



Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
MELCHIOR WATHELET
vom 12. Mai 2016¹

Rechtssache C-503/14

**Europäische Kommission
gegen**

Portugiesische Republik

„Vertragsverletzung eines Mitgliedstaats — Art. 21, 45 und 49 AEUV — Art. 28 und 31 EWR-Abkommen — Freizügigkeit — Freizügigkeit der Arbeitnehmer — Niederlassungsfreiheit — Besteuerung der Wertzuwächse, die von natürlichen Personen beim Tausch von Gesellschaftsanteilen realisiert werden — Besteuerung der Wertzuwächse, die von natürlichen Personen bei der Übertragung des gesamten für unternehmerische oder Erwerbstätigkeit verwendeten Vermögens realisiert werden — Wegzugbesteuerung natürlicher Personen — Sofortige Einziehung der Steuer — Unterschiedliche Behandlung von gebietsansässigen und nicht gebietsansässigen natürlichen Personen — Unterschiedliche Behandlung von natürlichen Personen, die Aktiva und Passiva übertragen, je nachdem, ob diese auf eine Gesellschaft mit Sitz in Portugal oder eine Gesellschaft mit Sitz im Hoheitsgebiet eines anderen Mitgliedstaats übertragen werden — Verhältnismäßigkeit“

1. Mit der vorliegenden Klage beantragt die Europäische Kommission festzustellen, dass die Portugiesische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 21, 45 und 49 AEUV sowie den Art. 28 und 31 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum vom 2. Mai 1992 (ABl. 1994, L 1, S. 3, im Folgenden: EWR-Abkommen) verstoßen hat, indem sie Vorschriften erlassen und beibehalten hat, nach denen ein Steuerpflichtiger, der Gesellschaftsanteile tauscht und seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt oder der Aktiva und Passiva aus einer auf einer individuellen Grundlage ausgeübten Tätigkeit im Tausch gegen Gesellschaftsanteile eines gebietsfremden Unternehmens überträgt, im ersten Fall – in Bezug auf die fraglichen Transaktionen – sämtliche nicht verrechneten Einkünfte in die Bemessungsgrundlage des letzten Veranlagungszeitraums einbeziehen muss, in dem er noch als gebietsansässiger Steuerpflichtiger galt, und im zweiten Fall infolge der fraglichen Transaktion keinerlei Aufschub bei der Besteuerung erhält.

I – Rechtlicher Rahmen

2. Abgesehen von den Art. 21, 45 und 49 AEUV geht es in der vorliegenden Klage im Kern um das EWR-Abkommen und den Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Einkommensteuergesetz, im Folgenden: CIRS).

¹ — Originalsprache: Französisch.

A – EWR-Abkommen

3. Art. 28 EWR-Abkommen lautet wie folgt:

„(1) Zwischen den EG-Mitgliedstaaten und den EFTA-Staaten wird die Freizügigkeit der Arbeitnehmer hergestellt.

(2) Sie umfasst die Abschaffung jeder auf der Staatsangehörigkeit beruhenden unterschiedlichen Behandlung der Arbeitnehmer der EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten in Bezug auf Beschäftigung, Entlohnung und sonstige Arbeitsbedingungen.

(3) Sie gibt – vorbehaltlich der aus Gründen der öffentlichen Ordnung, Sicherheit und Gesundheit gerechtfertigten Beschränkungen – den Arbeitnehmern das Recht,

- a) sich um tatsächlich angebotene Stellen zu bewerben;
- b) sich zu diesem Zweck im Hoheitsgebiet der EG-Mitgliedstaaten und der EFTA-Staaten frei zu bewegen;
- c) sich im Hoheitsgebiet eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates aufzuhalten, um dort nach den für die Arbeitnehmer dieses Staates geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften eine Beschäftigung auszuüben;
- d) nach Beendigung einer Beschäftigung im Hoheitsgebiet eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates zu verbleiben.

(4) Dieser Artikel findet keine Anwendung auf die Beschäftigung im öffentlichen Dienst.

(5) Die besonderen Bestimmungen über die Freizügigkeit der Arbeitnehmer sind in Anhang V enthalten.“

4. Art. 31 EWR-Abkommen lautet wie folgt:

„(1) Im Rahmen dieses Abkommens unterliegt die freie Niederlassung von Staatsangehörigen eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten keinen Beschränkungen. Das gilt gleichermaßen für die Gründung von Agenturen, Zweigniederlassungen oder Tochtergesellschaften durch Angehörige eines EG-Mitgliedstaats oder eines EFTA-Staates, die im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten ansässig sind.

Vorbehaltlich des Kapitels 4 umfasst die Niederlassungsfreiheit die Aufnahme und Ausübung selbständiger Erwerbstätigkeiten sowie die Gründung und Leitung von Unternehmen, insbesondere von Gesellschaften im Sinne des Artikels 34 Absatz 2, nach den Bestimmungen des Aufnahmestaats für seine eigenen Angehörigen.

(2) Die besonderen Bestimmungen über das Niederlassungsrecht sind in den Anhängen VIII bis XI enthalten.“

B – Portugiesisches Recht

5. In Art. 10 CIRS („Wertzuwächse“) heißt es:

„1. Wertzuwächse sind die Gewinne, die keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb und kein Erwerbseinkommen, keine Kapitalerträge oder Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen darstellen und sich aus Folgendem ergeben:

...

b) aus der entgeltlichen Veräußerung von Gesellschaftsanteilen – einschließlich deren Rücknahme und deren Abschreibung mit Kapitalherabsetzung – und anderen Wertpapieren sowie aus dem Wert, der den Anteilsinhabern aufgrund von Verteilung zuerkannt wird und einen Wertzuwachs im Sinne von Art. 81 des [Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (Körperschaftsteuergesetzbuch, im Folgenden: CIRC)] darstellt;

...

3. Die Gewinne gelten unbeschadet der Bestimmungen der folgenden Punkte zum Zeitpunkt der Vornahme der in Abs. 1 vorgesehenen Rechtsakte als erzielt:

...

b) Im Fall der Verwendung von Gütern des Privatvermögens für die unternehmerische oder Erwerbstätigkeit, die ihr Eigentümer persönlich ausübt, gilt der Gewinn erst zu dem Zeitpunkt als erzielt, zu dem die betreffenden Güter später entgeltlich veräußert werden oder ein anderer Umstand eintritt, der zur Erzielung von Ergebnissen unter entsprechenden Bedingungen führt.

4. Der der Einkommensteuer unterliegende Gewinn besteht in:

a) der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und dem Wert beim Erwerb, beide in den Fällen des Abs. 1 Buchst. a, b und c gegebenenfalls abzüglich des als Kapitalertrag anzusehenden Teils;

...

8. Werden Gesellschaftsanteile unter den Voraussetzungen der Art. 73 Abs. 5 und 77 Abs. 2 [CIRC] getauscht und werden infolge dieses Tausches die Gesellschaftsanteile den Gesellschaftern der erworbenen Gesellschaft zugeordnet, so werden diese nicht besteuert, wenn sie in Zukunft die neuen Gesellschaftsanteile zu steuerlichen Zwecken gleich hoch wie die alten Anteile bewerten. Dieser Wert bestimmt sich nach den Bestimmungen dieses Gesetzes; die Besteuerung der gegebenenfalls an sie ausgekehrten Geldbeträge bleibt unberührt.

9. In dem im vorstehenden Absatz genannten Fall ist überdies zu beachten:

a) Gibt der Gesellschafter seinen Sitz im portugiesischen Hoheitsgebiet auf, ist für die Zwecke der Besteuerung in dem Jahr, in dem der Sitz im portugiesischen Hoheitsgebiet aufgegeben wurde, zu dem Wertzuwachs der Betrag hinzuzurechnen, der nach Abs. 8 bei dem Tausch von Anteilen nicht besteuert wurde und der dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert der erhaltenen Anteile und dem Anschaffungswert der alten Anteile entspricht, berechnet nach den Bestimmungen dieses Gesetzes;

b) die Bestimmungen von Art. 73 Abs. 10 [CIRC] gelten entsprechend.

10. Die Bestimmungen der Abs. 8 und 9 gelten ebenfalls entsprechend bezüglich der Zuordnung von Anteilen oder Aktien im Fall einer Fusion oder Spaltung, auf die Art. 74 [CIRC] Anwendung findet.

...“

6. Art. 38 CIRS sieht Folgendes vor:

„Zufluss von Vermögen zur Erhöhung des Gesellschaftskapitals

1. Ein steuerpflichtiges Ergebnis ist nicht zu ermitteln, wenn eine Erhöhung des Gesellschaftskapitals erfolgt, die das Ergebnis einer Übertragung des gesamten für unternehmerische oder Erwerbstätigkeit verwendeten Vermögens einer natürlichen Person ist, sofern die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- a) Das Unternehmen, auf das das Vermögen übertragen wird, ist eine Gesellschaft und hat seinen satzungsmäßigen Sitz und seine tatsächliche Leitung im portugiesischen Hoheitsgebiet;
- b) die natürliche Person, die die Übertragung vornimmt, hält mindestens 50 % des Gesellschaftskapitals, und die von ihr ausgeübte Tätigkeit ist im Wesentlichen identisch mit der Tätigkeit, die persönlich ausgeübt wurde;
- c) die übertragenen Aktiva und Passiva werden für diese Übertragung zu den in den Büchern und Aufzeichnungen der natürlichen Person eingetragenen Werten berücksichtigt, d. h. den Werten, die sich aus den Bestimmungen dieses Gesetzes oder aus einer Neubewertung aufgrund steuerlicher Vorschriften ergeben;
- d) die als Gegenleistung für die Übertragung erhaltenen Kapitalanteile werden für die Besteuerung der bei ihrer späteren Übertragung realisierten Gewinne oder Verluste nach dem Nettowert der übertragenen, nach Maßgabe des vorstehenden Buchstabens festgestellten Aktiva und Passiva bewertet;
- e) die oben in Buchst. a genannte Gesellschaft gibt eine Erklärung ab, mit der sie sich zur Einhaltung der Bestimmungen von Art. 77 [CIRC] verpflichtet; die Erklärung ist der regelmäßigen Einkommensteuererklärung der natürlichen Person bezüglich der Übertragung beizufügen.

