Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
MANUEL CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA
föredraget den 13 mars 2025 [1]

Mål C-142/24

Familienstiftung
mot
Finanzamt Köln-West

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – Artikel 63 i EUF-fördraget – Fri rörlighet för kapital – Arvs- och gåvoskatt – Beskattning av vederlagsfri överföring av tillgångar mellan levande personer för bildande av en familjestiftelse – Familjestiftelse med säte i Liechtenstein – Uttag av gåvoskatt i Tyskland – Ofördelaktig skattemässig behandling av en utländsk familjestiftelse – Motivering – Tvingande skäl av allmänintresse – Skattesystemets inre sammanhang – Alternativ arvsskatt – Proportionalitet”

1. Enligt tysk lag är det tillåtet att bilda familjestiftelser till förmån för en eller flera familjer. Om grundaren bor i Tyskland är överföring av tillgångar mellan levande personer för att bilda en sådan stiftelse föremål för gåvoskatt, oavsett om stiftelsen bildas i Tyskland eller i ett annat land.

2. En familjestiftelse som bildas utomlands av en person som bor i Tyskland beskattas hårdare än en familjestiftelse som bildas i Tyskland. Denna skillnad grundar sig enligt de tyska myndigheterna på att familjestiftelser i Tyskland måste betala en ”alternativ arvsskatt” vart trettionde år, vilket familjestiftelser som har bildats utomlands inte behöver göra.

3. Den hänskjutande domstolen har att pröva en tvist mellan en familjestiftelse som bildats i Liechtenstein av en person som bor i Tyskland och de tyska skattemyndigheterna. För att avgöra tvisten vill den hänskjutande domstolen få klarlagt huruvida lagstiftningen om gåvoskatt i Tyskland respekterar den fria rörligheten för kapital som erkänns i artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992. [2]

[1] Originalspråk: spanska.

[2] EGT L 1, 1994, s. 3 (nedan kallat EES-avtalet). Furstendömet Liechtenstein (bland andra) har varit part i detta avtal sedan den 1 maj 1995 (EES-rådets beslut nr 1/95 av den 10 mars 1995 om att avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet skall träda i kraft med avseende på Furstendömet Liechtenstein (EGT L 86, 1995, s. 58)).

I. Tillämpliga bestämmelser

A. International rätt EES-avtalet

4. Artikel 40 har följande lydelse:

”Inom ramen för bestämmelserna i detta avtal får det inte finnas några restriktioner mellan de avtalsslutande parterna avseende rörligheten för kapital som tillhör personer bosatta i … medlemsstater [i Europeiska gemenskapen] eller … stater [i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (Efta)] och inte heller någon diskriminering som grundas på parternas nationalitet eller bostadsort eller på den ort där sådant kapital är placerat. Bilaga XII innehåller bestämmelser som behövs för att genomföra och tillämpa denna artikel.”

5. I bilaga XII, som har rubriken ”Fri rörlighet för kapital”, hänvisas till rådets direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 i fördraget. [3]

B. Unionsrätt. Direktiv 88/361

6. I artikel 1 föreskrivs följande:

”1. I den mån annat inte föreskrivs i det följande skall medlemsstaterna avskaffa restriktioner för kapitalrörelser mellan personer bosatta i medlemsstaterna. För att underlätta tillämpning av detta direktiv skall kapitalrörelser klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1.

…”

7. Bilaga 1 innehåller nomenklatur för kapitalrörelser som avses i artikel 1. Punkt XI, som handlar om ”Personliga kapitalrörelser”, behandlar ”Gåvor och donationer” i led B.

C. Tysk rätt. ErbStG [4]

8. I Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz (lagen om arvs- och gåvoskatt) (nedan kallad ErbStG) föreskrivs i 1 § (”Skattepliktiga transaktioner”) första stycket punkt 2 att gåvor mellan levande personer är skattepliktiga.

9. En stiftelses tillgångar omfattas också av ErbStG i enlighet med 1 § första stycket punkt 4, i den mån stiftelsen i huvudsak är inrättad till förmån för en familj eller vissa familjer, med intervaller på 30 år.

10. Enligt 2 § (”Obegränsad skattskyldighet”) ska skattskyldighet uppkomma i följande fall:

– För samtliga tillgångar som överförs, i de fall som avses i 1 § första stycket punkterna 1–3, om gåvogivaren vid tidpunkten för gåvan har ställning som inhemsk (*Inländer*). Härmed avses bland annat fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland.

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

[4] I dess lydelse enligt Gesetz zur Umsetzung der Beitreibungsrichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (lagen om införlivande av indrivningsdirektivet och om ändring av skatteregler) av den 7 december 2011 (BeitrRLUmsG) (BGBl 2011 I, s. 2592).

– I de fall som avses i 1 § första stycket punkt 2, om stiftelsen har sin ledning eller sitt säte i Tyskland.

11. Enligt 7 § (”Gåvor mellan levande personer”) första stycket punkt 8 betraktas överföring av tillgångar i samband med ett stiftelseförordnande mellan levande personer som en gåva mellan levande personer.

12. Enligt 9 § (”Skattens utkrävbarhet”) första stycket punkt 2 blir skatten, i de fall som avses i 1 § första stycket punkt 4, utkrävbar med trettio års intervall från dagen för den första överföringen av tillgångar till stiftelsen.

13. I 15 § (”Skatteklasser”) första stycket anges kriterierna för att fastställa följande skatteklasser, beroende på det personliga förhållandet mellan mottagaren och arvlåtaren eller gåvogivaren:

– Skatteklass I: äkta make/maka och partner, barn och styvbarn, släktingar i rakt nedstigande led till barn och styvbarn, samt släktingar i uppstigande led vid överföring av tillgångar på grund av dödsfall.

– Skatteklass II: släktingar i uppstigande led, under förutsättning att de inte tillhör skatteklass I, syskon, släktingar i nedstigande led av första graden till syskon, make/maka till en av föräldrarna, svärsöner och svärdöttrar, svärföräldrar, frånskild make/maka och partner i ett upplöst partnerskap.

– Skatteklass III: alla andra mottagare samt öronmärkta gåvor.

14. I 15 § andra stycket föreskrivs att när det gäller de stiftelser som avses i 7 § första stycket punkt 8 ska beskattningen grundas på släktskapet mellan den mest avlägsna person som är berättigad enligt stiftelsens stiftelseurkund och arvlåtaren eller gåvogivaren, under förutsättning att stiftelsen har bildats inom landet huvudsakligen till förmån för en familj eller vissa familjer.

