Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
N. JÄÄSKINEN
fremsat den 26. februar 2015[1]

Sag C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
mod
Finanzamt Hilden

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Finanzgericht Düsseldorf, Tyskland)

»Etableringsfrihed — afdækning og beskatning af skjulte reserver, der opstår ved overførsel af aktiver fra en virksomheds faste driftssted i en medlemsstat til et andet fast driftssted i en anden medlemsstat — forekomsten af en restriktion — opgørelse af urealiserede kapitalgevinster, der bidrager til det skattepligtige overskud, på overførselstidspunktet — begrundelse — opretholdelse af fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne — betaling og opkrævning i rater over ti år — forholdsmæssighed«

I – **Indledning**

1. Denne præjudicielle sag vedrører Forbundsrepublikken Tysklands skatteregler, hvorefter skattetilsvaret for skjulte reserver skal betales i årlige rater. Disse regler finder anvendelse, når en tysk virksomhed overfører aktiver, der ejes af denne virksomhed, fra et fast driftssted i Tyskland til sit faste driftssted i udlandet.

2. Et tysk kommanditselskab overførte en del af sin ejendom, der bestod af forskellige intellektuelle ejendomsrettigheder, fra sit tyske driftssteds beholdning af aktiver til sit nederlandske driftssteds beholdning. Dette medførte ifølge de kompetente skattemyndigheder et skattetilsvar efter tysk lovgivning i forbindelse med afdækningen af de skjulte reserver, der var knyttet til de overførte aktiver. Skatten skulle dog ikke betales med det samme. Skattemyndighederne afgjorde i stedet, at betalingen skulle ske i årlige rater over en periode på ti år.

3. Selskabet indbragte skattemyndighedernes afgørelse for de tyske domstole, hvilket har resulteret i denne forelæggelseskendelse fra Finanzgericht Düsseldorf. Den foreliggende tvist rejser en række retlige problemer, nærmere bestemt spørgsmålet om, hvorvidt de omtvistede tyske love begrænser etableringsfriheden, hvorvidt de kan begrundes i behovet for at bevare Tysklands beskatningskompetence i forbindelse med de urealiserede kapitalgevinster (skjulte reserver), der opstod i denne medlemsstat, før de pågældende aktiver blev overført, og hvorvidt de er forholdsmæssige, eftersom skatten dels skal betales, inden aktiverne faktisk realiseres, og dels opkræves over en periode på ti år.

1 — Originalsprog: engelsk.

4. Domstolen har beskæftiget sig med lignende problemer tidligere, navnlig i dommen i sagen National Grid Indus [2], i en række særskilte traktatbrudsprocedurer, som Kommissionen havde indledt mod Portugal, Spanien og Danmark [3], og senest i DMC-dommen [4]. Sagsforholdet er imidlertid ikke det samme i den foreliggende sag.

II – **Retsforskrifter**

5. De meget indviklede nationale retsforskrifter kan opsummeres som følger.

6. Der fandtes tidligere ikke noget retsgrundlag for den såkaldte exitbeskatning i tysk lovgivning. Den var i stedet støttet på retspraksis fra Bundesfinanzhof, der i en afgørelse fra 1969 fastslog, at overførsel af et aktiv fra en indenlandsk virksomhed til dennes faste driftssted i udlandet skulle anses for udtagning af aktiver fra virksomhedens drift som omhandlet i § 4, stk. 1, andet punktum, i Einkommensteuergesetz (indkomstskatteloven) (herefter »EStG«). Skattemyndighederne havde for at afbøde virkningerne heraf udviklet en forvaltningspraksis, hvor de gav skattepligtige selskaber mulighed for at vælge mellem at medregne urealiserede kapitalgevinster i den skattepligtige indkomst med det samme eller at udskyde beskatningen ved at medregne disse gevinster som et afstemningsbeløb for ubetalt skat i de relevante skatteregnskaber over en periode på ti år.

7. Den første lovregulering af »exitbeskatning« fandtes i Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (lov om skattemæssige ledsageforanstaltninger i forbindelse med indførelse af det europæiske selskab og om ændring af andre skatteretlige bestemmelser, herefter »SEStEG«) af 7. december 2006 [5].

8. EStG's § 4, stk. 1, tredje punktum, der blev indsat i EStG, har følgende ordlyd: »Udtagning 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.«

9. SEStEG tilføjede også § 4g til EStG, hvorefter der i tilfælde, hvor et aktiv som følge af henførelse til et fast driftssted tilhørende samme skattepligtige i en anden EU-medlemsstat skal anses for udtaget i henhold til EStG's § 4, stk. 1, tredje punktum, efter begæring fra den skattepligtige etableres en afstemningspost svarende til forskellen mellem aktivets bogførte værdi og dets handelsværdi. Denne afstemningspost medregnes som fortjeneste med en femtedel i det regnskabsår, hvor den etableres, samt i de følgende fire regnskabsår.

10. I 2010 blev EStG's § 4, stk. 1, ændret som reaktion på en dom afsagt af Bundesfinanzhof [6]. For det første blev der indsat følgende nye fjerde punktum umiddelbart efter EStG's § 4, stk. 1, tredje punktum:

»En 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.«

2 — Dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785).

3 — Domme Kommissionen mod Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439), Kommissionen mod Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521) og Kommissionen mod Danmark (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Dom DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Som den italienske regering har anført i sit skriftlige indlæg, var Finanzgericht ikke i besiddelse af Domstolens dom i DMC-sagen på det tidspunkt, hvor forelæggelseskendelsen blev afsagt.

5 — Bundesgesetzblatt (BGBl) I 2006, s. 2782.

6 — Ved dom af 17.7.2008, dvs. på et tidspunkt, hvor EStG's § 4, stk. 1, tredje punktum, som indført ved SEStEG, allerede var gældende, opgav Bundesfinanzhof – i en sag vedrørende skatteåret 1985 – teorien om endelig udtagning. Retten bemærkede, at overførsel af et aktiv til et fast driftssted i udlandet tilhørende samme virksomhed ikke var en udtagning. Der var ikke noget behov for at betragte overførsel af et aktiv fra en indenlandsk virksomhed til virksomhedens faste driftssted i udlandet som realiseret fortjeneste, da det ikke var til hinder for senere beskatning af skjulte reserver erhvervet i indlandet, at det udenlandske driftssted var fritaget for tysk beskatning. Lovgiver besluttede efter denne ændring af retspraksis at ændre EStG's § 4, stk. 1. Det skete ved Jahressteuergesetz 2010 af 8.12.2010 (BGBl I, s. 1768) med det formål at sikre, at principperne i Bundesfinanzhofs dom af 17.7.2008 begrænses til den konkrete sag, og at teorien om endelig udtagning, der blev lovfæstet ved EStG's § 4, stk. 1, tredje punktum, finder anvendelse på alle endnu ikke afgjorte sager.