2. Die Bestimmungen des vorstehenden Absatzes finden keine Anwendung, wenn Güter, für die die Gewinnbesteuerung nach Art. 10 Abs. 3 Buchst. b aufgeschoben wurde, zum übertragenen Vermögen gehören.

3. Die Gewinne aus der entgeltlichen Veräußerung der als Gegenleistung für die in Abs. 1 genannte Übertragung erhaltenen Kapitalanteile, auf welchem Rechtsgrund die Veräußerung auch beruht, werden während eines Zeitraums von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der Übertragung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Erwerbseinkommen eingestuft und gelten als Nettoeinkünfte der Kategorie B. In diesem Zeitraum kann eine Transaktion in Bezug auf Gesellschaftsanteile, für die steuerneutrale Regelungen gelten, nicht vorgenommen werden, da andernfalls davon ausgegangen wird, dass die Gewinne zum Zeitpunkt der Durchführung dieser Transaktionen realisiert wurden, und sie für jedes Jahr oder jeden Teil des abgelaufenen Jahres, von dem an der Zufluss von Vermögen zur Erhöhung des Gesellschaftskapitals festgestellt wurde, um 15 % höher angesetzt und zum Einkommen des Jahres, in dem diese Transaktionen festgestellt wurden, hinzugerechnet werden müssen.“

II – Vorverfahren

7. Am 17. Oktober 2008 sandte die Kommission ein Mahnschreiben an die Portugiesische Republik, in dem sie die Auffassung vertrat, dass diese gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 18, 39 und 43 EG sowie den Art. 28 und 31 EWR-Abkommen verstoßen habe, indem sie nicht realisierte Wertzuwächse beim Tausch von Gesellschaftsanteilen für den Fall besteuere, dass eine natürliche Person ihren Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat verlege oder Aktiva und Passiva aus einer wirtschaftlichen oder beruflichen Tätigkeit auf eine Gesellschaft übertrage, wenn die Gesellschaft, auf die die Aktiva und Passiva übertragen würden, ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung im Ausland habe.

8. Die Portugiesische Republik beantwortete das genannte Mahnschreiben mit einem Schreiben vom 15. Mai 2009, in dem sie der Auffassung der Kommission widersprach.

9. Die Kommission gab sich mit dieser Antwort nicht zufrieden und richtete am 3. November 2009 eine mit Gründen versehene Stellungnahme an die Portugiesische Republik, in der sie die in ihrem Mahnschreiben vertretene Auffassung bekräftigte und den Mitgliedstaat aufforderte, die erforderlichen Maßnahmen zu ergreifen, um der mit Gründen versehenen Stellungnahme innerhalb einer Frist von zwei Monaten nach Erhalt nachzukommen.

10. Die Portugiesische Republik antwortete auf die mit Gründen versehene Stellungnahme und wiederholte ihre Ansicht, die sie in ihrer Antwort auf das Mahnschreiben geäußert hatte.

11. Da die Antwort der Portugiesischen Republik die Kommission nicht zufriedenstellte, richtete diese am [28.] Oktober 2011 ein ergänzendes Mahnschreiben an die Portugiesische Republik, in dem sie auf die aktuelle Fassung von Art. 10 Abs. 9 Buchst. a CIRS Bezug nahm und zugleich darauf hinwies, dass sie bei der Auffassung bleibe, die sie in dem Mahnschreiben und der mit Gründen versehenen Stellungnahme geäußert habe.

12. Im Anschluss an die Antwort der Portugiesischen Republik auf das genannte ergänzende Mahnschreiben, in der dieser Mitgliedstaat erneut den ihm vorgeworfenen Verstoß zurückwies, richtete die Kommission eine ergänzende mit Gründen versehene Stellungnahme an den genannten Mitgliedstaat, in der sie zum einen ihre Rüge wiederholte, die Art. 10 und 38 CIRS verstießen gegen die Art. 21, 45 und 49 AEUV sowie gegen die Art. 28 und 31 EWR-Abkommen, und zum anderen den Mitgliedstaat aufforderte, der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme innerhalb einer Frist von zwei Monaten nachzukommen.

13. Da die Portugiesische Republik in ihrer Antwort vom 23. Januar 2013 den Standpunkt der Kommission weiterhin für unzutreffend hielt, beschloss Letztere, die vorliegende Klage zu erheben.

III – Verfahren vor dem Gerichtshof

14. Die Kommission und die portugiesische Regierung haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Diese Parteien sowie die deutsche Regierung haben am 16. März 2016 mündlich verhandelt.

IV – Würdigung

A – Vorbringen der Beteiligten

15. Die *Kommission* trägt vor, die Verteidigungsrechte der Portugiesischen Republik seien vollauf gewahrt worden, auch wenn es Abweichungen zwischen der Klageschrift und den Dokumenten des Verwaltungsverfahrens gebe, da diese geringfügigen Abweichungen die Folge der Ausführungen seien, die die Portugiesische Republik der Kommission im Verwaltungsverfahren übermittelt habe, insbesondere in ihrer Antwort auf die ergänzende mit Gründen versehene Stellungnahme.

16. In der Sache stellt die Kommission auf zwei Fallkonstellationen ab: zum einen auf die Wertzuwächse aus einem Tausch von Gesellschaftsanteilen und zum anderen auf die Übertragung von Aktiva und Passiva aus der Tätigkeit einer natürlichen Person auf ein Unternehmen.

17. Im ersten Fall macht die Kommission geltend, die portugiesische Rechtsvorschrift (Art. 10 Abs. 9 Buchst. a CIRS) benachteilige Personen, die beschlössen, das portugiesische Hoheitsgebiet zu verlassen, da sie dazu führe, dass diese Personen anders behandelt würden als im Land verbleibende Personen. Wenn der Aktionär oder Anteilsinhaber nicht mehr in Portugal ansässig sei, würden die Wertzuwächse aus einem Tausch von Gesellschaftsanteilen in die zu besteuern den Einkünfte des Kalenderjahrs einbezogen, in dem die Verlegung des Wohnsitzes stattgefunden habe. Die Höhe der Wertzuwächse entspreche der Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert der erhaltenen Gesellschaftsanteile und dem Veräußerungswert der alten Anteile.

18. Behalte dagegen der Aktionär oder Anteilsinhaber seinen Wohnsitz in Portugal, entspreche der Wert der erhaltenen Gesellschaftsanteile demjenigen der abgetretenen Anteile. Es gebe somit keine Wertzuwächse, es sei denn, es erfolge eine zusätzliche Geldzahlung. Finde eine solche Zahlung nicht statt, würden die Wertzuwächse nur und erst dann versteuert, wenn die erhaltenen Gesellschaftsteile endgültig veräußert würden.

19. Die Kommission stützt sich auf die Urteile vom 11. März 2004, *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), und vom 7. September 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), mit dem Hinweis, dass das Urteil vom 29. November 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), keine Anwendung finde, da es juristische Personen betreffe.

20. Im zweiten Fall, dem der Übertragung von Aktiva und Passiva aus der Tätigkeit einer natürlichen Person auf ein Unternehmen, macht die Kommission geltend, die Portugiesische Republik müsse unabhängig davon, ob die juristische Person, auf die die Aktiva und Passiva übertragen würden, ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung im portugiesischen Hoheitsgebiet oder außerhalb dieses Gebiets habe, dieselbe Regelung anwenden.

21. Die Übertragung der Aktiva und Passiva aus einer wirtschaftlichen oder beruflichen Tätigkeit auf eine Gesellschaft durch eine natürliche Person im Tausch gegen Gesellschaftsanteile sei jedoch gemäß Art. 38 Abs. 1 Buchst. a CIRS zum Zeitpunkt der Übertragung steuerbefreit, wenn – neben weiteren Voraussetzungen – die juristische Person, auf die die Aktiva und Passiva übertragen würden, ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung in Portugal habe. In diesem Fall erfolge eine Besteuerung erst dann, wenn diese Aktiva und Passiva von der juristischen Person, die sie erhalten habe, veräußert würden.

22. Diese steuerliche Behandlung komme jedoch nicht zur Anwendung, wenn die juristische Person, auf die die Aktiva und Passiva übertragen würden, ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung außerhalb von Portugal habe. In diesem Fall würden die Wertzuwächse besteuert, sobald die Übertragung erfolgt sei.

23. Die Kommission ist der Auffassung, dass diese doppelte steuerliche Ungleichbehandlung gegen die Art. 49 AEUV und 31 EWR-Abkommen verstoße und über das hinausgehe, was erforderlich sei, um die Wirksamkeit des Steuersystems sicherzustellen.

24. Ohne sich förmlich auf die Unzulässigkeit der Klage zu berufen, macht die Portugiesische Republik geltend, die von der Kommission in der Klageschrift vorgenommenen Änderungen seien keine bloßen Substantiierungen der Rüge, sondern wesentliche Änderungen des ursprünglichen Streitgegenstands, wie er sich aus der ursprünglichen sowie aus der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme ergebe. Diese Abweichungen müssten ohne Weiteres zur Abweisung der Klage führen.

25. In der Sache führt die Portugiesische Republik aus, ihre Rechtsvorschriften beeinträchtigten weder den freien Personenverkehr noch die Niederlassungsfreiheit.

26. Zum einen könne die Regelung über die Besteuerung des sich aus einem Tausch von Gesellschaftsanteilen ergebenden Wertzuwachses im Fall der Verlegung des Wohnsitzes der natürlichen Person (Art. 10 CIRS) nicht als mit den in den Art. 21, 45 und 49 AEUV sowie den Art. 28 und 31 EWR-Abkommen verankerten Grundfreiheiten unvereinbar angesehen werden, da sie durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses, die mit der Kohärenz und dem Schutz der Integrität des nationalen Steuersystems im Zusammenhang stünden, gerechtfertigt sei.

