Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
GERARD HOGAN
vom 19. November 2020 [1]

Rechtssache C-388/19

MK
gegen
Autoridade Tributária e Aduaneira

(Vorabentscheidungsersuchen des Tribunal Arbitral Tributário [Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD] [Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten (Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren – CAAD), Portugal])

„Vorlageentscheidung – Art. 63 und 65 AEUV – Freier Kapitalverkehr – Anzuwendende Kriterien – Grundsatz der Nichtdiskriminierung – Steuervorschriften – Steuer auf Veräußerungsgewinne aus Immobilien – Gebietsansässige und Gebietsfremde – Vergleichbarkeit der Situationen – Höhere Steuerbelastung für Gebietsfremde – Begriff der Gleichbehandlung – Möglichkeit für Gebietsfremde, die für Gebietsansässige anwendbare Regelung zu wählen“

I. Einleitung

1. Das Vorabentscheidungsersuchen, in dem es um die Auslegung der Art. 18, 63, 64 und 65 AEUV geht, erfolgt im Rahmen eines Steuerstreits zwischen MK als Kläger und der Autoridade Tributária e Aduaneira (Steuer- und Zollbehörde, Portugal). Der Streit betrifft einen Steuerbescheid, der von der Steuerbehörde in Bezug auf das Einkommen von MK für das Jahr 2017 erlassen wurde. Diese Vorlage wirft einmal mehr die Frage auf, was als eine Form der diskriminierenden Besteuerung von Gebietsansässigen und Gebietsfremden anzusehen ist.

2. MK ist in Frankreich ansässig. Mit seiner Klage macht er im Kern geltend, er habe auf die Veräußerung eines portugiesischen Vermögensgegenstands wegen seines Status als Gebietsfremder in diesem Staat eine höhere Steuer auf Veräußerungsgewinne zahlen müssen. Der vorliegende Fall wirft daher die Frage auf, ob die Feststellung des Vorliegens einer Diskriminierung – und damit einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs – eine Gesamtbewertung aller Folgen voraussetzt, die sich aus der Anwendung einer bestimmten Besteuerungsregelung ergeben. Anders ausgedrückt: Es stellt sich die Frage, ob man zu diesem Zweck alle Wahlmöglichkeiten der Besteuerung, die in einem anderen Mitgliedstaat Ansässigen zur Verfügung stehen, mit denen vergleichen muss, die den Gebietsansässigen des besteuernden Mitgliedstaats zur Verfügung stehen, oder ob dieser Vergleich vielmehr isoliert in Bezug auf jede einzelne Wahlmöglichkeit zu erfolgen hat.

3. Um diese Fragen zu prüfen, sind zunächst die einschlägigen Bestimmungen sowohl des nationalen Rechts als auch des Unionsrechts darzulegen.

1 Originalsprache: Englisch.

II. Rechtlicher Rahmen

4. In Art. 10 Abs. 1 Buchst. a des Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (Einkommensteuergesetzbuch, im Folgenden: CIRS) wird der Begriff des Veräußerungsgewinns wie folgt definiert:

„1. ‚Veräußerungsgewinne' sind Gewinne, soweit sie nicht als Geschäfts- und Berufs-, Kapital- oder Immobilieneinkommen anzusehen sind, aus

a) der entgeltlichen Veräußerung dinglicher Rechte an Immobilien und der Verwendung von Gütern des Privatvermögens für die unternehmerische oder Erwerbstätigkeit, die ihr Eigentümer persönlich ausübt."

5. Art. 15 („Anwendungsbereich") Abs. 1 und 2 CIRS bestimmt:

„1. Im Fall von Personen, die im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässig sind, wird die Einkommensteuer auf das gesamte Einkommen erhoben, einschließlich des Einkommens, das außerhalb des portugiesischen Hoheitsgebiets erzielt wird.

2. Im Falle von Nichtansässigen wird die persönliche Einkommensteuer nur auf Einkommen erhoben, das im portugiesischen Hoheitsgebiet erzielt wurde."

6. Gemäß Art. 18 Abs. 1 Buchst. h CIRS gilt Folgendes als im portugiesischen Hoheitsgebiet erzielt:

„h) Einkünfte aus darauf befindlichem unbeweglichem Vermögen, einschließlich Veräußerungsgewinne, die sich aus dessen Übertragung ergeben."

7. Zum Zeitpunkt des Sachverhalts des Ausgangsverfahrens lautete Art. 43 („Veräußerungsgewinn") Abs. 1 und 2 CIRS in der Fassung des Gesetzes Nr. 42/2016 vom 28. Dezember 2016 (OE/2013) wie folgt:

„1. Als Veräußerungsgewinn gilt die gemäß den nachstehenden Artikeln ermittelte Differenz zwischen den in demselben Jahr erzielten Gewinnen und Verlusten.

2. Die im vorstehenden Absatz genannte positive oder negative Differenz der von Gebietsansässigen getätigten Geschäfte im Sinne von Art. 10 Abs. 1 Buchst. a, c und d wird nur in Höhe von 50 % ihres Wertes berücksichtigt."

8. Art. 68 Abs. 1 CIRS enthält die progressive Tabelle der Steuersätze. Im Jahr 2017 waren die Steuersätze wie folgt[2]:

Steuerpflichtiges Einkommen (in Euro)	Steuersatz (Prozent)	
	Normal (A)	Durchschnitt (B)
Bis 7 091	14,50	14,500
Von mehr als 7 091 bis 20 261	28,50	23,600
Von mehr als 20 261 bis 40 522	37,00	30,300
Von mehr als 40 522 bis 80 640	45,00	37,613
Mehr als 80 640	48,00	–

9. Gemäß Art. 68a wurde ein zusätzlicher Solidaritätszuschlag von 2,5 % auf das zu versteuernde Einkommen zwischen 80 000 und 250 000 Euro erhoben; oberhalb dieses Betrags belief sich der Solidaritätszuschlag auf 5 %.

10. In der im Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung war in Art. 72 CIRS Folgendes vorgesehen:

„1. Zum autonomen Steuersatz von 28 % besteuert werden

a) die in Art. 10 Abs. 1 Buchst. a und d genannten Veräußerungsgewinne, die von Personen erzielt werden, die nicht im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässig sind, sofern sie nicht aus einer in diesem Gebiet gelegenen Betriebsstätte stammen.

…

9. Gebietsansässige eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union oder des Europäischen Wirtschaftsraums (vorausgesetzt, dass im letzteren Fall ein Informationsaustausch über Steuerfragen stattfindet) können für die Einkünfte, auf die Abs. 1 Buchst. a und b und Abs. 2 zutreffen, wählen, dass diese Einkünfte zu dem Satz besteuert werden, der nach der Tabelle in Art. 68 Abs. 1 gelten würde, wenn die Einkünfte von Personen erzielt worden wären, die im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässig sind.

10. Bei der Bestimmung des im vorstehenden Absatz genannten Steuersatzes werden alle Einkünfte berücksichtigt, einschließlich der außerhalb des genannten Gebiets erzielten Einkünfte, und zwar zu den gleichen Bedingungen, wie sie für Gebietsansässige gelten.

…“

2 Aus den Informationen des vorlegenden Gerichts geht hervor, dass sich der Begriff des Durchschnittssatzes (Spalte B der nachstehenden Tabelle) auf die Höhe des steuerpflichtigen Einkommens bezieht, die der Obergrenze jeder Steuerklasse entspricht. Jedes über diese Grenze hinausgehende steuerpflichtige Einkommen wird auf der Grundlage des Normalsatzes (Spalte A der Tabelle) der nächsten Steuerklasse besteuert.

III. Sachverhalt des Ausgangsverfahrens und Vorlagefrage

11. Am 31. Mai 2018 reichte MK bei der portugiesischen Steuerbehörde eine Steuererklärung für das Finanzjahr 2017 nach Modell 3 IRS (Einkommensteuer für natürliche Personen) ein. In dieser Erklärung erklärte MK zusätzlich zu einigen Erträgen aus Liegenschaften den Veräußerungsgewinn, den er beim Wiederverkauf eines in Portugal gelegenen Gebäudes erzielt hatte. Auf der Vorderseite der betreffenden Steuererklärung kreuzte der Antragsteller in der Tabelle 8B Feld 4 (Gebietsfremde), Feld 6 (Ansässiger in einem EU-Staat) und Feld 7 (Wahl der auf Gebietsfremde anzuwendenden Besteuerung) an und machte von der in Feld 9 (Besteuerung zu den in Art. 68 CIRS vorgesehenen allgemeinen Steuersätzen) sowie der in Feld 10 (Wahl der auf Gebietsansässige anzuwendenden Besteuerungsregelung) vorgesehenen Wahlmöglichkeit keinen Gebrauch.

12. Am 5. Juli 2018 erließ die Steuerbehörde einen Steuerbescheid über 24 654,22 Euro, wobei sie auf 100 % des erzielten Veräußerungsgewinns aus Immobiliengeschäften den besonderen Steuersatz von 28 % anwendete, also ohne die für gebietsansässige Steuerpflichtige geltende Ermäßigung der Steuerbemessungsgrundlage um 50 % anzuwenden.

13. Der Kläger erhob am 30. November 2018 vor dem nationalen Gericht Klage gegen diesen Bescheid. Er macht geltend, dass der Bescheid auf Rechtsvorschriften beruhe, mit denen Staatsangehörige anderer Mitgliedstaaten, die nicht den Status eines in Portugal steuerlich Ansässigen hätten, diskriminiert würden. Diese Rechtsvorschriften enthielten daher eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs im Sinne des Art. 63 Abs. 1 AEUV.

14. In diesem Zusammenhang weist das nationale Gericht darauf hin, dass der Gerichtshof in seinem Urteil vom 11. Oktober 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600), festgestellt hat, dass die portugiesische Steuergesetzgebung in der auf das Steuerjahr 2003 anwendbaren Fassung eine Beschränkung des Kapitalverkehrs darstelle, die nach Art. 63 AEUV verboten sei. Infolgedessen stellt sich dem Gericht die Frage, ob die später an dieser Regelung vorgenommenen Änderungen die vom Gerichtshof in dieser Rechtssache festgestellte Beschränkung des Kapitalverkehrs tatsächlich beseitigt haben.

15. Unter diesen Umständen hat das Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren – CAAD], Portugal) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Sind die Art. 18, 63, 64 und 65 AEUV zusammen betrachtet dahin auszulegen, dass sie einer nationalen Regelung wie der in der vorliegenden Rechtssache streitigen (mit Änderungen) entgegenstehen, die die Möglichkeit vorsieht, dass die Gewinne, die ein in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union (Frankreich) Ansässiger aus dem Verkauf von Immobilien, die in einem Mitgliedstaat (Portugal) gelegen sind, erzielt hat, wahlweise keiner höheren steuerlichen Belastung unterworfen werden als die Veräußerungsgewinne, die bei einem Geschäft der gleichen Art von einem Gebietsansässigen des Mitgliedstaats, in dem die Immobilie liegt, erzielt werden?

