



Das EuGH-Urteil in der Rechtssache A-Brauerei

Auswirkungen auf das Beihilfeverbot im Steuerrecht und Share-Deals im Grunderwerbsteuerrecht

22.01.2019 - Dr. Alexander Linn, Benedikt Pignot

Das EuGH-Urteil in der Rechtssache A-Brauerei

I. Sachverhalt / Vorverfahren bis Vorlagebeschluss des BFH

II. Stand der Beihilfediskussion zum Zeitpunkt des Vorlagebeschlusses

1. Tatbestandsmerkmale einer staatlichen Beihilfe
2. Drei-Schritt Prüfung der Selektivität
3. Unklare Rechtsprechung des EuG und des EuGH

III. EuGH-Verfahren

1. Das schriftliche Verfahren
2. Das mündliche Verfahren

IV. Einordnung des EuGH-Urteils

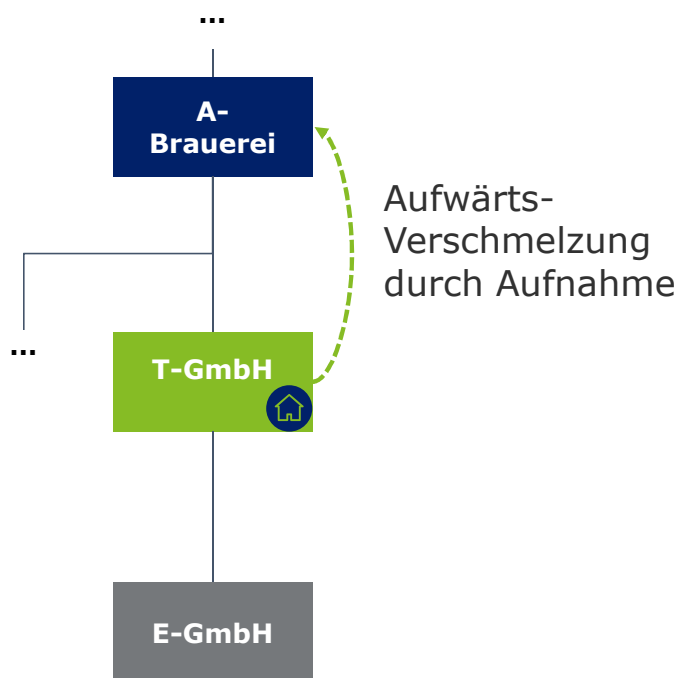
1. Vergleich von Schlussanträgen und Urteil
2. Bedeutung für die Besteuerung von Share Deals

V. Apéro

I. Sachverhalt / Vorverfahren bis Vorlagebeschluss des BFH

I. Sachverhalt / Vorverfahren bis Vorlagebeschluss des BFH

Sachverhalt



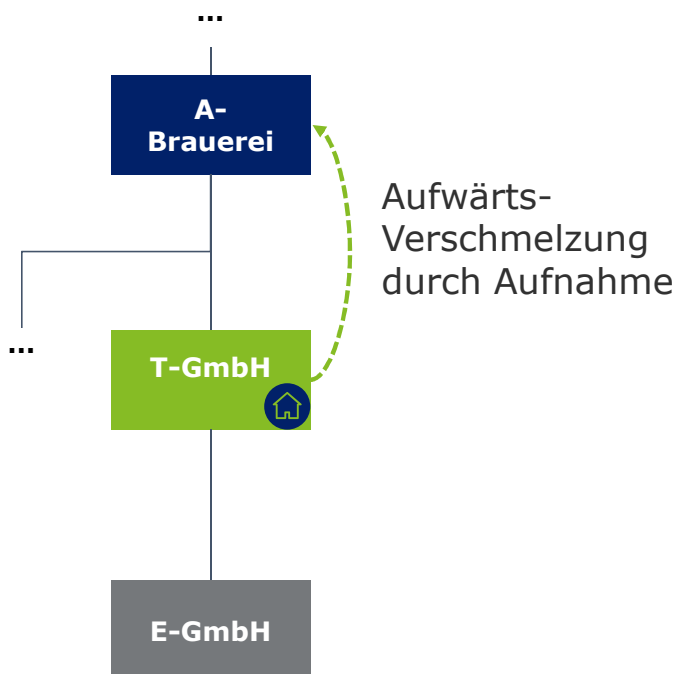
Die A-Brauerei hielt seit mehr als 5 Jahren mindestens 95 % der Geschäftsanteile an der T-GmbH, der mehrere Grundstücke gehörten. Die T-GmbH war ihrerseits Alleingesellschafterin der E-GmbH.

