu osalisriik, ehkki ELTL artikli 63 lõike 1 alusel on kapitali piiriülese liikumise piirangud keelatud, muutuks nimetatud säte selle tulemusel sisutühjaks; seda järeldust ei mõjuta siiski analüüs, kas põhikohtuasjas kõne all olevad õigusnormid võivad olla põhjendatud ülekaalukast üldisest huvist lähtuval kaalutlusel“.

[18] Eelotsusetaotlus, punkt 63.

[19] Eelotsusetaotlus, punkt 64.

59. Residendist ja välisriikide perekondlike sihtasutuste erinev kohtlemine on seega tingitud asjaolust, et nad liigitatakse liikmesriigi õigusnormis erinevatesse maksuklassidesse. Siin asjakohases osas kohaldatakse Liechtensteinis asutatud perekondlikule sihtasutusele III maksukohustuslaste klassi (ülejäänute klass), mitte I maksukohustuslaste klassi, mida kohaldatakse Saksamaal asutatud sihtasutuste puhul. Sellisel juhul muutub asutaja ja tema sugulaste vaheline seos maksustamise seisukohast ebaoluliseks.

60. Lõpptulemus on, et välisriigi perekondlik sihtasutus peab tasuma kõrgema maksusumma kahe teguri tõttu:

– maksustatava summa arvutamisel rakendatakse ainult III maksukohustuslaste klassi jaoks ette nähtud mahaarvamisi, mis on I klassi omadest märkimisväärselt väiksemad;[20]

– maksustatavale summale kohaldatav maksumäär on III klassi kuuluvate maksukohustuslaste puhul kõrgem kui I klassi puhul.[21]

61. Eelotsusetaotluse esitanud kohus kinnitab, et liikmesriigi õigus toob kaasa Saksamaa residentide poolt Saksamaal asutatud sihtasutuste erineva kohtlemise eespool nimetatud tähenduses võrreldes Saksamaa residentide poolt EMP osalisriigis asutatud sihtasutustega.[22] Ta lisab, et Saksamaa ja Liechtensteini vahel sõlmitud topeltmaksustamise vältimise leping[23] ei parandanud seda olukorda.[24]

3. Maksusüsteemi ühtsus

62. Saksamaa valitsus põhjendab vaidlusalust õigusnormi vajadusega tagada riigisisese maksusüsteemi ühtsus. Valitsus tugineb sellele, et residendist perekondlikele sihtasutustele kohaldatakse erinevalt välisriigi perekondlikest sihtasutustest iga kolmekümne aasta järel asenduspärandimaksu.

63. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu sõnul[25] on Saksamaa seadusandja käesolevas asjas kohaldatava õigusnormiga teinud järgmist:

– „seadusandja lähtus sellest, et soodsama maksuklassiga kaasnevat positiivset mõju tasakaalustab asenduspärandimaksust tulenev negatiivne mõju. Perioodilise asenduspärandimaksu kehtestamisega oli seadusandja eesmärk võrdsustada pärandi maksustamise puhul erinevad sihtasutuste vormid, maksustades neid tänu perioodilisele maksustamisele nii nagu tavalise pärimise korral;

[20] ErbStG § 10 alusel võetakse maksustatava summa arvutamiseks arvesse §-s 16 ette nähtud mahaarvamisi (maksuvaba miinimum). Täpsemate andmete puudumisel tundub, et käesoleval juhul vähendataks maksustatavat summat 20 000 euro võrra (III klass), mitte 200 000 euro võrra (I klass, lapselaste jaoks).

[21] ErbStG § 19 kohaselt kohaldatakse III klassi puhul 75 000 eurost väiksema summa korral 30% määra, mitte 7% määra nagu I klassi puhul.

[22] Eelotsusetaotlus, punktid 37–47.

[23] 17. novembril 2011. aastal Saksamaa Liitvabariigi ja Liechtensteini Vürstiriigi vahel sõlmitud tulu- ja kapitalimaksuga topeltmaksustamise vältimise ning maksustamise vältimise tõkestamise leping (*BGBl.* 2012 II, lk 1462).