11. For det andet blev EStG's § 52, stk. 8b, hvoraf det hidtil blot fremgik, at EStG's § 4, stk. 1, tredje punktum, som affattet ved SEStEG gjaldt fra og med 2006, ændret, således at EStG's § 4, stk. 1, tredje punktum, også gælder for så vidt angår tidligere skatteår, når et aktiv er blevet overført til et fast driftssted i udlandet, hvis indkomst er fritaget for skat i indlandet i henhold til en dobbeltbeskatningsoverenskomst, og at EStG's § 4, stk. 1, fjerde punktum, gælder i samtlige de situationer, hvor § 4, stk. 1, tredje punktum, finder anvendelse.

III – **Hovedsagen, det præjudicielle spørgsmål og retsforhandlingerne for Domstolen**

12. Verder LabTec GmbH & Co. KG (herefter også »kommanditselskabet«) er et kommanditselskab med hjemsted i Haan i Tyskland. Verder LabTec Beteiligungs GmbH (herefter »komplementaren«), der ligeledes har hjemsted i Haan, er komplementar i dette selskab [7]. Tarco BV og Labo-Tech BV, der begge har hjemsted i Nederlandene, er kommanditister. Kommanditselskabet har siden maj 2005 udelukkende varetaget forvaltningen af egne patent-, varemærke- og mønsterrettigheder. I henhold til en aftale af 25. maj 2005 overførte kommanditselskabet disse rettigheder til sit faste driftssted i Vleuten i Nederlandene [8].

13. Finanzamt Hilden (skattemyndighederne) konstaterede i forbindelse med en virksomhedskontrol, at overførslen af intellektuelle ejendomsrettigheder medførte, at eventuelle skjulte reserver skulle opgøres til armslængdeværdien på overførselstidspunktet. Alle parter enedes om værdien af de skjulte reserver, men skattemyndighederne anerkendte, at beløbet ikke umiddelbart skulle beskattes fuldt ud. Det skulle af rimelighedshensyn modsvares af et nominelt beløb af samme størrelse, som derefter skulle opføres som fortjeneste lineært over en periode på ti år. Finanzamt Hilden udskød med andre ord opkrævningen ud fra en rimelighedsbetragtning ved at fordele de skjulte reserver over ti år. Ved afgørelse af 17. august 2009 om særskilt og fælles fastsættelse af beskatningsgrundlaget for 2005 ansatte Finanzamt Hilden kommanditselskabets indkomst fra erhvervsvirksomhed, hvilket omfattede de skjulte reserver. Ved klageafgørelse af 19. september 2011 afviste Finanzamt Hilden den herover indgivne klage som ubegrundet.

14. Kommanditselskabet har for den nationale ret gjort gældende, at den tyske lovgivning strider mod princippet om etableringsfrihed i henhold til artikel 49 TEUF. Det var desuden uforholdsmæssigt at opkræve skatten øjeblikkeligt på tidspunktet for aktivernes overførsel. Det ville være mindre indgribende at opkræve skatten på det tidspunkt, hvor kapitalgevinsten realiseres.

15. Finanzgericht Düsseldorf har på denne baggrund forelagt følgende spørgsmål til præjudiciel afgørelse:

»Er det foreneligt med etableringsfriheden i henhold til artikel 49 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde, at en national bestemmelse foreskriver, at der ved overførsel af et aktiv fra et indenlandsk til et udenlandsk driftssted inden for samme virksomhed er tale om en udtagning til ikke-erhvervsmæssige formål, således at der opstår en udtagningsavance, idet der konstateres [skjulte reserver], og en anden national bestemmelse giver mulighed for, at udtagningsavancen fordeles ligeligt over fem eller ti regnskabsår?«

7 — I Tyskland er kommanditselskaber, hvor komplementaren er et anpartsselskab (GmbH & Co.), populære af skattemæssige årsager. Jf. M. Hensler og L. Strohn, *Gesellschaftsrecht*, 2. oplag 2014, Beck, München, på s. 403, 404 og 511. Tyske kommanditselskaber beskattes på en gennemsigtig måde, hvilket betyder, at selskabet ikke er en egentlig skattepligtig person, der pålægges selskabs- eller indkomstskat, men kun et skattesubjekt i den forstand, at den skattepligtige indkomst, der hidrører fra dets aktiviteter, beregnes særskilt og derefter henføres til selskabsdeltagerne. Skatterne opkræves hos selskabsdeltagerne.

8 — Det fremgår ikke af forelæggelsesafgørelsen, hvem parterne i denne aftale var. Jeg har udledt af konteksten, at der var tale om selskabsdeltagerne. Dette spørgsmål synes ikke at være relevant for besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål.

16. Verder LabTec GmbH & Co. KG, Finanzamt Hilden, den belgiske, danske, tyske, spanske, italienske, nederlandske og svenske regering samt Kommissionen har afgivet skriftlige indlæg. Der er ikke afholdt retsmøde i sagen.

IV – **Bedømmelse**

A – *Indledende bemærkninger*

1. Formaliteten

17. Kommanditselskabet har anført, at det præjudicielle spørgsmål bør afvises, fordi det er hypotetisk. Det skyldes, at ingen af de perioder på fem eller ti år for opkrævning af skat, som Finanzgericht har nævnt, finder anvendelse på regnskabsåret 2005. Kommissionen er af den opfattelse, at den præjudicielle forelæggelse er eller kan være hypotetisk for så vidt angår den femårige periode, eftersom den ikke finder anvendelse på regnskabsåret 2005. Finanzamt og den tyske regering har også påpeget, at den femårige periode ikke er relevant for tvistens afgørelse.

18. Efter min opfattelse er det præjudicielle spørgsmål hypotetisk for så vidt angår spørgsmålet om, hvorvidt det var forholdsmæssigt at betale skatten over en periode på fem år. De tyske skattemyndigheder har således ikke truffet nogen afgørelse om anvendelse af denne periode i forhold til kommanditselskabet. Finanzamt bestemte tværtimod, at skatten skulle betales over en periode på ti år, og det præjudicielle spørgsmål er derfor ikke hypotetisk i denne henseende. Med hensyn til opkrævningsperioden bør Domstolen derfor begrænse sin prøvelse til spørgsmålet om, hvorvidt den omhandlede periode på ti år er forenelig med EU-retten.

2. Skjulte reserver og exitskatter

19. Begrebet skjulte reserver omfatter overskud, især i form af kapitalgevinster, der ikke indgår i en skattepligtig persons indkomstskattegrundlag. Skjulte reserver kan opstå på grund af forøgelse af værdien af et aktiv og/eller på grund af skatteregler, som tillader afskrivninger, der overstiger aktivets reelle værdiforringelse på grund af slitage, og/eller andre fradrag for udgifter, der endnu ikke er afholdt[9].