15. I 16 § (”Grundavdrag”) första stycket regleras de fribelopp som får dras av från beskattningsunderlaget vid obegränsad skattskyldighet, när överföringen har skett till förmån för

1. make/maka eller partner, upp till ett värde av 500 000 euro,

2. barn i den mening som avses i skatteklass I punkt 2 och barn till avlidna barn i den mening som avses i skatteklass I punkt 2 upp till ett värde av 400 000 euro,

3. barn till barn i den mening som avses i skatteklass I punkt 2 upp till ett värde av 200 000 euro,

4. övriga personer i skatteklass I, upp till ett värde av 100 000 euro,

5. övriga personer i skatteklass II, upp till ett värde av 20 000 euro,

…

7. övriga personer i skatteklass III, upp till ett värde av 20 000 euro.

16. 19 § (”Skattesatser”) reglerar skattesatserna beroende på skatteklass och den skattepliktiga överföringens värde. För klass I varierar skattesatserna mellan 7 procent och 30 procent, för klass II mellan 15 procent och 43 procent och för klass III mellan 30 procent och 50 procent.

II. Faktiska omständigheter, det nationella målet och tolkningsfrågan

17. År 2014 bildade Y (nedan kallad grundaren), som är bosatt i Tyskland, en familjestiftelse i Liechtenstein enligt liechtensteinsk lag.

18. Syftet med stiftelsen är enligt dess stadgar att främja och understödja grundarens och hennes avlidne makes gemensamma barn. Stiftelsens förmånstagare är grundaren och grundarens barn och deras barn.

19. När stiftelsen bildades försåg grundaren den med tillgångar och stiftelsen disponerade fritt de tillgångar som överförts till den. Grundaren hade däremot inte längre rätt att disponera tillgångarna. Hon kunde inte heller kräva att tillgångarna helt eller delvis skulle återföras.

20. Den 16 april 2015 underrättade stiftelsen Finanzamt Köln-West (Skattemyndigheten i Köln) (nedan kallad skattemyndigheten), om transaktionen och lämnade in en skattedeklaration avseende gåvoskatten.

21. Stiftelsen hade huvudsakligen bildats till förmån för grundarens familj, varför vid beskattningen den mest avlägsna berättigade släktingens släktskapsförhållande till grundaren skulle läggas till grund, enligt stadgarna. Enligt detta kriterium skulle grundavdraget på beskattningsunderlaget och skattesatsen för släktingar i klass I tillämpas (så kallat skatteklassprivilegium).

22. Den 22 november 2018 meddelade skattemyndigheten att den inte godtog detta synsätt. Skattemyndigheten anförde följande argument:

– Skatteklassprivilegiet för familjestiftelser kräver att stiftelsen har bildats i Tyskland. Om detta inte är fallet kräver reglerna att kriterierna för skatteklass III tillämpas, vilket innebär ett lägre grundavdrag på beskattningsunderlaget och en högre skattesats.

– Skillnaden i behandling motiveras av behovet av att säkerställa det tyska skattesystemets inre sammanhang. Det skatteklassprivilegium som beviljas vid bildandet av en inhemsk familjestiftelse beror på att dessa stiftelser vart trettionde år ska erlägga ”alternativ arvsskatt”. En familjestiftelse som har bildats i utlandet beskattas inte enligt det senare skattesystemet.

23. Stiftelsen överklagade detta beslut den 19 december 2018 och skattemyndigheten avslog överklagandet den 6 januari 2021.

24. Den 5 februari 2021 överklagade stiftelsen skattemyndighetens beslut till Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland) och gjorde gällande att skatteklass I-privilegiet skulle tillämpas på den, trots att stiftelsen hade bildats i utlandet. I annat fall skulle det, enligt stiftelsen, föreligga en restriktion för den fria rörligheten för kapital som inte är befogad.

25. Mot bakgrund av detta har Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland) hänskjutit följande tolkningsfråga till EU-domstolen:

”Ska artikel 40 i … EES-avtalet av den 2 maj 1992 tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning i en medlemsstat avseende uppbörd av arvs- och gåvoskatt enligt vilken den högsta skatteklassen III tillämpas på beskattning av överföringar av tillgångar på grundval av ett stiftelseförordnande *inter vivos* till en utländsk stiftelse, även när stiftelsen huvudsakligen har bildats till förmån för en eller vissa familjer (familjestiftelse), medan, i motsvarande fall, skatteklassen avseende en inländsk familjestiftelse är beroende av släktskapsförhållandet mellan den enligt stiftelseurkunden mest avlägsna berättigade släktingen och donatorn (stiftaren), vilket för en inländsk familjestiftelse leder till att de mer fördelaktiga skatteklasserna I eller II ska tillämpas?”

III. Förfarandet vid EU-domstolen

26. Begäran om förhandsavgörande inkom till domstolens kansli den 23 februari 2024.

27. Klaganden, den tyska regeringen och Europeiska kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

28. Domstolen har inte ansett det nödvändigt med en muntlig förhandling.

IV. Bedömning

29. Jag kommer att tillämpa den metod som domstolen upprepade gånger har använt sig av vid bedömningen av tolkningsfrågor som hänskjutits i mål som liknar detta. Detta etappvisa tillvägagångssätt innebär att domstolen först identifierar vilken frihet som är tillämplig och hur denna frihet eventuellt har begränsats. I ett andra steg jämför domstolen de aktuella situationerna för att klarlägga om de har behandlats olika, vilket kräver en ingående prövning av de nationella bestämmelser där de har reglerats. Avslutningsvis undersöker domstolen huruvida begränsningen kan rättfärdigas av tvingande skäl av allmänintresse och om den nationella åtgärd genom vilken friheten i fråga har begränsats är proportionerlig.

A. Tillämplig frihet

30. Den hänskjutande domstolen undrar om de tyska bestämmelserna i fråga är förenliga med artikel 40 i EES-avtalet om fri rörlighet för kapital. Den tyska regeringen har däremot gjort gällande att prövningen ska göras med utgångspunkt i etableringsfriheten.

31. Den tyska regeringens anser följande:

– Vid en överföring av tillgångar i syfte att bilda en familjestiftelse är det, till skillnad från en klassisk gåva, inte överföringen av tillgångarna i sig som står i förgrunden, utan bildandet av stiftelsen.