[24] Eelotsusetaotlus, punktid 46 ja 47.

[25] Eelotsusetaotluse esitanud kohus analüüsib üksikasjalikult soodsama maksuklassi kohaldamise (ErbStG § 15 lõike 2 esimene lause) ja asenduspärandimaksu (sama seaduse § 1 lõike 1 punkt 4) tausta ja menetluse käiku parlamendis; mõlemad loodi 1974. aastal korraga.

– seda oli siiski võimalik reguleerida ainult residendist perekondlike sihtasutuste puhul. Välisriigi perekondlike sihtasutuste puhul ei olnud ega ole Saksa seadusandjal võimalik asenduspärandimaksu kehtestada.“ [26]

64. Residendist perekondlikele sihtasutustele tehtud maksusoodustus (soodsama maksuklassi kohaldamine) tasakaalustaks seega iga kolmekümne aasta järel tasutavast asenduspärandimaksust tulenevat negatiivset maksumõju. Maksusoodustus ja negatiivne mõju puudutavad perekonnas tekkinud maksukohustusi sama tüüpi maksu puhul (käesoleval juhul kinkemaks).

65. Kas süsteem, kus maksusoodustuse ja negatiivse mõju selline sümmeetria laieneks Saksamaa residentide poolt välisriigis asutatud perekondlikele sihtasutustele, oleks sidus? Kuna neile ei kohaldata asenduspärandimaksu, siis kas nende ühekordne (asutamisel) maksustamine maksukoormusega, mis on analoogne maksukoormusega, millest Saksamaal asutatud samasugused sihtasutused ei pääse, on sidus lähenemine?

66. Olen juba käsitlenud mehhanismi, mille põhjal Saksamaa seadusandja on piirdunud maksusoodustuse rakendamisel ainult Saksamaa residentide poolt Saksamaal asutatud sihtasutustega. Nüüd tuleb hinnata seda maksusoodustust Euroopa Kohtu praktikast lähtuvalt.

67. Euroopa Kohus on märkinud järgmist.

– „[…] aluslepinguga tagatud liikumisvabaduste piirangut võib põhjendada vajadusega säilitada maksusüsteemi ühtsus“. [27]

– „Samas […] selleks, et niisugusel õigustusel põhinev argument oleks põhjendatud, peab igal juhul olema tõendatud otsene seos asjaomase maksusoodustuse ja soodustust tasakaalustava konkreetse maksu vahel […]; otsest seost tuleb hinnata asjaomaste õigusnormidega taotletavast eesmärgist lähtudes“. [28]

68. Eelotsusetaotluse esitanud kohtu arvates on kaheldav, et Saksamaa seadusandja väljakuulutatud eesmärk on „[…] [piisav], et jaatada otsest, isiklikku ja sisulist seost soodsama maksuklassi ja asenduspärandimaksu vahel, mida Euroopa Kohus nõuab sidususe olemasolu jaoks.“ [29] Eelotsusetaotluse esitanud kohtu hinnangul „võib selle vastu rääkida asjaolu, et suhteliselt pika 30-aastase ajavahemiku tõttu ei pruugi kõik riigisisesed perekondlikud sihtasutused selle aja jooksul tingimata püsima jääda ning et sihtasutuse vara võib selle ajavahemiku jooksul ettenägematult muutuda“. [30]

69. See argument (asenduspärandimaksu kohustuse tekkimiseks määratud 30-aastane ajavahemik ja vara võimalik muutumine) on kaebajast sihtasutuse mõne väite aluseks; tema arvates ei ole erinev kohtlemine põhjendatud.

[26] Eelotsusetaotlus, punkt 76.

[27] 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716), punkt 65.

[28] 7. novembri 2013. aasta kohtuotsus K (C-322/11, EU:C:2013:716), punkt 66.

[29] Eelotsusetaotlus, punkt 77.

[30] Eelotsusetaotlus, punkti 77 lõpp.