20. Urealiserede kapitalgevinster beskattes ikke som indkomst for det år, hvor de er optjent. Deres beskatning udskydes normalt til det år, hvor indkomsten faktisk realiseres. Baggrunden for dette er, at den skjulte reserve ikke bidrager til den skattepligtiges skatteevne, før den realiseres. Hvis man ser på ikke-finansielle aktiver eller ejendom, der generelt taber i værdi, vil aktiverne dog ikke nødvendigvis blive realiseret ved afhændelse. De skjulte reserver vil billedligt talt »smelte væk«, når aktivets økonomiske værdi nærmer sig nul, f.eks. fordi en maskine slides, eller fordi en intellektuel ejendomsrettighed udløber.

21. Skjulte reserver bidrager også til den skattepligtige indkomst i situationer, hvor aktiver udtages (afhændes) til ikke-erhvervsmæssige formål, hvilket betyder, at et aktiv udgår af den skattepligtige persons beskatningsgrundlag. Det kan f.eks. ske, når et aktiv overføres vederlagsfrit eller til en pris, der ligger under markedsværdien, fra en forretningsmands virksomhed til dennes private forbrug eller fra et selskab til dets ejere. De vigtigste eksempler på afhændelse vedrører imidlertid overførsel af aktiver fra det personelle eller territoriale anvendelsesområde for en stats beskatningskompetence.

9 — Jf. K. von Brocke og S. Müller, »Exit Taxes«, *EC Tax Review* 6 (2013), s. 299-304. Der kan desuden opbygges skjulte reserver som følge af immaterielle aktiver såsom goodwill, der er skabt af den skattepligtige, men ikke altid opføres som aktiver i balancen.

22. Skattemæssig exit, der fører til opkrævning af såkaldte exitskatter, kan enten vedrøre den skattepligtige person, skatteobjektet eller begge. Når et skattesubjekt – en fysisk eller juridisk person – flytter til en anden stat, overgår beskatningskompetencen som regel til denne stat. Det samme gælder ved overførsel af et »skatteobjekt« som f.eks. driftsaktiver fra én stat til en anden. I forbindelse med faste driftssteder [10] kan det være enten den skattepligtige person eller skatteobjektet eller begge, der flyttes [11].

23. Ifølge artikel 7 og artikel 13, stk. 2, i OECD's modeloverenskomst, der vedrører beskatning af virksomheders indkomst og kapitalafkast, har både hjemstaten og værtsstaten kompetence til at beskatte udenlandske selskabers faste driftssteder. For at undgå dobbeltbeskatning af samme overskud kan hjemstaten undlade at beskatte de overskud, som dens selskabers faste driftssteder i udlandet opnår. Det gælder også for Tyskland, som fritager faste driftssteder i Nederlandene tilhørende selskaber, der er hjemmehørende i Tyskland, for indkomstskat [12].

24. For skattepligtige personer kan exitskatter føre til dobbeltbeskatning eller manglende beskatning af skjulte reserver. Den første situation opstår, hvis den stat, som den afgiftspligtige person forlader, opkræver en exitskat baseret på forskellen mellem aktivernes bogførte værdi (i skatteregnskabet) og deres faktiske værdi, hvorimod værtsstaten beregner skatten ud fra den samme bogførte værdi, når aktivet afhændes, men ikke giver fradrag for den exitskat, der er opkrævet i exitstaten. I den anden situation vil den skjulte reserve til gengæld ikke blive beskattet, hvis exitstaten ikke opkræver nogen exitskat, og værtsstaten fastsætter aktivets indgangsværdi på grundlag af dets faktiske værdi (opskrivning), hvorefter aktivet afhændes til denne værdi [13].

25. Hertil kommer, at det uvægerligt medfører en likviditetsbyrde for skattesubjektet, når der opkræves exitskat, inden aktivet realiseres.

26. Det fremgår af bemærkningerne i den foreliggende sag, at Kommissionen og medlemsstaterne stadig ser forskelligt på, om exitskatter bør accepteres, og hvordan de skal fungere i det indre marked [14]. Kommissionen og Rådet synes grundlæggende at være enige om, at exitskatter udgør restriktioner for den frie bevægelighed i det indre marked, men at de samtidig er en uundgåelig følge af det skattemæssige territorialprincip, som gælder for fordelingen af skattekompetencen mellem medlemsstaterne. De har dog ikke samme opfattelse af skatternes berettigelse og forholdsmæssighed. Dette forklarer, hvorfor Domstolen har truffet så mange afgørelser om exitskatter.

3. Oversigt over de vigtigste retsafgørelser

27. Domstolen har ikke afsagt nogen dom, der kan overføres direkte på den foreliggende sag. En gennemgang af de konkrete problemer, der forelå i disse sager, og Domstolens konklusioner, kan give en værdifuld vejledning ved afgørelsen af, om kommanditselskabets sag har støtte i EU-retten.

10 — Ifølge artikel 5, stk. 1 og 2, i OECD's modelbeskatningsoverenskomst fra 2010 vedrørende indkomst og formue (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en) forstås der ved begrebet »fast driftssted« i denne overenskomst et fast forretningssted, gennem hvilket et foretagendes virksomhed helt eller delvis udøves. Begrebet omfatter navnlig filialer.

11 — Det bemærkes, at tilførsel af aktiver i direktiv 90/434 af 23.7.1990 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater (EFT L 225, s. 1) har en særlig og specifik betydning. Ifølge definitionen i artikel 2, litra c), i direktiv 90/434 forstås der »[i] dette direktiv ved: […] c) tilførsel af aktiver, den transaktion, hvorved et selskab uden at være opløst tilfører den samlede eller en eller flere grene af sin virksomhed til et andet selskab mod at få tildelt aktier eller anparter i det modtagende selskabs kapital«.

12 — De relevante bestemmelser i beskatningsoverenskomsten fra 1959 mellem Tyskland og Nederlandene er beskrevet i Belgiens og Tysklands skriftlige indlæg. Ifølge overenskomstens artikel 20, stk. 2, skal Tyskland, hvis den afgiftspligtige person er hjemmehørende dér, undtage indkomst eller kapital, som i henhold til denne overenskomst kan beskattes i Nederlandene, fra beskatningsgrundlaget. Dette er situationen for tyske selskabers faste driftssteder i Nederlandene (artikel 5).

13 — Jf. Exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik. Kommissionens meddelelse til Rådet, Europa-Parlamentet og Det Europæiske Økonomiske og Sociale Udvalg, »Exitbeskatning og behovet for samordning af medlemsstaternes skattepolitik«, KOM(2006) 825 endelig, s. 4-8. Jf. generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse National Grid Indus (EU:C:2011:563), punkt 47-49.

14 — Jf. KOM(2006) 825 endelig, s. 4-8, og Rådets resolution af 2.12.2008 om samordning inden for fraflytningsbeskatning (EUT 2008 C 323, s. 1).