27. Zum anderen sei durch den Aufschub der Besteuerung übertragener Vermögensgegenstände bis zur Realisierung des Wertzuwachses (Art. 38 CIRS) die Wahrung des Grundsatzes der wirtschaftlichen Kontinuität gewährleistet, um die Besteuerung der entsprechenden Einkünfte tatsächlich sicherstellen zu können, woraus sich ergebe, dass der Aufschub der Besteuerung davon abhängt, ob das Unternehmen, auf das das Vermögen übertragen worden sei, eine Gesellschaft sei, die ihren Sitz und die tatsächliche Leitung im portugiesischen Hoheitsgebiet habe.

28. Im Fall der anderen Unternehmen könne mangels Harmonisierung weder die Wahrung des Grundsatzes der Kontinuität noch die spätere Besteuerung der übertragenen aktiven oder passiven Vermögensgegenstände gewährleistet werden, da für diese Unternehmen der Staat ihres Sitzes, nicht aber der portugiesische Staat zuständig sei. Die in Rede stehenden Rechtsvorschriften seien daher mit dem steuerlichen Territorialitätsgrundsatz vereinbar.

29. In der mündlichen Verhandlung hat die *Bundesrepublik Deutschland* die Auffassung der Portugiesischen Republik unterstützt. Sie vertritt im Wesentlichen die Ansicht, dass die beiden streitigen Vorschriften insofern gerechtfertigt seien, als mit ihnen die im portugiesischen Hoheitsgebiet erwirtschafteten Gewinne besteuert werden sollten, bevor die Portugiesische Republik ihr Besteuerungsrecht verliere. Für die Unterscheidung zwischen natürlichen Personen und juristischen Personen gebe es keine Grundlage; dies gelte umso mehr, als sich durch eine solche Unterscheidung die Gefahr ergebe, dass die im Urteil vom 29. November 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), angeführten Grundsätze unterlaufen würden. Über dieses Urteil hinaus² stützt sich die Bundesrepublik Deutschland ferner auf die Urteile vom 7. September 2006, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525), und vom 12. Juli 2005, *Schempp* (C-403/03, EU:C:2005:446)³.

2 — Die Bundesrepublik Deutschland beruft sich insbesondere auf Rn. 52 des Urteils („mit der Festsetzung des Steuerbetrags zum Zeitpunkt der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft [wird] in Anbetracht des Ziels der im Ausgangsverfahren streitigen Regelung, nämlich die im Rahmen der Steuerhoheit des Herkunftsmitgliedstaats erzielten Wertzuwächse in diesem Mitgliedstaat zu besteuern, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachtet“).

3 — Die Bundesrepublik Deutschland führt Rn. 45 des genannten Urteils an, wo der Gerichtshof darauf hinweist, dass „der EG-Vertrag einem Unionsbürger ... nicht [garantiert], dass die Verlagerung seiner Tätigkeiten in einen anderen Mitgliedstaat als demjenigen, in dem er bis dahin gewohnt hat, hinsichtlich der Besteuerung neutral ist. Aufgrund der Unterschiede im Steuerrecht der Mitgliedstaaten kann eine solche Verlagerung für den Bürger je nach Einzelfall Vor- oder Nachteile bei der mittelbaren Besteuerung haben“.

B – Würdigung

1. Zur Zulässigkeit der Klage

30. Das vorprozessuale Verfahren soll dem betroffenen Mitgliedstaat Gelegenheit geben, seinen unionsrechtlichen Verpflichtungen nachzukommen oder seine Verteidigungsmittel gegenüber den Rügen der Kommission wirkungsvoll geltend zu machen.

31. Im Urteil vom 22. Juni 1993, *Kommission/Dänemark* (C-243/89, EU:C:1993:257, Rn. 13), hat der Gerichtshof festgestellt, dass „der Gegenstand des Rechtsstreits im Rahmen eines Vertragsverletzungsverfahrens durch das Vorverfahren eingegrenzt wird und später nicht erweitert werden kann. Die Gelegenheit zur Äußerung für den betroffenen Mitgliedstaat ist eine vom Vertrag gewollte wesentliche Garantie für die Ordnungsmäßigkeit des Verfahrens zur Feststellung einer Vertragsverletzung durch einen Mitgliedstaat“⁴.

32. Der Gerichtshof hat im Urteil vom 9. April 2013, *Kommission/Irland* (C-85/11, EU:C:2013:217, Rn. 17), ferner festgestellt, dass dieses Erfordernis nicht so weit gehen kann, dass in jedem Fall eine völlige Übereinstimmung zwischen der Darlegung der Rügen im Tenor der mit Gründen versehenen Stellungnahme und den Anträgen in der Klageschrift bestehen muss, sofern nur der Streitgegenstand, wie er in der mit Gründen versehenen Stellungnahme umschrieben ist, nicht erweitert oder geändert worden ist⁵.

33. Meines Erachtens hat die Kommission im vorliegenden Fall die behauptete Zuwiderhandlung und die Gründe, weshalb sie der Meinung war, dass die Portugiesische Republik gegen die ihr obliegenden Verpflichtungen verstoßen habe, hinreichend klar bezeichnet.

34. Es ist offensichtlich, dass der Streitgegenstand, wie er in der mit Gründen versehenen Stellungnahme und der ergänzenden mit Gründen versehenen Stellungnahme festgelegt wurde, soweit er sich auf die Vereinbarkeit der Art. 10 und 38 CIRS mit den Art. 21, 45 und 49 AEUV sowie den Art. 28 und 31 EWR-Abkommen bezieht, nicht geändert worden ist.

35. Die in der Klage vorgenommenen Änderungen beschränken sich auf eine nähere Darstellung des Inhalts der Artikel des CIRS, die die Kommission bereits im Vorverfahren bezeichnet hatte, und auf eine Erläuterung der dort geregelten Wirkungen, die nach Auffassung der Kommission gegen das Unionsrecht verstoßen.

36. Dass die Kommission in der Klageschrift die Formulierung bestimmter Teile ihres Antrags leicht geändert hat, erlaubt daher nicht die Schlussfolgerung, dass der ursprünglich formulierte Antrag im Kern erweitert oder in irgendeiner Weise geändert worden ist. Der Streitgegenstand ist vom Beginn des Verfahrens an bis zur vorliegenden prozessualen Phase klar abgegrenzt und definiert geblieben, nicht nur im Hinblick auf die von der Kommission genannten Gründe, sondern auch im Hinblick auf die eindeutige Bezeichnung der strittigen Artikel des CIRS. Im Übrigen konnte die Portugiesische Republik die ihr im Vertragsverletzungsverfahren zustehenden Rechte uneingeschränkt wahrnehmen.

4 — Vgl. auch Urteile vom 28. April 1993, *Kommission/Italien* (C-306/91, EU:C:1993:161), vom 13. Dezember 2001, *Kommission/Frankreich* (C-1/00, EU:C:2001:687), vom 20. Juni 2002, *Kommission/Deutschland* (C-287/00, EU:C:2002:388), vom 18. Juli 2007, *Kommission/Deutschland* (C-490/04, EU:C:2007:430), vom 6. September 2012, *Kommission/Portugal* (C-38/10, EU:C:2012:521), und vom 14. Juni 2007, *Kommission/Belgien* (C-422/05, EU:C:2007:342).

5 — Vgl. Urteile vom 11. Juli 2002, *Kommission/Spanien* (C-139/00, EU:C:2002:438, Rn. 18 und 19), und vom 18. November 2010, *Kommission/Portugal* (C-458/08, EU:C:2010:692, Rn. 43 und 44).

37. Hieraus folgt, dass die Kommission den Gegenstand der Klage weder erweitert noch geändert hat und nicht gegen Art. 258 AEUV (ex-Art. 226 EG) verstoßen hat. Die Klage ist somit eindeutig zulässig.

2. Zur Begründetheit

38. Die vorliegende Rechtssache betrifft die Vereinbarkeit der Wegzugbesteuerung von durch natürliche Personen realisierten Wertzuwächsen mit den im AEU-Vertrag und im EWR-Abkommen niedergelegten Grundfreiheiten⁶ und erfordert eine Prüfung zweier Fragen:

- der Frage nach den Wertzuwächsen beim Tausch von Gesellschaftsanteilen sowie
- der Frage nach der Übertragung von Aktiva und Passiva aus einer unternehmerischen oder beruflichen Tätigkeit auf ein Unternehmen durch eine natürliche Person.

a) Die Wertzuwächse aus einem Tausch von Gesellschaftsanteilen (Art. 10 Abs. 9 Buchst. a CIRS)

39. Die genannte Vorschrift sieht für den Fall, dass der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in das Ausland verlegt, eine sofortige Besteuerung der sich aus einem Tausch von Gesellschaftsanteilen ergebenden Wertzuwächse vor. Die Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert der erhaltenen Gesellschaftsanteile und dem Veräußerungswert der alten Anteile ist in die Steuerbemessungsgrundlage des Kalenderjahrs aufzunehmen, in dem der Wohnsitzwechsel stattfand.

40. Diese Besteuerung gilt nicht für Steuerpflichtige, die *ihren Wohnsitz in Portugal behalten*, da der Wert der erhaltenen Gesellschaftsanteile dem der veräußerten Anteile entspricht, es sei denn, es erfolgt eine zusätzliche Geldzahlung, die sofort besteuert wird. Findet eine solche Zahlung nicht statt, werden die Wertzuwächse nur und erst dann versteuert, wenn die erhaltenen Gesellschaftsteile endgültig veräußert werden.

