

## Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

16. april 2015 (\*)

»Traktatbrud – skattelovgivning – henstand med beskatningen af fortjeneste på afhændelsen mod vederlag af visse investeringsgoder – opkrævning af skatten – etableringsfrihed – artikel 49 TEUF – EØS-aftalens artikel 31 – forskelsbehandling mellem faste driftssteder beliggende på en medlemsstats område og faste driftssteder beliggende på et område i en anden EU-medlemsstat eller i en anden medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde – proportionalitet«

I sag C-591/13,

angående et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF, anlagt den 20. november 2013,

**Europa-Kommissionen** ved W. Mölls og W. Roels, som befuldmægtigede, og med valgt adresse i Luxembourg,

sagsøger,

mod

**Forbundsrepublikken Tyskland** ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede,

sagsøgt,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

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

generaladvokat: Y. Bot

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 26. november 2014,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

### Dom

1 Europa-Kommissionen har i stævningen nedlagt påstand om, at det fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i medfør af artikel 49 TEUF og artikel 31 i aftalen af 2. maj 1992 om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde (EFT 1994 L 1, s. 3, herefter »EØS-aftalen«), idet den har vedtaget og opretholdt bestemmelser, hvorefter der for så vidt angår beskatningen af de kapitalgevinster, der er opnået i forbindelse med afhændelsen mod vederlag af visse investeringsgoder (herefter »de erstattede goder«), gives henstand i form af en »overførsel« af disse kapitalgevinster til nyerhvervede eller nyfremstillede

investeringsgoder (herefter »erstatningsgoderne«) frem til salget af sidstnævnte goder, dog under betingelse af, at disse er omfattet af aktivmassen i en skattepligtig persons indenlandske faste driftssted, hvorimod en sådan henstand ikke er mulig, når disse goder er omfattet af aktivmassen i den skattepligtige persons faste driftssted, der befinder sig i en anden EU-medlemsstat eller i en anden stat, som er part i EØS-aftalen.

## Retsforskrifter

2 § 6b, stk. 1-4, i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat, herefter »EStG«) fastsætter:

»(1) Skattepligtige personer, der afhænder

grunde og jorder,

vækster på grunde og jorder med de dertil hørende grunde og jorder, når væksterne er del af landbrugs- eller skovbrugsbedrifter,

bygninger eller fartøjer på indre vandveje

kan i det regnskabsår, hvor afhændelsen finder sted, fratække erhvervelses- og fremstillingsomkostningerne for de i andet punktum omhandlede økonomiske goder, der er blevet erhvervet eller fremstillet i regnskabsåret for afhændelsen eller i det foregående regnskabsår, for et beløb på op til den ved afhændelsen opnåede fortjeneste. Fradraget er tilladt for erhvervelses- og fremstillingsomkostninger vedrørende

1. grunde og jorder,

hvis fortjenesten er opnået ved afhændelsen af grunde og jorder,

2. vækster på grunde og jorder med de dertil hørende grunde og jorder, når væksterne er del af landbrugs- eller skovbrugsbedrifter,

hvis fortjenesten er opnået ved afhændelsen af grunde og jorder eller ved afhændelsen af vækster på grunde og jorder med de dertil hørende grunde og jorder,

3. bygninger,

hvis fortjenesten er opnået ved afhændelsen af grunde og jorder, af vækster på grunde og jorder med de dertil hørende grunde og jorder eller af bygninger, eller

4. fartøjer på indre vandveje,

hvis fortjenesten er opnået ved afhændelsen af fartøjer på indre vandveje.

Erhvervelse eller opførelse af bygninger omfatter også udbygning, udvidelse eller ombygning heraf. Fradrag er i det tilfælde kun tilladt for de omkostninger, der er afholdt i forbindelse med udbygningen, udvidelsen eller ombygningen af bygningerne.

(2) Ved fortjeneste som omhandlet i stk. 1, første punktum, forstås differencen mellem afhændelsesprisen fratrukket afhændelsesomkostningerne og den bogførte værdi, som det afhændede økonomiske gode skulle have været ansat til på afhændelsestidspunktet. Den bogførte værdi er den værdi, som et økonomisk gode skal ansættes til i henhold til § 6.

(3) Såfremt de skattepligtige personer ikke har foretaget det i stk. 1 omhandlede fradrag, kan de i regnskabsåret for afhændelsen oprette en reserve, hvorved den skatteretlige fortjeneste

reduceres. Under hensyntagen til de i stk. 1, andet til fjerde punktum, fastsatte begrænsninger kan de skattepligtige personer fra denne reserve fratække erhvervs- og fremstillingsomkostningerne for de i stk. 1, andet punktum, omhandlede økonomiske goder, der er blevet erhvervet eller fremstillet i løbet af de efterfølgende fire regnskabsår, for et beløb på op til denne reserve i regnskabsåret for disse goders erhvervelse eller fremstilling. Fristen på fire år forlænges til seks år for så vidt angår nyopførte bygninger, når opførelsen heraf er påbegyndt inden afslutningen af det fjerde regnskabsår efter oprettelsen af reserven. Reserven skal afskrives for op til det fratrukne beløb. Såfremt der stadig foreligger en reserve ved afslutningen af det fjerde regnskabsår efter oprettelsen heraf, skal den afskrives på dette tidspunkt, medmindre der kan tages hensyn til et fradrag for opførelsesomkostningerne ved bygninger, hvis opførelse er påbegyndt på dette tidspunkt; såfremt reserven stadig foreligger ved afslutningen af det sjette regnskabsår efter oprettelsen heraf, skal den afskrives på dette tidspunkt.

(4) Anvendelse af stk. 1 og 3 er underlagt følgende betingelser:

1. Den skattepligtige person skal fastsætte fortjenesten i henhold til § 4, stk. 1, eller § 5.
2. De afhændede økonomiske goder skal på tidspunktet for afhændelsen have været del af et indenlandsk fast driftssteds aktivmasse i mindst seks år uden afbrydelser.
3. De erhvervede eller fremstillede økonomiske goder skal være del af et indenlandsk fast driftssteds anlægsaktiver.
4. Den ved afhændelsen opnåede fortjeneste må ikke udelades ved fastsættelsen af den indenlandske skattepligtige fortjeneste.
5. Såvel det i henhold til stk. 1 foretagne fradrag som oprettelsen og afskrivelsen af reserven i henhold til stk. 3 skal fremgå af bogføringen.

Når fortjenesten er opnået ved afhændelse af erhvervsvirksomheders økonomiske goder, er fradrag i henhold til stk. 1 og 3 ikke tilladt for de økonomiske goder, der er del af landbrugs- eller skovbrugsbedrifter, eller som anvendes i forbindelse med selvstændig virksomhed.«

### **Den administrative procedure**

3 Den 15. maj 2009 sendte Kommissionen en åbningsskrivelse til Forbundsrepublikken Tyskland. Ved denne skrivelse gjorde Kommissionen denne medlemsstat opmærksom på risikoen for, at § 6b i EStG var uforenelig med de frie kapitalbevægelser.

