Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

21. maj 2015 *

»Præjudiciel forelæggelse — skatter og afgifter — etableringsfrihed — artikel 49 TEUF — restriktioner — opkrævning i rater af skat på ikke-realiserede kapitalgevinster — opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne — proportionalitet«

I sag C-657/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) ved afgørelse af 5. december 2013, indgået til Domstolen den 12. december 2013, i sagen:

Verder LabTec GmbH & Co. KG

mod

Finanzamt Hilden,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: N. Jääskinen

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Verder LabTec GmbH & Co. KG ved Steuerberater O. Kress

— Finanzamt Hilden ved U. Franz, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede

— den belgiske regering ved M. Jacobs og J.-C. Halleux, som befuldmægtigede

— den danske regering ved C. Thorning og M.S. Wolff, som befuldmægtigede

* Processprog: tysk.

— den spanske regering ved L. Banciella Rodríguez-Miñón, som befuldmægtiget

— den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato S. Fiorentino

— den nederlandske regering ved J. Langer og M. Bulterman, som befuldmægtigede

— den svenske regering ved U. Persson og A. Falk, som befuldmægtigede

— Europa-Kommissionen ved A. Cordewener og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 26. februar 2015,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse angår fortolkningen af artikel 49 TEUF.

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Verder LabTec GmbH & Co. KG, etableret i Tyskland (herefter »Verder LabTec«), og Finanzamt Hilden (herefter »Finanzamt«) vedrørende beskatning af ikke-realiserede kapitalgevinster af selskabets aktiver som følge af overførsel af disse aktiver til selskabets faste driftssted i Nederlandene.

Retsforskrifter

3 Det fremgår af sagens akter for Domstolen, at den tyske lovgivning vedrørende beskatning af ikke-realiserede kapitalgevinster af aktiver overført fra et selskab beliggende i Tyskland til dette selskabs faste driftssted beliggende uden for det nationale område oprindeligt hvilede på retspraksis fra Bundesfinanzhof.

4 I en dom af 16. juli 1969 fastslog denne ret »teorien om endelig udtagning«. Det fremgår i det væsentlige af forelæggelsesafgørelsen, at denne teori byggede på det princip, at Forbundsrepublikken Tyskland, som et selskabs etableringsstat, mistede sin ret til beskatning af ikke-realiserede kapitalgevinster af selskabets aktiver, der var opstået på det tyske område, hvis dette aktiv blev overført til et fast driftssted på en anden medlemsstats område, i den udstrækning Forbundsrepublikken Tyskland var forpligtet til at fritage dette driftssteds overskud i henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsten indgået med den medlemsstat, på hvis område det pågældende driftssted var beliggende. Overførsel af aktiver fra et selskab etableret i Tyskland til et fast driftssted på en anden medlemsstats område blev således betragtet som en udtagning, som skulle værdiansættes i henhold til den såkaldte »delværdi« i henhold til § 4, stk. 1, andet punktum, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, herefter »EStG«).

5 Denne retspraksis fra Bundesfinanzhof medførte, at værdien af det aktiv, som blev betragtet som udtaget af driftsaktiverne for det selskab, der var beliggende i Tyskland, særligt skulle opgøres på tidspunktet for udtagningen. Forskellen mellem denne værdi og aktivets bogførte værdi fremgik af balancen på tidspunktet for overførslen. Størrelsen af de konstaterede ikke-realiserede kapitalgevinster af dette aktiv blev således tilføjet til dette selskabs årlige løbende overskud.

6 I henhold til denne retspraksis besluttede de tyske skattemyndigheder, at et sådant aktiv skulle opgøres til markedsværdien på overførselstidspunktet, dvs. den pris, som uafhængige tredjemænd ville have aftalt i identiske eller tilsvarende situationer.

7 Disse myndigheder besluttede ligeledes at opbløde effekterne af den ovennævnte retspraksis ud fra rimelighedshensyn og ikke beskatte den fulde gevinst forbundet med en sådan udtagning i sin helhed, men tillade den berørte virksomhed at etablere en afstemningspost, hvorved gevinsten udlignes. Denne post skulle for så vidt angik afskrivningsberettigede anlægsaktiver afskrives over aktivets resterende anvendelsesperiode eller senest være opført som fortjeneste ti år efter den omhandlede udtagning.

