

## Simon Weschta, M. Sc.: Grunderwerbsteuer und Beihilfeverbot

Der Autor ist Chemiker (M. Sc.) und Student der Rechtswissenschaft im 11. Fachsemester (Universität Bayreuth). Der Beitrag ist im Rahmen des studienbegleitenden Seminars zum Steuerrecht bei Prof. Dr. André Meyer, LL.M. Taxation (Lehrstuhl Zivilrecht XI – Bürgerliches Recht und Steuerrecht, Gesellschafts- und Bilanzrecht) entstanden.

### A. Einführung

Wie in vielen anderen Bereichen wachsen auch im Steuerrecht die europarechtlichen Einflüsse. Zwar besteht nur bei indirekten Steuern eine fortgeschrittene Harmonisierung (vgl. Art. 113 AEUV),<sup>1</sup> doch ist das Unionsrecht gleichfalls bei den direkten Steuern zu beachten.<sup>2</sup> Immer wichtiger wird dabei neben den Grundfreiheiten<sup>3</sup> das Beihilferecht (Art. 107 ff. AEUV),<sup>4</sup> welches die Kommission seit einiger Zeit als „Wunderwaffe“ für die Kontrolle nationaler Steuergesetze nutzt.<sup>5</sup> Dies hat ebenso lebhaft Diskussionen in der Wissenschaft wie erhebliche Verunsicherung in der Praxis hervorgerufen.<sup>6</sup> Über etlichen, bislang als unverdächtig geltenden<sup>7</sup> steuerlichen Begünstigungsnormen<sup>8</sup> schwebt nun das Damoklesschwert der Unionsrechtswidrigkeit.<sup>9</sup> Dabei droht den Betroffenen im schlimmsten Fall die Rückforderung der Beihilfe, ohne dass sie auf rechtsstaatliche Gewährleistungen wie Vertrauensschutz hoffen können<sup>10</sup> – insofern hat der Einfluss des Beihilferechts ein gänzlich anderes Vorzeichen als die für den Steuerpflichtigen i.d.R. vorteilhaften Grundfreiheiten.<sup>11</sup>

Sorge bereiten muss aber auch die damit verbundene schleichende Kompetenzverschiebung in Richtung der

Unionsorgane, die dem Prinzip der begrenzten Einzelermächtigung (Art. 5 I, II EUV) zuwiderläuft.<sup>12</sup> Gerade wegen der untrennbaren Verbindung des Steuerrechts mit der von Art. 79 III i.V.m. Art. 20 I GG garantierten<sup>13</sup> nationalen Souveränität,<sup>14</sup> ist die unionale Usurpation legislativer Gestaltungsbefugnisse<sup>15</sup> durch die Hintertür des Beihilferechts<sup>16</sup> höchst problematisch.

Diese grundsätzliche Problematik soll hier exemplarisch am Beispiel der Grunderwerbsteuer diskutiert werden, wobei die sog. Konzernklausel des § 6a GrEStG im Mittelpunkt steht.<sup>17</sup> Die Norm befreit unter bestimmten Voraussetzungen Umstrukturierungen innerhalb faktischer Konzerne von der Grunderwerbsteuer. Sie könnte wegen der damit möglicherweise einhergehenden Besserstellung von bestimmten Konzernen eine verbotene Beihilfe i.S.v. Art. 107 I AEUV darstellen und somit unionsrechtswidrig sein. Mit dieser Frage hat sich der EuGH in seinem Urteil zur Rechtssache *A-Brauerei* (C-374/17) befasst. Die Entscheidung liefert den Anlass für den vorliegenden Beitrag und soll hier einer kritischen Würdigung unterzogen werden.

Dazu werden zunächst die maßgeblichen Vorschriften des nationalen Rechts sowie der Ausgangsfall vorgestellt (B.). Anschließend richtet sich der Fokus auf das Unionsrecht. Dabei

<sup>1</sup> Englisch in: Tipke, Klaus/Lang, Joachim [Begr.], Steuerrecht, 24. Auflage 2021, Rn. 4.66.

<sup>2</sup> Birk, Dieter/Desens, Marc/Tappe, Henning, Steuerrecht, 23. Auflage 2020, Rn. 215.

<sup>3</sup> Fehrenbacher, Oliver, Steuerrecht, 7. Auflage 2020, § 1 Rn. 47.

<sup>4</sup> Vgl. Hey, Johanna, EU-Beihilfen und Steuervergünstigungen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede, StuW 2015, S. 331 (332); Linn, Alexander/Pignot, Benedikt, Mögliche Verstöße gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot in nationalen Begünstigungstatbeständen – Zentrale Merkmale des steuerlichen Beihilfebegriffs, StuB 2016, S. 573 (574 ff.).

<sup>5</sup> So Hummel, David, Das nationale Steuergesetz unter der umfassenden Kontrolle des unionsrechtlichen Beihilferechts?, GmbHR 2019, S. 390 (390).

<sup>6</sup> Vgl. Bartosch, Andreas, Differenzierungen im nationalen Steuerrecht und das Selektivitätsmerkmal des EU-Beihilfeverbots – Sind die Steuerregelungen betreffend den deutschen Mittelstand in Gefahr?, BB 2018, S. 2199 (2199).

<sup>7</sup> Hummel, GmbHR 2019, S. 390 (390 f.).

<sup>8</sup> Vgl. die Liste bei Brandau, Janina/Neckenich, Lennart/Reich, Daniel/Reimer, Ekkehart, Brennpunkt Beihilfenrecht: Das deutsche Steuerrecht auf dem Prüfstand, BB 2017, S. 1175 (1180 ff.).

<sup>9</sup> Greiser, Jana/Rotter, Markus, Grunderwerbsteuerneutrale Verschmelzung bei Umstrukturierung im Konzern – § 6a GrEStG: Begünstigungstatbestand oder Praxishemmnis?, NWB 2016, S. 849 (861).

<sup>10</sup> Soltész, Ulrich, Die Rechtsprechung der Unionsgerichte zum Beihilferecht im Jahre 2011, EuZW 2012, S. 174 (177).

<sup>11</sup> Schnitger, Arne, Der Einfluss des Beihilferechts auf die direkten Steuern in Deutschland, IStR 2017, S. 421 (434).

<sup>12</sup> Stöbener de Mora, Patricia Sarah, Überall Beihilfen? – Die Kommissionsbekanntmachung zum Beihilfebegriff, EuZW 2016, S. 685 (690 f.).

<sup>13</sup> Kirchhof, Paul in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul [Hrsg.], Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band II: Verfassungsstaat, 2004, § 21 Rn. 55, 71; Murswiek, Dietrich, Maastricht und der Pouvoir Constituant – Zur Bedeutung der verfassungsgebenden Gewalt im Prozeß der europäischen Integration, Der Staat 32 (1993), S. 161 (162 ff.).

<sup>14</sup> BVerfGE 123, 267 (361 f.); vgl. Lehner, Moris in: Isensee, Josef/Kirchhof, Paul [Hrsg.], Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band XI: Internationale Bezüge, 2013, § 251 Rn. 2.

<sup>15</sup> Vgl. Ekkenga, Jens/Safaei, Javid, Bedroht die EU-Beihilfenaufsicht die Steuerautonomie der EU-Mitgliedstaaten? – Zweifel sind angebracht: Ein Gegenplädoyer am Beispiel von Steuererleichterungen in Krisen- und Insolvenzfällen, DStR 2018, S. 1993 (1995).

<sup>16</sup> Vgl. Soltész, Ulrich, Nach der Reform ist vor der Reform – Herausforderungen für die künftige europäische Beihilfekontrolle, EuZW 2015, S. 277 (278).

<sup>17</sup> Der daneben vereinzelt diskutierte § 4 Nr. 4 GrEStG (Viskorf in: Boruttau, Ernst Paul [Begr.], Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 19. Auflage 2019, § 4 Rn. 40) dürfte schon wegen seines engen kommunalrechtlichen Anwendungsbereichs kaum relevant sein.

werden nach der Diskussion grundlegender Fragen des Beihilferechts im Kontext von Steuern das oben genannte Urteil sowie denkbare alternative Herangehensweisen diskutiert (C.) Die Arbeit schließt mit einem Fazit (D.).

## B. Nationales Recht

### I. Grunderwerbsteuer

Die Grunderwerbsteuer besteuert als Rechtsverkehrsteuer<sup>18</sup> im Wesentlichen Grundstücksumsätze.<sup>19</sup> Grundsätzlich ist dabei schon das schuldrechtliche Geschäft steuerbar, subsidiär das Verfügungsgeschäft.<sup>20</sup> Neben dem Abschluss eines grundstücksbezogenen Kaufvertrags (§ 1 I Nr. 1 GrEStG) als wichtigstem Steuerentstehungstatbestand ist unter anderem auch der Eigentumsübergang an einem Grundstück ohne Verpflichtungsgeschäft und Auflassung (z.B. durch eine Umwandlung) steuerbar (§ 1 I Nr. 3 GrEStG).<sup>21</sup> Zur Vermeidung von Steuerumgehung sind ferner bestimmte Vorgänge erfasst, bei denen ein Gesellschafter die wirtschaftliche Verfügungsmacht über ein Grundstück erlangt.<sup>22</sup> Dies betrifft nach derzeitiger Rechtslage bei Personengesellschaften den Übergang von mindestens 90 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter innerhalb von zehn Jahren (§ 1 IIa GrEStG). Im Übrigen ist auch die (ggf. mittelbare) Vereinigung von mindestens 90 % der Anteile einer Gesellschaft in der Hand eines Gesellschafters steuerbar, egal ob die Schwelle bereits bei erstmaligem Erwerb (§ 1 III Nr. 3 und 4 GrEStG) oder erst durch Hinzuerwerb von Gesellschaftsanteilen (§ 1 III Nr. 1 und 2 GrEStG) überschritten wird. Nach der bis zum 30.06.2021 geltenden Fassung des § 1 GrEStG lagen sämtliche Schwellenwerte der Norm indes noch bei 95 % und die Frist des § 1 IIa GrEStG betrug fünf Jahre. Da diese Rechtslage auch dem EuGH-Urteil zugrunde lag, wird im Rahmen dieses Beitrags überwiegend auf die alte Rechtslage abgestellt. Soweit dies zur Klarstellung erforderlich ist, werden die Normen dabei mit „a.F.“ bzw. „n.F.“ gekennzeichnet.

