Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Dritte Kammer)

16. Februar 2023*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Direkte Besteuerung – Körperschaftsteuer – Art. 49, 63 und 64 AEUV – Niederlassungsfreiheit – Freier Kapitalverkehr – Konzerninterne Veräußerung von Vermögenswerten – Gesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Mitgliedstaat, deren Muttergesellschaft ihren steuerlichen Sitz in einem anderen Mitgliedstaat hat und deren Schwestergesellschaft ihren steuerlichen Sitz in einem Drittland hat – Veräußerung von Rechten des geistigen Eigentums der in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässigen Gesellschaft an ihre Schwestergesellschaft, die ihren steuerlichen Sitz in einem Drittland hat – Veräußerung von Aktien einer ihrer Tochtergesellschaften durch die in einem Mitgliedstaat steuerlich ansässige Gesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässige Muttergesellschaft – Gegenleistung in Höhe des Marktwerts der veräußerten Vermögenswerte – Steuerbefreiung oder Besteuerung je nach dem Sitzstaat der Empfängergesellschaft“

In der Rechtssache C-707/20

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Rechtsmittelgericht [Kammer für Steuer- und Finanzsachen], Vereinigtes Königreich) mit Entscheidung vom 29. Dezember 2020, beim Gerichtshof eingegangen am 30. Dezember 2020, in dem Verfahren

Gallaher Limited

gegen

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

erlässt

DER GERICHTSHOF (Dritte Kammer)

unter Mitwirkung der Kammerpräsidentin K. Jürimäe sowie der Richter M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (Berichterstatter) und M. Gavalec,

Generalanwalt: A. Rantos,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

* Verfahrenssprache: Englisch.

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– der Gallaher Limited, vertreten durch I. Afzal, Barrister, P. Baker, QC, S. Bond und E. Buxton, Solicitors,

– der Regierung des Vereinigten Königreichs, vertreten durch L. Baxter, F. Shibli und J. Simpson als Bevollmächtigte im Beistand von R. Baldry, QC, und B. Elliott, Barrister,

– der Europäischen Kommission, vertreten durch P.-J. Loewenthal und W. Roels als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 8. September 2022

folgendes

Urteil

1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung der Art. 49, 63 und 64 AEUV.

2 Es ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der Gallaher Limited (im Folgenden: GL), einer Gesellschaft mit steuerlichem Sitz im Vereinigten Königreich, und den Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Steuer- und Zollverwaltung, Vereinigtes Königreich) (im Folgenden: Steuerverwaltung) über die Steuerpflichtigkeit von GL wegen zweier Veräußerungen von Vermögenswerten auf Gesellschaften, die demselben Konzern wie GL angehören und deren steuerlicher Sitz sich nicht im Vereinigten Königreich befindet, wobei die Entrichtung der Steuer nicht aufgeschoben werden kann.

Rechtlicher Rahmen

Austrittsabkommen

3 Das Abkommen über den Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union und der Europäischen Atomgemeinschaft (ABl. 2020, L 29, S. 7, im Folgenden: Austrittsabkommen) wurde mit dem Beschluss (EU) 2020/135 des Rates vom 30. Januar 2020 (ABl. 2020, L 29, S. 1) genehmigt.

4 Nach der Präambel des Austrittsabkommens findet vorbehaltlich der Regelungen in diesem Abkommen das Recht der Union in seiner Gesamtheit ab dem Tag des Inkrafttretens dieses Abkommens auf das Vereinigte Königreich keine Anwendung mehr.

5 Art. 126 des Austrittsabkommen sieht einen Übergangszeitraum vor, der am Tag des Inkrafttretens dieses Abkommens beginnt und am 31. Dezember 2020 endet. Während des Übergangszeitraums gilt das Unionsrecht für das Vereinigte Königreich, sofern in diesem Abkommen nichts anderes bestimmt ist.

6 Art. 86 („Vor dem Gerichtshof der Europäischen Union anhängige Rechtssachen“) Abs. 2 und 3 des Austrittsabkommens sieht vor:

„(2) Der Gerichtshof der Europäischen Union ist weiterhin für Vorabentscheidungsersuchen der Gerichte des Vereinigten Königreichs zuständig, die vor Ende des Übergangszeitraums vorgelegt werden.

(3) Für die Zwecke dieses Kapitels gilt … ein Vorabentscheidungsersuchen zu dem Zeitpunkt als vorgelegt, zu dem die Unterlagen zur Einleitung des Verfahrens von der Kanzlei des Gerichtshofs der Europäischen Union registriert wurden.“

7 Art. 89 Abs. 1 des Austrittsabkommens bestimmt:

„Vor Ende des Übergangszeitraums ergehende Urteile und Beschlüsse des Gerichtshofs der Europäischen Union sowie nach Ende des Übergangszeitraums ergehende Urteile und Beschlüsse in Verfahren nach den Artikeln 86 und 87 sind in ihrer Gesamtheit für das Vereinigte Königreich und im Vereinigten Königreich rechtsverbindlich.“

8 Gemäß Art. 185 des Austrittsabkommens trat dieses am 1. Februar 2020 in Kraft.

Recht des Vereinigten Königreichs

9 Nach den Sections 2 und 5 des Corporation Tax Act 2009 (Körperschaftsteuergesetz von 2009, im Folgenden: CTA 2009) und nach Section 8 des Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (Gesetz über die Besteuerung steuerpflichtiger Gewinne von 1992, im Folgenden: TCGA 1992) ist eine Gesellschaft mit steuerlichem Sitz im Vereinigten Königreich für alle ihre im jeweiligen Rechnungszeitraum erzielten Gewinne (einschließlich der Wertzuwächse) körperschaftsteuerpflichtig.

10 Gemäß Section 5(3) CTA 2009 ist eine Gesellschaft, deren steuerlicher Sitz sich nicht im Vereinigten Königreich befindet, die dort aber über eine ständige Niederlassung eine Geschäftstätigkeit betreibt, für die dieser ständigen Niederlassung zuzurechnenden Gewinne körperschaftsteuerpflichtig. Außerdem ist eine solche Gesellschaft nach Section 10B TCGA 1992 für bei der Veräußerung von Vermögenswerten erzielte Wertzuwächse steuerpflichtig, wenn diese Vermögenswerte sich im Vereinigten Königreich befinden und für die Zwecke der Geschäftstätigkeit oder der ständigen Niederlassung genutzt werden. Diese Vermögenswerte gelten gemäß Section 171(1A) TCGA 1992 als „steuerpflichtige Vermögenswerte“.

11 Nach den Sections 17 und 18 TCGA 1992 gilt die Veräußerung eines Vermögenswerts als für eine Gegenleistung zum Marktwert dieses Vermögenswerts erfolgt, wenn sie zu anderen als marktüblichen Bedingungen stattfindet oder wenn sie zugunsten einer verbundenen Person getätigt wird.

12 Section 170 TCGA 1992 bestimmt:

„(1) Soweit nicht der Zusammenhang etwas anderes verlangt, entfaltet diese Section Wirkung für die Auslegung der Sections 171 bis 181 …

(2) Vorbehaltlich gegenteiliger Bestimmungen

…

(b) gelten die nachfolgenden Subsections (3) bis (6) für die Feststellung, ob Gesellschaften einen Konzern bilden und, falls dies der Fall ist, welche Gesellschaft die Hauptgesellschaft des Konzerns ist;

…

(d) sind die Begriffe ‚Konzern' und ‚Tochtergesellschaft' mit allen erforderlichen Anpassungen auszulegen, wenn sie auf eine Gesellschaft angewandt werden, die nach dem Recht eines anderen Staates als dem Vereinigten Königreich gegründet wurde.

