Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
NIILO JÄÄSKINEN
föredraget den 26 februari 2015[1]

Mål C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
mot
Finanzamt Hilden

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Düsseldorf, Tyskland)

”Etableringsfrihet — Upplösning och beskattning av dolda reserver till följd av överföring av rörelsetillgångar från ett fast driftställe i en medlemsstat till ett annat fast driftställe i en annan medlemsstat — Huruvida det föreligger en begränsning — Fastställande av storleken på de orealiserade värdeökningar som leder till beskattningsbara vinster vid tidpunkten för överföringen — Motivering — Bevarande av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstater — Betalning och uttag fördelat på tio årliga inbetalningar — Proportionalitet”

I – **Inledning**

1. Förevarande förhandsavgörande rör Förbundsrepubliken Tysklands skatteregler om skyldigheten att genom årliga inbetalningar betala skatt på dolda (oredovisade) reserver. Reglerna är tillämpliga på rörelsetillgångar som överförs från ett inhemskt fast driftställe tillhörande ett tyskt företag till ett utländskt fast driftställe tillhörande samma företag.

2. Ett kommanditbolag bildat enligt tysk rätt överförde rörelsetillgångar bestående av olika immateriella rättigheter från sitt fasta driftställe i Tyskland till sitt fasta driftställe i Nederländerna. Enligt den behöriga skattemyndigheten gav detta upphov till en skatteskuld enligt tysk rätt rörande upplösningen av de dolda reserver som var kopplade till de överförda tillgångarna. Bolaget slapp dock betala skatten omgående. I stället lät skattemyndigheterna bolaget betala skatten i form av årliga inbetalningar under en tioårsperiod.

3. Kommanditbolaget överklagade skattemyndigheternas beslut till de tyska domstolarna, vilket slutligen ledde fram till förevarande begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Düsseldorf. De rättsfrågor som tvisten har gett upphov till rör huruvida den omtvistade tyska lagstiftningen begränsar etableringsfriheten, huruvida lagstiftningen kan motiveras av behovet av att bevara Förbundsrepubliken Tysklands rätt att beskatta orealiserade kapitalvinster (dolda reserver) som genererats i den medlemsstaten innan överföringen av de berörda tillgångarna ägde rum och huruvida de tyska bestämmelserna är proportionerliga, särskilt mot bakgrund av att, å ena sidan, skatten ska betalas redan innan tillgångarna faktiskt realiserats, och, å andra sidan, återbetalningsperioden sträcker sig över tio år.

1 — Originalspråk: engelska.

4. Denna typ av problem har redan behandlats av domstolen, framför allt i domar som exempelvis domen i mål C-371/10, National Grid Indus,[2] i domar i ett antal överträdelseförfaranden som kommissionen inlett mot Portugal, Spanien och Danmark[3] och nu senast i domen i mål C-164/12, DMC.[4] I förevarande mål ser de faktiska omständigheter emellertid annorlunda ut.

II – **Tillämpliga bestämmelser**

5. Det synnerligen komplexa nationella regelverket kan sammanfattas på följande sätt.

6. Ursprungligen innehöll tysk rätt inte någon rättslig grund för så kallad separeringsbeskattning. Denna beskattning grundades i stället på 1969 års praxis från den federala finansdomstolen (Bundesfinanzhof), enligt vilken en överföring av en tillgång från ett tyskt bolag till dess utländska fasta driftställe skulle ses som ett uttag av rörelsetillgångar i den mening som avses i 4 § punkt 1 andra meningen i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG). För att mildra effekterna för skattebetalarna tillät skattemyndigheterna, i form av en administrativ praxis, skattebetalarna att välja mellan att omgående ta upp orealiserade kapitalvinster som beskattningsbar inkomst, eller att skjuta upp beskattningen genom att under en tioårsperiod kvitta dessa vinster mot obetalda skatteskulder på de relevanta skattekontona.

7. ”Separeringsbeskattningen” reglerades första gången i lagen om kompletterande skatteåtgärder i samband med införandet av europabolag och ändring av ytterligare skattebestämmelser (Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften) (nedan kallad SEStEG) av den 7 december 2006.[5]

8. 4 § punkt 1 tredje meningen EStG, som infördes i [S]ESt[E]G har följande lydelse: ”Undantaget från eller begränsningen av Förbundsrepubliken Tysklands rätt att beskatta vinst på försäljning eller nyttjande av en tillgång är att likställa med ett uttag för rörelsefrämmande ändamål.”

9. Även 4g § EStG infördes i SEStEG. I denna paragraf fastställs att om det anses ha skett ett uttag av en tillgång enligt 4 § punkt 1 tredje meningen EStG på grund av en överföring till ett fast driftställe tillhörande samma skattebetalare i en annan EU-medlemsstat ska det på skattebetalarens begäran upprättas en kompensationspost motsvarande skillnaden mellan tillgångens bokförda värde och marknadsvärde. Kompensationsposten ska amorteras med upp till en femtedel det räkenskapsår den upprättas och under vart och ett av de följande fyra räkenskapsåren, med en vinstökning.

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

3 — Dom kommissionen/Spanien (C-269/09, EU:C:2012:43), dom kommissionen/Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521) och dom kommissionen/Danmark (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Dom DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Som den italienska regeringen påpekat i sitt skriftliga yttrande hade Finanzgericht inte tillgång till domstolens dom DMC när Finanzgericht fattade sitt beslut att begära förhandsavgörande.

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

10. År 2010 ändrades 4 § punkt 1 EStG till följd av en dom från Bundesfinanzhof.[6] För det första infördes en ny fjärde mening efter den tredje meningen i 4 § punkt 1 EStG. Denna har följande lydelse:

”Det existerar framför allt en rätt till undantag från eller begränsning av rätten att beskatta vinsten från försäljningen av en tillgång om en tillgång som tidigare var knuten till ett tyskt fast driftställe tillhörande skattebetalaren ska knytas till ett utländskt fast driftsställe.”

11. För det andra ändrades 52 § punkt 8b EStG, i vilken det dittills endast hade angetts att 4 § punkt 1 tredje meningen EStG, i dess lydelse enligt SEStEG, gällde från år 2006, så att 4 § punkt 1 tredje meningen EStG även är tillämplig på tidigare beskattningsperioder om det har skett en överföring av tillgångar till ett utländskt fast driftställe vars inkomst omfattas av ett undantag från skatteplikt i Tyskland på grund av ett dubbelbeskattningsavtal, och att 4 § punkt 1 fjärde meningen EStG är tillämplig på alla fall där 4 § punkt 1 tredje meningen EStG ska tillämpas.