Gemäß § 6a GrEStG wird bei bestimmten Umstrukturierungen (Umwandlungen i.S.v. § 1 I Nr. 1–3 UmwG, Einbringungen und andere Erwerbsvorgänge auf gesellschaftsvertraglicher

Grundlage) die Steuer nicht erhoben, wenn die beteiligten Rechtsträger einem faktischen Konzern i.S.v. § 6a S. 3 und 4 GrEStG angehören.<sup>23</sup> Hierzu ist insbesondere eine ununterbrochene Beteiligung von mindestens 95 % über je fünf Jahre vor und nach dem jeweiligen Vorgang erforderlich. Praktisch ist der Anwendungsbereich für Umwandlungen deutlich größer als für die übrigen gesellschaftsrechtlich radizierten Erwerbsvorgänge,<sup>24</sup> weshalb im Folgenden der Fokus auf ersterem liegen wird.

### II. Ausgangsfall

#### 1. Sachverhalt<sup>25</sup>

Die A-AG hielt 100 % der Anteile an der T-GmbH, die wiederum Eigentümerin mehrerer Grundstücke war. Die T-GmbH übertrug ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme auf die A-AG (§ 1 I Nr. 1 iVm § 2 Nr. 1 UmwG). Das Finanzamt wertete dies als steuerbaren Erwerbsvorgang gemäß § 1 I Nr. 3 GrEStG und versagte die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG. Das Finanzgericht gab der Klage der A-AG statt,<sup>26</sup> wogegen sich die Revision des Finanzamts richtet. Hierbei kamen Bedenken auf, ob § 6a GrEStG eine verbotene Beihilfe darstellt.<sup>27</sup>

#### 2. Vor- und Nachbehaltensfristen

Vorab ist jedoch zu klären, ob die A-AG sich überhaupt nach nationalem Recht auf die Norm berufen kann. Dem könnte die Fristenregel des § 6a S. 4 GrEStG entgegenstehen. Diese wurde von der Finanzverwaltung derart ausgelegt, dass vorliegend die Nachbehaltensfrist aufgrund des verschmelzungsbedingten Erlöschens der T-GmbH nicht erfüllt sei.<sup>28</sup>

Ein solches Verständnis würde den Anwendungsbereich des § 6a GrEStG indes stark einschränken.<sup>29</sup> So können bei sämtlichen Umwandlungen zur Neugründung die Vorbehaltensfristen ebenso wenig eingehalten werden wie bei Verschmelzungen, Aufspaltungen und Vermögensübertragungen unter Auflösung des übertragenden Rechtsträgers die Nachbehaltensfristen.<sup>30</sup> Diese Beschränkung

<sup>18</sup> Birk/Desens/Tappe (Fn. 2), Rn. 1737.

<sup>19</sup> Englisch in: Tipke/Lang (Fn. 1), Rn. 18.3.

<sup>20</sup> Meßbacher-Hönsch in: Boruttau (Fn. 17), § 1 Rn. 940.

<sup>21</sup> Hofmann, Ruth/Hofmann, Gerda, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 11. Auflage 2016, § 1 Rn. 47 ff.

<sup>22</sup> Birk/Desens/Tappe (Fn. 2), Rn. 1747.

<sup>23</sup> Englisch in: Tipke/Lang (Fn. 1), Rn. 18.51.

<sup>24</sup> Hofmann/Hofmann (Fn. 21), § 6a Rn. 30.

<sup>25</sup> BFH, Beschluss v. 30.05.2017 – II R 62/14, BStBl II 2017, S. 916, Rn. 1 ff.

<sup>26</sup> FG Nürnberg, Urteil v. 16.10.2014 – 4 K 1059/13, EFG 2015, S. 424.

<sup>27</sup> BFH, Beschluss v. 25.11.2015 – II R 62/14, BStBl II 2016, S. 167, Rn. 21 f.

<sup>28</sup> Vgl. Ländererlass BStBl I 2012, S. 662 (666) (dort Bsp. 1).

<sup>29</sup> BFH, Beschluss v. 25.11.2015 – II R 62/14, BStBl II 2016, S. 167, Rn. 13 f.; Loose, Matthias, Anmerkung zum Beschluss des BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14 (BStBl II 2017, S. 916), HFR 2017, S. 847 (847).

<sup>30</sup> Kittl, Maximilian/Lorenz, Johannes, Was lange währt, wird endlich gut? Vorschau zur erwarteten Rechtsprechung des BFH zur Grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel, DStR 2019, S. 897 (900); Viskorf in: Boruttau (Fn. 17), § 6a Rn. 104.

widersprüche jedoch der ausdrücklichen Bezugnahme des § 6a S. 1 GrEStG auf Umwandlungen i.S.v. § 1 I Nr. 1–3 UmwG, was auch die soeben genannten miteinschließt.<sup>31</sup> Auch der Normzweck, nämlich die gleichmäßige Begünstigung aller Umwandlungen,<sup>32</sup> würde hierdurch konterkariert.<sup>33</sup> Der BFH hält daher im Anschluss an die Literatur<sup>34</sup> die Fristen nur insoweit für maßgeblich, als ihre Einhaltung auch möglich ist.<sup>35</sup> Mithin kann die Anwendung des § 6a GrEStG vorliegend nicht an der Nachbehaltensfrist scheitern, sodass die Frage nach der Unionsrechtskonformität der Norm entscheidungserheblich ist.

## C. Unionsrecht

### I. Maßstäbe des Beihilferechts

#### 1. Überblick

Das Beihilferecht (Art. 107–109 AEUV) soll als Teil des Wettbewerbsrechts gleiche Bedingungen für alle Marktteilnehmer ermöglichen.<sup>36</sup> Im Zentrum steht das Beihilfeverbot gemäß Art. 107 I AEUV.<sup>37</sup> Legal- und Ermessensausnahmen sind in Art. 107 II, III AEUV normiert.<sup>38</sup> Damit handelt es sich um ein präventives Verbot mit Genehmigungsvorbehalt.<sup>39</sup>

Verfahrensrechtlich sind die Mitgliedstaaten grundsätzlich<sup>40</sup> gemäß Art. 108 III 1 AEUV verpflichtet, die Kommission über

die beabsichtigte Einführung von Beihilfen zu unterrichten (Notifizierung);<sup>41</sup> ferner besteht nach Art. 108 III 3 AEUV bis zur abschließenden Entscheidung ein Durchführungsverbot.<sup>42</sup> Bei Verstößen hiergegen ist die Beihilfe formell rechtswidrig.<sup>43</sup> Ist sie auch materiell mit Art. 107 I, II AEUV unvereinbar<sup>44</sup> und gewährt die Kommission im Einzelfall keine (Ermessens-) Ausnahme gemäß Art. 107 III AEUV,<sup>45</sup> so hat der Mitgliedstaat auf Anordnung der Kommission die Beihilfe vollständig zurückzufordern,<sup>46</sup> wobei Vertrauensschutz – rechtsstaatlich überaus fragwürdig<sup>47</sup> – selbst bei fehlender Erkennbarkeit des Beihilfecharakters<sup>48</sup> keine Rolle spielt.<sup>49</sup>

### 2. Tatbestandsmerkmale des Art. 107 I AEUV

Der Tatbestand des Art. 107 I AEUV setzt sich nach hM aus fünf Voraussetzungen zusammen.<sup>50</sup>

(1) Als Kernelement<sup>51</sup> ist zunächst eine Begünstigung i.S.e. wirtschaftlichen Vorteils ohne angemessene Gegenleistung erforderlich.<sup>52</sup> Dies ist der Fall, wenn ein marktwirtschaftlich handelnder privater Kapitalgeber den wirtschaftlichen Vorteil nicht gewährt hätte („*private investor test*“).<sup>53</sup>

(2) Nach dem Wortlaut muss die Begünstigung staatlich sein oder aus staatlichen Mitteln gewährt werden. Der EuGH geht

<sup>31</sup> Hofmann/Hofmann (Fn. 21), § 6a Rn. 16.

<sup>32</sup> BT-Drs 17/15, S. 21.

<sup>33</sup> Heine Kurt, Ende des § 6a Grunderwerbsteuergesetz?, UVR 2017, 312, 313; Pahlke, Armin, Grunderwerbsteuergesetz, Kommentar, 6. Auflage 2018, § 6a Rn. 61.

<sup>34</sup> Rödder, Thomas/Schönfeld, Jens, Zweifelsfragen im Zusammenhang mit der Vor- und Nachbehaltensfrist der Grunderwerbsteuerlichen Konzernklausel des § 6a Satz 4 GrEStG n.F., DStR 2010, S. 415 (416); Schaflitzl, Andreas/Stadler, Rainer, Die Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel des § 6a GrEStG – Änderungen gegenüber dem Gesetzentwurf, DB 2010, S. 185 (188); Viskorf in: Borutta (Fn. 17), § 6a Rn. 104.

<sup>35</sup> BFH, Beschluss v. 30.05.2017 – II R 62/14, BStBl II 2017, S. 916, Rn. 30.

<sup>36</sup> Carnap-Bornheim, Philipp von, Einführung in das Europäische Beihilfenrecht, JuS 2013, S. 215 (215 f.).

<sup>37</sup> Cremer in: Calliess, Christian/Ruffert, Matthias [Hrsg.], EUV/AEUV. Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, Kommentar, 5. Auflage 2016, AEUV, Art. 107 Rn. 1; Herdegen, Europarecht, 22. Auflage 2020, § 22 Rn. 48.

<sup>38</sup> Schroeder, Werner, Grundkurs Europarecht, 6. Auflage 2019, § 19 Rn. 69 ff.

