Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
NIILO JÄÄSKINEN
vom 26. Februar 2015 [1]

**Rechtssache C-657/13**

**Verder LabTec GmbH & Co. KG**
**gegen**
**Finanzamt Hilden**

(Vorabentscheidungsersuchen des Finanzgerichts Düsseldorf [Deutschland])

„Niederlassungsfreiheit — Aufdeckung und Besteuerung stiller Reserven aus der Überführung von Wirtschaftsgütern von einer Betriebsstätte eines Unternehmens in einem Mitgliedstaat in eine andere Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat — Vorliegen einer Beschränkung — Bestimmung des Betrags der zu den steuerpflichtigen Gewinnen beitragenden nicht realisierten Wertzuwächse zum Zeitpunkt der Überführung — Rechtfertigung — Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten — Entrichtung und Erhebung in zehn jährlichen Teilbeträgen — Verhältnismäßigkeit“

## I – **Einleitung**

1. Das vorliegende Vorabentscheidungsverfahren betrifft Steuerregelungen in der Bundesrepublik Deutschland, die eine in jährlichen Teilbeträgen zu entrichtende Steuerschuld auf stille (nicht aufgedeckte) Reserven begründen. Diese Regelungen finden Anwendung, wenn zum Betriebsvermögen gehörende Wirtschaftsgüter von einer zu einem deutschen Unternehmen gehörenden Betriebsstätte in seine ausländische Betriebsstätte überführt werden.

2. Eine Kommanditgesellschaft nach deutschem Recht überführte Betriebsvermögen bestehend aus verschiedenen Rechten geistigen Eigentums aus dem Bestand der Wirtschaftsgüter ihrer Betriebsstätte in Deutschland in den ihrer Betriebsstätte in den Niederlanden. Hieraus ergab sich der zuständigen Finanzverwaltung zufolge nach deutschem Recht eine Steuerschuld aus der Aufdeckung der stillen Reserven, die mit den überführten Wirtschaftsgütern in Verbindung standen. Die Steuer wurde jedoch nicht sofort fällig. Die Finanzverwaltung ließ vielmehr eine Zahlung in jährlichen Teilbeträgen über einen Zeitraum von zehn Jahren zu.

3. Die Kommanditgesellschaft erhob vor den deutschen Gerichten Klage gegen den Bescheid der Finanzverwaltung, die schließlich zu dem vorliegenden Vorlagebeschluss des Finanzgerichts Düsseldorf führte. Die durch den Rechtsstreit aufgeworfenen Rechtsfragen beziehen sich darauf, ob die beanstandeten deutschen Rechtsvorschriften die Niederlassungsfreiheit beschränken, ob sie durch die Notwendigkeit der Wahrung der Besteuerungsbefugnis Deutschlands für nicht realisierte Wertzuwächse (stille Reserven), die in diesem Mitgliedstaat vor der Überführung der betreffenden

1 — Originalsprache: Englisch.

Wirtschaftsgüter entstanden sind, gerechtfertigt werden können und ob sie verhältnismäßig insbesondere im Hinblick darauf sind, dass zum einen die Steuer noch vor einer tatsächlichen Realisierung der Vermögenswerte fällig wird und sich zum anderen der Erhebungszeitraum über zehn Jahre erstreckt.

4. Mit der vorliegenden Problematik hat sich der Gerichtshof bereits beschäftigt, vor allem in Entscheidungen wie dem Urteil National Grid Indus [2], in getrennten Vertragsverletzungsverfahren aufgrund von Klagen der Kommission gegen Portugal, Spanien und Dänemark [3] und zuletzt im Urteil DMC [4]. Die vorliegende Rechtssache weist jedoch eine neue Sachverhaltskonstellation auf.

## II – **Rechtlicher Rahmen**

5. Der besonders komplexe nationale rechtliche Rahmen lässt sich wie folgt zusammenfassen.

6. Für die sogenannte „Entstrickungsbesteuerung“ gab es im deutschen Recht zunächst keine gesetzliche Grundlage. Sie beruhte vielmehr auf einer Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs von 1969, wonach die Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem deutschen Unternehmen in dessen ausländische Betriebsstätte als eine Entnahme von Wirtschaftsgütern aus dem Betrieb im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (im Folgenden: EStG) anzusehen war. Um die Wirkungen dieses Ansatzes für die Steuerpflichtigen zu mildern, gestattete die Finanzverwaltung Steuerpflichtigen im Wege einer Verwaltungspraxis, zwischen der sofortigen Berücksichtigung nicht realisierter Wertzuwächse als steuerpflichtige Einkünfte und einem Aufschub der Besteuerung dadurch zu wählen, dass für diese Gewinne in den relevanten steuerlichen Rechnungslegungen über einen Zeitraum von zehn Jahren ein Ausgleichsbetrag für die offene Steuerschuld berücksichtigt wurde.

7. Erstmals gesetzlich geregelt wurde die „Entstrickungsbesteuerung“ im Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (im Folgenden: SEStEG) vom 7. Dezember 2006 [5].

8. Der in das EStG eingefügte § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG lautet: „Einer Entnahme für betriebsfremde Zwecke steht der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts gleich.“

9. Mit dem SEStEG wurde auch § 4g EStG eingeführt, wonach in den Fällen, in denen ein Wirtschaftsgut infolge seiner Zuordnung zu einer Betriebsstätte desselben Steuerpflichtigen in einem anderen Mitgliedstaat der EU gemäß § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG als entnommen gilt, auf Antrag des Steuerpflichtigen ein Ausgleichsposten in Höhe der Differenz zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert des Wirtschaftsguts gebildet wird. Dieser Ausgleichsposten wird im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den folgenden vier Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Fünftel gewinnerhöhend aufgelöst.

2 — Urteil National Grid Indus (C-371/10, EU:C:2011:785).

3 — Urteile Kommission/Spanien (C-269/09, EU:C:2012:439), Kommission/Portugal (C-38/10, EU:C:2012:521) und Kommission/Dänemark (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Urteil DMC (C-164/12, EU:C:2014:20). Wie von der italienischen Regierung in ihren schriftlichen Erklärungen erwähnt, konnte das Finanzgericht das Urteil DMC des Gerichtshofs zum Zeitpunkt seines Vorlagebeschlusses noch nicht berücksichtigen.

5 — Bundesgesetzblatt (BGBl.) I 2006, 2782.

10. Als Reaktion auf ein Urteil des Bundesfinanzhofs wurde § 4 Abs. 1 EStG im Jahr 2010 geändert [6]. Zum einen wurde in § 4 Abs. 1 EStG hinter Satz 3 ein neuer Satz 4 mit folgendem Wortlaut eingefügt:

„Ein Ausschluss oder eine Beschränkung des Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts liegt insbesondere vor, wenn ein bisher einer inländischen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zuzuordnendes Wirtschaftsgut einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist."

11. Zum anderen wurde § 52 Abs. 8b EStG, in dem bis dahin nur geregelt war, dass § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in der Fassung des SEStEG ab 2006 gilt, dahin geändert, dass § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG auch für frühere Veranlagungszeiträume gilt, wenn eine Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte stattgefunden hat, deren Einkünfte durch ein Doppelbesteuerungsabkommen in Deutschland freigestellt sind, und dass § 4 Abs. 1 Satz 4 EStG in allen Fällen gilt, in denen § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG anzuwenden ist.

## III – **Ausgangsverfahren, Vorlagefrage und Verfahren vor dem Gerichtshof**

12. Die Verder LabTec GmbH & Co. KG (im Folgenden auch: Kommanditgesellschaft) ist eine Kommanditgesellschaft mit Sitz in Haan, Deutschland. Komplementärin ist die Verder LabTec Beteiligungs GmbH (im Folgenden: Komplementärin), die ebenfalls in Haan ansässig ist [7]. Kommanditisten sind die Tarco B.V. und die Labo-Tech B.V., die beide ihren Sitz in den Niederlanden haben. Seit Mai 2005 befasste sich die Kommanditgesellschaft ausschließlich mit der Verwaltung eigener Patent-, Marken- und Gebrauchsmusterrechte. Mit Vertrag vom 25. Mai 2005 übertrug sie diese Rechte auf ihre niederländische Betriebsstätte in Vleuten [8].

13. Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte die Finanzverwaltung (Finanzamt Hilden) zu der Ansicht, die Überführung der Rechte geistigen Eigentums müsse unter Aufdeckung aller stillen Reserven mit dem Fremdvergleichswert im Zeitpunkt der Überführung erfolgen. Alle Beteiligten stimmten über den Wert der stillen Reserven überein, und die Finanzverwaltung erkannte an, dass dieser Betrag gleichwohl nicht sofort in voller Höhe der Besteuerung unterliegen sollte. Vielmehr sei er aus Billigkeitsgründen durch einen Merkposten in gleicher Höhe zu neutralisieren; dieser Merkposten sei sodann linear über einen Zeitraum von zehn Jahren gewinnerhöhend aufzulösen. Das Finanzamt Hilden nahm mit anderen Worten im Billigkeitswege eine Stundung der Einziehung durch Verteilung der stillen Reserven auf zehn Jahre vor. Das Finanzamt Hilden stellte im Bescheid für 2005

6 — Mit Urteil vom 17. Juli 2008, also zu einem Zeitpunkt, als § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in der Fassung des SEStEG schon galt, gab der Bundesfinanzhof – in einem den Veranlagungszeitraum 1985 betreffenden Fall – die Theorie der finalen Entnahme auf. Er stellte fest, dass die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine ausländische Betriebsstätte desselben Unternehmens keine Entnahme sei. Es bestehe kein Bedürfnis dafür, die Überführung eines Wirtschaftsguts eines deutschen Unternehmens in dessen ausländische Betriebsstätte als Gewinnrealisierungstatbestand anzusehen, denn die spätere Besteuerung von in Deutschland entstandenen stillen Reserven sei dadurch, dass die ausländischen Betriebsstättengewinne von der deutschen Besteuerung freigestellt seien, nicht beeinträchtigt. Aufgrund dieser Rechtsprechungsänderung entschloss sich der Gesetzgeber zu einer Änderung von § 4 Abs. 1 EStG. Dies geschah im Jahressteuergesetz 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl. I 2010, 1768), um sicherzustellen, dass die Grundsätze des Urteils vom 17. Juli 2008 auf den entschiedenen Einzelfall beschränkt blieben und die Theorie der finalen Entnahme, wie sie in § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG gesetzlich festgeschrieben worden war, auf alle noch offenen Fälle anzuwenden war.

7 — In Deutschland sind Kommanditgesellschaften mit einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung als Komplementärin (sogenannte GmbH & Co.-Gesellschaften) aus steuerlichen Gründen beliebt. Vgl. Hensler, M., und Strohn, L., *Gesellschaftsrecht*, 2. Aufl. 2014, Beck, München, S. 403, 404 und 511. Kommanditgesellschaften unterliegen in Deutschland einer transparenten Besteuerung, d. h., die Gesellschaft als solche ist nicht körperschafts- oder einkommensteuerpflichtig, sondern lediglich Steuersubjekt in dem Sinne, dass die aus ihrem Geschäftsbetrieb erzielten steuerpflichtigen Einkünfte gesondert ermittelt und dann ihren Gesellschaftern zugerechnet werden. Die Besteuerung erfolgt auf der Ebene der Gesellschafter.

8 — Die Parteien dieses Vertrags sind im Vorlagebeschluss nicht genannt. Dem Zusammenhang entnehme ich, dass es sich um die Gesellschafter der Kommanditgesellschaft handelte. Für die Beantwortung der Vorlagefrage dürfte dies unerheblich sein.

über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 17. August 2009 die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Kommanditgesellschaft unter Berücksichtigung der stillen Reserven fest. Einen hiergegen eingelegten Einspruch wies das Finanzamt Hilden mit Einspruchsentscheidung vom 19. September 2011 als unbegründet zurück.

14. Die Kommanditgesellschaft bringt im Verfahren vor dem nationalen Gericht vor, dass die deutschen Rechtsvorschriften gegen den Grundsatz der Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV verstießen. Ferner sei die sofortige Einziehung der Steuer zum Zeitpunkt der Überführung der Wirtschaftsgüter unverhältnismäßig, während eine Einziehung der Steuer zum Zeitpunkt der Realisierung des Wertzuwachses eine weniger einschneidende Alternative biete.

15. Vor diesem Hintergrund hat das Finanzgericht Düsseldorf folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist es mit der Niederlassungsfreiheit des Art. 49 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union vereinbar, wenn für den Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer inländischen auf eine ausländische Betriebsstätte desselben Unternehmens eine nationale Regelung bestimmt, dass eine Entnahme für betriebsfremde Zwecke vorliegt mit der Folge, dass es durch Aufdeckung stiller Reserven zu einem Entnahmegewinn kommt, und eine weitere nationale Regelung die Möglichkeit eröffnet, den Entnahmegewinn gleichmäßig auf fünf oder zehn Wirtschaftsjahre zu verteilen?

16. Die Verder LabTec GmbH & Co. KG, das Finanzamt Hilden, die belgische, die dänische, die deutsche, die spanische, die italienische, die niederländische und die schwedische Regierung sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht. Eine mündliche Verhandlung hat nicht stattgefunden.

## IV – **Würdigung**

### A – *Vorbemerkungen*

#### 1. Zulässigkeit

17. Nach Ansicht der Kommanditgesellschaft ist die Vorlagefrage unzulässig, weil sie hypothetisch sei. Denn die vom Finanzgericht erwähnten Zeiträume von fünf bzw. zehn Jahren für die Erhebung der Steuer seien beide auf das Wirtschaftsjahr 2005 nicht anwendbar. Die Kommission ist der Ansicht, dass das Vorabentscheidungsersuchen insoweit hypothetisch sei oder sein könne, als es den Zeitraum von fünf Jahren betreffe, da dieser auf das Wirtschaftsjahr 2005 nicht anwendbar sei. Das Finanzamt und die deutsche Regierung tragen ebenfalls vor, dass der Fünfjahreszeitraum für die Entscheidung des Rechtsstreits unerheblich sei.

18. Meiner Ansicht nach ist die Vorlagefrage insoweit hypothetisch, als sie die Verhältnismäßigkeit des Fünfjahreszeitraums für die Entrichtung der Steuer betrifft. Denn es liegt keine die Kommanditgesellschaft betreffende Entscheidung der deutschen Finanzverwaltung vor, wonach dieser Zeitraum anwendbar wäre. Dagegen lässt das Finanzamt für die Entrichtung dieser Steuer einen Zeitraum von zehn Jahren zu, so dass die Vorlagefrage insoweit nicht hypothetisch ist. Daher sollte der Gerichtshof im Hinblick auf den Zeitraum für die Erhebung seine Erwägungen auf die Prüfung der Vereinbarkeit des in Rede stehenden Zehnjahreszeitraums mit dem Unionsrecht beschränken.

2. Stille Reserven und Wegzugssteuern

19. Der Begriff stille (nicht aufgedeckte) Reserven bezeichnet Gewinne, typischerweise Wertzuwächse, die nicht in der Besteuerungsgrundlage für die Einkommensteuer eines Steuerpflichtigen enthalten sind. Stille Reserven können sich aus der Wertsteigerung eines Vermögensgegenstands, aus steuerlichen Regelungen, die höhere Abschreibungen als die tatsächliche abnutzungsbedingte Wertminderung des Vermögensgegenstands zulassen, und/oder aus sonstigen Abzügen aufgrund von Aufwendungen, die noch nicht entstanden sind, ergeben [9].

20. Nicht realisierte Wertzuwächse werden nicht als Einkünfte des Jahres ihrer Entstehung besteuert. Ihre Besteuerung wird vielmehr aufgeschoben, üblicherweise auf das Jahr, in dem die Einkünfte tatsächlich realisiert werden. Dem liegt die Erwägung zugrunde, dass die stille Reserve vor der Realisierung nicht zur steuerlichen Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen beiträgt. Allerdings kommt es, insbesondere bei nicht finanziellen Vermögensgegenständen oder bei einer Wertminderung unterliegendem Vermögen, nicht notwendigerweise zu einer Realisierung der Vermögenswerte durch Veräußerung, sondern, bildlich gesprochen, zu einem „Wegschmelzen“ der stillen Reserven, wenn der wirtschaftliche Wert des Vermögensgegenstands auf null sinkt, beispielsweise aufgrund der Abnutzung von Maschinen oder des Ablaufs eines Rechts geistigen Eigentums.