– Den etableringsfrihet som föreskrivs i artikel 31 i EES-avtalet garanterar tillträde till och utövande av ekonomisk verksamhet som egenföretagare samt etablering och förvaltning av företag i Liechtenstein. Begreppet etablering i den mening som avses i denna artikel, liksom i

den mening som avses i artikel 49 FEUF, ska ges en vid tolkning. Följaktligen kan även bildandet av en stiftelse omfattas av tillämpningsområdet för etableringsfriheten.

– När det gäller en familjestiftelse blir de familjetillgångar som tilldelas stiftelsen juridiskt oberoende i syfte att skapa inkomst till förmån för familjemedlemmarna. Bildandet av en familjestiftelse kan därför inte betraktas som en ren kapitalrörelse, utan snarare som en ”familjeetablering”. Transaktionen ska därför anses falla inom ramen för etableringsfriheten (artikel 31 i EES-avtalet) och inte inom ramen för den fria rörligheten för kapital.

32. Den tyska regeringen uppger dock att den, trots sina tvivel, kommer att ”utgå från principen att den fria rörligheten för kapital är tillämplig i målet”, men att dess vidare överväganden under alla omständigheter kan tillämpas på etableringsfriheten. [5]

33. EU-domstolen har konsekvent slagit fast att ”… bedömningen av huruvida den nationella lagstiftningen omfattas av reglerna om etableringsfriheten eller av reglerna om den fria rörligheten för kapital ska göras med beaktande av ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen”. [6]

34. Det mål som ligger till grund för begäran om förhandsavgörande rör den tyska lagstiftningen om arvs- och gåvoskatt. Denna lag kvalificerar överföringen av tillgångar för bildandet av en familjestiftelse som en gåva (7 § första stycket punkt 8 ErbStG).

35. Gåvoskatt tas ut vid vederlagsfri överföring av tillgångar mellan levande personer, antingen till en gåvotagare eller, som i detta fall, till en familjestiftelse. Den omständigheten att denna överföring ger upphov till en ”familjeetablering” som är en juridisk person är en senare härledd konsekvens, som får sina egna skattemässiga följder.

36. När det gäller den fria rörligheten för kapital gör det ingen skillnad om man hänvisar till artikel 40 i EES-avtalet eller till artikel 63 i FEU-fördraget, eftersom båda skyddar samma frihet. EU-domstolen har slagit fast följande:

– ”[R]estriktioner för den fria rörligheten för kapital mellan medborgare i de stater som är parter i EES-avtalet ska bedömas med hänsyn till artikel 40 och bilaga XII i nämnda avtal. Dessa bestämmelser har samma rättsliga räckvidd som de i sak identiska bestämmelserna i artikel 56 EG …” [7]

– ”Enligt [artikel 63.1 FEUF] ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland vara förbjudna. Även om[FEU]-fördraget inte innehåller någon definition av begreppet kapitalrörelser, är det … fastställt att direktiv 88/361, tillsammans med den till direktivet fogade nomenklaturen, är vägledande vid bestämningen av nämnda begrepp … Gåvor och donationer återfinns under rubrik XI, ’Personliga kapitalrörelser’ i bilaga I till direktiv 88/361.” [8]

– ”I likhet med vad som gäller för arvsskatt, vilken avser en överföring till en eller flera personer av egendom som efterlämnats av en person som avlidit och som också ingår under denna rubrik i nämnda bilaga I …, omfattas alltså den skattemässiga behandlingen av gåvor, oavsett om dessa

[5] Punkt 46 i den tyska regeringens skriftliga yttrande.

[6] Dom av den 19 juli 2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485, punkt 17).

[7] Dom av den 11 juni 2009, kommissionen/Nederländerna, (C-521/07, EU:C:2009:360, punkt 33).

[8] Dom av den 16 juni 2011, kommissionen/Österrike (C-10/10, EU:C:2011:399, punkt 24).

avser pengar eller fast eller lös egendom, av fördragets bestämmelser om kapitalrörelser, med undantag för de fall där transaktionens väsentliga delar äger rum inom en och samma medlemsstat.” [9]

37. Det ovan anförda gör att jag delar den hänskjutande domstolens uppfattning och anser att tolkningsfrågan ska bedömas med utgångspunkt i den fria rörligheten för kapital.

B. Huruvida det föreligger en begränsning

38. I 15 § andra stycket ErbStG föreskrivs att vid en överföring av tillgångar för att bilda en nationell familjestiftelse ska skatteklassen bestämmas på grundval av hur nära släktskapsbanden är (klasserna I och II).

39. Familjestiftelser som bildats i utlandet hänförs dock till skatteklass III, vilket innebär att grundavdraget på beskattningsunderlaget är lägre och att högre skattesatser tillämpas.

40. Vad beträffar arvsskatten, som i likhet med gåvoskatten [10] tas ut vid vederlagsfri överföring av tillgångar, har domstolen redan slagit fast att en medlemsstats lagstiftning som liknar den som är aktuell i förevarande mål utgör en begränsning av den fria rörligheten för kapital. [11]

41. Den tyska regeringen medger att dess skattelagstiftning på denna punkt innehåller en begränsning av den fria rörligheten för kapital. Den utvecklar sitt resonemang i fyra steg: [12]

– Artikel 40 i EES-avtalet innebär ett allmänt förbud mot alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredjeland.

– Enligt 15 § andra stycket punkt 1 ErbStG omfattas bildandet av en tysk familjestiftelse av nedsatt skatt, vilket inte gäller stiftelser som har bildats i utlandet. Isolerat sett är de sistnämnda stiftelserna föremål för en högre beskattning.

– I förevarande mål innebär denna bestämmelse i ErbStG att en högre skatt tas ut vid bildandet av en familjestiftelse med säte i Liechtenstein (vars förmånstagare uteslutande är släktingar i rakt nedstigande led) än vad som skulle ha tagits ut om gåvan på samma villkor hade gjorts till en stiftelse med säte eller ledning i Tyskland.

– Den minskning av gåvans värde som följer av tillämpningen av den tyska lagstiftningen innebär en restriktion för kapitalrörelserna.

42. Mot bakgrund av detta uttryckliga erkännande från den tyska regeringen, i vilket den instämmer med kommissionen och klaganden, anser jag att det inte krävs några ytterligare överväganden.

[9] Dom av den 22 april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 20).