Mit Vertrag v. 1.8.2012 übertrug die T-GmbH als übertragender Rechtsträger ihr Vermögen als Ganzes (also einschließlich der Grundstücke) mit allen Rechten und Pflichten unter Auflösung ohne Abwicklung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 iVm § 2 Nr. 1 UmwG auf die A-Brauerei als übernehmende Rechtsträgerin (Verschmelzung durch Aufnahme). Die Verschmelzung wurde mit der Eintragung im Handelsregister am 24.9.2012 wirksam.

Das Finanzamt stellte die Besteuerungsgrundlagen für die Grunderwerbsteuer gemäß § 17 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG gesondert fest und erklärte dabei die erfassten Grunderwerbe gemäß **§ 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG** als nicht nach § 6a GrEStG steuerbegünstigt.

I. Sachverhalt / Vorverfahren bis Vorlagebeschluss des BFH

Auffassung des Finanzamts



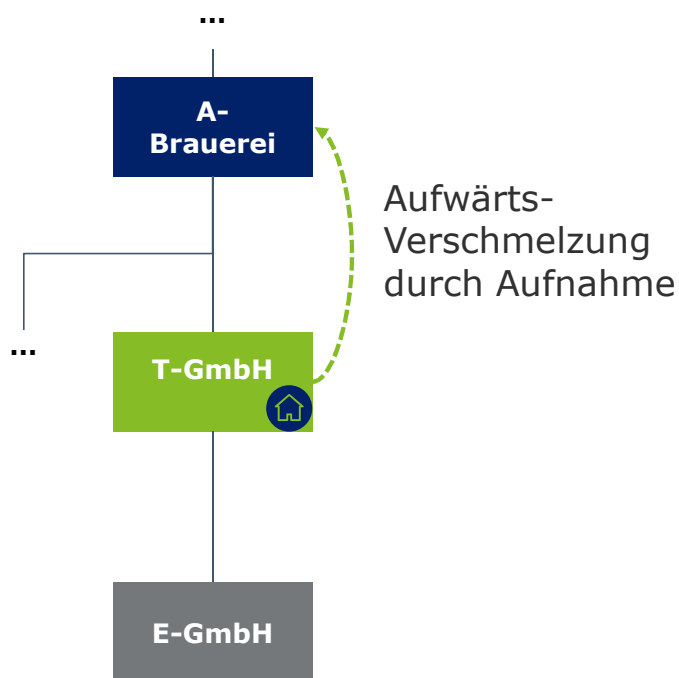
FA Bamberg: Die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG kann nicht gewährt werden, weil durch den Umwandlungsvorgang der **Verbund** erlischt.

§ 6a S. 4 GrEStG: Mindestbeteiligung 5 Jahre vor **und nach** Rechtsvorgang

- Gleichlautender Ländererlass v. 1.12.2010 (BStBl I 2010, 1321, Tz. 5): Ausnahme bei Nachbehaltensfrist für Verschmelzung auf das herrschende Unternehmen
- Gleichlautender Ländererlass v. 19.6.2012 (BStBl I 2012, 662, Tz. 2.1 Verschmelzung der Tochter-GmbH auf die Mutter-GmbH ist **nicht** nach § 6a GrEStG begünstigt, da der Verbund hierdurch erlischt)

Das Einspruchsverfahren verlief erfolglos.