III – **Bakgrund, tolkningsfrågan och förfarandet vid domstolen**

12. Verder LabTec GmbH& Co KG (nedan även kallat kommanditbolaget) är ett kommanditbolag som har sitt stadgeenliga säte i Haan, Tyskland. Verder LabTec Beteiligungs GmbH (nedan kallad komplementären) som också är baserat i Haan, är kommanditbolagets komplementär.[7] Tarco B.V. och Labo-Tech B.V., vilka båda har sitt stadgeenliga säte i Nederländerna, är kommanditdelägare. Från och med maj 2005 bestod kommanditbolagets verksamhet uteslutande av administration av bolagets egna patent-, varumärkes- och bruksmönsterrättigheter. Genom avtal av den 25 maj 2005 överlät bolaget dessa rättigheter till sitt nederländska fasta driftsställe i Vleuten.[8]

13. Vid en skatterevision kom Finanzamt Hilden (skattekontoret i Hilden) fram till att överföringen av de immateriella rättigheterna skulle ske med redovisning av eventuella dolda reserver till deras armlängdsvärde vid tidpunkten för överföringen. Samtliga parter var eniga om värdet på de dolda reserverna, och skattekontoret meddelade att detta belopp inte skulle omfattas av full beskattning med en gång. I stället skulle beloppet av skatteneutralitetsskäl kvittas mot ett lika stort nominellt belopp, vilket skulle fördelas, med en vinstökning, i lika delar på en tioårsperiod. Finanzamt Hilden beviljade med andra ord uppskov med betalningen av skatten av skatteneutralitetsskäl genom att sprida ut de dolda reserverna över tio år. I meddelandet för räkenskapsåret 2005 om separat och enhetligt fastställande av skattebaser av den 17 augusti 2009 beräknade Finanzamt Hilden inkomsten från kommanditbolagets affärsverksamhet med beaktande av de dolda reserverna. Genom beslut av den 19 september 2011 fann Finanzamt Hilden vid omprövning inte skäl att ändra det tidigare meddelandet.

6 — Genom dom av den 17 juli 2008, det vill säga vid en tidpunkt då 4 § punkt 1 tredje meningen EStG, som infördes genom SEStEG, redan var i kraft frångick Bundesfinanzhof teorin om slutligt uttag i ett mål rörande beskattningsåret 1985. Bundesfinanzhof konstaterade att överföring av en tillgång till ett fast driftställe tillhörande samma bolag inte utgjorde ett uttag. Det fanns inget skäl att betrakta överföringen av ett tyskt bolags tillgång till sitt utländska fasta driftställe som en realiserad vinst, eftersom den uppskjutna beskattningen av dolda reserver i Tyskland inte påverkades av den omständigheten att det utländska fasta driftsställets vinster inte var skattepliktiga i Tyskland. Mot bakgrund av denna ändrade rättspraxis beslutade lagstiftaren att ändra 4 § punkt 1 EStG. Detta skedde i Jahressteuergesetz 2010 av den 8 december 2010 (BGBl. I 2010, s. 1768) för att säkerställa att principerna i domen av den 17 juli 2008 begränsas till vad som beslutades i det enskilda målet, och att teorin om slutligt uttag, som föreskrivs i 4 § punkt 1 tredje meningen EStG, tillämpas på alla mål som ännu inte har avgjorts.

7 — I Tyskland är kommanditbolag där ett aktiebolag ingår som komplementär (så kallade GmbH & Co.-bolag) populära av skatteskäl. Se Hensler, M. and Strohn, L. *Gesellschaftsrecht*, 2. Auflage 2014, Beck, München, s. 403–404, och 511. I Tyskland omfattas kommanditbolag av så kallad transparent beskattning. Detta innebär att kommanditbolaget i sig inte är en beskattningsbar person som är skyldig att betala bolags- eller inkomstskatt utan endast ett skattesubjekt i den meningen att beskattningsbar inkomst från bolagets verksamhet beräknas separat och sedan fördelas mellan kommanditdelägarna. Skatten tas ut av kommanditdelägarna.

8 — Parterna i detta avtal anges inte i begäran om förhandsavgörande. Av sammanhanget drar jag slutsatsen att de utgjordes av kommanditbolagets komplementärer. Denna fråga förefaller inte vara relevant för besvarandet av tolkningsfrågan.

14. Kommanditbolaget har vid den nationella domstolen gjort gällande att den tyska lagstiftningen åsidosätter principen om etableringsfrihet i artikel 49 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Dessutom hävdas att den omständigheten att skatteuppbörden sker så fort tillgångarna överförs är en oproportionerlig åtgärd, och att en skatteuppbörd som sker först när värdeökningen realiseras hade varit ett mindre drastiskt alternativt.

15. Mot bakgrund av ovanstående har Finanzgericht Düsseldorf begärt ett förhandsavgörande av domstolen avseende följande fråga:

”Är det förenligt med den i artikel 49 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt föreskrivna etableringsfriheten att i en nationell bestämmelse föreskriva att överföring av en rörelsetillgång från ett inhemskt till ett utländskt fast driftställe, tillhörande samma företag, utgör ett uttag för rörelsefrämmande ändamål vilket ska medföra att dolda reserver upplöses, och att en uttagsvinst ska redovisas i samband därmed, samt att i ytterligare en bestämmelse föreskriva att denna vinst får fördelas i lika delar på fem eller tio räkenskapsår?”

16. Verder Labtec GmbH & Co. KG, Finanzamt Hilden, den belgiska regeringen, den danska regeringen, den tyska regeringen, den spanska regeringen, den italienska regeringen, den nederländska regeringen och den svenska regeringen samt kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden. Ingen förhandling har hållits.

IV – **Bedömning**

A – *Inledande anmärkningar*

1. Upptagande till sakprövning

17. Enligt kommanditbolaget kan tolkningsfrågan inte tas upp till sakprövning, eftersom det rör sig om en hypotetisk fråga. Skälet till detta är att ingen av de perioder om fem eller tio år för att betala skatten som anges av Finanzgericht är tillämpliga på räkenskapsåret 2005. Kommissionen anser att begäran om förhandsavgörande är, eller kan vara, hypotetisk vad gäller perioden om fem år, med tanke på att denna inte är tillämplig på räkenskapsåret 2005. Även Finanzamt och den tyska regeringen har påpekat att femårsperioden inte är relevant för avgörandet av förevarande tvist.

18. Jag delar uppfattningen att tolkningsfrågan är hypotetisk vad gäller huruvida femårsperioden för betalning av skatten är proportionerlig. Skälet till detta är att det inte finns något beslut från de tyska skattemyndigheterna beträffande kommanditbolaget enligt vilket denna tidsperiod är tillämplig. Däremot tillåter Finanzamt att skatten betalas under en tioårsperiod, så i detta avseende är tolkningsfrågan inte hypotetisk. Vad gäller återbetalningsperioden bör domstolen därför begränsa sina överläggningar till huruvida den omtvistade tioårsperioden är förenlig med unionsrätten.