(3) Vorbehaltlich der nachfolgenden Subsections (4) bis (6),

(a) bilden eine Gesellschaft (im Folgenden und in den Sections 171 bis 181 als Hauptgesellschaft des Konzerns bezeichnet) und alle ihre zu 75 % gehaltenen Tochtergesellschaften einen Konzern; hat eine dieser Tochtergesellschaften zu 75 % gehaltene Tochtergesellschaften, gehören diese zum Konzern, ebenso wie deren zu 75 % gehaltenen Tochtergesellschaften usw., aber

(b) umfasst ein Konzern keine Gesellschaft (außer der Hauptgesellschaft des Konzerns), die nicht eine tatsächlich zu 51 % von der Hauptgesellschaft des Konzerns gehaltene Tochtergesellschaft ist.

(4) Eine Gesellschaft kann nicht die Hauptgesellschaft eines Konzerns sein, wenn sie selbst eine zu 75 % von einer anderen Gesellschaft gehaltene Tochtergesellschaft ist.

…"

13 Nach Section 171 TCGA 1992 sowie den Sections 775 und 776 CTA 2009 (im Folgenden zusammen: Vorschriften über konzerninterne Übertragungen) muss eine Veräußerung von Vermögenswerten zwischen im Vereinigten Königreich körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften eines Konzerns steuerlich neutral erfolgen.

14 Section 171 TCGA 1992 bestimmt:

„(1) Wenn

(a) eine Gesellschaft (‚Gesellschaft A') einen Vermögenswert an eine andere Gesellschaft (‚Gesellschaft B') zu einem Zeitpunkt veräußert, zu dem beide Gesellschaften zu demselben Konzern gehören, und

(b) die Voraussetzungen von Section (1A) erfüllt sind,

werden die Gesellschaft A und die Gesellschaft B für die Zwecke der Körperschaftsteuer auf die Wertzuwächse so behandelt, als ob dieser Vermögenswert von der Gesellschaft B als Gegenleistung für ein Entgelt in einer Höhe erworben würde, die sicherstellt, dass der Gesellschaft A bei der Veräußerung weder ein Gewinn noch ein Verlust entsteht.

(1A) Die oben in Subsection (1)(b) genannten Voraussetzungen sind:

(a) die Gesellschaft A ist zum Zeitpunkt der Veräußerung im Vereinigten Königreich ansässig, oder der Vermögenswert ist für diese Gesellschaft unmittelbar vor diesem Zeitpunkt ein steuerpflichtiger Vermögenswert, und

b) die Gesellschaft B ist zum Zeitpunkt der Veräußerung im Vereinigten Königreich ansässig, oder der Vermögenswert ist für diese Gesellschaft unmittelbar nach diesem Zeitpunkt ein steuerpflichtiger Vermögenswert.

Zu diesem Zweck ist ein Vermögenswert für eine Gesellschaft zu einem gegebenem Zeitpunkt ein ‚steuerpflichtiger Vermögenswert', wenn – würde der Vermögenswert von dieser Gesellschaft zu diesem Zeitpunkt veräußert – ein der Gesellschaft entstehender Wertzuwachs ein steuerpflichtiger Wertzuwachs und gemäß Section 10B Teil ihres steuerpflichtigen Gewinns für die Zwecke der Körperschaftssteuer wäre.

…"

15 Section 775 CTA 2009 bestimmt:

„(1) Die Übertragung immaterieller Anlagewerte einer Gesellschaft (übertragende Gesellschaft) an eine andere Gesellschaft (übernehmende Gesellschaft) ist für die Zwecke dieses Teils steuerlich neutral, wenn

(a) zum Zeitpunkt der Übertragung beide Gesellschaften zu demselben Konzern gehören;

(b) der betreffende Vermögenswert unmittelbar vor der Übertragung für die übertragende Gesellschaft einen steuerpflichtigen immateriellen Vermögenswert darstellt, und

(c) der betreffende Vermögenswert unmittelbar nach der Übertragung für die übernehmende Gesellschaft einen steuerpflichtigen immateriellen Vermögenswert darstellt.

(2) Zu den Folgen einer steuerlich neutralen Übertragung im Sinne dieses Teils vgl. Section 776.

…"

16 Section 776 CTA 2009 bestimmt:

„(1) Diese Section regelt die Folgen einer Übertragung von Vermögenswerten, die für die Zwecke dieses Teils ‚steuerlich neutral' ist.

(2) Für diese Zwecke gilt, dass die Übertragung nicht umfasst:

(a) jegliche Realisierung des Vermögenswerts durch die übertragende Gesellschaft, oder

(b) jeglichen Erwerb des Vermögenswerts durch die übernehmende Gesellschaft.

(3) Die übernehmende Gesellschaft wird zu diesen Zwecken so behandelt,

(a) als hätte sie den Vermögenswert zu jedem Zeitpunkt gehalten, zu dem dieser von der übertragenden Gesellschaft gehalten wurde, und

(b) als hätte sie alles in Bezug auf den Vermögenswert getan, was von der übertragenden Gesellschaft getan wurde.

(4) Insbesondere

(a) werden die ursprünglichen Kosten des Vermögenswerts in den Händen der übertragenden Gesellschaft als die ursprünglichen Kosten des Vermögenswerts in den Händen der übernehmenden Gesellschaft behandelt, und

(b) werden alle Forderungen und Verbindlichkeiten in Bezug auf den Vermögenswert, die von der übertragenden Gesellschaft im Rahmen dieses Teils für steuerliche Zwecke berücksichtigt wurden, so behandelt, als wären sie von der übernehmenden Gesellschaft berücksichtigt worden.

(5) Die Verweise in Subsection (4)(a) auf die Kosten des Vermögenswerts beziehen sich auf die für steuerliche Zwecke anerkannten Kosten.“

17 Section 764 CTA 2009 bestimmt:

„(1) Dieses Kapitel findet für die Zwecke dieses Teils Anwendung, um zu bestimmen, ob Gesellschaften einen Konzern bilden und, falls dies der Fall ist, welches die Hauptgesellschaft des Konzerns ist.

…“

18 Section 765 CTA 2009 sieht vor:

„(1) Grundsätzlich gilt:

(a) Eine Gesellschaft (‚A‘) und alle ihre zu 75 % gehaltenen Tochtergesellschaften bilden einen Konzern; und,

(b) wenn eine dieser Tochtergesellschaften zu 75 % gehaltene Tochtergesellschaften hat, gehören diese zum Konzern, ebenso wie deren zu 75 % gehaltenen Tochtergesellschaften usw.

(2) A wird in diesem Kapitel und in Kapitel 9 als Hauptgesellschaft des Konzerns bezeichnet.

(3) Die Sections (1) und (2) unterliegen den nachfolgenden Bestimmungen dieses Kapitels.“

19 Section 767 CTA 2009 bestimmt:

„(1) Grundsätzlich gilt, dass eine Gesellschaft (‚A‘) nicht Hauptgesellschaft eines Konzerns ist, wenn sie selbst eine zu 75 % von einer anderen Gesellschaft (‚B‘) gehaltene Tochtergesellschaft ist.

…“

20 Section 59D des Taxes Management Act 1970 (Gesetz über die Steuerverwaltung von 1970, im Folgenden: TMA 1970) sieht vor:

„(1) Die Körperschaftsteuer für einen Rechnungszeitraum wird am Tag nach Ablauf von neun Monaten nach dem Ende dieses Zeitraums fällig.

(2) Wird die zu zahlende Steuer dann durch die Summe der relevanten, zuvor gezahlten Beträge (wie sie aus der entsprechenden Körperschaftsteuererklärung hervorgehen) überschritten, wird der Überschuss erstattet.