28. Dommen i sagen National Grid Indus vedrørte et nederlandsk selskab, der flyttede sit faktiske hovedsæde til Det Forenede Kongerige. Ifølge den gældende dobbeltbeskatningsoverenskomst skulle selskabet efter flytningen anses for at have skattemæssigt hjemsted i Det Forenede Kongerige, selv om det stadig var et nederlandsk selskab, der i princippet var skattepligtigt i Nederlandene. Det fremgik af dobbeltbeskatningsoverenskomsten, at retten til at beskatte selskabets fortjeneste og kapitalgevinster efter flytningen udelukkende tilkom Det Forenede Kongerige, eftersom selskabet ikke havde et fast driftssted i Nederlandene. Der skulle i henhold til nederlandsk ret fastsættes en exitskat på de latente kapitalgevinster på tidspunktet for flytningen.

29. For så vidt som det er relevant for den foreliggende sag besvarede Domstolen Gerechtshof Amsterdams præjudicielle spørgsmål med, at artikel 49 TEUF ikke var til hinder for en medlemsstats skattelovgivning, hvorefter skattebeløbet for latente kapitalgevinster af aktiverne i et selskab fastsættes endeligt – uden at hverken kurstab eller kapitalgevinster, der kan realiseres senere, tages i betragtning – på det tidspunkt, hvor selskabet ophører med at oppebære skattepligtig indkomst i en medlemsstat, fordi det har flyttet sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat. Artikel 49 TEUF var imidlertid til hinder for en medlemsstats lovgivning, hvorefter skat på latente kapitalgevinster af aktiverne i et selskab, som flytter sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat, øjeblikkeligt opkræves på samme tidspunkt som nævnte flytning.

30. Domstolen sondrede mellem opgørelsen af den skattepligtige kapitalgevinst og opkrævningen af skatten og fandt, at den nederlandske *lovgivning var egnet* til at sikre opretholdelsen af fordelingen af beskatningskompetencen mellem de omhandlede medlemsstater, eftersom *latente kapitalgevinster af økonomiske aktiver blev beskattet i den medlemsstat, hvor de var opstået*[15] (min fremhævelse). Det var ikke af afgørende betydning, at selskabet stadig var skattepligtigt i Nederlandene, selv om det ikke længere havde nogen skattepligtig indkomst i denne medlemsstat.

31. I dom Kommissionen mod Portugal (EU:C:2012:521) bemærkede Domstolen, at Kommissionen i forbindelse med sit første klagepunkt havde gjort gældende, at de relevante bestemmelser i portugisisk ret indebar hindringer for etableringsfriheden, idet et portugisisk selskab, som flyttede sit vedtægtsmæssige hjemsted og sin faktiske ledelse til en anden medlemsstat, og *et selskab, der ikke var hjemmehørende i Portugal, og som overførte dele af eller alle de aktiver, der var knyttet til et fast driftssted, til en anden medlemsstat*, blev straffet økonomisk, sammenlignet med et tilsvarende selskab, der bevarede sine aktiviteter på portugisisk område[16]. Domstolen fandt, at portugisisk ret var i strid med artikel 49 EF, eftersom tilsvarende rent nationale transaktioner ikke førte til umiddelbar beskatning af urealiserede kapitalgevinster.

32. I dommen i sagen Kommissionen mod Danmark[17] gjorde Kommissionen gældende, at en dansk lov, der foreskrev umiddelbar beskatning af kapitalgevinster, som selskaber med begrænset ansvar opnår i forbindelse med overførsel af aktiver til et af deres andre driftssteder i en anden medlemsstat, var uforenelig med artikel 49 TEUF og artikel 31 i aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, når en tilsvarende overførsel, der fandt sted inden for dansk område (med undtagelse af Grønland og Færøerne), ikke gav anledning til beskatning. Disse grænseoverskridende overførsler blev i den omhandlede danske lovgivning sidestillet med salg af de pågældende aktiver, hvorimod tilsvarende transaktioner mellem selskabets driftssteder i Danmark ikke blev sidestillet med salg af aktiver[18]. Domstolen fastslog, at disse bestemmelser var tilsidesat, fordi den danske lovgivning, der foreskrev umiddelbar beskatning af urealiserede kapitalgevinster i forbindelse med et selskabs overførsel af aktiver til en fremmed stat, Færøerne eller Grønland[19], var uforholdsmæssig[20].

15 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, præmis 48).

16 — Dom Kommissionen mod Portugal (EU:C:2012:521, præmis 27).

17 — Dom Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480).

18 — Dom Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 24).

19 — Dom Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 29).

20 — Dom Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 32).

33. Domstolen fastslog – hvilket har særlig betydning for den foreliggende sag – at medlemsstaterne med henblik på at beskatte de kapitalgevinster, der er opstået på deres område, er berettigede til at foreskrive et andet udløsende kriterium for denne beskatning end den faktiske realisering af disse gevinster for at sikre, at disse aktiver beskattes, når den pågældende virksomhed ikke har til hensigt at afhænde aktiverne, forudsat at skatten ikke opkræves på tidspunktet for overførslen [21]. Denne bemærkning var rettet mod den danske regerings argument om, at ikke-finansielle aktiver såsom aktiver, der udsættes for slitage, og immaterielle ejendomsrettigheder ikke er bestemt til at blive realiseret og i øvrigt generelt taber i værdi. Disse aktiver mister deres regnskabsmæssige værdi, eller denne værdi bliver ringere end beløbet for den skyldige skat [22].

34. Dom DMC (EU:C:2014:20) vedrørte beskatning af latente kapitalgevinster opnået af et tysk kommanditselskab, der blev opløst, fordi dets kommanditister, to østrigske anpartsselskaber, havde indskudt de andele, som de ejede i det tyske kommanditselskab, i komplementarens selskab, et tysk anpartsselskab. Til gengæld herfor modtog de anparter i komplementarens selskab. Kommanditselskabet blev opløst, da samtlige andele var blevet overdraget til den tyske komplementar.

35. Det resulterede i, at de tyske kommanditister blev beskattet af det tyske kommanditselskabs latente kapitalgevinster, fordi de var indkomstskattepligtige medejere, selv om de ikke rådede over et fast driftssted i Tyskland, efter at det tyske kommanditselskab var blevet opløst. Tyskland havde derfor ikke længere ret til at beskatte den gevinst, som kommanditisterne ville opnå ved afhændelsen af de anparter i komplementarens tyske selskab, som disse selskaber modtog til gengæld for deres indskud af de andele, som de ejede i det tyske kommanditselskab. De andele, som kommanditisterne indskød i komplementarens tyske selskab, og som blev ansat til deres anslåede værdi og ikke til deres bogførte værdi, førte således til beskatning af de latente kapitalgevinster på andelene i det tyske kommanditselskab.

36. Finanzgericht Hamburg forelagde Domstolen to præjudicielle spørgsmål i dom DMC (EU:C:2014:20). Med det første spørgsmål ønskedes oplyst, om det er foreneligt med etableringsfriheden, at en national bestemmelse »i tilfælde af at en selskabsdeltager indskyder en andel i et kapitalselskab, fastsætter, at de indskudte driftsaktiver skal ansættes til den anslåede værdi (hvorved der for indskyderen ved afdækningen af de skjulte reserver opstår en kapitalgevinst), såfremt det på tidspunktet for apportindskuddet er udelukket, at Forbundsrepublikken Tyskland har ret til at beskatte gevinsten ved afhændelse af de nye selskabsandele, som indskyderen modtager som modydelse for indskuddet«.