2. Dolda reserver och utflyttningsskatter

19. Begreppet dolda (oredovisade) reserver avser vinster, vanligtvis värdeökningar, som inte ingår i en beskattningsbar persons skattebas i inkomstskattehänseende. Dolda reserver kan härröra från en ökning av en tillgångs värde och/eller från skatteregler som tillåter större avskrivningar än tillgångens verkliga avskrivningsvärde på grund av slitage och/eller andra minskningar av utgiftsbasen som ännu inte har uppkommit. [9]

9 — Se Von Brocke, K. och Müller, S. ”Exit Taxes” i *EC Tax Review* 6 (2013) s. 299–304. Dessutom kan dolda reserver ackumuleras till följd av immateriella tillgångar som goodwill som har skapats av skattebetalaren men som eventuellt inte syns som tillgångar i balansräkningen.

20. Orealiserade värdeökningar beskattas inte som inkomst det år de ackumulerades. I stället skjuts beskattningen upp, vanligtvis till det år inkomsten faktiskt realiseras. Logiken bakom detta är att dolda reserver, innan de realiseras, inte bidrar till skattebetalarens förmåga att betala skatten. Framför allt när det gäller icke-finansiella tillgångar eller egendom som riskerar att minska i värde realiseras inte nödvändigtvis tillgången genom upplösning utan de dolda reserverna ”smälter” bildligt talat bort när tillgångens ekonomiska värde närmar sig noll, exempelvis på grund av maskinslitage eller på grund av att en immateriell rättighet löper ut.

21. Dolda reserver ger även upphov till beskattningsbar inkomst vid uttag (avyttring) för rörelsefrämmande ändamål. Detta innebär att en tillgång tas bort från den beskattningsbara personens skattebas. Så kan exempelvis vara fallet när en tillgång överförs från en affärsmans rörelsetillgångar till vederbörandes privata konsumtion eller när en tillgång utan kostnad eller under tillgångens marknadsvärde överförs från ett kommanditbolag till dess delägare. De viktigaste exemplen på uttag avser emellertid utflyttning som innebär att tillgången inte längre omfattas av det territoriella tillämpningsområdet för en stats beskattningsrätt eller den personkrets som den beskattningsrätten är tillämplig på.

22. Skattemässig utflyttning, som leder till uttag av så kallade utflyttningsskatter, kan avse den beskattningsbara personen, skatteobjektet eller båda dessa. En skattskyldig fysisk eller juridisk persons flytt till en annan stat innebär vanligtvis att beskattningsrätten överförs till denna stat. Detsamma gäller överföring av ett skatteobjekt såsom rörelsetillgångar från en stat till en annan. När det gäller fasta driftställen [10] kan det i det enskilda fallet röra sig om utflyttning av antingen den beskattningsbara personen eller skatteobjektet, eller båda dessa. [11]

23. I artiklarna 7 och 13.2 i OECD:s modellavtal beträffande beskattning av ett företags inkomst och kapitalvinster erkänns både hemviststatens och den mottagande statens beskattningsrätt av utländska företags fasta driftsställen. För att undvika att samma vinster beskattas dubbelt kan hemviststater avstå från att beskatta de vinster som deras företags fasta driftsställen gör utomlands. Så är även fallet när det gäller Förbundsrepubliken Tyskland, som inte beskattar de inkomster som företag med hemvist i Tyskland har i sina fasta driftställen i Nederländerna. [12]

24. För beskattningsbara personer kan utflyttningsskatter leda till att de dolda reserverna dubbelbeskattas eller inte beskattas alls. Dubbelbeskattning kan uppstå om den stat som den beskattningsbara personen flyttar från tar ut en utflyttningsskatt på skillnaden mellan tillgångarnas bokförda värde (i skattekontona) och verkliga värde medan den mottagande staten använder samma bokförda värde som beskattningsunderlag när tillgången avyttras utan att tillåta avdrag för den skatt

10 — Enligt artikel 5.1 och 5.2 i OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet 2010 (OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en) avses i modellavtalet med begreppet ”fast driftsställe” en fast plats där ett företag utövar hela eller delar av sin verksamhet, och detta innefattar framför allt filialer.

11 — Jag påminner om att i **rådets direktiv 90/434/EG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan** (EGT L 225, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 20) har överföring av tillgångar en särskild och begränsad betydelse. Enligt definitionen i artikel 2.c i direktiv 90/434 används ”[i] detta direktiv … följande beteckningar med de betydelser som här anges … c) överföring av tillgångar: en transaktion varigenom ett bolag utan att upplösas överför alla eller en eller flera av sina verksamhetsgrenar till ett annat bolag i utbyte mot värdepapper som representerar kapitalet i det bolag som tar emot de överförda tillgångarna”.

12 — I Konungariket Belgiens och Förbundsrepubliken Tysklands skriftliga yttranden redogörs för de relevanta bestämmelserna i 1959 års dubbelbeskattningsavtal mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna. Enligt artikel 20.2 i avtalet ska Förbundsrepubliken Tyskland, i egenskap av den beskattningsbara personens hemviststat, från skattebasen undanta varje inkomst eller kapital som enligt konventionen får beskattas av Konungariket Nederländerna. Så är fallet för tyska företags fasta driftställen i Nederländerna (artikel 5).

som togs ut av utflyttningsstaten. För det andra kan det uppstå en situation där de dolda reserverna inte beskattas alls på grund av en kombination av att utflyttningsstaten inte tar ut någon utflyttningsskatt och att den mottagande staten godtar tillgångarnas verkliga värde som utgångsvärde (uppskrivning) och tillgångarna avyttras till detta värde. [13]

25. En utflyttningsskatt som betalas innan tillgången realiserats skapar dessutom en likviditetsmässig nackdel för den skattskyldige.

26. De yttranden som ingetts i förevarande mål speglar den oenighet som finns mellan kommissionen och medlemsstaterna vad gäller huruvida utflyttningsskatter ska godtas på den inre marknaden och hur dessa i så fall ska tas ut. [14] Även om kommissionen och rådet förefaller ha samma grundinställning vad gäller utflyttningsskatters begränsning av friheterna på den inre marknaden har de samtidigt, som en oundviklig följd av den skatterättsliga territorialitetsprincip som styr tilldelningen av beskattningsrätt mellan medlemsstaterna, olika uppfattning i fråga om i vilken grad utflyttningsskatterna är motiverade och proportionerliga. Därför är det inte förvånande att utflyttningsskatter har gett upphov till en omfattande praxis från domstolen.

3. Sammanfattning av viktiga prejudicerande domar

27. Det finns ingen dom i domstolens praxis som direkt kan överföras på förevarande mål. En översikt över de faktiska problem som behandlades i dessa mål, och domstolens slutsatser, kan ändå ge värdefull vägledning när det gäller att avgöra huruvida kommanditbolagets talan har stöd i unionsrätten.

28. I domen National Grid Indus flyttade (C-371/10, EU:C:2011:785), ett nederländskt bolag sin verkliga ledning till Förenade kungariket. Enligt gällande dubbelbeskattningsavtal ansågs bolaget efter flytten ha sin skatterättsliga hemvist i Förenade kungariket, även om det fortfarande var ett nederländskt bolag som i princip var skattskyldigt i Nederländerna. Eftersom bolaget saknade ett fast driftställe i Nederländerna erhöll Förenade kungariket, i enlighet med villkoren i avtalet, exklusiv rätt att beskatta bolagets inkomst och kapitalvinster efter flytten. Enligt nederländsk rätt skulle de orealiserade värdeökningarna beskattas vid tidpunkten för flytten av företagets säte.