…“

21 Nach Section 87A TMA 1970 ist die ausstehende Steuer ab dem Zeitpunkt, zu dem sie fällig wird, zu verzinsen.

22 Nach den Sections 55 und 56 TMA 1970 kann, wenn ein Bescheid (einschließlich eines Bescheids über einen Teilabschluss) der Steuerverwaltung zur Änderung einer Erklärung einer Gesellschaft für einen bestimmten Rechnungszeitraum vor dem First-tier Tribunal (Tax Chamber) (erstinstanzliches Gericht [Kammer für Steuersachen], Vereinigtes Königreich) angefochten wurde, die Zahlung der festgesetzten Steuer im Einvernehmen mit der Steuerverwaltung oder auf Antrag bei diesem Gericht aufgeschoben werden, so dass diese Steuer erst fällig wird, wenn über die bei diesem Gericht erhobene Klage entschieden worden ist.

23 Art. 13 Abs. 5 des Abkommens zwischen dem Vereinigten Königreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, das sich an dem Mustersteuerabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) im Bereich Einkommen und Vermögen orientiert, sieht vor, dass Wertzuwächse aus der Übertragung von Vermögenswerten, wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, nur in dem Hoheitsgebiet besteuert werden, in dem die übertragende Gesellschaft ansässig ist.

Ausgangsrechtsstreit und Vorlagefragen

24 GL gehört zum Konzern Japan Tobacco Inc. (im Folgenden: JT-Konzern).

25 Der JT-Konzern ist ein global agierender Konzern, der weltweit in 130 Ländern Tabakprodukte vertreibt. An der Spitze des Konzerns steht eine börsennotierte Gesellschaft mit steuerlichem Sitz in Japan.

26 Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass an der Spitze des JT-Konzerns in Europa die in den Niederlanden steuerlich ansässige Gesellschaft JTIH (im Folgenden: niederländische Gesellschaft) steht, die die mittelbare Muttergesellschaft von GL ist und mit dieser über vier andere, alle im Vereinigten Königreich ansässige Gesellschaften verbunden ist.

27 2011 veräußerte GL Rechte des geistigen Eigentums in Bezug auf Tabakmarken und damit verbundene Vermögenswerte an eine Schwestergesellschaft, die in der Schweiz steuerlich ansässige JTISA (im Folgenden: schweizerische Gesellschaft), die eine unmittelbare Tochtergesellschaft der niederländischen Gesellschaft ist (Veräußerung von 2011). Das Entgelt, das GL als Gegenleistung für diese Veräußerung erhielt, wurde von der schweizerischen Gesellschaft gezahlt, der zu diesem Zweck von der niederländischen Gesellschaft konzerninterne Darlehen in Höhe dieses Entgelts gewährt worden waren.

28 2014 veräußerte GL sämtliche Anteile, die sie an einer ihrer Tochtergesellschaften, einer auf der Isle of Man ansässigen Gesellschaft, hielt, an die niederländische Gesellschaft (Veräußerung von 2014).

29 Die Steuerverwaltung erließ zwei Bescheide über einen Teilabschluss betreffend die Veräußerungen von 2011 und von 2014, mit denen die Höhe der von GL mit diesen Veräußerungen in den maßgeblichen Rechnungszeiträumen erzielten steuerpflichtigen Wertzuwächse und Gewinne festgesetzt wurde. Da die Erwerber steuerlich nicht im Vereinigten Königreich ansässig waren, führte der Wertzuwachs bei den Vermögenswerten zu einer sofortigen Steuerpflicht, wobei keine Bestimmung des nationalen Steuerrechts einen Aufschub dieser Pflicht oder eine Zahlung der Steuer in Raten vorsah.

30 GL erhob gegen diese beiden Bescheide über einen Teilabschluss zwei Klagen beim First-tier Tribunal (Tax Chamber) (erstinstanzliches Gericht [Kammer für Steuersachen]).

31 Im Rahmen dieser Klagen machte GL im Wesentlichen eine steuerliche Ungleichbehandlung zwischen den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Veräußerungen von Vermögenswerten und konzerninternen Veräußerungen zwischen Gesellschaften mit Sitz oder ständiger Niederlassung im Vereinigten Königreich, die von der Körperschaftsteuer befreit seien, geltend. Aus der Vorlageentscheidung geht nämlich hervor, dass nach den Vorschriften über konzerninterne Übertragungen eine Veräußerung von Vermögenswerten zwischen im Vereinigten Königreich steuerpflichtigen Gesellschaften eines Konzerns steuerlich neutral erfolgen muss.

32 Zum einen machte GL im Zusammenhang mit der Klage gegen den Bescheid über einen Teilabschluss betreffend die Veräußerung von 2011 (im Folgenden: Klage von 2011) erstens geltend, der Umstand, dass die Begleichung der Steuerschuld nicht aufgeschoben werden könne, beschränke die Niederlassungsfreiheit der niederländischen Gesellschaft. Zweitens machte sie hilfsweise geltend, der Umstand, dass diese Zahlung nicht aufgeschoben werden könne, führe zu einer Beschränkung des Rechts der niederländischen Gesellschaft und/oder von GL auf freien Kapitalverkehr. Drittens dürfe zwar das Vereinigte Königreich aufgrund einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten die erzielten Wertzuwächse besteuern, doch sei es unverhältnismäßig, die sofortige Zahlung der Steuer ohne Möglichkeit eines Zahlungsaufschubs zu verlangen.

33 Zum anderen machte GL im Zusammenhang mit der Klage gegen den Bescheid über einen Teilabschluss betreffend die Veräußerung von 2014 (im Folgenden: Klage von 2014) erstens geltend, der Umstand, dass die Zahlung der Steuerschuld nicht aufgeschoben werden könne, beschränke die Niederlassungsfreiheit der niederländischen Gesellschaft. Zweitens dürfe zwar das Vereinigte Königreich grundsätzlich aufgrund einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten die erzielten Wertzuwächse besteuern, doch es sei unverhältnismäßig, die sofortige Zahlung der Steuer ohne Möglichkeit eines Zahlungsaufschubs zu verlangen.

34 Da GL die Klagen von 2011 und 2014 erhoben hatte, schob sie die Zahlung der Körperschaftsteuer bis zur Entscheidung in der Hauptsache auf, wozu sie gemäß Section 55 TMA 1970 berechtigt war.

35 Das First-tier Tribunal (Tax Chamber) (erstinstanzliches Gericht [Kammer für Steuersachen]) entschied, dass jede Veräußerung von Vermögenswerten auf triftigen wirtschaftlichen Gründen beruht habe, dass keine dieser Veräußerungen Teil rein künstlicher Gestaltungen ohne Bezug zur wirtschaftlichen Realität gewesen sei und dass bei keiner dieser Veräußerungen eine Steuerhinterziehung das Hauptziel oder eines der Hauptziele dargestellt habe.

36 Das Gericht stellte fest, dass in Bezug auf die Veräußerung von 2014 gegen das Unionsrecht verstoßen worden sei, nicht jedoch in Bezug auf die Veräußerung von 2011. Es gab somit der Klage von 2014 statt, wies aber die Klage von 2011 ab.

37 In Bezug auf die Klage von 2011 entschied es u. a., die Niederlassungsfreiheit der niederländischen Gesellschaft sei nicht beschränkt. Das Recht auf freien Kapitalverkehr könne nicht geltend gemacht werden, da die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Rechtsvorschriften nur für Konzerne gälten, die aus Gesellschaften unter gemeinsamer Kontrolle bestünden.

38 In Bezug auf die Klage von 2014 entschied es u. a., dass eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der niederländischen Gesellschaft vorliege, dass diese Gesellschaft objektiv mit einer im Vereinigten Königreich steuerpflichtigen Gesellschaft vergleichbar sei und dass die Nichtberechtigung zum Aufschub der Steuerzahlung unverhältnismäßig sei.