4 Ved skrivelse af 13. juli 2009 gav Forbundsrepublikken Tyskland udtryk for, at den var uenig med Kommissionens standpunkt, idet den gjorde gældende, at den anfægtede lovgivning ikke var omfattet af de frie kapitalbevægelser, men alene af etableringsfriheden, som lovgivningen er forenelig med.

5 Den 7. maj 2010 tilsendte Kommissionen Forbundsrepublikken Tyskland en supplerende åbningsskrivelse, hvori den erkendte, at denne lovgivning var omfattet af etableringsfriheden, men hvori den efter at have vurderet medlemsstatens argumenter gjorde gældende, at den nævnte lovgivning tilsidesætter artikel 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 31.

6 Ved skrivelse af 7. juli 2010 bestred Forbundsrepublikken Tyskland Kommissionens standpunkt, idet den fastholdt, at den omhandlede lovgivning er forenelig med etableringsfriheden.

7 Den 30. september 2011 tilstillede Kommissionen Forbundsrepublikken Tyskland en begrundet udtalelse, hvori den bekræftede sit standpunkt fra den supplerende åbningsskrivelse og

opfordrede Forbundsrepublikken Tyskland til at efterkomme den begrundede udtalelse inden for en frist på to måneder efter dens meddelelse.

8 Da Forbundsrepublikken Tyskland i sit svar af 28. november 2011 gentog, at Kommissionens standpunkt var fejlbehæftet, besluttede sidstnævnte at anlægge det foreliggende søgsmål.

### **Om søgsmålet**

#### *Om formaliteten*

9 Forbundsrepublikken Tyskland har bestridt, at det foreliggende søgsmål kan antages til realitetsbehandling, af to grunde, der i det væsentlige vedrører dels forsinkelsen i forbindelse med sagsanlægget, dels ændringen af genstanden for søgsmålet.

#### Om forsinkelsen i forbindelse med sagsanlægget

##### – Parternes argumenter

10 Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at Kommissionen ikke længere havde ret til at anlægge sag, idet institutionen var for længe om at anlægge sit søgsmål efter den skriftlige procedure. Kommissionen har således gjort sig skyldig i retsmisbrug, for så vidt som der ikke forelå nogen objektiv grund, der kunne begrunde den konstaterede forsinkelse. I løbet af denne ventetid gjorde Kommissionen sig ingen bestræbelser på at finde en mindelig løsning på den tvist, som den har med denne medlemsstat.

11 Der skal desuden tages hensyn til de generelle principper om retssikkerhed og loyalt samarbejde. Ligesom medlemsstaterne er forpligtet til at samarbejde med Kommissionen med henblik på at bringe et af Domstolen fastslået brud på EUF-traktaten til ophør, skal Kommissionen i perioden forud for anlæggelsen af et traktatbrudssøgsmål samarbejde med den pågældende medlemsstat, søge alternativer til søgsmålet og underrette denne om udviklingen på sine handlinger. Princippet om loyalt samarbejde er ikke kun rettet mod medlemsstaterne, men også mod Kommissionen.

12 Kommissionen har gjort gældende, at de i artikel 258 TEUF fastsatte regler finder anvendelse, uden at den er forpligtet til at overholde en bestemt frist. Desuden er denne institution af den opfattelse, at de overvejelser, der afgør valget af det øjeblik, hvor traktatbrudssøgsmålet anlægges, ikke kan have betydning for, om søgsmålet kan antages til realitetsbehandling.

13 Den eneste situation, der kan kritiseres, er den, hvor den pågældende medlemsstat har vanskeligheder med at tilbagevise Kommissionens argumenter, fordi den administrative procedure strækker sig over for lang tid, således at retten til forsvar ikke bliver overholdt. Forbundsrepublikken Tyskland har imidlertid aldrig påberåbt sig, at en sådan situation foreligger, og der kan ikke anføres noget forhold i denne henseende.

##### – Domstolens bemærkninger

14 Det fremgår af fast retspraksis, at det tilkommer Kommissionen at vælge det tidspunkt, hvor traktatbrudssøgsmålet anlægges. De overvejelser, der er afgørende for dette valg, har ikke betydning for, om søgsmålet kan antages til realitetsbehandling. De i artikel 258 TEUF fastsatte regler skal kunne finde anvendelse, uden at Kommissionen er forpligtet til at overholde en fastlagt frist, med forbehold af de situationer, hvor den omstændighed, at den administrative procedure strækker sig over usædvanlig lang tid, kan gøre det vanskeligere for den pågældende medlemsstat at tilbagevise Kommissionens argumentation og dermed indebære en tilsidesættelse

af retten til forsvar. Det tilkommer den berørte medlemsstat at føre bevis for, at der foreligger en sådan usædvanlig varighed (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Litauen, C-350/08, EU:C:2010:642, præmis 33 og 34 og den deri nævnte retspraksis).

15 Således som Kommissionen har gjort gældende, har Forbundsrepublikken Tyskland ikke gjort gældende, at der foreligger en sådan situation. Den af denne medlemsstat påberåbte afvisningspåstand må derfor forkastes.

Om ændringen af genstanden for søgsmålet

– Parternes argumenter

16 Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at det argument, som vedrører beskattningen af kapitalgevinsterne vedrørende det erstattede gode, når erstatningsgodet er afskrivningsberettiget, og som Kommissionen har anført i sit svarskrift, hverken er blevet anført under den administrative procedure eller i stævningen. Ifølge denne medlemsstat skal denne omstændighed anses for en ændring af tvistens genstand, hvilket medfører, at sagen i det hele skal afvises.

17 Kommissionen har i retsmødet heroverfor anført, at sagen kan antages til realitetsbehandling. Det fremgår klart af stævningen, at EStG's § 6b ligeledes skal finde anvendelse på grænseoverskridende situationer. I modsætning til det, som er tilladt for så vidt angår et ikke afskrivningsberettiget gode, kan der i tilfælde af et afskrivningsberettiget gode ganske vist kun gives fuld henstand med hensyn til beskattningen af den kapitalgevinst, som er opnået ved afhændelsen af det erstattede gode, indtil afhændelsen mod vederlag af erstatningsgodet i et omfang, der svarer til mindre afskrivninger vedrørende sidstnævnte gode. Det forholder sig ikke desto mindre således, at der i begge disse situationer gives henstand med hensyn til beskattningen af den kapitalgevinst, som er opnået ved afhændelsen af det erstattede gode. Disse situationer adskiller sig kun ved omfanget af henstanden. Hvad angår de ikke afskrivningsberettigede erstatningsgoder forlænges denne henstand indtil afhændelsen af disse goder, hvorimod varigheden heraf kan være kortere, når der er tale om afskrivningsberettigede erstatningsgoder. Hvad angår den sidstnævnte type af goder kan Forbundsrepublikken Tyskland i henhold til de regler, som den tyske lovgivning fastsætter på afskrivningsområdet, kræve en gradueret betaling af skatten.