8 Situationen med udtagning af ikke-realiserede kapitalgevinster af aktiver, som overføres fra et selskab hjemmehørende i Tyskland til et fast driftssted beliggende på en anden stats område blev først lovreguleret ved lov af 7. december 2006 om skattemæssige ledsageforanstaltninger i forbindelse med indførelse af det europæiske selskab og om ændring af andre skatteretlige bestemmelser (BGBl. 2006 I, s. 2782, herefter »SEStEG«).

9 Lovens formål var for det første at sikre, at skattereglerne blev bragt i overensstemmelse med EU-retlige forskrifter på det skatte- og selskabsretlige område, og for det andet konsekvent at sikre beskatningsretten i Forbundsrepublikken Tyskland og sikre, at ikke-realiserede kapitalgevinster kunne beskattes, når de pågældende aktiver blev udtaget fra denne medlemsstats beskatningskompetence.

10 Med henblik herpå blev der ved SEStEG indsat et nyt tredje punktum i EStG's § 4, stk. 1, hvorefter »[u]dtagning til ikke-erhvervsmæssige formål sidestilles med undtagelse fra eller begrænsning af Forbundsrepublikken Tysklands beskatningsret for så vidt angår fortjeneste ved afståelse eller anvendelse af et aktiv«. Det fremgår af ordlyden af forarbejderne til SEStEG, at formålet med denne bestemmelse var at præcisere gældende ret.

11 SEStEG indføjede endvidere en § 4g i EStG. Det følger af denne bestemmelse, at i tilfælde, hvor et aktiv som følge af henførsel til et driftssted tilhørende samme skattepligtige i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland anses som udtaget i henhold til § 4, stk. 1, tredje punktum, i EStG, som ændret ved SEStEG, skal der efter begæring fra den skattepligtige etableres en afstemningspost svarende til forskellen mellem aktivets bogførte værdi og dets handelsværdi. I henhold til denne § 4g, stk. 2, første punktum, medregnes denne afstemningspost som fortjeneste med en femtedel i det regnskabsår, hvor den etableres, samt i de følgende fire regnskabsår.

12 SEStEG indføjede endvidere et stk. 8b i § 52 i EStG, hvorefter EStG's § 4, stk. 1, tredje punktum, som ændret ved SEStEG, finder anvendelse fra skatteåret 2006.

13 Ved en dom af 17. juli 2008 i en sag vedrørende skatteåret 1995 opgav Bundesfinanzhof sin tidligere praksis vedrørende »teorien om endelig udtagning«. Retten begrundede denne praksisændring med for det første, at den hidtidige retspraksis ikke havde tilstrækkelig hjemmel i EStG i den affattelse, der var gældende før SEStEG trådte i kraft. Bundesfinanzhof var følgelig af den opfattelse, at overførsel af et aktiv fra et selskab etableret i Tyskland til et fast driftssted beliggende på en anden stats område, ikke udgjorde en udtagning.

14 For det andet begrundede retten sin ændrede opfattelse med, at der ikke var noget behov for at betragte overførsel af et aktiv fra et selskab etableret i Tyskland til selskabets faste driftssted på en anden stats område som realiseret fortjeneste, da det ikke var til hinder for senere beskatning af ikke-realiserede kapitalgevinster, der var opstået i Tyskland, at det pågældende faste driftssted er fritaget for tysk beskatning.

15 Den tyske lovgiver besluttede efter denne ændring af retspraksis at vedtage en lov om ikke-anvendelse og at præcisere indholdet af § 4, stk. 1, tredje punktum, i EStG, som ændret ved SEStEG.

16 Med finansloven for 2010 af 8. december 2010 (BGB1. 2010 I, s. 1768) indsatte lovgiver for det første et nyt fjerde punktum umiddelbart efter EStG's § 4, stk. 1, tredje punktum, som ændret ved SEStEG, hvori det blev præciseret, hvornår § 4, stk. 1, tredje punktum, hovedsageligt skal finde anvendelse. Dette fjerde punktum bestemmer, at »[e]n undtagelse fra eller en begrænsning af beskatningsretten

for så vidt angår fortjeneste ved afhændelse af et aktiv foreligger navnlig, når et aktiv, der hidtil har været henført til den skattepligtiges faste driftssted i Tyskland, henføres til et fast driftssted i udlandet«.