I. Sachverhalt / Vorverfahren bis Vorlagebeschluss des BFH 2014: Erstinstanzliches Urteil



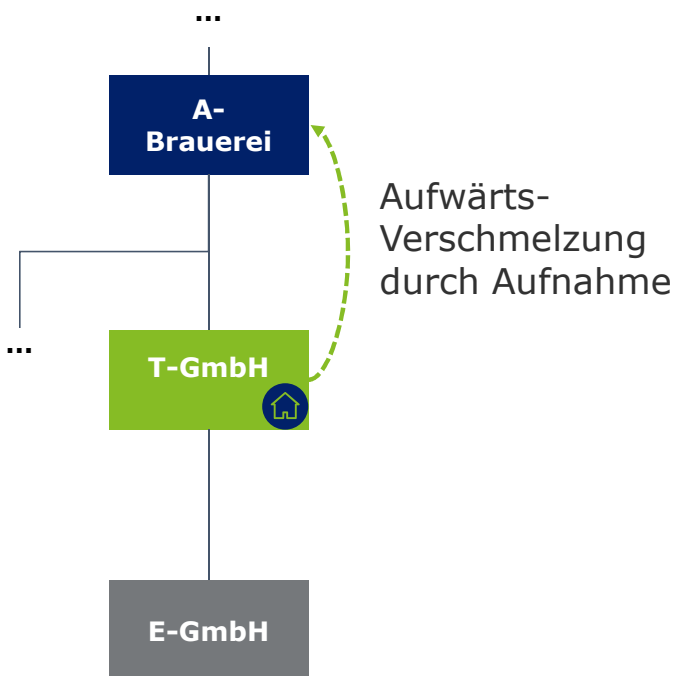
FG Nürnberg, Urteil vom 16.10.2014 – 4 K 1059/13 (Leitsätze):

1. Für den Fall, dass ein „Verbund“ innerhalb eines Konzerns durch Verschmelzung des abhängigen Unternehmens auf das herrschende Unternehmen (jeweils iSd § 6a GrEStG) nach einer Vorbehaltensfrist von fünf Jahren „endet“, sind keine über den bloßen Wortlaut des § 6a S. 4 GrEStG hinausgehenden Gründe für eine Einschränkung des § 6a GrEStG ersichtlich.
2. Wenn schon eine Beteiligung von mindestens 95 v.H. ausreichend ist, um eine Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG erlangen zu können, muss erst recht eine Intensivierung des Beteiligungsverhältnisses diesen Anforderungen genügen. Eine Gesamtrechtsnachfolge durch Verschmelzung der abhängigen Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen iSd § 6a GrEStG ist als intensivste Form des Abhängigkeits- und Näheverhältnisses anzusehen.
3. Allerdings muss der übernehmende Rechtsträger für einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang konzernangehörig fortbestehen, damit die längerfristige Beteiligungsgegebenheit besteht.

FA Bamberg hat Revision eingelegt.

I. Sachverhalt / Vorverfahren bis Vorlagebeschluss des BFH

2015: BFH-Beschluss: Beitrittsaufforderung an das BMF



BFH, Beschluss v. 25.11.2015 – II R 62/14:

Senat fordert BMF zum Beitritt auf (§ 122 Abs. 2 FGO) und BMF soll (1) zur Nachbehaltensfrist und (2) zum möglichen Beihilfecharakter des § 6a GrESTG Stellung nehmen.

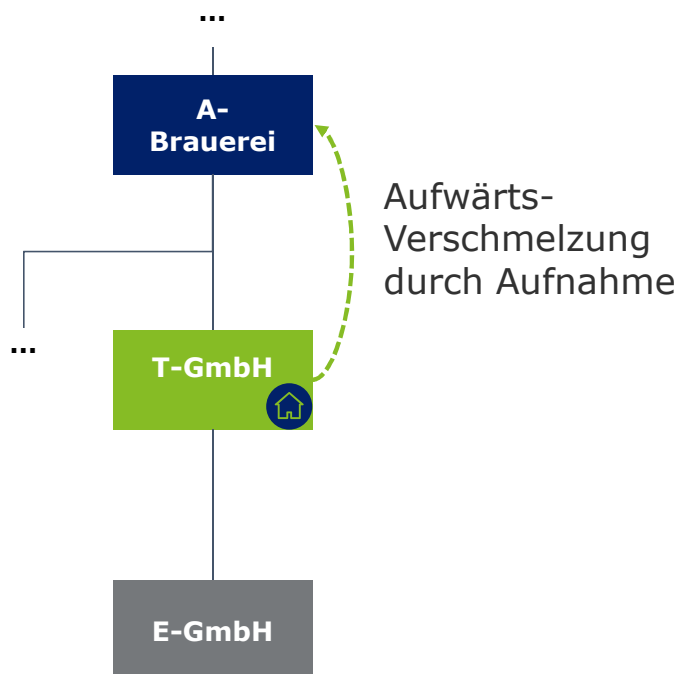
→ **In der Praxis faktischer Anwendungsstopp des § 6a GrESTG**

Stellungnahme des BMF v. 11.4.2016:

