

Downloaded via the EU tax law app / web

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 21 maj 2015 (*)

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Etableringsfrihet – Artikel 49 FEUF – Restriktioner – Uppdelad uppbörd av skatt på orealiserade värdeökningar – Upprätthållande av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna – Proportionalitet”

I mål C-657/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Düsseldorf (Tyskland) genom beslut av den 5 december 2013, som inkom till domstolen den 12 december 2013, i målet

Verder LabTec GmbH & Co. KG

mot

Finanzamt Hilden,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašičnas och C.G. Fernlund (referent),

generaladvokat: N. Jääskinen,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Verder LabTec GmbH & Co. KG, genom O. Kress, Steuerberater,
- Finanzamt Hilden, genom U. Franz, i egenskap av ombud,
- Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,
- Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,
- Danmarks regering, genom C. Thorning och M. S. Wolff, båda i egenskap av ombud,
- Spaniens regering, genom L. Banciella Rodríguez-Miñón, i egenskap av ombud,
- Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- Nederländernas regering, genom J. Langer och M. Bulterman, båda i egenskap av ombud,

- Sveriges regering, genom U. Persson och A. Falk, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom A. Cordewener och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 26 februari 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Verder LabTec GmbH & Co. KG, med hemvist i Tyskland, (nedan kallat "Verder LabTec") och Finanzamt Hilden (nedan kallat "Finanzamt"). Målet rör beskattningen av orealiserade värdeökningar på tillgångar tillhörande detta bolag i samband med att bolaget överfört dessa tillgångar till sitt fasta driftställe i Nederländerna.

Tillämpliga bestämmelser

3 Det framgår av de handlingar som getts in till domstolen att den tyska lagstiftningen om beskattning av orealiserade värdeökningar på tillgångar tillhörande ett bolag med hemvist i Tyskland, vilka överförs till ett fast driftställe utanför Tyskland tillhörande bolaget, inledningsvis byggde på rättspraxis från Bundesfinanzhof (federal högsta domstol för mål om skatter, tullar och avgifter).

4 I en dom av den 16 juli 1969 slog Bundesfinanzhof fast "teorin om definitivt uttag". Av beslutet om hänskjutande framgår att denna teori utgick från att Förbundsrepubliken Tyskland, i egenskap av hemviststat för ett bolag, förlorade sin rätt att beskatta orealiserade värdeökningar på bolagets tillgångar som genererats på tyskt territorium i samband med att tillgångarna hade överförts till ett fast driftställe i en annan stat, i den mån Förbundsrepubliken Tyskland var tvungen att undanta vinsterna från detta fasta driftställe från beskattning i enlighet med dubbelbeskattningsavtal som ingåtts med den stat i vilken nämnda fasta driftställe var beläget. Överföringen av tillgångar tillhörande ett bolag med hemvist i Tyskland till ett fast driftställe i en annan stat ansågs därför utgöra ett uttag som skulle värderas till sitt så kallade "uppskattade värde" i den mening som avses i 4 § punkt 1 andra meningen i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG).

5 Denna rättspraxis från Bundesfinanzhof fick till följd att det särskilt skulle fastställas vilket värde den tillgång som ansågs ha uttagits ur det tyska bolagets rörelsetillgångar hade vid tidpunkten för uttaget. Skillnaden mellan detta värde och det bokförda värdet för denna tillgång framkom i balansräkningen vid tidpunkten för överföringen. Det framtagna värdet för de orealiserade värdeökningarna på nämnda tillgång lades därvid till bolagets vinst för det aktuella året.

6 Med stöd av denna rättspraxis hade den tyska skattemyndigheten beslutat att en sådan överförd tillgång skulle värderas vid tidpunkten för överföringen till det marknadsmässiga priset, det vill säga det pris som oberoende tredje parter skulle ha avtalat i identiska eller liknande situationer.

7 Skattemyndigheten beslutade även att av skälighetshänsyn mildra följderna av ovannämnda rättspraxis. Vinsten från ett sådant uttag beskattades därför inte i sin helhet. Det berörda företaget kunde skapa en avstämningspost för att neutralisera vinsten. Denna bokföringspost skulle

beträffande avskrivningsbara anläggningstillgångar lösas upp i lika delar över tiden under den berörda tillgångens återstående nyttjandetid eller senast tio år efter det aktuella uttaget.