– Domstolens bemærkninger

18 I den foreliggende sag bemærkes, at hverken retmæssigheden af den begrundede udtalelse eller af den procedure, der lå forud for meddelelsen heraf, er blevet bestridt.

19 Det fremgår af fast retspraksis, at genstanden for et traktatbrudssøgsmål i henhold til artikel 258 TEUF fastlægges ved Kommissionens begrundede udtalelse, således at søgsmålet skal støttes på de samme grunde og anbringender som denne udtalelse. Dette krav kan imidlertid ikke indebære, at der under alle omstændigheder skal være fuldstændigt sammenfald mellem de klagepunkter, der fremgår af konklusionen i den begrundede udtalelse, og de i stævningen nedlagte påstande, når sagsgenstanden, som denne er fastlagt i den begrundede udtalelse, ikke er blevet udvidet eller ændret. Kommissionen kan bl.a. præcisere sine oprindelige klagepunkter i stævningen, forudsat at den ikke ændrer tvistens genstand (jf. dom Kommissionen mod Polen, C-281/11, EU:C:2013:855, præmis 87 og 88 og den deri nævnte retspraksis).

20 I den foreliggende sag har Kommissionen såvel i forbindelse med den administrative procedure som for Domstolen klart anført, at den foreholdt Forbundsrepublikken Tyskland at have tilsidesat sine forpligtelser i henhold til artikel 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 31 ved at vedtage

og opretholde den ordening, der er fastsat i EStG's § 6b.

21 Anvendelsen af denne ordening har i det væsentlige til følge, at der gives henstand med hensyn til opkrævningen af den skyldige skat, der vedrører kapitalgevinster hidrørende fra afhændelsen af de erstattede goder, som er omfattet af aktivmassen i en skattepligtig persons faste driftssted beliggende på det tyske område, under betingelse af, at disse kapitalgevinster geninvesteres i erhvervelse eller fremstilling af erstatningsgoderne. Erstatningsgoderne skal imidlertid, for at den skattepligtige person kan drage nytte af denne skattefordel, være omfattet af aktivmassen i et fast driftssted, der ligeledes er beliggende på det tyske område, mens fordelene derimod nægtes, når disse goder er omfattet af aktivmassen i et fast driftssted beliggende i en anden EU-medlemsstat eller i en anden medlemsstat i Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde. Den angivelige tilsidesættelse af etableringsfriheden ligger ifølge Kommissionen i denne forskelsbehandling.

22 Kommissionen har i sit svarskrift – som svar på Forbundsrepublikken Tysklands kritik om, at denne institution begik en fejl ved at anføre, at der i alle tilfælde gives henstand med hensyn til beskattningen af de kapitalgevinster, der hidrører fra afhændelsen af de erstattede goder, indtil afhændelsen af erstatningsgoderne – behandlet henstanden med hensyn til beskattningen af de kapitalgevinster, der for så vidt angår de afskrivningsberettigede erstatningsgoder er opnået i henhold til de af den tyske lovgivning fastsatte regler på afskrivningsområdet, og har herved alene redegjort nærmere for de argumenter, som den har anført til støtte for sine påstande vedrørende det påståede traktatbrud, hvilke argumenter allerede var blevet anført på mere generel vis i forbindelse med den administrative procedure og i stævningen.

23 I denne henseende bemærkes, at tvistens genstand ikke ændres ved den omstændighed, at det tidspunkt, hvor kapitalgevinsten hidrørende fra afhændelsen af det erstattede gode beskattes, i henhold til den nævnte lovgivning afhænger af, om erstatningsgodet kan afskrives. Uanset om erstatningsgodet kan afskrives, gives der nemlig i begge de anførte tilfælde henstand med hensyn til opkrævningen af den skyldige skat, der vedrører kapitalgevinster opnået ved afhændelsen af det erstattede gode, idet de to pågældende situationer alene adskiller sig ved omfanget af denne henstand. For så vidt angår de ikke afskrivningsberettigede erstatningsgoder kan denne henstand forlænges indtil afhændelsen af disse goder, hvorimod den nævnte henstand kan være af kortere varighed, når der er tale om afskrivningsberettigede goder. I begge tilfælde omfatter denne fordel imidlertid kun de geninvesteringer, der foretages med henblik på erhvervelse af erstatningsgoder, som er omfattet af aktivmassen i den skattepligtige persons faste driftssted beliggende på det tyske område.

24 Den blotte omstændighed, at Kommissionen såvel under den administrative procedure som i stævningen for så vidt angår det tidspunkt, hvor kapitalgevinsterne hidrørende fra afhændelsen af de erstattede goder beskattes, alene har henvist til afhændelsen af erstatningsgoderne, kan derfor ikke anses for at udgøre et nyt anbringende, der medfører, at omfanget af sagen indskrænkes til alene at gælde de ikke afskrivningsberettigede erstatningsgoder.

25 Det bemærkes derfor, at Kommissionens klagepunkt er forblevet uændret under hele forløbet af den administrative procedure og søgsmålet.

26 Henset til de ovenstående betragtninger skal det fastslås, at Kommissionens søgsmål kan antages til realitetsbehandling.

*Om realiteten*

Parternes argumenter

27 Kommissionen har gjort gældende, at EStG's § 6b er i strid med de bestemmelser i EUF-traktaten og EØS-aftalen, der vedrører etableringsfriheden.

28 I henhold til denne paragraf er den skattepligtige person ifølge Kommissionen berettiget til at overføre kapitalgevinsterne hidrørende fra afhændelsen af visse investeringsgoder, som er omfattet af aktivmassen i en skattepligtig persons faste driftssted på det tyske område, til visse erstatningsgoder, uden at kapitalgevinsterne beskattes, under betingelse af, at disse kapitalgevinster geninvesteres i erhvervelsen eller fremstillingen af disse erstatningsgoder. En sådan henstand med hensyn til beskatningen af disse kapitalgevinster er i henhold til EStG's § 6b, stk. 4, nr. 3), imidlertid kun mulig, hvis de nævnte erstatningsgoder er omfattet af aktivmassen i den skattepligtige persons faste driftssted på dette område. Hvis de samme erstatningsgoder er omfattet af aktivmassen i et fast driftssted beliggende uden for det nævnte område, bliver de kapitalgevinster, der hidrører fra afhændelsen af det erstattede gode, ifølge Kommissionen beskattet øjeblikkeligt.