29. Domstolen besvarade Gerechtshof Amsterdams tolkningsfrågor, i de delar som är relevanta för förevarande mål, genom att konstatera att artikel 49 FEUF inte utgjorde hinder för en lagstiftning i en medlemsstat enligt vilken skatten på orealiserade värdeökningar på ett bolags tillgångar fastställs slutligt – utan hänsyn till värdeminskningar eller värdeökningar som kan uppkomma senare – vid den tidpunkt då bolaget inte längre uppbär skattepliktig inkomst i medlemsstaten till följd av att det flyttat sin verkliga ledning till en annan medlemsstat. Artikel 49 FEUF utgjorde emellertid hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken skatten på orealiserade värdeökningar på tillgångar i ett bolag som flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat ska tas ut vid själva tidpunkten för flytten.

13 — Se *Utflyttningsbeskattning och behovet av samordning av medlemsstaternas skattepolitik*. Meddelande från kommissionen till rådet, Europaparlamentet och Europeiska ekonomiska och sociala kommittén av den 19 december 2006, KOM(2006) 825 slutlig, s. 4–8. Se vidare generaladvokaten Kokotts förslag till avgörande i National Grid Indus (EU:C:2011:563), punkterna 47–49.

14 — Se ibidem och rådets resolution av den 2 december 2008 om samordning av utflyttningsbeskattning (EUT C 322, s. 1).

30. Förutom att göra en åtskillnad mellan fastställandet av den skatt som ska betalas på värdeökningen och uttaget av skatten fann domstolen att den nederländska *lagstiftningen var ägnad* att säkerställa upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna eftersom *en orealiserad värdeökning på en ekonomisk tillgång således beskattades i den medlemsstat där den uppkommit*[15] (min kursivering). Jag konstaterar att den omständigheten att bolaget fortfarande var skattskyldigt i Nederländerna, trots att det inte längre hade några beskattningsbara vinster i den medlemsstaten, inte hade någon avgörande betydelse.

31. I domen i mål C-38/10, kommissionen mot Portugal (EU:C:2012:521), fann domstolen att kommissionen i sin första anmärkning gjorde gällande att de relevanta bestämmelserna i den portugisiska lagstiftningen medförde ett hinder för etableringsfriheten, eftersom en flyttning av ett portugisiskt bolags stadgeenliga säte och dess verkliga ledning till en annan medlemsstat, liksom en partiell eller total flyttning till en annan medlemsstat av tillgångarna i ett i Portugal beläget fast driftställe tillhörande ett bolag som saknar hemvist i Portugal, förfördelade ett sådant bolag i ekonomiskt hänseende i förhållande till ett motsvarande bolag som behåller sin verksamhet i Portugal.[16] Med tanke på att liknande rent inhemska transaktioner inte ledde till omedelbar beskattning av de orealiserade värdeökningarna fann domstolen att den portugisiska lagstiftningen åsidosatte artikel 49 FEUF.

32. I domen i mål C-261/11, kommissionen mot Danmark,[17] gjorde kommissionen gällande att en dansk lag åsidosatte artikel 49 TFEU och artikel 31 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet genom att föreskriva omedelbar beskattning av värdeökningar i aktiebolag vid överföring av ett sådant bolags tillgångar till ett annat av bolagets driftställen i andra medlemsstater när liknande överföringar inom Danmark (exklusive Grönland och Färöarna) inte beskattades. Den omtvistade danska lagstiftningen betraktade dessa gränsöverskridande överföringar som en försäljning av tillgångarna i fråga, medan liknande transaktioner mellan bolagets driftställen i Danmark inte betraktades som försäljning av tillgångar.[18] Domstolen fann att ovannämnda bestämmelser i unionsrätten hade åsidosatts, eftersom den danska lagstiftningen, som föreskrev omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar om tillgångar i aktiebolag flyttades utanför det danska fastlandet,[19] var oproportionerliga.[20]

33. Av särskild betydelse för förevarande mål var domstolens konstaterande att medlemsstaterna, för att ta ut skatt på värdeökningar som genererats inom deras territorium, har rätt att föreskriva ett annat utlösande kriterium än det faktiska tillgodogörandet av dessa värdeökningar, för att säkerställa att tillgångarna beskattas när det berörda bolaget inte har för avsikt att avyttra dem, förutsatt att skatten inte drivs in vid tidpunkten för överföringen.[21] Domstolens konstaterande avsåg den danska regeringens argument att icke-finansiella tillgångar såsom tillgångar som utsätts för slitage eller immateriella rättigheter inte är avsedda att realiseras och dessutom tenderar att minska i värde. Deras bokförda värde kommer därför att vara noll, eller i alla händelser lägre än det skattepliktiga beloppet.[22]

34. Domen DMC (C-164/12, EU:C:2014:20) rörde beskattning av orealiserade värdeökningar i ett tyskt kommanditbolag som upplöstes på grund av att kommanditdelägarna, två österrikiska aktiebolag, hade överlåtit sina andelar i kommanditbolaget till komplementären mot ersättning i form av andelar i komplementären, som var ett tyskt aktiebolag. Kommanditbolaget upplöstes eftersom samtliga andelar i detta hade överlåtits till den tyska komplementären.

15 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 48).
16 — Dom kommissionen/Portugal (EU:C:2012:521, punkt 27).
17 — Dom kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480) (domen är endast tillgänglig på danska och franska).
18 — Dom kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480, punkt 24).
19 — Dom kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480, punkt 29).
20 — Dom kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480, punkt 32).
21 — Dom kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480, punkt 37).
22 — Dom kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480, punkterna 12–14).

35. Ovanstående ledde till att kommanditdelägarna beskattades grundat på kommanditbolagets orealiserade värdeökningar eftersom kommanditdelägarna, i egenskap av personer som till följd av delägarskap är skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer, inte längre hade något fast driftställe i Tyskland efter upplösningen av kommanditbolaget. Förbundsrepubliken Tyskland hade därmed inte längre någon rätt att beskatta eventuell vinst vid kommanditdelägarnas avyttring av bolagsandelar i den tyska komplementären som de erhållit i utbyte mot tillskottet av andelar som dessa bolag innehade i kommanditbolaget. Beräkningen av värdet på de andelar som kommanditdelägarna hade tillskjutit till det tyska kommanditbolaget utgick från deras uppskattade värde och inte från deras bokförda värde, vilket medförde en beskattning av orealiserade värdeökningar på andelarna i kommanditbolaget.