21. Stille Reserven tragen auch zu den steuerpflichtigen Einkünften bei, wenn eine Entnahme (Entstrickung) für betriebsfremde Zwecke vorliegt. Das bedeutet, dass ein Vermögensgegenstand aus der Besteuerungsgrundlage des Steuerpflichtigen herausgenommen wird. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn ein Vermögensgegenstand aus dem Betriebsvermögen eines Unternehmers in seinen privaten Verbrauch überführt oder von einer Personengesellschaft unentgeltlich oder unterhalb seines Marktwerts ihren Gesellschaftern übertragen wird. Die wichtigsten Fälle einer Entstrickung sind jedoch die eines Ausscheidens bzw. Wegzugs aus dem persönlichen oder territorialen Geltungsbereich der Besteuerungsbefugnisse eines Staates.

22. Ein steuerlicher Wegzug, der zur Erhebung sogenannter Wegzugssteuern führt, kann den Steuerpflichtigen, den Steuergegenstand oder beide betreffen. Mit der Abwanderung eines Einkommen- oder Körperschaftsteuerpflichtigen in einen anderen Staat geht üblicherweise die Besteuerungsbefugnis auf diesen letzteren Staat über. Das gilt auch für die Überführung eines „steuerpflichtigen Objekts“ – etwa Betriebsvermögen – aus einem Staat in einen anderen. Im Fall von Betriebsstätten [10] kann fraglich sein, ob jeweils ein Wegzug entweder des Steuerpflichtigen oder des steuerpflichtigen Objekts oder beides vorliegt [11].

23. Die Art. 7 und 13 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen eines Unternehmens erkennen in Bezug auf Betriebsstätten ausländischer Gesellschaften Besteuerungsbefugnisse sowohl des Herkunftsstaats (Sitzstaat) als auch des Aufnahmestaats (Staat der Betriebsstätte) an. Um eine

9 — Vgl. Von Brocke, K., und Müller, S., „Exit Taxes“, *EC Tax Review* 6, 2013, S. 299 bis 304. Stille Reserven können auch aufgrund immaterieller Vermögenswerte, etwa des Firmenwerts, entstehen, die vom Steuerpflichtigen geschaffen wurden, jedoch möglicherweise nicht als Vermögenswerte in der Bilanz ausgewiesen sind.

10 — Nach Art. 5 Abs. 1 und 2 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen von 2010 (OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2010, OECD 2012, OECD Publishing, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en) bezeichnet der Begriff „Betriebsstätte“ („permanent establishment“) im Sinne dieses Abkommens eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird, und umfasst insbesondere Zweigniederlassungen.

11 — Ich weise darauf hin, dass die Einbringung von Unternehmensteilen in der Richtlinie 90/434/EWG vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. L 225, S. 1), eine besondere und eingegrenzte Bedeutung hat. Nach der Definition in Art. 2 Buchst. c der Richtlinie 90/434 ist „[i]m Sinne dieser Richtlinie … c) ‚Einbringung von Unternehmensteilen‘ der Vorgang, durch den eine Gesellschaft, ohne aufgelöst zu werden, ihren Betrieb insgesamt oder einen oder mehrere Teilbetriebe in eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden Gesellschaft einbringt“.

Doppelbesteuerung derselben Gewinne zu vermeiden, können Herkunftsstaaten von der Besteuerung der Gewinne der ausländischen Betriebsstätten ihrer Gesellschaften absehen. Dies ist auch im Fall Deutschlands erfolgt, das Einkünfte der niederländischen Betriebsstätten in Deutschland ansässiger Gesellschaften von der Steuer freistellt [12].

24. Wegzugssteuern können für Steuerpflichtige eine Situation einer Doppelbesteuerung oder einer Nichtbesteuerung der stillen Reserven herbeiführen. Ersteres kann der Fall sein, wenn der Staat, aus dem der Steuerpflichtige wegzieht, eine Wegzugssteuer auf der Grundlage der Differenz zwischen Buchwert (nach steuerlicher Rechnungslegung) und tatsächlichem Wert der Wirtschaftsgüter erhebt und der Aufnahmestaat denselben Buchwert als Besteuerungsgrundlage bei einer Veräußerung des Wirtschaftsguts zugrunde legt, ohne einen Abzug für die im Wegzugsstaat erhobene Wegzugssteuer zuzulassen. Dagegen kann sich die zweite Situation einer Nichtbesteuerung der stillen Reserven aus der Kombination ergeben, dass vom Wegzugsstaat keine Wegzugssteuer erhoben wird und der Aufnahmestaat den tatsächlichen Wert des Wirtschaftsguts als seinen Eingangswert akzeptiert („Step-up“) und das Wirtschaftsgut zu diesem Wert veräußert wird [13].

25. Ferner führt eine Wegzugssteuer, wenn sie vor der Realisierung des Vermögenswerts erhoben wird, zwangsläufig zu einem Liquiditätsnachteil für das Steuersubjekt.

26. Die in der vorliegenden Rechtssache eingereichten Erklärungen spiegeln einen ständigen Meinungsstreit zwischen der Kommission und den Mitgliedstaaten über die Zulässigkeit und die Funktionsweisen von Wegzugssteuern im Binnenmarkt wider [14]. Die Kommission und der Rat stimmen zwar offenbar in ihrer Ausgangsposition überein, dass Wegzugssteuern als Beschränkungen der Freiheiten des Binnenmarkts, zugleich jedoch als eine unvermeidliche Folge des für die Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten maßgebenden Grundsatzes der steuerlichen Territorialität anzusehen seien, doch gehen ihre Ansichten zu ihrer Rechtfertigung und Verhältnismäßigkeit auseinander. Es ist daher nicht verwunderlich, dass Wegzugssteuern zu einer relativ umfangreichen Rechtsprechung des Gerichtshofs geführt haben.

### 3. Zusammenfassung der wichtigsten Präzedenzentscheidungen

27. In der Rechtsprechung des Gerichtshofs findet sich kein Urteil, das auf den vorliegenden Fall unmittelbar übertragbar ist. Allerdings bietet ein Überblick über die in den betreffenden Rechtssachen behandelten tatsächlichen Probleme und über die Feststellungen des Gerichtshofs eine hilfreiche Orientierung für die Entscheidung, ob das Unionsrecht die Einwände der Kommanditgesellschaft stützt.

28. In der Rechtssache, in der das Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785) erging, verlegte eine niederländische Gesellschaft ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in das Vereinigte Königreich. Nach dem anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen galt sie nach der Verlegung als im Vereinigten Königreich steueransässig, auch wenn sie eine niederländische Gesellschaft blieb, die grundsätzlich in den Niederlanden steuerpflichtig war. Da die Gesellschaft in den Niederlanden über keine

12 — Die maßgebenden Bestimmungen des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und den Niederlanden von 1959 sind in den schriftlichen Erklärungen Belgiens und Deutschlands wiedergegeben. Nach Art. 20 Abs. 2 des Abkommens nimmt Deutschland als Wohnsitzstaat des Steuerpflichtigen Einkünfte und Vermögensteile aus der Bemessungsgrundlage aus, für die die Niederlande nach dem Abkommen ein Besteuerungsrecht haben. Dies ist bei niederländischen Betriebsstätten deutscher Gesellschaften der Fall (Art. 5).

13 — Vgl. Wegzugsbesteuerung und die Notwendigkeit einer Koordinierung der Steuerpolitiken der Mitgliedstaaten, Mitteilung der Kommission vom 19. Dezember 2006 an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss, KOM(2006) 825 endgültig, S. 4 bis 8. Vgl. auch die Schlussanträge der Generalanwältin Kokott in der Rechtssache National Grid Indus (EU:C:2011:563, Nrn. 47 bis 49).

14 — Vgl. ebd. KOM(2006) 825 endgültig und Entschließung des Rates vom 2. Dezember 2008 zur Koordinierung im Bereich der Wegzugsbesteuerung (ABl. C 323, S. 1).

Betriebsstätte verfügte, kam nach der Verlegung die Befugnis zur Besteuerung des Unternehmensgewinns und der Vermögenserträge gemäß dem Doppelbesteuerungsabkommen ausschließlich dem Vereinigten Königreich zu. Nach niederländischem Recht war eine Schlussrechnung über die latenten Wertzuwächse zum Zeitpunkt der Verlegung zu erstellen.