41. Die Frage ist somit, ob diese unterschiedliche steuerliche Behandlung eine Beschränkung der in den Art. 21, 45 und 49 AEUV sowie den Art. 28 und 31 EWR-Abkommen verbrieften Verkehrsfreiheiten darstellt und, falls ja, ob sie gegebenenfalls gerechtfertigt ist.

i) Stellt die unterschiedliche Behandlung eine grundsätzlich mit den Art. 21, 45 und 49 AEUV unvereinbare Beschränkung dar?

42. Bezüglich der Rügen, mit denen der Verstoß gegen die Artikel des AEU-Vertrags geltend gemacht wird, weise ich darauf hin, dass Art. 21 AEUV, der allgemein das Recht eines jeden Unionsbürgers beinhaltet, sich im Hoheitsgebiet der Mitgliedstaaten frei zu bewegen und aufzuhalten, in Bezug auf die Freizügigkeit der Arbeitnehmer in Art. 45 AEUV und in Bezug auf die Niederlassungsfreiheit in Art. 49 AEUV seinen spezifischen Ausdruck findet⁷.

6 — Zu der auf natürliche Personen anwendbaren Wegzugbesteuerung vgl. insbesondere Urteile vom 21. November 2002, X und Y (C- 436/00, EU:C:2002:704), vom 11. März 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), vom 7. September 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), vom 18. Januar 2007, Kommission/Schweden (C-104/06, EU:C:2007:40), und vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439). Zu der auf Gesellschaften anwendbaren Wegzugbesteuerung vgl. insbesondere Urteile vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), vom 23. Januar 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), vom 18. Juli 2013, Kommission/Dänemark (C-261/11, EU:C:2013:480), vom 25. April 2013, Kommission/Spanien (C-64/11, EU:C:2013:264), vom 31. Januar 2013, Kommission/Niederlande (C-301/11, EU:C:2013:47), und vom 21. Mai 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331).

7 — Urteil vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 49), sowie Urteile vom 17. Januar 2008, Kommission/Deutschland (C-152/05, EU:C:2008:17, Rn. 18), vom 20. Januar 2011, Kommission/Griechenland (C-155/09, EU:C:2011:22, Rn. 41), und vom 1. Dezember 2011, Kommission/Ungarn (C-253/09, EU:C:2011:795, Rn. 44).

43. Alle diese Bestimmungen sollen den Unionsangehörigen die Ausübung beruflicher Tätigkeiten aller Art im gesamten Gebiet der Europäischen Union erleichtern und stehen Maßnahmen entgegen, die die Unionsangehörigen benachteiligen könnten, die eine Erwerbstätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben wollen⁸.

44. Nach ständiger Rechtsprechung sind als Beschränkungen des freien Personenverkehrs⁹ alle Maßnahmen anzusehen, die die Ausübung dieser Freiheit unterbinden, behindern oder weniger attraktiv machen¹⁰.

45. Im vorliegenden Fall kann Art. 10 Abs. 9 Buchst. a CIRS dadurch, dass er zumindest eine abschreckende Wirkung gegenüber den in Portugal ansässigen Steuerpflichtigen hat, die sich in einem anderen Mitgliedstaat niederlassen wollen, die Ausübung des genannten Rechts beschränken.

46. Nach der betreffenden nationalen Rechtsvorschrift führt nämlich der Wegzug aus dem portugiesischen Hoheitsgebiet für den Steuerpflichtigen zur sofortigen Besteuerung der sich aus einem Tausch von Gesellschaftsanteilen ergebenden Wertzuwächse, d. h. dazu, dass die Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert der erhaltenen Gesellschaftsanteile und dem Veräußerungswert der alten Anteile in die Steuerbemessungsgrundlage des Kalenderjahrs einbezogen wird, in dem der Wohnsitzwechsel stattfand, was für den Steuerpflichtigen, der weiterhin seinen Wohnsitz in Portugal hat, nicht der Fall ist. In diesem Fall nämlich entspricht der Wert der veräußerten Anteile dem Wert der erhaltenen Anteile, und nur eine zusätzliche Geldzahlung ist zu versteuern.

47. Ferner spricht kein Anhaltspunkt (und die Portugiesische Republik hat im Übrigen keinen vorgebracht) für die Annahme, dass die Lage dieser zwei Arten von Steuerpflichtigen nicht vergleichbar ist¹¹.

48. Da bei dem einen ein Wertzuwachs besteuert wird, während bei dem anderen der Wertzuwachs zunächst als nicht vorhanden gilt, benachteiligt diese unterschiedliche Behandlung die Personen, die ihren Wohnsitz in das Ausland verlegen¹².

49. Es liegt nahe (da es sich um eine „Wegzugbesteuerung“ oder „exit tax“ handelt), auf das Urteil vom 11. März 2004, *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), zu verweisen, in dem der Gerichtshof festgestellt hat, dass „[d]er in Artikel 52 EG-Vertrag (nach Änderung jetzt Artikel 43 EG) verankerte Grundsatz der Niederlassungsfreiheit ... dahin auszulegen [ist], dass er es einem Mitgliedstaat verwehrt, zur Vorbeugung gegen die Steuerflucht eine Regelung wie die in Artikel 167bis des [französischen Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch)] vorgesehene einzuführen, wonach latente Wertsteigerungen besteuert werden, wenn ein Steuerpflichtiger seinen steuerlichen Wohnsitz ins Ausland verlegt“.

8 — Urteil vom 12. Juli 2012, *Kommission/Spanien* (C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 51), sowie Urteile vom 17. Januar 2008, *Kommission/Deutschland* (C-152/05, EU:C:2008:17, Rn. 21), vom 20. Januar 2011, *Kommission/Griechenland* (C-155/09, EU:C:2011:22, Rn. 43), und vom 1. Dezember 2011, *Kommission/Ungarn* (C-253/09, EU:C:2011:795, Rn. 46).

9 — Hierunter sind die Freizügigkeit der Unionsbürger im Allgemeinen, die der Arbeitnehmer, der Selbständigen oder der Unternehmen (Niederlassungsfreiheit) zu verstehen.

10 — Urteil vom 12. Juli 2012, *Kommission/Spanien* (C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 54). Vgl. bezüglich der Niederlassungsfreiheit Urteile vom 5. Oktober 2004, *CaixaBank France* (C-442/02, EU:C:2004:586, Rn. 11), und vom 29. November 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 36).

11 — Vgl. entsprechend Urteil vom 29. November 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 38).

12 — Der Gerichtshof hat wiederholt entschieden, dass der Ausschluss eines bloßen Liquiditätsvorteils bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, wenn ein solcher Vorteil bei einem entsprechenden innerstaatlichen Sachverhalt zur Verfügung steht, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt (Urteil vom 12. Juli 2012, *Kommission/Spanien* [C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 59]). Vgl. in diesem Sinne auch Urteile vom 8. März 2001, *Metallgesellschaft u. a.* (C-397/98 und C-410/98, EU:C:2001:134, Rn. 44, 54 und 76), vom 21. November 2002, *X und Y* (C-436/00, EU:C:2002:704, Rn. 36 bis 38), vom 13. Dezember 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, Rn. 32), und vom 29. März 2007, *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, Rn. 29).

50. Die Portugiesische Republik macht jedoch geltend, die Situation, die Gegenstand der streitigen Bestimmung sei, unterscheide sich von der, die der Gerichtshof im Urteil vom 11. März 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), geprüft habe, da es vorliegend um eine Steuer auf realisierte Wertzuwächse gehe, und nicht, wie in dem genannten Urteil, um eine Steuer auf latente Wertzuwächse.

51. Meines Erachtens ist dieser Unterschied unerheblich, da der entscheidende Punkt im Urteil vom 11. März 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), nicht die Frage war, ob die Wertzuwächse latent oder realisiert worden waren, sondern die unterschiedliche steuerliche Behandlung der Wertzuwächse, je nachdem, ob der betreffende Steuerpflichtige das nationale Hoheitsgebiet verließ oder nicht.

52. Im Übrigen hat der Gerichtshof zwar im Urteil vom 11. März 2004, de Lasteyrie du Saillant (C-9/02, EU:C:2004:138), in der Tat festgestellt, dass die französische Regelung der Besteuerung von noch nicht durch den Steuerpflichtigen realisierten Wertzuwächsen im Fall einer Verlegung von dessen steuerlichem Wohnsitz in einen anderen Mitgliedstaat eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit darstellt, er hat jedoch keineswegs ausgeschlossen, dass eine Beschränkung der Grundfreiheiten auch unter anderen Umständen vorliegen kann. Im Übrigen hat der Gerichtshof bereits eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit in Fällen angenommen, in denen es um die Wegzugbesteuerung von Wertzuwächsen ging, die die Steuerpflichtigen tatsächlich realisiert hatten¹³.

53. Die in Art. 10 CIRS getroffene Unterscheidung führt meines Erachtens zu einer mit den Art. 21, 45 und 49 AEUV grundsätzlich unvereinbaren Beschränkung.

ii) Kann die Beschränkung gerechtfertigt sein?

54. Nach gefestigter Rechtsprechung können nationale Maßnahmen, die geeignet sind, die Ausübung der durch den Vertrag garantierten Grundfreiheiten zu behindern oder weniger attraktiv zu machen, gleichwohl zugelassen werden, wenn mit ihnen ein im Allgemeininteresse liegendes Ziel verfolgt wird, wenn sie geeignet sind, dessen Erreichung zu gewährleisten und wenn sie nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung des verfolgten Ziels erforderlich ist¹⁴.

55. Von den zwingenden Gründen des Allgemeininteresses, die der Gerichtshof im Zusammenhang mit nationalen Steuerregelungen, die eine durch den Vertrag garantierte Grundfreiheit beschränken, bereits zugelassen hat, macht die Portugiesische Republik die Kohärenz des Steuersystems und die Notwendigkeit geltend, eine ausgewogene Aufteilung der Steuerzuständigkeit zwischen den Mitgliedstaaten nach Maßgabe des Territorialitätsgrundsatzes zu wahren¹⁵.

56. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Beweislast insoweit der Portugiesischen Republik obliegt¹⁶.