8 Uttag av orealiserade värdeökningar på tillgångar som överförts av ett bolag med hemvist i Tyskland till ett fast driftställe i en annan medlemsstat reglerades för första gången i lagen av den 7 december 2006 om skatterättsliga åtgärder för införande av europabolag och om ändring av vissa andra skattebestämmelser (BGBl. 2006 I, s. 2782) (nedan kallad SEStEG).

9 Ändamålet med SEStEG var för det första att anpassa vissa skatterättsliga bestämmelser efter unionsrättens krav på det skatterättsliga och det bolagsrättsliga området. För det andra skulle lagen på ett konsekvent sätt säkerställa Förbundsrepubliken Tysklands beskattningsrätt och möjliggöra beskattning av orealiserade värdeökningar när de aktuella tillgångarna inte längre omfattas av denna medlemsstats beskattningsrätt.

10 I detta syfte infördes genom SEStEG en ny tredje mening i 4 § punkt 1 EStG, enligt vilken "[u]ndantaget 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." Av redogörelsen för skälen till SEStEG framgår att syftet med denna bestämmelse är att klargöra gällande rätt.

11 Genom SEStEG infördes även 4g § i EStG. I denna paragraf föreskrivs att det, i de fall där en tillgång till följd av att den hänförts till ett fast driftställe tillhörande samma skattskyldiga person i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland anses ha tagits ut enligt 4 § punkt 1 tredje meningen EStG, i dess lydelse enligt SEStEG, på yrkande av den skattskyldige ska upprättas en avstämningsspost motsvarande skillnaden mellan tillgångens bokförda värde och dess marknadsvärde. Enligt punkt 2 första meningen i denna 4g § ska avstämningssposten lösas upp och öka resultatet med en femtedel det räkenskapsår då den upprättas och de fyra därpå följande räkenskapsåren.

12 Dessutom infördes genom SEStEG punkten 8b i 52 § EStG enligt vilken 4 § punkt 1 tredje meningen EStG, i dess lydelse enligt SEStEG, skulle tillämpas från och med räkenskapsåret 2006.

13 I dom av den 17 juli 2008 övergav Bundesfinanzhof – i ett mål avseende 1995 års taxering – sin tidigare praxis avseende teorin om definitivt uttag. Som skäl härför angav Bundesfinanzhof för det första att dittillsvarande praxis saknade tillräckligt stöd i EStG, i den lydelse som gällde före SEStEG:s ikraftträdande. Bundesfinanzhof ansåg således att när ett bolag med hemvist i Tyskland förde över en tillgång till ett utländskt fast driftställe var detta inte att anse som ett uttag.

14 För det andra grundade Bundesfinanzhof sin ändrade uppfattning på att det inte förelåg något behov av att betrakta en överföring av en tillgång i ett bolag med hemvist i Tyskland till ett fast driftställe i en annan stat som en omständighet innebärande realisation av vinst. Den senare beskattningen av orealiserade värdeökningar som genererats i Tyskland påverkades nämligen inte av att vinsterna i det utländska fasta driftstället var undantagna från skatt i Tyskland.

15 På grund av denna ändring av rättspraxis beslutade den tyska lagstiftaren att införa en lag om icke-tillämpning och att förtydliga innehållet i 4 § punkt 1 tredje meningen EStG, i dess lydelse enligt SEStEG.

16 Genom skattelagen för år 2010 av den 8 december 2010 (BGBl. 2010 I, s. 1768) införde lagstiftaren en ny fjärde mening efter tredje meningen i 4 § punkt 1 EStG, i dess lydelse enligt SEStEG. I denna bestämmelse klargörs huvudfallet för tillämpning av nämnda 4 § punkt 1 tredje meningen. I denna fjärde mening anges att "rätten till att beskatta vinsten från överlåtelsen av en tillgång kan uteslutas eller begränsas när en tillgång som tidigare tillhört den skattskyldiges

inhemska fasta driftställe ska hänföras till ett utländskt fast driftställe.”

17 Vidare infogades en andra och en tredje mening i 52 § punkt 8b EStG, i dess lydelse enligt SEStEG, genom vilka 4 § punkt 1 tredje och fjärde meningarna EStG, i dess ändrade lydelse enligt skattelagen för år 2010, även är tillämplig på räkenskapsåret 2005.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

18 Verder LabTec är ett kommanditbolag bildat enligt tysk rätt, med hemvist i Tyskland. Sedan maj 2005 består bolagets verksamhet uteslutande av förvaltning av dess egna patent-, varumärkes- och mönsterrättigheter. Genom avtal av den 25 maj 2005 överlät bolaget dessa rättigheter till sitt fasta driftställe i Nederländerna.

