

Jurisdiction

DOMSTOLEN (första avdelningen)

den 23 januari 2014 (1)

„Skatt — Inkomstskatt för juridiska personer — Överföring av ett personbolags andelar i ett kapitalbolag — Bokfört värde — Uppskattat värde — Avtal för undvikande av dubbelbeskattning — Omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar — Skillnad i behandling — Restriktion för fri rörlighet för kapital — Säkerställande av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna — Proportionalitet“

I mål C-164/12,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Finanzgericht Hamburg (Tyskland) genom beslut av den 26 januari 2012, som inkom till domstolen den 3 april 2012, i målet

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

mot

Finanzamt Hamburg-Mitte,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Tizzano samt domarna A. Borg Barthet, E. Levits (referent), M. Berger och S. Rodin,

generaladvokat: N. Wahl,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 19 september 2013,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

—

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, genom O.-F. Graf Kerksenbrock och H. Bley, Rechtsanwälte,

—

Finanzamt Hamburg-Mitte, genom M. Grote, i egenskap av ombud,

—

Tysklands regering, genom T. Henze, A. Wiedmann och J. Möller, samtliga i egenskap av ombud,

—

Europeiska kommissionen, genom W. Mölls och W. Roels, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1

Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF.

2

Begäran har framställts i ett mål mellan DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, som är ett enligt österrikisk rätt bildat bolag med säte i Wien (Österrike) vilket har inträtt i Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH:s (nedan kallat S-GmbH) och Klausnitzer Ges.mbH:s (nedan kallat K-GmbH) ställe, och Finanzamt Hamburg-Mitte (nedan kallat Finanzamt), angående beräkningen av vinst vid avyttring i samband med taxeringen av resultatet i ett tyskt kommanditbolag avseende beskattningsåret 2000.

Tillämpliga bestämmelser

Tysk rätt

3

I 6 § stycke 1 punkt 1 tredje meningen i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) definieras begreppet uppskattat värde på en rörelsetillgång som det värde som en förvärvare av hela företaget skulle åsätta rörelsetillgången, sedd för sig, inom ramen för det totala priset för rörelsen. Det uppskattade värdet ska skiljas från det bokförda värdet, som är det värde på en tillgång som anges i ett företags balansräkning efter bland annat avskrivningar. Det bokförda värdet får aldrig överstiga det uppskattade värdet.

4

I 20 § i lagen om beskattning vid företagsomstruktureringar (Umwandlungssteuergesetz), av den 11 oktober 1995 (BGBl 1995 I, s. 1250), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet (nedan kallad UmwStG 1995), föreskrevs följande:

”(1) Vid överlåtelse av ett företag, en del av ett företag eller delägarskap till ett kapitalbolag som i landet är obegränsat skattskyldigt till inkomstskatt för juridiska personer (1 § stycke 1 punkt 1 lagen om inkomstskatt för juridiska personer (Körperschaftsteuergesetz)), där vederlaget till det överlåtande företaget består av nya bolagsandelar (apport i form av annan egendom än pengar), ska de rörelsetillgångar som tillskjuts genom apporten och de nya bolagsandelarna värderas enligt följande stycken ...

(2) Kapitalbolaget får ta upp de tillskjutna rörelsetillgångarna till det bokförda värdet eller till ett högre värde ...

(3) Kapitalbolaget ska ta upp de tillskjutna rörelsetillgångarna till deras uppskattade värde om det vid tidpunkten för tillskjutandet av annan egendom än pengar är uteslutet att Förbundsrepubliken Tyskland får beskatta en vinst vid avyttring av de bolagsandelar som överlåtaren har erhållit.

(4) Det värde som kapitalbolaget åsätter de tillskjutna rörelsetillgångarna gäller som avyttringspris för det tillskjutande företaget och som anskaffningskostnad för bolagsandelarna.

...

(6) I de fall som avses i stycke 3 ska 21 § stycke 2 tredje–sjätte meningarna tillämpas analogt beträffande anstånd med betalning av inkomstskatt.”

5

I 21 § stycke 2 tredje–sjätte meningarna UmwStG 1995 föreskrevs följande:

”I de fall som avses i första meningen punkterna 1, 2 och 4 får betalningen av inkomstskatt som belöper på vinst av avyttring fördelas över flera år med minst en femtedel per år, förutsatt att dessa delbetalningar förenas med ställande av säkerhet. Anståndet med betalning ska löpa utan ränta. Anståndet ska upphöra omedelbart om andelar avyttras under anståndsperioden. Femte meningen tillämpas analogt om det kapitalbolag, i vilket andelarna innehas, upplöses eller likvideras under anståndsperioden eller om bolagets kapital sänks och betalas ut till aktieägarna eller när bolaget omvandlats på sätt som avses i andra eller fjärde delen av lagen.”