13 — Vgl. Urteile vom 21. November 2002, X und Y (C-436/00, EU:C:2002:704), und vom 16. April 2015, Kommission/Deutschland (C-591/13, EU:C:2015:230).

14 — Urteil vom 12. Juli 2012, Kommission/Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 62), sowie Urteile vom 17. Januar 2008, Kommission/Deutschland (C-152/05, EU:C:2008:17, Rn. 26), vom 20. Januar 2011, Kommission/Griechenland (C-155/09, EU:C:2011:22, Rn. 51), vom 1. Dezember 2011, Kommission/Ungarn (C-253/09, EU:C:2011:795, Rn. 69), und vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 42).

15 — Obwohl die portugiesische Regierung auch die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen und der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht in ihren Anträgen in Rn. 99 der Klagebeantwortung anführt, macht sie hierzu in ihrer Klagebeantwortung keine näheren Ausführungen. Ich werde hierauf jedoch kurz zurückkommen (vgl. unten, Nrn. 84 ff. dieser Schlussanträge).

16 — Vgl. insbesondere Urteile vom 20. Januar 2011, Kommission/Griechenland (C-155/09, EU:C:2011:22, Rn. 55), und vom 21. Dezember 2011, Kommission/Polen (C-271/09, EU:C:2011:855, Rn. 61).

– Steuerliche Kohärenz

57. Was die Rechtfertigung ihrer Regelung aufgrund der Notwendigkeit angeht, die Kohärenz ihres nationalen Steuersystems zu wahren, macht die Portugiesische Republik u. a. geltend, die fragliche Regelung sei zur Sicherstellung dieser Kohärenz unerlässlich, da der in Form eines Steueraufschubs gewährte Steuervorteil ende, wenn eine spätere Besteuerung unmöglich werde, wie dies der Fall sei, wenn der begünstigte Steuerpflichtige nicht mehr gebietsansässig sei. Die drei Voraussetzungen, unter denen der Gerichtshof die steuerliche Kohärenz bereits als Rechtfertigung für eine Beschränkung zugelassen habe, lägen vor: i) Es bestehe ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Gewährung eines steuerlichen Vorteils und dem Ausgleich dieses Vorteils durch eine steuerliche Belastung, die ii) beide im Rahmen ein und derselben Besteuerung stattfänden und iii) ein und denselben Steuerpflichtigen betreffen.

58. Insoweit hat der Gerichtshof in der Tat bereits anerkannt, dass die Notwendigkeit, die Kohärenz eines Steuersystems zu wahren, eine Beschränkung in der Ausübung der vom Vertrag garantierten Verkehrsfreiheiten rechtfertigen kann¹⁷, und verlangt, dass das betreffende Steuersystem in der Person desselben Steuerpflichtigen und für dieselbe Steuer einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen dem betreffenden steuerlichen Vorteil und einer bestimmten steuerlichen Belastung herstellt¹⁸.

59. Hierzu ist festzustellen, dass sich die Portugiesische Republik lediglich auf die Notwendigkeit beruft, die Kohärenz des Steuersystems zu wahren, ohne darzutun, dass es in den betreffenden nationalen Rechtsvorschriften einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen einerseits dem steuerlichen Vorteil und andererseits dessen Ausgleich durch eine bestimmte steuerliche Belastung gibt. Es ist nicht einmal sicher, dass in Zukunft eine Belastung des durch den Vorteil Begünstigten erfolgen wird.

60. Für die Steuerpflichtigen, die ihren Wohnsitz im portugiesischen Hoheitsgebiet behalten, ergibt sich nämlich meines Erachtens aus Art. 10 Abs. 8 CIRS, dass sie sich, solange sie den Gesellschaftsanteilen, die sie als Gegenleistung für andere Gesellschaftsanteile erhalten haben, auch in Zukunft denselben steuerlichen Wert wie den alten Anteilen zurechnen, stets auf die in dieser Bestimmung vorgesehene Steuerbefreiung berufen können, wodurch die zukünftige Erhebung der Steuer in ihrer Person rein hypothetischer Natur ist¹⁹.

61. Erfolgt eine Belastung, ist es überdies möglich, dass zwischen dieser und dem Vorteil kein Zusammenhang besteht. Außerdem trifft die betreffende Bestimmung des CIRS keine eindeutige Regelung, ab wann die Steuer gegebenenfalls erhoben wird.

17 — Urteile vom 28. Januar 1992, Bachmann (C-204/90, EU:C:1992:35, Rn. 21), vom 23. Oktober 2008, Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt (C-157/07, EU:C:2008:588, Rn. 43), vom 1. Dezember 2011, Kommission/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, Rn. 77), vom 1. Dezember 2011, Kommission/Ungarn (C-253/09, EU:C:2011:795, Rn. 78), und vom 7. November 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 71). Vgl. insoweit meine Schlussanträge in der Rechtssache Feilen (C-123/15, EU:C:2016:193, Nrn. 56 ff.).

18 — Urteile vom 27. November 2008, Papillon (C-418/07, EU:C:2008:659, Rn. 44), vom 18. Juni 2009, Aberdeen Property Fininvest Alpha (C-303/07, EU:C:2009:377, Rn. 72), vom 1. Dezember 2011, Kommission/Belgien (C-250/08, EU:C:2011:793, Rn. 71), vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 57), und vom 7. November 2013, K (C-322/11, EU:C:2013:716, Rn. 66). Vgl. auch Urteile vom 7. September 2004, Manninen (C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 42), vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161, Rn. 68), und vom 1. Dezember 2011, Kommission/Ungarn (C-253/09, EU:C:2011:795, Rn. 72), wobei die Unmittelbarkeit eines solchen Zusammenhangs unter Berücksichtigung des von der betreffenden Rechtsvorschrift verfolgten Zwecks zu beurteilen ist (vgl. insbesondere Urteil vom 7. September 2004, Manninen [C-319/02, EU:C:2004:484, Rn. 43]).

19 — Vgl. entsprechend Urteil vom 26. Oktober 2006, Kommission/Portugal (C-345/05, EU:C:2006:685, Rn. 27).

62. Was die Schwierigkeit betrifft, eine Steuer von einem gebietsfremden Steuerpflichtigen zu erlangen (ein Umstand, der eher die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen als die Kohärenz berührt), hat die Portugiesische Republik das Argument der Kommission, dass angesichts der Richtlinien über die Zusammenarbeit der nationalen Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und über die Amtshilfe bei der Einziehung von Steuerforderungen weniger stark in die Grundfreiheiten eingreifende Maßnahmen möglich seien, in ihren Erklärungen nicht überzeugend widerlegt²⁰.

– Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis

63. Die Rechtfertigung durch eine ausgewogene Aufteilung der Steuerzuständigkeit zwischen den Mitgliedstaaten hat der Gerichtshof bereits in mehreren Urteilen zur Wegzugbesteuerung von Wertzuwächsen anerkannt²¹. Ich gebe eine kurze Darstellung der betreffenden Rechtsprechung, bevor ich sie auf den vorliegenden Fall anwende.

Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis: Grundsätze

64. Die ersten Urteile, in denen die Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis im Bereich der Wegzugbesteuerung anerkannt worden ist, sind die Urteile vom 7. September 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), zur Verlegung des steuerlichen Wohnsitzes einer natürlichen Person, die Gesellschafterin einer Gesellschaft ist, in einen anderen Mitgliedstaat, und vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), zur Verlegung des Sitzes einer Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat.

65. Ausgehend von der Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu gewährleisten, hat der Gerichtshof unter Hinweis auf Rn. 46 des Urteils vom 7. September 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), im Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 46), festgestellt, dass „ein Mitgliedstaat nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität, verbunden mit einem zeitlichen Element, nämlich der Steueransässigkeit des Steuerpflichtigen im Inland während der Entstehung der nicht realisierten Wertzuwächse, das Recht hat, diese Wertzuwächse zum Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen zu besteuern ... Eine solche Maßnahme soll nämlich Situationen verhindern, die das Recht des Herkunftsmitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten gefährden können, und kann daher aus Gründen der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein“.

66. In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof auch die Auffassung vertreten, dass ein Mitgliedstaat das Recht hat, den in seinem Hoheitsgebiet durch einen latenten Wertzuwachs erzielten wirtschaftlichen Wert zu besteuern, auch wenn der betreffende Wertzuwachs dort noch nicht tatsächlich realisiert wurde (Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 49]), was bedeutet, dass ein Mitgliedstaat selbstverständlich das Recht hat, den wirtschaftlichen Wert zu besteuern, der durch einen in seinem Hoheitsgebiet realisierten Wertzuwachs erzielt wurde.

20 — Die Kommission erwähnt in diesem Zusammenhang die Richtlinie 2011/16/EU des Rates vom 15. Februar 2011 über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung und zur Aufhebung der Richtlinie 77/799/EWG (ABl. 2011, L 64, S. 1), und die Richtlinie 2010/24/EU des Rates vom 16. März 2010 über die Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen in Bezug auf bestimmte Steuern, Abgaben und sonstige Maßnahmen (ABl. 2010, L 84, S. 1).

21 — Im Allgemeinen sind alle Abgaben, die einer Person bei der Verlegung ihres steuerlichen Wohnsitzes auferlegt werden, sogenannte Wegzugsteuern. Diese Besteuerung erfasst im Allgemeinen entweder die latenten Wertzuwächse des Aktivvermögens einer Person, die nicht mehr gebietsansässig ist, oder das in einen anderen Staat verbrachte Aktivvermögen (Barnard, C., und Odudu, O., *The Cambridge Yearbook of European studies*, Bd. 13, 2010-2011, Oxford, Hart Publishing, 2011, S. 246).