29 En erhvervsdrivende tager følgelig hensyn til, at en geninvestering foretaget uden for det tyske område skattemæssigt er mindre fordelagtig end en geninvestering foretaget på dette område. Denne forskelsbehandling kan afskrække et selskab beliggende på det tyske område fra at udøve sin virksomhed gennem et fast driftssted beliggende i en anden EU-medlemsstat eller EØS-medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland.

30 En sådan forskelsbehandling kan ikke begrundes med, at der foreligger objektivt forskellige situationer. Kommissionen har gjort gældende, at selv om det faste driftssted, hvori geninvesteringen foretages, er beliggende i en anden EU-medlemsstat eller EØS-medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland, kan det af denne omstændighed alene udledes, at den pågældende erhvervsdrivende har gjort brug af etableringsfriheden.

31 Der kan ikke henvises til de begrundelser, der vedrører skattens territorialitet. I den foreliggende sag er der tale om kapitalgevinster, som er genereret på det tyske område i forbindelse med afhændelsen af det erstattede gode. Forbundsrepublikken Tyskland har uden tvivl ret til at beskatte disse kapitalgevinster. Denne ret udøves i øvrigt faktisk ved den øjeblikkelige beskatning af disse kapitalgevinster i tilfælde af en geninvestering uden for det tyske område. I denne sammenhæng er den skattemæssige behandling, som de faste driftssteder er genstand for i medfør af dobbeltbeskatningsoverenskomsterne, uden relevans.

32 Den omstændighed, at det heraf kan følge, at Forbundsrepublikken Tyskland ligeledes skal udsætte forfaldsdatoen for den skyldige skat, der vedrører sådanne kapitalgevinster, når geninvesteringerne foretages uden for det tyske område, således som den gør det for så vidt angår de inden for dette område foretagne geninvesteringer, ændrer på ingen måde ved fordelingen af beskatningskompetencen vedrørende disse kapitalgevinster.

33 Hvad angår den begrundelse, der er støttet på hensynet til at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem, kan den kun tiltrædes, hvis der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning. Beskatningen af de kapitalgevinster, der hidrører fra afhændelsen af erstatningsgodet, udgør imidlertid ikke i sig selv udligningen af henstanden med hensyn til beskatningen af kapitalgevinsterne hidrørende fra afhændelsen af det erstattede gode. Denne skattefordel, dvs. henstanden med hensyn til de sidstnævnte kapitalgevinster, udlignes af den senere beskatning af de kapitalgevinster, der følger af afhændelsen af det samme gode, og ikke ved beskatningen af de forskellige kapitalgevinster, som opnås i forbindelse med afhændelsen af erstatningsgodet.

34 Ønsket om at fremme omstruktureringer og geninvesteringer udgør heller ikke et lovligt

formål. Det er desuden uden betydning, om et sådant generelt formål af økonomisk art kan udgøre et tvingende alment hensyn i et bestemt tilfælde. Under alle omstændigheder har Forbundsrepublikken Tyskland hverken påstået eller godtgjort, at dette formål ikke kan opfyldes, uden at de pågældende grænseoverskridende geninvesteringer gøres til genstand for forskelsbehandling.

35 Den valgte juridiske konstruktion udgør heller ikke i sig selv en begrundelse. Det samme gælder formålene om udvikling af den nationale økonomi. Den omstændighed alene, at en skattefordel ikke kan inddrømmes efter samme fremgangsmåde i en grænseoverskridende situation og i en rent national situation, kan på ingen måde retfærdiggøre, at disse situationer behandles forskelligt.

36 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt den pågældende foranstaltning er forholdsmæssig, har Kommissionen anført, at dette spørgsmål ikke opstår, da der ikke foreligger nogen relevant begrundelse.

37 Under alle omstændigheder har Domstolen for så vidt angår de administrative byrder, som den skattepligtige person bærer, fastslået i dom *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), at der foreligger en ret for denne til at vælge mellem en øjeblikkelig beskatning og en udskudt betaling. En øjeblikkelig beskatning af de omhandlede kapitalgevinster er således ikke forholdsmæssig.

38 Forbundsrepublikken Tyskland har principalt anført, at søgsmålet ikke er begrundet. Den er af den opfattelse, at situationen for et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat ikke er objektivt sammenlignelig med situationen for et sådant driftssted beliggende på det tyske område. Subsidiært har denne medlemsstat gjort gældende, at selv om det fastslås, at der foreligger en restriktion, er denne under alle omstændigheder begrundet i tvingende almene hensyn, der vedrører princippet om skattens territorialitet og hensynet til at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem.

39 Forbundsrepublikken Tyskland har gjort gældende, at den ved den omhandlede lovgivning fastsatte skatteordning ikke har nogen afskrækkende virkninger, der kan forhindre den skattepligtige person i at oprette faste driftssteder i andre medlemsstater og i at udøve sin virksomhed gennem sådanne driftssteder. Den omstændighed, at de investeringsgoder, som er omfattet af aktivmassen i et fast driftssted beliggende på det tyske område, ikke kan afhændes, uden at de i denne forbindelse opnåede kapitalgevinster bliver beskattet, har ikke som sådan nogen direkte virkning på aktiviteterne i et fast driftssted beliggende i en anden medlemsstat.

40 Det i § 6b i EStG fastsatte formål tilsigter at forbedre virksomhedernes likviditet og gøre omstruktureringer lettere ved at fremme geninvesteringer i virksomheden selv. Sådanne geninvesteringer er nødvendige for at gøre det muligt at få produktionen op på sit tidligere niveau ved at stå imod slitagen på produktionsmidlerne eller tilpasse sig de tekniske fremskridt. Den omstændighed, at der gives afkald på øjeblikkelig beskatning af de kapitalgevinster, som er opnået i forbindelse med afhændelsen af det erstattede gode, gør det muligt for den pågældende virksomhed ud fra et økonomisk synspunkt at tilpasse sig de strukturelle ændringer, der er knyttet til produktions- eller distributionsteknikker, eller til forandringer af regional art. Geninvesteringen af disse kapitalgevinster gør omstruktureringerne af større virksomheder lettere og forhindrer ligeledes, at de kapitalgevinster, der er opnået i forbindelse med afhændelsen af det pågældende gode, og som er særligt store, beskattes.

41 Den i § 6b i EStG fastsatte skatteordning fører til, at det erstattede gode og erstatningsgodet anses for at udgøre et enkelt gode, for så vidt som disse to produktionsgoder ud fra en økonomisk betragtning vil generere indtægter på det tyske område. Dette resultat opnås derved, at det

erstattede gode i skattemæssig henseende sidestilles med erstatningsgodet. De i forbindelse med afhændelsen af det erstattede gode opnåede kapitalgevinster bliver i den pågældende virksomheds regnskab overført til erstatningsgodet. I det nævnte regnskab anses det erstattede gode for aldrig at være blevet trukket ud af virksomhedens driftskapital. Denne fiktion, hvorefter det erstattede gode uafbrudt befinder sig i denne kapital, kan teknisk set alene tillades i den situation, hvor erstatningsgodet udgør en del af den samme skattepligtige persons aktivmasse og også er omfattet af de tyske myndigheders beskatningskompetence.