- Vor- und Nachbehaltensfristen sind flankierende Eingrenzungen; Konzern setzt mehr als einen Rechtsträger voraus (allgemeiner Sprachgebrauch); Umwandlungsvorgang beendet Verbund
- Beschränkung des § 6a GrESTG auf Konzernsachverhalte verletzt nicht den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 GG)
- Kein Notifizierungsverfahren zu § 6a GrESTG: bereits tatbestandlich keine Beihilfe iSd Art. 107 Abs. 1 AEUV; keine Selektivität; § 6a GrESTG ist allgemeine Maßnahme, da sie allen Wirtschaftsteilnehmern gleichermaßen offensteht

I. Sachverhalt / Vorverfahren bis Vorlagebeschluss des BFH

2017: BFH-Vorlagebeschluss



BFH, Vorlagebeschluss v. 30.5.2017 – II R 62/14:

Der BFH legt § 6a GrEStG entsprechend dem Begünstigungszweck, Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen zu erleichtern, weit aus:

- Herrschendes Unternehmen muss kein Unternehmer iSd § 2 UStG sein, Beteiligung kann im PV oder BV gehalten werden
- Fristen sind nur insoweit maßgebend, als sie aufgrund der Umwandlung eingehalten werden können -> **Auf und Abwärts-Verschmelzungen sind nach § 6a GrEStG begünstigt**
- **Vorlage an EuGH** (Art. 267 AEUV) um zu klären, ob die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG eine nach Art. 107 Abs. 1 AEUV verbotene Beihilfe ist
- Falls Beihilfe, wäre § 6a GrEStG bis zur Entscheidung der **Kommission** über die Vereinbarkeit der Steuervergünstigung mit dem Binnenmarkt nicht anwendbar (Art. 108 Abs. 3 AEUV)

II. Stand der Beihilfediskussion zum Zeitpunkt des Vorlagebeschlusses

II. Stand der Beihilfediskussion zum Zeitpunkt des Vorlagebeschlusses

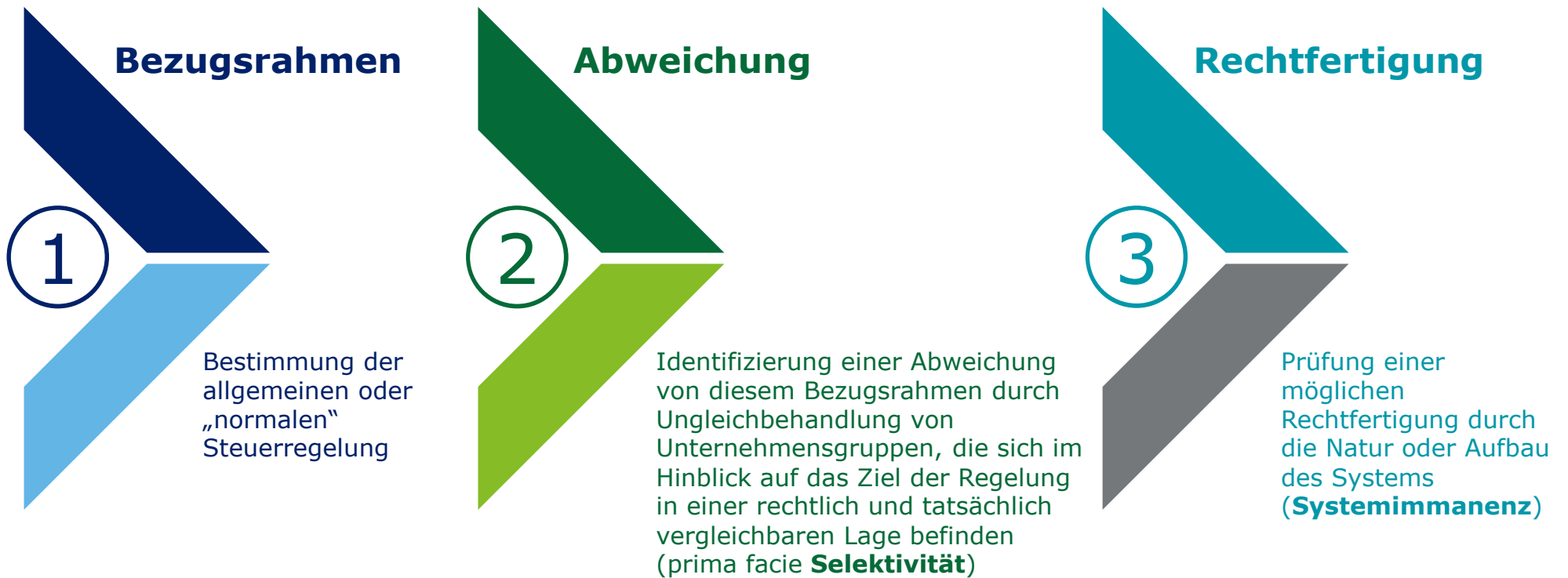
Tatbestandsmerkmale einer staatlichen Beihilfe (Art. 107 Abs. 1 AEUV)