<sup>39</sup> Haratsch, Andreas/Koenig, Christian/Pechstein, Matthias, Europarecht, 12. Auflage 2020, Rn. 1263; Hobe, Stephan/Fremuth, Michael Lysander, Europarecht, 10. Auflage 2020, § 24 Rn. 4.

<sup>40</sup> Zu Ausnahmen vgl. Koenig/Paul in: Streinz, Rudolf [Hrsg.], EUV/AEUV. Vertrag über die Europäische Union. Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union. Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Kommentar, 3. Auflage 2018, Art. 109 Rn. 8 ff.

<sup>41</sup> Hakenberg, Waltraud, Europarecht, 9. Auflage 2021, Rn. 548.

<sup>42</sup> Soltész, Ulrich in: Hatje, Armin/Müller-Graff, Peter-Christian [Hrsg.], Enzyklopädie Europarecht, Band 4: Europäisches Wirtschaftsordnungsrecht, 2015, § 15 Rn. 13.

<sup>43</sup> Classen in: Oppermann, Thomas [Begr.]/Classen, Claus Dieter/Nettesheim, Martin [Hrsg.], Europarecht, 8. Auflage 2018, § 21 Rn. 33.

<sup>44</sup> Bei nur formeller Rechtswidrigkeit ist der Zinsvorteil auszugleichen, vgl. Brühl, Manuel/Mörwald, Frieder, Anmerkung zum Beschluss des BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14 (BStBl II 2017, S. 916), GmbHR 2017, S. 835 (837).

<sup>45</sup> Dazu Schmid, Manfred, Anmerkung zum Beschluss des BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14 (BStBl II 2017, S. 916), DStR 2017, S. 1329 (1329).

<sup>46</sup> Haratsch/Koenig/Pechstein (Fn. 39), Rn. 1306; Streinz, Rudolf, Europarecht, 11. Auflage 2019, Rn. 1128.

<sup>47</sup> Scholz, Rupert, Zum Verhältnis von europäischem Gemeinschaftsrecht und nationalem Verwaltungsverfahren – Zur Rechtsprechung des EuGH im Fall "Alcan", DÖV 1998, S. 261 (262 ff.); vgl. Triantafyllou, Dimitris, Zur „Europäisierung“ des Vertrauensschutzes (insbesondere § 48 VwVfG) – am Beispiel der Rückforderung staatlicher Beihilfen, NVwZ 1992, S. 436 (441 f.).

<sup>48</sup> Dazu Schönfeld, Jens/Ellenrieder, Benedikt, Vertrauensschutz bei steuerlichen Beihilfen, IStR 2018, S. 444 (445).

<sup>49</sup> EuGH, Urteil v. 20.03.1997 – C-24/95, Slg. 1997, I-1591, Rn. 38; Martini, Ruben, Rechtsfolgen unionsrechtswidriger Beihilfen im Steuerrecht, StuW 2017, S. 101 (104 ff.).

<sup>50</sup> Eisenhut in: Geiger, Rudolf/Khan, Daniel-Erasmus/Kotzur, Markus [Hrsg.], EUV/AEUV, Kommentar, 6. Auflage 2017 AEUV, Art. 107 Rn. 7 ff.

Haratsch/Koenig/Pechstein (Fn. 39), Rn. 1265; Schroeder (Fn. 38), § 19 Rn. 59 ff.

<sup>51</sup> Frenz, Walter, Europarecht, 2. Auflage 2016, Rn. 439; Nowak in: Pechstein, Matthias/Nowak, Carsten/Häde, Ulrich [Hrsg.], Frankfurter Kommentar zu EUV, GRC und AEUV, Band III: AEUV, Artikel 101 – 215, 2017, AEUV, Art. 107 Rn. 23.

<sup>52</sup> Hobe/Fremuth (Fn. 39), § 24 Rn. 12; Jochum, Georg, Europarecht, 3. Auflage 2018, Rn. 727.

<sup>53</sup> Haag, Marcel in: Bieber, Roland/Epiney, Astrid/Haag, Marcel/Kotzur, Markus, Die Europäische Union. Europarecht und Politik, 14. Auflage 2021, § 16 Rn. 7.

indes von einem einheitlichen Tatbestandsmerkmal aus,<sup>54</sup> das erfüllt ist, wenn die Beihilfe unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährt wird *und* die Gewährung dem Staat zurechenbar ist.<sup>55</sup>

(3) Die Begünstigung muss ferner selektiv sein, d.h. sie darf nur bestimmten Unternehmen oder Produktionszweigen (Branchen)<sup>56</sup> zugutekommen.

(4) Erforderlich ist noch eine zumindest drohende Wettbewerbsverfälschung, an deren Nachweis keine hohen Anforderungen zu stellen sind.<sup>57</sup>

(5) Eng damit verbunden ist das Kriterium der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten.<sup>58</sup> Dabei soll es ausreichen, wenn der Marktzutritt für ausländische Unternehmen erschwert wird,<sup>59</sup> wofür eine (selbst bei lokalen Märkten kaum zu erschütternde) Indizwirkung bestehen soll.<sup>60</sup> Ob eine Erheblichkeitsschwelle überschritten sein muss, ist strittig.<sup>61</sup>

## II. Beihilferechtliche Prüfung des § 6a GrESTG

### 1. Anwendbarkeit des Beihilferechts

Fraglich ist, ob steuerliche Maßnahmen überhaupt dem Beihilferecht unterfallen. Schon der Begriff der Beihilfe, mit dem der Transfer staatlicher Mittel an Unternehmen assoziiert wird,<sup>62</sup> ist nicht auf das Steuerrecht zugeschnitten, welches sich durch Zahlungen in die entgegengesetzte Richtung auszeichnet.

Auch der Vergleich mit einem privaten Kapitalgeber passt i.d.R.<sup>63</sup> nicht zu einer hoheitlich auferlegten Zahlungspflicht.<sup>64</sup> Die ältere Literatur verweist ferner auf die steuerlichen Vorschriften in den Art. 110–113 AEUV, die als abschließende Sonderregeln für Steuern die Art. 107–109 AEUV verdrängen.<sup>65</sup> Diese zustimmungswürdige Auffassung trägt auch der Kompetenzordnung Rechnung, nach der das Steuerrecht als Kernelement staatlicher Souveränität<sup>66</sup> weitestgehend den Mitgliedstaaten zugewiesen ist.<sup>67</sup> Damit wäre auch § 6a GrESTG keine verbotene Beihilfe.

Demgegenüber vertritt die hM<sup>68</sup> einen weiten Beihilfebegriff,<sup>69</sup> der auch die Verschonung von staatlich auferlegten Leistungspflichten,<sup>70</sup> namentlich Steuervergünstigungen,<sup>71</sup> umfassen soll. Hierfür wird neben dem Wortlaut des Art. 107 I AEUV („Beihilfen gleich welcher Art“)<sup>72</sup> auch die Tatsache angeführt, dass die Reduzierung der Abgabenlast wirtschaftlich der Mittelgewährung gleichkommt.<sup>73</sup>

### 2. Zur Bedeutung der Tatbestandsmerkmale

Der EuGH fokussiert gerade im Steuerrecht seine Prüfung üblicherweise auf die Voraussetzungen (1) und (3), die er ohne Abgrenzung als „Selektivität des Vorteils“, „selektiver Vorteil“ oder schlicht „Selektivität“ zusammenfasst.<sup>74</sup>

Die übrigen Voraussetzungen werden kaum diskutiert, da sie i.d.R. erfüllt seien.<sup>75</sup> So seien Steuervergünstigungen aus staatlichen Mitteln gewährte und dem Staat zurechenbare Maßnahmen.<sup>76</sup> Auch die Wettbewerbsverfälschung und die

<sup>54</sup> Englisch in: Schaumburg, Harald/Englisch, Joachim [Hrsg.], Europäisches Steuerrecht, 2015, Rn. 9.35.

<sup>55</sup> EuGH, Urteil v. 16.05.2002 – C-482/99, Slg. 2002, I-4397, Rn. 24.

<sup>56</sup> Nowak in: Pechstein/Nowak/Häde (Fn. 51), AEUV, Art. 107 Rn. 37; Heidenhain in: Heidenhain, Martin [Hrsg.], European State Aid Law, Handbook, 2010, § 4 Rn. 59.

<sup>57</sup> Vgl. Cremer in: Calliess/Ruffert (Fn. 37), AEUV, Art. 107 Rn. 32 ff.

<sup>58</sup> Segura Catalán in: Groeben, Hans von der [Begr.]/Schwarze, Jürgen/Hatje, Armin [Hrsg.], Europäisches Unionsrecht. Vertrag über die Europäische Union. Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union. Charta der Grundrechte der Europäischen Union, Kommentar, Band 3: Art. 106 bis 173 AEUV, 7. Auflage 2015, AEUV, Art. 107 Rn. 64.

<sup>59</sup> EuGH, Urteil v. 08.09.2011 – C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011, I-7611, Rn. 80; Hobe/Fremuth (Fn. 39), § 24 Rn. 21.

<sup>60</sup> Nowak in: Pechstein/Nowak/Häde (Fn. 51), AEUV, Art. 107 Rn. 44; Schroeder (Fn. 38), § 19 Rn. 67.

<sup>61</sup> Vgl. Haag in: Bieber/Epiney/Haag/Kotzur (Fn. 53), § 16 Rn. 14.

<sup>62</sup> Vgl. [www.duden.de/rechtschreibung/Beihilfe](http://www.duden.de/rechtschreibung/Beihilfe) [Stand: 14.10.2021].

<sup>63</sup> Zur Ausnahme vgl. EuGH, Urteil v. 05.06.2012 – C-124/10 P, EuZW 2012, S. 581, Rn. 88 ff.; Melcher, Philipp, Der Staat als Anteilseigner in Ausübung hoheitlicher Befugnisse – Der Private Investor Test nach dem Urteil EDF, EuZW 2012, S. 576 (579).