17 For det andet blev EStG's § 52, stk. 8b, som ændret ved SEStEG, suppleret med et andet og tredje punktum, i henhold til hvilke EStG's § 4, stk. 1, tredje og fjerde punktum, som ændret ved finansloven for 2010, også gælder for skatteåret 2005.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

18 Verder LabTec er et tysk kommanditselskab med hjemsted i Tyskland. Selskabet har siden maj 2005 udelukkende varetaget forvaltningen af egne patent-, varemærke- og mønsterrettigheder. I henhold til en aftale af 25. maj 2005 overførte selskabet disse rettigheder til sit faste driftssted i Nederlandene.

19 Finanzamt konstaterede i forbindelse med en virksomhedskontrol, at overførslen af disse rettigheder medførte, at de ikke-realiserede kapitalgevinster af disse skulle opgøres til armslængdeværdien på overførselstidspunktet.

20 Finanzamt fandt imidlertid, at de ikke-realiserede kapitalgevinster, hvis værdi ikke var bestridt, ikke umiddelbart skulle beskattes fuldt ud. Det skulle ifølge Finanzamt af rimelighedshensyn modsvares af en memorandumpost af samme størrelse, som derefter skulle opføres som en lineær fortjeneste over en periode på ti år.

21 På grundlag af resultaterne af den pågældende kontrol vedtog Finanzamt en afgørelse af 17. august 2009 om særskilt og fælles fastsættelse af beskatningsgrundlaget for skatteåret 2005. Myndigheden beregnede Verder LabTecs overskud, idet den til den opnåede fortjeneste lagde den forholdsmæssige afvikling af memorandumposten for dette skatteår til en værdi svarende til en tiendedel af værdien af de omhandlede ikke-realiserede kapitalgevinster, og idet den fratrak et beløb til forhøjelse af de tilsvarende erhvervsskattehensættelser.

22 Ved afgørelse af 19. september 2011 afviste Finanzamt den klage, der var indgivet mod afgørelse af 17. august 2009, som ugrundet.

23 Verder LabTec anlagde sag til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht Düsseldorf, idet selskabet i det væsentlige gjorde gældende, at den omhandlede skatteordning var i strid med etableringsfriheden sikret ved artikel 49 TEUF. Selskabet var af den opfattelse, at opkrævningen i rater af skatten på de ikke-realiserede kapitalgevinster af overførte aktiver på tidspunktet for overførslen af disse aktiver er en uforholdsmæssig foranstaltning. Opkrævningen af denne skat på tidspunktet for realiseringen af disse kapitalgevinster ville være en mindre indgribende mulighed.

24 Finanzamt nedlagde påstand om frifindelse. Myndigheden fandt ikke, at den omhandlede skatteordning var i strid med de EU-retlige principper, og at en eventuel tilsidesættelse af etableringsfriheden er begrundet i tvingende almene hensyn. Den omhandlede skattelovgivning er i øvrigt forholdsmæssig, eftersom de konstaterede ikke-realiserede kapitalgevinster ikke umiddelbart beskattes i deres helhed.

25 Finanzgericht Düsseldorf har fremhævet, at EStG's § 4, stk. 1, tredje og fjerde punktum, som ændret ved finansloven for 2010, finder anvendelse på det omtvistede skatteår, nemlig 2005.

26 Denne ret er af den opfattelse, at den omhandlede nationale ordning vedrørende udtagning er i strid med etableringsfriheden. Den har endvidere anført, at denne ordning i lyset af dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) ikke kan begrundes, eftersom Forbundsrepublikken Tyskland i henhold til det skattemæssige territorialprincip har ret til at beskatte ikke-realiserede kapitalgevinster genereret i perioden forud for overførslen af det pågældende aktiv til et fast driftssted beliggende i en

anden medlemsstat. Selv hvis det var muligt at fastslå, at fastsættelsen af størrelsen af de ikke-realiserede kapitalgevinster på tidspunktet for aktivernes overførsel udgør en forholdsmæssig foranstaltning, kan opkrævningen af skatten vedrørende disse kapitalgevinster før deres realisering ikke ifølge retten udgøre en forholdsmæssig foranstaltning, selv hvis en sådan opkrævning fordeles over fem eller ti år.