70. Kaebajast sihtasutus esitab oma teesi põhjendamiseks hulga argumente, mille ta võtab ise kokku kahe punktiga: a) seda, et Saksamaa õigusnorm ei ole kooskõlas EMP lepingu artikliga 40 ja ELTL artikliga 63 „ei saa põhjendada maksusüsteemi ühtsuse argumendiga“ (tema kirjalike seisukohtade punktid 6–32), ning b) „perekondlike sihtasutuste vahelised erinevused on ebaproportsionaalsed“ (tema kirjalike seisukohtade punktid 33–36). [31]

71. Analüüsin neid väiteid eraldi, seostades neid eelotsusetaotluse esitanud kohtu eespool kirjeldatud kahtlustega, kui see on asjakohane.

72. Kaebaja põhjendus:

– kaebaja toob välja, et maksusoodustuse ja negatiivse mõju vahel puudub otsene seos nii iseenesest kui ka lõpliku maksukoormuse osas;

– kaebaja rõhutab, et pärast Saksamaa sihtasutuste õiguse reformi ei ole maksusüsteem enam ühtne;

– kaebaja märgib, et asenduspärandimaksu ja soodsama maksuklassi kohaldamise vahel puudub sidusus;

– kaebaja kinnitab, et samale maksukohustuslasele sama maksukategooriaga seoses maksusoodustuse andmise ja maksukoormise vahel puudub vajalik tasakaal;

– kaebaja tugineb „perekonna pärandi kaitsele, mis tuleneb abielu ja perekonna kaitse põhimõttest“;

– kaebaja viitab „tasakaalu puudumisele sõltuvalt riigist“;

– kaebaja väidab, et „ErbStG ei ole majanduslikust seisukohast sidus“.

73. Ma ei võta nende väidete analüüsimisel [32] arvesse viiteid Bundesverfassungsgerichti (Saksamaa konstitutsioonikohus) kohtupraktikale, sest siinkohal arutletakse ainult selle üle, kas ErbStG on liidu õigusega kooskõlas, mitte selle üle, kas see on liikmesriigi õigusega kooskõlas.

74. Maksusoodustuse (soodsama maksuklassi kohaldamine) ja negatiivse maksumõju (asenduspärandimaksu tasumine) vahelise [33] *otsese seose* puhul tuleb vastamisel võtta arvesse õigusnormi eesmärki ning seda, et mõlemad mõjutavad ühe ja sama maksu tõttu ühte ja sama maksukohustuslast.

[31] Tegelikult lisab ta ka kolmanda punkti (tema kirjalike seisukohtade punktid 37 ja 38) Euroopa Vabakaubanduse Assotsiatsiooni (EFTA) Kohtu praktika kohta. Sisuliselt piirdub see aga rõhutamisega, et kapitali liikumise vabadust käsitlevad sätted (EMP lepingu artikkel 40), mis on sisuliselt identsed ELTLi sätetega (artikkel 63) tuleb tõlgendada ühetaoliselt. Selline üldine väide ei mõjuta siinkohal käsitletud vaidluse konkreetset läbivaatamist.

[32] Kaebajast sihtasutus kordab oma seisukohtade teatud punktides võib-olla paratamatult argumente, mida ta on juba teistes punktides väljendanud.

[33] Kaebajast sihtasutuse kirjalike seisukohtade punktid 7–9.

75. Minu seisukoht, mis langeb kokku Saksamaa valitsuse [34] ja komisjoni [35] seisukohaga, on see, et need tingimused on käesoleva asja puhul täidetud: õigusnormi eesmärgist lähtudes, milleks on võrdsustada maksukoormuse seisukohast sümmeetriliselt üht ja teist tüüpi perekondlike sihtasutuste olukord, tegemist on ühe ja sama maksumaksjaga (perekondlik sihtasutus) [36] ning ühe ja sama maksuga (kinkemaks).

76. Nagu toob välja eelotsusetaotluse esitanud kohus, on siiski tõsi, et maksusoodustuse ja negatiivse maksumõju vaheline ajavahemik on märkimisväärne: soodsamat maksuklassi kohaldatakse sihtasutuse asutamisel, samas kui asenduspärandimaksu nõutakse sisse kolmekümne aasta möödumisel.