29. Der Gerichtshof beantwortete die Vorlagefragen des Gerechtshof Amsterdam, soweit für die vorliegende Rechtssache relevant, dahin, dass Art. 49 AEUV einer Regelung eines Mitgliedstaats nicht entgegensteht, wonach der Betrag der Steuer auf die nicht realisierten Wertzuwächse beim Vermögen einer Gesellschaft endgültig – ohne Berücksichtigung möglicherweise später eintretender Wertminderungen oder Wertzuwächse – zu dem Zeitpunkt festgesetzt wird, zu dem die Gesellschaft aufgrund der Verlegung ihres tatsächlichen Verwaltungssitzes in einen anderen Mitgliedstaat aufhört, in dem Mitgliedstaat steuerpflichtige Gewinne zu erzielen. Dagegen steht Art. 49 AEUV einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegen, die die sofortige Einziehung der Steuer auf die nicht realisierten Wertzuwächse bei den Vermögensgegenständen einer Gesellschaft, die ihren tatsächlichen Verwaltungssitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt, zum Zeitpunkt dieser Verlegung vorschreibt.

30. Über die von ihm vorgenommene Unterscheidung zwischen der Feststellung des Betrags des steuerpflichtigen Wertzuwachses und der Einziehung der Steuer hinaus stellte der Gerichtshof fest, dass die niederländische *Regelung geeignet war*, die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den betreffenden Mitgliedstaaten zu gewährleisten, da *die nicht realisierten Wertzuwächse bei einem Wirtschaftsgut demnach in dem Mitgliedstaat besteuert wurden, in dem sie erzielt wurden* [15] (Hervorhebung nur hier). Ich weise darauf hin, dass die Tatsache, dass die Gesellschaft in den Niederlanden steuerpflichtig blieb, auch wenn sie in diesem Mitgliedstaat keine steuerpflichtigen Gewinne mehr erzielte, nicht von maßgeblicher Bedeutung war.

31. In der Rechtssache Kommission/Portugal charakterisierte der Gerichtshof den ersten Teil der Rüge der Kommission als Vorbringen dahin, dass die einschlägigen Vorschriften des portugiesischen Rechts Hindernisse für die Niederlassungsfreiheit enthielten, da im Fall der Verlegung des satzungsmäßigen Sitzes und der tatsächlichen Leitung einer portugiesischen Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat sowie im Fall der *teilweisen oder vollständigen Überführung der Vermögenswerte einer festen Niederlassung einer nicht in Portugal ansässigen Gesellschaft in einen anderen Mitgliedstaat* eine solche Gesellschaft gegenüber einer ähnlichen Gesellschaft, die ihre Tätigkeiten im portugiesischen Hoheitsgebiet beibehalte, finanziell benachteiligt werde [16]. Da ähnliche ausschließlich nationale Transaktionen nicht zu einer sofortigen Besteuerung der nicht realisierten Wertzuwächse führten, kam der Gerichtshof zu dem Schluss, dass das portugiesische Recht gegen Art. 49 AEUV verstieß.

32. In der Rechtssache Kommission/Dänemark [17] rügte die Kommission die Unvereinbarkeit eines dänischen Gesetzes mit Art. 49 AEUV und Art. 31 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum, das die sofortige Besteuerung der Wertzuwächse von Gesellschaften mit beschränkter Haftung im Fall einer Übertragung von Vermögensgegenständen auf eine ihrer anderen Niederlassungen in anderen Mitgliedstaaten vorsah, während ähnliche Übertragungen innerhalb des dänischen Hoheitsgebiets (ohne Grönland und die Färöer) nicht besteuert wurden. Nach den betreffenden dänischen Rechtsvorschriften galten diese grenzüberschreitenden Übertragungen als Veräußerungen der betreffenden Vermögensgegenstände, während ähnliche Transaktionen zwischen den Niederlassungen der Gesellschaft in Dänemark nicht als Veräußerungen der Vermögensgegenstände galten [18]. Der Gerichtshof stellte eine Verletzung der oben angeführten

15 — Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785, Rn. 48).

16 — Urteil Kommission/Portugal (EU:C:2012:521, Rn. 27).

17 — Urteil Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480) (das Urteil ist nur in dänischer und französischer Sprache verfügbar).

18 — Urteil Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 24).

Bestimmungen fest, weil die dänischen Rechtsvorschriften, die eine sofortige Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse im Fall der Übertragung von Vermögensgegenständen einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung in ein Gebiet außerhalb des dänischen Festlandshoheitsgebiets vorschrieben [19], unverhältnismäßig waren [20].

33. Von besonderer Bedeutung für den vorliegenden Fall ist die Feststellung des Gerichtshofs, dass die Mitgliedstaaten bei der Erhebung von Steuern auf Wertzuwächse, die in ihrem Hoheitsgebiet entstanden sind, die Befugnis haben, einen anderen Entstehungstatbestand als die tatsächliche Realisierung dieser Wertzuwächse vorzusehen, um die Besteuerung dieses Vermögens in dem Fall, dass das betreffende Unternehmen keine Veräußerung der Vermögensgegenstände beabsichtigt, sicherzustellen, sofern die Steuer nicht im Zeitpunkt der Übertragung erhoben wird [21]. Diese Feststellung bezog sich auf Argumente der dänischen Regierung, dass bei nicht finanziellen Vermögensgegenständen, etwa solchen, die einer Abnutzung unterliegen, oder immateriellem Vermögen keine Realisierung beabsichtigt sei und es bei diesen ferner häufig zu einer Wertminderung komme. Dies führe dazu, dass ihr Buchwert bei null oder jedenfalls unter dem Betrag der fälligen Steuer liege [22].

34. Das Urteil DMC (EU:C:2014:20) betraf die Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse einer deutschen Kommanditgesellschaft, die aufgelöst wurde, weil ihre Kommanditistinnen, zwei österreichische Gesellschaften mit beschränkter Haftung, ihre Anteile an der Kommanditgesellschaft an die Komplementärin, eine deutsche Gesellschaft mit beschränkter Haftung, abgegeben hatten, wofür sie im Gegenzug Anteile an dieser Komplementärin erhielten. Mit der Übertragung sämtlicher Anteile an der Kommanditgesellschaft auf die deutsche Komplementärin war die Kommanditgesellschaft aufgelöst.

35. Dies führte dazu, dass die Kommanditistinnen in Deutschland aufgrund der nicht realisierten Wertzuwächse der deutschen Kommanditgesellschaft besteuert wurden, weil die Kommanditistinnen als Mitunternehmer körperschaftsteuerpflichtig waren, aber infolge der Auflösung der Kommanditgesellschaft keine Betriebsstätte in Deutschland mehr hatten. Folglich hatte Deutschland kein Besteuerungsrecht mehr hinsichtlich des Gewinns der Kommanditistinnen aus der Veräußerung der ihnen im Gegenzug für die Einbringung ihrer Anteile an der deutschen Kommanditgesellschaft gewährten Gesellschaftsanteile an der deutschen Komplementärin. Die von den Kommanditistinnen in die deutsche Komplementärin eingebrachten Anteile wurden mit ihrem Teilwert und nicht mit dem Buchwert angesetzt und führten so zur Besteuerung der nicht realisierten Wertzuwächse im Zusammenhang mit den Anteilen an der deutschen Kommanditgesellschaft.

36. In der Rechtssache, in der das Urteil DMC (EU:C:2014:20) erging, legte das Finanzgericht Hamburg dem Gerichtshof zwei Fragen zur Vorabentscheidung vor. Die erste ging dahin, ob es mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar ist, wenn eine nationale Regelung „im Falle der Einbringung von Mitunternehmeranteilen in eine Kapitalgesellschaft vorsieht, dass das eingebrachte Betriebsvermögen zwingend mit dem Teilwert anzusetzen ist (und damit durch Aufdeckung der stillen Reserven für den Einbringenden ein Veräußerungsgewinn entsteht), sofern das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der dem Einbringenden für die Einbringung gewährten neuen Gesellschaftsanteile im Zeitpunkt der Sacheinlage ausgeschlossen ist“.

19 — Urteil Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 29).

20 — Urteil Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 32).

21 — Urteil Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 37).