[10] EU-domstolen slog fast detta samband i sin dom av den 22 april 2010, Mattner (C-510/08, EU:C:2010:216, punkt 20).

[11] Dom av den 30 juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punkt 19).

[12] Punkterna 47–50 i dess skriftliga yttrande.

43. Det kan således konstateras att den tyska lagstiftningen gör att gåvoskattens storlek är beroende av var familjestiftelsen har sin ledning eller sitt säte. Konsekvensen av detta är att en gåva för att bilda en familjestiftelse med säte i Tyskland är föremål för en lägre gåvoskatt än en gåva för att bilda en familjestiftelse med säte i Liechtenstein, vilket leder till att gåvans värde minskar i det sistnämnda fallet.

44. Under sådana omständigheter måste det prövas om den sålunda konstaterade begränsningen av den fria rörligheten för kapital kan motiveras mot bakgrund av artikel 40 i EES-avtalet (som i tillämpliga delar motsvarar artikel 63 FEUF).

C. Huruvida begränsningen kan motiveras

45. I enlighet med den metod som jag har hänvisat till ovan ska det nu först undersökas huruvida de situationer som är i fråga i det nationella målet är jämförbara och därefter, i förekommande fall, huruvida skillnaden i behandling av dessa situationer kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse. [13]

46. ”[E]n sådan nationell skattelagstiftning som den som är i fråga i förevarande fall [kan] endast … vara förenlig med fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital, om den däri föreskrivna skillnaden i behandling rör situationer som inte är objektivt jämförbara eller om skillnaden kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse.” [14]

1. Jämförbara situationer

47. Det är ostridigt att bildandet av en tysk familjestiftelse är föremål för gåvoskatt, liksom bildandet av en utländsk familjestiftelse av en person som är bosatt i Tyskland. I det sistnämnda fallet uppstår skyldigheten att betala gåvoskatt genom samspelet mellan flera bestämmelser i ErbStG:

– Enligt 1 § första stycket punkt 2 respektive 7 § första stycket punkt 8 (i) är gåvor mellan levande personer skattepliktiga, och (ii) anses överföring av tillgångar för att bilda en stiftelse mellan levande personer vara en gåva mellan levande personer. [15]

– Även om den utländska familjestiftelsen inte uppfyller de rättsliga kraven för att obegränsad skattskyldighet ska föreligga enligt 2 § första stycket punkt 1 ErbStG, uppstår denna skattskyldighet också om gåvogivaren är inhemsk vid tidpunkten för gåvan.

– Enligt 2 § första stycket punkt 1 andra meningen a ErbStG anses bland annat fysiska personer som är bosatta eller stadigvarande vistas i Tyskland vara inhemska. Eftersom grundaren (gåvogivaren) var bosatt i Tyskland vid tidpunkten för gåvan föreligger obegränsad skattskyldighet. [16]

[13] Dom av den 12 oktober 2023, BA (Arvsöverlåtelser – Social bostadspolitik i unionen) (C-670/21, EU:C:2023:763, punkt 56).

[14] Dom av den 17 september 2015, F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt (C-589/13, EU:C:2015:612, punkt 58).

[15] Beslutet att begära förhandsavgörande, punkt 38.

[16] Beslutet att begära förhandsavgörande, punkt 41.

48. Det är även ostridigt att tillämpningen av dessa bestämmelser leder till att beskattningen av stiftelser med säte i utlandet som bildas (av en person som är bosatt i Tyskland) är högre än för stiftelser som bildas med säte i Tyskland.

49. En och samma händelse (en i Tyskland bosatt persons överföring av tillgångar för bildande av en stiftelse, oavsett om den är tysk eller utländsk) ger således upphov till skyldighet att betala tysk gåvoskatt i båda fallen. Därför är situationerna i princip jämförbara.

50. Den tyska regeringen hävdar emellertid att situationen för en inhemsk familjestiftelse inte är objektivt jämförbar med situationen för en utländsk familjestiftelse. Enligt den tyska regeringen var det möjligt för den tyska lagstiftaren att införa en skatteförmån för inhemska familjestiftelser för att kompensera för nackdelen med den alternativa arvsskatten, som med jämna mellanrum endast tas ut av inhemska familjestiftelser.

51. Jag delar inte detta synsätt, vilket skulle omöjliggöra en bedömning av huruvida en skillnad i behandling innebär ett åsidosättande av en grundläggande frihet: om den tyska regeringens ståndpunkt skulle godtas skulle det innebära att man medgav att skillnaden i behandling i sig skulle vara en avgörande faktor för att situationerna inte är jämförbara. Ett liknande resonemang från samma regering har redan underkänts av EU-domstolen i ett annat mål rörande tillämpningen av ErbStG. [17]

52. För att avgöra om de aktuella situationerna är jämförbara är det nödvändigt att beakta den händelse som ger upphov till huvudskatteförpliktelsen, oberoende av var de olika skattskyldiga personerna är bosatta.

53. I detta fall är den beskattningsgrundande händelsen (överföringen av tillgångar för att bilda en familjestiftelse av en person som är bosatt i Tyskland) föremål för gåvoskatt enligt ErbStG, oavsett om familjestiftelsen bildas i Tyskland eller i Liechtenstein. Den beskattningsgrundande händelsen är också densamma i de båda fallen.

54. Andra aspekter av skatten som särskilt syftar till att fastställa skattskyldigheten (såsom grundavdraget på beskattningsunderlaget och skattesatsen) är inte nödvändiga för att ett skatterättsligt förhållande ska uppstå. De bidrar endast till att anpassa skattskyldighetens omfattning.

55. Den hänskjutande domstolen bekräftar att det rör sig om jämförbara situationer: ”Skatteplikten vid överföring av tillgångar på grundval av ett stiftelseförordnande enligt 7 § stycke 1 led 8 ErbStG omfattar både tyska stiftelser och den i det aktuella fallet bildade liechtensteinska stiftelsen. Situationerna är således jämförbara objektivt sett.” [18]

[17] Dom av den 12 oktober 2023, BA (Arvsöverlåtelser – Social bostadspolitik i unionen) (C-670/21, EU:C:2023:763, punkt 64): ”… utan att det påverkar prövningen av huruvida den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse, skulle det leda till att artikel 63.1 FEUF denna bestämmelse förlorade sitt innehåll om situationerna inte ansågs vara jämförbara enbart på grund av att fastigheten i fråga är belägen i ett annat tredjeland än en stat som är part i EES-avtalet, eftersom det är just restriktioner för gränsöverskridande kapitalrörelser som förbjuds enligt artikel 63.1 FEUF”.