37. For det tilfælde, at det første spørgsmål skulle besvares benægtende, spurgte den nationale ret for det andet, om den nationale bestemmelse var forenelig med etableringsfriheden, hvis indskyderen blev indrømmet en ret til at ansøge om en rentefri udsættelse af betalingen af den skat, der opstod ved afdækningen af de skjulte reserver, således at skatten på kapitalgevinsten kunne betales i årlige delbeløb på mindst en femtedel af den skyldige skat, såfremt der blev stillet sikkerhed for betalingen af delbeløbene.

38. Domstolen fandt, at de faktiske omstændigheder i sagen vedrørte de frie kapitalbevægelser og ikke etableringsfriheden. Den bemærkede videre, at den pågældende nationale bestemmelse kunne være forenelig med artikel 63 TEUF, fordi den var begrundet i hensynet til at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. Det var betinget af, at medlemsstaten reelt havde mulighed for at udøve sin beskatningskompetence på de latente kapitalgevinster på det tidspunkt, hvor de faktisk blev realiseret [23].

21 — Dom Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 37).

22 — Dom Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 12-14).

23 — Denne betingelse var baseret på, at kapitalgevinsterne måske kunne tages i betragtning ved fastsættelsen af den selskabsskat, som det indskudsmodtagende kapitalselskab, dvs. det anpartsselskab, der havde været komplementar i det opløste kommanditselskab i den pågældende sag, var pligtig at betale i Tyskland. Dom DMC (EU:C:2014:20, præmis 57).

39. Med hensyn til det andet præjudicielle spørgsmål fastslog Domstolen, at umiddelbar beskatning af latente kapitalgevinster, der var opstået på den pågældende medlemsstats område, ikke var uforholdsmæssig, såfremt den skattepligtige kunne vælge at udskyde betalingen, og såfremt forpligtelsen til at etablere en bankgaranti i tilfælde af udskudt betaling kun blev pålagt under hensyntagen til den reelle risiko for, at skatten ikke kunne opkræves [24]. Domstolen fastslog bl.a., at *en ratebetaling over fem år af den skat, der skulle betales, inden den faktiske realisering af de latente kapitalgevinster i denne forbindelse udgjorde en passende og proportional foranstaltning* med henblik på at virkeliggøre formålet om at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, henset til den omstændighed, at risikoen for, at skatten ikke kunne opkræves, steg i takt med tidens gang [25] (min fremhævelse).

40. Domstolen har efter min opfattelse generelt medgivet, at det i mangel af specifikke EU-regler følger af medlemsstaternes kompetence med hensyn til direkte beskatning, at de har mulighed for at beskatte latente kapitalgevinster, der er opstået på deres område, selv om det medfører en restriktion for etableringsfriheden eller de frie kapitalbevægelser [26]. Det bygger på en mere generel anerkendelse af, at medlemsstaterne i forbindelse med skattepligtige personers fraflytning har ret til at udøve deres beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på deres område i overensstemmelse med det skattemæssige territorialprincip [27].

41. Det skal i betragtning af domme Kommissionen mod Portugal (EU:C:2012:521) og Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480) påpeges, at denne anerkendelse af virkningerne af det skattemæssige territorialprincip ikke er begrænset til tilfælde, hvor en skattepligtig person forlader medlemsstatens område, men også finder anvendelse, når alle eller visse aktiver overføres til en anden medlemsstat. I forhold til den skattemæssige territorialitet spiller det således ingen rolle, om den skattepligtige person har forladt det område, hvor medlemsstaten har kompetence, hvis medlemsstaten mister sin stedlige kompetence for et givet beskatningsgrundlag såsom overskud, der hidrører fra bestemte driftsaktiver. Medlemsstaten er i så fald nødt til at fastsætte det skattetilsvar, der opstod, før beskatningsgrundlaget blev overført til en anden medlemsstats beskatningskompetence, forudsat at den førstnævnte medlemsstat ved en folkeretlig retsakt og/eller indenlandsk lovgivning har overdraget sin beskatningskompetence til den sidstnævnte medlemsstat efter overførslen af dette beskatningsgrundlag.

42. Domstolen har udtrykkeligt afvist, at exitstaten skulle være forpligtet til at tage hensyn til ændringer i værdien af de aktiver, som de skjulte reserver var knyttet til, efter at aktiverne havde forladt denne medlemsstats område [28]. Medlemsstaten må imidlertid ikke udnytte sin kompetence til at beskatte urealiserede kapitalgevinster, der er opstået i denne medlemsstat, på en uforholdsmæssig måde hvad angår skattens opkrævning og de anvendte metoder.

B – *Spørgsmålet om, hvorvidt der foreligger en restriktion for etableringsfriheden*

43. Den forelæggende ret har forklaret, at der foreligger en restriktion for etableringsfriheden, fordi en tilsvarende overførsel af aktiver mellem faste driftssteder i Tyskland ikke ville have resulteret i beskatning af skjulte reserver [29]. Denne holdning deles tilsyneladende af de parter, der har afgivet indlæg, med undtagelse af Finanzamt og den belgiske regering.

24 — Dom DMC (EU:C:2014:20, præmis 67).

25 — Dom DMC (EU:C:2014:20, præmis 62).

26 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, præmis 46).

27 — Dom DMC (EU:C:2014:20, præmis 49 og den deri nævnte retspraksis).

28 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, præmis 56).

29 — Det skal påpeges, at det er artikel 43 EF og ikke artikel 49 TEUF, der finder anvendelse ratione temporis, da sagen vedrører beskatning af en overførsel af aktiver, der fandt sted i 2005. Eftersom der ikke er nogen indholdsmæssig forskel mellem de to bestemmelser, mener jeg imidlertid, at Domstolen kan besvare det præjudicielle spørgsmål ud fra den sidstnævnte bestemmelse.

44. Ifølge fast retspraksis udgør en skatteregel en restriktion for etableringsfriheden, hvis en grænseoverskridende situation behandles mindre fordelagtigt end en indenlandsk situation, når disse situationer er sammenlignelige [30].

45. De tyske skatteregler medfører uden tvivl, at den transaktion, hvor der overføres aktiver fra et indenlandsk fast driftssted til et udenlandsk fast driftssted, behandles anderledes end en tilsvarende transaktion mellem to indenlandske faste driftssteder. I den første situation udløses der beskatning af skjulte reserver, hvilket ikke sker i den anden situation. Denne forskel medfører, at den grænseoverskridende transaktion behandles mindre fordelagtigt end en intern transaktion, for så vidt som likviditeten belastes [31].

46. Selv om der ikke foreligger en likviditetsbyrde, vil der efter min opfattelse være tale om en mindre fordelagtig behandling. Når man på tidspunktet for aktivernes overførsel fastsætter det beløb, hvormed den urealiserede kapitalgevinst bidrager til det skattepligtige overskud, betyder dette, at den afgiftspligtige person mister retten til at påberåbe sig en eventuel senere forringelse af aktivernes handelsværdi i forbindelse med beregningen af skattetilsvaret. Denne ret bevares derimod, hvis aktiverne forbliver i Tyskland.