39 GL legte gegen die Entscheidung des First-tier Tribunal (Tax Chamber) (erstinstanzliches Gericht [Kammer für Steuersachen]), mit der die Klage von 2011 abgewiesen wurde, bei dem vorlegenden Gericht, dem Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Rechtsmittelgericht [Kammer für Steuer- und Finanzsachen], Vereinigtes Königreich), Rechtsmittel ein. Die Steuerverwaltung legte ihrerseits gegen die Entscheidung, mit der der Klage von 2014 stattgegeben wurde, bei diesem Gericht Rechtsmittel ein.

40 Das vorlegende Gericht führt aus, im Ausgangsverfahren stelle sich die Frage, ob eine Steuerpflichtigkeit im Rahmen der Veräußerungen von 2011 und 2014 ohne die Möglichkeit des Aufschubs der Steuerzahlung mit dem Unionsrecht vereinbar sei, und zwar in Bezug auf beide Veräußerungen mit der Niederlassungsfreiheit gemäß Art. 49 AEUV und in Bezug auf die Veräußerung von 2011 mit dem freien Kapitalverkehr gemäß Art. 63 AEUV. Das vorlegende Gericht möchte zudem wissen, welche geeignete Abhilfemaßnahme für den Fall vorzusehen sei, dass die Steuerpflichtigkeit ohne die Möglichkeit des Aufschubs der Steuerzahlung als unionsrechtswidrig angesehen würde.

41 Unter diesen Umständen hat das Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber) (Rechtsmittelgericht [Kammer für Steuer- und Finanzsachen]) beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen:

1. Kann Art. 63 AEUV im Zusammenhang mit einer innerstaatlichen Regelung wie den Vorschriften über konzerninterne Übertragungen, die nur auf Konzerne anwendbar sind, geltend gemacht werden?

2. Falls Art. 63 AEUV im Zusammenhang mit den Vorschriften über konzerninterne Übertragungen nicht allgemein geltend gemacht werden kann, kann er dennoch geltend gemacht werden
   a) im Zusammenhang mit den Kapitalbewegungen von einer in einem Mitgliedstaat der Union ansässigen Muttergesellschaft zu einer in der Schweiz ansässigen Tochtergesellschaft, wenn die Muttergesellschaft sowohl an der in der Schweiz ansässigen Tochtergesellschaft als auch an der im Vereinigten Königreich ansässigen Tochtergesellschaft, der die Steuerlast auferlegt wird, zu 100 % beteiligt ist?

b) im Zusammenhang mit der Kapitalbewegung von einer im Vereinigten Königreich ansässigen 100%igen Tochtergesellschaft zu einer in der Schweiz ansässigen 100%igen Tochtergesellschaft derselben in einem Mitgliedstaat der Union ansässigen Muttergesellschaft, wobei die beiden Gesellschaften Schwestergesellschaften sind und nicht in einem Mutter-Tochter-Verhältnis stehen?

3. Stellt eine Regelung wie die Vorschriften über konzerninterne Übertragungen, wonach eine Übertragung von Vermögenswerten von einer im Vereinigten Königreich ansässigen Gesellschaft auf eine in der Schweiz ansässige Schwestergesellschaft (die nicht über eine ständige Niederlassung im Vereinigten Königreich Geschäfte betreibt) sofort besteuert wird, wenn diese beiden Gesellschaften 100%ige Tochtergesellschaften einer in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen gemeinsamen Muttergesellschaft sind, während unter den gleichen Umständen eine solche Übertragung steuerlich neutral wäre, wenn die Schwestergesellschaft ebenfalls im Vereinigten Königreich ansässig wäre (oder über eine ständige Niederlassung im Vereinigten Königreich Geschäfte betreiben würde), eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft nach Art. 49 AEUV oder gegebenenfalls eine Beschränkung des freien Kapitalverkehrs nach Art. 63 AEUV dar?

4. Wenn Art. 63 AEUV geltend gemacht werden könnte:
   a) War die Übertragung der Marken und der zugehörigen Vermögenswerte von GL auf die schweizerische Gesellschaft für eine Gegenleistung, die den Marktwert der Marken widerspiegeln sollte, eine Kapitalbewegung im Sinne von Art. 63 AEUV?
   b) Stellten die Kapitalbewegungen der niederländischen Gesellschaft an die schweizerische Gesellschaft, ihre in der Schweiz ansässige Tochtergesellschaft, Direktinvestitionen im Sinne von Art. 64 AEUV dar?
   c) Da Art. 64 AEUV nur für bestimmte Arten von Kapitalbewegungen gilt, kann er unter Umständen angewandt werden, unter denen Kapitalbewegungen sowohl als Direktinvestitionen (auf die Art. 64 AEUV Bezug nimmt) als auch als eine andere Kategorie von Kapitalbewegungen, auf die Art. 64 AEUV nicht Bezug nimmt, angesehen werden können?

5. Falls eine Beschränkung vorliegt, wobei unstreitig ist, dass sie grundsätzlich aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses (nämlich der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis) gerechtfertigt ist, ist diese Beschränkung erforderlich und verhältnismäßig im Sinne der Rechtsprechung des Gerichtshofs, insbesondere in einem Kontext, in dem der betreffende Steuerpflichtige einen Erlös aus der Veräußerung des Vermögenswerts erzielt hat, der dessen vollem Marktwert entspricht?

6. Falls ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit und/oder das Recht auf freien Kapitalverkehr vorliegt:
   a) Verlangt das Unionsrecht, die innerstaatliche Regelung so auszulegen oder unangewendet zu lassen, dass GL eine Option zukommt, die Entrichtung der Steuer aufzuschieben?
   b) Ist dies der Fall, verlangt das Unionsrecht, die innerstaatliche Regelung so auszulegen oder unangewendet zu lassen, dass GL eine Option zukommt, die Entrichtung der Steuer aufzuschieben, bis die Vermögenswerte außerhalb der Untergruppe veräußert sind, deren Muttergesellschaft die in dem anderen Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft ist (d. h. „auf Realisierungsbasis“), oder kann eine Option, die Steuer in Raten zu entrichten (d. h. „auf Ratenzahlungsbasis“), eine verhältnismäßige Abhilfe bieten?
   c) Falls eine Option, die Steuer in Raten zu entrichten, grundsätzlich eine verhältnismäßige Abhilfe sein kann:

i. Ist dies nur der Fall, wenn das innerstaatliche Recht die Option zum Zeitpunkt der Veräußerungen der Vermögenswerte vorgesehen hat, oder ist es mit dem Unionsrecht vereinbar, wenn eine solche Option als Abhilfe nachträglich eingeräumt wird (in dem Sinne, dass das nationale Gericht eine solche Option nachträglich einräumt, indem es eine konforme Auslegung vornimmt oder die Rechtsvorschriften unangewendet lässt)?
ii. Verlangt das Unionsrecht von den nationalen Gerichten, eine Abhilfe zu gewähren, die in die maßgebliche unionsrechtliche Freiheit so wenig wie möglich eingreift, oder ist es ausreichend, wenn die nationalen Gerichte eine Abhilfe gewähren, die verhältnismäßig ist, aber vom bestehenden nationalen Recht so wenig wie möglich abweicht?
iii. Welcher Zeitraum ist für die Ratenzahlung erforderlich?
iv. Verstößt eine Abhilfe, die einen Ratenzahlungsplan beinhaltet, demzufolge Zahlungen vor dem Zeitpunkt fällig werden, zu dem die zwischen den Parteien bestehenden Streitpunkte endgültig entschieden werden, gegen Unionsrecht, d. h., müssen die Fälligkeitszeitpunkte für die Ratenzahlungen in der Zukunft liegen?

