

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 16 april 2015 (*)

”Fördragsbrott – Skattelagstiftning – Uppskov med beskattningen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen mot ersättning av vissa anläggningstillgångar – Uppbörd av skatt – Etableringsfrihet – Artikel 49 FEUF – Artikel 31 i EES-avtalet – Skillnad i behandlingen mellan fasta driftsställen inom en medlemsstat och fasta driftsställen i en annan stat som är medlem i Europeiska unionen eller i Europeiska ekonomiska samarbetsområdet – Proportionalitet”

I mål C-591/13,

angående en talan om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF, som väckts den 20 november 2013,

Europeiska kommissionen, företrädd av W. Mölls och W. Roels, båda i egenskap av ombud, med delgivningsadress i Luxemburg,

sökande,

mot

Förbundsrepubliken Tyskland, företrädd av T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

svarande,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

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

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 26 november 2014,

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

följande

Dom

1 Europeiska kommissionen har yrkat att domstolen ska fastställa att Förbundsrepubliken Tyskland har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 49 FEUF och artikel 31 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992 (EGT L 1, 1994, s. 3) (nedan kallat EES-avtalet) genom att anta och bibehålla bestämmelser som föreskriver uppskov med beskattningen av vinster som uppkommer vid avyttring av vissa anläggningstillgångar (nedan kallade den ersatta egendomen), genom ”överföring” av vinsten till nyförvärvade eller nytillverkade

anläggningstillgångar (nedan kallade ersättningsegendomen), fram till dess att denna senare egendom avyttras, under förutsättning dock att denna egendom utgör en del av tillgångarna i den skattskyldige personens fasta driftsställe inom landet, medan en sådan överföring inte är möjlig när denna egendom utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i en annan medlemsstat i Europeiska unionen eller i en annan stat som är part i EES-avtalet.

Tillämpliga bestämmelser

2 I 6b § styckena 1–4 i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz) (nedan kallad EStG) föreskrivs följande:

”(1) Skattskyldiga som säljer

mark,

växter på marken med tillhörande mark, om växterna hör till ett lant- eller skogsbruk,

byggnader eller fartyg för inre vattenvägar

kan, under samma räkenskapsår som försäljningen, från anskaffnings- eller tillverkningskostnaderna för de i andra meningen avsedda anläggningstillgångarna, dra av högst ett belopp som motsvarar den vinst som uppkom vid försäljningen. Avdrag får göras från anskaffnings- eller tillverkningskostnader för

1. mark,

om vinsten uppkom vid försäljning av marken,

2. växter på marken med tillhörande mark, om växterna hör till ett lant- eller skogsbruk, om vinsten uppkom vid försäljning av växter på marken med tillhörande mark,

om växterna hör till ett lant- eller skogsbruk,

3. byggnader,

om vinsten uppkom vid försäljning av mark, av växter på mark med tillhörande mark eller byggnader, eller

4. fartyg för inre vattenvägar,

om vinsten uppkom vid försäljning av fartyg för inre vattenvägar.

Som förvärv eller byggnation av byggnader ska även anses utbyggnad, påbyggnad eller ombyggnad. Avdraget ska i detta fall enbart beviljas för kostnaderna för utbyggnaden, påbyggnaden eller ombyggnaden.

(2) Vinst i den mening som avses i stycke 1 första meningen är det belopp med vilket försäljningspriset, efter avdrag för försäljningskostnader, överstiger det bokförda värde som fastställdes för den materiella tillgången vid tidpunkten för försäljningen. Det bokförda värdet är det värde som ska fastställas för den materiella tillgången enligt 6 §.

(3) Om den skattskyldige inte gör det avdrag som avses i stycke 1 får denne under det räkenskapsår under vilket försäljningen företogs avsätta beloppet som en reserv som minskar den skattepliktiga vinsten. Från anskaffnings- eller tillverkningskostnaderna för sådana materiella tillgångar som avses i stycke 1 andra meningen, vilka förvärvats eller tillverkats under påföljande

fyra räkenskapsår, får den skattskyldige, med förbehåll för de inskränkningar som följer av stycke 1 andra till fjärde meningen, dra av ett belopp som motsvarar högst ovannämnda reserv under det räkenskapsår som tillgångarna förvärvades eller tillverkades. Fyraårsfristen kan förlängas till sex år för nybyggda byggnader om byggnationen påbörjades före slutet av det fjärde året efter det att reserven bildades. Reservan ska upplösas, med en vinstökning, upp till ett belopp som motsvarar det avdragna beloppet. Om reserven fortfarande finns kvar vid utgången av det fjärde räkenskapsåret efter dess bildande, ska den upplösas med en vinstökning vid den tidpunkten såvida det inte kan bli fråga om avdrag för byggnationskostnader för byggnader där byggnationen påbörjades före denna tidpunkt. Om reserven finns kvar vid utgången av det sjätte räkenskapsåret efter dess bildande ska reserven upplösas med en vinstökning vid den tidpunkten.

(4) Styckena 1 och 3 kan tillämpas under förutsättning att

1. den skattskyldige fastställer vinsten enligt 4 § stycke 1 eller 5 §,
2. de avyttrade materiella tillgångarna hade utgjort en del av tillgångarna i ett fast driftsställe inom landet i minst sex år utan avbrott vid tidpunkten för avyttringen,
3. de förvärvade eller tillverkade anläggningstillgångarna utgör en del av tillgångarna i ett fast driftsställe inom landet,
4. den vinst som uppkommer i samband med avyttringen inte ska utelämnas vid beräkningen av den skattepliktiga vinsten inom landet, och
5. avdraget enligt stycke 1 och bildandet och upplösningen av reserven enligt stycke 3 framgår av bokföringen.