IV. Analyse

16. Die Frage des vorlegenden Gerichts nimmt auf verschiedene Vertragsbestimmungen Bezug; es ist daher zunächst zu klären, welche dieser Bestimmungen tatsächlich Anwendung finden.

A. Feststellung der anwendbaren Vertragsbestimmungen

17. In seiner Frage verweist das vorlegende Gericht auf die Art. 18, 63, 64 und 65 AEUV. Gemäß Art. 63 Abs. 1 AEUV sind alle Beschränkungen des Kapitalverkehrs zwischen den Mitgliedstaaten sowie zwischen den Mitgliedstaaten und dritten Ländern verboten.

18. Gemäß Art. 64 Abs. 1 berührt Art. 63 nicht die Anwendung der am 31. Dezember 1993 aufgrund einzelstaatlicher Rechtsvorschriften oder aufgrund von Rechtsvorschriften der Union bestehenden Beschränkungen für den Kapitalverkehr mit dritten Ländern, die insbesondere Direktinvestitionen, einschließlich Anlagen in Immobilien, betreffen, auf dritte Länder.

19. Art. 65 Abs. 1 und 3 besagt seinerseits insbesondere, dass Art. 63 nicht das Recht der Mitgliedstaaten berührt, die einschlägigen Vorschriften ihres Steuerrechts anzuwenden, die Steuerpflichtige mit unterschiedlichem Wohnort oder Kapitalanlageort unterschiedlich behandeln. Dies gilt unter der Voraussetzung, dass diese Rechtsvorschriften weder ein Mittel zur willkürlichen Diskriminierung noch eine verschleierte Beschränkung des freien Kapital- und Zahlungsverkehrs im Sinne des Art. 63 AEUV darstellen dürfen.

20. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass der AEUV zwar keine Definition des Begriffs des Kapitalverkehrs enthält, dass aber nach ständiger Rechtsprechung die Richtlinie 88/361/EWG des Rates vom 24. Juni 1988 zur Durchführung von Artikel 67 des Vertrages (ABl. 1988, L 178, S. 5) zusammen mit der Nomenklatur und den ihr beigefügten Begriffsbestimmungen insoweit Hinweischarakter hat[3]. Nach diesen Begriffsbestimmungen umfasst der grenzüberschreitende Kapitalverkehr insbesondere „[den] Kauf von bebauten und unbebauten Grundstücken sowie de[n] Bau von Gebäuden zu Erwerbszwecken oder persönlichen Zwecken durch Privatpersonen“. Folglich ist jede nationale Maßnahme im Zusammenhang mit dem Erwerb eines in einem Mitgliedstaat gelegenen Gebäudes durch gebietsfremde natürliche Personen, auch wenn es nicht zu Investitionszwecken erworben wurde, als in den Anwendungsbereich der Art. 63 bis 65 AEUV fallend anzusehen[4].

21. Die Anwendung der mit dem Binnenmarkt verbundenen Verkehrsfreiheiten unterliegt zwei Bedingungen, die beide erfüllt sein müssen. Erstens darf der Sachverhalt, um den es im Ausgangsverfahren geht, nicht nur innerhalb des betreffenden Mitgliedstaats gelegen sein[5]. Zweitens darf der Bereich, auf den sich die nationale Maßnahme bezieht, deren Vereinbarkeit mit dem Unionsrecht in Frage gestellt wurde, noch nicht vollständig harmonisiert worden sein[6]. Im vorliegenden Fall gibt es aber keinen Zweifel daran, dass diese beiden Bedingungen erfüllt sind und dass dementsprechend die Art. 63 bis 65 anwendbar sind.

22. Da diese Bestimmungen dem Grundsatz der Nichtdiskriminierung im Bereich des freien Kapitalverkehrs Wirkung verleihen, besteht auch keine Notwendigkeit, die Situation, auf die sich das nationale Gericht in seinem Vorabentscheidungsersuchen bezogen hat, im Licht von Art. 18 AEUV zu prüfen. Dieser Artikel, der ein allgemeines Verbot jeglicher Diskriminierung aus Gründen der Staatsangehörigkeit enthält, kann eigenständig nur auf unionsrechtlich geregelte Fallgestaltungen angewendet werden, für die der Vertrag keine besonderen Diskriminierungsverbote vorsieht[7].

23. Folglich sind die nationalen steuerlichen Maßnahmen, die Gegenstand der Vorlage des nationalen Gerichts sind, ausschließlich im Licht des Grundsatzes des freien Kapitalverkehrs zu prüfen.

3 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 23. Februar 2006, van Hilten-van der Heijden (C-513/03, EU:C:2006:131, Rn. 39).

4 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 16. März 1999, Trummer und Mayer (C-222/97, EU:C:1999:143, Rn. 24).

5 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 15. November 2016, Ullens de Schooten (C-268/15, EU:C:2016:874, Rn. 47).

6 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 16. Oktober 2014, Kommission/Deutschland (C-100/13, nicht veröffentlicht, EU:C:2014:2293, Rn. 62), und vom 22. März 2018 Jacob und Lassus (C-327/16 und C-421/16, EU:C:2018:210, Rn. 72).

7 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, Rn. 55).

B. Zum Umfang der Überprüfung

24. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass sich die aufgeworfene Frage nicht nur auf die Situation des Klägers bezieht, sondern, wie vom nationalen Gericht dargelegt, ganz allgemein auf die Vereinbarkeit einer nationalen Rechtsvorschrift mit dem Unionsrecht. Da für die vom vorlegenden Gericht vorgelegte Frage die Vermutung der Erheblichkeit gilt[8], halte ich es für erforderlich, die fragliche Besteuerungsregelung und nicht die besondere Situation des Antragstellers zu untersuchen. Ebenso ist es, da die aufgeworfene Frage nicht die Situation von Personen betrifft, die in einem Drittstaat ansässig sind – auch wenn der Grundsatz des freien Kapitalverkehrs auch Beschränkungen zwischen Mitgliedstaaten und Drittstaaten verbietet –, meines Erachtens nicht notwendig, diese Frage zu untersuchen.

25. Für den Fall, dass der Gerichtshof dennoch die Situation der in einem Drittstaat ansässigen Personen behandelt, kann die Lösung, zu der er in seinem Beschluss vom 6. September 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:694) (auf den einige der Beteiligten in der vorliegenden Rechtssache Bezug genommen haben), in Bezug auf die vom vorlegenden Gericht in seinem Ersuchen beschriebene Situation gekommen ist, nicht zwangsläufig als für die vorliegende Rechtssache maßgeblich angesehen werden.

26. Allerdings hat der Gerichtshof in dieser Rechtssache, die die für das Steuerjahr 2007 geltenden portugiesischen Rechtsvorschriften betraf, im Wesentlichen festgestellt, dass

– es nicht erforderlich war, die Rechtssache vorzulegen, da die Antwort auf die Vorlagefrage keinen Raum für vernünftige Zweifel zuließ und daher gemäß Art. 99 der Verfahrensordnung durch einen mit Gründen versehenen Beschluss entschieden werden konnte;

– die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 AEUV ausgeschlossen werden konnte, da diese Bestimmung im Wesentlichen bereits in der ursprünglichen Fassung des CIRS, die am 31. Dezember 1993 in Kraft war, existierte[9];

– insofern als aus dem Wortlaut von Art. 43 Abs. 2 CIRS nicht ersichtlich war, dass diese Bestimmung eine Differenzierung von gebietsfremden Steuerpflichtigen aufgrund ihres Wohnsitzes vornimmt, davon auszugehen war, dass die unterschiedliche Behandlung objektiv vergleichbare Situationen betraf[10].

27. Demgemäß hat der Gerichtshof festgestellt, dass „[e]ine Rechtsvorschrift eines Mitgliedstaats wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von in diesem Mitgliedstaat gelegenen Grundstücken einer höheren Belastung unterwirft, als sie bei einem gleichartigen Geschäft auf die von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Person realisierten Veräußerungsgewinne angewandt werden würde, … eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs dar[stellt], die, vorbehaltlich der Überprüfung durch das nationale Gericht, nicht unter die Ausnahme nach Art. 64 Abs. 1 AEUV fällt und nicht aufgrund des Art. 65 Abs. 1 AEUV gerechtfertigt ist“[11].

8 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. Juli 2019, Vethanayagam u. a. (C-680/17, EU:C:2019:627, Rn. 36).

9 Rn. 32.

10 Rn. 37.

11 Eigene Übersetzung.

28. Es ist jedoch zu beachten, dass der Gerichtshof nach Art. 267 AEUV nicht befugt ist, die Normen des Unionsrechts auf einen Einzelfall anzuwenden, und dass er somit auch nicht dafür zuständig ist, eine Bestimmung des innerstaatlichen Rechts unter jene Normen einzuordnen [12]. Die Beantwortung der ihm vorgelegten Fragen stützt sich daher auf die vom vorlegenden Gericht beschriebenen Annahmen und deshalb auf die Darstellung der geltenden nationalen Rechtsvorschriften durch das vorlegende Gericht. Sie erfolgt nicht zwangsläufig auf der Grundlage der in diesem Mitgliedstaat geltenden Rechtslage, da der Gerichtshof diese Situation nur mittelbar und teilweise kennen kann [13].

29. In seinem Vorabentscheidungsersuchen in der Rechtssache Patrício Teixeira hatte das vorlegende Gericht nur auf Art. 43 Abs. 2 CIRS in seiner damals geltenden Fassung Bezug genommen, der die Steuerbemessungsgrundlage bei Veräußerungen von Grundstücken durch gebietsansässige Steuerpflichtige auf 50 % des Veräußerungsgewinns begrenzt. Daher kam der Gerichtshof allein unter Bezugnahme auf diese spezielle Bestimmung zu dem Schluss, dass die vom vorlegenden Gericht als anwendbar bezeichnete portugiesische Regelung gegen Unionsrecht verstößt.