67. Andere Urteile, die später folgten, haben diese Grundsätze bestätigt, insbesondere die Urteile vom 6. September 2012, Kommission/Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521), vom 18. Juli 2013, Kommission/Dänemark (C-261/11, EU:C:2013:480), vom 31. Januar 2013, Kommission/Niederlande (C-301/11, EU:C:2013:47), vom 23. Januar 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20), vom 16. April 2015, Kommission/Deutschland (C-591/13, EU:C:2015:230), und vom 21. Mai 2015, Verder LabTec (C-657/13, EU:C:2015:331).

Ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis: Verhältnismäßigkeit

68. Zur Beurteilung der Verhältnismäßigkeit einer Regelung, die grundsätzlich durch die Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gerechtfertigt ist, ist nach den Feststellungen des Gerichtshofs in seinem Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 51), zwischen der Festsetzung des Steuerbetrags und der Einziehung desselben zu unterscheiden.

69. Zudem wird nach dem Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 52), „mit der Festsetzung des Steuerbetrags zum Zeitpunkt der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft in Anbetracht des Ziels der ... streitigen Regelung, nämlich die im Rahmen der Steuerhoheit des Herkunftsmitgliedstaats erzielten Wertzuwächse in diesem Mitgliedstaat zu besteuern, der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachtet. Es ist nämlich verhältnismäßig, dass der Herkunftsmitgliedstaat zur Wahrung seiner Steuerhoheit die Steuer bestimmt, die für die in seinem Hoheitsgebiet erzielten, aber nicht realisierten Wertzuwächse zu dem Zeitpunkt geschuldet wird, zu dem seine Besteuerungsbefugnis der betreffenden Gesellschaft gegenüber endet, im vorliegenden Fall zum Zeitpunkt der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes der Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat“.

70. Die sofortige Einziehung der Steuer wurde dagegen als unverhältnismäßig angesehen, weil es Maßnahmen gab, die weniger stark in die Niederlassungsfreiheit eingreifen als eine sofortige Besteuerung.

71. Insoweit ist dem Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 73), zu entnehmen, dass dem Steuerpflichtigen die Wahl zu lassen ist zwischen einerseits der sofortigen Zahlung des auf den betreffenden latenten Wertzuwachs entfallenden Steuerbetrags und andererseits eines Aufschubs der Zahlung dieses Steuerbetrags, gegebenenfalls zuzüglich Zinsen entsprechend der geltenden nationalen Regelung. Der Gerichtshof hat darüber hinaus im Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 74), festgestellt, dass „das Risiko der Nichteinziehung der Steuer zu bedenken [ist], das sich mit der Zeit erhöht. Diesem Risiko kann der fragliche Mitgliedstaat im Rahmen seiner für aufgeschobene Zahlungen von Steuerschulden geltenden nationalen Regelung durch Maßnahmen wie die Stellung einer Bankgarantie begegnen“.

72. In der späteren Rechtsprechung wurden diese Grundsätze sowohl unter dem Gesichtspunkt der Niederlassungsfreiheit als auch unter dem des freien Kapitalverkehrs beibehalten und näher ausformuliert²².

Anwendung auf den vorliegenden Fall

22 — Die Klarstellungen betrafen insbesondere die Art der Sitzverlegung einer Gesellschaft oder die Art der Überführung der Vermögenswerte einer festen Niederlassung (Urteile vom 6. September 2012, Kommission/Portugal [C-38/10, EU:C:2012:521], vom 18. Juli 2013, Kommission/Dänemark [C-261/11, EU:C:2013:480, Rn. 35 bis 37], und vom 23. Januar 2014, DMC [C-164/12, EU:C:2014:20]), den Steuertatbestand (Urteil vom 18. Juli 2013, Kommission/Dänemark [C-261/11, EU:C:2013:480]), die Reinvestition der überführten Vermögenswerte in Ersatzvermögenswerte (Urteil vom 16. April 2015, Kommission/Deutschland [C-591/13, EU:C:2015:230]), die Modalitäten eines Aufschubs der Steuerzahlung (Urteile vom 25. April 2013, Kommission/Spanien [C-64/11, EU:C:2013:264, Rn. 37], und vom 23. Januar 2014, DMC [C-164/12, EU:C:2014:20, Rn. 62]) sowie das Erfordernis der Stellung von Banksicherheiten (Urteil vom 23. Januar 2014, DMC [C-164/12, EU:C:2014:20, Rn. 66]).

73. Die Kommission hat das Argument der Portugiesischen Republik, das auf die Notwendigkeit einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis gestützt wird und dem Urteil vom 29. November 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), entnommen ist, mit der Begründung zurückgewiesen, dass das genannte Urteil „erstmalig deutlich macht, welche Bestimmungen auf dem Gebiet der Wegzugbesteuerung mit dem Unionsrecht vereinbar sein können, doch ausschließlich für Unternehmen. Tatsächlich betrifft das Urteil vom 29. November 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 54 bis 58), nicht die natürlichen Personen, so dass die Rechtsprechung, die diese betrifft, aus den Urteilen vom 11. März 2004, *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), und vom 7. September 2006, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525), besteht“²³.

74. Ich teile diese Auffassung aus folgenden Gründen nicht.

75. Das Urteil vom 11. März 2004, *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138), erging, noch bevor im Urteil vom 13. Dezember 2005, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis als Rechtfertigungsgrund angeführt wurde. Das Urteil taugt daher nicht als Argument, um im Fall einer Besteuerung von Wertzuwächsen, die von natürlichen Personen realisiert werden, diesen Rechtfertigungsgrund auszuschließen; dies gilt umso mehr, als das Urteil vom 7. September 2006, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525), auf das sich die Kommission in Rn. 42 ihrer Klageschrift des Weiteren beruft, eine Aufteilung der Besteuerungsbefugnis als möglichen Rechtfertigungsgrund anführt, und das Urteil vom 29. November 2011, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), unter Hinweis auf das Urteil vom 7. September 2006, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525), das Recht eines Mitgliedstaats bekräftigt, „diese Wertzuwächse zum Zeitpunkt des Wegzugs des Steuerpflichtigen zu besteuern“, da eine solche Maßnahme „Situationen verhindern [soll], die das Recht des Herkunftsmitgliedstaats auf Ausübung seiner Steuerhoheit für die in seinem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten gefährden können, und ... daher aus Gründen der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein [kann]“.

76. Aufgrund der gesamten Rechtsprechung des Gerichtshofs zur Wegzugsbesteuerung von (latenten oder realisierten) Wertzuwächsen bin ich daher entschieden der Auffassung, dass die portugiesische Regelung nach dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität, verbunden mit einem zeitlichen Element, durch den Zweck gerechtfertigt ist, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, und zwar in Bezug auf das Recht der Portugiesischen Republik, die während des Aufenthalts des Steuerpflichtigen in ihrem Hoheitsgebiet angefallenen Wertzuwächse zu besteuern und den Steuerbetrag zum Zeitpunkt seines Wegzugs festzusetzen.

77. Ich bin jedoch der Auffassung, dass eine nationale Regelung wie die hier in Frage stehende, die stets die sofortige Einziehung der Steuer vorsieht, deshalb, weil es Maßnahmen gibt, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beeinträchtigen als eine sofortige Besteuerung, über das hinausgeht, was erforderlich ist, um das mit der Notwendigkeit, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, verbundene Ziel zu erreichen, und somit unverhältnismäßig ist.

78. Dem Steuerpflichtigen wird nämlich nicht die Wahl zwischen einerseits der sofortigen Zahlung der auf die betreffenden Wertzuwächse entfallenden Steuer und andererseits eines Aufschubs der Zahlung dieses Steuerbetrags gelassen, und auch die Möglichkeit einer gestaffelten Entrichtung der Steuer wird ihm nicht geboten.

23 — Vgl. Rn. 39 der Klageschrift.

79. Darüber hinaus sehe ich, auch wenn diese Gesichtspunkte hier nicht ausschlaggebend sind, zwischen den Urteilen vom 7. September 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), und vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), – abgesehen von den fünf Jahren, die zwischen ihnen liegen – nur zwei Unterschiede, von denen lediglich einer darauf zurückgeführt werden kann, dass das erste Urteil eine natürliche Person und das zweite eine juristische Person betrifft.

80. Der erste Unterschied betrifft die Frage, ob die Wertminderungen, die möglicherweise nach der Verlegung des Wohnsitzes eintreten, berücksichtigt werden. In dem Urteil vom 7. September 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, Rn. 54), hat der Gerichtshof festgestellt, dass nur ein solches Steuersystem als verhältnismäßig angesehen werden kann, das die Wertminderungen, die möglicherweise nach der Verlegung des Wohnsitzes des betroffenen Steuerpflichtigen eingetreten sind, vollständig berücksichtigt, soweit sie nicht bereits im Aufnahmemitgliedstaat berücksichtigt worden sind. Im Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), dagegen hat der Gerichtshof festgestellt, dass, da die Gewinne einer Gesellschaft, die ihren Sitz verlegt hat, nach dieser Verlegung gemäß dem mit einem zeitlichen Element verbundenen Grundsatz der steuerlichen Territorialität nur im Aufnahmemitgliedstaat besteuert werden, wegen der Symmetrie zwischen dem Recht zur Besteuerung der Gewinne und der Möglichkeit, Verluste in Abzug zu bringen, auch dieser Mitgliedstaat in seinem Steuersystem Wertschwankungen der Vermögenswerte der betreffenden Gesellschaft zu berücksichtigen hat, die ab dem Zeitpunkt aufgetreten sind, zu dem der Herkunftsmitgliedstaat die steuerliche Anknüpfung zu dieser Gesellschaft verloren hat (Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus [C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 58]).

81. Der Gerichtshof, dem dieser Unterschied bewusst war, hat diesen im Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 57), mit dem Hinweis gerechtfertigt, dass „[d]ie Vermögenswerte einer Gesellschaft ... unmittelbar wirtschaftlichen Tätigkeiten zugewiesen [sind], die auf Gewinn ausgerichtet sind. Außerdem wird die Höhe des steuerpflichtigen Gewinns einer Gesellschaft zum Teil durch die Bewertung der Aktiva in der Bilanz der Gesellschaft beeinflusst, da die Abschreibungen die Besteuerungsgrundlage verringern.“

82. Ich weise darauf hin, dass der Gerichtshof die Erwägungen des Urteils vom 7. September 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525), weder in einem späteren Urteil übernommen hat noch seine Erwägungen auf die Unterscheidung zwischen natürlichen Personen und juristischen Personen gestützt hat²⁴.