[18] Punkt 63 i beslutet att begära förhandsavgörande.

56. Tolkningsfrågan omfattar i själva verket inte en bedömning av jämförbarheten mellan situationerna, vilket den hänskjutande domstolen har godtagit utan förbehåll. Det enda som den hänskjutande domstolen tvivlar på, och det anger den uttryckligen, är huruvida ”det föreligger tvingande skäl av allmänintresse som motiverar restriktioner för den fria rörligheten för kapital genom 15 § stycke 2 första meningen ErbStG”. [19]

2. Skillnad i behandling av jämförbara situationer

57. Fastställandet av skattskyldigheten i ErbStG bygger på graden av släktskap mellan gåvogivaren och mottagaren. I 15 § första stycket föreskrivs tre skatteklasser för detta ändamål. I klass I ingår de närmaste släktingarna (inklusive barn och barnbarn), i klass II de mer avlägsna släktingarna och i klass III övriga personer.

58. Den skatteklass som är tillämplig på bildandet av familjestiftelser fastställs i 15 § andra stycket ErbStG på grundval av släktskapsförhållandet mellan den mest avlägsna person som är berättigad (enligt stiftelsens stiftelseurkund) och gåvogivaren. Denna regel gäller dock endast för familjestiftelser som har bildats i Tyskland.

59. Skillnaden i behandling mellan inhemska och utländska familjestiftelser beror därför på att den inhemska regeln placerar dem i olika skatteklasser. I förevarande fall beskattas den Liechtensteinbaserade familjestiftelsen i skatteklass III (restklassen) i stället för skatteklass I, som den skulle ha beskattats i om den hade bildats i Tyskland. Förhållandet mellan grundaren och hans släktingar är därför irrelevant i detta sammanhang.

60. Slutresultatet är att den utländska familjestiftelsen måste betala en högre skatt på grund av två faktorer:

– Vid beräkningen av beskattningsunderlaget omfattas den endast av de avdrag som föreskrivs för skattskyldiga personer i klass III, vilka är betydligt lägre än de som gäller för skattskyldiga personer i klass I. [20]

– När det gäller den skattesats som är tillämplig på detta underlag beskattas skattskyldiga personer i klass III med en högre skattesats än skattskyldiga personer i klass I. [21]

61. Den hänskjutande domstolen bekräftar att nationell rätt leder till att stiftelser som bildats i Tyskland av personer som bor i Tyskland behandlas annorlunda, i den mening som avses ovan, än stiftelser som bildats i en EES-stat av samma i Tyskland bosatta personer. [22] Den tillägger att dubbelbeskattningsavtalet mellan Tyskland och Liechtenstein [23] inte avhjälper denna situation. [24]

[19] Punkt 64 i beslutet att begära förhandsavgörande.

[20] I 10 § ErbStG beaktas de avdrag (fribelopp) som föreskrivs i 16 § vid beräkningen av beskattningsunderlaget. I avsaknad av mer exakta uppgifter förefaller det som om grundavdraget på beskattningsunderlaget i detta fall skulle vara 20 000 euro (klass III) i stället för 200 000 euro (klass I, för barn till barn).

[21] Enligt 19 § ErbStG skulle skattesatsen för klass III vara 30 procent i stället för 7 procent för klass I för ett värde som understiger 75 000 euro.

[22] Punkterna 37–47 i beslutet att begära förhandsavgörande.

[23] Avtal av den 17 november 2011 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Furstendömet Liechtenstein för undvikande av dubbelbeskattning och skatteundandragande på området inkomstskatt och förmögenhetsskatt (BGBl. 2012 II, s. 1462).

[24] Punkterna 46 och 47 i beslutet att begära förhandsavgörande.

3. Skattesystemets inre sammanhang

62. Den tyska regeringen motiverar den aktuella lagstiftningen med behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang. Den hänvisar till att inhemska familjestiftelser, till skillnad från utländska familjestiftelser, är föremål för en alternativ arvsskatt vart trettionde år.

63. Av beslutet att begära förhandsavgörande framgår [25] att den tyska lagstiftaren när det gäller den lagstiftning som är tillämplig här

– ”utgick från att de fördelar som ges genom skatteklassprivilegiet kompenseras av nackdelarna med den alternativa arvsskatten. Genom att införa den alternativa arvsskatten avsåg lagstiftaren att när det gällde arvsbeskattning likställa stiftelsekonstruktioner med den naturliga arvföljden genom en regelmässigt återkommande beskattning enligt ett visst schema.

– Detta kunde lagstiftaren emellertid bara föreskriva för tyska familjestiftelser. När det gäller utländska familjestiftelser hade och har den tyska lagstiftaren ingen möjlighet att ta ut den alternativa arvsskatten.” [26]

64. Den skattefördel som beviljas inhemska familjestiftelser (skatteklassprivilegiet) skulle därför kompensera för den skattemässiga nackdelen med att behöva betala den alternativa arvsskatten vart trettionde år. Fördelarna och nackdelarna avser skattskyldighet som uppkommer inom familjen för samma typ av skatt (i detta fall gåvoskatt).

65. Är det konsekvent att denna symmetri mellan fördel och nackdel utvidgas till att omfatta familjestiftelser som bildats utomlands av personer bosatta i Tyskland? Eftersom dessa stiftelser inte är underkastade någon alternativ arvsskatt, är det då konsekvent att de beskattas vid ett enda tillfälle (vid tidpunkten för bildandet) med en skattebörda som motsvarar den som deras tyska motsvarigheter inte kan undgå?

66. Jag har redan förklarat den mekanism genom vilken den tyska lagstiftaren har begränsat skattefördelen till att endast gälla stiftelser som har bildats i Tyskland av personer som är bosatta i den medlemsstaten. Denna fördel bör nu bedömas mot bakgrund av EU-domstolens praxis.

67. EU-domstolen har slagit fast följande:

– ”… [B]ehovet av att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang kan motivera en restriktion av utövandet av de i fördraget garanterade fria rörligheterna.” [27]

– ”… [E]mellertid [gäller] att ett argument grundat på en sådan motivering endast kan godtas om det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och kompensationen för denna fördel genom ett visst skatteuttag … varvid bedömningen av huruvida detta samband är direkt ska göras utifrån ändamålet med den ifrågavarande lagstiftningen.” [28]

[25] Den hänskjutande domstolen har utförligt analyserat uppkomsten av och förarbetena till såväl skatteklassprivilegiet (15 § andra stycket första meningen ErbStG) som den alternativa arvsskatten (1 § första stycket punkt 4 ErbStG), vilka infördes samtidigt år 1974.