30. Aus den Unterlagen zur vorliegenden Rechtssache geht jedoch hervor, dass Art. 43 Abs. 2 CIRS möglicherweise nicht die einzige einschlägige Rechtsvorschrift ist, die berücksichtigt werden muss, um festzustellen, ob Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf einer in diesem Mitgliedstaat gelegenen Immobilie durch eine in einem Drittstaat ansässige Person einer höheren steuerlichen Belastung unterlagen – und immer noch unterliegen – als Veräußerungsgewinne, die von einer in diesem Mitgliedstaat ansässigen Person im Zusammenhang mit derselben Art von Geschäften erzielt würden. Tatsächlich scheint Art. 43 Abs. 2 CIRS Teil einer Reihe von Bestimmungen zu sein, die gemeinsam ein zusammenhängendes System der Kapitalbesteuerung für gebietsansässige Steuerzahler bilden. Aufgrund dieser anderen Bestimmungen wird jeder Gewinn einer solchen Person schrittweise unter Bezugnahme auf bestimmte Einkommensstufen besteuert. Tatsächlich sieht die portugiesische Steuergesetzgebung somit die Zusammenrechnung der in einem Steuerjahr erzielten Erträge und Kapitalgewinne vor. Im Gegensatz dazu sieht Art. 72 Abs. 1 CIRS vor, dass ein Gewinn, der von einer in einem Drittstaat ansässigen Person erzielt wird, einem pauschalen Steuersatz unterliegt.

31. Nach diesen Bestimmungen hängt offenbar die Frage einer wie auch immer gearteten diskriminierenden Besteuerung im Sinne der Art. 63, 64 und 65 AEUV nicht so sehr von der in Art. 43 Abs. 2 CIRS für Gebietsansässige vorgesehenen Ermäßigung der Bemessungsgrundlage um 50 % ab, sondern vielmehr von der tatsächlichen Differenz zwischen den effektiven Steuersätzen, die sich daraus ergeben könnte. Es geht also um die Frage, ob die Veräußerungsgewinne aus Immobilien, die von Gebietsfremden erzielt werden, mit einem Einheitssteuersatz besteuert werden, der höher ist als der effektive Grenzsteuersatz, der auf solche Veräußerungsgewinne von Gebietsansässigen angewendet wird.

32. Hätte das vorlegende Gericht in der Rechtssache Patrício Teixeira die für Gebietsfremde geltende Regelung in seiner Gesamtheit dargelegt, wäre der Gerichtshof somit meines Erachtens wahrscheinlich nicht zu der Schlussfolgerung gelangt, dass die Tatsache, dass Art. 43 Abs. 2 CIRS in seiner Fassung vom 31. Dezember 1993 nicht zwischen Gebietsansässigen und Gebietsfremden unterschied, nicht ausreichte, um daraus zu schließen, dass es zu diesem Zeitpunkt keinen objektiven Unterschied in der Situation der beiden in der betreffenden Rechtssache in Rede stehenden Kategorien von Steuerpflichtigen gab. Der Gerichtshof hätte meines Erachtens dann zu prüfen gehabt, ob dieser Unterschied tatsächlich das Ergebnis der kombinierten Wirkung dieser Bestimmung zusammen mit anderen Bestimmungen ist, die die auf Gebietsfremde anzuwendende Besteuerungsregelung bilden.

12 Vgl. beispielsweise Urteil vom 26. Mai 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323, Rn. 15).

13 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. November 2018, Vorarlberger Landes- und Hypothekenbank (C-625/17, EU:C:2018:939, Rn. 41).

33. Unter diesen Umständen ist die Schlussfolgerung, zu der der Gerichtshof im Beschluss in der Rechtssache Patrício Teixeira gelangt ist, im Hinblick auf die Angaben des vorlegenden Gerichts in dem betreffenden Vorabentscheidungsersuchen (d. h., dass sich die Situation von Gebietsansässigen und Gebietsfremden *nur* dadurch unterscheide, dass Erstere in den Genuss einer Ermäßigung von 50 % ihrer Steuerbemessungsgrundlage kämen) natürlich richtig, doch bleibt zu prüfen, ob diese Annahme tatsächlich der Rechtslage entspricht, die in Portugal für das Steuerjahr 2007 (und die folgenden Jahre) galt. Ferner ist zu prüfen, ob es nicht angebracht ist, andere Bestimmungen, wie die in der vorliegenden Rechtssache zitierten, zu berücksichtigen [14]. Daher müssen diese Fragen zusätzlich geprüft werden, um festzustellen, ob insbesondere die Anwendung von Art. 64 Abs. 1 AEUV ausgeschlossen ist.

34. Insoweit ist es nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs jedoch ausschließlich Sache des nationalen Gerichts, den Inhalt der Rechtsvorschriften zu bestimmen, die zu einem durch einen Unionsakt festgelegten Zeitpunkt bestanden haben. Die Zuständigkeit des Gerichtshofs beschränkt sich darauf, die Kriterien für die Auslegung des unionsrechtlichen Begriffs zu liefern, der den Bezugspunkt für die Anwendung einer gemeinschaftlichen Ausnahmeregelung auf zu einem festgelegten Zeitpunkt „bestehende“ nationale Rechtsvorschriften darstellt [15].

C. Zum Vorliegen einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs

1. Anzuwendende Rechtsgrundsätze

35. Zunächst sei daran erinnert, dass die direkten Steuern im Wesentlichen in der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten verbleiben. Sie bestimmen den Umfang ihrer Steuerhoheit sowie die Grundprinzipien ihres Steuersystems. Beim gegenwärtigen Stand der Harmonisierung der nationalen Steuergesetzgebung steht es ihnen daher frei, das von ihnen für angemessen erachtete Steuersystem festzulegen, insbesondere auch ein System der progressiven Besteuerung oder eine Pauschalsteuer vorzusehen [16]. In diesem Zusammenhang können die Mitgliedstaaten diejenigen Berichts- und Verwaltungspflichten auferlegen, die sie für notwendig erachten, um eine wirksame Steuererhebung zu gewährleisten [17].

36. Die Grundfreiheiten im Zusammenhang mit dem Binnenmarkt können daher nicht dahin verstanden werden, dass ein Mitgliedstaat verpflichtet ist, seine Steuervorschriften auf diejenigen eines anderen Mitgliedstaats abzustimmen, um in allen Situationen eine Besteuerung zu gewährleisten, die jede Ungleichheit, die sich aus den nationalen Steuerregelungen ergibt, beseitigt [18]. Dementsprechend können zwei Mitgliedstaaten dasselbe Geschäft sogar auf der Grundlage eines unterschiedlichen Bezugspunkts besteuern [19]. All dies bedeutet, dass die Verkehrsfreiheiten – so wichtig sie auch sind –

14 In diesem Zusammenhang möchte ich darauf hinweisen, dass die Anwendung von Art. 64 AEUV voraussetzt, dass die Maßnahme seit dem 31. Dezember 1993 ununterbrochen, allerdings nur in ihrem Wesen, Teil der Rechtsordnung des betreffenden Mitgliedstaats gewesen sein muss. Vgl. Urteil vom 26. Februar 2019, X (In Drittländern ansässige Zwischengesellschaften) (C-135/17, EU:C:2019:136, Rn. 38).

15 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 191).

16 Vgl. Urteil vom 3. März 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, Rn. 49). Nach Unionsrecht sind die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet, einander zu konsultieren, um eine Doppelbesteuerung desselben Gewinns zu vermeiden oder umgekehrt, damit ein einzelner Gewinn überhaupt nicht besteuert wird. Vgl. Urteil vom 26. Mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, Rn. 47).

17 Vgl. Urteil vom 30. April 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, Rn. 37). Was den Verwaltungsaufwand anbelangt, so müssen die Mitgliedstaaten natürlich Gebietsansässige und Gebietsfremde gleich behandeln, aber nur insoweit, als sie der gleichen Regelung unterliegen, da ansonsten der Unterschied im Verwaltungsaufwand lediglich eine Erweiterung der unterschiedlichen Regelung darstellt und daher nicht isoliert zu betrachten ist. Vgl. Urteil vom 14. April 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, Rn. 25).

18 Urteil vom 27. Februar 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, Rn. 32).

19 Fragen der Doppelbesteuerung werden im Prinzip durch bilaterale oder multilaterale Abkommen geregelt.

nicht dazu dienen, irgendwelche Probleme der Interoperabilität zwischen den verschiedenen nationalen Steuersystemen zu lösen [20]. Sie zielen lediglich darauf ab, sicherzustellen, dass die Mitgliedstaaten ihre Zuständigkeiten in nicht diskriminierender Weise wahrnehmen. Insbesondere ist es nicht Sache des Gerichtshofs, zu sagen, wie das Steuersystem der Mitgliedstaaten aussehen soll.

37. Die Mitgliedstaaten müssen ihre steuerlichen Befugnisse jedoch in einer Weise wahrnehmen, die dem Grundsatz der Freizügigkeit entspricht. Dies bedeutet, dass die Mitgliedstaaten keine diskriminierenden Maßnahmen zum Nachteil von Personen ergreifen dürfen, die von ihrem Recht auf Freizügigkeit Gebrauch gemacht haben [21].

38. In anderen Bereichen als dem der Besteuerung stellt jede nationale Maßnahme, die die Ausübung eines durch den Vertrag garantierten Freizügigkeitsrechts durch Unionsbürger verbietet, behindert oder weniger attraktiv macht, eine Beschränkung dieses Rechts auf Freizügigkeit dar, auch wenn diese Maßnahme äußerlich unterschiedslos gilt [22].

39. In Steuerangelegenheiten wird der Begriff der „Beschränkung“ jedoch in etwas eingeschränkterer Form angewendet. Tatsächlich macht die bloße Tatsache, dass auf eine Geschäftstätigkeit oder Transaktion eine Steuer erhoben wird, die Teilnahme an dieser Handlung zwangsläufig weniger attraktiv. Um also die Möglichkeit der Mitgliedstaaten, Steuern zu erheben, nicht zu beeinträchtigen [23], muss nach der bisherigen Rechtsprechung des Gerichtshofs die betreffende nationale Maßnahme *auch* eine unmittelbare oder mittelbare Diskriminierung zur Folge haben, damit diese Maßnahme als „Beschränkung“ in diesem Sinne angesehen werden kann. Die zur Feststellung des Vorliegens einer Beschränkung in Steuerangelegenheiten anzuwendenden Kriterien sind daher wiederum identisch mit denjenigen, die in anderen Bereichen als der Besteuerung anzuwenden sind [24].

40. Die Notwendigkeit einer Prüfung der Nichtdiskriminierung – und damit der Prüfung der Vergleichbarkeit beider Situationen als Voraussetzung für die Einstufung einer Maßnahme als „Beschränkung“ in diesem Sinne – ist seit dem Urteil vom 17. Juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087), endgültig als anerkannt anzusehen. In dieser Rechtssache hatte Generalanwältin Kokott vorgeschlagen, von einer Prüfung der Nichtdiskriminierung abzusehen und stattdessen in Steuersachen dieselben Kriterien anzuwenden, die auch in anderen Bereichen angewendet werden [25]. Der Gerichtshof ist aber ihren Schlussanträgen insoweit nicht gefolgt [26]. Wenn es, wie im vorliegenden Fall, um den freien Kapitalverkehr geht, ergibt sich die Notwendigkeit eines solchen Vergleichs zudem aus dem Wortlaut von Art. 65 AEUV.