Avtalet för att undvika dubbelbeskattning

6

I artikel 1.2 och 1.3 i avtalet av den 4 oktober 1954 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Österrike för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet samt beträffande näringskatt och fastighetsskatt (BGBl 1955 II, s. 750) (nedan kallat 1954 års skatteavtal) föreskrevs följande:

”(2) En fysisk person har hemvist enligt detta avtal i den avtalsslutande stat där vederbörande har en bostad och om omständigheterna utvisar att personen i fråga kommer att behålla och använda denna bostad. Har personen i fråga inte någon bostad i någon av de avtalsslutande staterna ska vederbörande anses ha hemvist där han eller hon stadigvarande vistas.

(3) En juridisk person har hemvist enligt detta avtal där den har sin ledning. Är ledningen inte förlagd till någon av de avtalsslutande staterna ska hemvistet anses beläget där den juridiska personen har sitt säte.”

7

I artikel 4 i 1954 års skatteavtal föreskrevs följande:

”(1) Då en person med hemvist i en av staterna i egenskap av företagare eller delägare i företag uppbär inkomst av rörelse vars verksamhet sträcker sig in på den andra statens område, äger den andra staten beskatta denna inkomst allenast i den mån inkomsten är hänförlig till ett inom den staten beläget fast driftställe för rörelsen.

(2) Till det fasta driftstället hänförs sådana inkomster, som det fasta driftstället skulle ha uppburit om det varit ett självständigt företag med samma eller liknande verksamhet, bedriven under

samma eller liknande villkor samt utövat verksamheten såsom ett oberoende företag.

(3) Med uttrycket 'fast driftställe' förstås en stadigvarande affärsanordning i vilken företagets verksamhet helt eller delvis utövas.

(4) Punkt 1 är tillämplig på såväl inkomst, som förvärvas genom rörelsens omedelbara bedrivande, som ock inkomst genom uthyrning, utarrendering och varje annat slags nyttjande av rörelsen ävensom inkomst genom avyttring av rörelsen i dess helhet, en andel i ett företag, en del av rörelsen eller av föremål, som används i rörelsen."

8

Artikel 7 i 1954 års skatteavtal hade följande lydelse:

"(1) Då en person med hemvist i en av staterna förvärvar inkomst genom att avyttra en andel i ett sådant bolag med hemvist i den andra staten, vars delägare inte personligen ansvarar för bolagets förbindelser (Kapitalgesellschaft), äger endast den förstnämnda staten beskatta inkomsten.

(2) Punkt 1 gäller inte om en person med hemvist i en av staterna förvärvar inkomst genom ett fast driftställe i den andra staten. I detta fall äger denna andra stat beskatta inkomsten."

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9

Intill den 28 augusti 2001 var DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (nedan kallat DMC KG) ett kommanditbolag med säte i Hamburg (Tyskland). Kommanditdelägare i detta personbolag var K-GmbH och S-GmbH, tidigare Hubert Schillhuber (nedan kallat HS). Komplementär var det enligt tysk rätt bildade bolaget DMC Design for Media and Communication GmbH (nedan kallat DMC GmbH). Andelarna i sistnämnda kapitalbolag innehades intill den 28 november 2000 i lika delar av K-GmbH och HS med ett värde på varje hälft om 50000 DEM.

10

Den 28 november 2000 tillsköt HS sina andelar i DMC GmbH och DMC KG till S-GmbH.

11

I handling upprättad av notarius publicus den 28 augusti 2001 höjdes bolagskapitalet i DMC GmbH med 100000 DEM till 200000 DEM.

12

Denna kapitalhöjning skedde genom apport av annan egendom än pengar, nämligen i form av andelar som K-GmbH och S-GmbH innehade i DMC KG. För överlåtelsen erhöll K-GmbH och S-GmbH bolagsandelar i kapitalet i DMC GmbH, som var övertagande bolag. Andelarna till de båda överlåtande bolagen åsattes ett bokfört värde på 50000 DEM för vardera bolaget. Överföringen av andelarna i DMC GmbH skedde retroaktivt per den 1 januari 2001, det vill säga dagen för den skattemässiga överlåtelsen, som var den 31 december 2000.