Zu dem Antrag auf Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens

42 Im Anschluss an die Schlussanträge des Generalanwalts hat GL mit am 29. September 2022 bei der Kanzlei des Gerichtshofs eingegangenem Schriftsatz die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens gemäß Art. 83 der Verfahrensordnung des Gerichtshofs beantragt.

43 Zur Begründung dieses Antrags macht GL im Wesentlichen geltend, der Generalanwalt habe bestimmte Aspekte des Rechts des Vereinigten Königreichs sowie bestimmte Tatsachen des Ausgangsrechtsstreits missverstanden, was die Durchführung einer mündlichen Verhandlung rechtfertige.

44 Insoweit ist zunächst darauf hinzuweisen, dass der Generalanwalt nach Art. 252 Abs. 2 AEUV öffentlich in völliger Unparteilichkeit und Unabhängigkeit begründete Schlussanträge zu den Rechtssachen stellt, in denen nach der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union seine Mitwirkung erforderlich ist. Die Schlussanträge des Generalanwalts oder ihre Begründung binden den Gerichtshof nicht (Urteil vom 8. September 2022, Finanzamt R [Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem Gesellschafterbeitrag], C-98/21, EU:C:2022:645, Rn. 29 und die dort angeführte Rechtsprechung).

45 Ferner ist darauf hinzuweisen, dass die Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union und die Verfahrensordnung keine Möglichkeit für die Beteiligten vorsehen, eine Stellungnahme zu den Schlussanträgen des Generalanwalts einzureichen. Dass ein Beteiligter nicht mit den Schlussanträgen des Generalanwalts einverstanden ist, kann folglich unabhängig von den darin untersuchten Fragen für sich genommen kein Grund sein, der die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens rechtfertigt (Urteil vom 8. September 2022, Finanzamt R [Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit einem Gesellschafterbeitrag], C-98/21, EU:C:2022:645, Rn. 30 und die dort angeführte Rechtsprechung).

46 Mit ihrem Vorbringen scheint GL auf die Schlussanträge des Generalanwalts erwidern zu wollen, indem sie bestimmte von ihm vorgenommene Bewertungen in Frage stellt.

47 Zwar kann der Gerichtshof gemäß Art. 83 seiner Verfahrensordnung jederzeit nach Anhörung des Generalanwalts die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens beschließen, insbesondere wenn er sich für unzureichend unterrichtet hält, wenn eine Partei nach Abschluss des

mündlichen Verfahrens eine neue Tatsache unterbreitet hat, die von entscheidender Bedeutung für die Entscheidung des Gerichtshofs ist, oder wenn ein zwischen den Parteien oder den in Art. 23 der Satzung des Gerichtshofs der Europäischen Union bezeichneten Beteiligten nicht erörtertes Vorbringen entscheidungserheblich ist.

48 Die vermeintlichen tatsächlichen und rechtlichen Fehler, die von GL geltend gemacht werden, rechtfertigen jedoch nicht die Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens.

49 Zum einen ist in Bezug auf das angeblich unzutreffende Verständnis des nationalen Rechts festzustellen, dass GL einen Beurteilungsfehler aufgrund eines verfehlten Verständnisses des Urteils vom 13. März 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (C-524/04, EU:C:2007:161), geltend macht. Dass GL dieses Urteil anders versteht, kann jedoch nicht bedeuten, dass eine fehlerhafte Beurteilung des nationalen Rechtsrahmens vorliegt, dessen Darstellung in den Nrn. 7 bis 14 der Schlussanträge des Generalanwalts von dieser Gesellschaft nicht in Frage gestellt wird.

50 Was zum anderen das angeblich unzutreffende Verständnis bestimmter Tatsachen des Ausgangsverfahrens angeht, genügt die Feststellung, dass die Beurteilung des Generalanwalts in seinen Schlussanträgen auf dem Sachverhalt beruht, wie er vom vorlegenden Gericht mitgeteilt und in den Nrn. 15 bis 30 dieser Schlussanträge dargelegt worden ist.

51 Im vorliegenden Fall ist der Gerichtshof nach Anhörung des Generalanwalts der Auffassung, dass er über alle erforderlichen Angaben verfügt, um die Fragen des vorlegenden Gerichts beantworten zu können.

52 Folglich besteht kein Grund zur Wiedereröffnung des mündlichen Verfahrens.

Zu den Vorlagefragen

Zur Zuständigkeit des Gerichtshofs

53 Nach Art. 86 des am 1. Februar 2020 in Kraft getretenen Austrittsabkommens ist der Gerichtshof trotz des Austritts des Vereinigten Königreichs aus der Union am 31. Januar 2020 für Vorabentscheidungsersuchen der Gerichte des Vereinigten Königreichs, die vor Ende des Übergangszeitraums am 31. Dezember 2020 vorgelegt werden, weiterhin zuständig. Dies ist beim vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen, das am 30. Dezember 2020 beim Gerichtshof eingegangen ist, der Fall (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 3. Juni 2021, Tesco Stores, C-624/19, EU:C:2021:429, Rn. 17). Daraus folgt, dass der Gerichtshof in der vorliegenden Rechtssache für die Beantwortung der Vorlagefragen zuständig ist.

Zur ersten und zur zweiten Frage

54 Mit seiner ersten und seiner zweiten Frage, die zusammen zu prüfen sind, möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass eine nationale Regelung, die nur auf Konzerne anwendbar ist, in seinen Anwendungsbereich fällt.

55 Hierzu ergibt sich aus ständiger Rechtsprechung, dass für die Feststellung, ob eine nationale Regelung unter die eine oder die andere der nach dem AEU-Vertrag garantierten Grundfreiheiten fällt, auf den Gegenstand der betreffenden Regelung abzustellen ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 7. April 2022, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö [Steuerbefreiung von in Vertragsform errichteten Investmentfonds], C-342/20, EU:C:2022:276, Rn. 35 und die dort angeführte Rechtsprechung).

56 Der Gerichtshof hat entschieden, dass eine nationale Regelung, die nur auf Beteiligungen anwendbar ist, die es ermöglichen, einen sicheren Einfluss auf die Entscheidungen einer Gesellschaft auszuüben und deren Tätigkeiten zu bestimmen, in den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV fällt. Hingegen sind nationale Bestimmungen über Beteiligungen, die in der alleinigen Absicht der Geldanlage erfolgen, ohne dass auf die Verwaltung und Kontrolle des Unternehmens Einfluss genommen werden soll, ausschließlich im Hinblick auf den freien Kapitalverkehr zu prüfen (Urteil vom 13. November 2012, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-35/11, EU:C:2012:707, Rn. 91 und 92 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

57 Bezieht sich eine nationale Regelung sowohl auf die Niederlassungsfreiheit als auch auf den freien Kapitalverkehr, ist sie nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs grundsätzlich nur im Hinblick auf eine dieser beiden Freiheiten zu prüfen, wenn sich herausstellt, dass unter den Umständen des Ausgangsfalls eine der beiden Freiheiten der anderen gegenüber völlig zweitrangig ist und ihr zugeordnet werden kann (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 17. September 2009, Glaxo Wellcome, C-182/08, EU:C:2009:559, Rn. 37 und die dort angeführte Rechtsprechung).

58 Zudem ist der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs zu entnehmen, dass nationale Rechtsvorschriften, die nur die Beziehungen innerhalb einer Unternehmensgruppe regeln, vorwiegend die Niederlassungsfreiheit betreffen (Urteil vom 26. Juni 2008, Burda, C-284/06, EU:C:2008:365, Rn. 68 und die dort angeführte Rechtsprechung).