Avdraget enligt styckena 1 och 3 är inte tillåtet för materiella tillgångar som utgör en del i ett lant- eller skogsbruk eller som används för privat bruk, när vinsten uppkommit i samband med avyttringen av materiella tillgångar i ett industri- eller handelsföretag.”

Det administrativa förfarandet

3 Kommissionen tillställde den 15 maj 2009 Förbundsrepubliken Tyskland en formell underrättelse. I denna underrättade kommissionen nämnda medlemsstat om att det fanns en risk för att 6b § EStG inte var förenlig med den fria rörligheten för kapital.

4 I skrivelse av den 13 juli 2009 uttryckte Förbundsrepubliken Tyskland sin oenighet med kommissionens uppfattning och hänvisade till att den ifrågasatta lagen inte omfattas av den fria rörligheten för kapital utan enbart av etableringsfriheten, med vilken lagen är förenlig.

5 Den 7 maj 2010 skickade kommissionen en kompletterande formell underrättelse till Förbundsrepubliken Tyskland i vilken kommissionen medgav att nämnda lag omfattas av etableringsfriheten, och meddelade att den undersökt Förbundsrepubliken Tysklands argument och funnit att den ifrågavarande lagen strider mot artiklarna 49 FEUF och 31 i EES-avtalet.

6 Förbundsrepubliken Tyskland invände i skrivelse av den 7 juli 2010 mot kommissionens inställning, och vidhöll att den ifrågavarande lagen är förenlig med etableringsfriheten.

7 Den 30 september 2011 tillställde kommissionen Förbundsrepubliken Tyskland ett motiverat yttrande i vilket den upprepade sin uppfattning i den formella underrättelsen och anmodade Förbundsrepubliken Tyskland att inom två månader från mottagandet av yttrandet rätta sig därefter.

8 Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland i sitt svar av den 28 november 2011 ånyo hävdade att kommissionens inställning är felaktig, beslutade den senare att väcka förevarande talan.

Prövning av talan

Upptagande till sakprövning

9 Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande att förevarande talan inte kan tas upp till sakprövning och har till stöd för detta anfört två grunder, dels att talan har väckts för sent, dels att föremålet för talan har ändrats.

Talan har väckts för sent

– Parternas argument

10 Förbundsrepubliken Tyskland har anfört att kommissionen inte längre hade rätt att väcka talan på grund av att den, efter utgången av det administrativa förfarandet, väntat orimligt länge med att lämna in sin ansökan. Kommissionen har följaktligen gjort sig skyldig till rättsmissbruk, eftersom det inte finns något objektivt skäl som rättfärdigar det konstaterade dröjsmålet. Under denna väntan har kommissionen inte gjort några ansträngningar för att lösa tvisten med nämnda medlemsstat i godo.

11 Dessutom ska de allmänna principerna om rättssäkerhet och om lojalt samarbete beaktas. På samma sätt som medlemsstaterna är skyldiga att samarbeta med kommissionen för att få en överträdelse av EUF-fördraget som fastställts av domstolen att upphöra, borde kommissionen, under perioden före det att en fördragsbrottstalan väcks, samarbeta med den berörda medlemsstaten, söka alternativ till att väcka talan och informera medlemsstaten om den vidare hanteringen. Principen om lojalt samarbete riktar sig inte enbart till medlemsstaterna utan också till kommissionen.

12 Kommissionen har gjort gällande att reglerna i artikel 258 FEUF är tillämpliga utan krav på att en viss tidsfrist ska iakttas. Enligt kommissionen kan de överväganden som ligger till grund för valet av tidpunkt för att väcka en fördragsbrottstalan, inte påverka frågan om huruvida denna talan kan tas upp till sakprövning.

13 Den enda situation som skulle kunna klandras är den i vilken den berörda medlemsstaten skulle ha svårt att bemöta kommissionens argument till följd av ett alltför långvarigt administrativt förfarande, och därigenom få sin rätt till försvar åsidosatt. Förbundsrepubliken Tyskland har emellertid aldrig åberopat någon sådan situation och det finns heller inte några omständigheter som talar för att det varit så.

– Domstolens bedömning

14 Enligt fast rättspraxis är det kommissionen som avgör vid vilken tidpunkt en talan om fördragsbrott ska väckas. De överväganden som ligger till grund för ett sådant val kan inte påverka frågan om huruvida talan kan upptas till sakprövning. Kommissionen behöver inte iaktta någon bestämd tidsfrist vid tillämpningen av artikel 258 FEUF med undantag för de fall i vilka det administrativa förfarandet tar orimligt lång tid i anspråk och gör det svårare för den berörda medlemsstaten att bemöta kommissionens argument och därigenom medför att dess rätt till försvar åsidosätts. Det ankommer på den berörda medlemsstaten att bevisa att den orimligt långa tid som förfarandet har tagit verkligen har fått sådana följder (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Litauen, C-350/08, EU:C:2010:642, punkterna 33 och 34 och där angiven rättspraxis).

15 I likhet med vad kommissionen har anfört har Förbundsrepubliken Tyskland inte åberopat någon sådan situation. Domstolen kan följaktligen inte godta det av denna medlemsstat åberopade rättegångshindret.

Ändringen av föremålet för talan

– Parternas argument

16 Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande att det argument som kommissionen anfört i repliken, avseende beskattningen av vinsten knuten till den ersatta egendomen, när ersättningsegendomen är avskrivningsbar, inte har tagits upp vare sig i det administrativa förfarandet eller i ansökan. Enligt Förbundsrepubliken Tyskland ska denna omständighet betraktas som en ändring av föremålet för talan och följaktligen leda till att talan i dess helhet inte kan tas upp till sakprövning.