13

I och med att samtliga andelar i DMC KG överlåtits till DMC GmbH upplöstes kommanditbolaget. De rörelsetillgångar som K-GmbH och S-GmbH tillskjutits togs upp i DMC GmbH:s balansräkning till det bokförda värdet.

14

Finanzamt genomförde en revision av DMC KG och beräknade därvid beskattningsunderlaget för beskattningsåret 2000.

15

Finanzamt konstaterade att kommanditdelägarna i DMC KG, 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 DMC KG. Förbundsrepubliken Tyskland hade därmed enligt artikel 7 i 1954 års skatteavtal inte längre någon rätt att beskatta eventuell vinst vid K-GmbH:s och S-GmbH:s avyttring av bolagsandelar i DMC GmbH som de erhållit i utbyte mot tillskottet av andelar som dessa bolag innehade i DMC KG.

16

Finanzamt beräknade med tillämpning av 20 § stycke 3 UmwStG 1995 värdet på de andelar som K-GmbH och S-GmbH tillskjutits till DMC GmbH till deras uppskattade värde och inte till deras bokförda värde, vilket medförde en beskattning av orealiserade värdeökningar på andelarna i DMC KG.

17

Därmed uppstod en vinst vid avyttring på 194 172,70 DEM avseende den apportegendom som K-GmbH tillskjutit, och en motsvarande vinst på 9 051,77 DEM avseende den apportegendom som S-GmbH tillskjutit. Dessa vinster vid avyttring påfördes inkomstskatt för juridiska personer för år 2000.

18

Klaganden i det nationella målet, som inträtt i K-GmbH:s och S-GmbH:s ställe, överklagade Finanzamts beslut om 2000 års taxering till den hänskjutande domstolen och hävdade att 20 § stycke 3 UmwStG 1995 inte var förenlig med unionsrätten.

19

Enligt den hänskjutande domstolen var Finanzamts tillämpning av nationell rätt i ärendet korrekt. DMC GmbH var därmed skyldigt att fastställa ett uppskattat värde på de rörelsetillgångar som K-GmbH och S-GmbH tillskjutit. Det var nämligen Republiken Österrike som enligt 1954 års skatteavtal i egenskap av hemviststat för de tillskjutande bolagen hade rätt att beskatta vinsten vid en avyttring av de bolagsandelar vilka tilldelats K-GmbH och S-GmbH i utbyte mot deras andelar i DMC KG.

20

Enligt den hänskjutande domstolen är det emellertid oklart om den i 20 § stycke 3 UmwStG 1995 föreskrivna mekanismen är förenlig med unionsrätten. Enligt nämnda lagrum sker omedelbar beskattning av orealiserade värdeökningar som genererats i Tyskland om innehavaren av tillgången inte längre är skattskyldig i Tyskland för den vinst som vederbörande redovisar vid en

senare avyttring av tillgångarna. En sådan skillnad i behandling skulle för det första kunna avhålla bolag med hemvist i Österrike från att inneha andelar i bolag med hemvist i Tyskland. En sådan inskränkning skulle för det andra inte motiveras av strävan att uppnå en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan berörda medlemsstater, eftersom Förbundsrepubliken Tyskland inte vid något tillfälle haft rätt att beskatta de bolagsandelar som K?GmbH och S?GmbH innehade i DMC GmbH.

21

Under dessa omständigheter beslutade Finanzgericht Hamburg att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1)

Är det förenligt med artikel 43 EG (nu artikel 49 FEUF) att i en nationell lagstiftning föreskriva att tillskott av delägarskap i ett kapitalbolag ska leda till att de tillskjutna rörelsetillgångarna obligatoriskt ska åsättas ett uppskattat värde (vilket innebär att orealiserade värdeökningar tas fram och att tillskottsgivaren redovisar en kapitalvinst av avyttring), i den mån Förbundsrepubliken Tyskland saknar rätt vid tidpunkten för tillskottet av annan egendom än pengar att beskatta kapitalvinsten av avyttringen av de nya bolagsandelar som tillskottsgivaren erhåller för tillskottet?

2)

För det fall den första frågan besvaras nekande, är då en nationell lagstiftning förenlig med artikel 43 EG ... om tillskottsgivaren har rätt att begära anstånd med betalningen av den skatt som påförs när de orealiserade värdeökningarna tas fram och rätt till befrielse från ränta under anståndstiden på det sättet att den skatt som belöper på kapitalvinsten från avyttringen kan erläggas i årliga delbetalningar om minst en femtedel per år, så länge säkerhet ställs för erläggandet av delbeloppen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida frågorna kan tas upp till prövning

22

Finanzamt har till att börja med i sina skriftliga synpunkter åberopat att de frågor som ställts inte kan tas upp till sakprövning.