<sup>64</sup> Bartosch, Andreas, EU-Beihilferecht, Kommentar, 3. Auflage 2020, AEUV, Art. 107 Abs. 1 Rn. 108; Wallenberg/Schütte in: Grabitz, Eberhard [Begr.]/Hilf, Meinhard/Nettesheim, Martin [Hrsg.], Das Recht der Europäischen Union. EUV/AEUV, Kommentar, Loseblattsammlung, Stand: 72. Ergänzungslieferung, Februar 2021, AEUV, Art. 107 Rn. 55.

<sup>65</sup> Ipsen, Hans Peter, Europäisches Gemeinschaftsrecht, 1972, S. 675.

<sup>66</sup> Vgl. Kokott, Juliane, Herausforderungen einer Digitalsteuer, IStR 2019, S. 123 (123 f.).

<sup>67</sup> Vgl. Bartosch (Fn. 64), AEUV, Art. 107 Abs. 1 Rn. 110.

<sup>68</sup> EuGH, Urteil v. 02.07.1974 – 173/73, Slg. 1974, 709, Rn. 26 ff.; Linn, Alexander, Die Anwendung des Beihilfeverbots im Unternehmenssteuerrecht, IStR 2008, S. 601 (602); so schon Obernolte, Wolfgang, Bestimmungen über staatliche Beihilfen im EWG-Vertrag, RIW/AWD 1961, S. 68 (68).

<sup>69</sup> Müller-Graff in: Vedder, Christoph/Heintschel von Heinegg, Wolff [Hrsg.], Europäisches Unionsrecht. EUV/AEUV/GRCh/EAGV, Handkommentar, 2. Auflage 2018, AEUV, Art. 107 Rn. 7.

<sup>70</sup> Streinz (Fn. 46), Rn. 1116; Sutter in: Mayer, Heinz/Stöger, Karl [Hrsg.], Kommentar zu EUV und AEUV unter Berücksichtigung der österreichischen Judikatur und Literatur, Loseblattsammlung, Stand: 171a. Ergänzungslieferung 2014, AEUV, Art. 107 Rn. 34.

<sup>71</sup> Classen in: Oppermann/Classen/Nettesheim (Fn. 43), § 21 Rn. 6.

<sup>72</sup> Sutter in: Mayer/Stöger (Fn. 70), AEUV, Art. 107 Rn. 20.

<sup>73</sup> Vgl. EuGH, Urteil v. 27.06.2017 – C-74/16, BeckRS 2017, 114378, Rn. 66; Frenz (Fn. 51), Rn. 433.

<sup>74</sup> Vgl. etwa EuGH, Urteil v. 21.12.2016 – C-20/15 P und C-21/15 P, IStR 2017, S. 77, Rn. 20, 53 ff.

<sup>75</sup> Schlussanträge Generalanwalt Saugmandsgaard Øe zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 49 ff.

<sup>76</sup> Kußmaul, Heinz/Palm, Tim/Licht, Daniel, § 8d KStG im Lichte des Europäischen Beihilferechts, GmbHR 2017, S. 1009 (1011).

Handelsbeeinträchtigung werden regelmäßig ohne nähere Prüfung aufgrund hypothetischer Erwägungen bejaht.<sup>77</sup> Trotz Kritik in der Literatur<sup>78</sup> und dem Versuch der Kommission, ökonomische Aspekte stärker zu berücksichtigen („*more economic approach*“),<sup>79</sup> scheint dies berechtigt. So ist einsichtig, dass sich die Wettbewerbsposition eines Unternehmens durch eine Reduktion der Abgabenlast verbessert,<sup>80</sup> was in grenzüberschreitenden Märkten auch den zwischenstaatlichen Handel betrifft. Jedenfalls bei Maßnahmen, die nicht auf einen eng abgegrenzten, lokalen Markt beschränkt sind, dürften die Voraussetzungen daher erfüllt sein.<sup>81</sup>

### 3. Grundlegende Problematik im Steuerrecht

Für die umso wichtigere Prüfung der Selektivität i.w.S. (d.h. Kombination von Begünstigung und Selektivität i.e.S.) ist die Vorgehensweise lebhaft umstritten.<sup>82</sup> Problematisch ist, dass das Steuerrecht vielfach differenziert und (außer bei einer Kopfsteuer) kaum eine Norm unterschiedslos auf alle Steuerpflichtigen Anwendung findet.<sup>83</sup> Theoretisch stünde damit nahezu jedes Steuergesetz unter Beihilfeverdacht. Eine derart exzessive Ausdehnung des Beihilferechts weit über seinen wettbewerbsrechtlichen Hintergrund hinaus kann nicht richtig sein.<sup>84</sup> Mithin bedarf es rechtssicherer Methoden für die Bestimmung der Selektivität, die nicht zu einer uferlosen Ausweitung des Unionsrechts führen.

### 4. Selektivitätsprüfung

#### a) Vergleichsmethode (EuGH)

Der EuGH orientiert sich in st.Rspr.<sup>85</sup> an einem Prüfungsschema, das hier als Vergleichsmethode bezeichnet wird.

#### aa) Dogmatische Struktur

##### Prüfungsschema<sup>86</sup>

- (1) Zunächst ist der Referenzrahmen, d.h. die „normale“ Besteuerung, zu ermitteln.
- (2) Sodann ist zu prüfen,
  - (a) ob die in Rede stehende Maßnahme hiervon insoweit abweicht,
  - (b) als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt,
  - (c) die sich im Hinblick auf das mit dieser Regelung verfolgte Ziel in vergleichbaren Situationen befinden.
- (3) Abschließend wird eine Rechtfertigung geprüft.

Die Literatur gliedert dieses Schema meist in die drei Schritte (1)–(3).<sup>87</sup> Eine genaue Analyse zeigt indes, dass der Schritt (2) wiederum aus drei Teilschritten besteht. Dabei sind zwei verschiedene Vergleiche vorzunehmen, bei denen der Vergleichsmaßstab einerseits durch den abstrakten Referenzrahmen bei Schritt (2-a) und andererseits durch die anderen Wirtschaftsteilnehmer bei Schritt (2-b) gebildet wird.<sup>88</sup>

Damit wird deutlich, dass sehr wohl eine Abgrenzung zwischen Begünstigung und Selektivität i.e.S. möglich ist. So wird zunächst in den Schritten (1) und (2-a) die Abweichung von der Normalbesteuerung, mithin das Vorliegen einer

<sup>77</sup> Vgl. *EuGH*, Urteil v. 09.06.2011 – C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, BeckRS 2011, 80956, Rn. 134; *Englisch* in: Schaumburg/Englisch (Fn. 54), Rn. 9.43.

<sup>78</sup> *Koenig/Förtsch* in: Streinz (Fn. 40), Art. 107 Rn. 105 ff.; *Romariz, Cristina*, Revisiting Material Selectivity in EU State Aid Law – Or „The Ghost of Yet-To-Come“, *EStAL* 2014, S. 39 (47 ff.).

<sup>79</sup> Dazu *Bartosch, Andreas*, Der „More Economic Approach“ in der Entscheidungspraxis der Europäischen Kommission in Beihilfesachen, *RIW* 2007, S. 681.

<sup>80</sup> *Jann, Peter*, Nationale Steuern und das EG-Beihilfeverbot – ein Überblick in: Monti, Mario/Liechtenstein, Prinz Nikolaus von und zu/Vesterdorf, Bo/Westbrook, Jay/Wildhaber, Luzius [Hrsg.], *Economic Law and Justice in Times of Globalisation. Wirtschaftsrecht und Justiz in Zeiten der Globalisierung*. Festschrift für Carl Baudenbacher, 2007, S. 419 (430).

<sup>81</sup> *Frenz* (Fn. 51), Rn. 453; vgl. *Soltész, Ulrich*, Die Entwicklung des europäischen Beihilferechts in 2016, *EuZW* 2017, S. 51, (55).

<sup>82</sup> Vgl. etwa *Hummel, GmbHR* 2019, S. 390 (393 ff.).

<sup>83</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, dort Fn. 34; vgl. *Englisch* in: Schaumburg/Englisch (Fn. 54), Rn. 9.28.

<sup>84</sup> *Joisten, Christian*, Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 (DStR 2019, S. 49), *Ubg* 2019, S. 55 (58); *Sedemund, Jochim*, Funktionswandel der Beihilfenaufsicht im Ertragsteuerrecht, *EuZW* 2001, S. 609 (609).

<sup>85</sup> Seit *EuGH*, Urteil v. 08.11.2001 – C-143/99, Slg. 2001, I-8365, Rn. 41 f.; aus der jüngeren Rspr.: *EuGH*, Urteil v. 21.12.2016 – C-20/15 P und 21/15 P, *EuZW* 2017, 219, Rn. 54 ff. m. w. N.; zur Entwicklung der Rspr.: *Ellenrieder, Benedikt/Mörwald, Frieder*, Licht am Ende des Tunnels? – Analyse der Schlussanträge des Generalanwalts am EuGH zur (fehlenden) Beihilfeeigenschaft des § 6a GrEStG, Rs. C-374/17, *IStr* 2018, S. 861 (862 f.).

<sup>86</sup> *EuGH*, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 36 ff.

<sup>87</sup> *Bartosch, Andreas*, Nationale Steuersysteme im Fadenkreuz des EU-Beihilferechts – wer bestimmt künftig den Maßstab?, *BB* 2017, S. 2199 (2199); *Kessler, Wolfgang/Egelhof, Julian/Probst, Dominik*, Die Sanierungsklausel im Beihilferecht – Roma locuta, causa finita?, *DStR* 2018, S. 1945 (1946); *Kliemann* in: Groeben/Schwarze/Hatje (Fn. 58), *AEUV*, Art. 107 Rn. 50.

<sup>88</sup> *Derenne, Jacques*, Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?, *JECLaP* 2017, S. 311 (313); vgl. *Micheau, Claire*, Tax selectivity in State aid review: a debatable case practice, *EC Tax Rev* 2008, S. 276 (281); *Schön* in: Hancher, Leigh/Ottervanger, Tom/Slot, Jan Piet [Hrsg.], *EU State Aids*, 5. Auflage 2016, Rn. 13-033 f.