36. I målet DMC (C-164/12, EU:C:2014:20) begärde Finanzgericht Hamburg ett förhandsavgörande av domstolen avseende två frågor. Den första frågan rörde huruvida det är förenligt med etableringsfriheten att i en nationell lagstiftning föreskriva att ”tillskott av medföretagareandelar i ett kapitalbolag ska leda till att de tillskjutna rörelsetillgångarna obligatoriskt ska åsättas ett delvärde (vilket innebär att latenta vinster tas fram och att tillskottsgivaren redovisar en kapitalvinst från avyttring), i den mån Förbundsrepubliken Tyskland saknar rätt vid tidpunkten för tillskottet att beskatta kapitalvinsten från avyttringen av de nya bolagsandelar som tillskottsgivaren erhåller för tillskottet?”

37. För det fall den första frågan besvarades nekande, frågade den nationella domstolen för det andra huruvida en nationell lagstiftning var förenlig med etableringsfriheten om tillskottsgivaren hade rätt att begära anstånd med betalningen av den skatt som påförs när de latenta vinsterna tas fram och rätt till befrielse från ränta under anståndstiden på det sättet att den skatt som belöper på kapitalvinsten från avyttringen kunde erläggas i årliga delbetalningar om minst en femtedel per år, så länge säkerhet ställdes för erläggandet av delbeloppen.

38. Domstolen konstaterade att omständigheterna i målet hänförde sig till fri rörlighet av kapital och inte till etableringsfrihet. Domstolen konstaterade vidare att den nationella lagstiftningen kunde vara förenlig med artikel 63 FEUF om motivet var att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Villkoret var att medlemsstaten inte de facto hindrades från att utöva sin beskattningsrätt beträffande de orealiserade värdeökningarna när dessa faktiskt realiserades. [23]

39. Vad gäller den andra tolkningsfrågan, fann domstolen att en omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar som genererats i den berörda medlemsstaten inte var oproportionerlig, förutsatt att den beskattningsbara personen kunde ansöka om anstånd med betalningen, och om så var fallet skyldigheten att ställa säkerhet tillämpades utifrån den konkreta risken att skatten inte skulle komma att kunna uppbäras. [24] Domstolen fann särskilt att *uppdelningen på fem år av betalningen av den skatt som ska erläggas innan de orealiserade värdeökningarna verkligen realiserats utgjorde ett ändamålsenligt och proportionerligt sätt* att uppnå ändamålet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, med hänsyn till att risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras ökar ju mer tid som förflyter [25] (min kursivering).

23 — Detta villkor grundades på möjligheten att beakta värdeökningar vid beräkningen av den bolagsskatt som det övertagande bolaget, det vill säga det aktiebolag som hade varit komplementär i det upplösta kommanditbolaget, skulle erlägga i Tyskland. Dom DMC (EU:C:2014:20, punkt 57).

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

25 — Dom DMC (EU:C:141:20), punkt 62.

40. Enligt min mening har domstolen som allmän princip accepterat att det i avsaknad av specifika unionsrättsliga bestämmelser följer av medlemsstaternas rätt till direkt beskattning att dessa får beskatta orealiserade värdeökningar som genererats inom deras territorium, även om detta i det enskilda fallet medför en begränsning av etableringsfriheten eller den fria rörligheten. [26] Detta grundas på ett mer allmänt erkännande, inom ramen för en beskattningsbar persons utflyttning, av medlemsstaternas rätt att utöva sin rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom deras territorium i enlighet med den skatterättsliga territorialitetsprincipen. [27]

41. Mot bakgrund av domstolens praxis i domarna kommissionen mot Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521) och kommissionen mot Danmark (C-261/11, EU:C:2013:480) är dock effekterna av den skatterättsliga territorialprincipen inte begränsade till situationer där en beskattningsbar person lämnar en medlemsstats territorium, utan denna princip är även tillämplig vid en delvis eller total överföring av tillgångar till en annan medlemsstat. Vad gäller den skatterättsliga territorialprincipen är det i själva verket irrelevant om den beskattningsbara personen har lämnat det territoriella jurisdiktionsområdet eller inte, om medlemsstaten förlorar sin territoriella behörighet vad gäller en viss skattebas såsom vinster hänförliga till särskilt angivna rörelsetillgångar. I ett sådant fall blir en medlemsstat tvungen att fastställa den upplupna skatteskulden innan skattebasen överförs till att omfattas av en annan medlemsstats beskattningsrätt, under förutsättning att den första medlemsstaten vad gäller den skattebasen med stöd av internationell rätt och/eller nationell lagstiftning har överlåtit sin beskattningsrätt efter överföringen till den andra medlemsstaten.

42. Domstolen har uttryckligen förklarat att utflyttningsstaten inte har någon skyldighet att ta hänsyn till förändringar i värdet av de tillgångar som de dolda reserverna var knutna till, efter att tillgångarna har lämnat den medlemsstaten. [28] Användningen av denna rätt att beskatta orealiserade värdeökningar som genererats i medlemsstaten får dock inte ske på ett sätt som är oproportionerligt i förhållande till skatteuttaget och metoderna för detta.

B – *Huruvida det föreligger en begränsning av etableringsfriheten*

43. Den hänskjutande domstolen har förklarat att det föreligger en begränsning av etableringsfriheten, eftersom en liknande överföring inom Tyskland av tillgångar från ett fast driftställe till ett annat inte hade lett till beskattning av de dolda reserverna. [29] Denna uppfattning förefaller delas av de parter som har inkommit med yttranden, med undantag av Finanzamt och den belgiska regeringen.

44. Enligt fast rättspraxis utgör en skattebestämmelse en begränsning av etableringsfriheten om en gränsöverskridande situation behandlas mindre fördelaktigt än en inhemsk situation om situationerna i övrigt är lika. [30]

45. De tyska skattebestämmelserna behandlar otvivelaktigt överföringen av tillgångar från ett inhemskt fast driftställe till ett utländskt fast driftställe annorlunda än en liknande transaktion mellan två inhemska fasta driftställen. Den första situationen leder till beskattning av dolda reserver, den andra inte. Denna skillnad innebär att den gränsöverskridande transaktionen behandlas mindre fördelaktigt än en inhemsk transaktion, i så måtto att det uppstår en nackdel i likviditetshänseende. [31]

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

27 — Dom DMC (EU:C:2014:20, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

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

29 — Jag konstaterar att den artikel i fördraget som är tidsmässigt tillämplig (*ratione temporis*) är artikel 43 EG, inte artikel 49 FEUF, eftersom målet rör beskattning av en överföring av tillgångar som ägde rum år 2005. Eftersom det i sak inte finns någon skillnad mellan dessa båda artiklar kan domstolen enligt min mening trots det besvara tolkningsfrågan med hänvisning till den sistnämnda artikeln.

30 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkterna 37 och 38, och där angiven rättspraxis).

31 — Ibidem, punkt 37.

46. Enligt min mening rör det sig om mindre fördelaktig behandling även om det inte finns några likviditetsproblem. Genom att fastställa med vilket belopp den orealiserade värdeökningen bidrar till den beskattningsbara vinsten samtidigt som tillgången överförs förlorar den beskattningsbara personen möjligheten att utnyttja en eventuell minskning av tillgångens marknadsvärde vid beräkningen av skatteskulden. Denna möjlighet kvarstår dock om tillgången blir kvar i Tyskland.