42 I overensstemmelse med bestemmelserne i de af Forbundsrepublikken Tyskland indgåede dobbeltbeskatningsoverenskomster udgør et fast driftssted imidlertid en selvstændig skattemæssig enhed. Det erstattede gode og erstatningsgodet er således ikke i hænderne på den samme skattepligtige person, men i hænderne på forskellige skattepligtige personer, der beskattes af forskellige medlemsstater. Det følger heraf, at den i den omhandlede lovgivning fastsatte skattefordel, der består i muligheden for skattemæssigt neutralt at erstatte et investeringsgode tilhørende en og samme skattepligtig person, ud fra dens art ikke kan indrømmes under sådanne omstændigheder. Forbundsrepublikken Tyskland råder ikke over nogen anden teknik, der juridisk eller praktisk kan gøre det muligt for den at indrømme denne særlige form for skattefordel i en grænseoverskridende situation, idet dens beskatningskompetence ikke omfatter de økonomiske goder, der tilhører et fast driftssted beliggende uden for dens område.

43 Den valgte særlige teknik er ikke blevet valgt vilkårligt med henblik på straks at udelukke grænseoverskridende situationer. Den udgør snarere den eneste teknik, der gør det muligt på en erhvervmæssig og politisk forsvarlig måde at indrømme en skattefordel i forbindelse med virksomhedernes geninvesteringer.

44 Ifølge Forbundsrepublikken Tyskland vil Kommissionen indføre en særlig ordning til fremme af investeringer og omstruktureringer, der finder anvendelse på grænseoverskridende situationer, og som ikke finder anvendelse på rent indenlandske selskaber. Da tysk ret for så vidt angår rent nationale situationer ikke foreskriver en sådan ordning på generel vis, kan EU-retten på sit nuværende udviklingstrin ikke kræve, at der indføres en særlig form for henstand med beskatningen af kapitalgevinster. Medlemsstaterne har på det nuværende udviklingstrin på EU-plan for så vidt angår den skatteretlige harmonisering en vis autonomi på skatteområdet. De er på ingen måde forpligtet til at tilpasse deres eget skattesystem til de øvrige medlemsstaters forskellige beskatningssystemer for at sikre, at et selskab, der har valgt at etablere sig i en bestemt medlemsstat, i denne medlemsstat bliver beskattet på samme måde som et selskab, der har valgt at etablere sig i en anden medlemsstat. Denne autonomi på skatteområdet indebærer ligeledes, at en medlemsstat frit kan fastsætte de beskatningsbetingelser og det beskatningsniveau, der finder anvendelse på de forskellige etableringsformer, som anvendes af de nationale selskaber, der udøver virksomhed uden for dens område, under forbehold af, at disse etableringsformer behandles på en måde, som ikke er diskriminerende i forhold til den behandling, der indrømmes de på det nationale område etablerede sammenlignelige etableringsformer.

45 Den i § 6b i EStG fastsatte skatteordning er under alle omstændigheder begrundet i det tvingende almene hensyn om nødvendigheden af at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne. I henhold til dobbeltbeskatningsoverenskomsterne har Forbundsrepublikken Tyskland ingen skattemæssige beføjelser for så vidt angår erstatningsgodet og kan dermed hverken fastsætte afskrivningsbeløberne vedrørende dette gode eller opkræve skatten på afhændelsen heraf. Det er derfor teknisk set ikke muligt at anvende den i § 6b i EStG fastsatte ordning på de erstatningsgoder, der tilhører et fast driftssted beliggende uden for det tyske område. Der foreligger heller ikke andre fremgangsmåder, der juridisk eller praktisk gør det muligt at indrømme denne specifikke form for skattefordel i en grænseoverskridende situation.

46 Denne skatteordning er ligeledes begrundet i det tvingende almene hensyn vedrørende nødvendigheden af at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem. Der foreligger en direkte sammenhæng mellem den omhandlede skattefordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning. Overførslen af de kapitalgevinster, der følger af afhændelsen af det erstattede gode, til erstatningsgodet udgør i praksis en fiktion, hvorefter det erstattede gode ikke ophører med at være en del af den pågældende virksomheds driftskapital. Økonomisk set udgør de kapitalgevinster, der er opnået i forbindelse med afhændelsen af det erstattede gode, og de kapitalgevinster, som følger af afhændelsen af erstatningsgodet, den samme fortjeneste, således at beskattningen af kapitalgevinsterne vedrørende det sidstnævnte gode ikke kan adskilles fra beskattningen af de kapitalgevinster, der vedrører det erstattede gode. Fremgangsmåden for beskattning af erstatningsgodet udgør derfor en integreret del af den omhandlede skattefordel. Den fordelagtige skattemæssige behandling, som kapitalgevinsterne hidrørende fra afhændelsen af det erstattede gode underkastes, er ligeledes tæt knyttet til beskattningen af de indtægter, der genereres ved hjælp af erstatningsgodet på det tyske område.

47 Endelig er den nævnte skatteordning begrundet i det tvingende almene hensyn, der udspringer af det politiske ønske om at fremme de geninvesteringer, der foretages i virksomheden med henblik på at bevare eller modernisere produktionsgoderne og på at sikre sidstnævntes kontinuitet og bevarelsen af arbejdspladser. Dette mål, der består i at fremme geninvestering i virksomheden selv for at erhverve et nyt investeringsgode, som svarer til det gode, der er blevet afhændet, kan kun opnås, hvis beskattningen af dette nye gode ligeledes er omfattet af de tyske skattemyndigheders kompetence.

48 Hvad angår den omhandlede foranstaltningens forholdsmæssighed har Forbundsrepublikken Tyskland principalt gjort gældende, at det vil være uforholdsmæssigt at undersøge eventuelle mindre indgribende foranstaltninger i tilfælde af, at der ikke foreligger nogen forskelsbehandling i henhold til EU-retten, eller såfremt en sådan forskelsbehandling er begrundet i tvingende almene hensyn.

49 Subsidiært har Forbundsrepublikken Tyskland anført, at den i § 6b i EStG fastsatte foranstaltning, hvis anvendelse er indskrænket til de erstatningsgoder, som er omfattet af aktivmassen i et fast driftssted beliggende på det tyske område, er forholdsmæssig.

50 Ifølge denne medlemsstat vil det være svært for den at finde andre lige så egnede foranstaltninger, der kan finde anvendelse på samtlige grænseoverskridende situationer. Disse eventuelle foranstaltninger vil ikke være mindre indgribende, for så vidt som de indebærer urimelige administrative byrder for såvel skattemyndighederne som den skattepligtige person.