23

Finanzamt har därvid gjort gällande att tysk processrätt hindrar den nationella domstolen från att ta upp talan till sakprövning och att de frågor som ställts därmed är hypotetiska.

24

Domstolen påpekar i det avseendet att enligt fast rättspraxis presumeras nationella domstolars frågor om tolkningen av unionsrätten, vilka ställs mot bakgrund av den beskrivning av omständigheterna i målet och tillämplig lagstiftning som den nationella domstolen har lämnat på eget ansvar, och som det inte ankommer på EU?domstolen att pröva riktigheten av, vara relevanta. En begäran om förhandsavgörande från en nationell domstol kan bara avvisas av EU?domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av unionsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller med föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller EU?domstolen inte förfogar över de

uppgifter om sakförhållandena eller de rättsliga förhållandena som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt (dom av den 8 september 2011 i de förenade målen C-78/08–C-80/08, *Paint Graphos* m.fl. REU 2011, s. I-7611, punkt 31 och där angiven rättspraxis).

25

När det gäller den första tolkningsfrågan finns det i motsats till vad Finanzamt hävdar inte något som tyder på att det problem som avses i det nationella målet är hypotetiskt på grund av påståendet om att talan i det målet inte kan tas upp till sakprövning. Finanzgericht Hamburg har i själva verket särskilt nämnt i sitt beslut om hänskjutande att nämnda talan automatiskt kan tas upp till sakprövning om 20 § styckena 3 och 4 UmwStG 1995 är oförenlig med unionsrätten.

26

Av detta följer att tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning.

Den första frågan

27

Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat som innebär att tillgångar som ett personbolag tillskjuter till ett kapitalbolag med säte i den medlemsstaten ska åsättas deras uppskattade värde, varigenom orealiserade värdeökningar på dessa tillgångar som genererats i den staten beskattas innan de faktiskt realiserats, om nämnda stat inte har möjlighet att utöva sin beskattningsrätt beträffande dessa värdeökningar när sådan faktisk realisation sker.

Tillämplig frihet i det nationella målet

28

Kommissionen företräder den ståndpunkten att 20 § styckena 3 och 4 UmwStG 1995 omfattas av den fria rörligheten för kapital, medan samtliga övriga berörda parter som inkommit med yttranden till domstolen samstämmt och i likhet med den hänskjutande domstolen anser att omständigheterna i det nationella målet ska anses gälla etableringsfriheten.

29

Frågan huruvida en nationell lagstiftning ska omfattas av den ena eller den andra fria rörligheten ska enligt fast rättspraxis avgöras med beaktande av ändamålet med den aktuella lagstiftningen (dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, *Holböck*, REG 2007, s. I-4051, punkt 22, och av den 17 september 2009 i mål C-182/08, *Glaxo Wellcome*, REG 2009, s. I-8591, punkt 36).

30

Av rättspraxis följer även att domstolen i princip undersöker bestämmelsen mot bakgrund av endast en av dessa friheter om det visar sig att den ena av dem under omständigheterna i det enskilda fallet är helt underordnad den andra och kan anknytas till den (dom av den 3 oktober 2006 i mål C-452/04, *Fidium Finanz*, REG 2006, s. I-9521, punkt 34, och domen i det ovannämnda målet *Glaxo Wellcome*, punkt 37).

31

Domstolen har även slagit fast att en nationell lagstiftning som inte enbart är avsedd att tillämpas på ägarandelar som ger ett bestämmande inflytande över ett bolags beslut och verksamhet, utan som är tillämplig oberoende av omfattningen av en aktieägars andel i ett företag, kan omfattas såväl av artikel 49 FEUF som av artikel 63 FEUF (dom av den 11 november 2010 i mål C-543/08, kommissionen mot Portugal, REU 2010, s. I-11241, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

32

När det gäller föremålet för de bestämmelser i UmwStG 1995 som är i fråga i det nationella målet framgår det av beslutet om hänskjutande att de är ämnade att tillvarata Förbundsrepubliken Tysklands intressen i fall där värdeökningar genererats i Tyskland, när den internationella fördelningen av beskattningsrätten kan vara till men för dessa intressen.

33

Främst avses värdeökningar på tillgångar som tillskjutits av investerare vilka efter överföringen av dessa tillgångar från ett kommanditbolag till ett kapitalbolag inte längre är skattskyldiga till inkomstskatt för juridiska personer i Tyskland.