19 Vid en skatterevision kom Finanzamt fram till att överföringen av nämnda rättigheter skulle ske med framtagande av eventuella orealiserade värdeökningar till deras marknadsmässiga värde vid tidpunkten för överföringen.

20 Finanzamt fann dock att dessa orealiserade värdeökningar, vilkas belopp inte har bestritts, inte omedelbart skulle beskattas fullt ut. Istället skulle beloppet av skälighetshänsyn kvittas mot en kompenserande post med lika stort nominellt belopp, som skulle lösas upp och påverka resultatet med en vinstökning i lika delar under en tioårsperiod.

21 På grundval av denna revision antog Finanzamt den 17 augusti 2009 ett beslut om separat och enhetligt fastställande av skattebaser för räkenskapsåret 2005. Finanzamt beräknade Verder LabTecs vinst genom att till den realiserade vinsten lägga den del av den kompenserande posten som skulle upplösas detta räkenskapsår, ett belopp som motsvarade en tiondel av de aktuella orealiserade värdeökningarna, och därefter dra av beloppet för den därmed förbundna höjningen av reserveringen för näringskatt.

22 Genom beslut av den 19 september 2011 meddelade Finanzamt att den vid omprövning inte funnit skäl att ändra sitt beslut av den 17 augusti 2009.

23 Verder LabTec överklagade detta beslut till Finanzgericht Düsseldorf, och gjorde i huvudsak gällande att den aktuella skattelagstiftningen åsidosätter den etableringsfrihet som stadgas i artikel 49 FEUF. Bolaget anser att den uppdelade uppbörden av skatten på de orealiserade värdeökningarna på de överförda tillgångarna vid tidpunkten för överföringen av dessa tillgångar är en oproportionerlig åtgärd. Enligt bolaget hade en skatteuppbörd som sker först när värdeökningen realiserats varit ett mindre ingripande alternativ.

24 Finanzamt yrkade att överklagandet skulle ogillas. Finanzamt anser att den aktuella skattelagstiftningen inte strider mot unionsrättens principer och att ett eventuellt åsidosättande av etableringsfriheten är motiverat av tvingande skäl av allmänintresse. Enligt Finanzamt är vidare den aktuella skattelagstiftningen proportionerlig, eftersom de orealiserade värdeökningar som framtagits inte omedelbart beskattas i sin helhet.

25 Finanzgericht Düsseldorf har understrukit att 4 § punkt 1 tredje och fjärde meningarna i EStG, i dess lydelse enligt skattelagen för år 2010, även är tillämplig på det omtvistade räkenskapsåret, det vill säga år 2005.

26 Finanzgericht Düsseldorf anser att den aktuella nationella lagstiftningen om uttag strider mot etableringsfriheten. Nämnda domstol finner också, mot bakgrund av domen National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), att lagstiftningen inte kan motiveras. Enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen har Förbundsrepubliken Tyskland nämligen rätt att beskatta värdeökningar

som genererats under en period som föregår tidpunkten för en överföring av de aktuella tillgångarna till ett fast driftställe i en annan medlemsstat. Även om det antas att fastställandet av värdet på de orealiserade värdeökningarna redan vid tidpunkten för överföringen av tillgångarna utgör en proportionerlig åtgärd, kan uppbörd av skatt på dessa värdeökningar innan de realiserats – oavsett om detta sker över en period av fem eller tio år – inte utgöra en proportionerlig åtgärd, enligt Finanzgericht Düsseldorf.

27 Mot denna bakgrund beslutade Finanzgericht Düsseldorf att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Är det förenligt med den i artikel 49 FEUF föreskrivna etableringsfriheten att i en nationell bestämmelse föreskriva att överföring av en rörelsetillgång från ett inhemskt till ett utländskt driftställe, tillhörande samma företag, utgör ett uttag för rörelsefrämmande ändamål vilket medför att [orealiserade värdeökningar] framtas, och att en uttagsvinst redovisas i samband därmed, samt att i en annan nationell bestämmelse föreskriva att denna vinst får fördelas i lika delar på fem eller tio räkenskapsår?”