20 Im Urteil vom 9. Februar 2017, X (C-283/15, EU:C:2017:102, Rn. 47), hat der Gerichtshof zwar festgestellt, dass „die Freiheit der Mitgliedstaaten, die Ausübung ihrer Steuerhoheit in Ermangelung von Vereinheitlichungs- oder Harmonisierungsmaßnahmen des Unionsrechts untereinander aufzuteilen, um u. a. eine Kumulierung steuerlicher Vergünstigungen zu verhindern, in Einklang zu bringen [ist] mit der Notwendigkeit, den Steuerpflichtigen der betreffenden Staaten zu gewährleisten, dass ihre gesamte persönliche und familiäre Situation im Ganzen gebührend berücksichtigt wird, unabhängig davon, wie die betreffenden Mitgliedstaaten diese Verpflichtung untereinander aufgeteilt haben“. In derselben Randnummer hat der Gerichtshof jedoch betont, dass dies für Ungleichbehandlungen gilt, die sich nicht aus den Unterschieden zwischen den nationalen Steuervorschriften ergeben. In der folgenden Randnummer wird außerdem festgestellt, dass ein Steuerpflichtiger in der Lage sein muss, sich bei „jedem Tätigkeitsmitgliedstaat …, der diese Art der steuerlichen Vergünstigung gewährt“, auf seine persönliche und familiäre Situation zu berufen. Wiewohl also die Mitgliedstaaten nicht verpflichtet sind, Vorschriften zu erlassen, mit denen eine Überschneidung von Steuervorteilen oder -nachteilen vermieden werden soll, müssen sie diese Vorschriften, wenn dies der Fall ist, sowohl auf Gebietsansässige als auch auf Gebietsfremde anwenden.

21 Vgl. beispielsweise Urteile vom 12. September 2006, Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, EU:C:2006:544, Rn. 40).

22 Vgl. beispielsweise Urteil vom 14. November 2018, Memoria und Dall’Antonia (C-342/17, EU:C:2018:906, Rn. 48).

23 Vgl. beispielsweise Urteile vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, Rn. 53), und vom 26. Mai 2016, NN (L) International (C-48/15, EU:C:2016:356, Rn. 47).

24 Vgl. beispielsweise Urteile vom 12. April 1994, Halliburton Services (C-1/93, EU:C:1994:127, Rn. 15), und vom 19. November 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, Rn. 29).

25 Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:153, Nr. 22).

26 Urteil vom 17. Juli 2014, Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087, Rn. 23 und 24). Vgl. auch Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in der Rechtssache Staatssecretaris van Financiën (C-87/13, EU:C:2014:2164). Als Beispiele aus jüngerer Zeit für Urteile der Großen Kammer, die diesem Ansatz folgen, vgl. Urteile vom 5. Februar 2014, Hervis Sport- és Divatkereskedelmi (C-385/12, EU:C:2014:47, Rn. 41), vom 3. März 2020, Vodafone Magyarország (C-75/18, EU:C:2020:139, Rn. 54), oder vom 3. März 2020, Google Ireland (C-482/18, EU:C:2020:141, Rn. 44).

41. Ausgehend von der Entscheidung in der Rechtssache Nordea Bank Danmark stellt sich meines Erachtens die Frage, ob es sich im Fall von Art. 63 AEUV um eine Diskriminierung handelt, die einer Beschränkung des freien Kapitalverkehrs gleichkommt.

42. Bevor ich fortfahre, möchte ich anmerken, dass sich bei der Beantwortung der gestellten Frage im Wesentlichen zwei Probleme stellen, die insbesondere die Frage der diskriminierenden Besteuerung und damit der Beschränkungen des freien Verkehrs auf dem Gebiet der Besteuerung betreffen. Das erste betrifft die Art und Weise, wie der Begriff der „Diskriminierung" in diesem Zusammenhang zu verstehen ist.

43. Ein erster Ansatz geht dahin, dass jede Maßnahme, die im Falle einer direkten Diskriminierung den Zweck oder im Falle einer indirekten Diskriminierung die Wirkung hat, vergleichbare Situationen unterschiedlich zu behandeln oder, umgekehrt, unterschiedliche Situationen gleich zu behandeln, eine Diskriminierung darstellt [27].

44. Nach dem zweiten Ansatz liegt in Fällen, in denen das Gesetz die Verwendung eines bestimmten Kriteriums verbietet, eine unmittelbare Diskriminierung dann vor, wenn eine Person unter Bezugnahme auf die klaren Bedingungen eines solchen Kriteriums weniger günstig behandelt wird. Im Gegensatz dazu liegt eine mittelbare Diskriminierung vor, wenn Bestimmungen oder Kriterien, die auf den ersten Blick neutral erscheinen, dennoch in einer Weise angewendet werden, die einige Personen in Bezug auf ein verbotenes Kriterium gegenüber anderen benachteiligt [28].

45. Historisch gesehen hat sich der zweite Ansatz, der jedoch als eine Anwendung des ersten betrachtet werden kann, in Rechtssachen, in denen es um die Verkehrsfreiheiten ging, durchgesetzt. So ist nach Ansicht des Gerichtshofs eine unmittelbare Diskriminierung dann gegeben, wenn eine Maßnahme nach der Staatsangehörigkeit unterscheidet [29]. Eine mittelbare Diskriminierung liegt vor, wenn eine Maßnahme, obwohl sie auf einem anderen Unterscheidungsmerkmal, wie dem des Wohnsitzes, beruht, tatsächlich zum gleichen Ergebnis führt [30]. Es ist jedoch festzustellen, dass der Gerichtshof seit etwa zehn Jahren vermehrt die erste Definition des Begriffs der „Diskriminierung" anwendet und sich nicht auf die Staatsangehörigkeit bezieht [31].

27 Vgl. beispielsweise Urteil vom 13. März 2014, Bouanich (C-375/12, EU:C:2014:138, Rn. 45).

28 Vgl. beispielsweise Urteile vom 26. April 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, Rn. 17), und vom 13. März 2019, Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach (C-437/17, EU:C:2019:193, Rn. 18).

29 Vgl. beispielsweise Urteil vom 14. Dezember 2006, Denkavit Internationaal und Denkavit France (C-170/05, EU:C:2006:783, Rn. 19). Einige Urteile deuten darauf hin, dass eine Steuermaßnahme aufgrund des Sitzes eine direkte Diskriminierung beinhaltet. Siehe z. B. Urteil vom 26. April 2018, ANGED (C-236/16, EU:C:2018:291, Rn. 17). In den meisten Urteilen wird dies jedoch als eine indirekte Diskriminierung angesehen. Vgl. beispielsweise Urteil vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 29). Diesem Ansatz ist meines Erachtens insofern zuzustimmen, als der Gerichtshof bei der auf dem Sitz beruhenden Ungleichbehandlung systematisch prüft, ob diese Ungleichbehandlung aus zwingenden Gründen gerechtfertigt sein kann, während eine unmittelbare Diskriminierung nur aus Gründen gerechtfertigt sein kann, die im Vertrag ausdrücklich vorgesehen sind. Vgl. Schlussanträge des Generalanwalts Tizzano in der Rechtssache SEVIC Systems (C-411/03, EU:C:2005:437, Nr. 55). Außerdem unterscheiden sich die Begriffe „Steuerwohnsitz" und „eingetragener Sitz" oder „Firmensitz", mit denen die Staatsangehörigkeit eines Unternehmens bei Anwendung der Satzungssitztheorie durch einen Staat festgestellt werden kann. Eine Gesellschaft kann als steuerlich ansässig in einem Staat betrachtet werden, ohne die Staatsangehörigkeit dieses Staates im Sinne des Gesellschaftsrechts zu besitzen. Vgl. Urteil vom 13. Juli 1993, Commerzbank (C-330/91, EU:C:1993:303, Rn. 15).

30 Vgl. beispielsweise Urteile vom 14. Februar 1995, Schumacker (C-279/93, EU:C:1995:31, Rn. 26), vom 20. Januar 2011, Kommission/Griechenland (C-155/09, EU:C:2011:22, Rn. 46), vom 19. November 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, Rn. 28), und vom 18. Juni 2020, Kommission/Ungarn (Transparenz von Vereinigungen) (C-78/18, EU:C:2020:476, Rn. 62).

31 Vgl. Lenaerts, K., und Bernardeau, L., „L'encadrement communautaire de la fiscalité directe", *Cahiers de droit européen*, Bd. 1, Bruylant, 2007, S. 19-109, S. 36 ff. Richtig ist, dass das Kriterium der Staatsangehörigkeit restriktiv erscheint. aber in der Praxis hat es nur die Wirkung, Diskriminierung aufgrund des Sitzes an die indirekte Diskriminierung anzupassen. Demgegenüber ließe sich vertreten, dass der erste Ansatz, indem er ein bestimmtes Kriterium unberücksichtigt lässt, die Gefahr heraufbeschwört, dass die Kontrolle durch den Gerichtshof von gesellschaftlichen Erwägungen beeinflusst wird und dass er möglicherweise dazu übergeht, nicht nur das Vorliegen von Diskriminierung, sondern ganz allgemein die Art und Weise, in der die Ausübung der Hoheitsrechte durch die Mitgliedstaaten zum Ausdruck kommt, zu überprüfen, und dies, obwohl die Überschneidung von Hoheitsrechten nicht als Hindernis, sondern als Folge der parallelen Ausübung ihrer Zuständigkeiten durch zwei Staaten anzusehen ist.

46. Da die Freizügigkeit auf die Vollendung des Binnenmarkts abzielt, ohne den Mitgliedstaaten ihre Steuerautonomie zu nehmen, sollte meines Erachtens dennoch weiterhin der zweite Ansatz, der auf dem Vorhandensein eines verbotenen Kriteriums beruht, angewendet werden, um festzustellen, ob eine Maßnahme eine Beschränkung in Form einer diskriminierenden steuerlichen Maßnahme beinhaltet [32].