34

Härav följer för det första att tillämpningen av den i det nationella målet aktuella lagstiftningen på ett specifikt fall inte villkoras av hur stor andel en investerare äger i ett kommanditbolag vars andelar tillskjuts som apportegendom till ett kapitalbolag i utbyte mot bolagsandelar. Enligt denna lagstiftning krävs det alltså inte att investeraren innehar en andel som ger vederbörande ett bestämmande inflytande i kommanditbolaget eller ens i kapitalbolaget.

35

En begränsning av tillämpningen av den i det nationella målet aktuella lagstiftningen till att endast avse det fall där de andelar i kommanditbolaget som överförts innehas av en investerare som har ett bestämmande inflytande över besluten i detta bolag skulle inte i faktiskt hänseende vara förenligt med ändamålet att tillvarata Förbundsrepubliken Tysklands skatteintressen.

36

Domstolen konstaterar för det andra beträffande det nationella målet att kapitalbolagets skyldighet att åsätta de i utbyte mot bolagsandelar tillskjutna andelarna ett uppskattat värde motiveras av att de tillskjutande bolagen inte längre är obegränsat skattskyldiga i Tyskland för inkomst som de uppbär där, eftersom det bolag i vilket de var kommanditdelägare har upplösts.

37

Den i det nationella målet aktuella lagstiftningen inverkar således mindre på etableringsförfarandet än på förfarandet för överföring av tillgångar mellan ett kommanditbolag och ett kapitalbolag.

38

Av samtliga här redovisade överväganden följer således att den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet uteslutande ska prövas i förhållande till fri rörlighet för kapital enligt artikel 63 FEUF.

39

Enligt den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet gäller följande. Om andelar i ett kommanditbolag som innehas av ett bolag utan skatterättsligt hemvist i Tyskland lämnas i utbyte mot andelar i ett kapitalbolag med säte i Tyskland och detta leder till att orealiserade värdeökningar på dessa andelar som genererats i den medlemsstaten inte längre kan beskattas där, ska dessa värdeökningar tas fram till beskattning och den skatt som belöper på vinsten vid en avyttring av de inbytta andelarna beräknas vid tidpunkten för tillskjutandet av andelarna i kommanditbolaget och uppbäras på det sätt som föreskrivs i 20 § stycke 6 och 21 § stycke 2 tredje–sjätte meningarna UmwStG 1995. Om det tillskjutande bolaget förblir fortsatt skattskyldigt i Tyskland ska emellertid beräkningen av skatten på de orealiserade värdeökningarna på tillgångarna i kommanditbolaget som förs vidare i de lämnade bolagsandelarna, samt uppbörden av denna skatt, ske i samband med den faktiska realisationen av dessa värdeökningar, det vill säga i princip vid tidpunkten för avyttringen av de berörda bolagsandelarna.

40

Den omständigheten att de orealiserade värdeökningarna hänför sig till andelar som innehas av en investerare som inte längre är skattskyldig i Tyskland för den inkomst som vederbörande uppbär av dessa tillgångar leder alltså till en nackdel i likviditetshänseende för denna person i jämförelse med vad som är fallet för investerare som förblir fortsatt skattskyldiga, eftersom omvandlingen av andelarna i ett kommanditbolag till andelar i ett kapitalbolag i det första fallet omgående leder till beskattning av värdeökningarna på berörda andelar, medan sådana värdeökningar i det andra fallet inte beskattas förrän de faktiskt realiserats. Denna skillnad i behandling när det gäller beskattningen av värdeökningar kan avhålla investerare som inte har skatterättslig hemvist i Tyskland från att tillskjuta kapital till kommanditbolag som bildats enligt tysk rätt, eftersom omvandlingen av andelar i detta bolag till andelar i ett kapitalbolag leder till ovannämnda skattemässiga nackdel (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 november 2011 i mål C-371/10, *National Grid Indus*, REU 2011, s. I-12273, punkt 37).

41

Den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet kan således avhålla investerare från att inneha andelar i ett kommanditbolag som bildats enligt tysk rätt, eftersom dessa – vid en senare omvandling av deras andelar till andelar i ett kapitalbolag – omedelbart har att betala skatten på vinst i form av orealiserade värdeökningar som genererats i Tyskland, då dessa investerare nämligen till följd av omvandlingen av deras andelar härnäst inte längre är skattskyldiga till sådan skatt i nämnda stat.