47. Der opstår derfor en restriktion for etableringsfriheden i den foreliggende sag, såfremt situationen for en tysk virksomhed, der overfører aktiver til et fast driftssted i en anden medlemsstat, er objektivt sammenlignelig med overførslen af aktiver til et fast driftssted i Tyskland. I henhold til retspraksis synes dette at være tilfældet [32].

48. Den tyske og den belgiske regering mener dog ikke, at grænseoverskridende transaktioner behandles ringere, hvilket både skyldes dobbeltbeskatningsoverenskomsten mellem Tyskland og Nederlandene og den nederlandske skattelovgivning. I henhold til denne overenskomst fritager Tyskland overskud, der hidrører fra tyske skattesubjekters faste driftssteder i Nederlandene, for beskatning. Disse overskud beskattes i stedet i Nederlandene. Efter nederlandsk ret kan aktiver, der overføres fra Tyskland til et fast driftssted i Nederlandene, opskrives, hvilket betyder, at de opføres i dette driftssteds skatteregnskab til deres handelsværdi, som herefter danner grundlag for afskrivninger. Det hævdes derfor, at den eventuelle tyske exitskat udlignes af de nederlandske skatteregler, der gør det muligt at basere afskrivningerne på aktivernes opskrevne værdi, hvilket reducerer den skattepligtige indkomst, som disse aktiver genererer i Nederlandene. De nederlandske afskrivningsregler for patentrettigheder kan endda resultere i, at skattesubjektet begunstiges af denne situation.

49. Dette argument ændrer efter min opfattelse ikke ved den kendsgerning, at den tyske lovgivning fører til forskelsbehandling af grænseoverskridende overførsler af aktiver. Beskatningsoverenskomsten sigter i højere grad til restriktionens begrundelse hvad angår behovet for at fordele beskatningskompetencen ligeligt mellem de to stater. Dette spørgsmål vil jeg se på i det følgende.

50. Domstolen har også tidligere afvist argumenter om, at regler i beskatningsoverenskomster kan udligne en restriktion, der følger umiddelbart af den indenlandske skattelovgivning. Domstolen har fastslået, at det »tilkommer medlemsstaterne at fastsætte, om og under hvilke betingelser økonomisk dobbeltbeskatning af udloddet udbytte skal undgås, samt i denne henseende ensidigt eller ved en dobbeltbeskatningsoverenskomst indgået med andre medlemsstater at indføre mekanismer, der har til formål at forhindre eller at mindske [den] økonomiske dobbeltbeskatning. Medlemsstaterne har imidlertid ikke blot på grund af denne omstændighed ret til at iværksætte foranstaltninger, der er i strid med [den frie] bevægelighed« [33].

30 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, præmis 37 og 38 og den deri nævnte retspraksis).

31 — Ibidem, præmis 37.

32 — Domme Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 31), Kommissionen mod Portugal (EU:C:2012:521, præmis 29) og Kommissionen mod Spanien (EU:C:2012:439, præmis 60).

33 — Dom Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, præmis 24). Jf. også dom Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, præmis 49 og 50).

51. Jeg mener derfor, at de bestemmelser, der er omtvistet i hovedsagen, skaber en restriktion for etableringsfriheden.

C – *Spørgsmålet om, hvorvidt restriktionen for etableringsfriheden er begrundet*

1. Opretholdelse af en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne

52. Den nationale ret og flere af de medlemsstater, der har deltaget i retsforhandlingerne, er af den opfattelse, at de omhandlede tyske bestemmelser kan begrundes i hensynet til at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, hvilket Domstolen betragter som et legitimt formål af almen interesse, der kan begrunde en restriktion for etableringsfriheden. Tyskland har desuden henvist til sammenhængen i det tyske skattesystem.

53. Kommissionen har til gengæld anført, at den første af disse begrundelser ikke er holdbar, eftersom Tyskland under skyldig hensyntagen til Bundesfinanzhofs praksis [34] ikke mister sin beskatningskompetence i forbindelse med kapitalgevinster, der er opstået før aktivernes overførsel.

54. Jeg vil råde Domstolen til ikke at godtage Kommissionens argument, da det bygger på dennes fortolkning af ændringerne i Bundesfinanzhofs praksis vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt overførsel af aktiver til et fast driftssted i udlandet svarer til afhændelse af ejendom, således at staten mister sin beskatningskompetence. Det ser faktisk ud til, at kommanditselskabets skattepligt kun opstod, fordi det havde overført aktiver til et fast driftssted i udlandet. Det er denne konsekvens af anvendelsen af national ret, som medlemsstaten skal begrunde i forhold til etableringsfriheden.

55. De tyske bestemmelser er kun begrundet i henhold til EU-retten, hvis de for det første er egnede til og nødvendige for at opretholde den ovenfor nævnte fordeling af beskatningskompetencen, og hvis de for det andet ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå dette mål [35]. Jeg mener ikke, at det er nødvendigt at analysere de omhandlede tyske bestemmelser nærmere ud fra denne systematik, eftersom det er muligt at undersøge dem i lyset af de relevante konklusioner, som Domstolen har draget i de ovenfor nævnte sager.

56. Det skal understreges, at Domstolens praksis vedrørende exitskatter bygger på en sondring mellem på den ene side *opgørelse* af skattetilsvaret på overførselstidspunktet og på den anden side *opkrævning* af den opgjorte skat. Domstolen har medgivet, at den første af disse transaktioner er begrundet i hensynet til at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen [36] og til at sikre sammenhængen i skattesystemet [37].

57. Det er uomtvistet, at Tyskland bevarer retten til at beskatte urealiserede kapitalgevinster, der er opstået på tysk område inden overførslen. Det er også klart, at Tyskland som følge af den gældende beskatningsoverenskomst har givet afkald på sin beskatningskompetence for så vidt angår overskud og aktiver i en tysk virksomheds faste driftssted i Nederlandene og har fritaget enhver indkomst, der kan henføres til dette faste driftssted, for beskatning.

34 — Jf. dom af 17.7.2008, nævnt ovenfor i fodnote 6.

35 — Jf. bl.a. dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

36 — Dom DMC (EU:C:2014:20, præmis 51 og 52).

37 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, præmis 81).

58. Det ser derfor ud til, at Nederlandene og Tyskland har samordnet deres kompetence til at beskatte overskud, der hidrører fra de pågældende aktiver, således at det er overførselstidspunktet, der er afgørende. For at kunne udøve sin beskatningskompetence skal Tyskland naturligvis være i stand til at fastsætte det beløb, hvormed de urealiserede kapitalgevinster bidrog til kommanditselskabets skattepligtige overskud, på tidspunktet for aktivernes overførsel. Det ville ellers være vanskeligt at adskille disse kapitalgevinster fra de kapitalgevinster (eller tab), der måtte opstå efter overførslen, og som henhører under Nederlandenes beskatningskompetence.