47. Darüber hinaus ist der erste Ansatz in der Tat gleichbedeutend mit der Prüfung der Kohärenz einer Rechtsvorschrift, da nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs die Vergleichbarkeit in Anbetracht des mit der fraglichen Steuer verfolgten Ziels zu beurteilen ist [33]. Daher scheint dieser Ansatz relevant zu sein, wenn, wie bei der Mehrwertsteuer [34], die Neutralität dieser Maßnahme, hier als Kohärenz mit ihren Zielen zu verstehen, in Frage gestellt wird [35]. In Bezug auf die Verkehrsfreiheiten muss, um das Vorliegen einer Diskriminierung festzustellen, nicht geprüft werden, ob die Rechtsvorschrift mit ihren Zielen übereinstimmt [36], sondern vielmehr, ob der nationale Gesetzgeber dadurch versucht hat, seine Staatsangehörigen zu schützen.

48. Damit komme ich zum zweiten Punkt, nämlich dem Bezugspunkt, der zur Beurteilung, ob eine Beschränkung vorliegt, herangezogen werden muss. Sollte man die betreffende Steuerregelung isoliert betrachten? Oder (was meines Erachtens der Fall sein sollte) sollte man das Besteuerungssystem als Ganzes betrachten?

49. Zwar gibt es in der Rechtsprechung zugegebenermaßen insofern eine gewisse Unsicherheit, als bestimmte Urteile den Eindruck erwecken können, dass der Begriff „Maßnahme“ so zu verstehen ist, dass er sich auf jedes einzelne Element bezieht, das die Berechnung der geschuldeten Steuer möglicherweise beeinflusst, doch zeigt eine genauere Betrachtung der Rechtsprechung, dass sie sich auf das betreffende Besteuerungssystem als Ganzes gesehen bezieht [37]. Zudem erscheint dies im Einklang mit dem bei staatlichen Beihilfen angewandten Ansatz. In diesem Bereich [38] hat der Gerichtshof nämlich hinsichtlich der Beurteilung des Kriteriums der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme, nachdem er zunächst die Vergleichbarkeit im Hinblick auf die mit der angeblichen

32 Darüber hinaus kann sich nach dem zweiten Ansatz eine Diskriminierung auch durch die Anwendung derselben Vorschrift auf unterschiedliche Situationen ergeben. Vgl. Urteil vom 6. Dezember 2007, Columbus Container Services (C-298/05, EU:C:2007:754, Rn. 41).

33 Vgl. beispielsweise Urteile vom 26. Februar 2019, X (In Drittländern ansässige Zwischengesellschaften) (C-135/17, EU:C:2019:136, Rn. 64), und vom 13. November 2019, College Pension Plan of British Columbia (C-641/17, EU:C:2019:960, Rn. 65). Der Gerichtshof bezieht sich gelegentlich auch auf den Zweck und den Inhalt der betreffenden nationalen Bestimmungen. Vgl. Urteil vom 18. Dezember 2014, Q (C-133/13, EU:C:2014:2460, Rn. 22).

34 Vgl. beispielsweise Urteil vom 7. März 2017, RPO (C-390/15, EU:C:2017:174, Rn. 51).

35 Bei Vorliegen eines verbotenen Unterscheidungskriteriums könnte der erste Ansatz sogar zu einem widersprüchlichen Ergebnis führen. Da gemäß diesem Ansatz die Vergleichbarkeit in Anbetracht des mit der betreffenden Maßnahme verfolgten Ziels zu beurteilen ist, könnte, wenn es gerade das Ziel dieser Maßnahme ist, zwei Personengruppen auf der Grundlage eines verbotenen Unterscheidungskriteriums unterschiedlich zu behandeln, keine Diskriminierung festgestellt werden, da diese beiden Gruppen in Anbetracht dieses Ziels als nicht vergleichbar anzusehen wären.

36 Fehlende Kohärenz einer nationalen Regelung bedeutet nicht unbedingt, dass eine Beschränkung einer Verkehrsfreiheit vorliegt. Tatsächlich kann eine Maßnahme zu ihren Zielen in Widerspruch stehen, ohne zwangsläufig Nichtstaatsangehörige oder Nichtansässige zu benachteiligen. Dies vorausgeschickt sollte die Kohärenz der Rechtsvorschrift mit ihren Zielen bei der Prüfung, ob eine Beschränkung vorliegt, nicht entscheidend sein; sie ist jedoch von Bedeutung, wenn geprüft wird, ob diese Maßnahme gerechtfertigt ist. Um mit dem Unionsrecht vereinbar zu sein, muss eine Beschränkung nämlich nicht nur gerechtfertigt sein, sondern sie muss auch in einem angemessenen Verhältnis zu dieser Rechtfertigung stehen, was voraussetzt, dass die Rechtsvorschrift ein solches Ziel in kohärenter und systematischer Weise verfolgt. Vgl. beispielsweise Urteil vom 18. Juni 2020, Kommission/Ungarn (Transparenz von Vereinigungen) (C-78/18, EU:C:2020:476, Rn. 76).

37 Vgl. beispielsweise Urteil vom 30. Juni 2016, Feilen (C-123/15, EU:C:2016:496, Rn. 27). Andere Urteile besagen, dass die Vergleichbarkeit der fraglichen Situationen unter Berücksichtigung „der fraglichen nationalen Bestimmungen“ geprüft werden muss. Vgl. Urteil vom 27. Februar 2020, AURES Holdings (C-405/18, EU:C:2020:127, Rn. 37).

38 Die Prüfung, die bei der Feststellung der Selektivität einer Beihilfe oder bei der Feststellung des Vorliegens einer Beschränkung anzuwenden ist, kommt einer Nichtdiskriminierungsprüfung relativ nahe. Die Bedingung der Selektivität setzt die Feststellung voraus, „ob eine staatliche Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige im Sinne des Artikels [107] Absatz 1 [AEUV] gegenüber anderen Unternehmen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Maßnahme verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen“. Urteil vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 41). Meiner Ansicht nach besteht jedoch ein Unterschied zwischen beiden, nämlich, dass die Vergleichbarkeit bei staatlichen Beihilfen unter wirtschaftlichen und nicht unter rechtlichen Gesichtspunkten beurteilt werden muss. Auf der Grundlage des mit der fraglichen Maßnahme verfolgten Ziels oder des Bezugsrahmens sind somit alle auf dem jeweiligen Markt, auf dem die fragliche Maßnahme ihre Wirkung entfalten kann, tätigen Wirtschaftsteilnehmer als Wirtschaftsteilnehmer anzusehen, die sich in einer vergleichbaren Situation befinden.

staatlichen Beihilfe verfolgten Ziele geprüft hat [39], einem Grundsatzurteil der Großen Kammer folgend schließlich entschieden, dass die Prüfung der Vergleichbarkeit im Hinblick auf die Natur und den allgemeinen Aufbau des betreffenden Steuersystems vorzunehmen ist [40]. Für die Einstufung einer steuerrechtlichen Maßnahme als „selektiv" muss seither in einem ersten Schritt die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale" Steuerregelung ermittelt und in einem zweiten Schritt dargetan werden, dass die geprüfte steuerliche Maßnahme vom allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dieser allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden [41].

50. Meiner Ansicht nach gilt, insbesondere hinsichtlich der Anwendung der Vergleichbarkeitsprüfung, Gleiches oder Ähnliches für jede Verkehrsfreiheit. Wie Generalanwalt Wahl ausgeführt hat, stellt die Durchführung der Vergleichbarkeitsprüfung im Licht des Bezugsrahmens nämlich sicher, dass „die … [steuerliche] Maßnahme anhand eines Rahmens beurteilt wird, der alle relevanten Bestimmungen einbezieht, und nicht anhand von Bestimmungen, die aus einem breiteren rechtlichen Rahmen künstlich herausgelöst worden sind" [42], was auch in Bezug auf die Verkehrsfreiheit zu gelten hat. Darüber hinaus ist es in beiden Bereichen erst nach Festlegung des Bezugsrahmens möglich, die potenziell diskriminierenden Vorschriften zu ermitteln, die dazu führen, dass grenzüberschreitende Situationen benachteiligt werden, während sie im Hinblick auf die mit diesem Bezugsrahmen verfolgten Ziele als identisch hätten behandelt werden müssen.

51. Die isolierte Betrachtung einer nationalen Rechtsvorschrift – also ohne einen umfassenden Vergleich der Auswirkungen aller Bestimmungen – birgt die Gefahr, dass Unionsbürger versuchen könnten, die ihnen zusammen mit den Gebietsansässigen gewährten Vorteile in Anspruch zu nehmen, ohne gleichzeitig die besonderen Belastungen zu berücksichtigen, denen gebietsansässige Steuerpflichtige möglicherweise ausgesetzt sind [43]. Auch wenn das Unionsrecht Gleichbehandlung vorschreibt, so bedeutet dies nicht, dass Gebietsfremde sich Merkmale des Besteuerungssystems eines anderen Mitgliedstaats aussuchen und auswählen können, um einen privilegierten Status gegenüber den Gebietsansässigen dieses Staates zu erlangen. So hat es beispielsweise im vorliegenden Fall den Anschein, dass der Kläger den 50%igen Freibetrag mit der Anwendung eines durchschnittlichen Steuersatzes kombinieren möchte, was (falls es zulässig wäre) günstiger wäre als der für Gebietsansässige geltende Steuersatz.

2. Anwendung

52. Zunächst sei daran erinnert, dass die vom nationalen Gericht in der Rechtssache Hollmann dargestellten portugiesischen Steuervorschriften – die sich auf die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Immobilien in Portugal für das Steuerjahr 2007 bezogen – vom Gerichtshof als gegen Unionsrecht verstoßend erklärt worden sind.

39 Vgl. Urteil vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 80 bis 87).

40 Urteile vom 8. September 2011, Paint Graphos (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 76), und vom 19. Dezember 2018, A-Brauerei (C-374/17, EU:C:2018:1024, Rn. 37).

41 Urteil vom 7. November 2019, UNESA u. a. (C-105/18 bis C-113/18, EU:C:2019:935, Rn. 61).

42 Schlussanträge von Generalanwalt Wahl in der Rechtssache Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, Nr. 109) und Urteil vom 28. Juni 2018, Andres (Insolvenz Heitkamp BauHolding)/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 103).

43 Der Ansatz muss allerdings ein anderer sein in einem Fall wie in der Rechtssache Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (C-480/19) (eine Rechtssache, in der ich meine Schlussanträge ebenfalls heute abgeben werde), in dem die betreffende Situation des Ausgangsverfahrens sich danach richtet, wie ein Geschäft einzustufen ist, und die Steuerbehörden zu diesem Zweck mehrere Bestimmungen geprüft haben, um nacheinander die Anwendbarkeit anderer Besteuerungsregelungen auszuschließen. Da in diesem Fall jede dieser Bestimmungen den Anwendungsbereich der betreffenden Regelungen und nicht den zu zahlenden Steuerbetrag festlegt, ist jede dieser Bestimmungen als eine eigenständige Maßnahme zu betrachten und daher isoliert zu prüfen.