[26] Punkt 76 i beslutet att begära förhandsavgörande.

[27] Dom av den 7 november 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 65).

[28] Dom av den 7 november 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, punkt 66).

68. Den hänskjutande domstolen tvivlar på att lagstiftarens syfte ”räcker för att dra slutsatsen att det finns ett direkt, personligt och materiellt samband mellan skatteklassprivilegiet och den alternativa arvsskatten, vilket EU-domstolen kräver för att slå fast att det finns ett inre sammanhang”. [29] Den anser att något som skulle kunna tala emot detta ”är att inte varje tysk familjestiftelse, på grund av den jämförelsevis långa perioden på 30 år, nödvändigtvis finns kvar och att stiftelsens tillgångar kan ändras på ett oförutsebart sätt under denna period”. [30]

69. Detta argument (den period på 30 år som fastställts för det periodiska uttaget av den alternativa arvsskatten och eventuella förändringar av tillgångarna) ligger till grund för vissa av klagandens argument, enligt vilka skillnaden i behandling inte är motiverad.

70. Klaganden har anfört en rad argument till stöd för sin ståndpunkt, vilka den sammanfattat under två rubriker: a) Den tyska bestämmelsens bristande förenlighet med artikel 40 i EES-avtalet och artikel 63 FEUF ”kan inte motiveras med hänsyn till skattesystemets inre sammanhang” (punkterna 6–32 i dess skriftliga yttrande), och b) ”skillnaden i beskattning mellan familjestiftelserna är oproportionerlig” (punkterna 33–36 i dess skriftliga yttrande). [31]

71. Jag kommer att bedöma dessa argument var för sig och vid behov koppla dem till den hänskjutande domstolens tvivel som jag har återgett ovan.

72. Klaganden

– understryker att det inte finns något direkt samband mellan skatteförmånen och nackdelen, varken i sig eller med avseende på den slutliga skattebördan,

– betonar att skattesystemets inre sammanhang har brutits efter reformen av den tyska stiftelselagstiftningen,

– gör gällande att det inte föreligger någon samstämmighet mellan den alternativa arvsskatten och skatteklassprivilegiet,

– menar att den nödvändiga balansen saknas mellan beviljandet av en skattemässig fördel och skatteuttaget, för samma skattskyldiga person och samma skattekategori,

– hänvisar till ”skyddet för familjens egendom som en konsekvens av skyddet för äktenskapet och familjen”,

– hänvisar till ”avsaknaden av statsbaserad kompensation”,

– gör gällande att det föreligger ”bristande samstämmighet med hänsyn till de ekonomiska aspekterna av ErbStG”.

[29] Beslutet att begära förhandsavgörande, punkt 77.

[30] Beslutet att begära förhandsavgörande, punkt 77 *in fine*.

[31] I själva verket lägger klaganden till en tredje rubrik (punkterna 37 och 38 i dess skriftliga yttrande) om rättspraxis från Europeiska frihandelssammanslutningens domstol (Efta-domstolen). Innehållet begränsas dock till att understryka att bestämmelserna om fri rörlighet för kapital (artikel 40 i EES-avtalet), som i allt väsentligt är identiska med bestämmelserna i FEU-fördraget (artikel 63), ska tolkas enhetligt. Detta allmänna argument har ingen betydelse för den specifika bedömningen i förevarande mål.

73. I min bedömning av dessa argument [32] kommer jag att bortse från hänvisningarna till rättspraxis från Bundesverfassungsgericht (Federala författningsdomstolen, Tyskland), eftersom det här är fråga om huruvida ErbStG är förenlig med unionsrätten och inte med nationell rätt.

74. När det gäller det *direkta sambandet* mellan skattefördelen (skatteklassprivilegiet) och den skattemässiga nackdelen (betalningen av den alternativa arvsskatten), [33] måste svaret beakta syftet med regeln och huruvida båda berör en och samma skattskyldiga person och samma skatt.

75. Enligt min uppfattning, vilken överensstämmer med den tyska regeringens [34] och kommissionens, [35] är dessa villkor uppfyllda i förevarande fall: mot bakgrund av syftet med bestämmelsen, vilket är att skapa symmetri mellan olika familjestiftelsers situation med avseende på skattebördan, rör det sig om samma skattskyldiga person (familjestiftelsen) [36] och samma skatt (gåvoskatten).

76. Det är emellertid riktigt, såsom den hänskjutande domstolen påpekar, att tidsskillnaden mellan skatteförmånen och den skattemässiga nackdelen är betydande: skatteklassprivilegiet tillämpas när stiftelsen bildas, medan den alternativa arvsskatten tas ut efter 30 år.

77. Denna tidsförskjutning skulle eventuellt kunna bryta det direkta sambandet mellan skatteklassprivilegiet och uttaget av den alternativa arvsskatten när det gäller skattskyldiga personer som inte har karaktären av en familjestiftelse och som skulle bli föremål för beskattning som ”är avlägsen och osäker”. [37] Om däremot familjestiftelser som den här aktuella bildas för att bestå i flera generationer, [38] anser jag att det direkta sambandet upprätthålls genom att uppbörden av den alternativa arvsskatten anpassas till generationsväxlingstakten, vart trettionde år. [39]

78. Vid bedömningen av om det föreligger ett sådant samband mellan fördelen och nackdelen har EU-domstolen dessutom redan godtagit en viss flexibilitet i tiden, till exempel när det gäller avdrag för försäkringspremier (fördelar) som uppvägs av beskattning (nackdel) av pensioner, livräntor eller kapital som försäkringsgivare är skyldiga att betala. [40] Likaså har domstolen godtagit det direkta sambandet mellan den nedsättning av arvsskatten som regleras i ErbStG och det tidigare uttaget av samma skatt. [41]

[32] I sitt yttrande upprepar klaganden under vissa rubriker argument som den redan har framfört under andra rubriker, vilket kanske är oundvikligt.

[33] Punkterna 7–9 i klagandens skriftliga yttrande.

[34] Punkterna 67–69 i den tyska regeringens skriftliga yttrande.

[35] Punkt 46 i kommissionens skriftliga yttrande.