2. Udøvelse af Tysklands beskatningskompetence (opgørelse af urealiserede kapitalgevinster)

59. Tyskland er derfor især interesseret i at få klarhed over, hvordan det rent faktisk kan udøve sin beskatningskompetence. Gør den omstændighed, at kommanditselskabet forbliver i Tyskland, det unødvendigt at opgøre de urealiserede kapitalgevinster, der er opstået i Tyskland forud for overførslen af de pågældende aktiver, for at bevare en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem to medlemsstater? Det mener Kommissionen tilsyneladende. Kommissionen har henvist til de passager i DMC-dommen, hvori Domstolen bemærkede, at formålet om at opretholde en afbalanceret fordeling af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne kun kan begrunde nationale regler, der i øvrigt er ulovlige, i det omfang den medlemsstat, på hvis område indtægterne er opstået, faktisk er forhindret i at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til disse indtægter [38].

60. Det synes klart, at Tyskland bevarer den personelle beskatningskompetence i forhold til kommanditselskabet, eftersom dette selskab ikke er fraflyttet. Det samme gælder for komplementaren, der er et tysk anpartsselskab. Hvad angår kommanditisterne, der er nederlandske selskaber, fremgår det ikke af sagen, hvilken skattemæssig status de har i Tyskland.

61. Henset til Domstolens dom i sagen National Grid Indus kan jeg ikke se, hvordan Tyskland kan kritiseres for at basere det skattepligtige overskud på en fastsættelse af det skattepligtige beløb svarende til den urealiserede kapitalgevinst, der er knyttet til aktiver, som er overført til kommanditselskabets faste driftssted i Nederlandene. Det er nødvendigt af hensyn til retssikkerheden, eftersom dette overskud under alle omstændigheder er knyttet til overførselstidspunktet og dermed til et specifikt regnskabsår [39].

62. Der er efter min opfattelse ingen afgørende forskel på den situation, hvor alle aktiver i et hjemmehørende skattesubjekts indenlandske faste driftssted overføres til et fast driftssted i udlandet, og den situation, hvor det kun er visse aktiver, der overføres, eftersom det retssubjekt, der overfører aktiverne, stadig er skattepligtigt i exitstaten. I dommen i sagen Kommissionen mod Portugal sondrede Domstolen ikke mellem overførsel af dele af eller alle de aktiver, der var knyttet til et ikke-hjemmehørende selskabs faste driftssteder i Portugal [40]. Dette er af endnu mindre betydning i forbindelse med hjemmehørende selskaber, fordi beskatningsgrundlaget, dvs. urealiserede kapitalgevinster, der er opstået før overførslen, er ens i begge situationer [41].

38 — Jf. dom DMC (EU:C:2014:20, præmis 56 og 57).

39 — Situationen ville være en anden, hvis Tyskland i henhold til EU-retten var forpligtet til at tage den realiserede kapitalgevinst i Tyskland (eller det eventuelle tab) i betragtning ved fastsættelsen af det skattepligtige overskud, når og hvis aktiverne blev realiseret i Nederlandene. Domstolen afviste i dommen i sagen National Grid Indus, at der forelå en sådan forpligtelse, jf. dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, præmis 56 og 57). Jf. også dom DMC (EU:C:2014:20, præmis 48). Der skal mindes om, at selskabet i sagen National Grid i princippet forblev skattepligtigt i Nederlandene, selv om det havde fået hjemsted i Det Forenede Kongerige. Hvis en stat har fritaget indkomst, som kan henføres til hjemmehørende virksomheders faste driftssteder i udlandet, fra beskatning, men forpligtet virksomhederne til at tage hensyn til forringelser af værdien af de aktiver, som overføres til dem, uden at give dem mulighed for at tage hensyn til forøgelser af disse aktivers værdi efter overførslen, vil det desuden føre til skævheder, der går ud over sammenhængen i skattesystemet.

40 — Dom Kommissionen mod Portugal (EU:C:2012:521, præmis 27 og 28). Jf. også dom Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 28).

41 — Jf. dom Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 31 og 36).

63. Det synes desuden at være anerkendt i retspraksis, at der pålignes exitskat i forbindelse med overførsel af aktiver, selv om skattesubjektet ikke flytter til en anden medlemsstat, forudsat at denne skat ikke opkræves øjeblikkeligt [42].

64. Det må derfor konkluderes, at det for at bevare Tysklands beskatningskompetence i forbindelse med urealiserede kapitalgevinster, der er opstået før aktivernes overførsel, hvilket er det *udløsende kriterium* for opgørelsen af skattetilsvaret, er både nødvendigt og hensigtsmæssigt, at det skattepligtige overskud fastsættes på dette tidspunkt. At kommanditselskabet stadig er skattemæssigt hjemmehørende i Tyskland, er uden betydning i denne sammenhæng. Dette har kun betydning for spørgsmålet om opkrævning.

65. Før jeg kommer nærmere ind på spørgsmålet om opkrævning af skatten, vil jeg endelig påpege, at Kommissionens påstand om, at det i praksis er umuligt at beskatte de urealiserede kapitalgevinster, hvilket Domstolen rejste tvivl om på grundlag af de faktiske omstændigheder i DMC-dommen, er malplaceret. Domstolen fandt det i DMC-dommen ikke godtgjort, at det var umuligt for Tyskland at tage det opløste tyske kommanditselskabs urealiserede kapitalgevinster i betragtning ved fastsættelsen af selskabsskatten for det anpartsselskab, der havde været komplementar i selskabet, når det tyske kommanditselskab var blevet overtaget af den eneste resterende selskabsdeltager, dvs. anpartsselskabet, som følge af dets opløsning [43].

66. I den foreliggende sag er det for det første ikke muligt at tage de relevante urealiserede kapitalgevinster i betragtning ved beskatningen af andre personer end kommanditselskabet og – som følge af den gennemsigtige beskatning – i sidste instans selskabsdeltagerne. For det andet er det kun muligt at foretage en præcis afgrænsning mellem den tyske og den nederlandske beskatningskompetence, hvis de urealiserede kapitalgevinster opgøres på tidspunktet for aktivernes overførsel. En senere realisering af disse gevinster påvirker ikke denne opgørelse, eftersom alle kapitalgevinster eller tab, der indtræder efter aktivernes overførsel, henhører under Nederlandenes beskatningskompetence. Det er som følge heraf reelt ikke muligt at beskatte disse urealiserede kapitalgevinster i Tyskland, hvis de ikke opgøres på overførselstidspunktet.