53. Obwohl einige Absätze des Urteils des Gerichtshofs darauf hinzudeuten scheinen, dass die in Rede stehende Beschränkung das Ergebnis der Anwendung einer 50%igen Ermäßigung der Steuerbemessungsgrundlage auf den Wert der zu berücksichtigenden Veräußerungsgewinne nur auf Gebietsansässige allein war, ist dies wohl nicht das vollständige Bild. Eine Prüfung der Rn. 37, 38, 51 und 54 dieses Urteils zeigt, dass sich der Gerichtshof bei der Feststellung, dass es sich um eine Beschränkung der Freizügigkeit in dem von mir beschriebenen Sinne handelt, nicht auf den Befund beschränkt hat, dass die Besteuerungsgrundlage für Gebietsansässige und Gebietsfremde nicht die gleiche ist. Vielmehr bezog sich der Einwand im Wesentlichen auf die höhere Steuerlast auf Veräußerungsgewinne, die Gebietsfremden durch das betreffende Geschäft auferlegt wird. Wie der Gerichtshof festgestellt hat, „[werden] die Gewinne aus der Veräußerung einer in einem Mitgliedstaat … gelegenen Immobilie durch einen in einem anderen Mitgliedstaat Ansässigen einer höheren *steuerlichen Belastung* unterworfen als die Veräußerungsgewinne, die bei einem Geschäft der gleichen Art von einem Gebietsansässigen des Mitgliedstaats, in dem die Immobilie liegt, erzielt werden“ [44].

54. Auf die Gefahr hin, etwas Offenkundiges festzustellen: Die konkrete Form der Diskriminierung ist der endgültige Steuerbetrag, den Gebietsfremde für den aus einer Immobilie erzielten Veräußerungsgewinn zahlen müssen, wenn dieser höher ist als derjenige, mit dem Gebietsansässige in Bezug auf dasselbe Geschäft belastet worden wären. Folglich war nicht so sehr die Nichtanwendung der Ermäßigung der Steuerbemessungsgrundlage um 50 % relevant, sondern der tatsächlich angewandte effektive Gesamtsteuersatz, der sich aus der kombinierten Wirkung des berücksichtigten Prozentsatzes der Steuerbemessungsgrundlage und des anwendbaren Steuersatzes ergab.

55. Selbst ohne die Ermäßigung der Steuerbemessungsgrundlage um 50 % wäre die vom vorlegenden Gericht in der Rechtssache Hollmann beschriebene Regelung in jedem Fall als eine Ungleichbehandlung angesehen worden, da sie den von einem Gebietsfremden mit niedrigem Einkommen erzielten Veräußerungsgewinn einem Pauschalsteuersatz von 28 % unterwarf, während derselbe Veräußerungsgewinn, der von einem Gebietsansässigen mit demselben niedrigen Einkommen erzielt wurde, nach einer Staffelung besteuert werden konnte, deren niedrigster Steuersatz unter 28 % lag.

56. Tatsächlich ist es dadurch, dass Portugal einen progressiven Steuersatz auf alle Einkünfte (einschließlich erzielter Veräußerungsgewinne) (die Regelung, die im Allgemeinen für Gebietsansässige gilt) auf der einen Seite und einen festen Satz für Veräußerungsgewinne auf der anderen Seite (die Regelung, die im Allgemeinen für Gebietsfremde gilt, die kein anderes in Portugal zu versteuerndes Einkommen in Bezug auf einmalige Veräußerungsgewinne haben) anwendet, fast unvermeidlich, dass in bestimmten vergleichbaren Situationen einige gebietsfremde Steuerzahler weniger günstig behandelt werden als gebietsansässige Steuerzahler [45]. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs ist aber jede ungerechtfertigte Beschränkung des freien Kapitalverkehrs, auch wenn sie nur von geringer Bedeutung ist, als diskriminierend anzusehen. Es reicht daher im Allgemeinen aus, wenn eine Steuerregelung eine direkte oder indirekte Diskriminierung auch nur eines Steuerpflichtigen in einer grenzüberschreitenden Situation einführt, um diese Rechtsvorschrift als unvereinbar mit dem Unionsrecht anzusehen [46].

44 Rn. 61, Hervorhebung nur hier. Zwar hat der Gerichtshof in Rn. 40 des betreffenden Urteils darauf hingewiesen, dass „es eine nach Art. 56 EG verbotene Beschränkung des Kapitalverkehrs [ist], wenn eine Bemessungsgrundlage von 50 % nur für die Veräußerungsgewinne von in Portugal ansässigen Steuerpflichtigen, nicht aber für die gebietsfremder Steuerpflichtiger vorgesehen wird“. Der Gerichtshof hat es jedoch nicht bei dieser Feststellung belassen, sondern anschließend ausgeführt, dass die Beschränkung darin besteht, dass gebietsfremde Steuerpflichtige folglich einer höheren Steuerbelastung unterliegen. Vgl. beispielsweise Rn. 51. Man kann daraus vielleicht ableiten, dass Rn. 40 nur eine vorläufige Schlussfolgerung wiedergibt. Was einen gebietsfremden Steuerpflichtigen schlechter stellen dürfte, ist nämlich der endgültige Betrag der zu zahlenden Steuer. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. März 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, Rn. 68).

45 Vgl. Urteil vom 12. Juni 2003, Gerritse (C-234/01, EU:C:2003:340, Rn. 47).

46 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 1. April 2008, Gouvernement de la Communauté française und Gouvernement wallon (C-212/06, EU:C:2008:178, Rn. 52). Dementsprechend scheint mir die Erwägung, dass es eine Diskriminierung geben kann, weil die verschiedenen angewandten Berechnungsmethoden zu einem „insgesamt“ gleichwertigen Ergebnis führen, nicht mit dieser Linie der Rechtsprechung oder dem Kernbereich des Individualrechts, das die Unionsbürger aus den Verkehrsfreiheiten ableiten, in Einklang zu stehen.

57. Unter diesen Umständen kann das Urteil in der Rechtssache Hollmann entgegen den Ausführungen des Klägers nicht dahin ausgelegt werden [47], dass die portugiesische Regierung, um die vom Gerichtshof festgestellte Beschränkung zu beseitigen, zwingend dafür hätte sorgen müssen, dass auch Gebietsfremde – auch wenn sie mit einem Steuersatz von 28 % besteuert werden – ebenfalls in den Genuss einer 50%igen Ermäßigung ihrer Steuerbemessungsgrundlage kommen können [48]. Wie ich bereits bemerkt habe, verpflichtet das Unionsrecht die Mitgliedstaaten lediglich dazu, in anderen Mitgliedstaaten Ansässigen die gleiche Behandlung zu gewähren wie Gebietsansässigen, nicht aber eine bessere [49]. Folglich musste die portugiesische Regierung lediglich sicherstellen, dass der effektive Gesamtsteuersatz für gleichartige Geschäfte, die von Steuerpflichtigen in vergleichbaren Situationen getätigt wurden, gleichwertig war.

58. Aus den Akten des Gerichtshofs geht hervor, dass die portugiesischen Steuervorschriften nach dem Urteil in der Rechtssache Hollmann in zweierlei Hinsicht geändert wurden.

59. Zum einen beschloss die portugiesische Regierung, Unionsangehörigen die Wahlmöglichkeit zu geben, als Gebietsansässiger oder als Gebietsfremder besteuert zu werden. In ihrer Stellungnahme hat die portugiesische Regierung angegeben, dass sie es vorziehe, eine solche Wahl den Unionsbürgern zu überlassen, anstatt ihnen eine bestimmte Besteuerungsregelung aufzuerlegen. Dies erfolgte, um den Betroffenen die Verpflichtung zu ersparen, die portugiesischen Steuerbehörden über die Höhe ihres Gesamteinkommens zu informieren, und um sie von den mit der Befolgung dieser Verpflichtung verbundenen Zusatzkosten zu entlasten.

60. Zum anderen erfolgte eine Änderung der nach der Regelung für Personen mit Wohnsitz in Portugal bzw. der Regelung für Personen mit Wohnsitz in der Europäischen Union anwendbaren Steuersätze. Insbesondere wurde eine zusätzliche Solidaritätssteuer eingeführt, die nur für in Portugal ansässige Personen gilt.

61. Daraus folgt, dass für das Steuerjahr 2017 nur 50 % des Veräußerungsgewinns von in Portugal ansässigen Personen bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage berücksichtigt wurden. Auf diesen Betrag wurde eine Tabelle mit Steuerstufen angewendet. Die höchste Stufe, die für den Einkommensanteil von über 80 640 Euro galt, wurde mit 48 % besteuert, zu denen für bestimmte Steuerpflichtige eine zusätzliche Steuer – die Solidaritätssteuer – hinzukam, deren Satz 5 % auf die Einkommensstufe über 250 000 Euro betrug. Infolgedessen belief sich der Grenzsteuersatz für Veräußerungsgewinne aus Immobilien auf 26,5 %. Unter der Regelung für Gebietsfremde kamen erzielte Veräußerungsgewinne jedoch nicht in den Genuss der 50%igen Ermäßigung. Diese Veräußerungsgewinne wurden stattdessen mit einem einheitlichen Satz von 28 % besteuert.

62. Da der anwendbare Grenzsteuersatz für in der Union ansässige gebietsfremde Steuerpflichtige höher war als für Gebietsansässige, könnte es den Anschein haben, dass die fragliche nationale Gesetzgebung eine unterschiedliche Behandlung zulasten in der Union ansässiger gebietsfremder Steuerpflichtiger eingeführt hat, indem sie eine höhere effektive Gesamtsteuerbelastung bei der Erzielung eines Veräußerungsgewinns vorsah. Unter anderen Umständen wäre die Schlussfolgerung unvermeidlich, dass dies einer Form der diskriminierenden steuerlichen Behandlung von Nichtansässigen ähnlich wie in der Rechtssache Hollmann gleichkommt.

47 In diesem Zusammenhang trägt die portugiesische Regierung u. a. vor, dass der Kläger, wenn er sich für die Regelung für Gebietsansässige und damit für die Inanspruchnahme dieser Ermäßigung hätte entscheiden wollen, seine Erklärung im Rahmen eines Antrags auf eine Billigkeitszahlung gemäß Art. 140 CIRS in Verbindung mit den Bestimmungen des ATA-Runderlasses Nr. 20162 vom 29. Oktober 2012 hätte berichtigen können.