59 Im vorliegenden Fall regeln die im Ausgangsverfahren fraglichen Rechtsvorschriften die steuerliche Behandlung konzerninterner Veräußerungen von Vermögenswerten. Ebenso geht aus der Vorlageentscheidung hervor, dass die Vorschriften über konzerninterne Übertragungen nur für Veräußerungen innerhalb eines Konzerns gelten, wobei der Begriff „Konzern“ in den im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften dahin definiert wird, dass er sich auf eine Gesellschaft und ihre zu 75 % gehaltenen Tochtergesellschaften sowie deren zu 75 % gehaltene Tochtergesellschaften bezieht.

60 Wie die Regierung des Vereinigten Königreichs ausführt, gelten zudem diese Vorschriften für die Veräußerung von Vermögenswerten zwischen einer Muttergesellschaft und den Tochtergesellschaften (oder Enkelgesellschaften), auf die sie einen sicheren unmittelbaren (oder mittelbaren) Einfluss ausübt, sowie für die Veräußerung von Vermögenswerten zwischen Tochtergesellschaften (oder Enkelgesellschaften), die als Schwestergesellschaften eine gemeinsame Muttergesellschaft haben, die einen sicheren Einfluss auf sie ausübt. In beiden Fällen gelten somit offenbar die Vorschriften über konzerninterne Übertragungen wegen der Beteiligung der Muttergesellschaft am Kapital ihrer Tochtergesellschaften, die ihr ermöglicht, einen sicheren Einfluss auf ihre Tochtergesellschaften auszuüben.

61 Sollten diese Vorschriften zu Beschränkungen des freien Kapitalverkehrs führen, wären derartige Auswirkungen die unvermeidliche Konsequenz einer eventuellen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit und rechtfertigten daher keine eigenständige Prüfung der Vorschriften im Hinblick auf Art. 63 AEUV (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 18. Juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, Rn. 24 und die dort angeführte Rechtsprechung).

62 Somit fällt eine nationale Regelung wie die Vorschriften über konzerninterne Übertragungen, die nur für Konzerne gilt, vorwiegend in den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV, der die Niederlassungsfreiheit gewährleistet, ohne dass sie im Hinblick auf die durch Art. 63 AEUV garantierte Kapitalverkehrsfreiheit geprüft zu werden braucht.

63 Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass Art. 63 AEUV in einer Situation, die grundsätzlich in den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV fallen würde, keinesfalls Anwendung finden kann, wenn eine der betroffenen Gesellschaften steuerlich in einem Drittland ansässig ist, was bei der schweizerischen Gesellschaft hinsichtlich der Veräußerung von 2011 der Fall ist.

64 Da der AEU-Vertrag die Niederlassungsfreiheit nämlich nicht auf Drittländer ausdehnt, muss verhindert werden, dass die Auslegung von Art. 63 Abs. 1 AEUV in Bezug auf die Beziehungen zu diesen Drittstaaten es Wirtschaftsteilnehmern, die sich außerhalb des territorialen Anwendungsbereichs der Niederlassungsfreiheit befinden, erlaubt, in den Genuss dieser Freiheit zu gelangen (Urteil vom 24. November 2016, SECIL, C-464/14, EU:C:2016:896, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

65 Daher ist die Anwendbarkeit von Art. 63 AEUV, wie sie in der zweiten Frage angesprochen wird, nicht zusätzlich zu prüfen.

66 Nach alledem ist auf die erste und die zweite Frage zu antworten, dass Art. 63 AEUV dahin auszulegen ist, dass eine nationale Regelung, die nur auf Konzerne anwendbar ist, nicht in seinen Anwendungsbereich fällt.

Zur dritten Frage

67 Mit seiner dritten Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass eine nationale Regelung, wonach eine Veräußerung von Vermögenswerten durch eine Gesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Mitgliedstaat an eine Schwestergesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Drittland, die nicht über eine ständige Niederlassung in diesem Mitgliedstaat Geschäfte betreibt, sofort besteuert wird, wenn diese beiden Gesellschaften 100%ige Tochtergesellschaften einer in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässigen gemeinsamen Muttergesellschaft sind, während eine solche Veräußerung steuerlich neutral wäre, wenn auch die Schwestergesellschaft im ersten Mitgliedstaat steuerlich ansässig wäre oder dort über eine ständige Niederlassung Geschäfte betreiben würde, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft nach Art. 49 AEUV darstellt.

68 Vorab ist im Einklang mit den Ausführungen des Generalanwalts in den Nrn. 41 und 42 seiner Schlussanträge zum einen darauf hinzuweisen, dass die dritte Frage nur solche Vorgänge wie die Veräußerung von 2011 betrifft, nämlich eine Veräußerung von Vermögenswerten von einer im Vereinigten Königreich steuerpflichtigen Gesellschaft an eine Gesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Drittland, hier in der Schweiz, die im Vereinigten Königreich keiner Steuerpflicht unterliegt.

69 Zum anderen betrifft diese Frage eine Situation, in der die Muttergesellschaft, im vorliegenden Fall die niederländische Gesellschaft, von ihrer Freiheit gemäß Art. 49 AEUV Gebrauch gemacht und eine Tochtergesellschaft im Vereinigten Königreich, im vorliegenden Fall GL, gegründet hat.

70 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs ist mit der Niederlassungsfreiheit, die Art. 49 AEUV den Unionsbürgern zuerkennt, gemäß Art. 54 AEUV für die nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats gegründeten Gesellschaften, die ihren satzungsmäßigen Sitz, ihre Hauptverwaltung oder ihre Hauptniederlassung innerhalb der Union haben, das Recht verbunden, ihre Tätigkeit in anderen Mitgliedstaaten durch eine Tochtergesellschaft, Zweigniederlassung oder Agentur auszuüben (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. September 2022, W [Abzug von endgültigen Verlusten einer gebietsfremden Betriebsstätte], C-538/20, EU:C:2022:717, Rn. 14 und die dort angeführte Rechtsprechung).

71 Die Niederlassungsfreiheit soll die Inländerbehandlung der Angehörigen anderer Mitgliedstaaten und der in Art. 54 AEUV genannten Gesellschaften im Aufnahmemitgliedstaat sicherstellen und verbietet bei Gesellschaften jede Diskriminierung aufgrund des Sitzes (Urteil vom 6. Oktober 2022, Contship Italia, C-433/21 und C-434/21, EU:C:2022:760, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung).

72 Wie der Generalanwalt in Nr. 45 seiner Schlussanträge festgestellt hat, bewirkt eine nationale Regelung wie die Vorschriften über konzerninterne Übertragungen keine Ungleichbehandlung je nach dem Ort des steuerlichen Sitzes der Muttergesellschaft, da sie eine im Vereinigten Königreich steuerlich ansässige Tochtergesellschaft einer Muttergesellschaft mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat so behandelt wie eine im Vereinigten Königreich steuerlich ansässige Tochtergesellschaft einer Muttergesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich. Im vorliegenden Fall wäre GL somit steuerlich in gleicher Weise behandelt worden, wenn die Muttergesellschaft, d. h. die niederländische Gesellschaft, ihren steuerlichen Sitz im Vereinigten Königreich gehabt hätte.

73 Daraus folgt, dass eine solche nationale Regelung eine Tochtergesellschaft einer Gesellschaft, die ihren steuerlichen Sitz in einem Mitgliedstaat hat, nicht ungünstiger behandelt als eine vergleichbare Tochtergesellschaft einer Gesellschaft mit steuerlichem Sitz im Vereinigten Königreich.

74 Daher führt eine solche Regelung nicht zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft.

75 Dem steht das Vorbringen von GL nicht entgegen. Ihrer Ansicht nach hat der Umstand, dass Vermögenswerte von GL, einer von der niederländischen Gesellschaft erworbenen Gesellschaft mit Sitz im Vereinigten Königreich, nicht steuerlich neutral auf eine Tochtergesellschaft der niederländischen Gesellschaft übertragen werden könnten, den Erwerb von GL durch die niederländische Gesellschaft weniger attraktiv gemacht und hätte sie von diesem Erwerb abhalten können.