51 Henstanden med beskattningen af de omhandlede kapitalgevinster ville have uønskede følger, såfremt den blev anvendt på grænseoverskridende situationer. Udvidelse af denne skattefordel til at gælde disse situationer kan føre direkte til, at investeringsgoderne og produktionsstederne flyttes uden for det tyske område. En tilskyndelse til at delokalisere produktionen gennem stimulering af geninvesteringer kan ifølge den pågældende medlemsstat ikke gøre sig gældende.

#### Domstolens bemærkninger

52 Kommissionen har i det væsentlige foreholdt Forbundsrepublikken Tyskland, at den undergiver kapitalgevinster, der hidrører fra afhændelsen mod vederlag af visse investeringsgoder, som er omfattet af aktivmassen i en skattepligtig persons faste driftssted beliggende på det tyske område, en ringere behandling, når disse kapitalgevinster geninvesteres i visse nyerhvervede eller nyfremstillede erstatningsgoder, som er omfattet af aktivmassen i den skattepligtige persons faste driftssted beliggende på et område i en anden EU-medlemsstat eller i

en anden EØS-medlemsstat, end hvis en tilsvarende geninvestering foretages inden for det tyske område.

53 Kommissionen har gjort gældende, at denne forskelsbehandling kan medføre hindringer for etableringsfriheden, og at den er i strid med artikel 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 31.

– Om tilsidesættelsen af den i artikel 49 TEUF fastsatte etableringsfrihed

54 Artikel 49 TEUF påbyder ophævelse af restriktioner for etableringsfriheden. Denne frihed omfatter en ret for selskaber, som er stiftet i overensstemmelse med en medlemsstats lovgivning, og hvis vedtægtsmæssige hjemsted, hovedkontor eller hovedvirksomhed er beliggende inden for Unionen, til at udøve virksomhed i andre medlemsstater via et datterselskab, en filial eller et agentur (dom Kommissionen mod Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis).

55 Den nævnte frihed finder ligeledes anvendelse på flytninger af en skattepligtig persons aktiviteter fra én medlemsstats område til en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom Kommissionen mod Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, præmis 28).

56 Selv om EUF-traktatens bestemmelser om etableringsfrihed ifølge deres ordlyd skal sikre national behandling i værtsmedlemsstaten, indebærer de samtidig et forbud mod, at oprindelsesmedlemsstaten lægger hindringer i vejen for, at en af dens statsborgere etablerer sig i en anden medlemsstat, eller at et selskab, som er stiftet i overensstemmelse med dens lovgivning, gør det. Alle foranstaltninger, som forbyder, medfører ulemper for eller gør udøvelsen af etableringsfriheden mindre attraktiv, skal betragtes som restriktioner for denne frihed (dom Kommissionen mod Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, præmis 26 og 27 og den deri nævnte retspraksis).

57 I den foreliggende sag har den i § 6b i EStG fastsatte skatteordning til følge, at indrømmelsen af henstand med hensyn til opkrævningen af den skyldige skat, der vedrører kapitalgevinster hidrørende fra afhændelsen mod vederlag af et investeringsgode, som er omfattet af aktivmassen i en skattepligtig persons faste driftssted beliggende på det tyske område, gøres betinget af, at disse kapitalgevinster geninvesteres i erhvervelse af erstatningsgoder, der er omfattet af aktivmassen i et sådant driftssted beliggende på det samme område. En tilsvarende geninvestering, der foretages med henblik på at erhverve erstatningsgoder, som er omfattet af aktivmassen i den skattepligtige persons faste driftssted beliggende på en anden medlemsstats område, indebærer derimod, at disse kapitalgevinster beskattes øjeblikkeligt.

58 Det bemærkes, at denne forskelsbehandling for så vidt angår henstand med opkrævningen af den skyldige skat, der vedrører de pågældende kapitalgevinster, kan medføre en likviditetsmæssig ulempe for den skattepligtige person, som ønsker at geninvestere disse kapitalgevinster med henblik på at erhverve erstatningsgoder tiltænkt et driftssted, som er beliggende på et område i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland, i forhold til den skattepligtige person, der foretager en tilsvarende geninvestering i et fast driftssted beliggende på det tyske område.

59 Denne forskelsbehandling kan i det mindste gøre en geninvestering foretaget uden for det tyske område mindre attraktiv end en geninvestering foretaget inden for dette område. Den kan, således som Kommissionen har gjort gældende, derfor afskrække en på det tyske område etableret skattepligtig person fra at udøve sin virksomhed gennem et fast driftssted beliggende på et område i en anden medlemsstat end Forbundsrepublikken Tyskland.

60 En sådan forskelsbehandling kan ikke forklares med, at situationerne er objektivt forskellige.

I forhold til en medlemsstats lovgivning, der tilsigter at beskatte de på sidstnævntes område genererede kapitalgevinster, svarer situationen for en skattepligtig person, der geninvesterer disse kapitalgevinster med henblik på erhvervelsen af et erstatningsgode, som er tiltænkt et fast driftssted beliggende på en anden medlemsstats område, nemlig for så vidt angår beskatningen af de kapitalgevinster, der er blevet genereret i den første af disse medlemsstater forud for denne geninvestering, til situationen for en skattepligtig person, som geninvesterer disse med henblik på at erhverve et erstatningsgode tiltænkt et fast driftssted beliggende på denne medlemsstats område.

61 Det følger heraf, at den i § 6b i EStG fastsatte skatteordning udgør en restriktion for etableringsfriheden, idet den gør indrømmelsen af henstand med hensyn til beskatningen af de kapitalgevinster, der hidrører fra afhændelsen mod vederlag af et investeringsgode, som er omfattet af aktivmassen i en skattepligtig persons faste driftssted beliggende på det tyske område, betinget af, at disse kapitalgevinster geninvesteres med henblik på erhvervelse af erstatningsgoder, der er omfattet af aktivmassen i den skattepligtige persons faste driftssted beliggende på det samme område.

62 Det skal imidlertid afgøres, om denne restriktion kan begrundes objektivt i tvingende almene hensyn, som er anerkendt i EU-retten.

63 I overensstemmelse med fast retspraksis kan etableringsfriheden kun begrænses ved en national lovgivning, hvis den pågældende restriktion er begrundet i tvingende almene hensyn. Hvis dette er tilfældet, kræves det desuden, at restriktionen er egnet til at sikre virkeliggørelsen af det pågældende mål og ikke går ud over, hvad der er nødvendigt for at nå det (jf. dom *DI*. VI. *Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).

64 Hvad indledningsvis angår begrundelsen om, at det er nødvendigt at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, bemærkes dels, at denne begrundelse udgør et lovligt formål, der er anerkendt af Domstolen, dels at det fremgår af fast retspraksis, at medlemsstaterne, når der ikke på EU-plan er truffet foranstaltninger med henblik på at indføre ensartede eller harmoniserede regler, fortsat er kompetente til at fastlægge kriterierne for fordelingen af deres respektive beskatningsbeføjelser, enten gennem overenskomst eller ensidigt, for at afskaffe dobbeltbeskatning (dom *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 46 og 47 og den deri nævnte retspraksis).