47. I det aktuella fallet uppstår således en begränsning av etableringsfriheten, förutsatt att situationen för ett tyskt bolag som överför tillgångar till ett fast driftställe i en annan medlemsstat är objektivt jämförbar med överföringen av tillgångar till ett fast driftställe utanför Tyskland. Enligt rättspraxis förefaller så vara fallet. [32]

48. Enligt den tyska regeringen och den belgiska regeringen behandlas gränsöverskridande transaktioner dock inte mindre fördelaktigt på grund av dubbelbeskattningsavtalet mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Konungariket Nederländerna, tillämpat tillsammans med den nederländska skattelagstiftningen. Enligt nämnda avtal är vinster i fasta driftställen i Nederländerna tillhörande tyska skattskyldiga undantagna skatt i Tyskland, men föremål för beskattning i Nederländerna. Enligt nederländsk rätt kan tillgångar som överförts från Tyskland till ett fast driftsställe i Nederländerna skrivas upp, det vill säga redovisas på det sistnämnda driftsställets skattekonto till sitt marknadsvärde, vilket sedan ligger till grund för avskrivningar. Det hävdas därför att varje tysk utflyttningsskatt skulle neutraliseras av de nederländska skattebestämmelser som tillåter avskrivningar grundat på tillgångarnas uppskrivna värde, vilket minskar den beskattningsbara inkomst som tillgångarna ger upphov till i Nederländerna. På grund av de nederländska avskrivningsreglerna för patenträtter kan en skatteskyldig rent av tjäna på situationen.

49. Enligt min uppfattning förändrar detta resonemang inte den omständigheten att den tyska lagstiftningen diskriminerar gränsöverskridande överföring av tillgångar. Effekterna av dubbelbeskattningsavtalet handlar snarare om motivet till begränsningen, med hänvisning till behovet av en rättvis fördelning av beskattningsrätten mellan två stater. Jag återkommer till den frågan nedan.

50. Domstolens praxis förefaller vidare avvisa argument om att bestämmelser i skatteavtal kan neutralisera en begränsning som a priori följer av nationell skattelagstiftning. Domstolen har funnit att ”när det gäller andelsinnehav […] är det medlemsstaterna som har att avgöra om och i vilken mån den ekonomiska dubbelbeskattningen av utdelad vinst skall undvikas och för detta ändamål ensidigt eller med hjälp av dubbelbeskattningsavtal som ingås med andra medlemsstater införa mekanismer till förhindrande eller lindring av denna ekonomiska dubbelbeskattning. Denna omständighet innebär dock inte i sig att de därmed också får tillämpa bestämmelser som strider mot de fria rörligheter som garanteras i fördraget”. [33]

51. Jag anser därför att de lagar som åberopas i det nationella målet ger upphov till en begränsning av etableringsfriheten.

32 — Dom kommissionen/Danmark (C-261/11, EU:C:2013:480, punkt 31), kommissionen/Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521, punkt 29) och kommissionen/Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439, punkt 31).

33 — Dom Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, punkt 24). Se även dom Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, punkterna 49–51).

C – *Motivering av begränsningen av etableringsfriheten*

1. Bevarandet av en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstater

52. Den nationella domstolen och de medlemsstater som har deltagit i förfarandet är av uppfattningen att den omtvistade tyska lagstiftningen kan motiveras med hänsyn till bevarandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, vilket domstolen har förklarat vara ett legitimt mål av allmänintresse som kan motivera en begränsning av etableringsfriheten. Förbundsrepubliken Tyskland har dessutom åberopat sitt skattesystems inre sammanhang.

53. Kommissionen har däremot gjort gällande att det första av dessa skäl inte kan åberopas, eftersom Förbundsrepubliken Tyskland, med hänsyn till Bundesfinanzhofs praxis,[34] inte förlorar sin rätt att beskatta värdeökningar som uppstått innan överföringen av tillgångarna.

54. Jag anser att domstolen inte bör ta ställning till kommissionens argument, eftersom det bygger på kommissionens tolkning av förändringar i Bundesfinanzhofs praxis beträffande huruvida överföringen av tillgångar till utländska fasta driftställen är att likställa med avyttring av tillgångar och därmed medför att den staten förlorar sin beskattningsrätt. I själva verket förefaller kommanditbolagets skatteskuld enbart ha uppstått till följd av överföringen av tillgångar till ett utländskt fast driftställe. Det är denna konsekvens, som följer av tillämpningen av nationell rätt, som medlemsstaten ska motivera i förhållande till etableringsfriheten.

55. För att de tyska bestämmelserna ska anses motiverade enligt unionsrätten måste de för det första vara lämpliga och nödvändiga för att bevara ovannämnda fördelning av beskattningsrätten och för det andra inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta ändamål.[35] Enligt min mening är det inte nödvändigt att i detalj analysera de omtvistade tyska bestämmelser som reglerar denna ordning, eftersom domstolens relevanta slutsatser i de prejudicerande domar som jag har redogjort för ovan kan tillämpas på dem.

56. Jag noterar att domstolens slutsatser om utflyttningsskatter bygger på en åtskillnad mellan, å ena sidan, fastställandet av skatteskuldsbeloppet vid tidpunkten för utflyttningen och, å andra sidan, uttaget av den skatt som fastställts. Domstolen har accepterat att den första av dessa transaktioner kan motiveras av syftet att bevara en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten[36] och för att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang.[37]

57. Ingen har bestritt att Förbundsrepubliken Tyskland har rätt att beskatta den orealiserade värdeökning som genererats inom dess territorium före överföringen. Det är också uppenbart att Förbundsrepubliken Tyskland på grund av tillämpningen av skatteavtalet har avsagt sig sin beskattningsrätt avseende vinster och tillgångar i ett fast driftställe i Nederländerna tillhörande en tysk skattskyldig och undantagit alla inkomster hänförliga till det fasta driftstället från skatt.

58. Konungariket Nederländerna och Förbundsrepubliken Tyskland förefaller således ha samordnat sin rätt att beskatta vinster som genererats av de aktuella tillgångarna genom att göra tidpunkten för överföringen avgörande för beskattningsrätten. För att Förbundsrepubliken Tyskland ska kunna utöva sin beskattningsrätt är det uppenbart att det redan vid tidpunkten för överföringen av tillgångarna

34 — Se dom av den 17 juli 2008 (ovan fotnot 6).

35 — Se, exempelvis, dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 42, och där angiven rättspraxis).

36 — Dom DMC (EU:C:2014:20, punkterna 51 och 52).

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

måste kunna fastställas med vilket belopp de orealiserade värdeökningarna bidrog till kommanditbolagets beskattningsbara inkomst. I annat fall skulle det råda förvirring kring dessa värdeökningar och eventuella värdeökningar (eller värdeminskningar) som uppkommit efter överföringen, vilka omfattas av Konungariket Nederländernas beskattningsrätt.