22 — Urteil Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 12 bis 14).

37. Zweitens fragte das Gericht des Mitgliedstaats, ob für den Fall, dass die erste Frage zu verneinen sei, die nationale Regelung mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar sei, wenn dem Einbringenden das Recht eingeräumt werde, für die auf die stillen Reserven entstehende Steuer eine zinsfreie Stundung in dem Sinne beantragen zu können, dass die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Steuer in jährlichen Teilbeträgen über einen Zeitraum von fünf Jahren entrichtet werden könne, sofern die Entrichtung der Teilbeträge sichergestellt sei.

38. Der Gerichtshof entschied, dass der Sachverhalt des Falls unter den freien Kapitalverkehr und nicht unter die Niederlassungsfreiheit fiel. Er war weiter der Auffassung, dass die nationale Regelung aufgrund einer Rechtfertigung durch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten mit Art. 63 AEUV vereinbar sein könne. Dies galt unter der Voraussetzung, dass es dem Mitgliedstaat tatsächlich unmöglich war, seine Besteuerungsbefugnisse im Hinblick auf die nicht realisierten Wertzuwächse zu dem Zeitpunkt auszuüben, zu dem sie tatsächlich realisiert wurden [23].

39. Was die zweite Vorlagefrage angeht, wurde die sofortige Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse, die im Hoheitsgebiet des betreffenden Mitgliedstaats entstanden sind, für nicht unverhältnismäßig gehalten, sofern der Steuerpflichtige eine Stundung wählen konnte und für den Fall, dass er sich hierfür entschied, die Stellung einer Banksicherheit nur nach Maßgabe des tatsächlichen Risikos der Nichteinbringung der Steuer auferlegt wurde [24]. Der Gerichtshof stellte insbesondere fest, dass *die Staffelung der Zahlung der vor der Realisierung der stillen Reserven geschuldeten Steuer in fünf Jahresraten* in Anbetracht des mit der Zeit steigenden Risikos der Nichteinbringung *eine Maßnahme darstellte*, die für die Erreichung des Ziels, die Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten zu wahren, *angemessen und verhältnismäßig* war [25] (Hervorhebung nur hier).

40. Der Gerichtshof hat meines Erachtens generell anerkannt, dass mangels besonderer unionsrechtlicher Regelungen aus der Zuständigkeit der Mitgliedstaaten für die direkte Besteuerung folgt, dass sie nicht realisierte Wertzuwächse, die in ihrem Hoheitsgebiet entstanden sind, besteuern dürfen, auch wenn dies zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit bzw. des freien Kapitalverkehrs führt [26]. Dies folgt im Kontext des Wegzugs eines Steuerpflichtigen allgemeiner aus der Anerkennung der Befugnis der Mitgliedstaaten, im Einklang mit dem Grundsatz der steuerlichen Territorialität ihre Steuerhoheit für die in ihrem Hoheitsgebiet durchgeführten Tätigkeiten auszuüben [27].

41. Im Licht der Rechtsprechung der Urteile Kommission/Portugal (EU:C:2012:521) und Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480) ist diese Anerkennung der Wirkungen des Grundsatzes der steuerlichen Territorialität jedoch nicht auf Situationen beschränkt, in denen ein Steuerpflichtiger das Territorium des jeweiligen Mitgliedstaats verlässt, sondern gilt auch, wenn es zu einer teilweisen oder vollständigen Überführung von Vermögensgegenständen in einen anderen Mitgliedstaat kommt. Unter dem Gesichtspunkt der steuerlichen Territorialität ist es nämlich ohne Bedeutung, ob der Steuerpflichtige den territorialen Zuständigkeitsbereich verlassen hat oder nicht, wenn der Mitgliedstaat seine territoriale Zuständigkeit für eine bestimmte Besteuerungsgrundlage wie die einem bestimmten Betriebsvermögen zuzurechnenden Gewinne verliert. In einem solchen Fall entsteht für einen Mitgliedstaat die Notwendigkeit, die Steuerschuld festzustellen, die vor der Überführung der

23 — Diese Voraussetzung gründete sich auf die Möglichkeit, dass die Wertzuwächse bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer berücksichtigt werden konnten, der die aufnehmende Kapitalgesellschaft, d. h. die Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die Komplementärin der aufgelösten Kommanditgesellschaft gewesen war, in Deutschland unterlag (Urteil DMC, EU:C:2014:20, Rn. 57).

24 — Urteil DMC (EU:C:2014:20, Rn. 67).

25 — Urteil DMC (EU:C:2014:20, Rn. 62).

26 — Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785, Rn. 46).

27 — Urteil DMC (EU:C:2014:20, Rn. 49 und die dort angeführte Rechtsprechung).

Besteuerungsgrundlage in den Bereich der Steuerhoheit eines anderen Mitgliedstaats entstanden ist, wenn der erste Mitgliedstaat durch einen völkerrechtlichen Rechtsakt und/oder innerstaatliches Recht seine Besteuerungsbefugnis für diese Besteuerungsgrundlage nach der Überführung dem zweiten Mitgliedstaat zugewiesen hat.

42. Der Gerichtshof hat ausdrücklich eine Verpflichtung des Wegzugsstaats abgelehnt, Wertveränderungen der Vermögensgegenstände, mit denen die stillen Reserven in Verbindung standen, zu berücksichtigen, nachdem die Vermögensgegenstände das Hoheitsgebiet dieses Mitgliedstaats verlassen haben [28]. Von diesem Vorrecht zur Besteuerung nicht realisierter Wertzuwächse, die in dem betreffenden Mitgliedstaat entstanden sind, darf jedoch, was die Erhebung der Steuer und ihre Modalitäten betrifft, nicht in unverhältnismäßiger Weise Gebrauch gemacht werden.

B – *Vorliegen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*

43. Das Vorliegen einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit erläutert das vorlegende Gericht unter Verweis darauf, dass eine entsprechende Überführung von Wirtschaftsgütern von einer Betriebsstätte in eine andere innerhalb Deutschlands nicht zu einer Besteuerung stiller Reserven geführt hätte [29]. Offenbar wird diese Ansicht von den Beteiligten, die Erklärungen eingereicht haben, mit Ausnahme des Finanzamts und der belgischen Regierung, geteilt.

44. Nach ständiger Rechtsprechung stellt eine steuerliche Regelung eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit dar, wenn ein grenzüberschreitender Sachverhalt im Vergleich zu einem Inlandssachverhalt ungünstiger behandelt wird, sofern die Sachverhalte vergleichbar sind [30].

45. Nach den deutschen Steuerregelungen wird die Überführung von Wirtschaftsgütern von einer inländischen Betriebsstätte in eine ausländische Betriebsstätte zweifellos anders behandelt als ein entsprechender Vorgang zwischen zwei inländischen Betriebsstätten. Im ersten Fall kommt es zu einer Besteuerung stiller Reserven, im zweiten nicht. Dieser Unterschied stellt insoweit eine gegenüber einem inländischen Vorgang ungünstigere Behandlung des grenzüberschreitenden Vorgangs dar, als ein Liquiditätsnachteil entsteht [31].

46. Meines Erachtens liegt sogar ohne den Liquiditätsnachteil eine ungünstigere Behandlung vor. Die Festsetzung des Betrags, mit dem der nicht realisierte Wertzuwachs im Zeitpunkt der Überführung der Wirtschaftsgüter zu den steuerpflichtigen Gewinnen beiträgt, führt für den Steuerpflichtigen zum Verlust des Rechts, bei der Berechnung der Steuerschuld eine spätere Minderung des Marktwerts der Wirtschaftsgüter geltend zu machen. Dieses Recht bleibt dagegen erhalten, wenn die Wirtschaftsgüter in Deutschland verbleiben.

47. Somit liegt im vorliegenden Fall eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit vor, sofern die Situation eines deutschen Unternehmens, das Wirtschaftsgüter in eine Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedstaat überführt, mit einer Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte innerhalb Deutschlands objektiv vergleichbar ist. Nach der Rechtsprechung ist dies offenbar zu bejahen [32].

28 — Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785, Rn. 56).