17 Kommissionen har under förhandlingen svarat att talan kan tas upp till sakprövning. Det framgår klart av ansökan att 6b § EStG även måste vara tillämplig på gränsöverskridande situationer. Visserligen kan när det gäller avskrivningsbar ersättningsegendom – till skillnad från vad som gäller en icke avskrivningsbar ersättningsegendom –, skatten på vinsten som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen inte i sin helhet skjutas upp ända fram till avyttringen, mot ersättning, av ersättningsegendomen. I ett sådant fall skjuts skatten endast upp i den mån detta motsvarar avskrivningar av ersättningsegendomen. Av detta följer icke desto mindre att beskattningen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen skjuts upp i båda dessa situationer. Dessa situationer skiljer sig enbart åt vad gäller omfattningen på uppskovet. Vad gäller icke avskrivningsbar ersättningsegendom gäller detta uppskov fram till och med att egendomen avyttras, medan uppskovet avseende avskrivningsbar ersättningsegendom skulle kunna vara kortare. Vad gäller denna senare typ av egendom skulle Förbundsrepubliken Tyskland i enlighet med avskrivningsbestämmelserna i tysk lagstiftning, kunna begära en avbetalning av skatten.

– Domstolens bedömning

18 I förevarande fall har varken det motiverade yttrandets lagenlighet eller lagenligheten hos det förfarande som föregick yttrandet ifrågasatts.

19 Det följer av fast rättspraxis att saken i ett mål om fördragsbrott enligt artikel 258 FEUF fastställs genom kommissionens motiverade yttrande. Talan måste alltså avse samma skäl och grunder som detta yttrande. Detta krav är emellertid inte så långtgående att det i samtliga fall måste råda fullständig överensstämmelse mellan anmärkningarna i det motiverade yttrandet och yrkandena i ansökan, under förutsättning att saken, såsom den angetts i det motiverade yttrandet, inte har utvidgats eller ändrats. Kommissionen kan i synnerhet precisera sina inledande

anmärkningar i ansökan, under förutsättning att den inte ändrar saken (se dom kommissionen/Polen, C–281/11, EU:C:2013:855, punkterna 87 och 88 och där angiven rättspraxis).

20 Kommissionen har i förevarande fall såväl under det administrativa förfarandet som vid domstolen klart angett att den anlagat Förbundsrepubliken Tyskland för att ha åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 49 FEUF och 31 i EES-avtalet, genom att anta och bibehålla systemet enligt 6b § EStG.

21 Detta system innebär i huvudsak att beskattningen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av ersatt egendom som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i Tyskland kan skjutas upp, under förutsättning av denna vinst återinvesteras genom förvärv eller tillverkning av ersättningsegendom. För att den skattskyldige ska kunna beviljas denna skatteförmån måste ersättningsegendomen emellertid utgöra en del av tillgångarna i ett fast driftsställe som också är beläget i Tyskland. Denna skatteförmån beviljas inte för det fall den sistnämnda egendom utgör en del av tillgångarna i ett fast driftsställe som är beläget i en annan medlemsstat eller en annan stat som är part i EES-avtalet. Det är denna skillnad i behandling som enligt kommissionen utgör ett åsidosättande av etableringsfriheten.

22 Att kommissionen som svar på Förbundsrepubliken Tysklands påstående – att kommissionen gjorde fel när den anförde att beskattningen av vinst som uppkommer i samband med avyttring av ersatt egendom i alla fall kan skjutas upp till dess att ersättningsegendomen avyttras – i sin replik hänvisat till uppskov med beskattningen av vinsten som föreskrivs avseende avskrivningsbar ersättningsegendom i enlighet med avskrivningsbestämmelserna i den tyska lagstiftningen, innebär endast att kommissionen närmare har behandlat de argument som den angav i sitt yttrande avseende det påstådda fördragsbrottet, vilka redan hade anförts i mer allmänna ordalag inom ramen för det administrativa förfarandet samt i ansökan.

23 I detta avseende påpekar domstolen att saken i målet inte påverkas av den omständigheten, att tidpunkten, enligt nämnda nationella lagstiftning, för beskattning av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen, beror på om ersättningsegendomen är avskrivningsbar eller inte. Oavsett om ersättningsegendomen är avskrivningsbar eller inte kan uttaget av skatt på den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen skjutas upp i de båda ovannämnda fallen. Dessa fall skiljer sig enbart åt vad gäller omfattningen på uppskovet. Vad gäller den icke avskrivningsbara ersättningsegendomen kan beskattningen skjutas upp ända till dess att denna egendom avyttras, medan uppskovet vad gäller avskrivningsbar ersättningsegendom kan vara kortare. Denna förmån erbjuds emellertid, i dessa båda fallen, enbart vid återinvesteringar genom förvärv av ersättningsegendom som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i Tyskland.

24 Den omständigheten att kommissionen under såväl det administrativa förfarandet som i ansökan – vad gäller tidpunkten för beskattning av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen – enbart hänvisar till avyttringen av ersättningsegendomen, ska följaktligen inte betraktas som en ny sak som skulle få till följd att talan enbart skulle avse icke avskrivningsbar ersättningsegendom.

25 Domstolen konstaterar följaktligen att kommissionens anmärkning mot Förbundsrepubliken Tyskland förblivit oförändrad under såväl det administrativa förfarandet som förfarandet vid domstolen.

26 Av det ovan anförda följer att kommissionens talan kan tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

Parternas argument

27 Kommissionen har gjort gällande att 6b § EStG strider mot bestämmelserna i EUF-fördraget och EES-avtalet avseende etableringsfriheten.

28 I enlighet med nämnda paragraf har den skattskyldige, enligt kommissionen, rätt att till viss ersättningsegendom skattefritt överföra den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av vissa anläggningstillgångar som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i Tyskland, under förutsättning att nämnda vinst återinvesteras genom förvärv eller tillverkning av nämnda ersättningsegendom. Ett sådant uppskov med beskattningen av vinsten är emellertid enligt 6b § stycke 4 punkt 3 EStG enbart möjlig om ersättningsegendomen utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i denna medlemsstat. För det fall att samma ersättningsegendom utgör en del av tillgångarna i ett fast driftsställe utanför denna stat, ska den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen emellertid beskattas omedelbart.