- Alle Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt sein
- Selektivität ist zentrales Tatbestandsmerkmal einer steuerlichen Maßnahme



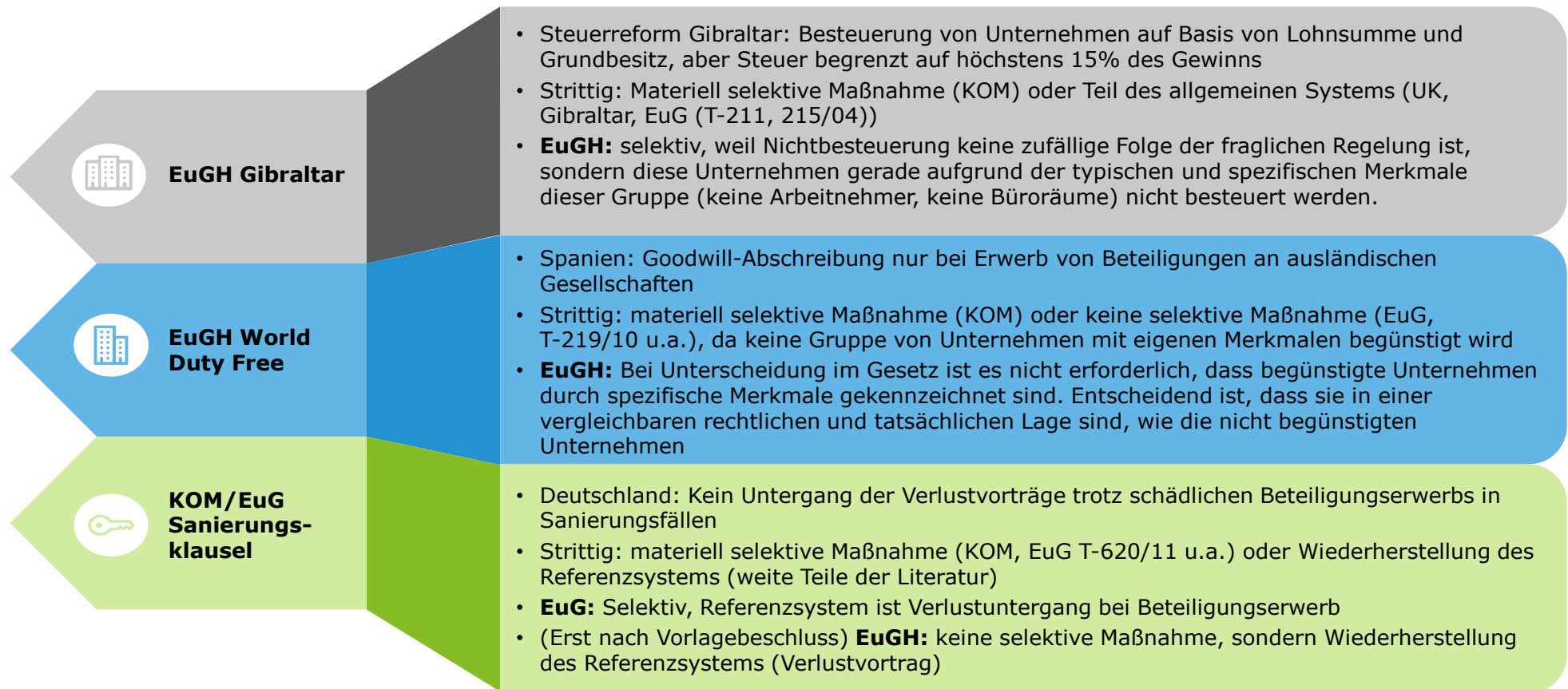
II. Stand der Beihilfediskussion zum Zeitpunkt des Vorlagebeschlusses