Begünstigung,<sup>89</sup> geprüft.<sup>90</sup> Sodann ist in den Schritten (2-b) und (2-c) zu ermitteln, ob diese Begünstigung selektiv für bestimmte Wirtschaftsteilnehmer gilt.

Diese im Prüfungsschema angelegte Abgrenzung der beiden Tatbestandsmerkmale wird durch begriffliche Unschärfen des EuGH sowie sein z.T. inkonsistentes Vorgehen unnötig verdunkelt.<sup>91</sup> Zu Recht plädiert die Literatur für eine stärkere Systematisierung.<sup>92</sup> Dabei wird insbesondere gefordert, „steuerlogische“ Abweichungen vom Referenzrahmen bereits auf Ebene der Begünstigung auszuschneiden und nicht erst i.R.d. Vergleichbarkeit oder der Rechtfertigung.<sup>93</sup> Hierzu müsste im obigen Schema in einem weiteren Schritt zwischen (2-a) und (2-b) geprüft werden, ob die Abweichung auf Gründen beruht, die im Referenzrahmen oder seinen grundlegenden Prinzipien angelegt sind.<sup>94</sup> Die Selektivität i.e.S. bliebe dann nur noch dort zu diskutieren, wo es zu einer tatsächlichen Abweichung von der Normalbesteuerung kommt. Jedoch dürfte diese dogmatische (Aufbau-)Frage keine Auswirkungen auf das Ergebnis haben,<sup>95</sup> weshalb hier an der Vorgehensweise des EuGH festgehalten wird.

## bb) Anwendung

### (1) Referenzrahmen

#### (a) Dogmatische Probleme

Für die Bestimmung des Referenzrahmens fehlen klare Kriterien.<sup>96</sup> Strittig ist insbesondere, wie weiträumig er zu ziehen ist. Die enge Auffassung versteht unter der steuerlichen Normalbelastung nur jene Norm, die ohne die Begünstigung gelten würde.<sup>97</sup> Damit wird eher an die formale Regelungstechnik als an ihre materiellen Wirkungen angeknüpft.<sup>98</sup> Überwiegend wird dagegen eine Berücksichtigung sämtlicher Normen der jeweiligen Steuerart samt den systemtragenden Prinzipien gefordert,<sup>99</sup> was freilich in Anbetracht der Komplexität steuerrechtlicher Normen nicht einfach sein dürfte. Die wenig einheitliche Rspr.<sup>100</sup> des EuGH wird häufig in diese Richtung gedeutet.<sup>101</sup>

Diese methodische Unklarheit muss als problematisch bewertet werden – vor allem deshalb, weil durch die Wahl des Referenzrahmens bereits präeterminiert wird, ob die in Rede stehende Maßnahme eine Abweichung von ihm darstellt.<sup>102</sup> Hier zeigt sich mithin bereits die erste Schwäche der Vergleichsmethode.

#### (b) Enge Auffassung (EuGH)

Der EuGH meint, der Referenzrahmen werde durch die Vorschriften über die Grunderwerbsteuer gebildet, die in ihrer Gesamtheit den Steuergegenstand und den Steuerentstehungsstatbestand festlegen.<sup>103</sup> Obwohl dies auf ein weites Verständnis hindeutet,<sup>104</sup> stellt die Urteilsbegründung später maßgeblich auf die steuerbaren Erwerbsvorgänge gemäß

<sup>89</sup> Ob eine nachteilige Abweichung für bestimmte Unternehmen deren Wettbewerber begünstigt, ist strittig, vgl. *Bartosch* (Fn. 64), AEUV, Art. 107 Abs. 1 Rn. 165.

<sup>90</sup> Deutlicher wird dies bei *Englisch* in: Schaumburg/Englisch (Fn. 54), Rn. 9.16 und *Hey, Johanna*, Steuerbefreiung für Sanierungsgewinne und EU-Beihilferecht – Zum Notifizierungsverfahren, FR 2017, S. 453 (455), die (1) und (2-a) zusammenfassen.

<sup>91</sup> Vgl. *Haslehner*, Materielle Selektivität von Steuerbeihilfen im Lichte des Gibraltar-Urteils des EuGH in: Jaeger, Thomas/Haslinger, Birgit [Hrsg.], Beihilferecht Jahrbuch 2012, 2012, S. 301 (317 f.); *Schön, Wolfgang*, Tax Legislation and the Notion of Fiscal Aid: A Review of 5 Years of European Jurisprudence in: Richelle, Isabelle/Schön, Wolfgang/Traversa, Edoardo [Hrsg.], State Aid Law and Business Taxation, 2016, S. 3 (3, 8).

<sup>92</sup> *Englisch* in: Schaumburg/Englisch (Fn. 54), Rn. 9.28; *Micheau*, EC Tax Rev 2008, S. 276 (280 f.); *Schön* in: Hancher/Ottervanger/Slot (Fn. 88), Rn. 13-083.

<sup>93</sup> So *Kokott, Juliane*, Das Steuerrecht der Europäischen Union, 2018, § 3 Rn. 166; ähnlich *Balbinot, Chiara*, Europäisches Beihilfeverbot vs. mitgliedstaatliche Steuersouveränität – eine kritische Untersuchung der Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV im Steuerrecht, FR 2018, S. 729 (735 ff.); *Ellenrieder, Benedikt/Kahlenberg, Christian*, BB-Rechtsprechungsreport: Europäisches Steuerrecht (direkte Steuern) 2017 – Teil II, BB 2018, S. 1879 (1886); *Jaeger, Thomas*, Fehlstellungen im Verhältnis von Steuer- und Beihilferecht: Ein Plädoyer für mehr Ausgewogenheit, EuZW 2012, S. 92 (96 ff.).

<sup>94</sup> Vgl. *Balbinot*, FR 2018, S. 729 (736 f.).

<sup>95</sup> *Bartosch* (Fn. 64), AEUV, Art. 107 Abs. 1 Rn. 110.

<sup>96</sup> *Klemt, Felix*, Richtungsentscheidung für Kompetenzen in Europa – lässt das Beihilferecht die Sanierungsklausel in § 8c Absatz 1a KStG zu?, DStR 2013, S. 1057 (1059); vgl. *Peiffert, Olivier*, Comparaison n'est pas raison : Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'Etat, Concurrences 3/2017, S. 52 (53 f.).

<sup>97</sup> *Imer, Roland/Karch, Alexandra*, Das Referenzsystem bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuervergünstigungen, IStR 2014, S. 130 (134).

<sup>98</sup> Vgl. *Marquart, Christian*, Die Möglichkeit der Verlustverrechnung als selektive Begünstigung sanierungsbedürftiger Unternehmen? – Wider die Beihilferechtswidrigkeit der Sanierungsklausel (§ 8c Abs. 1a KStG), IStR 2011, S. 445 (448).

<sup>99</sup> *Drüen, Klaus-Dieter*, Die Sanierungsklausel des § 8c KStG als europarechtswidrige Beihilfe – Anmerkungen zur Beihilfeentscheidung der EU-Kommission vom 26.1.2011, DStR 2011, S. 289 (291); *Ehrmann, Oliver*, Beihilferechtliche Zulässigkeit des § 8c Abs. 1a KStG – Zur voraussichtlichen Europarechtswidrigkeit der Sanierungsklausel, DStR 2011, S. 5 (7 f.).

<sup>100</sup> Dazu *Cloer, Adrian/Vogel, Nina*, Die Konzernklausel des GrEStG – a priori selektiv, aber gerechtfertigt. Zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 (DStR 2019, S. 49), BB 2019, S. 151 (152).

<sup>101</sup> *Eisendle, David*, Generalanwalt am EuGH: Konzernklausel nach § 6a GrEStG mangels Selektivität keine verbotene Beihilfe, ISR 2018, S. 395 (396);

*Ellenrieder/Mörwald*, IStR 2018, S. 861, 864; *Linn, Alexander/Pignot, Benedikt*, Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16 P (IStR 2018, S. 552), IStR 2018, S. 558 (559).

<sup>102</sup> *Kokott* (Fn. 93), § 3 Rn. 172; *Soltész, Ulrich*, Wichtige Entwicklungen im Europäischen Beihilferecht im Jahre 2018, EuZW 2019, S. 53 (55).

<sup>103</sup> *EuGH*, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 37.

<sup>104</sup> *Fetzer, Thomas/Böser, Tobias*, Die EuGH-Entscheidungen zu § 8c Abs. 1a KStG sowie § 6a GrEStG und deren Auswirkungen auf beihilfekritische Steuervergünstigungen. Zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 (DStR 2019, S. 49), DStR 2019, S. 1177 (1182); vgl. *Fertig, Andreas*, Steuervergünstigungen bei Umstrukturierungen im Konzern nach § 6a GrEStG sind keine (verbotene) staatliche Beihilfe. Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 (DStR 2019, S. 49), DB 2019, S. 25 (25).