[36] Såsom kommissionen påpekar har kravet på samma skattskyldiga person mildrats genom domen av den 30 juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, punkt 37): ”syftet med 27 § ErbStG [är] … att i någon mån minska skattebördan för ett arv som innehåller kvarlåtenskap som övergått mellan nära släktingar och som redan beskattats, genom att delvis förhindra att det sker en tidsmässigt nära dubbelbeskattning av denna kvarlåtenskap i Tyskland. Med hänsyn till det syftet finns det … ett direkt samband mellan nedsättningen av arvsskatten enligt 27 § ErbStG och det tidigare uttaget av arvsskatt, eftersom skattefördelen och det tidigare uttaget avser samma skatt, samma kvarlåtenskap och samma närstående familjemedlemmar.”

[37] Dom av den 6 oktober 2015, Finanzamt Linz (C-66/14, EU:C:2015:661, punkt 48). Det målet rörde dock inte specifikt arvs- eller gåvolagstiftning.

[38] Familjestiftelser med säte i Liechtenstein verkar vara utformade för att bedriva verksamhet på lång sikt, eftersom ett av deras mål är att skydda förmögenheten för flera generationer framåt. Se 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, s. 476–478.

[39] Med hänsyn till att den förväntade livslängden i Tyskland statistiskt sett är cirka 80 år (https://www.destatis.de/EN/Themes/Society-Environment/Population/Deaths-Life-Expectancy/_node.html#268862).

[40] Domar av den 28 januari 1992, Bachman (C-204/90, EU:C:1992:35), och kommissionen/Belgien (C-300/90, EU:C:1992:37).

[41] Dom av den 30 juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496), av vilken jag har återgett punkt 37 i fotnot 36 i detta förslag till avgörande.

79. Vad gäller att *skattesystemets inre sammanhang har brutits efter reformen av den tyska stiftelselagstiftningen*, har klaganden gjort gällande [42] att den tyska lagstiftningen sedan den 1 juli 2023 [43] tillåter att familjestiftelser med en varaktighet på mindre än 30 år bildas. Av denna omständighet (att ingen alternativ arvsskatt tas ut för sådana stiftelser) följer att sambandet mellan skattefördelen och den alternativa arvsskatten, som tas ut vart trettionde år, försvinner.

80. Argumentet skulle möjligen kunna ha haft en viss tyngd om förevarande mål hade gällt stiftelser som bildats efter den 1 juli 2023, vilket inte är fallet: klaganden bildades år 2014, till förmån för tre generationer av förmånstagare. Det som objektivt förutsågs vid tidpunkten för dess bildande var därför att den skulle finnas kvar i mer än trettio år. Det bör också beaktas att en tvist som uppkommit enligt den lagstiftning som gällde år 2014 inte kan lösas genom att åberopa de ändringar som infördes genom lagen om stiftelser år 2021. [44]

81. Vad gäller *avsaknaden av samstämmighet mellan den alternativa arvsskatten och skatteklassprivilegiet*, stöds klagandens argument [45] av de förarbeten som den hänskjutande domstolen hänvisat till samt av den reform av stiftelsesystemet som antogs år 2021.

82. Den hänskjutande domstolen har själv dragit slutsatsen av förarbetena till 1974 års reform av ErbStG (i vilken båda bestämmelserna, den om skatteklassprivilegiet och den om den alternativa arvsskatten, ”infördes samtidigt”) att den nationella lagstiftaren ansåg att ”fördelarna med skatteklassprivilegiet uppvägs av nackdelarna med den alternativa arvsskatten”. [46] När det gäller effekterna av reformen av stiftelselagstiftningen år 2021 räcker det med att hänvisa till det ovan sagda.

83. Klaganden har även gjort gällande *att den nödvändiga balansen saknas mellan beviljandet av en skattemässig fördel och skatteuttaget, för samma skattskyldiga person och samma skattekategori*. [47]

84. Denna kritik mot ErbStG, som inte är en upprepning av tidigare argument, [48] grundar sig på det faktum att det inte finns någon ”exakt” kompensation mellan den gåvoskatt som betalas vid tidpunkten för stiftelsens bildande och den alternativa arvsskatten; deras respektive beskattningsunderlag kan skilja sig åt mellan de olika tidpunkterna.

85. En matematisk likhet (”exakt belopp”) är förvisso svår att uppnå. Så snart familjestiftelser har förmåga att bedriva ekonomisk verksamhet [49] och uppnå lönsamhet på ett sådant sätt att framtida generationer av förmånstagare kommer att åtnjuta åtminstone samma nivå av tillgångar, [50] kan

[42] Punkterna 10 och 11 i dess skriftliga yttrande.

[43] Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrechts und zur Änderung des Infektionsschutzgesetzes (lag om att skapa en enhetlig stiftelselagstiftning och om ändring av lagen om förebyggande och bekämpning av smittsamma sjukdomar hos människor) av den 16 juli 2021 (BGBl. I, s. 2947).

[44] Om den tyska lagstiftningen eventuellt skulle sakna ett inre sammanhang efter reformen av stiftelsesystemet år 2021, betyder det inte att den inte hade det år 2014, som är det år som de faktiska omständigheterna hänför sig till.

[45] Punkterna 12–14 i dess skriftliga yttrande.

[46] Punkt 76 i beslutet att begära förhandsavgörande, vilken återges i punkt 63 i detta förslag till avgörande.

[47] Punkterna 15–21 i dess skriftliga yttrande.

[48] Detta är fallet när det gäller identifieringen av den skattskyldiga personen, vilket jag redan har tagit upp i de föregående punkterna.

[49] Den tyska regeringen medger att familjestiftelser har till syfte att generera inkomster till förmån för familjemedlemmar (punkt 45 i de dess skriftliga yttrande). Att familjestiftelsernas inkomster är föremål för bolagsskatt bekräftar att de har karaktären av företag. Se 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, s. 540–552.

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

lagstiftaren dock rimligen utgå från att beskattningsunderlaget för den ursprungliga gåvan kommer att vara åtminstone likvärdigt med det som kommer att tjäna som referens för beräkningen av den framtida alternativa arvsskatten.

86. På samma sätt hävdar klaganden att den alternativa arvsskatten ur ekonomisk synvinkel i själva verket är en särskild form av *förmögenhetsskatt* och att den inte, såsom gåvoskatten, tas ut på överföringar av tillgångar. Det skulle därför vara fråga om olika skattekategorier.