Drei-Schritt Prüfung der Selektivität



II. Stand der Beihilfediskussion zum Zeitpunkt des Vorlagebeschlusses

Unklare Rechtsprechung des EuG und des EuGH



III. EuGH-Verfahren

III. EuGH-Verfahren

Das schriftliche Verfahren (1/2)



22.6.2017

- BFH übermittelt das Vorabentscheidungsersuchen (BFH Beschluss v. 30.5.2017) an EuGH

21.7.2017

- Nach Aufnahme des Verfahrens in das Register stellt der EuGH das Vorabentscheidungsersuchen den Parteien zu (Art. 23 EuGH-Satzung)

27.7.2017

- Die Frist für die schriftliche Erklärung beträgt **zwei Monate nach der Zustellung** zzgl. der pauschalen Entfernungsfrist von zehn Tagen (Art. 51 EuGH-Verfahrensordnung)
- Fristberechnung (Art. 49 EuGH-Verfahrensordnung), die **Frist kann nicht verlängert** werden
- Anonymität? (Antrag eilt)
- Amtsblatt L 31 vom 31.1.2014, S. 1: **Praktische Anweisungen** für die Parteien in den Rechtssachen vor dem Gerichtshof (u.a. zu Form und Einreichung der Erklärung sowie Struktur und Länge)
- Notwendigkeit der Übersetzungen berücksichtigen

2.10.2018

- Verwendung von e-Curia

III. EuGH-Verfahren

Das schriftliche Verfahren (2/2)



6.12.2017

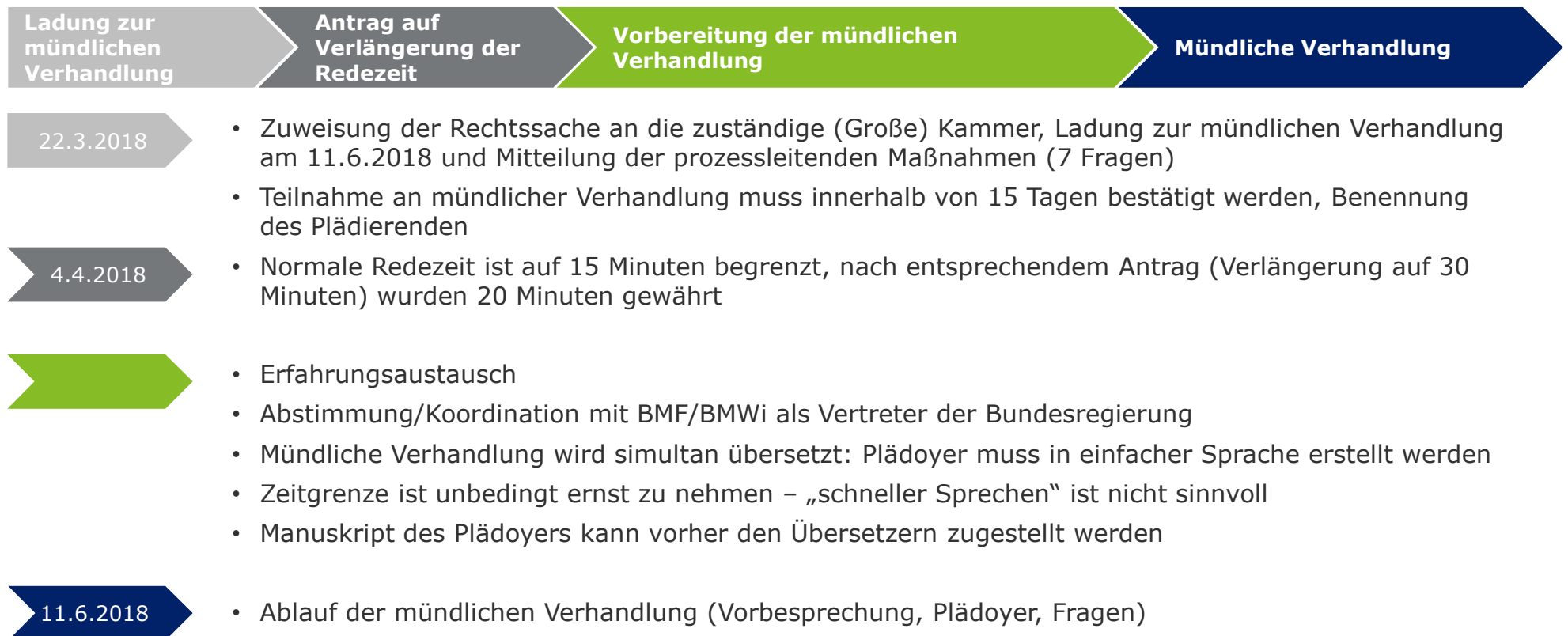
- EuGH: Zustellung der schriftlichen Stellungnahmen
 - Wesentliche Argumentation in der Erklärung der A-Brauerei
 - Wesentliche Argumentation in der Erklärung der Bundesregierung
 - Wesentliche Argumentation in der Erklärung der Kommission
 - Keine Stellungnahme eines anderen Mitgliedstaats
- Es gibt keine Möglichkeit der schriftlichen Erwiderung auf die in den jeweiligen Erklärungen vorgebrachten Argumente