76 Hierzu ist festzustellen, dass die von GL angeführte Rechtsprechung, wonach eine Maßnahme die Niederlassungsfreiheit beschränkt, wenn sie „die Ausübung dieser Freiheit … weniger attraktiv mach[t]“, andere Fälle als den des Ausgangsrechtsstreits erfasst, nämlich solche, in denen eine Gesellschaft, die ihre Niederlassungsfreiheit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben will, im

Vergleich zu einer ähnlichen Gesellschaft, die von dieser Freiheit keinen Gebrauch macht, benachteiligt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 36 und 37).

77 Im vorliegenden Fall unterwerfen jedoch die Vorschriften über konzerninterne Übertragungen die Veräußerung von Vermögenswerten durch eine im Vereinigten Königreich steuerlich ansässige Tochtergesellschaft einer dort nicht steuerlich ansässigen Muttergesellschaft in ein Drittland einer sofortigen Steuerpflicht und erlegen dieselbe Steuerpflicht in der vergleichbaren Situation auf, in der eine im Vereinigten Königreich steuerlich ansässige Tochtergesellschaft einer dort steuerlich ansässigen Muttergesellschaft Vermögenswerte in ein Drittland veräußert.

78 Nach alledem ist auf die dritte Frage zu antworten, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass eine nationale Regelung, wonach eine Veräußerung von Vermögenswerten durch eine Gesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Mitgliedstaat an eine Schwestergesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Drittland, die nicht über eine ständige Niederlassung in diesem Mitgliedstaat Geschäfte betreibt, sofort besteuert wird, wenn diese beiden Gesellschaften 100% ige Tochtergesellschaften einer in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässigen gemeinsamen Muttergesellschaft sind, während eine solche Veräußerung steuerlich neutral wäre, wenn auch die Schwestergesellschaft im ersten Mitgliedstaat steuerlich ansässig wäre oder dort über eine ständige Niederlassung Geschäfte betreiben würde, keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft nach Art. 49 AEUV darstellt.

Zur vierten Frage

79 Da die vierte Frage hilfsweise gestellt wird, d. h. nur für den Fall, dass der Gerichtshof die erste und die zweite Frage hinsichtlich der Anwendbarkeit von Art. 63 AEUV im vorliegenden Fall bejaht, erübrigt sich eine Beantwortung dieser Frage.

Zur fünften Frage

80 Mit seiner fünften Frage möchte das vorlegende Gericht im Wesentlichen wissen, ob Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass eine Beschränkung des Rechts auf Niederlassungsfreiheit, die sich daraus ergibt, dass inländische und grenzüberschreitende entgeltliche Veräußerungen von Vermögenswerten innerhalb eines Konzerns aufgrund einer nationalen Regelung, wonach die Veräußerung von Vermögenswerten durch eine Gesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Mitgliedstaat sofort besteuert wird, unterschiedlich behandelt werden, grundsätzlich wegen des Erfordernisses der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein kann, ohne dass die Möglichkeit eines Aufschubs der Steuerzahlung vorgesehen werden müsste, um die Verhältnismäßigkeit dieser Beschränkung zu gewährleisten, wenn der betreffende Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Veräußerung der Vermögenswerte einen Betrag erhalten hat, der deren vollem Marktwert entspricht.

81 Vorab ist darauf hinzuweisen, dass diese Frage für die Veräußerung von 2011 nicht beantwortet zu werden braucht. Zum einen führt nach der Antwort auf die dritte Frage eine Regelung wie die Vorschriften über konzerninterne Übertragungen nicht zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft. Zum anderen ist zu einer etwaigen Beschränkung der Niederlassungsfreiheit von GL festzustellen, dass eine Veräußerung von Vermögenswerten durch eine im Vereinigten Königreich steuerpflichtige Gesellschaft an eine Gesellschaft mit steuerlichem Sitz in der Schweiz, die im Vereinigten Königreich nicht steuerpflichtig ist, nicht in

den Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV fällt, da die Schweizerische Eidgenossenschaft kein Mitgliedstaat ist. Der AEU-Vertrag erstreckt nämlich die Niederlassungsfreiheit nicht auf Drittländer, und der Anwendungsbereich von Art. 49 AEUV erstreckt sich nicht auf den Fall der Niederlassung einer Gesellschaft eines Mitgliedstaats in einem Drittland (vgl. in diesem Sinne Beschluss vom 10. Mai 2007, A und B, C-102/05, EU:C:2007:275, Rn. 29).

82 Was die Veräußerung von 2014 betrifft, in deren Rahmen GL Aktien einer Tochtergesellschaft an die niederländische Gesellschaft veräußerte, steht fest, dass die Vorschriften über konzerninterne Übertragungen zu einer unterschiedlichen steuerlichen Behandlung der im Vereinigten Königreich körperschaftsteuerpflichtigen Gesellschaften, die konzerninterne Vermögenswerte veräußern, führen, je nachdem, ob die fragliche Veräußerung an eine britische Gesellschaft oder eine in einem Mitgliedstaat ansässige Gesellschaft erfolgt. Während keine Steuerpflicht entsteht, wenn eine solche Gesellschaft Vermögenswerte an eine im Vereinigten Königreich steuerpflichtige Konzerngesellschaft veräußert, sehen diese Vorschriften einen solchen Vorteil nicht vor, wenn die Veräußerung, wie die Veräußerung von 2014, an eine in einem anderen Mitgliedstaat steuerpflichtige Konzerngesellschaft erfolgt.

83 Folglich stellen solche Vorschriften eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, da sie dazu führen, dass im Vereinigten Königreich steuerpflichtige Gesellschaften, die konzernintern Vermögenswerte an im Vereinigten Königreich nicht steuerpflichtige Gesellschaften veräußern, steuerlich ungünstiger behandelt werden als im Vereinigten Königreich steuerpflichtige Gesellschaften, die konzernintern Vermögenswerte an im Vereinigten Königreich steuerpflichtige Gesellschaften veräußern.

84 Das vorlegende Gericht scheint anzuerkennen, dass eine solche Beschränkung durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses gerechtfertigt werden kann, nämlich durch das Erfordernis, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren.

85 Nach Ansicht der Regierung des Vereinigten Königreichs hat der Gerichtshof anerkannt, dass die Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten grundsätzlich eine unterschiedliche Behandlung grenzüberschreitender Transaktionen und solcher innerhalb eines Steuergebiets rechtfertigen könne. Die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Maßnahmen verfolgten ein solches Ziel, seien angemessen und gingen nicht über das hinaus, was zur Erreichung ihres Ziels erforderlich sei.

86 Wie der Gerichtshof wiederholt entschieden hat, kann die aus dem Erfordernis, die ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, hergeleitete Rechtfertigung anerkannt werden, wenn die betreffende Regelung bezweckt, Situationen vorzubeugen, die das Recht eines Mitgliedstaats, seine Besteuerungsbefugnis in Bezug auf Tätigkeiten in seinem Hoheitsgebiet auszuüben, beeinträchtigen könnten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 20. Januar 2021, Lexel, C-484/19, EU:C:2021:34, Rn. 59 und die dort angeführte Rechtsprechung).

87 Die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Regelung und die mit ihr verbundene Beschränkung dürfen jedoch nicht über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 8. März 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177, Rn. 63 und die dort angeführte Rechtsprechung).