27 Under disse omstændigheder har Finanzgericht Düsseldorf besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er det foreneligt med etableringsfriheden i henhold til artikel 49 TEUF, at en national bestemmelse foreskriver, at der ved overførsel af et aktiv fra et driftssted beliggende på det nationale område til samme virksomheds faste driftssted i udlandet er tale om en udtagning til ikke-erhvervsmæssige formål, således at der opstår en udtagningsavance, idet der konstateres en ikke-realiseret kapitalgevinst, og en anden national bestemmelse giver mulighed for, at udtagningsavancen fordeles ligeligt over fem eller ti regnskabsår?«

Om det præjudicielle spørgsmål

28 Verder LabTec har gjort gældende, at det præjudicielle spørgsmål ikke kan antages til realitetsbehandling på grund af sin hypotetiske karakter, eftersom der for det pågældende skatteår, nemlig 2005, ifølge selskabet ikke blev anvendt nogen fem eller ti års periode for den af den forelæggende ret nævnte skatteopkrævning. Finanzamt og den tyske regering har anført, at det præjudicielle spørgsmål er hypotetisk for så vidt angår opkrævningen i rater over fem år, idet opdelingen over en femårsperiode ikke fandt anvendelse i skatteåret 2005. Europa-Kommissionen har ligeledes anført, at det præjudicielle spørgsmål er eller kan være hypotetisk for så vidt angår opkrævningen i rater over fem år. Den har i denne forbindelse anført, at eftersom Finanzamts afgørelse af 19. september 2011 vedrører opkrævning i rater over ti år, er det muligt, at Finanzamt vil være forhindret i efterfølgende at ændre denne periode til fem år.

29 I denne henseende bemærkes, at der ifølge fast retspraksis er formodning for, at de spørgsmål om EU-rettens fortolkning, som den nationale ret har forelagt på baggrund af de retlige og faktiske omstændigheder, som den har ansvaret for at fastlægge – og hvis rigtighed det ikke tilkommer Domstolen at efterprøve – er relevante. Domstolen kan kun afvise at træffe afgørelse om en anmodning fra en national ret, hvis det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af EU-retten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, såfremt problemet er af hypotetisk karakter, eller såfremt Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de forelagte spørgsmål (dom Stanley International Betting og Stanleybet Malta, C-463/13, EU:C:2015:25, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

30 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at det klart fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at beskatningsafgørelsen af 17. august 2009, hvis anfægtelse gav anledning til afgørelse fra Finanzamt af 19. september 2011, vedrører skatteopkrævning i rater over ti år og ikke over fem år. Det er således åbenlyst, at problemet med opkrævning af denne skat i rater over fem år er hypotetisk. Som generaladvokaten har anført i punkt 18 i forslaget til afgørelse, skal det præjudicielle spørgsmål således afvises for så vidt angår en sådan opkrævning.

31 Det følger heraf, at det forelagte spørgsmål skal forstås således, at det ønskes oplyst, hvorvidt artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den er til hinder for en skatteordning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, som i tilfælde af overførsel af et aktiv fra et selskab beliggende på denne medlemsstats område til samme virksomheds faste driftssted beliggende på en anden medlemsstats

område foreskriver, at de ikke-realiserede kapitalgevinster af disse aktiver, som er opstået på den første medlemsstats område, skal opgøres og beskattes, og at opkrævningen af skatten vedrørende disse skal fordeles over ti år.

32 Det bemærkes, at artikel 49 TEUF påbyder ophævelse af restriktioner for etableringsfriheden. Denne frihed omfatter en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Den Europæiske Union, til at udøve virksomhed i andre medlemsstater via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

33 Selv om EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfrihed ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det (dom Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

34 Det følger endvidere af fast retspraksis, at alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for denne frihed (dom Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

35 Etableringsfriheden finder i denne henseende anvendelse på flytninger af et selskabs aktiviteter fra én medlemsstats område til en anden medlemsstat, og det uafhængigt af, om det omhandlede selskab flytter sit vedtægtsmæssige hjemsted og sin faktiske ledelse uden for dette område, eller om det flytter de aktiver, der er knyttet til et fast driftssted på dette område, til en anden medlemsstat (dom Kommissionen mod Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, præmis 28 og den deri nævnte retspraksis).