19.12.2017

- **Begründeter Antrag** auf mündliche Verhandlung gemäß Art. 76 EuGH-Verfahrensordnung innerhalb von drei Wochen (ab Zustellung der schriftlichen Stellungnahmen)
- Nur die Bundesregierung hat noch mündliche Verhandlung beantragt

III. EuGH-Verfahren

Das mündliche Verfahren



IV. Einordnung des EuGH-Urteils

IV. Einordnung des EuGH-Urteils Vergleich von Schlussanträgen und Urteil

Schlussanträge des Generalanwalts Saugmandsgaard Øe v. 19.09.2018

- A. Bedeutung der Selektivität
- B. Methode der Selektivitätsprüfung: Klassische Methode vs. Methode des Bezugsrahmens
- C. Klassische Methode der Selektivitätsprüfung:
§ 6a GrEStG als allgemeine Maßnahme
- D. Hilfsweise: Methode des Bezugsrahmens**
1. Bezugsrahmen: § 6a GrEStG als Teil des Bezugsrahmens und nicht selektiv
 2. Hilfsweise²: Selbst bei § 6a GrEStG als Ausnahme vom Bezugsrahmen: Keine Vergleichbarkeit, daher nicht selektiv
 3. Hilfsweise³: **Rechtfertigung** aufgrund der Natur oder des inneren Aufbaus der in Rede stehenden Regelung

Das Urteil des EuGH v. 19.12.2018

§ 6a GrEStG **keine** allgemeine Maßnahme

Bezugsrahmen für Selektivitätsprüfung ist das GrEStG in seiner Gesamtheit

- Ziel der Besteuerung jedes Rechtsträgerwechsels
- **§ 6a GrEStG als Abweichung** von diesem Bezugsrahmen: Offenkundige Unterscheidung zwischen Gesellschaften innerhalb und außerhalb eines Konzerns
→ prima-facie Selektivität

Aber: **Rechtfertigung** durch die Natur und den Aufbau des Systems; hier: § 6a GrEStG dient der Verhinderung einer übermäßigen Besteuerung

- Besteuerung des Grundstückserwerbs „eingangs“, d.h. bei erstmaligen Erwerb durch Konzern oder erstmaliger Anteilsvereinigung
- Gefahr der Doppelbesteuerung
- Keine Gefahr der Doppelbesteuerung außerhalb von Konzernen



IV. Einordnung des EuGH-Urteils Bedeutung für das Beihilfeverbot

Vorschläge des Generalanwalts wurden nicht aufgegriffen

1. Weiter Selektivitätsprüfung nach der Methode des Bezugsrahmens
→ Verhältnis zum EuGH-Urteil Sanierungsklausel?
2. Abgrenzung der „Allgemeinen Maßnahme“ weiterhin höchst unklar
3. Vergleichbarkeit der rechtlichen und tatsächlichen Situation am allgemeinen Zweck der Steuer zu bestimmen

Erstmals: Rechtfertigung über Systemimmanenz

1. Noch keine klare Liste an „anerkannten Rechtfertigungsgründen“ wie bei Grundfreiheiten und unklare „Verhältnismäßigkeitsprüfung“
2. Klar aber: Sehr strenge Vorgaben an die Systemimmanenz
3. Beihilfeverbot somit als europarechtliche Konsistenzprüfung für nationales Steuerrecht

IV. Einordnung des EuGH-Urteils

Bedeutung für die Besteuerung von Share Deals (1/3)