83. Der zweite Unterschied zwischen den beiden Urteilen liegt in der im Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 74), zugelassenen und im Urteil vom 23. Januar 2014, DMC (C-164/12, EU:C:2014:20, Rn. 66), näher ausgeführten Möglichkeit, eine Bankgarantie zu verlangen, die einer vorherigen Bewertung des Nichteinbringungsrisikos bedarf; diese Möglichkeit hatte der Gerichtshof in seinem Urteil vom 7. September 2006, N (C-470/04, EU:C:2006:525, Rn. 51), ausgeschlossen, wenn auch wegen ihrer Unverhältnismäßigkeit hinsichtlich der Notwendigkeit, die Ordnungsmäßigkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten. Angesichts des Zwecks einer Bankgarantie, wie er im Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 74), dargelegt wurde, wo es heißt, dass „auch das Risiko der Nichteinziehung der Steuer zu bedenken [ist], das sich mit der Zeit erhöht“, sehe ich keinen Grund, warum heute nicht eine Bankgarantie gestellt werden kann, wenn es um natürliche Personen geht.

24 – In der mündlichen Verhandlung hat die Bundesrepublik Deutschland ausgeführt, das Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785), gelte jetzt sowohl für juristische Personen als auch für natürliche Personen.

– Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen

84. Auch wenn die Portugiesische Republik, wie oben in Fn. 15 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt, diese Rechtfertigung nur ein einziges Mal in ihrer Klagebeantwortung²⁵ angeführt hat, ohne auf sie näher einzugehen, möchte ich im Folgenden einige Überlegungen hierzu anstellen.

85. Der Gerichtshof hat zwar bereits grundsätzlich anerkannt, dass die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten, eine Rechtfertigung darstellt. Er hat jedoch mehrfach festgestellt, dass, abgesehen von den Verpflichtungen, die die Mitgliedstaaten den Steuerpflichtigen auferlegen können, schon das Unionsrecht wirksame Mechanismen vorsieht, durch die dieses Ziel erreicht werden kann, ohne dass die grundlegenden Freiheitsrechte beschränkt werden müssen.

86. Zum einen kann die zuständige Behörde eines Mitgliedstaats im Rahmen der Richtlinie 2011/16 die zuständige Behörde eines anderen Mitgliedstaats jederzeit um Übermittlung aller Informationen bitten, die für die Anwendung und Durchsetzung des innerstaatlichen Rechts in Bezug u. a. auf die Einkommensteuer erheblich sein können (somit auch der Informationen über die Einkommensteuer eines Steuerpflichtigen, der seinen Wohnsitz in einem anderen Mitgliedstaat hat).

87. Zum anderen sieht die Richtlinie 2010/24 die Amtshilfe bei der Einziehung von Steuern vor, unter die selbstverständlich die Einkommensteuer und die Vermögensteuer (vgl. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie) wie auch die Einkommensteuer der natürlichen Personen fallen.

88. Im Ergebnis bin ich der Auffassung, dass die in Rede stehende portugiesische Regelung gegen die Art. 21, 45 und 49 AEUV verstößt.

iii) Gelten dieselben Erwägungen für die Art. 28 und 31 EWR-Abkommen?

89. Die Kommission macht ferner geltend, die Portugiesische Republik habe dadurch gegen ihre Verpflichtungen aus den Art. 28 und 31 EWR-Abkommen bezüglich der Freizügigkeit der Arbeitnehmer und der Niederlassungsfreiheit verstoßen, dass sie Art. 10 Abs. 9 Buchst. a CIRS erlassen und beibehalten habe.

90. Zunächst ist darauf hinzuweisen, dass die genannten Bestimmungen des EWR-Abkommens den Art. 45 und 49 AEUV entsprechen.

91. Die Rechtsprechung, die sich auf Beschränkungen in der Ausübung der Verkehrsfreiheiten innerhalb der Union bezieht, kann aber nicht in vollem Umfang auf die vom EWR-Abkommen garantierten Freiheiten übertragen werden, da sich deren Ausübung in einen anderen rechtlichen Rahmen einfügt²⁶, insbesondere in Bezug auf die Rechtfertigung der Beschränkungen durch die Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten sowie Steuerhinterziehung und Steuerflucht zu bekämpfen²⁷.

25 — Nämlich in Rn. 99 der Klagebeantwortung. Dasselbe gilt für die Erwiderung (vgl. Rn. 34).

26 — Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 18. Dezember 2007, A (C-101/05, EU:C:2007:804, Rn. 60), und vom 28. Oktober 2010, *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, Rn. 40). Vgl. auch Urteile vom 12. Juli 2012, *Kommission/Spanien* (C-269/09, EU:C:2012:439, Rn. 94 ff.), und vom 16. April 2015, *Kommission/Deutschland* (C-591/13, EU:C:2015:230, Rn. 81).

27 — Vgl. auch Urteile vom 20. Mai 2008, *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, Rn. 89 und 90), und vom 19. November 2009, *Kommission/Italien* (C-540/07, EU:C:2009:717, Rn. 68 ff.).

92. Der ursprünglich durch die Richtlinie 77/799/EWG²⁸ geschaffene und gegenwärtig u. a. in der Richtlinie 2011/16 sowie der Richtlinie 2010/24 enthaltene Rahmen der Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten besteht nicht zwischen diesen und den zuständigen Behörden eines Drittstaats, wenn dieser Drittstaat keine Verpflichtung zur gegenseitigen Amtshilfe eingegangen ist²⁹.

93. Unter diesen Umständen geht die Verpflichtung der ihren Wohnsitz in das Ausland verlegenden Steuerpflichtigen, die Wertzuwächse in die Bemessungsgrundlage des letzten Veranlagungszeitraums einzubeziehen, in dem sie als gebietsansässige Steuerpflichtige galten, soweit diese Verpflichtung die Steuerpflichtigen mit Wohnsitz in den Vertragsstaaten des EWR-Abkommens erfasst, die keine Mitgliedstaaten der Union sind und mit der Portugiesischen Republik kein Abkommen über Verwaltungszusammenarbeit und gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen geschlossen haben³⁰, nicht über das hinaus, was zur Erreichung des Ziels, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen und die Bekämpfung von Steuerhinterziehung zu gewährleisten, erforderlich ist.

94. Erst in der mündlichen Verhandlung hat die Kommission hierzu vorgetragen, ohne dass die Portugiesische Republik ihr insoweit widersprochen hätte, dass zwischen dem Königreich Norwegen und der Portugiesischen Republik ein solches Abkommen über Verwaltungszusammenarbeit und gegenseitige Amtshilfe bestehe, dass aber zwischen der Portugiesischen Republik und dem Fürstentum Liechtenstein ein derartiges Abkommen nicht geschlossen worden sei.

95. Die Kommission hat die Auffassung vertreten, dass zwar das Abkommen mit der Republik Island den Austausch von Informationen und nicht die gegenseitige Amtshilfe bei der Einziehung von Steuern vorsehe, dass aber Instrumente, die denen „sehr ähnlich“ seien, die die Richtlinien der Union zur Verfügung stellten, in dem am 25. Januar 1988 in Straßburg unterzeichneten Übereinkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) und des Europarats über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen enthalten seien³¹, das von der Portugiesischen Republik, der Republik Island und dem Königreich Norwegen ratifiziert worden sei. Das Fürstentum Liechtenstein habe dieses Übereinkommen lediglich unterzeichnet.

96. Da die Portugiesische Republik dem Vorbringen der Kommission zur hinreichenden Identität der Instrumente, die die Richtlinien der Union und das genannte Übereinkommen vorsehen, widersprochen hat, sollte meines Erachtens davon ausgegangen werden, dass dieses Vorbringen von der Kommission nicht hinreichend belegt worden ist; zudem ist dieser Punkt im schriftlichen Verfahren nicht angesprochen (geschweige denn von der Kommission analysiert worden) und in der mündlichen Verhandlung sehr spät geltend gemacht worden. Es ist somit davon auszugehen, dass weder die Republik Island noch das Fürstentum Liechtenstein mit der Portugiesischen Republik ein Abkommen über Verwaltungszusammenarbeit und gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen geschlossen haben, wie es in der Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt wird.

28 — Richtlinie des Rates vom 19. Dezember 1977 über die gegenseitige Amtshilfe zwischen den zuständigen Behörden der Mitgliedstaaten im Bereich der direkten Steuern (ABl. 1977, L 336, S. 15).

29 — Urteil vom 19. Juli 2012, A (C-48/11, EU:C:2012:485). Vgl. in diesem Sinne auch Urteil vom 28. Oktober 2010, *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, Rn. 41).

30 — Urteil vom 10. April 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 83 ff.). In diesem Fall wurde die Notwendigkeit, die Wirksamkeit steuerlicher Kontrollen zu gewährleisten, nicht als Rechtfertigung zugelassen, da es zwischen der Republik Polen und den Vereinigten Staaten einen Regelungsrahmen für die gegenseitige Amtshilfe gab.

31 — Vgl. Urteil vom 10. April 2014, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, Rn. 85 und 86). Das genannte Übereinkommen von 1988 wurde 2010 durch ein Protokoll geändert und verstärkt. Das Übereinkommen ist das umfassendste multilaterale Instrument und bietet alle möglichen Formen der Zusammenarbeit im Steuerbereich bei der Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerflucht. Vgl.

<http://www.oecd.org/fr/ctp/échange-de-renseignements-fiscaux/conventionconcernantlassistanceadministrativemutuellematierefiscale.htm>.