48 Die vom Gericht im Beschluss vom 6. September 2018, Patrício Teixeira (C-184/18, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:694), vertretene Lösung scheint eine solche Annahme zu stützen. Tatsächlich hat sich der Gerichtshof in diesem Beschluss ausschließlich auf die Tatsache gestützt, dass die betreffenden Regelungen eine Ermäßigung von 50 % vorsahen, ohne die zur Anwendung kommenden Rechtsvorschriften als Ganzes zu prüfen, und dann auf das Vorliegen einer Beschränkung geschlossen. Wie jedoch erläutert, ist diese Schlussfolgerung im Zusammenhang mit den dem Gerichtshof vom vorlegenden Gericht übermittelten Informationen zu sehen, in denen nur auf die 50%ige Ermäßigung hinsichtlich der Höhe des Veräußerungsgewinns Bezug genommen wurde, die lediglich zugunsten der Gebietsansässigen zu berücksichtigen war.

49 Vgl. entsprechend Urteil vom 14. April 2016, Sparkasse Allgäu (C-522/14, EU:C:2016:253, Rn. 20).

63. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die portugiesischen Rechtsvorschriften nunmehr jedem, der in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist, die Möglichkeit einräumen, die Regelung für Gebietsansässige zu wählen. Die Verfügbarkeit dieser Wahlmöglichkeit schließt meines Erachtens jegliche diskriminierende steuerliche Behandlung aus, vorausgesetzt natürlich, dass die betroffenen gebietsfremden Steuerzahler rechtzeitig und wirksam darüber informiert wurden, dass sie von dieser Wahlmöglichkeit Gebrauch machen können. In der Tat verlangen die Vorschriften über die Verkehrsfreiheit nur, dass Unionsbürger, die in einem anderen Mitgliedstaat ansässig sind, die Möglichkeit haben, die gleichen Steuervorschriften in Anspruch zu nehmen wie die in dem betreffenden Mitgliedstaat ansässigen Personen [50].

64. Dementsprechend fehlt es an einer Diskriminierung, wenn ein in einem anderen Mitgliedstaat ansässiger Unionsbürger die reale und effektive Möglichkeit hat, sich für die gleiche Regelung zu entscheiden, wie sie für Gebietsansässige gilt, was voraussetzt, dass er rechtzeitig und wirksam über die Wahlmöglichkeit informiert wurde [51]. Wenn dies der Fall ist, kommt es meines Erachtens auf die Frage, ob der betreffende gebietsfremde Steuerpflichtige von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, nicht an, da die Mitgliedstaaten berechtigt sind, ihren Steuerpflichtigen die Wahl zwischen mehreren Regelungen zu gestatten [52].

65. Es sei darauf hingewiesen, dass es den Mitgliedstaaten, wie oben ausgeführt, beim derzeitigen Stand der Harmonisierung der nationalen Steuergesetzgebung, bzw. bei deren Fehlen, freisteht, das Besteuerungssystem festzulegen, das sie für am besten geeignet halten, wie z. B. ein System der progressiven Besteuerung in Stufen, die auf der Grundlage des Gesamteinkommens der betreffenden Person berechnet wird. Daher hätte Portugal in Anwendung des Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache Hollmann lediglich zu beschließen brauchen, von Gebietsfremden zu verlangen, wie es von Gebietsansässigen verlangt wird, ihr gesamtes Einkommen zu erklären, um den Steuersatz festzulegen, zu dem Veräußerungsgewinne aus der Übertragung von Immobilien zu besteuern sind. Dies hätte zwar bedeutet, dass die Betroffenen zwei Steuererklärungen hätten ausfüllen müssen, doch wäre dies die zugegebenermaßen bedauerliche, aber bei fehlender Harmonisierung unvermeidliche Folge der parallelen Ausübung der Besteuerungsbefugnisse durch zwei Mitgliedstaaten gewesen [53]. In der Tat würde jede andere Lösung im Wesentlichen darauf hinauslaufen, die Steuerautonomie der Mitgliedstaaten in Frage zu stellen.

66. Die Gründe, warum die portugiesische Regierung sich nicht für diese Option entschieden hat, liegen auf der Hand: Sie wollte die Steuerformalitäten verringern, die den steuerpflichtigen Gebietsfremden sonst hätten auferlegt werden müssen [54].

50 Wie die Kommission während der mündlichen Verhandlung ausgeführt hat, ist sie der Ansicht, dass der Kläger die Wahl zwischen einer illegalen und einer legalen Regelung gehabt habe. Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass die angebliche Rechtswidrigkeit der Wahlmöglichkeit, zu einem festen Satz besteuert zu werden, mit ihrer diskriminierenden Natur begründet wird. Diese Regelung wäre daher nicht von Natur aus rechtswidrig, sondern im Vergleich zu der für Gebietsansässige geltenden Regelung. Da meines Erachtens dann, wenn Gebietsfremde sich dafür entscheiden können, genauso wie Gebietsansässige besteuert zu werden, nicht mehr von Diskriminierung gesprochen werden kann, muss somit logischerweise gefolgert werden, dass der Kläger zwischen zwei gültigen Optionen wählen kann.

51 In der mündlichen Verhandlung zu diesem Punkt befragt räumte die Kommission ein, dass die Frage, wie Portugal die Hollmann-Entscheidung hätte umsetzen sollen, schwierig zu beantworten sei. Die Kommission meinte jedoch, dass, wenn Portugal bei der Festlegung des Steuersatzes für Gebietsansässige und Gebietsfremde die gleiche Besteuerungsregelung, die auf der Berücksichtigung aller Einkünfte beruht, anwenden würde, keine Diskriminierung gegeben sei.

52 Die Mitgliedstaaten sind nicht verpflichtet, die Anwendung einer Regelung vorzuschreiben; sie können dem Einzelnen die Wahl überlassen, welche Regelung er auf sich angewendet haben möchte. Vgl. entsprechend Urteil vom 16. April 2015, Kommission/Deutschland (C-591/13, EU:C:2015:230, Rn. 73).

53 Vgl. beispielsweise Urteil vom 8. Dezember 2011, Banco Bilbao Vizcaya Argentaria (C-157/10, EU:C:2011:813, Rn. 38). Jede gegenteilige Lösung würde darauf hinauslaufen, die Möglichkeit der Staaten, ihre Befugnisse parallel auszuüben, in Frage zu stellen. In diesem Zusammenhang möchte ich darauf hinweisen, dass in Fällen, in denen meines Erachtens keine Diskriminierung feststellbar ist, keine Verhältnismäßigkeitsprüfung nach Unionsrecht durchgeführt werden muss. In der Tat ist eine Verhältnismäßigkeitsprüfung nur auf der Rechtfertigungsebene erforderlich. Vgl. beispielsweise Urteil vom 18. Juni 2020, Kommission/Ungarn (Transparenz von Vereinigungen) (C-78/18, EU:C:2020:476, Rn. 76).

54 Allerdings sind die Gebietsansässigen in einer solchen Situation benachteiligt, da es ihnen nicht möglich ist, von dieser Milderung der Formalitäten Gebrauch zu machen. Wie bereits erwähnt, verbietet das Unionsrecht jedoch nicht die umgekehrte Diskriminierung. Vgl. hierzu Urteil vom 16. Juni 1994, Steen (C-132/93, EU:C:1994:254, Rn. 11).

67. Meines Erachtens ist Portugal deshalb sehr wohl berechtigt, auf diese Weise zu verfahren, *vorausgesetzt* – und das ist eine wesentliche Voraussetzung –, es gestattet Gebietsfremden, sich dafür zu entscheiden, für Zwecke der Besteuerung von Veräußerungsgewinnen in genau derselben Weise wie Gebietsansässige besteuert zu werden. Dies erfordert, dass die in Portugal erzielten Gewinne nicht nach dem Grenzsteuersatz besteuert werden, sondern in die verschiedenen Steuersätze aufgeteilt werden, die angewandt worden wären, wenn das gesamte steuerpflichtige Einkommen in Portugal im Verhältnis zu dem in diesem Mitgliedstaat erzielten Einkommen als Prozentsatz des Gesamteinkommens besteuert worden wäre. In der Tat kann nicht davon ausgegangen werden, dass die in Portugal erzielten Gewinne notwendigerweise denen entsprechen, die in diesem Szenario in die letzte Gruppe gefallen wären. Dies bedeutet, dass für einen Steuerpflichtigen mit 25 000 Euro Einkommen aus anderen Mitgliedstaaten und 5 000 Euro in Portugal diese 5 000 Euro für das Steuerjahr 2017 nicht mit 37 % zu besteuern sind, sondern mit dem Durchschnittssatz, der anwendbar wäre, wenn alle Einkünfte in Portugal besteuert würden, nämlich, und zwar nach den in den Akten enthaltenen Informationen, mit 27,95 %.

68. Nicht übersehen habe ich bei dieser meiner Auffassung die Feststellung des Gerichtshofs in den Urteilen Test Claimants in the FII Group Litigation (Rn. 162) und Gielen (Rn. 53), dass „eine die [Verkehrsfreiheiten bzw. Niederlassungsfreiheit] beschränkende nationale Regelung auch dann mit dem [Unionsrecht] unvereinbar [ist], wenn ihre Anwendung fakultativ ist“ [55]. Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass der Gerichtshof als Große Kammer in der Rechtssache Bevola und Jens W. Trock [56] einen anderen Ansatz verfolgt und geprüft hat, ob die für Gebietsfremde gegebene Möglichkeit, sich für ein anderes System zu entscheiden, dazu führt, dass die Frage der Nichtdiskriminierung anders zu beurteilen ist.

69. Es ist schwierig, eine andere Schlussfolgerung zu ziehen als die, dass der Gerichtshof mit seinem Urteil in der Rechtssache Bevola und Jens W. Trock von dieser früheren Rechtsprechung, wonach zu diesem Zweck jede Einzelheit der Steuergesetzgebung eines Mitgliedstaats isoliert zu prüfen war, tatsächlich abgewichen ist. Anzumerken ist auch, dass der Ansatz des Gerichtshofs in den Rechtssachen Test Claimants in the FII Group Litigation und Gielen mit den in diesen beiden Fällen gegebenen Wahlmöglichkeiten erklärt werden kann.

70. In der Rechtssache Test Claimants in the FII Group Litigation hatten die betroffenen Steuerzahler in der Tat die Wahl zwischen zwei Regelungen, die *beide* mit dem Unionsrecht unvereinbar waren [57].