36 Hvad angår beskatning af ikke-realiserede kapitalgevinster opstået inden for en medlemsstats beskatningskompetence af aktiver overført til et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat i et tilfælde, hvor den første medlemsstat mister sin ret til at beskatte indtægter skabt af disse aktiver som følge af denne overførsel, fremgår det i det væsentlige af Domstolens praksis, at en skatteordning i en medlemsstat, som medfører umiddelbar beskatning af disse kapitalgevinster i tilfælde af, at sådanne gevinster ikke ville blive beskattet, hvis en tilsvarende overførsel havde fundet sted inden for det nationale område, kan afskrække et selskab etableret i den første medlemsstat fra at overføre sine aktiver fra dets område til en anden medlemsstats område og følgelig udgøre en restriktion af etableringsfriheden (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, præmis 29-31 og den deri nævnte retspraksis).

37 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at den i hovedsagen omhandlede skattelovgivning medfører opgørelse og beskatning af ikke-realiserede kapitalgevinster af aktiver overført til et fast driftssted i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland som følge af denne overførsel. En sådan opgørelse og en sådan beskatning finder imidlertid ikke sted ved en tilsvarende overførsel inden for det nationale område, idet sådanne ikke-realiserede kapitalgevinster først beskattes, når de reelt realiseres. Denne forskelsbehandling kan medføre en likviditetsmæssig ulempe for et selskab, som ønsker at overføre aktiver til et fast driftssted på en anden medlemsstats område. Den pågældende forskelsbehandling vedrørende opgørelse og beskatning af de omhandlede kapitalgevinster kan afskrække et tysk selskab fra at overføre sine aktiver til en anden medlemsstat.

38 En sådan forskelsbehandling kan ikke forklares med, at situationerne er objektivt forskellige. I forhold til en medlemsstats lovgivning, der tilsigter at beskatte de ikke-realiserede kapitalgevinster, der er opstået på medlemsstatens område, svarer situationen for et selskab, som overfører aktiver til et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat, nemlig for så vidt angår beskatningen af kapitalgevinsterne af de overførte aktiver, der er opstået i den første af disse medlemsstater forud for

denne overførsel, til situationen for et selskab, som foretager en tilsvarende overførsel til et fast driftssted beliggende på denne medlemsstats område (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 60).

39 Det følger heraf, at den forskelsbehandling, som et selskab beliggende i Forbundsrepublikken Tyskland er udsat for i forbindelse med den i hovedsagen omhandlede lovgivning i tilfælde af overførsel af aktiver til selskabets faste driftssted på en anden medlemsstats område, udgør en restriktion af etableringsfriheden i artikel 49 TEUF.

40 Det skal dog undersøges, om denne restriktion kan begrundes objektivt i tvingende almene hensyn, som er anerkendt i EU-retten. Endvidere må den i dette tilfælde ikke gå videre, end hvad der er nødvendigt for at nå dette formål.

41 Ifølge den tyske regering kan restriktionen af etableringsfriheden være begrundet i tvingende almene hensyn forbundet med opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Den forelæggende ret har imidlertid udtrykt tvivl herom.

42 Det bemærkes i denne forbindelse for det første, at opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne udgør et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen, og at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, for at afskaffe dobbeltbeskatning (dom Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 64 og den deri nævnte retspraksis).

43 For det andet har en medlemsstat i henhold til det skattemæssige territorialprincip i tilfælde af overførsel af aktiver til et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat ret til på tidspunktet for overførslen at beskatte de kapitalgevinster, der er opstået på dets område før den pågældende overførsel. En sådan foranstaltning tilsigter at forhindre situationer, som kan bringe oprindelsesstatens ret til at udøve sin beskatningskompetence i forbindelse med aktiviteter gennemført på dens område i fare (jf. i denne retning dom National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 45 og 46 og den deri nævnte retspraksis).

44 Den i hovedsagen omhandlede overførsel af aktiver fra Forbundsrepublikken Tyskland til en anden medlemsstat kan således ikke medføre, at den første medlemsstat skal afstå fra sin beskatningsret i forhold til kapitalgevinster, som er opstået, mens den har haft beskatningskompetence, forud for overførslen af disse ud af medlemsstatens område.

45 I øvrigt er medlemsstaterne, som har ret til at beskatte de kapitalgevinster, der er opstået, mens de omhandlede aktiver befandt sig på deres område, berettigede til at foreskrive et andet udløsende kriterium for denne beskatning end den faktiske realisering af disse kapitalgevinster for at sikre beskatningen af disse aktiver (dom DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

46 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at den i hovedsagen omhandlede skatteordning omfatter tilfælde af overførsel af aktiver til et fast driftssted beliggende på en anden medlemsstats område end Forbundsrepublikken Tyskland, hvis indtægter er fritaget fra beskatning i denne sidstnævnte medlemsstat.