§ 1 I Nr. 3, IIa, III GrEStG ab.<sup>105</sup> Demgegenüber werden Befreiungsvorschriften, namentlich § 6a GrEStG, nicht als Teil des Referenzrahmens angesehen. Dies entspricht einem kleinräumigen Referenzrahmen.<sup>106</sup>

### (c) Weite Auffassung

Legt man indes einen weiten Referenzrahmen zugrunde, so würde dieser mindestens durch das Zusammenspiel der §§ 1, 6a GrEStG gebildet werden.<sup>107</sup> Dieses Verständnis kann sich auf die wohl hL berufen,<sup>108</sup> wonach die Grunderwerbsteuer auf dem Leistungsfähigkeitsprinzip beruht.<sup>109</sup> In diesem Sinne ist es nur konsequent, von vornherein jene Vorgänge nicht zu besteuern, die nicht auf einer Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beruhen.<sup>110</sup> Zu ähnlichen Ergebnissen führt die Argumentation, mit der Grunderwerbsteuer solle der Erwerb der Sachherrschaft über ein Grundstück besteuert werden, was bei Umwandlungen innerhalb eines Konzerns (wirtschaftlich) nicht der Fall ist.<sup>111</sup> Die Ausnahmeregelung für nicht-bestuerungswürdige Sachverhalte (§ 6a GrEStG) wäre somit Teil des Referenzrahmens.<sup>112</sup> Eine argumentative Stütze findet diese Sichtweise auch darin, dass das GrEStG Befreiungsvorschriften für nahestehende natürliche Personen kennt (etwa § 3 Nr. 4 und 6 GrEStG). Somit erscheint die Befreiung für nahestehende juristische Personen i.S.v. § 6a GrEStG als folgerichtiger Bestandteil des Systems.<sup>113</sup>

## (2) Abweichung vom Referenzrahmen

Als Nächstes ist zu prüfen, ob die in Rede stehende Maßnahme eine (begünstigende)<sup>114</sup> Abweichung vom Referenzrahmen darstellt. Dabei zeigt sich die Bedeutung der Weichenstellung des vorangegangenen Schrittes.

### (a) Enge Auffassung (EuGH)

Hält man mit dem EuGH nur § 1 GrEStG für den Referenzrahmen, so weicht § 6a GrEStG ohne Weiteres hiervon begünstigend ab.<sup>115</sup>

### (b) Weite Auffassung

Folgt man indes der weiten Auffassung, so fragt sich, ob eine Norm, die selbst zum Referenzrahmen zählt, gleichzeitig eine Abweichung vom selben darstellen kann. Die *Gibraltar*-Rspr. des EuGH<sup>116</sup> wird vereinzelt derart verstanden, dass dies etwa dann möglich sein soll, wenn die in Rede stehende Maßnahme mehrere Ziele verfolgt, von denen mindestens eines im Widerspruch zum Referenzrahmen steht.<sup>117</sup> Dagegen ist einzuwenden, dass eine „Abweichung von sich selbst“ schon denklologisch unmöglich ist – eine in den Referenzrahmen einbezogene Norm kann nicht systemfremd sein.<sup>118</sup> Folglich wäre danach die Selektivität eigentlich zu verneinen.<sup>119</sup> Andererseits wird die *Gibraltar*-Rspr. vielfach so verstanden, dass Selektivität ausnahmsweise auch ohne Abweichung vom Referenzrahmen vorliegen könne,<sup>120</sup> was dann in einem nächsten Schritt zu prüfen wäre.<sup>121</sup>

<sup>105</sup> *EuGH*, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 41.

<sup>106</sup> *Fetzer/Böser*, DStR 2019, S. 1177 (1182); vgl. *Cloer/Vogel*, BB 2019, S. 151 (152).

<sup>107</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 131, 139; vgl. *Schönfeld, Jens/Ellenrieder, Benedikt*, Die mündliche Verhandlung vor dem EuGH zu § 6a GrEStG und EU-Beihilferecht: Bericht und Analyse, IStR 2018, S. 682 (682).

<sup>108</sup> *Mörwald, Frieder/Brühl, Manuel*, Brennpunkt § 6a GrEStG: Neueste Entwicklungen und Anmerkungen zu möglichem EU-Beihilfecharakter, DK 2016, S. 68 (72 f.).

<sup>109</sup> *Englisch* in: Tipke/Lang (Fn. 1), Rn. 18.4; *Hey, Johanna*, Grunderwerbsteuer und Umstrukturierungen – Einige Überlegungen zum Reformbedarf aus steuersystematischer Sicht in: Wachter, Thomas [Hrsg.], Festschrift für Sebastian Spiegelberger zum 70. Geburtstag. Vertragsgestaltung im Zivil- und Steuerrecht, Bonn 2009, S. 225 (226 f.); *Schaumburg, Harald*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip im Verkehr- und Verbrauchsteuerrecht in: Kirchhof, Paul/Nieskens, Hans [Hrsg.], Festschrift für Wolfram Reiß zum 65. Geburtstag, 2008, S. 25, (25, 35 ff.); *a.A.: BFH*, Urteil v. 09.04.2008 – II R 32/06, BFH/NV 2008, S. 1526 (1528).

<sup>110</sup> *Cordewener, Axel/Henze, Thomas*, EU-Beihilfeverbot und nationale Unternehmensbesteuerung, FR 2016, S. 756 (760).

<sup>111</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 131, 139.

<sup>112</sup> *Schulz-Trieglaff, Kai*, Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 (DStR 2019, S. 49), Ubg 2019, S. 60 (61); vgl. *Teiche, Andreas*, Die schleichende „Entfremdung“ des § 6a GrEStG, BB 2012, S. 2659 (2660); *Wischott, Frank/Schönweiß, Rainer*, Wachstumsbeschleunigungsgesetz – Einführung einer Grunderwerbsteuerbefreiung für Umwandlungsvorgänge, DStR 2009, S. 2638 (2640).

<sup>113</sup> *Fetzer/Böser*, DStR 2019, S. 1177 (1183); *Schumacher, Andreas*, Praxisrelevante Pitfalls bei steuerneutralen Umstrukturierungen – Anwendungsfragen von § 6a GrEStG in: Drüen, Klaus-Dieter [Hrsg.], Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2016/2017, 2016, S. 119 (125).

<sup>114</sup> Vgl. Fn. 89.

<sup>115</sup> *EuGH*, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 41.

<sup>116</sup> *EuGH*, Urteil v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P, Slg. 2011, I-11113; dazu S. 219 f.

<sup>117</sup> *Ellenrieder, Benedikt*, Verhandlung der Grundsätze der beihilferechtlichen Selektivität – Grundlegende Gedanken im Nachgang zur mündlichen Verhandlung des EuG in den Rechtssachen World Duty Free und Banco Santander und Santusa, IStR 2018, S. 480 (486 f.).

<sup>118</sup> Vgl. *Balbinot, Chiara*, § 8c Abs. 1a KStG (Sanierungsklausel) doch keine unionsrechtswidrige Beihilfe? – Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rs. Heitkamp (C-203/16 P), DStR 2018, S. 334 (336); *Benz, Sebastian*, Schlussanträge des Generalanwalts in der Rs. Heitkamp – § 8c Abs. 1a KStG ist keine verbotene Beihilfe, DB 2018, S. 343 (344).

<sup>119</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 139; *Mörwald/Brühl*, DK 2016, S. 68 (72 f.).

<sup>120</sup> *Dobratz* in: Musil, Andreas/Weber-Grellet, Heinrich [Hrsg.], Europäisches Steuerrecht, Kommentar, 2019, AEUV, Art. 107 Rn. 74; *Lang, Michael*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung – am Beispiel des § 8c KStG in: Lüdicke, Michael [Hrsg.], Praxis und Zukunft des deutschen Internationalen Steuerrechts, 2012, S. 85 (111 f.).

<sup>121</sup> Siehe S. 219.

### (3) Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern

Fraglich ist, inwieweit die Abweichung vom Referenzrahmen zu Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern führt. In Betracht kommt die Besserstellung von Umwandlungen innerhalb eines Konzerns, bei denen Beteiligungsquote und Haltefristen (§ 6a S. 3 und 4 GrEStG) erfüllt sind, gegenüber

- (1) Umwandlungen im Konzern ohne Erfüllung der Beteiligungsquote oder außerhalb des Konzerns.
- (2) Umwandlungen im Konzern ohne Erfüllung der Haltefristen.
- (3) anderen Umstrukturierungen.

Der EuGH stellt im Wesentlichen auf die Unterscheidung (1) ab.<sup>122</sup> Ferner bejaht er wohl auch die Unterscheidung (2); jedenfalls werde durch die Fristenregelung die „Wirkung der Unterscheidung“ noch verstärkt.<sup>123</sup> Die bisweilen vorgebrachte Unterscheidung (3), also die Bevorzugung von Umwandlungen z.B. gegenüber dem bloßen Verkauf von Grundstücken im Konzern,<sup>124</sup> erwähnt der EuGH nicht.<sup>125</sup> Eine mitunter diskutierte Bevorzugung *bestimmter* Umwandlungen<sup>126</sup> hat sich durch die Auslegung der Beteiligungsfristen<sup>127</sup> erledigt.<sup>128</sup>

### (4) Vergleichbarkeit

Sodann ist die Vergleichbarkeit zu prüfen. Maßgeblich ist, ob die von der Begünstigung Betroffenen sich hinsichtlich des mit der allgemeinen<sup>129</sup> Regelung verfolgten Ziels in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden wie jene, die unter die Regelung des Referenzrahmens fallen.<sup>130</sup>

#### (a) Enge Auffassung (EuGH)

Entsprechend seiner kleinräumigen Definition des Referenzrahmens, sieht der EuGH als dessen Ziel die Besteuerung jedes Rechtsträgerwechsels an einem Grundstück

<sup>122</sup> EuGH, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 42.

<sup>123</sup> EuGH, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 43.

<sup>124</sup> Schlussanträge Generalanwalt Saugmandsgaard Øe zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 168.

<sup>125</sup> Kritisch Wachendorfer, David, Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 (DStR 2019, S. 49), EuZW 2019, S. 213 (214).

<sup>126</sup> Schwedhelm, Rolf/Zapf, Alexander, Die Grunderwerbsteuerbefreiung bei Umstrukturierungen im Konzern gemäß § 6a GrEStG – Fallstricke und ungelöste Problemfelder (Teil II), DStR 2016, S. 1967 (1972 f.).

<sup>127</sup> Vgl. S. 208 f.

<sup>128</sup> Bron, Jan, Anmerkung zum Beschluss des BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14 (BStBl II 2017, S. 916), BB 2017, S. 1637 (1637).

<sup>129</sup> Die frühere Rspr. stellte z.T. auf das Ziel der *Begünstigung* ab, vgl. Ellenrieder, IStR 2018, S. 480 (483).

<sup>130</sup> EuGH, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 35.

<sup>131</sup> EuGH, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 39.

<sup>132</sup> EuGH, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 44.