42

Den därmed konstaterade skillnaden i behandling förklaras inte av en objektiv skillnad mellan situationerna, vilket emellertid hävdats av Finanzamt och den tyska regeringen. När det gäller en lagstiftning i en medlemsstat för beskattning av värdeökningar som genererats i den staten, är situationen för en investerare som överlåter sina andelar i ett kommanditbolag med säte i nämnda stat i utbyte mot andelar i ett kapitalbolag som också har hemvist där, och som därmed inte längre är skattskyldig för den vinst som vederbörande redovisar vid en försäljning av dessa andelar, att likställa med situationen för en investerare som genomför samma transaktion men som förblir skattskyldig för vinst som vederbörande realiserar, när det gäller beskattningen av värdeökningar på andelar i kommanditbolaget vilken genererats i den medlemsstaten innan andelarna lämnades i

utbyte (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 38).

43

Härav följer att den skillnad i behandling som enligt den i det nationella målet aktuella lagstiftningen tillämpas för investerare som innehar andelar i ett kommanditbolag vilka omvandlats till andelar i ett kapitalbolag, vilka på grund härav inte längre är skattskyldiga i Tyskland till skatt på inkomst som de uppbär i den medlemsstaten, jämfört med vad som är fallet beträffande investerare som under samma förhållanden förblir skattskyldiga till sådan skatt, utgör en restriktion som i princip är otillåten enligt EUF-fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital.

Huruvida restriktionen för fria kapitalrörelser kan motiveras

44

Av fast rättspraxis följer att en inskränkning av den fria rörligheten för kapital bara är tillåten om den är motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset (dom av den 13 december 2005 i mål C-446/03, Marks & Spencer, REG 2005, s. I-10837, punkt 35, av den 12 september 2006 i mål C-196/04, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, REG 2006, s. I-7995, punkt 47, av den 13 mars 2007 i mål C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, REG 2007, s. I-2107, punkt 64, samt av den 18 juni 2009 i mål C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, REG 2009, s. I-5145, punkt 57).

45

Enligt den hänskjutande domstolen är ändamålet med den i det nationella målet aktuella lagstiftningen att i enlighet med territorialitetsprincipen säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Förbundsrepubliken Tyskland utövar således sin beskattningsrätt på värdeökningar som genereras inom dess territorium, vilka nämnda medlemsstat genom den kombinerade verkan av omvandlingen av de underliggande tillgångarna och tillämpningen av ett skatteavtal saknar möjlighet att beskatta när de faktiskt realiserar.

46

Det ska i detta hänseende för det första erinras om att säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna är ett legitimt ändamål som erkänts av domstolen (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Marks & Spencer, punkt 45, dom av den 7 september 2006 i mål C-470/04, N, REG 2006, s. I-7409, punkt 42, av den 18 juli 2007 i mål C-231/05, Oy AA, REG 2007, s. I-6373, punkt 51, och av den 15 maj 2008 i mål C-414/06, Lidl Belgium, REG 2008, s. I-3601, punkt 31).

47

För det andra följer det av fast rättspraxis 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 som beskattningsrätten ska fördelas mellan dem, särskilt när det gäller undanröjande av dubbelbeskattning (dom av den 19 november 2009 i mål C-540/07, kommissionen mot Italien, REG 2009, s. I-10983, punkt 29 och där angiven rättspraxis, och domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 45).

48

Omvandlingen av andelarna i ett kommanditbolag till andelar i ett kapitalbolag kan inte i denna

kontext innebära att den medlemsstat i vilken dessa bolag har sina säten ska avstå från sin rätt att beskatta en värdeökning som genererats inom dess territorium och som omfattas av dess beskattningsrätt före nämnda omvandling av det skälet att denna värdeökning de facto inte realiserats.

49

Domstolen har således, i ett fall där den verkliga ledningen för ett bolag flyttats från en medlemsstat till en annan, slagit fast att den förstnämnda staten har rätt att, enligt den skatterättsliga territorialitetsprincipen sammankopplad med en tidsmässig komponent, nämligen den skattskyldiges skatterättsliga hemvist under den period när de orealiserade värdeökningarna uppkom, beskatta dessa värdeökningar vid den skattskyldiges utflyttningstillfälle (se domen i det ovannämnda målet N, punkt 46). En sådan åtgärd avser nämligen att förebygga situationer som kan äventyra ursprungsmedlemsstatens rätt att beskatta verksamhet som bedrivs inom dess territorium, och kan alltså motiveras av säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se domarna i de ovannämnda målen Marks & Spencer, punkt 46, Oy AA, punkt 54, dom av den 21 januari 2010 i mål C-311/08, SGI, REU 2010, s. I-487, punkt 60, samt domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 46).