88 Wie der Generalanwalt in Nr. 62 seiner Schlussanträge festgestellt hat, sind sich die Parteien des Ausgangsverfahrens nur über die Frage uneins, ob es im Hinblick auf dieses Ziel verhältnismäßig ist, dass die fragliche Steuer ohne die Möglichkeit eines Zahlungsaufschubs sofort fällig wird. Das vorlegende Gericht scheint nämlich in Wirklichkeit zu fragen, welche Konsequenz sich daraus ergibt, dass GL durch die Vorschriften über konzerninterne Übertragungen wegen der sofortigen Fälligkeit des geschuldeten Steuerbetrags von der Steuerentlastung ausgeschlossen wird.

89 Insoweit ergibt sich aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass den Mitgliedstaaten aus dem Recht zur Besteuerung der Wertzuwächse, die aus der Veräußerung von Vermögenswerten entstanden sind, als sich die betreffenden Vermögenswerte in ihrem Hoheitsgebiet befanden, die Befugnis erwächst, für die Besteuerung einen anderen Steuertatbestand als die tatsächliche Realisierung dieser Wertzuwächse vorzusehen, um die Besteuerung dieser Vermögenswerte sicherzustellen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Mai 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, Rn. 45). Ein Mitgliedstaat darf also latente Wertzuwächse einer Steuerpflicht unterwerfen, um die Besteuerung dieser Vermögenswerte sicherzustellen.

90 Hingegen hat der Gerichtshof eine Regelung eines Mitgliedstaats, die bei der Verlegung des tatsächlichen Verwaltungssitzes einer Gesellschaft aus seinem Hoheitsgebiet heraus eine sofortige Besteuerung der im Rahmen seiner Steuerhoheit erzielten latenten Wertzuwächse vorsah, als unverhältnismäßig erachtet, da es Maßnahmen gibt, die die Niederlassungsfreiheit weniger stark beeinträchtigen als die sofortige Erhebung dieser Steuer. Hierzu hat er ausgeführt, dass dem Steuerpflichtigen die Wahl zwischen der sofortigen Zahlung dieser Steuer oder dem Aufschub ihrer Zahlung, gegebenenfalls zuzüglich Zinsen entsprechend der anwendbaren nationalen Regelung, zu lassen ist (Urteil vom 16. April 2015, Kommission/Deutschland, C-591/13, EU:C:2015:230, Rn. 67).

91 In diesem Zusammenhang sind, wie der Generalanwalt in Nr. 68 seiner Schlussanträge festgestellt hat, bei der Unterscheidung zwischen den vom Veräußerer der Vermögenswerte konzernintern realisierten Wertzuwächsen und den latenten Wertzuwächsen zwei Umstände von besonderer Bedeutung. Zum einen sind die Fälle von Wegzugsteuern dadurch gekennzeichnet, dass dem Steuerzahler ein Liquiditätsproblem entsteht, wenn er eine Steuer auf einen Wertzuwachs entrichten soll, den er noch nicht realisiert hat, und zum anderen müssen die Steuerbehörden sicherstellen, dass die Steuer auf Wertzuwächse gezahlt wird, die in einer Zeit realisiert wurden, als die Vermögenswerte noch ihrer Steuerhoheit unterlagen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 29. November 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 52), wobei die Gefahr, dass die Steuer nicht gezahlt wird, mit der Zeit wachsen kann (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. November 2011, National Grid Indus, C-371/10, EU:C:2011:785, Rn. 74, und vom 21. Mai 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, Rn. 50).

92 Wird allerdings ein Wertzuwachs durch eine Veräußerung von Vermögenswerten realisiert, ist der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht mit einem Liquiditätsproblem konfrontiert und kann die Steuer auf die Wertzuwächse mit dem Erlös aus dieser Veräußerung der Vermögenswerte entrichten. Im vorliegenden Fall geht aus der Vorlageentscheidung sowie aus der Formulierung der fünften Frage hervor, dass in Bezug auf die Veräußerung von 2014 feststeht, dass GL als Gegenleistung für diese eine Vergütung erhalten hat, die dem Marktwert der von der Veräußerung betroffenen Vermögenswerte entspricht. Folglich entsprachen die Wertzuwächse, für die GL steuerpflichtig war, den realisierten Wertzuwächsen.

93 Wenn also zum einen die Wertzuwächse bei Entstehung der Steuer realisiert wurden, zum anderen die Steuerbehörden sicherstellen müssen, dass die Steuer auf Wertzuwächse gezahlt wird, die in einer Zeit realisiert wurden, als die Vermögenswerte noch ihrer Steuerhoheit unterlagen, und schließlich die Gefahr, dass die Steuer nicht gezahlt wird, mit der Zeit wachsen kann, erscheint eine sofort zu erfüllende Steuerpflicht dem Ziel der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten angemessen, ohne dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eines Aufschubs der Steuerzahlung eingeräumt werden müsste.

94 Nach alledem ist auf die fünfte Frage zu antworten, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass eine Beschränkung des Rechts auf Niederlassungsfreiheit, die sich daraus ergibt, dass inländische und grenzüberschreitende entgeltliche Veräußerungen von Vermögenswerten innerhalb eines Konzerns aufgrund einer nationalen Regelung, wonach die Veräußerung von Vermögenswerten durch eine Gesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Mitgliedstaat sofort besteuert wird, unterschiedlich behandelt werden, grundsätzlich wegen des Erfordernisses der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein kann, ohne dass die Möglichkeit eines Aufschubs der Steuerzahlung vorgesehen werden müsste, um die Verhältnismäßigkeit dieser Beschränkung zu gewährleisten, wenn der betreffende Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Veräußerung der Vermögenswerte einen Betrag erhalten hat, der deren vollem Marktwert entspricht.

Zur sechsten Frage

95 In Anbetracht der Antwort auf die fünfte Frage ist die sechste Frage nicht zu beantworten.

Kosten

96 Für die Beteiligten des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren Teil des bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Verfahrens; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

Aus diesen Gründen hat der Gerichtshof (Dritte Kammer) für Recht erkannt:

1. **Art. 63 AEUV ist dahin auszulegen, dass eine nationale Regelung, die nur auf Konzerne anwendbar ist, nicht in seinen Anwendungsbereich fällt.**

2. **Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass eine nationale Regelung, wonach eine Veräußerung von Vermögenswerten durch eine Gesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Mitgliedstaat an eine Schwestergesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Drittland, die nicht über eine ständige Niederlassung in diesem Mitgliedstaat Geschäfte betreibt, sofort besteuert wird, wenn diese beiden Gesellschaften 100%ige Tochtergesellschaften einer in einem anderen Mitgliedstaat steuerlich ansässigen gemeinsamen Muttergesellschaft sind, während eine solche Veräußerung steuerlich neutral wäre, wenn auch die Schwestergesellschaft im ersten Mitgliedstaat steuerlich ansässig wäre oder dort über eine ständige Niederlassung Geschäfte betreiben würde, keine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit der Muttergesellschaft nach Art. 49 AEUV darstellt.**

3. Art. 49 AEUV ist dahin auszulegen, dass eine Beschränkung des Rechts auf Niederlassungsfreiheit, die sich daraus ergibt, dass inländische und grenzüberschreitende entgeltliche Veräußerungen von Vermögenswerten innerhalb eines Konzerns aufgrund einer nationalen Regelung, wonach die Veräußerung von Vermögenswerten durch eine Gesellschaft mit steuerlichem Sitz in einem Mitgliedstaat sofort besteuert wird, unterschiedlich behandelt werden, grundsätzlich wegen des Erfordernisses der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt sein kann, ohne dass die Möglichkeit eines Aufschubs der Steuerzahlung vorgesehen werden müsste, um die Verhältnismäßigkeit dieser Beschränkung zu gewährleisten, wenn der betreffende Steuerpflichtige als Gegenleistung für die Veräußerung der Vermögenswerte einen Betrag erhalten hat, der deren vollem Marktwert entspricht.

Unterschriften