<sup>133</sup> Ähnlich Englisch in: Schaumburg/Englisch (Fn. 54), Rn. 9.32.

<sup>134</sup> Vgl. S. 213.

<sup>135</sup> Schlussanträge Generalanwalt Saugmandsgaard Øe zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 165.

<sup>136</sup> Dazu S. 215 ff.

<sup>137</sup> Ismer, Roland/Piotrowski, Sophia, Selektivität von Beihilfen: Dogmatische Grundfragen am Beispiel von IP-Boxen, IStR 2015, S. 257 (258).

<sup>138</sup> Kritisch Jennert, Carsten/Ellenrieder, Benedikt, Unternehmensbesteuerung im Lichte des EU-Beihilferechts, EWS 2011, S. 305 (308).

an.<sup>131</sup> Ohne nähere Prüfung bejaht er sodann die Vergleichbarkeit und damit auch die sog. *a-priori*-Selektivität.<sup>132</sup>

Dies ist konsequent. Denn versteht man das Ziel nur rein fiskalisch, so befindet sich jeder, der einen Tatbestand des § 1 GrEStG erfüllt, zwangsläufig in einer vergleichbaren Situation. Die Vergleichbarkeitsprüfung mutiert somit zu einer verzichtbaren, weil redundanten, Förmelerei.<sup>133</sup>

#### (b) Weite Auffassung

Eine größere Bedeutung hat die Vergleichbarkeit bei einem globaleren Verständnis des Referenzrahmens. Dieses erlaubt es, die Ziele unter Berücksichtigung der systemimmanenten Grundprinzipien zu bestimmen, ohne nur auf fiskalische Aspekte abzustellen. Konkret lässt sich das Leistungsfähigkeitsprinzip<sup>134</sup> ebenso anführen wie das Ziel, (nur) den *Erwerb* der Sachherrschaft über ein Grundstück zu besteuern. Rekuriert man auf Letzteres, so erschließt sich ohne Weiteres, dass jedenfalls hinsichtlich der Unterscheidung (1) keine Vergleichbarkeit gegeben ist. Denn innerhalb eines Konzerns ist die Muttergesellschaft bereits mittelbare Inhaberin eines Grundstücks der Tochtergesellschaft, sodass es nicht erst durch eine Umwandlung zu einem Erwerb der Sachherrschaft kommt.<sup>135</sup> Die Selektivität wäre daher insoweit zu verneinen. Zieht man hingegen das Leistungsfähigkeitsprinzip heran, so ließe sich darüber nachdenken, ob die Vergleichbarkeit deshalb nicht gegeben ist, weil (nur) im Konzern bereits der Erwerb der Beteiligung grunderwerbsteuerpflichtig ist (§ 1 III GrEStG) und somit eine Doppelbesteuerung droht. Da der EuGH diese Aspekte jedoch erst im nächsten Schritt aufgreift,<sup>136</sup> sollen sie zunächst zurückgestellt werden.

### (5) Rechtfertigung

Die *a priori* selektive Maßnahme kann auf Tatbestandsebene<sup>137</sup> durch die Natur oder den Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein, wenn der Mitgliedstaat nachweisen kann,<sup>138</sup>

dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien des Steuersystems beruht.<sup>139</sup> Eine Rechtfertigung ist somit nur möglich, wenn durch die Differenzierung systeminhärente und keine systemfremden Ziele verfolgt werden. Bei Fiskalzwecknormen wie dem GrEStG kommen mithin nur fiskalische Ziele und keine Lenkungsziele in Betracht,<sup>140</sup> was aufgrund der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten bedenklich erscheint.<sup>141</sup>

### (a) Wirtschaftspolitische Ziele

Als Telos von § 6a GrEStG, der als Teil des *Wachstumsbeschleunigungsgesetzes* eingeführt wurde, sieht die wohl hM im Anschluss an die Gesetzesbegründung<sup>142</sup> wirtschaftspolitische Ziele an, namentlich die Förderung von Umstrukturierungen in Konzernen.<sup>143</sup> Damit wäre eine Rechtfertigung wegen des außerfiskalischen Zweckes ausgeschlossen.<sup>144</sup>

### (b) Fiskalische Ziele

Indes finden sich auch Stimmen, die in der Norm die systemgerechte Korrektur einer überschießenden Besteuerung sehen.<sup>145</sup> Dem schließt sich der EuGH an.

### (aa) Unterscheidung (1): Vermeidung einer Doppelbesteuerung?

Zunächst prüft der EuGH die Rechtfertigung der Differenzierung aufgrund der Beteiligungsquote.

#### (α) EuGH

Der EuGH hält die Unterscheidung für gerechtfertigt, denn § 6a GrEStG diene der Vermeidung einer Doppelbesteuerung.<sup>146</sup> So

sei bei Beteiligungen von mindestens 95 % die Übertragung des Grundstücks bereits „eingangs“ bei Erwerb der Beteiligung<sup>147</sup> gemäß § 1 IIa oder III GrEStG a.F. besteuert worden. Bei einer Umwandlung, namentlich einer Verschmelzung, würde ohne § 6a GrEStG dann eine erneute Besteuerung gemäß § 1 I Nr. 3 GrEStG a.F. erfolgen. Unterhalb der Schwelle von 95 % sei der Beteiligungserwerb (nach der damaligen Rechtslage)<sup>148</sup> hingegen nicht steuerbar, sodass die einzige Besteuerung bei der Umwandlung erfolge. Gerade weil § 6a GrEStG an dieselbe Mindestbeteiligung wie § 1 IIa und III GrEStG a.F. anknüpfe, werde eine Doppelbesteuerung zielgerichtet verhindert.<sup>149</sup> Ohne weitere Begründung sieht der EuGH dies auch als ein dem Steuersystem inhärentes Ziel an.<sup>150</sup>

#### (β) Kritik

Auch wenn diese Ausführungen überwiegend unkritisch rezipiert wurden,<sup>151</sup> werfen sie einige Fragen auf.

(αα) Zunächst ist bemerkenswert, dass die Vermeidung einer übermäßigen Besteuerung als inhärentes Ziel des Steuersystems gewertet wird.<sup>152</sup> Dies steht im Kontrast zur kleinräumigen Bestimmung des Referenzrahmens und dessen Zielen. Hatte der EuGH sich dort noch geweigert, grundlegende Prinzipien (z.B. das Leistungsfähigkeitsprinzip) zu berücksichtigen, so werden nun übergeordnete Grundsätze bemüht, deren dogmatische Verortung im GrEStG erklärungsbedürftig ist. Insoweit lässt sich ein Bruch in der Argumentationslinie konstatieren, der einmal mehr den vielfach beklagten Mangel an dogmatischer Stringenz offenbart.<sup>153</sup> Selbiges gilt auch für das völlige Fehlen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung, die der EuGH in seiner früheren Rspr.<sup>154</sup> noch für erforderlich gehalten hatte.

<sup>139</sup> *EuGH*, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 48.

<sup>140</sup> *Dobratz* in: Musil/Weber-Grellet (Fn. 120), AEUUV, Art. 107 Rn. 107 f.

<sup>141</sup> Vgl. *Ellenrieder*, IStR 2018, S. 480, (483 f.).

<sup>142</sup> BT-Drs 17/15, S. 21.

<sup>143</sup> *Englisch* in: Tipke/Lang (Fn. 1), Rn. 18.51; *Mensching, Oliver/Tyarks, Marco*, Grunderwerbsteuerrechtliche Einführung einer Konzernklausel durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, BB 2010, S. 87 (89); *Viskorf* in: Boruttau (Fn. 17), § 6a Rn. 9 ff; vgl. *Schwedhelm, Rolf/Zapf, Alexander*, Die Grunderwerbsteuerbefreiung bei Umstrukturierungen im Konzern gemäß § 6a GrEStG – Fallstricke und ungelöste Problemfelder (Teil I), DStR 2016, S. 1906 (1907).

<sup>144</sup> So *Schmid, Manfred*, Anmerkung zum Beschluss des BFH v. 25.11.2015 – II R 62/14 (BStBl II 2016, S. 167), DStR 2016, S. 127 (128).

<sup>145</sup> Siehe Fn. 112.

<sup>146</sup> *EuGH*, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 46.

<sup>147</sup> Der Begriff „Erwerb“ soll Verpflichtungs- und Verfügungsgeschäft, d.h. jeden Tatbestand von § 1 IIa und III GrEStG, erfassen.

<sup>148</sup> Zu den sich aus der Neufassung von § 1 GrEStG ergebenden Problemen vgl. S. 216.

<sup>149</sup> Vgl. *Wischoff, Frank/Graessner, Hans-Christoph*, Grunderwerbsteuerliche Konzernklausel ist europarechtskonform – EuGH gibt grünes Licht für Steuerbegünstigung bei konzerninternen Umstrukturierungen, NWB 2019, S. 566 (569).

<sup>150</sup> *EuGH*, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 50.

<sup>151</sup> Etwa *Böing, Elke*, Die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel gem. § 6a GrEStG ist keine unionsrechtswidrige Beihilfe, GmbH-StB 2019, S. 62 (63); *Grondorf, Alena*, § 6a GrEStG – Die unionsrechtskonforme Konzernklausel – Ein Ausblick zur Auslegung des Begriffs des herrschenden Unternehmens und der Konzernzugehörigkeitsfristen auf nationaler Ebene, DB 2019, S. 1633 (1634); *Schulz-Trieglaff*, Ubg 2019, S. 60 (61).

<sup>152</sup> Kritisch auch *Englisch* in: Tipke/Lang (Fn. 1), Rn. 18.51.

<sup>153</sup> *Englisch* in: Schaumburg/Englisch (Fn. 54), Rn. 9.28; vgl. *Biondi, Andrea*, State aid is falling down, falling down: An analysis of the case law on the notion of aid, CMLRev 2013, S. 1719 (1719).