47 Opgørelsen af de ikke-realiserede kapitalgevinster af disse overførte aktiver, som er opstået før overførslen, mens Forbundsrepublikken har haft beskatningskompetencen, samt beskatningen heraf tilsigter således at sikre beskatningen af disse ikke-realiserede kapitalgevinster, som er opstået, mens denne medlemsstat har haft beskatningskompetencen. Beskatningen af indtægter af de pågældende aktiver, som er opstået efter en sådan overførsel, henhører under den anden medlemsstat, på hvis

område det pågældende faste driftssted er beliggende. En skatteordning som den i hovedsagen omhandlede, er således egnet til at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem de omhandlede medlemsstater.

48 Hvad angår forholdsmæssigheden af den i hovedsagen omhandlede ordning bemærkes indledningsvis, at det står i et rimeligt forhold til formålet, at en medlemsstat med henblik på at sikre udøvelsen af sin beskatningskompetence fastsætter den skat, som skal betales af ikke-realiserede kapitalgevinster, der er opstået på dens område af aktiver overført ud af dens område, på det tidspunkt, hvor dens beskatningskompetence i forhold til de pågældende aktiver ophører med at eksistere, hvilket i det foreliggende tilfælde vil sige på tidspunktet for overførslen af de omhandlede aktiver ud af denne medlemsstats område (jf. i denne retning domme Kommissionen mod Spanien, C-64/11, EU:C:2013:264, præmis 31, og DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 60 og den deri nævnte retspraksis).

49 Hvad angår opkrævningen af en sådan skat har Domstolen allerede fastslået, at den skattepligtige person bør gives muligheden for at vælge mellem på den ene side den øjeblikkelige betaling af denne skat og på den anden side en udskudt betaling af nævnte skat, i givet fald med tillæg af renter i henhold til den gældende nationale lovgivning (dom Kommissionen mod Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis).

50 Domstolen har i denne forbindelse i øvrigt fastslået, at der ligeledes skal tages hensyn til risikoen for, at skatten ikke kan opkræves, hvilken risiko stiger i takt med tidens gang. Denne risiko kan tages i betragtning af den omhandlede medlemsstat inden for rammerne af den nationale lovgivning, der finder anvendelse på udskudt betaling af skyldig skat (jf. i denne retning dom National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 74).

51 I det foreliggende tilfælde rejser der sig således et spørgsmål om, hvorvidt en opkrævning af den omhandlede skat i rater over ti år kan udgøre en forholdsmæssig foranstaltning for at nå formålet med opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne.

52 Det skal i denne forbindelse blot bemærkes, at en opkrævning af skatten på ikke-realiserede kapitalgevinster i rater over fem år i stedet for en umiddelbar beskatning er blevet betragtet som en foranstaltning, der står i rimeligt forhold til at nå dette formål (dom DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 64). En opkrævning af skatten på ikke-realiserede kapitalgevinster i rater over ti år således som den i hovedsagen omhandlede kan, således som generaladvokaten har anført i punkt 72 og 73 i sit forslag til afgørelse, dermed kun betragtes som en foranstaltning, der står i et rimeligt forhold til at nå dette formål.

53 Henset til ovenstående bemærkninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en skatteordning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, som i tilfælde af overførsel af et aktiv fra et selskab beliggende på denne medlemsstats område til samme virksomheds faste driftssted beliggende på en anden medlemsstats område foreskriver, at de ikke-realiserede kapitalgevinster af disse aktiver, som er opstået på den første medlemsstats område, skal opgøres og beskattes, og at opkrævningen af skatten vedrørende disse skal fordeles over ti år.

Sagens omkostninger

54 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

Artikel 49 TEUF skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for en skattelovgivning i en medlemsstat som den i hovedsagen omhandlede, som i tilfælde af overførsel af et aktiv fra et selskab beliggende på denne medlemsstats område til samme virksomheds faste driftssted beliggende på en anden medlemsstats område foreskriver, at de ikke-realiserede kapitalgevinster af disse aktiver, som er opstået på den første medlemsstats område, skal opgøres og beskattes, og at opkrævningen af skatten vedrørende disse skal fordeles over ti år.

Underskrifter