Prövning av tolkningsfrågan

28 Verder LabTec har gjort gällande att tolkningsfrågan inte kan tas upp till sakprövning eftersom den är av hypotetisk karaktär. Enligt bolaget är nämligen ingen av de perioder om fem eller tio år för uppbörd av skatten som nämnts av den hänskjutande domstolen tillämpliga på det aktuella räkenskapsåret, det vill säga år 2005. Finanzamt och den tyska regeringen anser att tolkningsfrågan är hypotetisk vad gäller den i fem annuiteter uppdelade uppbörden, eftersom uppdelningen på fem år inte var tillämplig för räkenskapsåret 2005. Även kommissionen anser att tolkningsfrågan är, eller skulle kunna vara, hypotetisk vad gäller den i fem annuiteter uppdelade uppbörden. Kommissionen har härvidlag påpekat att eftersom Finanzamts beslut av den 19 september 2011 gäller en uppbörd uppdelad i tio annuiteter är det möjligt att Finanzamt inte därefter kan ändra denna period till fem år.

29 Domstolen erinrar härvid om att enligt fast rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten vara relevanta. Dessa frågor ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen på eget ansvar har lämnat och vars riktighet det inte ankommer på EU-domstolen att pröva. En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller saken i det nationella målet eller då frågorna är hypotetiska eller EU-domstolen inte har tillgång till sådana uppgifter om de faktiska eller rättsliga omständigheterna som är nödvändiga för att kunna ge ett användbart svar på de frågor som ställts till den (dom Stanley International Betting och Stanleybet Malta, C-463/13, EU:C:2015:25, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

30 I förevarande fall framgår det klart av beslutet om hänskjutande att beskattningsbeslutet av den 17 augusti 2009, vilket omprövades genom Finanzamts beslut av den 19 september 2011, gäller uppbörd av skatten uppdelad i tio annuiteter, och inte i fem. Det är således uppenbart att problemet avseende den i fem annuiteter uppdelade uppbörden av denna skatt är av hypotetisk natur. Som generaladvokaten har påpekat i punkt 18 i sitt förslag till avgörande kan tolkningsfrågan inte tas upp till sakprövning vad gäller en sådan uppbörd.

31 Den fråga som ställts ska således förstås så, att den hänskjutande domstolen vill ha klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en sådan nationell skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet, vilken, vad gäller ett bolag med hemvist i denna medlemsstat som överför tillgångar till ett fast driftställe tillhörande bolaget i en annan medlemsstat, föreskriver att orealiserade värdeökningar på dessa tillgångar som genererats i den

första medlemsstaten ska framtas och beskattas, och att uppbörden av denna skatt uppdelas i tio annuiteter.

32 Artikel 49 FEUF föreskriver att inskränkningar i etableringsfriheten ska avskaffas. För de bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom Europeiska unionen, inbegriper nämnda frihet en rätt att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (dom kommissionen/Tyskland, C?591/13, EU:C:2015:230, punkt 54 och där angiven rättspraxis).

33 Även om EUF-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i den mottagande medlemsstaten, utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar någon av sina medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat. (dom kommissionen/Tyskland, C?591/13, EU:C:2015:230, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

34 Det följer också av fast rättspraxis att varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt ska anses utgöra en inskränkning i denna frihet (dom kommissionen/Tyskland, C?591/13, EU:C:2015:230, punkt 56 och där angiven rättspraxis).

35 Etableringsfriheten är tillämplig på överföring av verksamhet i ett bolag i en medlemsstat till en annan medlemsstat, och detta oberoende av frågan huruvida det ifrågavarande bolaget flyttar sitt stadgeenliga säte och sin verkliga ledning från den första medlemsstaten till en annan medlemsstat, eller om bolaget flyttar tillgångar från ett fast driftställe beläget i den första medlemsstaten till en annan medlemsstat (dom kommissionen/Danmark, C?261/11, EU:C:2013:480, punkt 28 och där angiven rättspraxis).