Vgl. auch: http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

b) Zur Übertragung von Aktiva und Passiva aus einer unternehmerischen oder beruflichen Tätigkeit auf ein Unternehmen (Art. 38 Abs. 1 Buchst. a CIRS)

97. Die genannte Bestimmung („Zufluss von Vermögen zur Erhöhung des Gesellschaftskapitals“) sieht vor, dass „[e]in steuerpflichtiges Ergebnis ... nicht zu ermitteln [ist], wenn eine Erhöhung des Gesellschaftskapitals erfolgt, die das Ergebnis einer Übertragung des gesamten für unternehmerische oder Erwerbstätigkeit verwendeten Vermögens einer natürlichen Person ist“, sofern „[d]as Unternehmen, auf das das Vermögen übertragen wird, ... eine Gesellschaft [ist] und ... seinen satzungsmäßigen Sitz und seine tatsächliche Leitung im portugiesischen Hoheitsgebiet [hat]“ (Abs. 1 Buchst. a).

98. In diesem Fall findet die Besteuerung nur statt, wenn und sobald diese Aktiva und Passiva von der juristischen Person, die sie erhalten hat, weiterveräußert werden.

99. Dagegen kommt eine solche steuerliche Behandlung nicht zur Anwendung, wenn die juristische Person, auf die die Aktiva und Passiva übertragen wurden, ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung außerhalb von Portugal hat. In diesem Fall werden die Wertzuwächse sofort besteuert.

100. Diese unterschiedliche steuerliche Behandlung je nachdem, ob die Gesellschaft, die die Aktiva und Passiva erhält, ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung in Portugal hat, stellt eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, da sie auf Veräußerer und Erwerber Anwendung findet, die sich in vergleichbarer Lage befinden.

101. Der Ausschluss eines Vorteils – und sei es auch nur eines Liquiditätsvorteils – bei einem grenzüberschreitenden Sachverhalt, während ein solcher Vorteil bei einem entsprechenden innerstaatlichen Sachverhalt zur Verfügung steht, stellt nämlich eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, da sich dieser Vorteil nicht durch eine objektiv unterschiedliche Situation erklären lässt.

102. Die Portugiesische Republik bestreitet im Übrigen nicht ernsthaft das Vorliegen einer Beschränkung, sondern konzentriert ihre Verteidigung auf die Rechtfertigung dadurch, dass der Grundsatz der wirtschaftlichen Kontinuität gewahrt werde³², um die Besteuerung der entsprechenden Einkünfte nach dem Territorialitätsgrundsatz gewährleisten zu können³³.

103. Die Portugiesische Republik beruft sich auf die besonderen Auswirkungen ihrer Rechtsvorschriften, die die Aufnahme der übertragenen Aktiva und Passiva in die Bücher der empfangenden Gesellschaft verlangten, insbesondere hinsichtlich der Ergebnisfeststellung bei den Gütern, die das übertragene Vermögen bildeten, das berechnet werde, als ob keine Übertragung stattgefunden habe. Sie leitet hieraus ab, dass sie bei einer Übertragung auf eine Gesellschaft, die ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung außerhalb von Portugal habe, nicht im Nachhinein die übertragenen Vermögenswerte besteuern könne, da die hiermit zusammenhängende Steuerhoheit nicht mehr ihr zustehe, sondern dem Staat des Sitzes der juristischen Person, die die genannten Vermögenswerte erhalten habe.

32 — Nach Auffassung der Portugiesischen Republik ist dieser Grundsatz in Art. 77 CIRC enthalten.

33 — Vgl. Fn. 15 dieser Schlussanträge. Diese Rechtfertigung gleicht der Rechtfertigung mit der Notwendigkeit, die Wirksamkeit der steuerlichen Kontrollen zu gewährleisten. Die Erwägungen in den vorliegenden Schlussanträgen zu den auf die steuerliche Kohärenz und die Notwendigkeit, eine ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zu wahren, gestützten Rechtfertigungen der sich aus Art. 10 CIRS ergebenden Beschränkung lassen sich auf Art. 38 CIRS übertragen.

104. Im vorliegenden Fall stellt die Kommission nicht in Abrede, dass bei einer Übertragung von Aktiva und Passiva auf eine Gesellschaft, die ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung außerhalb von Portugal hat, die im Staat des Sitzes oder der tatsächlichen Leitung dieser Gesellschaft geltenden Vorschriften über die buchmäßige Erfassung Anwendung finden. Sie pflichtet bei, dass die internen Rechtsvorschriften der Portugiesischen Republik und jedes anderen Mitgliedstaats die Art und Weise der Behandlung solcher Sachverhalte einschließlich der buchmäßigen Erfassung regeln müssen.

105. Mit der Kommission bin ich der Auffassung, dass „es sich anders verhält bei der Frage nach der *Besteuerung* der Wertzuwächse, die zu verschiedenen Zeiten entstehen, je nachdem, ob die betreffende empfangende Gesellschaft ihren Sitz und ihre tatsächliche Leitung in Portugal oder im Ausland hat. Werden spezifische Vorschriften für die buchmäßige Erfassung vorgesehen, um solchen Sachverhalten gerecht zu werden, darf dies nicht zu einer Ungleichbehandlung bei der Besteuerung der Wertzuwächse führen, wie dies bei den geltenden portugiesischen Rechtsvorschriften der Fall ist“³⁴.

106. Die Portugiesische Republik könnte nämlich u. a. aufgrund der Richtlinie 2011/16 von den zuständigen Behörden des Landes, in dem sich der Sitz oder die tatsächliche Leitung der juristischen Person befindet, auf die die Aktiva und Passiva übertragen wurden, regelmäßig Informationen anfordern, um zu überprüfen, ob diese Aktiva und Passiva noch von der juristischen Person gehalten werden. Ist dies nicht der Fall, müsste dann, aber auch nur dann, wie bei den juristischen Personen, die Aktiva und Passiva im Tausch gegen Gesellschaftsanteile erhalten, aber ihren Sitz oder ihre tatsächliche Leitung in Portugal haben, der Betrag der gegebenenfalls auf die Wertzuwächse geschuldeten Steuer festgesetzt werden.

107. Außerdem regelt die Richtlinie 2010/24 auch Mechanismen der Zusammenarbeit in Steuerfragen und der gegenseitigen Amtshilfe bei der Beitreibung von Forderungen im Zusammenhang insbesondere mit Steuern, Mechanismen, die ihre volle Bedeutung in Situationen erhalten, in denen, wie im vorliegenden Fall, die auf die Wertzuwächse geschuldeten Steuern gegebenenfalls nicht entrichtet wurden.

108. Der Umstand, dass nach dieser Übertragung die Zuständigkeit im Bereich der buchmäßigen Erfassung und der Besteuerung bezüglich des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens bei dem Wohnsitzmitgliedstaat der erwerbenden Gesellschaft liegt, kann die in Frage stehende Maßnahme nicht rechtfertigen, da die Portugiesische Republik den Steuerbetrag, der zum Zeitpunkt der Übertragung aufgrund der im portugiesischen Hoheitsgebiet vor der Übertragung erwirtschafteten Wertzuwächse geschuldet ist, endgültig festsetzen kann.

109. Hieraus folgt, dass Art. 38 CIRS – ebenso wie Art. 10 CIRS – über das hinausgeht, was erforderlich ist, um die Wirksamkeit des Steuersystems sicherzustellen, und daher mit den Art. 21, 45 und 49 AEUV unvereinbar ist. Diese Bestimmung ist ebenfalls unvereinbar mit den Art. 28 und 31 EWR-Abkommen, soweit sie Steuerpflichtige mit Wohnsitz in den Vertragsstaaten des EWR-Abkommens erfasst, die keine Mitgliedstaaten der Union sind und die mit der Portugiesischen Republik ein Abkommen über Verwaltungszusammenarbeit und gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen geschlossen haben³⁵.

34 — Rn. 48 der Erwiderung.

35 — Im vorliegenden Fall das Königreich Norwegen.

V – Kosten

110. Gemäß Art. 138 Abs. 1 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ist die unterliegende Partei auf Antrag zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Da die Kommission beantragt hat, die Portugiesische Republik zur Tragung der Kosten zu verurteilen, und diese im Wesentlichen unterlegen ist, ist sie zur Tragung der Kosten zu verurteilen. Die Bundesrepublik Deutschland trägt gemäß Art. 140 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs ihre eigenen Kosten.

VI – Ergebnis

111. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor,

- festzustellen, dass die Portugiesische Republik gegen ihre Verpflichtungen aus
 - den Art. 21, 45 und 49 AEUV sowie
 - den Art. 28 und 31 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR), soweit diese Bestimmungen Steuerpflichtige mit Wohnsitz in den Vertragsstaaten des genannten Abkommens erfassen, die keine Mitgliedstaaten der Europäischen Union sind und die mit der Portugiesischen Republik ein Abkommen über Verwaltungszusammenarbeit und gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen geschlossen haben,

verstoßen hat, indem sie die Art. 10 und 38 des Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Einkommensteuergesetz) erlassen und beibehalten hat, nach denen ein Steuerpflichtiger, der Gesellschaftsanteile tauscht und seinen Wohnsitz ins Ausland verlegt oder Aktiva und Passiva aus einer auf einer individuellen Grundlage ausgeübten Tätigkeit im Tausch gegen Gesellschaftsanteile eines gebietsfremden Unternehmens überträgt, im ersten Fall – in Bezug auf die fraglichen Transaktionen – sämtliche nicht verrechneten Einkünfte in die Bemessungsgrundlage des letzten Veranlagungszeitraums einbeziehen muss, in dem er noch als gebietsansässiger Steuerpflichtiger galt, und im zweiten Fall infolge der fraglichen Transaktion keinerlei Aufschub bei der Besteuerung erhält;

- im Übrigen die Klage abzuweisen;
- der Portugiesischen Republik die Kosten aufzuerlegen;
- festzustellen, dass die Bundesrepublik Deutschland ihre eigenen Kosten trägt.