29 En ekonomisk aktör torde alltså, enligt kommissionen, beakta den omständigheten att en återinvestering som företas utanför Tyskland är skattemässigt mindre fördelaktig än en återinvestering som företas inom landet. Denna skillnad i behandling skulle kunna avskräcka ett bolag i Tyskland från att bedriva sin verksamhet via ett fast driftsställe beläget i en annan medlemsstat eller en stat som är part i EES-avtalet, än Förbundsrepubliken Tyskland.

30 En sådan skillnad i behandling förklaras, enligt kommissionen, inte av någon objektiv skillnad mellan situationerna. Kommissionen har gjort gällande att den omständigheten, att det fasta driftsställe i vilket återinvesteringen görs är beläget i en annan medlemsstat eller en annan stat som är part i EES-avtalet än Förbundsrepubliken Tyskland, bara innebär att den berörda ekonomiska aktören utnyttjat sin etableringsfrihet.

31 Rättfärdiganden med hänvisning till skattens territoriella begränsning kan inte heller godtas. I förevarande fall är det fråga om en vinst som uppkommit på tyskt territorium i samband med avyttring av den ersatta egendomen. Förbundsrepubliken Tyskland har en obestridd rätt att beskatta sådan vinst. Denna rätt utövas dessutom faktiskt genom omedelbar beskattning av nämnda vinst för det fall den återinvesteras utanför Tyskland. Den skattemässiga behandlingen av fast driftsställe på grund av dubbelbeskattningsavtal saknar i detta sammanhang relevans.

32 Den omständigheten, att Förbundsrepubliken Tyskland mot bakgrund av det ovanstående eventuellt även skulle behöva skjuta på fristen för betalning av skatten på nämnda vinst, när återinvesteringen görs utanför Tyskland, på samma sätt som sker vid återinvesteringar i Tyskland, påverkar på intet sätt fördelningen av beskattningsrätten vad gäller denna vinst.

33 Kommissionen anser inte heller att bestämmelserna är motiverade av hänsyn till behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang, eftersom det saknas ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och en kompensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna förmån. Skatten på den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av ersättningsegendomen utgör inte i sig en kompensation för uppskovet med beskattningen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen. Nämnda skatteförmån, närmare bestämt uppskovet med beskattningen av denna sistnämnda vinst, kompenseras alltså av en senare beskattning av samma vinst, och inte av beskattningen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av ersättningsegendomen.

34 Viljan att främja omstrukturering och återinvesteringar är inte heller något legitimt mål. Det har inte heller någon betydelse huruvida ett sådant objektivet och ekonomiskt mål i vissa fall skulle kunna utgöra ett tvingande skäl av allmänintresse. I vilket fall som helst har Förbundsrepubliken Tyskland varken påstått eller bevisat att detta mål inte skulle kunna uppnås utan att behandla de aktuella gränsöverskridande återinvesteringarna annorlunda.

35 Den valda juridiska konstruktionen är inte heller en faktor som kan motivera denna särbehandling. Samma sak gäller målet att främja den nationella ekonomin. Den omständigheten, att en skatteförmån inte tekniskt sett kan beviljas på samma sätt i både gränsöverskridande och rent inhemska situationer, rättfärdigar inte att dessa båda situationer behandlas olika.

36 Vad gäller proportionaliteten av den aktuella åtgärden anser kommissionen att denna fråga inte är aktuell med hänsyn till att åtgärden inte kan motiveras på något relevant sätt.

37 Vad gäller den skattskyldiges administrativa börda har domstolen i vilket fall som helst i domen *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) slagit fast att denne har rätt att välja mellan att omedelbart betala skatten eller att skjuta upp betalningen av den. Att omedelbart beskatta den ifrågavarande vinsten skulle alltså inte vara proportionerligt.

38 Förbundsrepubliken Tyskland har i första hand anfört att talan inte är välgrundad. Situationen för ett fast driftsställe i en annan medlemsstat kan inte objektivet jämföras med situationen för ett fast driftsställe i Tyskland. I andra hand har Förbundsrepubliken Tyskland gjort gällande att även om en inskränkning skulle fastställas är denna i vilket fall som helst motiverad av ett tvingande skäl av allmänintresse, närmare bestämt den skatterättsliga territorialitetsprincipen och behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang.

39 Förbundsrepubliken Tyskland har gjort gällande att det skattesystem som följer av den ifrågavarande lagstiftningen inte har några avskräckande effekter såtillvida att det skulle hindra skattskyldiga från att upprätta fasta driftsställen i andra medlemsstater och att bedriva verksamhet via dessa. Att inte kunna avyttra anläggningstillgångar som utgör del av tillgångarna i ett fast driftsställe i Tyskland utan att den vinst som uppkommer i detta sammanhang beskattas, har inte i sig någon direkt inverkan på verksamheten i ett fast driftsställe i en annan medlemsstat.

40 Syftet med 6b § EStG är att förbättra företagens likviditet och att förenkla omstruktureringar genom att främja återinvesteringar i själva företaget. Sådana återinvesteringar är nödvändiga för att få upp produktionen till tidigare nivåer genom att ta itu med slitage av produktionsmedlen eller anpassa sig till den tekniska utvecklingen. Att inte omedelbart behöva beskatta den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen gör det möjligt för de berörda företagen att ekonomiskt anpassa sig till strukturella förändringar vad gäller produktions- och distributionsteknik eller regionala förändringar. Återinvesteringen av sådan vinst underlättar omstruktureringen av stora företag och förhindrar också att särskilt stora vinster som uppkommer i samband med avyttringen av den berörda egendomen beskattas.