2. Förbundsrepubliken Tysklands utövande av sin beskattningsrätt (fastställande av storleken på de orealiserade värdeökningarna)

59. Den verkliga frågan för Förbundsrepubliken Tyskland är följaktligen hur den staten rent faktiskt kan utöva sin beskattningsrätt. Innebär den omständigheten att kommanditbolaget har kvar sin hemvist i Tyskland att man inte behöver fastställa storleken på de orealiserade värdeökningar som uppstått i Tyskland före överföringen av de aktuella tillgångarna för att kunna upprätthålla en väl avvägd fördelning av beskattningsrätten mellan två medlemsstater? Detta förefaller vara kommissionens uppfattning. Kommissionen stödjer sig på de avsnitt i domstolens dom DMC i vilka det angavs att syftet med säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna endast kan motivera bestämmelser i medlemsstaterna som annars hade varit olagliga om den medlemsstat i vilken inkomsten genererats de facto hindras från att utöva sin beskattningsrätt beträffande denna inkomst. [38]

60. Det förefaller uppenbart att kommanditbolaget fortfarande ingår i den personkrets som omfattas av Förbundsrepubliken Tysklands beskattningsrätt (*ratione personae*), eftersom bolaget inte har flyttat ut från Tyskland. Detsamma gäller komplementären, ett tyskt aktiebolag. När det gäller den skatterättsliga ställningen för kommanditdelägarna, som är nederländska bolag, innehåller handlingarna i målet inte några ytterligare upplysningar om deras skatterättsliga ställning i Tyskland.

61. På grund av domstolens dom National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785) ser jag inte hur Förbundsrepubliken Tyskland kan klandras för att den bedömer de beskattningsbara vinsterna med hänvisning till fastställandet av det beskattningsbara belopp som motsvarar den orealiserade värdeökning som är kopplad till de tillgångar som har överförts till kommanditbolagets fasta driftställe i Nederländerna. Detta är nödvändigt av rättssäkerhetsskäl, eftersom dessa vinster i alla händelser är kopplade till tidpunkten för överföringen och följaktligen till ett specifikt räkenskapsår. [39]

62. Enligt min mening finns det inte någon relevant skillnad mellan situationer där samtliga tillgångar i ett inhemskt fast driftställe tillhörande en skattskyldig med hemvist i det landet överförs till ett utländskt fast driftsställe och en situation där endast vissa tillgångar överförs, såvitt den juridiska person som gör överföringen fortfarande är skattskyldig i utflyttningsstaten. I domen kommissionen mot Portugal gjorde domstolen inte någon skillnad mellan delvis och total flyttning av tillgångarna i ett i Portugal beläget fast driftställe tillhörande ett bolag som saknade hemvist i landet. [40] Detta bör ha ännu mindre betydelse för bolag som har hemvist i landet, eftersom skattebasen, det vill säga de orealiserade värdeökningarna som genererats före flyttningen, förblir densamma i båda situationerna. [41]

38 — Se dom DMC (EU:C:2014:20, punkterna 56 och 57).

39 — Situationen skulle vara annorlunda om Förbundsrepubliken Tyskland vid bedömningen av storleken på den beskattningsbara vinsten var skyldig att ta hänsyn till storleken på den realiserade värdeökningen (eller värdeminskningen) om och när tillgångarna realiserades i Nederländerna. En sådan skyldighet avvisades av domstolen i domen National Grid Indus, se dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkterna 56 och 57). Se även domen DMC (EU:C:2014:20, punkt 48). Jag erinrar här om att domstolen i domen National Grid Indus konstaterade att detta bolag i princip fortfarande var skattskyldigt i Nederländerna, trots att det hade flyttat sin hemvist till Förenade kungariket. Jag konstaterar dessutom att om en stat har undantagit sådan inkomst från skatt som är hänförlig till fasta driftsställen som tillhör bolag med hemvist i landet, skulle en skyldighet att ta hänsyn till en sådan minskning av de överförda tillgångarnas värde utan att kunna ta hänsyn till en eventuell ökning av tillgångarnas värde efter utflyttningen utgöra en asymmetri som skulle påverka skattesystemets inre sammanhang i den staten.

40 — Dom kommissionen/Portugal (EU:C:2012:521, punkterna 27 och 28). Se även dom kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480), punkt 28.

41 — Se dom kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480, punkterna 31 och 36).

63. Enligt domstolens praxis förefaller det dessutom vara acceptabelt att fastställa utflyttningsskatt inom ramen för en överföring av tillgångar även om den beskattningsbara personen inte flyttar ut ur landet, förutsatt att skatten inte omgående tas ut. [42]

64. Min slutsats är därför att det för att bevara Tysklands rätt att beskatta orealiserade värdeökningar som genererats före överföringen av tillgångarna, som utgör den beskattningsbara händelsen för fastställandet av skatteskulden, både är nödvändigt och lämpligt att storleken på den beskattningsbara vinsten fastställs vid denna tidpunkt. Att kommanditbolaget fortsätter att vara skattskyldigt i Tyskland påverkar inte denna slutsats. Det är enbart frågan om uttaget av skatten som påverkas.

65. Innan jag övergår till att närmare diskutera frågan om skatteuttaget måste jag avslutningsvis påpeka att kommissionen felaktigt har byggt sin argumentation på den praktiska omöjligheten av beskattning av orealiserade tillgångar som domstolen ställde sig frågande till i domen DMC. I domen DMC ställde domstolen sig frågan huruvida det var omöjligt för Tyskland att ta hänsyn till de orealiserade värdeökningarna i det upplösta kommanditbolaget vid fastställandet av bolagsskatten för det aktiebolag som hade varit kommanditbolagets komplementär när kommanditbolaget övertogs av den enda kvarvarande kommanditdelägaren, det vill säga aktiebolaget, till följd av upplösningen av kommanditbolaget. [43]

66. I förevarande mål är det för det första omöjligt att ta hänsyn till de relevanta orealiserade värdeökningarna vid beskattningen av någon annan person än kommanditbolaget och, på grund av transparent beskattning, i slutändan dess delägare. För det andra säkerställs en korrekt gränsdragning mellan den tyska och den nederländska beskattningsrätten endast om storleken på den orealiserade värdeökningen fastställs vid tidpunkten för överföringen av tillgångarna. Om värdeökningarna fastställs vid en senare tidpunkt påverkar detta inte beloppet, eftersom alla värdeökningar eller värdeminskningar efter överföringen av tillgångar omfattas av Konungariket Nederländernas beskattningsrätt. Följaktligen är det faktiskt inte möjligt att beskatta de orealiserade värdeökningarna i Tyskland om storleken på dessa inte fastställs vid tidpunkten för överföringen.