29 — Anzumerken ist, dass die zeitlich anwendbare Vertragsbestimmung Art. 43 EG und nicht Art. 49 AEUV ist, da es vorliegend um die Besteuerung einer Überführung von Wirtschaftsgütern geht, die 2005 stattfand. Da jedoch zwischen diesen beiden Bestimmungen inhaltlich kein Unterschied besteht, kann der Gerichtshof die Vorlagefrage meines Erachtens unter Bezug auf die letztere Bestimmung beantworten.

30 — Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785, Rn. 37 und 38 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 — Ebd. (Rn. 37).

32 — Urteile Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 31), Kommission/Portugal (EU:C:2012:521, Rn. 29) und Kommission/Spanien (EU:C:2012:439, Rn. 60).

48. Der deutschen und der belgischen Regierung zufolge liegt jedoch aufgrund des Doppelbesteuerungsabkommens zwischen Deutschland und den Niederlanden in Verbindung mit niederländischen steuerrechtlichen Regelungen keine ungünstigere Behandlung von grenzüberschreitenden Vorgängen vor. Aufgrund des Abkommens stelle Deutschland Gewinne niederländischer Betriebsstätten deutscher Steuersubjekte frei, diese würden jedoch von den Niederlanden besteuert. Nach niederländischem Recht könne bei Wirtschaftsgütern, die von Deutschland in eine niederländische Betriebsstätte überführt würden, ein „Step-up" vorgenommen werden, d. h., sie könnten bei Letzterer zu ihrem Marktwert in die steuerliche Rechnungslegung eingebucht werden, der dann die Grundlage für Abschreibungen bilde. Argumentiert wird daher, dass eine deutsche Wegzugssteuer durch die niederländischen Steuerregelungen neutralisiert werde, die Abschreibungen von dem im Wege eines „Step-up" erhöhten Wert der Wirtschaftsgüter zuließen und somit die durch die Wirtschaftsgüter in den Niederlanden entstehenden steuerpflichtigen Einkünfte minderten. Aufgrund der niederländischen Abschreibungsregelungen für Patentrechte könne das Steuersubjekt sogar von dieser Situation profitieren.

49. Meines Erachtens ändert diese Argumentation nichts an der Tatsache, dass die deutschen Rechtsvorschriften grenzüberschreitende Überführungen von Wirtschaftsgütern benachteiligen. Die Wirkungen des Steuerabkommens sind vielmehr im Zusammenhang mit einer Rechtfertigung der Beschränkung durch die Notwendigkeit zu sehen, eine gerechte Verteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den beiden Staaten vorzunehmen. Auf diese Frage komme ich unten zurück.

50. Ferner werden in der Rechtsprechung des Gerichtshofs offenbar Argumente dahin gehend abgelehnt, dass Regelungen in Steuerabkommen eine Beschränkung neutralisieren können, die sich *a priori* aus inländischen steuerlichen Regelungen ergibt. Der Gerichtshof hat entschieden, dass „[e]s … Sache der Mitgliedstaaten [ist], … festzulegen, ob und in welchem Umfang die wirtschaftliche Doppelbesteuerung der ausgeschütteten Gewinne vermieden werden soll, und dazu einseitig oder durch mit anderen Mitgliedstaaten geschlossene Doppelbesteuerungsabkommen Mechanismen zur Vermeidung oder Abschwächung dieser wirtschaftlichen Doppelbesteuerung einzuführen. Dieser bloße Umstand erlaubt es ihnen aber nicht, Maßnahmen anzuwenden, die gegen … Verkehrsfreiheiten verstoßen" [33].

51. Die im Ausgangsverfahren beanstandeten Rechtsvorschriften führen somit meines Erachtens zu einer Beschränkung der Niederlassungsfreiheit.

## C – *Rechtfertigung der Beschränkung der Niederlassungsfreiheit*

### 1. Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten

52. Nach Ansicht des nationalen Gerichts und der verschiedenen Mitgliedstaaten, die sich am Verfahren beteiligt haben, können die in Rede stehenden deutschen Rechtsvorschriften durch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten gerechtfertigt werden, die der Gerichtshof als legitimes Ziel des Allgemeininteresses anerkannt habe, das geeignet sei, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit zu rechtfertigen. Deutschland beruft sich ferner auf die Kohärenz seines Steuersystems.

33 — Urteil Amurta (C-379/05, EU:C:2007:655, Rn. 24). Vgl. auch Urteil Bouanich (C-265/04, EU:C:2006:51, Rn. 49 bis 50).

53. Dagegen bringt die Kommission vor, dass die erste der vorgenannten Rechtfertigungen nicht anzuerkennen sei, weil Deutschland unter gebührender Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs [34] seine Besteuerungsbefugnis für Wertzuwächse, die vor der Überführung der Wirtschaftsgüter entstanden seien, nicht verliere.

54. Ich würde dem Gerichtshof empfehlen, zu dem Vorbringen der Kommission keine Stellung zu beziehen, weil es auf ihrer Interpretation von Änderungen in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu der Frage beruht, ob eine Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte eine Entstrickung des Vermögens bedeutet, die zu einem Verlust der Besteuerungsbefugnis des betreffenden Staates führt. Die Steuerschuld für die Kommanditgesellschaft ist nämlich offenbar allein aufgrund der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte entstanden. Diese Folge, die sich aus der Anwendung des nationalen Rechts ergibt, ist diejenige, die der Mitgliedstaat im Hinblick auf die Niederlassungsfreiheit rechtfertigen muss.

55. Ob die deutschen Regelungen nach dem Unionsrecht gerechtfertigt sind oder nicht, hängt erstens davon ab, ob sie geeignet und erforderlich sind, um die oben beschriebene Aufteilung der Steuerbefugnis zu wahren, und zweitens davon, ob sie über das hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist [35]. Meines Erachtens ist eine detaillierte Würdigung der streitigen deutschen Regelungen nach diesem Schema nicht erforderlich, weil auf sie die einschlägigen Feststellungen des Gerichtshofs in den oben wiedergegebenen Präzedenzentscheidungen angewandt werden können.

56. Ich stelle fest, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu Wegzugssteuern auf einer Differenzierung zwischen zum einen der *Feststellung* des Betrags der Steuerschuld zum Zeitpunkt des Wegzugs und zum anderen der *Erhebung* der so festgestellten Steuer aufbaut. Der Gerichtshof hat anerkannt, dass der erste dieser Vorgänge durch die Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse [36] und die Wahrung der steuerlichen Kohärenz [37] gerechtfertigt ist.

57. Es wird von niemandem in Abrede gestellt, dass Deutschland das Recht behält, die nicht realisierten Wertzuwächse, die in seinem Hoheitsgebiet vor der Überführung entstanden sind, zu besteuern. Klar ist auch, dass Deutschland aufgrund des geltenden Doppelbesteuerungsabkommens seine Besteuerungsbefugnis für Gewinne und Vermögen einer niederländischen Betriebsstätte eines deutschen Unternehmens abgegeben und Einkünfte, die dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind, freigestellt hat.

58. Die Niederlande und Deutschland haben somit offenbar ihre Befugnisse zur Besteuerung von Gewinnen, die durch die fraglichen Wirtschaftsgüter entstehen, dahin gehend koordiniert, dass der Zeitpunkt der Überführung maßgebend ist. Damit Deutschland seine Besteuerungsbefugnis ausüben kann, muss es selbstverständlich den Betrag feststellen können, mit dem die nicht realisierten Wertzuwächse im Zeitpunkt der Überführung der Wirtschaftsgüter zu den steuerpflichtigen Gewinnen der Kommanditgesellschaft beitrugen. Andernfalls wären diese Wertzuwächse nicht von Wertzuwächsen (oder -verlusten) abgrenzbar, die gegebenenfalls nach der Überführung eingetreten sind und in die Besteuerungsbefugnis der Niederlande fallen.

34 — Vgl. das in Fn. 6 angeführte Urteil vom 17. Juli 2008.

35 — Vgl. beispielsweise Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785, Rn. 42 und die dort angeführte Rechtsprechung).

36 — Urteil DMC (EU:C:2014:20, Rn. 51 und 52).

37 — Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785, Rn. 81).