71. In der Rechtssache Gielen bestand die Wahl zwischen einer unter allen Umständen günstigen und einer stets ungünstigen Besteuerungsregelung für den Steuerzahler [58]. Da kein Vorteil darin bestand, sich für die zweite Wahlmöglichkeit zu entscheiden, war die Tatsache, dass ein Mitgliedstaat eine Wahl zwischen den beiden Alternativen anbot, nichts anderes als die Irreführung bestimmter Steuerpflichtiger. Umgekehrt ist im Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Hirvonen, in der sich Unionsbürger für ein System entscheiden konnten, das insgesamt günstiger war als das normale Besteuerungssystem und das gebietsfremden Steuerzahlern einen geringeren Aufwand abverlangte als gebietsansässigen Steuerzahlern, der im Urteil Gielen gewählte Ansatz für nicht anwendbar erklärt worden [59].

55 Urteile vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 162), und vom 18. März 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, Rn. 53).

56 Urteil vom 12. Juni 2018, Bevola und Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424, Rn. 25).

57 In der Rechtssache Test Claimants in the FII Group Litigation war die andere in diesem Urteil genannte Wahlmöglichkeit die in dessen Rn. 15 beschriebene Option, hinsichtlich deren das Gericht zuvor festgestellt hatte, dass sie ebenfalls nachteilig war. Vgl. Urteil vom 12. Dezember 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, Rn. 61 bis 65).

58 Vgl. Urteil vom 18. März 2010, Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148, Rn. 40). Tatsächlich bestand der einzige Unterschied zwischen den beiden Systemen, wie sie vom Gerichtshof beschrieben werden, darin, dass nur eines die Berücksichtigung der in einem anderen Mitgliedstaat geleisteten Arbeitsstunden ermöglichte.

59 Urteil vom 19. November 2015, Hirvonen (C-632/13, EU:C:2015:765, Rn. 43).

72. Angesichts dieser gegenläufigen rechtlichen Standpunkte bin ich – sollte der Gerichtshof nicht dem von der Großen Kammer im Urteil Bevola und Jens W. Trock gewählten Ansatz folgen – der Meinung, dass im vorliegenden Fall die Frage zu stellen ist, ob ein Besteuerungssystem als diskriminierend in Bezug auf grenzüberschreitende Situationen angesehen werden kann, in dem Unionsbürger die Wahl zwischen zwei Optionen haben, die jeweils Vor- und Nachteile haben, von denen jedoch die eine genau der für Gebietsansässige geltenden Regelung entspricht.

73. Meiner Meinung nach kann diese Frage nur verneint werden. In der Tat muss in einer freien Marktwirtschaft davon ausgegangen werden, dass der Einzelne rational handelt [60]. Dementsprechend kann ein Mitgliedstaat nicht für die Tatsache verantwortlich gemacht werden, dass ein Steuerpflichtiger sich nicht für die Regelung entschieden hat, die seine Steuerlast minimiert hätte [61]. Außerdem ist die Tatsache, dass Gebietsfremde entsprechend ihrer Situation wählen müssen, welche Regelung für sie am besten geeignet ist, anstatt dass ihnen eine bestimmte Regelung auferlegt wird, *als solche* keine Form der Beschränkung des freien Kapitalverkehrs. Die Feststellung des Vorliegens einer Beschränkung setzt eine Diskriminierung voraus. Wie ich bereits erwähnt habe, ist es daher wichtig, dass Gebietsfremde die Möglichkeit haben, sich für die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen auf genau der gleichen Grundlage zu entscheiden, wie sie für Gebietsansässige gilt.

74. Zwar kann im Bereich der Besteuerung keine vollständige und vollkommene Gleichheit, wie es in Art. 65 Abs. 1 Buchst. a AEUV vorgesehen ist, erwartet werden, doch ist in solchen Fällen auf die Substanz des Diskriminierungsvorwurfs abzustellen. In diesem Zusammenhang kann man eine bestimmte Vorschrift des nationalen Rechts nicht isoliert betrachten, ohne zugleich alle den Betroffenen zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zu berücksichtigen. Wie ich bereits erläutert habe, reicht die bloße Tatsache, dass Gebietsfremde von einer Ermäßigung der Steuerbemessungsgrundlage profitieren, *an sich* nicht aus, um das Vorliegen einer unterschiedlichen Behandlung zu beurteilen: Es müssen auch alle Bestimmungen berücksichtigt werden, die an der Bildung des effektiven Steuersatzes beteiligt sind [62].

75. Im vorliegenden Fall trifft es zu, dass der anwendbare *effektive* Steuersatz (d. h. unter Berücksichtigung der Unterschiede bei den Steuerbemessungsgrundlagen) für gebietsfremde Unionsbürger stets höher ist als für Gebietsansässige. Was den effektiven Grenzsteuersatz anbelangt, ist jedoch festzustellen, dass diese Differenz im Jahr 2017 (aufgrund der Einführung des zusätzlichen Solidaritätszuschlags) 1,5 % betrug, während sie im Jahr 2007, dem im Fall Hollmann genannten Steuerjahr, bei 4 % lag [63].

76. Noch wichtiger ist vielleicht, dass deutlich geworden ist – in einer Weise womöglich, wie dies in der Rechtssache Hollmann nicht der Fall war –, dass Gebietsfremde, obwohl sie eine Erklärung abgeben müssen, nicht verpflichtet sind, den portugiesischen Steuerbehörden ihr gesamtes Einkommen zu erklären. Im Gegensatz zu Gebietsansässigen sind Gebietsfremde daher nicht verpflichtet, alle Anhänge der Erklärung auszufüllen und entsprechende Belege beizufügen. Da nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs der zusätzliche Verwaltungsaufwand, den Gebietsfremde im Rahmen einer Besteuerungsregelung zu tragen haben, eine Beschränkung darstellen kann, muss umgekehrt die Tatsache, dass Gebietsfremde diese Lasten nicht zu tragen haben, bei der Feststellung, ob diese Steuerpflichtigen durch eine steuerliche Maßnahme benachteiligt werden oder nicht, ebenfalls berücksichtigt werden [64].

60 Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 4. Oktober 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C-164/16, EU:C:2017:734, Rn. 38).

61 Vgl. entsprechend Urteil vom 30. Januar 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, Rn. 64 und 65).

62 Urteil vom 9. März 2017, Milkova (C-406/15, EU:C:2017:198, Rn. 56).

63 Vgl. Urteil vom 11. Oktober 2007, Hollmann (C-443/06, EU:C:2007:600, Rn. 7, 9 und 38).

64 Vgl. hierzu Urteile vom 31. Januar 1984, Kommission/Irland (74/82, EU:C:1984:34, Rn. 51), vom 18. Oktober 2012, X (C-498/10, EU:C:2012:635, Rn. 32), und vom 30. Januar 2020, Köln-Aktienfonds Deka (C-156/17, EU:C:2020:51, Rn. 62). Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn diese Lasten im Hinblick auf die besondere Situation von Gebietsansässigen gerechtfertigt sind und in einem angemessenen Verhältnis zu dem stehen, was für die Steuererhebung erforderlich ist. Vgl. in diesem Sinne Urteil vom 30. April 2020, Société Générale (C-565/18, EU:C:2020:318, Rn. 37).

77. Betrachtet man z. B. die Situation einer Person, die im Steuerjahr 2017 mehr als 250 000 Euro verdient und zusätzlich zu ihrem Einkommen einen Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf einer Garage in Höhe von 5 000 Euro erzielt hat, beläuft sich diese Differenz nur auf ungefähr 153 Euro [65]. Wenn diese Person sich dafür entscheidet, als Gebietsansässiger behandelt zu werden, muss sie, wie dies für alle Gebietsansässigen gilt, ihr gesamtes Einkommen erklären, einschließlich des Einkommens aus Quellen, die sich nicht im Hoheitsgebiet des betreffenden Staates befinden, und dieses gegebenenfalls belegen. Man kann sich vorstellen, dass ein solcher Gebietsfremder es in diesem Fall vorziehen wird, die Regelung für Gebietsfremde zu wählen.

78. Daraus folgt, dass die für Gebietsfremde geltende Regelung, die auf zufälliger Basis Anwendung findet [66], unter bestimmten Umständen für in einem anderen Mitgliedstaat Ansässige vorteilhafter sein kann als für Gebietsansässige. Diese Annahme mag zwar marginal erscheinen, ist aber dennoch real. Daher lässt sich nicht ausschließen, dass eine Entscheidung für die Nichtansässigen-Regelung das Ergebnis einer rationalen Wahl ist.

79. Ich bin der Auffassung, dass jedenfalls die Feststellungen des Gerichtshofs in den Urteilen Test Claimants in the FII Group Litigation und Gielen, auch wenn diese Entscheidungen weiterhin Gültigkeit haben, nicht uneingeschränkt auf Rechtsvorschriften wie die, um die es vorliegend beim vorlegenden Gericht geht, übertragen werden können. Worauf es ankommt, ist, dass Gebietsfremde in der Lage sein müssen, in dieser Frage eine Wahl zu treffen: Sie müssen über ihr Recht informiert werden, für die Zwecke der Kapitalbesteuerung die Gleichbehandlung mit Gebietsansässigen wählen zu können, und dies muss ihnen anschließend auch gestattet werden.

V. Ergebnis

80. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof daher vor, die Vorlagefrage des Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) (Schiedsgericht für Steuerangelegenheiten [Zentralstelle für das Verwaltungsschiedsverfahren – CAAD], Portugal) wie folgt zu beantworten:

Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass er einer nationalen Regelung nicht entgegensteht, die die Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung von einer in einem Mitgliedstaat gelegenen Immobilie durch einen in einem anderen Mitgliedstaat Ansässigen einer anderen Besteuerungsregelung als der für Gebietsansässige geltenden Regelung unterwirft, sofern diese Regelung Gebietsfremden die Möglichkeit bietet, die für Gebietsansässige geltende Besteuerungsregelung zu wählen. In einem solchen Fall müssen die Behörden des betreffenden Mitgliedstaats sicherstellen, dass die Möglichkeit, eine solche Wahl zu treffen, den Gebietsfremden in klarer, rechtzeitiger und verständlicher Weise zur Kenntnis gebracht wird und dass die Folgen, die mit dem Umstand verbunden sind, dass nicht das Gesamteinkommen der betreffenden Person in diesem Staat besteuert wird, neutralisiert werden. Die Einhaltung der zuletzt genannten Voraussetzungen zu prüfen, ist jedoch Sache des nationalen Gerichts.

65 Wie bereits erläutert, muss der Durchschnittssatz (in diesem Beispiel 44,9 %, zu dem die 5 % des Solidaritätssteuersatzes hinzukommen) und nicht der Grenzsteuersatz berücksichtigt werden. Die Differenz beträgt also 152,32 Euro und nicht 75 Euro.

66 Hinsichtlich der Relevanz dieses Umstands vgl. Urteil vom 3. März 2020, Tesco-Global Áruházak (C-323/18, EU:C:2020:140, Rn. 72).