1

Rechtfertigung der Befreiung des § 6a GrEStG mit Systemimmanenz durch Vermeidung der Doppelbesteuerung

2

Sehr intensive Diskussion in mündlicher Verhandlung über das Bäckerei-Beispiel und Bezugnahme auf Schriftsatz der A-Brauerei zeigt Bedeutung der **kohärenten Anwendung von Beteiligungsgrenzen**

IV. Einordnung des EuGH-Urteils

Bedeutung für die Besteuerung von Share Deals (2/3)

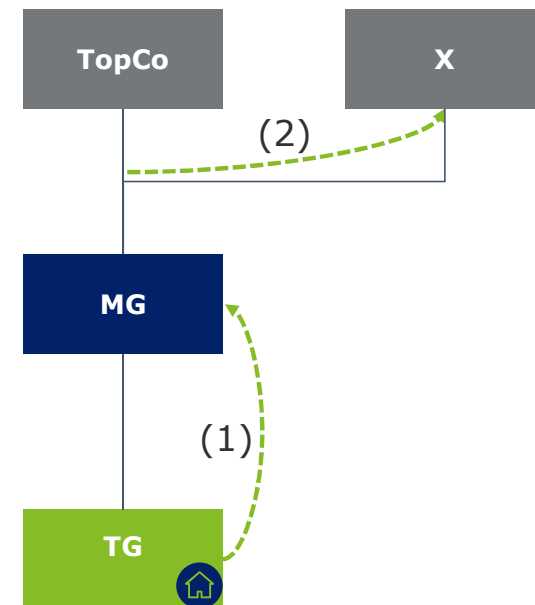


Rechtfertigung der Befreiung des § 6a GrEStG mit Systemimmanenz durch Vermeidung der Doppelbesteuerung



Sehr intensive Diskussion in mündlicher Verhandlung über das Bäckerei-Beispiel und Bezugnahme auf Schriftsatz der A-Brauerei zeigt Bedeutung der **kohärenten Anwendung von Beteiligungsgrenzen**

Abwandlung des Sachverhalts



IV. Einordnung des EuGH-Urteils

Bedeutung für die Besteuerung von Share Deals (3/3)

3

Sofern eine Befreiung von Erwerbstatbeständen bei Umwandlungen im Konzern weiterhin erwünscht ist, bedeutet das:

- wenn Beteiligungsgrenze in § 1 Abs. 3 GrEStG auf 90% abgesenkt wird, sollte diese in § 6a GrEStG ebenfalls abgesenkt werden
- wenn weitere Ersatztatbestände (z.B. Übertragung von Anteilen auf neue Gesellschafter innerhalb eines 10-Jahres-Zeitraums) geschaffen werden, die nicht die rechtsgeschäftliche Übertragung von Grundstücken zum Gegenstand haben, wird es schwer, ein konsistentes Ziel der GrESt zu definieren
- wenn in vielen (aber nicht klar abgegrenzten) Fällen eine Doppelbesteuerung hingenommen wird, dürfte eine Vermeidung dieser Doppelbesteuerung in einigen Fällen Gefahr laufen, eine verbotene Beihilfe zu sein

Apéro

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Das EuGH-Urteil in der Rechtssache A-Brauerei

Kontaktdaten



Name Dr. Alexander Linn
Position Partner, Tax & Legal,
Business Tax
Standort München
Telefon + 49 89 29036 8558
E-Mail allinn@deloitte.de



Name Benedikt Pignot
Position Manager, Tax & Legal,
Business Tax
Standort München
Telefon +49 89 29036 8488
E-Mail bpignot@deloitte.de



Diese Präsentation enthält ausschließlich allgemeine Informationen und weder die Deloitte GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft noch Deloitte Touche Tohmatsu Limited, noch ihre Mitgliedsunternehmen oder deren verbundene Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“) erbringen mittels dieser Präsentation professionelle Beratungs- oder Dienstleistungen. Diese Präsentation ist insbesondere nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Keines der Mitgliedsunternehmen des Deloitte Netzwerks ist verantwortlich für Verluste jedweder Art, die irgendjemand im Vertrauen auf diese Präsentation erlitten hat. Diese Präsentation ist vertraulich zu behandeln. Eine Weitergabe an Dritte – auch in Auszügen – bedarf unserer vorherigen schriftlichen Zustimmung.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für rund 286.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.