2. Ausübung der Besteuerungsbefugnis Deutschlands (Feststellung des Betrags der nicht realisierten Wertzuwächse)

59. Die eigentliche Frage für Deutschland ist also, wie es seine Besteuerungsbefugnis wirksam ausüben kann. Lässt die Tatsache, dass die Kommanditgesellschaft in Deutschland verbleibt, die Notwendigkeit einer Feststellung des Betrags der in Deutschland vor der Überführung der fraglichen Wirtschaftsgüter entstandenen nicht realisierten Wertzuwächse für die Aufrechterhaltung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den beiden Mitgliedstaaten entfallen? Dieser Ansicht ist offenbar die Kommission. Sie beruft sich auf Passagen des Urteils des Gerichtshofs in der Rechtssache DMS, in denen anerkannt wurde, dass das Ziel der Wahrung der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedstaaten Regelungen eines Mitgliedstaats, die ansonsten rechtswidrig wären, nur dann rechtfertigen kann, wenn der Mitgliedstaat, in dessen Hoheitsgebiet die Einkünfte entstanden sind, tatsächlich an der Ausübung seiner Steuerhoheit über die Einkünfte gehindert ist [38].

60. Klar dürfte sein, dass Deutschland *ratione personae* die Besteuerungsbefugnis über die Kommanditgesellschaft behält, da kein Wegzug der Gesellschaft vorliegt. Das Gleiche gilt für die Komplementärin, eine deutsche Gesellschaft mit beschränkter Haftung; was den steuerlichen Status der Kommanditistinnen angeht, bei denen es sich um niederländische Gesellschaften handelt, enthält die Akte keine Angaben zu ihrem steuerlichen Status in Deutschland.

61. Vor dem Hintergrund der Entscheidung des Gerichtshofs in der Rechtssache National Grid Indus kann ich nicht erkennen, inwieweit Deutschland vorgeworfen werden könnte, dass es zur Bemessung der steuerpflichtigen Gewinne den steuerpflichtigen Betrag entsprechend dem nicht realisierten Wertzuwachs in Verbindung mit den Wirtschaftsgütern ermittelt hat, die in die niederländische Betriebsstätte der Kommanditgesellschaft überführt wurden. Dies ist aus Gründen der Rechtssicherheit erforderlich, weil diese Gewinne jedenfalls mit dem Zeitpunkt der Überführung und infolgedessen mit einem bestimmten Wirtschaftsjahr in Verbindung stehen [39].

62. Meines Erachtens besteht kein relevanter Unterschied zwischen der Situation, dass alle Wirtschaftsgüter einer inländischen Betriebsstätte eines inländischen Steuersubjekts in eine ausländische Betriebsstätte überführt werden, und derjenigen, dass lediglich einige Wirtschaftsgüter überführt werden, soweit das übertragende Rechtssubjekt weiterhin im Wegzugsstaat steuerpflichtig bleibt. Der Gerichtshof hat im Urteil Kommission/Portugal nicht zwischen einer teilweisen und einer vollständigen Überführung der Vermögenswerte aus portugiesischen Betriebsstätten einer nicht in Portugal ansässigen Gesellschaft differenziert [40]. Noch weniger eine Rolle spielen dürfte dies im Fall inländischer Gesellschaften, weil die Besteuerungsgrundlage, also die nicht realisierten Wertzuwächse, die vor der Überführung entstanden sind, in beiden Situationen die gleiche bleibt [41].

38 — Vgl. Urteil DMC (EU:C:2014:20, Rn. 56 und 57).

39 — Anders läge es, wenn nach Unionsrecht eine Verpflichtung dahin gehend bestünde, bei der Bemessung des Betrags der in Deutschland entstandenen steuerpflichtigen Gewinne den Betrag eines realisierten Wertzuwachses (oder -verlusts) zu berücksichtigen, sofern und sobald Vermögenswerte in den Niederlanden realisiert würden. Eine solche Verpflichtung hat der Gerichtshof im Urteil National Grid Indus abgelehnt (EU:C:2011:785, Rn. 56 bis 57). Vgl. auch Urteil DMC (EU:C:2014:20, Rn. 48). Zu erinnern ist hier daran, dass die Gesellschaft in der Rechtssache National Grid Indus grundsätzlich in den Niederlanden steuerpflichtig blieb, obwohl sie ihren Sitz in das Vereinigte Königreich verlegt hatte. Anzumerken ist ferner, dass dann, wenn ein Staat, der Einkünfte freigestellt hat, die einer ausländischen Betriebsstätte eines inländischen Unternehmens zuzurechnen sind, verpflichtet wäre, eine entsprechende Wertminderung der überführten Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen, ohne jedoch Wertsteigerungen der Wirtschaftsgüter nach dem Wegzug berücksichtigen zu können, eine Asymmetrie einträte, die die Kohärenz seines Steuersystems beeinträchtigen würde.

40 — Urteil Kommission/Portugal (EU:C:2012:521, Rn. 27 und 28). Vgl. auch Urteil Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 28).

41 — Vgl. Urteil Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 31 und 36).

63. Ferner lässt die Rechtsprechung offenbar die Festsetzung einer Wegzugssteuer im Zusammenhang mit der Überführung von Wirtschaftsgütern auch dann zu, wenn das steuerpflichtige Subjekt nicht abwandert, sofern es nicht zu einer sofortigen Erhebung dieser Steuer kommt [42].

64. Im Ergebnis ist es für die Wahrung der Besteuerungsbefugnis Deutschlands für die nicht realisierten Wertzuwächse, die vor der Überführung der Wirtschaftsgüter – die den *Steuertatbestand* für die Feststellung der Steuerschuld darstellt – entstanden sind, sowohl erforderlich als auch angemessen, dass der Betrag der steuerpflichtigen Gewinne zu diesem Zeitpunkt festgestellt wird. Dass die Kommanditgesellschaft als Steuerpflichtige in Deutschland fortbesteht, ändert hieran nichts; dies ist vielmehr nur für die Frage der Erhebung von Bedeutung.

65. Bevor ich im Einzelnen auf die Frage der Erhebung der Steuer eingehe, sei schließlich noch darauf hingewiesen, dass das Vorbringen der Kommission zur praktischen Unmöglichkeit der Besteuerung der nicht realisierten Wertzuwächse – ein Umstand, den der Gerichtshof auf der Grundlage des Sachverhalts in der Rechtssache DMC bezweifelte – fehlgeht. In der Rechtssache DMC stellte sich der Gerichtshof die Frage, ob es Deutschland unmöglich sei, die nicht realisierten Wertzuwächse der aufgelösten Kommanditgesellschaft bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ihre Komplementärin war, zu berücksichtigen, als die Kommanditgesellschaft infolge ihrer Auflösung von der einzig verbliebenen Gesellschafterin, nämlich der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, übernommen wurde [43].

66. Erstens ist es im vorliegenden Fall unmöglich, die betreffenden nicht realisierten Wertzuwächse bei der Besteuerung anderer Personen als der Kommanditgesellschaft und, aufgrund der transparenten Besteuerung, letztlich ihrer Gesellschafter zu berücksichtigen. Zweitens wird eine zutreffende Abgrenzung zwischen der deutschen und der niederländischen Besteuerungsbefugnis nur gewährleistet, wenn der Betrag der nicht realisierten Wertzuwächse zum Zeitpunkt der Überführung der Wirtschaftsgüter festgestellt wird. Eine spätere Realisierung dieser Zuwächse ist für den Betrag nicht von Bedeutung, weil alle Wertzuwächse oder -verluste nach der Überführung der Wirtschaftsgüter in die Besteuerungsbefugnis der Niederlande fallen. Somit ist es in der Tat nicht möglich, diese nicht realisierten Wertzuwächse in Deutschland zu besteuern, wenn ihr Betrag zum Zeitpunkt der Überführung nicht festgestellt wird.