87. Klassificeringen av skattekategorier är något som regleras i nationell lagstiftning. I detta fall tvekar den hänskjutande domstolen inte att klassificera de bådas skatterna som homogena. Det framgår av beskrivningen av den nationella rätten att den alternativa arvsskatten bygger på den rättsliga fiktionen att en överföring av tillgångar mellan generationerna äger rum vart trettionde år.

88. Klagandens argument om *skyddet för familjetillgångar som en konsekvens av skyddet för äktenskapet och familjen*,[51] vilka grundas på avgöranden av Bundesverfassungsgericht (Federala författningsdomstolen, Tyskland), understryker att de villkor som den domstolen ställde för att respektera kontinuiteten i äktenskaps- och familjetillgångar inte är uppfyllda. Som jag tidigare har nämnt påverkar dessa argument inte bedömningen av den nationella bestämmelsens förenlighet med unionsrätten.

89. Klaganden hänvisar också till *avsaknaden av statsbaserad kompensation*,[52] och understryker att en sådan kompensation (mellan skatteklassprivilegiet och den alternativa arvsskatten) måste granskas utifrån en enda stats synvinkel och inte utifrån ”gränsöverskridande överväganden”. Enligt klaganden ”övervältrar” de tyska skattemyndigheterna indirekt skattebördan på de utländska stater där familjestiftelserna har sitt säte.

90. För min del finner jag dock inga bevis för att det omtvistade systemet i ErbStG leder till en indirekt övervältring av skattebördan på andra stater än Tyskland.

91. Avslutningsvis har klaganden gjort gällande att det föreligger *bristande samstämmighet med hänsyn till de ekonomiska aspekterna av ErbStG*.[53] För att utveckla detta argument förklarar klaganden att ErbStG:s vägledande tanke är att behandla skattefördelar och skattebördor lika, oavsett var den skattskyldiga personen är bosatt eller har sin skatterättsliga hemvist. Mot denna bakgrund skulle det krävas tvingande skäl för att bevilja skatteprivilegiet endast till tyska familjestiftelser, både ur nationell och unionsrättslig synvinkel. Klaganden anser inte att det finns något sådant tvingande skäl och det kan inte heller kan hänvisas artikel 65 FEUF för att finna ett sådant.

92. Om dess ståndpunkt beskrivs på det sättet utgör den ett cirkelresonemang om den syftar till att just visa varför det tvingande skälet att säkerställa det nationella skattesystemets inre sammanhang inte föreligger, med avseende på de bestämmelser i ErbStG som är tillämpliga på familjestiftelser.

[51] Punkterna 22 och 23 i dess skriftliga yttrande.

[52] Punkterna 24 och 25 i dess skriftliga yttrande.

[53] Punkterna 26–32 i dess skriftliga yttrande.

4. Proportionalitet

93. När det gäller proportionaliteten hos restriktionerna för den fria rörligheten för kapital anser EU-domstolen att ”för att skillnaden i behandlingen ska vara motiverad krävs det att den är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som åberopas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål domstolen”. [54]

94. Enligt klaganden är denna skillnad inte proportionerlig, även om det skulle godtas att begränsningen av den fria rörligheten för kapital (på grund av skillnaden i skattebehandling mellan stiftelser) var berättigad.

95. I detta hänseende gör klaganden i tur och ordning gällande att den omtvistade bestämmelsen inte är ägnad att uppnå sitt syfte [55] och att mindre restriktiva åtgärder kan vidtas för att uppnå det. [56]

96. Vad gäller frågan huruvida den mekanism som finns i ErbStG för att säkerställa dess mål är lämplig, anser klaganden att ”det finns skäl att betvivla att skillnaden i beskattning bidrar till målet i fråga”. När den utvecklar denna ståndpunkt anger den emellertid endast, utan närmare precisering, att avsaknaden av lämplighet beror på att ”de nationella bestämmelserna inte säkerställer målet på ett konsekvent och systematiskt sätt”, [57] vilket innebär samma invändning som redan har bedömts återigen görs gällande.

97. När klaganden hävdar att skattesystemets inre sammanhang kan säkerställas genom mindre restriktiva bestämmelser föreslår den följande alternativ: a) att utvidga den alternativa arvsskatten och skatteklassprivilegiet till att omfatta utländska familjestiftelser, b) att utforma denna alternativa arvsskatt som en förmögenhetsskatt, och c) att ändra den alternativa arvsskatten till en måttlig årlig skatt, med identisk beskattning av inhemska och utländska familjestiftelser vid tidpunkten för deras bildande. [58]

98. Enligt min uppfattning, vilken återigen överensstämmer med kommissionens, [59] skulle alla dessa alternativ innebära att man godtar att familjestiftelser med säte i utlandet skulle omfattas av den skattemässiga nackdel som följer av den alternativa arvsskatten. Eftersom Tyskland så snart en familjestiftelse bildas i utlandet förlorar sin rätt att beskatta denna (och överföringen av motsvarande tillgångar) är sådana lösningar knappast genomförbara.

99. De mindre restriktiva alternativ som klaganden föreslår har således samma nackdel: den tyska staten kan inte nå familjestiftelser med säte i utlandet, som inte omfattas av dess beskattningsrätt.

[54] Dom av den 21 december 2016, Masco Denmark och Damixa (C-593/14, EU:C:2016:984, punkt 33).

[55] Punkt 34 i dess skriftliga yttrande.

[56] Punkterna 35 och 36 i dess skriftliga yttrande.

[57] Punkt 34 i dess skriftliga yttrande.

[58] Punkt 36 i dess skriftliga yttrande.

[59] Punkt 47 i dess skriftliga yttrande.

V. Förslag till avgörande

100. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen lämnar följande svar till Finanzgericht Köln (Skattedomstolen i Köln, Tyskland):

Artikel 40 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992

ska tolkas så,

att den inte utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat i Europeiska unionen som, vid regleringen av den gåvoskatt som är tillämplig när en person som är bosatt i denna medlemsstat bildar en stiftelse med säte i en stat som ingår i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, och för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang i denna lagstiftning, föreskriver mer betungande skattevillkor än de som är tillämpliga vid bildandet av en stiftelse i denna medlemsstat, som en symmetrisk motvikt till den omständigheten att stiftelsen med säte i utlandet inte är föremål för alternativ arvsskatt, som däremot tas ut av stiftelser med säte i denna medlemsstat.