3. Opkrævning af skatten

67. Der har efter dommen i sagen Kommissionen mod Danmark og DMC-dommen været klart, at Domstolen ikke betragter den faktiske realisering i værtsmedlemsstaten af et aktiv, der overføres til et fast driftssted i denne medlemsstat, som det eneste acceptable eller obligatoriske *udløsende kriterium* for beskatningen, dvs. det kriterium, der afgør, hvornår skatten skal betales, i modsætning til skattepligtens indtræden, hvor skattetilsvaret fastsættes [44]. Domstolen har desuden allerede fastslået, at det er uforholdsmæssigt at opkræve skatten øjeblikkeligt, men at det er forholdsmæssigt at give skattesubjektet mulighed for at vælge, om skatten skal betales straks eller opkræves i rater [45]. Når det

42 — Jf. i denne retning dom Kommissionen mod Portugal (EU:C:2012:521). Domstolen bemærkede, at det hverken kunne anses for begrundet eller forholdsmæssigt, at der øjeblikkeligt blev opkrævet skat på urealiserede kapitalgevinster af aktiverne i et fast driftssted på portugisisk område, som blev overført til en anden medlemsstat. Jf. også dom Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 36 og 37) samt dom National Grid Indus (EU:C:2011:785), hvori selskabet forblev et nederlandsk selskab, selv om dets faktiske hovedsæde blev flyttet til en anden medlemsstat.

43 — Dom DMC (EU:C:2014:20, præmis 57).

44 — Domme Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 37) og DMC (EU:C:2014:20, præmis 53).

45 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, præmis 73). Øjeblikkelig betaling vil i visse tilfælde lette den skattepligtige person og skattemyndighederne for uforholdsmæssigt tunge administrative byrder i forbindelse med, at de skal følge med i, hvordan værdien af de enkelte aktiver, der overføres, udvikler sig.

anerkendes, at exitmedlemsstaten har ret til at beskatte urealiserede kapitalgevinster, der opstår på dens område, men opkrævningen af denne skat begrænses til situationer, hvor aktivet faktisk er realiseret, vil den skattepligtige person få alt for stor indflydelse på udøvelsen af exitstaternes beskatningsrettigheder [46].

68. Retspraksis er efter min opfattelse klar i denne henseende. Domstolen har godtaget, at andre kriterier end faktisk realisering kan afgøre, hvornår exitskatten skal betales. Samtidig følger det ikke af Domstolens praksis, at medlemsstaterne har pligt til at give henstand med betalingen af exitskatten, indtil aktiverne faktisk er blevet realiseret [47].

69. Det er især vigtigt, at den faktiske realisering ikke fremstilles som det eneste udløsende kriterium, der er tilladt, eller som et obligatorisk alternativ, når de driftsaktiver, der overføres, er intellektuelle ejendomsrettigheder. For det første kan sådanne rettigheder ganske vist overføres, men indehaveren kan med lethed udnytte dem uden at opgive sit ejerskab. Hvis den faktiske realisering gøres til det kriterium, der udløser exitskattens opkrævning, vil det derfor i praksis betyde, at det i mange tilfælde bliver frivilligt at betale denne skat. For det andet er intellektuelle ejendomsrettigheder som regel indtægtsgivende og bidrager således til indehaverens skatteevne, idet indehaveren modtager løbende indtægter i form af royalties eller erhvervsindkomst i forbindelse med udnyttelsen af den pågældende rettighed, hvilket for patenter, mønstre og ophavsret sker i en begrænset periode, men for varemærker kan ske på ubestemt tid. En opkrævningsperiode, hvor skatten betales i rater, er derfor en bedre løsning set i forhold til disse rettigheders bidrag til skatteevnen [48].

4. Forholdsmæssigheden af den tiårige periode for betaling og opkrævning

70. Hvad endelig angår spørgsmålet om, hvorvidt en tiårig periode for betaling og opkrævning af skatten er forholdsmæssig, kræves der naturligvis en eller anden betalingsordning for denne skat, eftersom Domstolen har fastslået, at nationale regler, der foreskriver øjeblikkelig opkrævning af exitskat på overførselstidspunktet, er uforholdsmæssige [49], hvis de ikke giver mulighed for at udskyde opkrævningen [50].

71. Denne periode vil kunne fastsættes individuelt for hvert aktiv, der overføres, baseret på dets forventede økonomiske levetid i forhold til slitage eller udløb af intellektuelle ejendomsrettigheder, hvilket Kommissionen synes at gå ind for. Denne løsning kan imidlertid medføre store praktiske vanskeligheder for den skattepligtige person og hjemmedlemsstaten, fordi der kan være forskel på, hvor længe beskyttelsen af de individuelle rettigheder, der er knyttet til de overførte aktiver, gælder, og aktiverne vil kunne overføres igen inden for selskabsstrukturen, f.eks. til andre skatteområder inden for Den Europæiske Union eller til tredjelande. Det var denne type vanskeligheder, der fik Domstolen til at afvise antagelsen om, at den faktiske realisering måtte anses for det eneste acceptable udløsende kriterium for opkrævning af exitskatten [51].

46 — Dette argument blev fremført af Danmark i dom Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 13). Domstolen har som bekendt godtaget (jf. punkt 37), at medlemsstaterne kan vælge et andet udløsende kriterium for skattens opkrævning end den faktiske realisering af aktiverne.

47 — Domme Kommissionen mod Danmark (EU:C:2013:480, præmis 36-38) og DMC (EU:C:2014:20, præmis 53).

48 — Dette gælder uafhængigt af afskrivningsreglerne, som i forbindelse med nederlandske patentrettigheder forekommer ret generøse at dømme ud fra den belgiske regerings skriftlige indlæg.

49 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, præmis 81).

50 — Domme National Grid Indus (EU:C:2011:785, præmis 73) og DMC (EU:C:2014:20, præmis 61).

51 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, præmis 70 og 71).

72. Det følger heraf, at der systematisk kan fastsættes en periode for betaling og opkrævning, uden at proportionalitetsprincippet tilsidesættes. Da Domstolen har afvist, at exitskatter opkræves øjeblikkeligt, på grund af den likviditetsmæssige belastning for den skattepligtige person, er det klart, at denne periode skal være af en sådan længde, at der rådes bod på dette problem. Perioden skal dog også afpasses efter den økonomiske og juridiske virkelighed i forbindelse med forretningsdrift og selskabsbeskatning, herunder de gældende bestemmelser om opbevaring af regnskaber og regnskabsmateriale.

73. I DMC-dommen anså Domstolen en periode på fem år for betaling af exitskatten for at være forholdsmæssig under de omstændigheder, der forelå i denne sag. Da den exitskat, der er tale om her, kan betales over en periode på ti år, kan denne periode efter min opfattelse ikke anses for at være uforholdsmæssig.

V – **Forslag til afgørelse**

74. Jeg foreslår på dette grundlag, at Finanzgericht Düsseldorfs spørgsmål besvares således:

»Etableringsfriheden i henhold til artikel 49 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde er ikke til hinder for en national bestemmelse, som ved overførsel af et aktiv fra et indenlandsk til et udenlandsk fast driftssted inden for samme virksomhed medfører afdækning af skjulte reserver, der bidrager til det skattepligtige overskud, når en anden national bestemmelse giver mulighed for at fordele denne indkomst ligeligt over ti regnskabsår.«