41 Det skattesystem som föreskrivs i 6b § EStG innebär att den ersatta egendomen och ersättningsegendomen anses utgöra en och samma tillgång, eftersom båda produktionsmedlen ekonomiskt sett genererar intäkter i Tyskland. Detta uppnås genom att den ersatta egendomen skattemässigt likställs med ersättningsegendomen. I det berörda företags balansräkning överförs den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen till ersättningsegendomen. Den ersatta egendomen anses i balansräkningen aldrig ha lämnat företags rörelsekapital. Denna fiktion, enligt vilken den ersatta egendomen oavbrutet finns kvar i rörelsekapitalet, kan rent tekniskt endast godtas för det fall att den ersättningsegendomen är en del av tillgångarna hos samma skattskyldiga person och omfattas av de tyska myndigheternas

beskattningsrätt.

42 I enlighet med de dubbelbeskattningsavtal som Förbundsrepubliken Tyskland ingått, utgör ett fast driftsställe en skatterättsligt självständig enhet. Den ersatta egendomen och ersättningsegendomen finns alltså inte hos samma skattskyldiga person utan hos två olika personer vilka beskattas i två olika medlemsstater. Av detta följer att den skatteförmån som föreskrivs i den ifrågavarande lagstiftningen och som består i möjligheten att ersätta en anläggningstillgång hos en och samma skattskyldiga person på ett skatteneutralt sätt, inte, med hänsyn till dess natur, skulle kunna godtas under sådana omständigheter. Förbundsrepubliken Tyskland har ingen möjlighet att rättsligt eller praktiskt godkänna denna särskilda typ av skatteförmån i en gränsöverskridande situation, eftersom tillgångarna i ett fast driftsställe utanför tyskt territorium inte omfattas av dess beskattningsrätt.

43 Denna särskilda metod valdes inte godtyckligt, för att kategoriskt utesluta gränsöverskridande situationer, utan snarare för att det var den enda metod genom vilken företagen, på ett ekonomiskt och politiskt försvarbart sätt, kunde beviljas en skatteförmån med avseende på deras återinvesteringar.

44 Enligt Förbundsrepubliken Tyskland vill kommissionen inrätta ett särskilt system för att främja investeringar och omstruktureringar, som är tillämpligt på gränsöverskridande situationer och som inte enbart är tillämpligt på inhemska bolag. Eftersom ett sådant system generellt inte föreskrivs i tysk rätt för rent inhemska situationer kan unionsrätten, i dess nuvarande form, inte kräva att det införs en särskild form av uppskov med vinstbeskattningen. På nuvarande stadium av unionens harmonisering på skatteområdet åtnjuter medlemsstaterna en viss självständighet i skattehänseende. Medlemsstaterna är på intet sätt skyldiga att anpassa sina egna skattesystem till de olika skattesystemen i övriga medlemsstater för att därigenom säkerställa att ett bolag som valt att etablera sig i en given medlemsstat i den medlemsstaten beskattas på samma sätt som ett bolag som valt att etablera sig i en annan medlemsstat. Denna självständighet på skatteområdet innebär också att en medlemsstat förblir behörig att fastställa villkoren för beskattning och nivån på skatten för de olika etableringsformer som inhemska bolag kan använda sig av för sin verksamhet i utlandet, under förutsättning att de inte utsätts för en behandling som är diskriminerande i förhållande till hur jämförbara etableringar inom landet behandlas.

45 Det skattesystem som föreskrivs i 6b § EStG är i vilket fall som helst motiverat av tvingande skäl av allmänintresse vad gäller behovet av att upprätthålla medlemsstaternas individuella beskattningsrätt. I enlighet med dubbelbeskattningsavtalen saknar Förbundsrepubliken Tyskland all beskattningsrätt vad gäller ersättningsegendomen och kan därför inte heller vare sig fastställa avskrivningens storlek för nämnda egendom eller ta ut den skatt som följer på avyttringen av nämnda egendom. Det är därför inte tekniskt möjligt att tillämpa systemet i 6b § EStG på ersättningsegendom som utgör en del av tillgångarna i ett fast driftsställe utanför Tyskland. Det finns inte heller någon annan metod genom vilken denna särskilda typ av skatteförmån rättsligt och praktiskt skulle kunna tillämpas i gränsöverskridande situationer.

46 Detta skattesystem är också motiverat med hänsyn till tvingande skäl av allmänintresse vad gäller behovet av att upprätthålla det nationella skattesystemets inre sammanhang. Det finns ett direkt samband mellan den berörda skattefördelen och compensationen för denna fördel, i form av ett visst skatteuttag. Överföringen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen till den ersättningsegendomen utgör i praktiken en fiktion enligt vilken den ersatta egendomen aldrig upphör att vara en del av det berörda företags rörelsekapital. Ur ekonomisk synpunkt utgör den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen och den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersättningsegendomen, samma vinst, vilket innebär att beskattningen av den vinst som

uppkommer i samband med avyttringen av den ersättningsegendomen inte kan skiljas från beskattningen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen. Beskattningsvillkoren avseende den ersättningsegendomen är alltså en integrerad del av den berörda skatteförmånen. Den skattemässigt förmånliga behandlingen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen är också nära knuten till beskattningen av intäkterna från den ersättningsegendomen i Tyskland.

47 Nämnda skattesystem är slutligen också motiverat med hänsyn till tvingande skäl av allmänintresse vad gäller den politiska viljan att främja återinvesteringar i företaget i syfte att upprätthålla och modernisera produktionsmedlen, att garantera en fortlöpande produktion och att bevara arbetstillfällena. Detta mål, att främja återinvesteringar i själva företaget i form av inköp av nya anläggningstillgångar som motsvarar dem som sålts, kan enbart uppnås om de tyska skattemyndigheterna har beskattningsrätt i fråga om de nya tillgångarna.