50

Av beslutet om hänskjutande framgår att K-GmbH och S-GmbH genom att tillskjuta samtliga sina andelar i DMC KG till DMC GmbH upphörde med sitt fasta driftställe i Tyskland i den mening som avses i artiklarna 4.3 och 7.2 i 1954 års skatteavtal. Eftersom K-GmbH och S-GmbH inte längre var skattskyldiga i Tyskland för eventuell vinst vid framtida avyttring av andelar i kapitalet i DMC GmbH som erhållits i utbyte mot tillskjutandet av apportegendomen, värderades de tillskjutna andelarna i enlighet med 20 § styckena 3 och 4 UmwStG 1995 till deras uppskattade värde och värdeökningarna på dessa beskattades. För att Förbundsrepubliken Tyskland ska behålla beskattningsrätten för inkomst som genererats i den medlemsstaten, föreskrivs således i den i det nationella målet aktuella lagstiftningen att orealiserade värdeökningar på andelar i ett kommanditibolag ska tas fram till beskattning när dessa andelar omvandlas till andelar i ett kapitalbolag.

51

I denna kontext gäller för det första att den omständigheten att den i det nationella målet aktuella lagstiftningen innebär att orealiserade värdeökningar ska beskattas inte i sig kan medföra ett ifrågasättande av huruvida ändamålet med säkerställandet av beskattningsrätten mellan berörda medlemsstater är legitimt.

52

En medlemsstat har nämligen rätt att beskatta det ekonomiska värde som uppkommer genom den orealiserade värdeökningen inom dess territorium, även om den aktuella värdeökningen ännu inte faktiskt har realiserats där (domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 49).

53

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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013 i mål C-261/11, kommissionen mot Danmark, punkt 37).

54

För det andra gäller beträffande säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna att det inte är avgörande att de värdeökningar som beskattas enligt 20 § styckena 3 och 4 UmwStG 1995 ska vara hänförliga till andra slags tillgångar till följd av omvandlingen av de berörda andelarna, det vill säga först och främst till andelar i ett kommanditbolag, och därefter till andelar i ett kapitalbolag. Värdeökningarna på andelar i ett kommanditbolag ingår nämligen automatiskt i de andelar i kapitalbolaget som lämnats i utbyte mot tillskottet av de förstnämnda andelarna.

55

Redan den omständigheten att omvandlingen av andelar i ett kommanditbolag till andelar i ett kapitalbolag leder till att inkomst undgår beskattning i den medlemsstat där nämnda inkomst genererats är alltså tillräckligt för att motivera en sådan bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, i vilken föreskrivs att skatten på denna inkomst ska beräknas vid tidpunkten för nämnda omvandling.

56

Syftet med säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan dock inte motivera en sådan lagstiftning som den i det nationella målet aktuella i, bland annat, de fall då den medlemsstat i vilken inkomsten genererats de facto hindras från att utöva sin beskattningsrätt beträffande denna inkomst.

57

I förevarande fall framgår det dock inte otvetydigt av omständigheterna i det nationella målet att Förbundsrepubliken Tyskland faktiskt förlorar all rätt att beskatta orealiserade värdeökningar på andelar i ett personbolag när dessa lämnas i utbyte mot andelar i ett kapitalbolag. Det förefaller nämligen inte uteslutet att nämnda orealiserade värdeökningar på de andelar som tillskjutits rörelsetillgångarna i kapitalbolaget kan beaktas vid beräkningen av den inkomstskatt för juridiska personer som det övertagande kapitalbolaget, här DMC GmbH, skulle ha att erlägga i Tyskland, något som det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

58

Mot bakgrund av dessa omständigheter ska den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att ändamålet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan motivera en lagstiftning i en medlemsstat som innebär att värdet på tillgångar som ett kommanditbolag tillskjuter till kapitalbolag med säte i den medlemsstaten ska åsättas deras uppskattade värde – varigenom orealiserade värdeökningar på dessa tillgångar som genererats i den staten beskattas innan de realiserats – när nämnda stat de facto saknar möjlighet att utöva sin beskattningsrätt beträffande dessa värdeökningar när de faktiskt realiserats, något som det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

Den andra frågan

59

Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida den i det nationella målet aktuella lagstiftningen och den restriktion som den innebär går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, särskilt med hänsyn till metoderna för uppbörd av inkomstskatten i enlighet med vad som föreskrivs i 20 § stycke 6 och 21 § stycke 2 tredje–sjätte meningarna UmwStG 1995.