65 Domstolen har i dom *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) vedrørende en national lovgivning, i medfør af hvilken et indenlandsk selskabs flytning af sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat medførte en umiddelbar beskatning af de latente kapitalgevinster af de flyttede aktiver, mens sådanne kapitalgevinster kun blev beskattet nationalt, når de faktisk blev realiseret, fastslået, at en sådan flytning ikke betyder, at oprindelsesmedlemsstaten skal give afkald på sin ret til at beskatte kapitalgevinster, der er genereret inden for rammerne af dens beskatningskompetence før nævnte flytning. Domstolen har således fastslået, at en medlemsstat i overensstemmelse med territorialitetsprincippet på skatteområdet har ret til at beskatte de kapitalgevinster, som er genereret på dens område, på tidspunktet for nævnte flytning. En sådan foranstaltning har nemlig til formål at hindre situationer, som kan gøre indgreb i oprindelsesmedlemsstatens ret til at udøve sin beskatningskompetence med hensyn til virksomhed, der udøves på dens område, og kan således begrundes i hensynet til at opretholde fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne (jf. i denne retning dom *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 46 og den deri nævnte retspraksis).

66 Domstolen har ligeledes fastslået, at det står i rimeligt forhold til formålet, at en medlemsstat med henblik på at sikre udøvelsen af sin beskatningskompetence fastsætter den skat, som skal

betales af de latente kapitalgevinster, der er genereret på dens område, på det tidspunkt, hvor dens beskatningskompetence over det omhandlede selskab ophører med at eksistere, hvilket i det foreliggende tilfælde vil sige på tidspunktet for selskabets flytning af sit faktiske hovedsæde til en anden medlemsstat (jf. i denne retning dom National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 52).

67 Det er derimod for så vidt angår en medlemsstats lovgivning, hvorefter skat på de latente kapitalgevinster, som er genereret inden for rammerne af medlemsstatens beskatningskompetence, opkræves øjeblikkeligt i forbindelse med flytningen af et selskabs faktiske hovedsæde uden for medlemsstatens område, blevet fastslået, at lovgivningen er uforholdsmæssig, idet der findes foranstaltninger, som er mindre indgribende i etableringsfriheden end den øjeblikkelige opkrævning af denne skat. I denne henseende har Domstolen fastslået, at den skattepligtige person bør gives muligheden for at vælge mellem på den ene side den øjeblikkelige betaling af denne skat, og på den anden side en udskudt betaling af nævnte skat, i givet fald med tillæg af renter i henhold til den gældende nationale lovgivning (jf. i denne retning domme National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 73 og 85, samt DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, præmis 61 og den deri nævnte retspraksis).

68 I den foreliggende sag bemærkes, at der er tale om beskatning af de kapitalgevinster, der følger af afhændelsen af det erstattede gode, og som er blevet genereret inden for rammerne af Forbundsrepublikken Tysklands beskatningskompetence. I denne henseende bemærkes, at Kommissionen ikke har bestridt denne medlemsstats ret til at beskatte disse kapitalgevinster.

69 I overensstemmelse med den retspraksis, der er anført i denne doms præmis 65, kan en under Forbundsrepublikken Tysklands beskatningskompetence henhørende geninvestering af kapitalgevinster med henblik på erhvervelse af erstatningsgoder, der er tiltænkt en skattepligtig persons faste driftssted beliggende på en anden medlemsstats område, således ikke indebære, at Forbundsrepublikken Tyskland skal give afkald på sin ret til at beskatte de kapitalgevinster, som er genereret inden for rammerne af dens beskatningskompetence, inden disse bliver flyttet uden for dens område, med den begrundelse, at de er blevet geninvesteret med henblik på erhvervelsen af sådanne erstatningsgoder.

70 Selv hvis det antages, at Forbundsrepublikken Tyskland som følge af geninvesteringen af kapitalgevinsterne hidrørende fra afhændelsen af de erstattede goder med henblik på erhvervelsen af erstatningsgoder, der er omfattet af en skattepligtig persons faste driftssted beliggende uden for det tyske område, ikke har ret til at beskatte de gennem disse erstatningsgoder genererede indtægter, fratages medlemsstaten ikke af denne grund sin ret til at beskatte de kapitalgevinster, der hidrører fra afhændelsen af de erstattede goder, og som inden denne geninvestering er blevet genereret inden for rammerne af medlemsstatens beskatningskompetence på dens område. Denne ret udøves i øvrigt gennem den øjeblikkelige beskatning af de nævnte kapitalgevinster i forbindelse med en sådan geninvestering.

71 I den foreliggende sag er det i denne henseende uden betydning, om der er tale om en latent eller realiseret kapitalgevinst. For så vidt angår den ene eller den anden af disse kapitalgevinster er det eneste, der har betydning, at tilsvarende transaktioner foretaget inden for en medlemsstats rent nationale rammer, i modsætning til en grænseoverskridende transaktion, ikke ville have medført en øjeblikkelig beskatning af disse kapitalgevinster.

72 Selv om en beskatning af de omhandlede kapitalgevinster i forbindelse med geninvesteringen af disse med henblik på erhvervelse af erstatningsgoder uden for det nationale område kan begrundes i hensynet til at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, går en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede – som indebærer, at der i alle tilfælde foreskrives en øjeblikkelig opkrævning af skatten på disse

kapitalgevinster i forbindelse med deres geninvestering uden for det nationale område – under alle omstændigheder, og således som det fremgår af denne doms præmis 67, videre end nødvendigt for at opnå målet om at sikre fordelingen af beskatningskompetencen mellem medlemsstaterne, idet der foreligger foranstaltninger, som er mindre indgribende for etableringsfriheden end en øjeblikkelig beskatning.

73 Det er tilstrækkeligt at bemærke, at det fremgår af Domstolens praksis, at den skattepligtige person bør gives mulighed for at vælge mellem dels at bære de administrative byrder forbundet med udskydningen af den pågældende beskatning, dels den øjeblikkelige betaling heraf. I det tilfælde, hvor den skattepligtige person er af den opfattelse, at disse byrder ikke er urimelige, og vælger at bære disse, kan de byrder, som påhviler skattemyndigheden, heller ikke kvalificeres som urimelige (jf. i denne retning dom *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, præmis 77).

74 Den omhandlede restriktion kan desuden ikke begrundes i det hensyn til at sikre sammenhængen i det nationale skattesystem, som Domstolen har anerkendt som værende et tvingende alment hensyn. For at et anbringende, der bygger på en sådan begrundelse, kan tages til følge, skal det være fastslået, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den pågældende skattemæssige fordel og udligningen af denne fordel ved en bestemt skatteopkrævning (domme *Kommissionen mod Portugal*, C-345/05, EU:C:2006:685, præmis 29, og *Kommissionen mod Sverige*, C-104/06, EU:C:2007:40, præmis 26).