48 Vad gäller den ifrågavarande åtgärdens proportionalitet har Förbundsrepubliken Tyskland för det första gjort gällande att det inte behöver undersökas om mindre ingripande åtgärder hade kunnat vidtas, för det fall att det inte föreligger någon diskriminering enligt unionsrätten eller en sådan diskriminering är motiverad med hänsyn till tvingande skäl av allmänintresse.

49 För det andra har Förbundsrepubliken Tyskland gjort gällande att åtgärden som föreskrivs i 6b § EStG, som enbart är tillämplig på ersättningsegendom som utgör en del av tillgångarna i ett fast driftsställe i Tyskland, är proportionerlig.

50 Enligt denna medlemsstat skulle det vara svårt att finna andra åtgärder som är lika lämpade och som är tillämpliga på alla gränsöverskridande situationer. Sådana eventuella åtgärder skulle inte vara mindre inskränkande, eftersom de skulle medföra en orimlig administrativ börda för såväl skattemyndigheten som den skattskyldige.

51 Att tillåta uppskov med beskattningen av de ifrågavarande vinsterna i gränsöverskridande situationer skulle få oönskade konsekvenser. Att utvidga denna skatteförmån till nämnda situationer skulle också direkt kunna leda till att anläggningstillgångar och produktionsanläggningar förlades utanför Tyskland. Det kan, enligt Förbundsrepubliken Tyskland, inte finnas någon skyldighet att ge företagen ett sådant incitament till att flytta sin produktion.

Domstolens bedömning

52 Kommissionen har i huvudsak gjort gällande att Förbundsrepubliken Tyskland föreskriver en mindre förmånlig behandling av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen mot ersättning av vissa anläggningstillgångar som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i Tyskland när denna vinst återinvesteras i nyförvärvad eller nyttillverkad ersättningsegendom som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i en annan medlemsstat eller i en annan stat som är part i EES-avtalet, jämfört med en motsvarande återinvestering i Tyskland.

53 Kommissionen har gjort gällande att denna skillnad i behandling skulle kunna utgöra hinder mot etableringsfriheten och att den strider mot artiklarna 49 FEUF och 31 i EES-avtalet.

– Åsidosättandet av etableringsfriheten i artikel 49 FEUF

54 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 unionen, inbegriper nämnda frihet en rätt att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se dom

kommissionen/Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, punkt 25 och där angiven rättspraxis).

55 Etableringsfriheten är tillämplig på flyttning av verksamhet i ett bolag i en medlemsstat till en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, punkt 28).

56 Även om 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. Varje åtgärd som innebär att utövandet av etableringsfriheten förbjuds, hindras eller blir mindre attraktivt ska anses utgöra en inskränkning i denna frihet (se dom kommissionen/Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, punkterna 26 och 27 och där angiven rättspraxis).

57 I förevarande fall innebär det skattesystem som föreskrivs i 6b § EStG att uppskov med den skatt som ska betalas på den vinst som uppkommer i samband med avyttringen mot ersättning av en anläggningstillgång som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i Tyskland, enbart kan beviljas om nämnda vinst återinvesteras genom förvärv av ersättningsegendom som utgör en del av tillgångarna i ett sådant driftsställe i Tyskland. En liknande återinvestering i syfte att förvärva ersättningsegendom som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i en annan medlemsstat, innebär emellertid att denna vinst beskattas omedelbart.

58 Domstolen konstaterar att denna skillnad i behandling vad gäller uppskovet med beskattningen av de ifrågavarande vinsterna skulle kunna leda till en likviditetsnackdel för den skattskyldiga person som vill återinvestera nämnda vinst genom förvärv av ersättningsegendom i ett fast driftsställe i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland, i förhållande till den skattskyldiga person som genomför en liknande återinvestering i ett fast driftsställe i Tyskland.

59 Skillnaden i behandling leder i vart fall till att det blir mindre attraktivt att genomföra återinvesteringar utanför Tyskland i förhållande till återinvesteringar inom denna medlemsstat. I likhet med vad kommissionen har anfört kan skillnaden i behandling följaktligen avskräcka en skattskyldig person som är etablerad i Tyskland från att bedriva sin verksamhet via ett fast driftsställe i en annan medlemsstat än Förbundsrepubliken Tyskland.

60 En sådan skillnad i behandling kan inte förklaras av någon objektiv skillnad mellan situationerna. Vad gäller lagstiftningen i en medlemsstat, som avser skatt på de vinster som genereras inom denna medlemsstat, kan situationen för en skattskyldig person som återinvesterar dessa vinster genom förvärv av ersättningsegendom i ett fast driftsställe i en annan medlemsstat – vad gäller beskattningen av dessa vinster som uppkommit i den första av dessa medlemsstater före nämnda återinvestering – nämligen likställas med situationen för en skattskyldig person som återinvesterar dessa vinster genom förvärv av ersättningsegendom i ett fast driftsställe inom denna medlemsstat.

61 Av detta följer att skattesystemet i 6b § EStG medför en inskränkning av etableringsfriheten eftersom det föreskriver att uppskov med beskattningen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen mot ersättning av en anläggningstillgång som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i Tyskland, enbart kan beviljas om nämnda vinst återinvesteras genom förvärv av ersättningsegendom som utgör en del av tillgångarna i ett sådant driftsställe i Tyskland.