36 Vad gäller beskattning av orealiserade värdeökningar, som genererats då en medlemsstat haft beskattningsrätt, på tillgångar som överförts till ett fast driftställe i en annan medlemsstat, i ett fall då denna medlemsstat förlorar sin rätt att beskatta de vinster som dessa tillgångar genererar efter det att de överförts, framgår det av domstolens praxis att en medlemsstats skattelagstiftning som får till följd att dessa värdeökningar beskattas direkt vid en sådan överföring, medan de inte beskattas vid en motsvarande överföring inom medlemsstaten, kan avhålla ett bolag med hemvist i den första medlemsstaten från att flytta sina tillgångar från denna medlemsstat till en annan medlemsstat, och de utgör därmed en inskränkning av etableringsfriheten (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Danmark, C?261/11, EU:C:2013:480, punkterna 29–31 och där angiven rättspraxis).

37 I förevarande fall konstaterar domstolen att den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet får till följd att orealiserade värdeökningar på tillgångar som överförs till ett fast driftställe i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland framtas och beskattas i samband med denna överföring. Ett sådant framtagande och en sådan beskattning skulle emellertid inte ske vid en motsvarande överföring inom landet. I det fallet skulle dessa orealiserade värdeökningar inte beskattas förrän de faktiskt hade realiserats. Denna skillnad i behandling kan medföra en nackdel i likviditetshänseende för ett bolag som önskar överföra sina tillgångar till ett fast driftställe i en annan medlemsstat. Således kan denna skillnad i behandling vad gäller framtagande och beskattning av de aktuella värdeökningarna avskräcka ett bolag bildat enligt tysk rätt från att överföra sina tillgångar till en annan medlemsstat.

38 En sådan skillnad i behandling kan inte förklaras av att situationerna objektivt sett skiljer sig åt. Vad gäller lagstiftningen i en medlemsstat om skatt på orealiserade värdeökningar som genereras inom denna medlemsstat, liknar nämligen situationen för ett bolag som överför sina

tillgångar till ett fast driftsställe i en annan medlemsstat – vad gäller beskattningen av de orealiserade värdeökningarna på de överförda tillgångar som genererats i den första av dessa medlemsstater före nämnda överföring – situationen för ett bolag som gör en liknande överföring till ett fast driftsställe inom denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 60).

39 Den skillnad i behandling som den i det nationella målet aktuella lagstiftningen innebär för ett bolag med hemvist i Förbundsrepubliken Tyskland som överför tillgångar till ett fast driftsställe tillhörande detta bolag i en annan medlemsstat utgör således en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artikel 49 FEUF.

40 Det måste dock prövas huruvida denna inskränkning kan motiveras av tvingande skäl av allmänintresse som är erkända i unionsrätten. Om så skulle vara fallet krävs dessutom att inskränkningen inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte.

41 Enligt den tyska regeringen kan denna inskränkning av etableringsrätten motiveras av ett tvingande skäl av allmänintresse som rör upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Den hänskjutande domstolen har emellertid uttryckt vissa tvivel härvidlag.

42 Det ska i detta sammanhang erinras om att behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett av domstolen erkänt legitimt mål och, att medlemsstaterna, så länge det inte har antagits några enhetliga eller harmoniserande unionsbestämmelser, fortfarande har befogenhet att, genom konventioner eller unilateralt, bestämma enligt vilka kriterier beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, för att undvika dubbelbeskattning (dom kommissionen/Tyskland, C-591/13, EU:C:2015:230, punkt 64 och där angiven rättspraxis).

43 Vidare har en medlemsstat rätt att, enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen, vid överföring av tillgångar till ett fast driftsställe i en annan medlemsstat, vid tidpunkten för denna överföring beskatta de värdeökningar som genererats i medlemsstaten före nämnda överföring. En sådan åtgärd avser att förebygga situationer som kan äventyra ursprungsmedlemsstatens rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium (se, för ett liknande resonemang, dom National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, punkterna 45 och 46 och där angiven rättspraxis).

44 Den överföring av tillgångar från Förbundsrepubliken Tyskland till en annan medlemsstat som är aktuell i det nationella målet kan således inte innebära att den förstnämnda medlemsstaten måste ge upp sin rätt att beskatta de värdeökningar som genererats medan den haft beskattningsrätt, innan de förts ut ur medlemsstaten.

45 Medlemsstater som har rätt att beskatta värdeökningar vilka har genererats medan de aktuella tillgångarna fanns i landet har vidare rätt att för denna beskattning föreskriva en annan beskattningsgrundande händelse än den faktiska realisationen av dessa värdeökningar för att säkerställa beskattningen av dessa tillgångar (dom DMC, C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 53 och där angiven rättspraxis).