3. Uttag av skatten

67. Sedan domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Danmark respektive DMC förefaller det uppenbart att domstolen inte betraktar den faktiska avyttringen (i den mottagande staten) av en tillgång som överförts till ett fast driftställe i den medlemsstaten som den enda godtagbara beskattningsgrundande händelsen i den meningen att det är den händelse som utlöser skyldigheten att betala skatten, till skillnad från den beskattningsbara händelse som fastställer själva skattskyldigheten. [44] Dessutom har domstolen redan konstaterat att ett omedelbart uttag av skatten är oproportionerligt, men att ge den skattskyldige ett val mellan omedelbar betalning och delbetalning av skatten är

42 — Se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Portugal (EU:C:2012:521, punkt 34 jämförd med punkt 31). Domstolen fann att omgående uttag av skatt på orealiserade värdeökningar på tillgångar i ett i Portugal beläget fast driftställe som flyttats till en annan medlemsstat varken kunde anses vara motiverade eller proportionerliga. Se även dom kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480, punkterna 36 och 37) och dom National Grid Indus (EU:C:2011:785), där bolaget förblev ett nederländskt bolag trots att platsen för dess verkliga ledning hade flyttats till en annan medlemsstat.

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

44 — Dom kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480, punkt 37) och dom DMC (EU:C:2014:20, punkt 53).

proportionerligt.[45] När utflyttningsmedlemsstatens rätt att beskatta de orealiserade värdeökningar som genererats inom dess territorium väl har erkänts, skulle en begränsning av uttaget av den skatten till enbart de situationer i vilka tillgångarna verkligen har realiserats göra utövandet av utflyttningsstaternas beskattningsrätt helt beroende av den beskattningsbara personen.[46]

68. Jag anser att domstolens praxis är tydlig på denna punkt. Domstolen accepterar andra händelser än den faktiska avyttringen som utlösare av skyldigheten att betala utflyttningsskatten. Enligt domstolens praxis är medlemsstaterna inte skyldiga att tillåta att betalningen av utflyttningsskatten skjuts upp till dess att tillgångarna faktiskt har realiserats.[47]

69. Det är extra viktigt att den faktiska avyttringen inte anges som den enda tillåtna beskattningsgrundande händelsen, eller ens som ett obligatoriskt alternativ, när de överförda rörelsetillgångarna utgörs av immateriella rättigheter. För det första kan sådana rättigheter överlåtas, men innehavaren kan enkelt nyttja dem utan att avyttra sitt innehav av dem. Att tillåta den faktiska avyttringen som den punkt som utlöser uttaget av utflyttningsskatten skulle därför i många fall i praktiken göra det valfritt att betala denna skatt. Innehavarens skatteförmåga underlättas för det andra av att immateriella rättigheter vanligtvis ger fasta inkomster i form av royalties eller rörelseintäkter från nyttjandet av rättigheten, som när det gäller upphovsrätt för patent eller bruksmönster är tidsbegränsad men när det gäller varumärken kan vara tidsmässigt obegränsad. En uttagsperiod där skatten ska betalas i omgångar speglar därför bättre dessa rättigheters bidrag till skatteförmågan.[48]

4. Huruvida det är proportionerligt att dela upp betalningen och uttaget av skatten på tio år

70. När det gäller huruvida det är proportionerligt att dela upp betalningen och uttaget av skatten på tio år måste det till sist finnas någon form av system för att betala skatten, eftersom domstolen har förklarat att lagstiftning i medlemsstaterna som föreskriver omedelbart uttag av en utflyttningsskatt vid tidpunkten för en överföring är oproportionerlig,[49] såvida det inte finns möjlighet att skjuta upp betalningen.[50]

71. Denna period skulle kunna fastställas separat för varje enskild överförd tillgång, med hänsyn till deras förväntade ekonomiska livslängd till följd av slitage eller utgången av immateriella rättigheter. Detta förefaller vara den uppfattning som kommissionen företräder. En sådan lösning skulle emellertid kunna medföra stora praktiska problem för den beskattningsbara personen och hemvistmedlemsstaten på grund av skillnader i varaktigheten av det återstående skydd för enskilda rättigheter som ingår i de överförda tillgångarna och möjligheten att flytta dem ytterligare inom bolagsstrukturen till andra skatterättsliga jurisdiktioner inom Europeiska unionen eller i tredjeländer. Det är på grund av denna typ av problem som domstolen har avvisat ståndpunkten att den faktiska avyttringen ska anses vara den enda godtagbara beskattningsgrundande händelsen för uttaget av utflyttningsskatten.[51]

45 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785). I vissa situationer kan omgående betalning göra att den beskattningsbara personen och skattemyndigheterna besparas oproportionerliga administrativa bördor till följd av behovet av att följa utvecklingen av värdet på varje överförd tillgång.

46 — Detta argument framfördes av Konungariket Danmark i kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480, punkt 13). Jag erinrar om att domstolen accepterade (se punkt 37) att medlemsstaten får välja en annan beskattningsgrundande händelse för sitt uttag av skatt än den faktiska avyttringen av tillgångarna.

47 — Dom kommissionen/Danmark (EU:C:2013:480, punkterna 36–38) och dom DMC (EU:C:2014:20, punkt 53).

48 — Detta gäller oavsett avskrivningsregler, som vad gäller patenträttigheter förefaller vara tämligen generösa i Nederländerna enligt den belgiska regeringens skriftliga yttranden.

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

50 — Dom National Grid Indus (EU:C:2011:785, punkt 73) och dom DMC (EU:C:2014:20, punkt 61).

51 — Dom DMC (EU:C:2014:20, punkterna 70 och 71).

72. Av detta följer att det går att fastställa en schemalagd betalnings- och uttagsperiod utan att proportionalitetsprincipen åsidosätts. Eftersom domstolen motiverade sitt avvisande av omedelbart uttag av utflyttningsskatter med att det uppstod en likviditetsmässig nackdel för den skattskyldige, är det uppenbart att perioden måste vara tillräckligt lång för att mildra detta problem. Å andra sidan måste perioden anpassas till den ekonomiska och rättsliga verklighet som råder inom näringslivet och på bolagsskatteområdet, exempelvis bestämmelser om kvarstad på bankmedel och tillhörande handlingar.

73. I domen DMC (C-164/12, EU:C:2014:20) fann domstolen att en betalning av utflyttningsskatten uppdelad på fem år var proportionerlig under de omständigheter som var i fråga i det målet. Med tanke på att betalningen av den utflyttningsskatt som är i fråga i förevarande mål kan delas upp på tio år finner jag ingen anledning att betrakta denna period som oproportionerlig.

V – **Förslag till avgörande**

74. Mot bakgrund av vad som ovan anförts föreslår jag att domstolen ska besvara den av Finanzgericht Düsseldorf ställda frågan enligt följande:

”Den i artikel 49 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt föreskrivna etableringsfriheten utgör inte hinder för en nationell bestämmelse som, efter överföring av en rörelsetillgång från ett inhemskt till ett utländskt fast driftställe, tillhörande samma företag, medför att dolda reserver upplöses och bidrar till beskattningsbara vinster, när det i en annan nationell bestämmelse föreskrivs att denna inkomst får fördelas i lika delar på tio räkenskapsår.”