- 62 Det måste dock provas huruvida denna inskränkning kan motiveras av ett tvingande skäl av allmänintresse som är erkänt i unionsrätten.
- 63 Av fast rättspraxis följer att etableringsfriheten endast får inskränkas om detta är motiverat av tvingande skäl av allmänintresse. Om så är fallet krävs dessutom att inskränkningen är ägnad att säkerställa att det eftersträfvade målet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se dom *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 64 Vad för det första gäller argumentet att skillnaden i behandling kan motiveras av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, erinrar domstolen, för det första, om att detta är ett erkänt legitimt mål och, för det andra, att det av fast rättspraxis följer 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 *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, punkterna 46 och 47 och där angiven rättspraxis).
- 65 I dom *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) fann domstolen – angående en nationell lagstiftning enligt vilken flytten av den verkliga ledningen, i ett enligt nederländsk rätt bildat bolag, till en annan medlemsstat ledde till att orealiserade värdeökningar på utflyttade tillgångar omedelbart beskattas medan sådana värdeökningar i ett nationalt sammanhang enbart beskattas inom landet när de faktiskt har realiserats där – att en sådan flytt inte kan innebära att ursprungsmedlemsstaten ska avstå från sin rätt att beskatta värdeökningar som omfattades av den statens beskattningsrätt när de uppkom före utflyttningen. Domstolen har i detta avseende slagit fast att en medlemsstat, i enlighet med den skatterättsliga territorialitetsprincipen, har rätt att vid utflyttningstillfället beskatta orealiserade värdeökningar som uppkommit på dess territorium. 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, för ett liknande resonemang, dom *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 46 och där angiven rättspraxis).
- 66 Domstolen har också slagit fast att det är proportionerligt att en medlemsstat, i syfte att säkerställa utövandet av sin beskattningsrätt, fastställer den skatt som ska betalas på orealiserade värdeökningar som uppkommit inom dess territorium vid den tidpunkt då dess rätt att beskatta bolaget upphör, nämligen vid den tidpunkt då bolaget flyttar sin verkliga ledning till en annan medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 52).
- 67 En lagstiftning i en medlemsstat, som föreskriver att orealiserade värdeökningar som uppkommit inom det territorium som omfattas av medlemsstatens beskattningsrätt ska beskattas omedelbart i samband med flytten av ett bolags verkliga ledning utomlands, har däremot betraktats som oproportionerlig, eftersom det finns åtgärder som inskränker etableringsfriheten i mindre grad än en omedelbar beskattning. Domstolen har i detta avseende angett 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 i förening med ränta enligt tillämplig nationell lagstiftning (se, för ett liknande resonemang, dom *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punkterna 73 och 85, och *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, punkt 61 och där angiven rättspraxis).
- 68 Domstolen påpekar att det i förevarande fall är fråga om beskattning av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av ersatt egendom och som omfattas av

Förbundsrepubliken Tysklands beskattningsrätt. I detta avseende kan det konstateras att kommissionen inte har bestritt rätten för nämnda medlemsstat att beskatta denna vinst.

69 I likhet med den rättspraxis som redovisats i punkt 65 i denna dom, kan en återinvestering av den vinst som omfattas av Förbundsrepubliken Tysklands beskattningsrätt, genom förvärv av ersättningsegendom till den skattskyldiges fasta driftsställe i en annan medlemsstat, inte medföra att Förbundsrepubliken Tyskland tvingas avsäga sig rätten att beskatta vinster som uppkommit inom dess beskattningsområde innan vinsten flyttades ut utanför dess territorium, enbart på grund av att den återinvesterats genom förvärv av sådan ersättningsegendom.

70 Även om Förbundsrepubliken Tyskland, på grund av återinvesteringen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen genom förvärv av ersättningsegendom som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe utanför Tyskland, inte har rätt att beskatta intäkten från denna ersättningsegendom, fråntas nämnda medlemsstat inte rätten att beskatta den vinst som uppkommit i samband med avyttringen av den ersatta egendomen, och som omfattas av dess beskattningsrätt, före ovannämnda återinvestering. Denna beskattningsrätt utövas för övrigt genom att nämnda vinst beskattas omedelbart vid tidpunkten för en sådan återinvestering.

71 I förevarande fall saknar det i detta avseende betydelse huruvida det är fråga om orealiserade eller realiserade vinster. Vare sig det gäller de ena eller de andra av dessa vinster är det nämligen enbart av betydelse att liknande transaktioner om de hade genomförts inom en medlemsstats territorium, inte, till skillnad från en gränsöverskridande transaktion, skulle ha medfört en omedelbar beskattning av dessa vinster.

72 Även om beskattning av de ifrågavarande vinsterna vid tidpunkten för återinvesteringen av dessa genom förvärv av ersättningsegendom utomlands kan motiveras av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, ska en nationell lagstiftning, såsom den här aktuella – enligt vilken denna vinst alltid ska beskattas omedelbart vid den tidpunkt då den återinvesteras utomlands –, i vilket fall som helst, såsom framgår av punkt 67 i denna dom, anses gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, eftersom det finns åtgärder som inskränker etableringsfriheten i mindre grad än en omedelbar beskattning.

73 Härvid räcker det att erinra om att det av domstolens fasta praxis följer att den skattskyldige bör ges möjlighet att välja mellan den administrativa börd som ett uppskov med den ifrågavarande skatten medför, och att omedelbart betala skatten. För det fall att den skattskyldige inte anser att de administrativa bördorna är för betungande, och väljer att bära dessa, kan inte heller bördorna för skattemyndigheterna anses vara orimliga (se, för ett liknande resonemang, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, punkt 77).

74 Den ifrågavarande inskränkningen kan inte heller motiveras av behovet av att upprätthålla det inre sammanhanget i det nationella skattesystemet, ett behov som domstolen erkänt som ett tvingande skäl av allmänintresse. För att ett argument baserat på en sådan motivering ska kunna vinna framgång måste det visas att det föreligger ett direkt samband mellan den aktuella skatteförmånen och den compensation i form av ett visst skatteuttag som svarar mot denna förmån (dom *kommissionen/Portugal*, C-345/05, EU:C:2006:685, punkt 29, och *kommissionen/Sverige*, C-104/06, EU:C:2007:40, punkt 26).