77. Selline ajaline nihe võib lõhkuda soodsama maksuklassi ja asenduspärandimaksu vahelise otsese seose, kui tegemist oleks maksukohustuslastega, kellel puuduvad perekondliku sihtasutuse omadused ja kelle maksustamise viis oleks „kaudsem ning ebakindlam“. [37] Ent kuna sellised perekondlikud sihtasutused nagu käesolevas kohtuasjas on loodud eesmärgiga püsida mitmeid põlvkondasid, [38] leian ma, et otsene seos säilib, kui asenduspärandimaksu nõutakse sisse iga kolmekümne aasta järel, käies põlvkondade vahetumisega ühte sammu. [39]

78. Lisaks on Euroopa Kohus seda maksusoodustuse/negatiivse mõju vahelist seost hinnates juba lubanud mõningast ajalist paindlikkust, näiteks kindlustusmaksete maksuvabastuse puhul (maksusoodustus), mida tasakaalustatakse sellega, et maksustati kindlustusandjate poolt välja makstavaid pensione, annuiteedimakseid või kogusumma väljamakseid. [40] Samamoodi on Euroopa Kohus nõustunud, et ErbStG-ga reguleeritud pärandimaksu vähendamise ja sama maksu varasema sissenõudmise vahel on otsene seos. [41]

79. Seoses väitega, et *pärast Saksamaa sihtasutuste õiguse reformi ei ole maksusüsteem enam ühtne* kinnitab kaebajast sihtasutus, [42] et alates 1. juulist 2023 lubatakse Saksamaa õiguse [43] kohaselt luua perekondlikke sihtasutusi lühemaks kui 30-aastaseks ajavahemikuks. Sellest asjaolust (neid sihtasutusi ei maksustata asenduspärandimaksuga) nähtub, et maksusoodustuse ja iga 30 aasta tagant kohaldatava asenduspärandimaksu vaheline otsene seos kaob ära.

[34] Saksamaa valitsuse kirjalike seisukohtade punktid 67–69.

[35] Komisjoni kirjalike seisukohtade punkt 46.

[36] Nagu komisjon märgib, leevendatakse nõudmist, et tegemist oleks sama maksukohustuslasega, 30. juuni 2016. aasta kohtuotsusega Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), punkt 37: „Pealegi on ErbStG §-ga 27 taotletav eesmärk […] vähendada teatud määral sellise pärimise maksukoormust, mis hõlmab lähisugulaste vahel üleantavat vara, millelt varem on maks sisse nõutud, ja vältida osaliselt sama vara topeltmaksustamist Saksamaal lühikeste ajavahemike järel. […] selle eesmärgi seisukohast [esineb] otsene seos nimetatud paragrahvis ette nähtud pärandimaksu vähendamise ja pärandimaksu varasema sissenõudmise vahel, kuna maksusoodustus ja maksu varasem sissenõudmine puudutavad sama maksu, sama vara ja sama perekonna lähisugulastest liikmeid.“

[37] 6. oktoobri 2015. aasta kohtuotsus Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661), punkt 48. Selles kohtuasjas ei seisnenud aga küsimus konkreetselt pärandeid ja kinke käsitlevates õigusnormides.

[38] Liechtensteinis asutatud perekondlikud sihtasutused tunduvad olevat loodud pikaajaliselt tegutsemiseks, sest üks nende eesmärke on hoida rikkust mitmeid põlvkondi. Vt H.S.H. Prince Michael von und zu Liechtenstein, „Liechtenstein family foundations and financial privacy“, *Trust and Trustees*, vol. 16, nr 6, Oxford University Press, Oxford, 2010, lk 476–478.

[39] Võttes arvesse, et statistiliselt on Saksamaal eeldatav eluiga ligikaudu 80 aastat (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] 28. jaanuari 1992. aasta kohtuotsused Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35) ja komisjon *vs.* Belgia (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] 30. juuni 2016. aasta kohtuotsus Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), mille punkti 37 olen toonud ära käesoleva ettepaneku 36. joonealuses märkuses.

[42] Tema kirjalike seisukohtade punktid 10 ja 11.