46 I förevarande fall framgår det av beslutet om hänskjutande att den skattelagstiftning som är aktuell i det nationella målet avser det fallet att tillgångar överförs till ett fast driftsställe i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland, och att vinsterna från detta fasta driftsställe är undantagna från skatt i sistnämnda medlemsstat.

47 Framtagandet av de orealiserade värdeökningarna på dessa överförda tillgångar, vilka genererats före denna överföring, medan Förbundsrepubliken Tyskland har haft beskattningsrätt,

syftar således, liksom beskattningen av dem, till att säkerställa beskattningen av dessa orealiserade värdeökningar som genererats medan denna medlemsstat haft beskattningsrätt. Beskattningen av de vinster som nämnda tillgångar genererar efter en sådan överföring tillkommer den andra medlemsstaten, i vilken detta fasta driftsställe är beläget. Med hänsyn till dessa omständigheter är en sådan lagstiftning som den som är aktuell i det nationella målet ägnad att säkerställa upprätthållandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan de berörda medlemsstaterna.

48 Vad gäller huruvida den lagstiftning som är aktuell i det nationella målet är proportionerlig ska det för det första erinras om att det är proportionerligt att en medlemsstat i syfte att säkerställa utövandet av sin beskattningsrätt fastställer den skatt som ska betalas på orealiserade värdeökningar, vilka genererats inom dess territorium på tillgångar som förts ut ur medlemsstaten, vid den tidpunkt då dess rätt att beskatta dessa tillgångar upphör, i detta fall vid den tidpunkt då dessa tillgångar förs ut ur medlemsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Spanien, C?64/11, EU:C:2013:264, punkt 31, och dom DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punkt 60 och där angiven rättspraxis).

49 Domstolen har vad gäller uppbörden av en sådan skatt uttalat att den skattskyldige bör ges ett val mellan att å ena sidan omedelbart betala skatten och å andra sidan skjuta upp betalningen av nämnda skatt, eventuellt med ränta enligt tillämplig nationell lagstiftning (dom kommissionen/Tyskland, C?591/13, EU:C:2015:230, punkt 67 och där angiven rättspraxis).

50 Domstolen har i detta sammanhang vidare funnit att det även måste beaktas att det finns en risk för att skatten inte kommer att kunna uppbäras, och att denna risk ökar ju längre tiden går. Den berörda medlemsstaten kan ta hänsyn till denna risk i sin nationella lagstiftning om uppskov med betalningen av skatt (se, för ett liknande resonemang, dom National Grid Indus, C?371/10, EU:C:2011:785, punkt 74).

51 I förevarande fall uppkommer således frågan huruvida en uppbörd av den aktuella skattens belopp uppdelad i tio annuiteter kan utgöra en proportionerlig åtgärd för att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

52 Det räcker härvidlag att konstatera att uppdelning av uppbörden av skatten på orealiserade värdeökningar i fem annuiteter istället för en omedelbar uppbörd har ansetts utgöra en proportionerlig åtgärd för att uppnå detta ändamål (dom DMC, C?164/12, EU:C:2014:20, punkt 64). Såsom generaladvokaten påpekat i punkterna 72 och 73 i sitt förslag till avgörande, måste följaktligen en uppdelning av uppbörden av skatten på orealiserade värdeökningar i tio annuiteter, såsom den som är aktuell i det nationella målet, anses utgöra en proportionerlig åtgärd för att uppnå detta syfte.

53 Mot denna bakgrund ska den ställda frågan besvaras enligt följande: Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan nationell skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet, vilken, vad gäller ett bolag med hemvist i denna medlemsstat som överför tillgångar till ett fast driftsställe tillhörande bolaget i en annan medlemsstat, föreskriver att orealiserade värdeökningar på dessa tillgångar som genererats i den första medlemsstaten ska framtas och beskattas, och att uppbörden av denna skatt uppdelas i tio annuiteter.

Rättegångskostnader

54 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en sådan nationell skattelagstiftning som är i fråga i det nationella målet, vilken, vad gäller ett bolag med hemvist i denna medlemsstat som överför tillgångar till ett fast driftställe tillhörande bolaget i en annan medlemsstat, föreskriver att orealiserade värdeökningar på dessa tillgångar som genererats i den första medlemsstaten ska framtas och beskattas, och att uppbörden av denna skatt uppdelas i tio annuiteter.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.