### 3. Erhebung der Steuer

67. Seit den Urteilen Kommission/Dänemark und DMC scheint geklärt, dass der Gerichtshof eine im Aufnahmestaat eintretende tatsächliche Realisierung eines Vermögenswerts, der in eine Betriebsstätte in diesem Mitgliedstaat überführt worden ist, nicht als einzig zulässigen oder obligatorischen *Entstehungstatbestand* ansieht; gemeint ist damit der Tatbestand, der die Verpflichtung zur Entrichtung der Steuer auslöst, und nicht der Steuertatbestand, der die Steuerschuld begründet [44]. Weiterhin hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine sofortige Erhebung unverhältnismäßig ist, aber ergänzt, dass eine dem Steuersubjekt eingeräumte Wahlmöglichkeit zwischen sofortiger Entrichtung und Erhebung der Steuer in Teilbeträgen verhältnismäßig ist [45]. Wenn das Recht des

42 — Vgl. in diesem Sinne Urteil Kommission/Portugal (EU:C:2012:521). In jener Rechtssache stellte der Gerichtshof fest, dass eine sofortige Erhebung der Steuer auf nicht realisierte Wertzuwächse der in einen anderen Mitgliedstaat überführten Vermögenswerte einer im portugiesischen Hoheitsgebiet ansässigen Betriebsstätte weder als gerechtfertigt noch als verhältnismäßig anzusehen war. Vgl. auch Urteil Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 36 und 37) und ferner Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785), wo die Gesellschaft eine niederländische Gesellschaft blieb, obwohl ihr tatsächlicher Verwaltungssitz in einen anderen Mitgliedstaat verlegt wurde.

43 — Urteil DMC (EU:C:2014:20, Rn. 57).

44 — Urteile Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 37) und DMC (EU:C:2014:20, Rn. 53).

45 — Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785, Rn. 73). In manchen Fällen wird die sofortige Zahlung dem Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung unverhältnismäßigen Verwaltungsaufwand ersparen, der sich aus der Notwendigkeit einer Nachverfolgung der Wertentwicklung jedes einzelnen überführten Vermögensgegenstands ergibt.

Wegzugsmitgliedstaats zur Besteuerung der in seinem Hoheitsgebiet entstandenen nicht realisierten Wertzuwächse anerkannt ist, würde eine Beschränkung der Erhebung dieser Steuer allein auf Fälle, in denen der Vermögenswert tatsächlich realisiert wird, die Ausübung der Besteuerungsrechte des Wegzugsstaats in das Belieben des Steuerpflichtigen stellen [46].

68. Meines Erachtens ist die Rechtsprechung in dieser Hinsicht eindeutig. Der Gerichtshof erkennt als Voraussetzung für die Verpflichtung zur Entrichtung der Wegzugssteuer andere Tatbestände als die tatsächliche Realisierung an. Zugleich erlegt die Rechtsprechung des Gerichtshofs den Mitgliedstaaten keine Verpflichtung auf, eine Stundung der Entrichtung der Wegzugssteuer bis zur tatsächlichen Realisierung der Vermögenswerte zuzulassen [47].

69. Besonders wichtig ist, dass eine tatsächliche Realisierung nicht als der einzig zulässige Entstehungstatbestand oder auch nur als eine obligatorische Alternative genannt wird, wenn das überführte Betriebsvermögen aus Rechten geistigen Eigentums besteht. Erstens sind solche Rechte zwar übertragbar, aber ihr Inhaber kann sie ohne Schwierigkeiten nutzen, ohne sein Eigentum an ihnen durch Veräußerung aufzugeben. Ließe man somit die tatsächliche Realisierung als konkrete Voraussetzung für die Erhebung der Wegzugssteuer zu, würde dies die Entrichtung dieser Steuer in der Praxis in vielen Fällen freiwillig machen. Zweitens führen Rechte geistigen Eigentums üblicherweise zu Einkünften und tragen daher als kontinuierlicher Zufluss von Einkünften in Form von Lizenzgebühren oder als betriebliche Einkünfte aus der Nutzung des Rechts zur steuerlichen Leistungsfähigkeit ihres Inhabers bei; dieses Recht ist im Fall von Patenten, Gebrauchsmustern oder Urheberrechten zeitlich begrenzt, kann im Fall von Marken jedoch zeitlich unbegrenzt sein. Daher spiegelt ein Erhebungszeitraum, in dem die Steuer in anteiligen Teilbeträgen zu entrichten ist, den Beitrag dieser Rechte zur steuerlichen Leistungsfähigkeit besser wider [48].

4. Verhältnismäßigkeit des Zehnjahreszeitraums für die Entrichtung und Erhebung

70. Schließlich ist, was die Verhältnismäßigkeit eines Zehnjahreszeitraums für die Entrichtung und Erhebung der Steuer angeht, irgendeine Art von Regelung für die Entrichtung der Steuer unvermeidlich, da der Gerichtshof entschieden hat, dass Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten, die die sofortige Erhebung einer Wegzugssteuer zum Zeitpunkt der Überführung vorsehen, unverhältnismäßig sind [49], sofern keine Wahlmöglichkeit zugunsten einer Stundung ihrer Erhebung besteht [50].

71. Dieser Zeitraum könnte für jeden überführten Vermögensgegenstand einzeln unter Berücksichtigung seiner voraussichtlichen wirtschaftlichen Nutzungsdauer im Hinblick auf eine Abnutzung oder den Ablauf von Rechten geistigen Eigentums zu bemessen sein; dies ist offenbar der Standpunkt der Kommission. Diese Lösung birgt jedoch eventuell erhebliche praktische Schwierigkeiten für den Steuerpflichtigen und den Herkunftsmitgliedstaat aufgrund verschieden langer Restschutzzeiten einzelner, im übertragenen Vermögen enthaltener Rechte und der Möglichkeit, diese innerhalb der Gesellschaftsstruktur schließlich in andere Steuerhoheitsgebiete in der Europäischen Union oder Drittstaaten weiter zu überführen. Schwierigkeiten dieser Art waren der Grund, aus dem der Gerichtshof die Auffassung abgelehnt hat, dass die tatsächliche Realisierung als einzig zulässiger Entstehungstatbestand für die Erhebung der Wegzugssteuer angesehen werden solle [51].

46 — Dies brachte Dänemark in der Rechtssache vor, in der das Urteil Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 13) erging. Hinzuweisen ist noch einmal darauf, dass der Gerichtshof anerkannt hat (vgl. Rn. 37), dass die Mitgliedstaaten für die Erhebung der Steuer einen anderen Entstehungstatbestand als die tatsächliche Realisierung der Vermögenswerte wählen können.

47 — Urteile Kommission/Dänemark (EU:C:2013:480, Rn. 36 bis 38) und DMC (EU:C:2014:20, Rn. 53).

48 — Dies gilt unabhängig von Abschreibungsregelungen, die den schriftlichen Erklärungen der belgischen Regierung zufolge für Patente in den Niederlanden offenbar recht großzügig sind.

49 — Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785, Rn. 81).

50 — Urteile National Grid Indus (EU:C:2011:785, Rn. 73) und DMC (EU:C:2014:20, Rn. 61).

51 — Urteil National Grid Indus (EU:C:2011:785, Rn. 70 bis 71).

72. Hieraus folgt, dass ein Zeitraum für die Entrichtung und Erhebung in Form einer generellen Regelung vorgegeben werden kann, ohne dass gegen den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz verstoßen wird. Da die Ablehnung einer sofortigen Erhebung von Wegzugssteuern durch den Gerichtshof mit Liquiditätsnachteilen für den Steuerpflichtigen begründet wird, ist klar, dass der Zeitraum lang genug sein muss, um dieses Problem zu mildern. Andererseits muss der Zeitraum an die wirtschaftlichen und rechtlichen Gegebenheiten des Wirtschaftslebens und der Unternehmensbesteuerung, wie etwa Regelungen zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen und -belegen, angepasst sein.

73. Im Urteil DMC (EU:C:2014:20) hat der Gerichtshof einen Fünfjahreszeitraum für die Entrichtung der Wegzugssteuer nach den Umständen jenes Falls als verhältnismäßig angesehen. Da die hier in Rede stehende Wegzugssteuer über einen Zeitraum von zehn Jahren entrichtet werden kann, sehe ich keine Grundlage dafür, diesen Zeitraum als unverhältnismäßig anzusehen.

## V – **Ergebnis**

74. Nach alledem schlage ich vor, die Frage des Finanzgerichts Düsseldorf wie folgt zu beantworten:

Die Niederlassungsfreiheit nach Art. 49 AEUV steht einer nationalen Regelung, wonach es im Fall der Übertragung eines Wirtschaftsguts von einer inländischen auf eine ausländische Betriebsstätte desselben Unternehmens zu einer Aufdeckung stiller Reserven kommt, die zu den steuerpflichtigen Gewinnen beitragen, nicht entgegen, wenn eine weitere nationale Regelung die Möglichkeit eröffnet, diese Einkünfte gleichmäßig auf zehn Wirtschaftsjahre zu verteilen.