[43] 16. juuli 2021. aasta seadus, millega ühtlustatakse sihtasutuste alane õigus ning muudetakse seadust, mis käsitleb inimeste nakkushaiguste ennetamist ja nendega võitlemist (Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes) (*BGBl.* I, lk 2947).

80. Sellel väitel võiks olla teatav kaal, kui käesolevas kohtuasjas käsitletaks pärast 1. juulit 2023 asutatud perekondlikke sihtasutusi, mis aga nii ei ole: kaebajast sihtasutus asutati 2014. aastal kolme soodustatud isikute põlvkonna jaoks. Selle asutamise hetkel oli objektiivne prognoos, et sihtasutus eksisteerib enam kui 30 aastat. Lisaks tuleb võtta arvesse, et 2014. aastal kehtinud õigusaktide alusel tekkinud vaidlust ei ole võimalik lahendada, tuues võrdluseks 2021. aastal sihtasutuste seadusega tehtud muudatused. [44]

81. Väite osas, et *asenduspärandimaksu ja soodsama maksuklassi kohaldamise vahel puudub sidusus*, tugineb kaebajast sihtasutuse tees [45] parlamendi tegevusele, millele viitab eelotsusetaotluse esitanud kohus, ning 2021. aastal heaks kiidetud sihtasutuste süsteemi reformile.

82. Eelotsusetaotluse esitanud kohus ise järeldab parlamendis 1974. aastal ErbStG reformimisega kaasnenud sündmuste jadast (millega kehtestati samal ajal nii soodsama maksuklassi kohaldamist kui ka asenduspärandimaksu käsitlev säte), et liikmesriigi seadusandja meelest „[tasakaalustab] soodsama maksuklassiga kaasnevat positiivset mõju […] asenduspärandimaksust tulenev negatiivne mõju“. [46] Sihtasutusi käsitlevate õigusaktide 2021. aastal toimunud reformi puhul piisab eespool öeldust.

83. Kaebajast sihtasutus väidab samuti, et *samale maksukohustuslasele sama maksukategooriaga seoses maksusoodustuse andmise ja maksukoormise vahel puudub vajalik tasakaal*. [47]

84. Selles osas, mis ei korda varasemaid argumente, [48] tugineb kriitika ErbStG suhtes asjaolule, et sihtasutuse asutamise hetkel tasutud kinkemaksu ja asenduspärandimaksu vahel puudub „täpne“ tasakaal; nende maksustatavad summad võivad olla ühel ja teisel kuupäeval erinevad.

85. Kahtlemata on keeruline saavutada matemaatilist võrdsust („täpset summat“). Ent kuna perekondlikud sihtasutused tohivad tegeleda majandustegevusega [49] ja teenida kasumit nii, et soodustatud isikutest tulevaste põlvede rikkustase on vähemalt samaväärne, [50] võib seadusandja mõistlikult eeldada, et esialgse kingituse maksustatav summa on vähemalt sama suur kui tulevikus asenduspärandimaksu arvutamiseks kasutatav viiteväärtus.

86. Kaebajast sihtasutus märgib samuti, et majanduslikust seisukohast on asenduspärandimaks tegelikult *kapitalimaksu* erijuht ja sellega ei maksustata vara üleandmist nagu kinkemaksu puhul. Seega on tegemist erinevate maksukategooriatega.

87. Maksukategooriate liigitamine on iga liikmesriigi õiguse reguleerida. Käesoleval juhul liigitab eelotsusetaotluse esitanud kohus kõhklematult mõlemad maksud sarnasteks. Riigisisese õigusliku raamistiku kirjeldusest nähtub, et asenduspärandimaksu eelduseks on õiguslik fiktsioon, et vara antakse ühelt põlvkonnalt teisele üle iga kolmekümne aasta tagant.

[44] Kui Saksa õiguses puudukski pärast 2021. aastal toimunud sihtasutuste süsteemi reformi sidusus, ei tähendaks see, et süsteem polnud sidus 2014. aastal, kui leidsid aset asjaolud.

[45] Tema kirjalike seisukohtade punktid 12–14.