60

Det ska genast erinras om att det är proportionerligt att en medlemsstat, i syfte att säkerställa utövandet av sin beskattningsrätt, beräknar den skatt som ska betalas på orealiserade värdeökningar som genererats inom dess territorium vid den tidpunkt då dess beskattningsrätt avseende den berörda investeraren upphör, i förevarande fall vid den tidpunkt då investeraren omvandlar de andelar vederbörande innehar i ett kommanditbolag till andelar i ett kapitalbolag (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 52).

61

Beträffande uppbörden av skatten på orealiserade värdeökningar har domstolen slagit fast att den skattskyldige bör ges möjlighet att välja mellan att omgående betala skatten på orealiserade värdeökningar på vederbörandes tillgångar och att få anstånd med betalningen av nämnda skatt, eventuellt mot erläggande av ränta enligt gällande nationell lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 73, och dom av den 6 september 2012 i mål C-38/10, kommissionen mot Portugal, punkterna 31 och 32).

62

Med hänsyn till att risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras ökar ju mer tid som förflyter, utgör i detta sammanhang uppdelningen på fem år av betalningen av den skatt som ska erläggas innan de orealiserade värdeökningarna verkligen realiserats ett ändamålsenligt och proportionerligt sätt att uppnå ändamålet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

63

I förevarande fall gäller att bestämmelserna i 20 § stycke 6 och 21 § stycke 2 tredje–sjätte meningarna UmwStG 1995 ger den skattskyldige möjlighet att räntefritt över fem år dela upp den skatt som vederbörande ska betala på vinst vid avyttring av sina bolagsandelar.

64

Genom att ge den skattskyldige möjlighet att välja mellan att betala skatten omedelbart eller i fem årliga rater, går den i det nationella målet aktuella lagstiftningen inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

65

Vad slutligen gäller kravet på ställande av säkerhet har domstolen slagit fast att en medlemsstat får ta hänsyn till risken för att skatt inte kan uppbäras inom ramen för den nationella lagstiftning

som är tillämplig på anstånd med att betala skatt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet National Grid Indus, punkt 74).

66

En sådan säkerhet har emellertid i sig en begränsande verkan, eftersom den skattskyldige fräntas möjligheten att förfoga över den egendom som tas i anspråk för säkerheten (dom av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, de Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 47, och domen i det ovannämnda målet N, punkt 36).

67

Ett sådant krav kan därmed av princip inte godtas utan en föregående bedömning av risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras.

68

Det gäller i det nationella målet i synnerhet att bedöma denna risk mot bland annat den omständigheten att de orealiserade värdeökningar som är föremål för den omtvistade beskattningen uteslutande hänför sig till ett slags tillgångar, nämligen bolagsandelar, som innehas av endast två kapitalbolag, vilka har sitt säte i Österrike, och vidare att dessa bolagsandelar innehas i ett kapitalbolag som har säte i Tyskland.

69

Den andra frågan ska således besvaras enligt följande. En lagstiftning i en medlemsstat i vilken det föreskrivs att orealiserade värdeökningar som genererats i landet ska beskattas omedelbart går inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, i den mån den skattskyldiges skyldighet att ställa säkerhet vid ansökan om anstånd med betalningen tillämpas utifrån den konkreta risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras.

Rättegångskostnader

70

Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella 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 (första avdelningen) följande:

1)

Artikel 63 FEUF ska tolkas så, att ändamålet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna kan motivera en nationell lagstiftning som innebär att värdet på tillgångar som ett kommanditbolag tillskjuter till kapitalbolag med säte i den medlemsstaten ska åsättas deras uppskattade värde – varigenom orealiserade värdeökningar på dessa tillgångar som genererats i den staten beskattas innan de realiserats – när nämnda stat de facto saknar möjlighet att utöva sin beskattningsrätt beträffande dessa värdeökningar när de faktiskt realiserats, något som det ankommer på den nationella domstolen att avgöra.

2)

En lagstiftning i en medlemsstat i vilken det föreskrivs att orealiserade värdeökningar som genererats i landet ska beskattas omedelbart går inte utöver vad som är nödvändigt för att uppnå ändamålet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, i den mån den skattskyldiges skyldighet att ställa säkerhet vid ansökan om anstånd med betalningen tillämpas utifrån den konkreta risken för att skatten inte kommer att kunna uppbäras.

Underskrifter

(1) Rättegångsspråk: tyska.