75 I förevarande fall saknas ett sådant direkt samband. I likhet med vad kommissionen har anfört består compensationen för den ifrågavarande skatteförmånen – dvs. uppskovet med beskattningen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen – oavsett vilken metod som används för att bevilja denna skatteförmån, i en senare

beskattning av den vinst som uppkommit i samband med avyttringen av samma anläggningstillgång och inte beskattningen av andra vinster som uppkommer vid avyttringen av den ersättningsegendomen.

76 Vad slutligen gäller målet i den aktuella nationella lagstiftningen, att främja investeringar i själva företaget och omstruktureringen av detsamma, i syfte att garantera dess fortsatta drift och att bevara arbetstillfällena i Tyskland, och under antagandet att dessa överväganden under vissa förhållanden och på särskilda villkor kan utgöra en godtagbar grund för att rättfärdiga en nationell lagstiftning i vilken det föreskrivs en skattefördel för fysiska och juridiska personer (se, för ett liknande resonemang, dom Geurts och Vogten, C-464/05, EU:C:2007:631, punkt 26), verkar det inte som att detta mål enbart skulle kunna uppnås om också den ersättningsegendomen omfattas av de tyska myndigheternas beskattningsrätt.

77 Detta mål kan uppnås utan krav på att återinvesteringen ska ske inom landet. Målet uppnås nämligen på samma sätt även om den skattskyldige väljer att återinvestera den vinst som uppkommer i samband med avyttringen av den ersatta egendomen genom förvärv av ersättningsegendom som utgör en del av tillgångarna i vederbörandes fasta driftsställe i en annan medlemsstat och inte i Tyskland. Oavsett hur ett fast driftsställe utanför det nationella territoriet ska kvalificeras skattemässigt, enligt skatteavtalen, och den skattemässiga behandlingen av den ersättningsegendomen enligt dessa avtal, är den ersättningsegendomen i vilket fall som helst knuten till den skattskyldiges ekonomiska verksamhet och bidrar följaktligen till att främja investeringar i företaget och omstruktureringar av detsamma, och skulle således kunna säkerställa den ekonomiska verksamhetens fortbestånd (se, för ett liknande resonemang, dom kommissionen/Portugal, C-345/05, EU:C:2006:685, punkterna 31–33 och 35).

78 I detta sammanhang saknar det relevans att rätten att beskatta intäkter från den ersättningsegendomen skulle kunna tillkomma en annan medlemsstat när återinvesteringen sker utanför det nationella territoriet. I detta avseende ska det endast påpekas att det av fast rättspraxis följer att rent ekonomiska skäl, såsom strävan att öka eller att minska de nationella skatteintäkterna, inte kan anses utgöra tvingande skäl av allmänintresse som kan motivera en inskränkning i en grundläggande frihet som garanteras i fördraget (se dom Verkooijen, C-35/98, EU:C:2000:294, punkterna 48 och 59, och DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C., C-380/11, EU:C:2012:552, punkt 50).

79 Kommissionens anmärkning avseende ett åsidosättande av artikel 49 FEUF är följaktligen välgrundad.

– Åsidosättandet av artikel 31 i EES-avtalet

80 Reglerna om förbud mot inskränkningar i etableringsfriheten, i artikel 31 i EES-avtalet, är identiska med dem i artikel 49 FEUF. Domstolen har sålunda slagit fast att reglerna i EUF-fördraget och dem i EES-avtalet, inom det berörda området, måste tolkas på ett enhetligt sätt (dom kommissionen/Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, punkt 42 och där angiven rättspraxis).

81 Den rättspraxis som avser inskränkningar i utövandet av de fria rörligheterna inom Europeiska unionen kan emellertid inte tillämpas fullt ut på de friheter som garanteras i EES-avtalet, eftersom utövandet av dem ingår i ett annat rättsligt sammanhang (dom kommissionen/Danmark, C-261/11, EU:C:2013:480, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

82 I förevarande fall har Förbundsrepubliken Tyskland inte angett skälen till varför övervägandena avseende det i artikel 49 FEUF förbjudna hindret för etableringsfriheten och avsaknaden av skäl som motiverar ett sådant hinder, inte kan överföras i tillämpliga delar med avseende på artikel 31 i EES-avtalet. Under dessa omständigheter finner domstolen att

kommissionens anmärkning avseende åsidosättande av artikel 31 i EES-avtalet är välgrundad.

83 Av det ovan anförda följer att Förbundsrepubliken Tyskland har åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 49 FEUF och 31 i EES-avtalet, genom att anta och bibehålla ett skattesystem, såsom det i 6b § EStG, enligt vilket uppskov med beskattningen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen mot ersättning av en anläggningstillgång som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i Tyskland, enbart kan beviljas om denna vinst återinvesteras i ersättningsegendom som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe inom nämnda medlemsstat.

Rättegångskostnader

84 Enligt artikel 138.1 i domstolens rättegångsregler ska tappande part förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna, om detta har yrkats. Kommissionen har yrkat att Förbundsrepubliken Tyskland ska förpliktas att ersätta rättegångskostnaderna. Eftersom Förbundsrepubliken Tyskland har tappat målet, ska kommissionens yrkande bifallas.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

- 1) **Förbundsrepubliken Tyskland har åsidosatt sina skyldigheter enligt artiklarna 49 FEUF och 31 i avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet av den 2 maj 1992, genom att anta och bibehålla ett skattesystem, såsom det i 6b § i lagen om inkomstskatt (Einkommensteuergesetz), enligt vilket uppskov med beskattningen av den vinst som uppkommer i samband med avyttringen mot ersättning av en anläggningstillgång som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe i Tyskland, enbart kan beviljas om denna vinst återinvesteras i ersättningsegendom som utgör en del av tillgångarna i den skattskyldiges fasta driftsställe inom nämnda medlemsstat.**
- 2) **Förbundsrepubliken Tyskland ska ersätta rättegångskostnaderna.**

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.