[46] Eelotsusetaotlus, punkt 76, mis on esitatud käesoleva ettepaneku punktis 63.

[47] Tema kirjalike seisukohtade punktid 15–21.

[48] Näiteks maksukohustuslase tuvastamine, mida juba eespool käsitlesin.

[49] Saksamaa valitsus tunnistab, et perekondlikud sihtasutused püüavad teenida tulu, millest perekonna liikmed kasu saavad (tema kirjalike seisukohtade punkt 45). Perekondlike sihtasutuste ärilist olemust kinnitab asjaolu, et selle tulu maksustatakse äriühingu tulumaksuga. Vt Meinecke, P., „The German and the Liechtenstein family foundation after the German foundation law reform“, *Trust and Trustees*, vol. 29, nr 6, Oxford University Press, Oxford, 2023, lk 540–552.

[50] Vt Haag, M. ja Tischendorf, M., „The German family foundation: concept, legal framework, and taxation“, *Trust and Trustees*, vol. 26, nr 6, Oxford University Press, Oxford, 2020, lk 534–541.

88. Kaebajast sihtasutuse väited *perekonna pärandi kaitse kohta, mis tuleneb abielu ja perekonna kaitse põhimõttest*,[51] mis tuginevad Bundesverfassungsgerichti (liitvabariigi konstitutsioonikohus) otsustele, toovad esile, et ei ole täidetud selle kohtu seatud tingimused abielu ja perekonna pärandi järjepidevuse tagamiseks. Nagu juba märkisin, ei mõjuta sellised väited analüüsi selle kohta, kas liikmesriigi õigusnorm on liidu õigusega kooskõlas.

89. Kaebajast sihtasutus viitab samuti *tasakaalu puudumisele sõltuvalt riigist*,[52] et tõsta esile, et sellist (soodsama maksuklassi kohaldamise ja asenduspärandimaksu vahel) tasakaalustamist tuleb analüüsida ühe liikmesriigi seisukohast, mitte „piiriülestest kaalutlustest“ lähtudes. Kaebaja leiab, et Saksamaa riigikassa „mõjutab kaudselt“ nende välisriikide maksukoormust, kus perekondlikud sihtasutused on asutatud.

90. Ent mina ei leidnud selle kohta jälgi, et vaidlusalune ErbStG süsteem mõjutaks kaudselt muude riikide kui Saksamaa maksukoormust.

91. Kaebajast sihtasutus toob lõpetuseks esile, et *ErbStG ei ole majanduslikust seisukohast sidus*.[53] Kaebaja selgitab seda väidet lahti kirjutades, et ErbStG juhtmõte on kohelda maksusoodustusi ja -koormisi võrdselt olenemata sellest, milline on maksukohustuslase maksuresidentsus või elukoht. Sellest eeldusest lähtudes on nii liikmesriigi õigusest kui ka liidu õigusest lähtuvalt ainult Saksamaal asutatud perekondlikele sihtasutustele maksusoodustuse andmiseks vaja mõjuvat põhjust. Kaebaja leiab, et selline mõjuv põhjus puudub ja seda ei ole võimalik leida ka ELTL artiklist 65.

92. Selliselt sõnastatud tees on ringtõenduslikku laadi, kui sellega püütakse näidata just nimelt seda, miks puudub perekondlikele sihtasutustele rakendatavate ErbStG õigusnormide puhul mõjuv põhjus, mis seisneb liikmesriigi maksusüsteemi ühtsuse tagamises.

4. Proportsionaalsus

93. Euroopa Kohus nõuab kapitali liikumisvabaduse piirangute proportsionaalsuse puhul, et „erinev kohtlemine […] peab […] olema taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv ega tohi minna kaugemale sellest, mis on selle eesmärgi saavutamiseks vajalik“.[54]

94. Kaebajast sihtasutus leiab, et isegi kui mööndaks, et kapitali liikumisvabaduse piiramine (üht ja teist tüüpi sihtasutuste erineva maksualase kohtlemise tõttu) on põhjendatud, ei oleks selline erinevus proportsionaalne.