75 I det foreliggende tilfælde savnes en sådan direkte sammenhæng. Således som Kommissionen har anført, udlignes den omhandlede skattefordel, dvs. henstanden med beskatningen af de kapitalgevinster, der hidrører fra afhændelsen af det erstattede gode, uanset den valgte teknik til at indrømme denne skattefordel, af den senere beskatning af de kapitalgevinster, som følger af afhændelsen af det samme gode, og ikke af beskatningen af de særskilte kapitalgevinster, der genereres ved afhændelsen af erstatningsgodet.

76 Hvad endelig angår det ved den omhandlede nationale lovgivning forfulgte mål, dvs. at fremme investering i virksomheden selv og omstruktureringen heraf med henblik på at sikre dens kontinuitet og bevarelsen af arbejdspladser på det tyske område, og selv om det antages, at sådanne overvejelser under visse omstændigheder og på visse betingelser kan betragtes som acceptable begrundelser for en national lovgivning, der indeholder en bestemmelse om skattefritagelse for fysiske eller juridiske personer (jf. i denne retning dom *Geurts og Vogten*, C-464/05, EU:C:2007:631, præmis 26), fremgår det ikke, at dette mål kun kan opnås, hvis erstatningsgodet også er omfattet af de tyske myndigheders beskatningskompetence.

77 Det nævnte mål kan opnås, uden at det er nødvendigt at fastsætte en forpligtelse til geninvestering på den pågældende medlemsstats område. Målet kan nemlig på samme måde opnås i det tilfælde, hvor den skattepligtige person vælger at geninvestere de kapitalgevinster, der hidrører fra afhændelsen af det erstattede gode med henblik på erhvervelsen af et erstatningsgode, som er omfattet af aktivmassen i personens faste driftssted, der er beliggende på en anden medlemsstats område end i Tyskland. Uanset hvordan et fast driftssted beliggende uden for det nationale område kvalificeres skatteretligt i medfør af konventionel skatteret, og uagtet den skattemæssige behandling af erstatningsgodet i medfør af denne ret, er erstatningsgodet under alle omstændigheder knyttet til den skattepligtige persons økonomiske aktiviteter og bidrager følgelig til at fremme investering i virksomheden og omstruktureringer heraf, og det kan således sikre, at denne økonomiske aktivitet fortsætter (jf. i denne retning dom *Kommissionen mod Portugal*, C-345/05, EU:C:2006:685, præmis 31-33 og 35).

78 I denne sammenhæng er den blotte omstændighed, at kompetencen til at beskatte de af erstatningsgodet genererede kapitalgevinster kan tilkomme en anden medlemsstat i tilfælde af en geninvestering uden for det nationale område, uden relevans. I denne henseende bemærkes blot,

at det fremgår af fast retspraksis, at et rent økonomisk formål, såsom ønsket om at øge det nationale skatteprovenu eller nedbringe dette provenu, ikke kan udgøre et tvingende alment hensyn, der kan begrunde en restriktion for en grundlæggende frihed, som er sikret ved traktaten (jf. domme Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, præmis 48 og 59, samt DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, præmis 50).

79 Det følger heraf, at det må fastslås, at det af Kommissionen anførte klagepunkt vedrørende tilsidesættelsen af artikel 49 TEUF er begrundet.

– Om tilsidesættelsen af EØS-aftalens artikel 31

80 De i EØS-aftalens artikel 31 fastsatte regler, der forbyder restriktioner for etableringsfriheden, er identiske med de regler, der foreskrives i artikel 49 TEUF. Domstolen har således fastslået, at på det berørte område skal de i EØS-aftalen fastsatte regler, såvel som de regler, der er fastsat i EUF-traktaten, gøres til genstand for en ensartet fortolkning (dom Kommissionen mod Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

81 Den EU-retspraksis, som vedrører restriktioner for den frie bevægelighed inden for Unionen, kan imidlertid ikke overføres uindskrænket til de friheder, der er sikret ved EØS-aftalen, eftersom udøvelsen af disse friheder indgår i en anden retlig sammenhæng (dom Kommissionen mod Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).

82 I den foreliggende sag har Forbundsrepublikken Tyskland ikke anført grundene til, at betragtningerne vedrørende hindringen for etableringsfriheden, der er forbudt i medfør af 49 TEUF, og dens manglende begrundelse ikke skulle kunne overføres mutatis mutandis på EØS-aftalens artikel 31. På denne baggrund må det fastslås, at det af Kommissionen anførte klagepunkt vedrørende tilsidesættelsen af EØS-aftalens artikel 31 ligeledes er begrundet.

83 Det følger af samtlige ovenstående betragtninger, at det må fastslås, at Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i medfør af artikel 49 TEUF og EØS-aftalens artikel 31, idet den har vedtaget og opretholdt skatteordningen i EStG's § 6b, som gør indrømmelsen af henstand med hensyn til beskatningen af de kapitalgevinster, der hidrører fra afhændelsen mod vederlag af et investeringsgode, som er omfattet af aktivmassen i en skattepligtig persons faste driftssted beliggende på det tyske område, betinget af, at disse kapitalgevinster geninvesteres i erhvervelse af erstatningsgoder, der er omfattet af aktivmassen i den skattepligtige persons faste driftssted beliggende på dette område.

### **Sagens omkostninger**

84 I medfør af partikel 138, stk. 1, i Domstolens procesreglement pålægges det den tabende part at betale sagens omkostninger, hvis der er nedlagt påstand herom. Da Kommissionen har nedlagt påstand om, at Forbundsrepublikken Tyskland tilpligtes at betale sagens omkostninger, og Forbundsrepublikken Tyskland har tabt sagen, bør det pålægges den at betale sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser udtaler og bestemmer Domstolen (Tredje Afdeling):

1) **Forbundsrepublikken Tyskland har tilsidesat de forpligtelser, der påhviler den i medfør af artikel 49 TEUF og artikel 31 i aftalen af 2. maj 1992 om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde, idet den har vedtaget og opretholdt skatteordningen i § 6b i Einkommensteuergesetz (lov om indkomstskat), som gør indrømmelsen af henstand med hensyn til beskatningen af de kapitalgevinster, der hidrører fra afhændelsen mod vederlag af et investeringsgode, som er omfattet af aktivmassen i en skattepligtig persons faste driftssted beliggende på det tyske område, betinget af, at disse kapitalgevinster**

**geninvesteres i erhvervelse af erstatningsgoder, der er omfattet af aktivmassen i den skattepligtige persons faste driftssted beliggende på dette område.**

**2) Forbundsrepublikken Tyskland betaler sagens omkostninger.**

Underskrifter

\* Processprog: tysk.