95. Kaebaja väidab sellega seoses järjest, et vaidlusalune õigusnorm ei ole taotletava eesmärgi saavutamiseks sobiv[55] ja sama eesmärgi saavutamiseks oleks võimalik võtta vähem piiravad meetmed.[56]

[51] Tema kirjalike seisukohtade punktid 22 ja 23.

[52] Tema kirjalike seisukohtade punktid 24 ja 25.

[53] Tema kirjalike seisukohtade punktid 26–32.

[54] 21. detsembri 2016. aasta kohtuotsus Masco Denmark ja Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984), punkt 33.

[55] Tema kirjalike seisukohtade punkt 34.

[56] Tema kirjalike seisukohtade punktid 35 ja 36.

96. Selle kohta, kas ErbStG-ga kehtestatud mehhanism on taotletava eesmärgi täitmiseks sobiv, leiab kaebajast sihtasutus, et „on alust kahelda selles, et maksumäärade erinevus aitab asjaomast eesmärki saavutada“. Selle arvamuse väljendamisel ütleb kaebaja siiski ainult seda, et sobivuse puudumine tuleneb asjaolust, et „liikmesriigi õigusnormiga ei tagata eesmärki sidusalt ja süstemaatiliselt“ [57], mis esitab uuesti sama vastuväite, mida on juba analüüsitud.

97. Põhjendamaks väidet, et maksusüsteemi ühtsust on võimalik tagada vähem piiravate meetmetega, pakub kaebajast sihtasutus välja järgmised alternatiivid: a) laiendada asenduspärandimaksu ja soodsama maksuklassi kohaldamist välisriikides asutatud perekondlikele sihtasutustele; b) kehtestada asenduspärandimaks kapitalimaksuna ja c) muuta asenduspärandimaksu selliselt, et see oleks madalam iga-aastane maks, mida kohaldataks residendist ja välisriikides asutatud perekondlikele sihtasutustele nende asutamise hetkel ühtemoodi. [58]

98. Minu arvamus langeb taaskord kokku komisjoni seisukohaga [59] ja on, et kõik need alternatiivid tähendaksid seda, et välisriigis asutatud perekondlikud sihtasutused peaksid kandma asenduspärandimaksust tulenevat negatiivset maksumõju. Kuna Saksamaa kaotab hetkel, kui välisriigis asutatakse perekondlik sihtasutus (ja sellele antakse üle asjaomane vara), nimetatud sihtasutuse maksustamise pädevuse, ei ole sellised lahendused eriti hästi teostatavad.

99. Kaebajast sihtasutuse soovitatud vähem piiravad lahendused komistavad seega kõik sama takistuse otsa: Saksa riik ei ulatu välisriigis asutatud perekondlike sihtasutusteni, kes jäävad tema maksustamispädevuse kohaldamisalast välja.

V. Ettepanek

100. Eeltoodut arvestades teen ettepaneku vastata Finanzgericht Kölnile (Kölni maksukohus, Saksamaa) järgmiselt:

2. mai 1992. aasta Euroopa Majanduspiirkonna lepingu artiklit 40

tuleb tõlgendada nii, et

sellega ei ole vastuolus Euroopa Liidu liikmesriigi õigusnorm, millega reguleeritakse kinkemaksu, mida kohaldatakse, kui selle liikmesriigi resident asutab Euroopa Majanduspiirkonda kuuluvas riigis sihtasutuse, ning millega kehtestatakse sellise õigusnormi maksualase sidususe säilitamiseks sellistele sihtasutustele ebasoodsamad maksutingimused kui need, mida kohaldatakse nimetatud liikmesriigis sihtasutuse asutamisel, mis tasakaalustab sümmeetriliselt asjaolu, et välisriigis asutatud sihtasutustele ei kohaldata asenduspärandimaksu, mida kohaldatakse aga nimetatud liikmesriigis asutatud sihtasutustele.

[57] Tema kirjalike seisukohtade punkt 34.

[58] Tema kirjalike seisukohtade punkt 36.

[59] Tema kirjalike seisukohtade punkt 47.