<sup>154</sup> *EuGH*, Urteil v. 08.09.2011 – C-78/08 bis C-80/08, Slg. 2011, I-7611, Rn. 75; dazu *Ismer, Roland/Piotrowski, Sophia*, Falsche Begründung – richtiges Ergebnis? – Zur beihilferechtlichen Argumentation im Vorlagebeschluss zum Sanierungserlass, DStR 2015, S. 1993 (1996).

(ßß) Aber auch die Würdigung der deutschen Rechtslage überzeugt nicht.<sup>155</sup> Auffällig ist, dass der EuGH stillschweigend unterstellt, das Grundstück stehe bereits bei Erwerb der Beteiligung im Eigentum der Tochtergesellschaft. Denn nur in diesem Fall ist bereits der Beteiligungserwerb steuerbar. Erwirbt die Tochtergesellschaft das Grundstück indes erst später, scheidet eine Besteuerung nach § 1 I a oder III GrEStG – und damit auch eine Doppelbesteuerung – zwangsläufig aus. Etwas anderes folgt auch nicht daraus, dass der Erwerb des Grundstücks durch die Tochtergesellschaft nach § 1 I Nr. 1 GrEStG steuerbar ist. Denn erstens liegt insoweit mangels Identität des Steuersubjekts schon keine Doppelbesteuerung im juristischen Sinne<sup>156</sup> vor. Und zweitens hängt der Steuerentstehungstatbestand des § 1 I Nr. 1 GrEStG (anders als § 1 I a und III GrEStG) nicht von der Höhe der Beteiligung ab, sodass eine Beschränkung der Begünstigung auf die Fälle des § 6a GrEStG sachlich nicht zu begründen ist.<sup>157</sup> In diesem Fall stellt die Norm mithin eine tatsächliche Besserstellung von Konzernsachverhalten dar.

Doch sogar in dem vom EuGH diskutierten Sachverhalt ist eine Doppelbesteuerung nicht möglich.<sup>158</sup> Zwar ergibt sich aus § 1 VI 1 GrEStG, dass zwei steuerbare Vorgänge vorliegen, wenn zunächst ein Beteiligungserwerb i.S.v. § 1 III GrEStG und danach ein Vorgang gemäß § 1 I Nr. 3 GrEStG erfolgt. Jedoch schließt der vom EuGH offenbar übersehene § 1 VI 2 GrEStG eine Doppelbesteuerung in materieller Hinsicht aus.<sup>159</sup> Danach unterliegt der zweite Vorgang nur insoweit der Besteuerung, als seine Bemessungsgrundlage jene des ersten übersteigt.<sup>160</sup> Die Regelung führt i.E. dazu, dass die steuerliche Belastung nicht davon abhängt, ob dem steuerbaren Vorgang gemäß § 1 I Nr. 3 GrEStG zuvor ein steuerbarer Vorgang nach § 1 III GrEStG vorausgegangen ist oder nicht.<sup>161</sup> Eine Doppelbesteuerung ist damit auch ohne § 6a GrEStG ausgeschlossen. Tatsächlich kann die Norm in der genannten Konstellation zu einer Besserstellung von Konzernen i.S.v. § 6a GrEStG führen. Denn bei ihnen erfolgt die Besteuerung bereits bei Beteiligungserwerb; andernfalls erst bei der Umwandlung. Im Falle einer zwischenzeitlichen Wertsteigerung des Grundstücks sind Konzerne bevorzugt. Ohne die Begünstigung müssten sie den Wertzuwachs im Zeitpunkt der Umwandlung noch

versteuern, was in der Summe der gleichen Steuerlast wie bei Nicht-Konzernfällen entspräche.

Die Betrachtung anderer Umwandlungsvorgänge liefert ähnliche Ergebnisse. So ist eine Doppelbesteuerung in Ermangelung eines vorherigen Beteiligungserwerbs ebenfalls ausgeschlossen, wenn die Gesellschaft durch die Umwandlung erst gegründet wird (Spaltung zur Neugründung). Bei einer Spaltung zur Aufnahme wird eine evtl. Doppelbesteuerung abermals durch § 1 VI 2 GrEStG vermieden.<sup>162</sup>

Etwas komplizierter ist die Lage bei Personengesellschaften. Dort liegt gemäß § 1 I a GrEStG a.F. ein steuerbarer Vorgang vor, wenn innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand sich derart ändert, dass mindestens 95 % der Anteile am Gesellschaftsvermögen den Inhaber wechseln. Eine danach erfolgende Verschmelzung auf einen Gesellschafter wäre gemäß § 1 I Nr. 3 GrEStG steuerbar. Die Regelung des § 1 VI 2 GrEStG erfasst die Vorgänge nach § 1 I a GrEStG schon tatbestandlich nicht. Damit bestünde zwar eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung – mangels Steuerschuldneridentität jedoch keine rechtliche. Denn in den Fällen des § 1 I a GrEStG ist die Gesellschaft Steuerschuldnerin (§ 13 Nr. 6 GrEStG) und nicht (wie bei § 1 III GrEStG) der Anteilseigner, der später auch die Gesellschaft übernimmt.<sup>163</sup> Ferner muss die Kohärenz des § 6a GrEStG verneint werden. Für die Steuerbarkeit gemäß § 1 I a GrEStG a.F. genügt nämlich die Übertragung von 95 % der Anteile (ggf. auch an *verschiedene* Gesellschafter), wohingegen § 6a GrEStG nur dann greift, wenn ein *einzig*er Gesellschafter zu mindestens 95 % beteiligt ist. Insoweit schafft § 6a GrEStG durch seine fehlende Passgenauigkeit neue Differenzierungen, für die es an einer Rechtfertigung fehlt.<sup>164</sup>

Zusammenfassend ist daher zu konstatieren, dass die Begünstigung von Konzernsachverhalten mit einer Beteiligung von mindestens 95 % nicht mit der Vermeidung einer Doppelbesteuerung gerechtfertigt werden kann.

Weitere Probleme ergeben sich aus der im Jahr 2021 in Kraft getretenen Reform des Grunderwerbsteuerrechts, durch die sämtliche Mindestbeteiligungsquoten des § 1 GrEStG auf 90 %

<sup>155</sup> Dazu ausführlich Schmid, Manfred, Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 (DStR 2019, S. 49), HFR 2019, S. 79 (79 f.); vgl. Baldauf, Sina, „Allgemeines Angemessenheitsprinzip im Steuerrecht?“ sowie „Vorlageverpflichtung und Vorlagepraxis an den EuGH und an das BVerfG in der Finanzgerichtsbarkeit“ – Tagungsbericht zum 7. Steuerwissenschaftlichen Symposium beim BFH, DStR-Beih 2019, S. 1 (9).

<sup>156</sup> Vgl. Haase, Florian, Internationales und Europäisches Steuerrecht, 5. Auflage 2017, Rn. 31; Schaumburg in: Schaumburg, Harald [Hrsg.], Internationales Steuerrecht, 4. Auflage 2017, Rn. 15.2.

<sup>157</sup> Schmid, HFR 2019, S. 79 (79).

<sup>158</sup> Schmid, HFR 2019, S. 79 (79).

<sup>159</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 31.08.1994 – II R 108/91, BFH/NV 1995, S. 431 (432).

<sup>160</sup> Vgl. Hofmann/Hofmann (Fn. 21), § 1 Rn. 200.

<sup>161</sup> Die Voraussetzungen des § 1 VI 2 GrEStG (Grundstücks- und Erwerberidentität; vgl. Meßbacher-Hönsch in: Boruttau (Fn. 17), § 1 Rn. 1275 ff.) sind erfüllt, da bei beiden Vorgängen die Muttergesellschaft Erwerberin desselben Grundstücks ist.

<sup>162</sup> Schmid, HFR 2019, S. 79 (79).

<sup>163</sup> Schmid, HFR 2019, S. 79 (79).

<sup>164</sup> Schmid, HFR 2019, S. 79 (79).

abgesenkt wurden.<sup>165</sup> Da § 6a GrEStG insoweit gerade nicht geändert wurde, fehlt es nun an der für den EuGH wohl maßgeblichen Kohärenz von § 1 und § 6a GrEStG: Betrifft ein Erwerbsvorgang eine Beteiligung von mindestens 90 %, aber weniger als 95 %, so ist er gemäß § 1 GrEStG n.F. steuerbar, während die Voraussetzungen des § 6a GrEStG noch nicht erfüllt sind.<sup>166</sup> Damit dürfte § 6a GrEStG wegen der fehlenden Passgenauigkeit auch nach der Rechtsauffassung des EuGH nicht mehr dahingehend verstanden werden, dass er gezielt eine Doppelbesteuerung vermeiden soll. Durch die nicht erfolgte Anpassung des § 6a GrEStG hat der Gesetzgeber somit die Norm erneut der Gefahr ausgesetzt, als verbotene Beihilfe qualifiziert zu werden.<sup>167</sup> Sollte der EuGH an seiner (freilich ohnehin verfehlten) Ansicht festhalten, müsste er den Beihilfecharakter der Regelung wegen der fehlenden Kohärenz nunmehr konsequenterweise bejahen.

### (γ) Wirtschaftliche Betrachtungsweise

Möglicherweise lässt sich die Ungleichbehandlung rechtfertigen, wenn das System des GrEStG stärker im wirtschaftlichen Sinne verstanden wird. Derartige Überlegungen wurden bereits bei der Bestimmung des Referenzrahmens und der Vergleichbarkeit kurz angesprochen.<sup>168</sup> So lassen sich die Grundstücke einer Tochtergesellschaft wirtschaftlich betrachtet bereits ihrer zu mindestens 95 % beteiligten Muttergesellschaft zuordnen. Hieran ändert sich durch eine Umwandlung innerhalb des Konzerns nichts, weshalb diese als besteuersunwürdig empfunden werden kann.<sup>169</sup> Damit würde § 6a GrEStG bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise der Grunderwerbsteuer systemimmanenten Zielen dienen. Dem könnte jedoch entgegenstehen, dass das GrEStG stark zivilrechtlich orientiert ist und gerade darauf abzielt, Rechtsträgerwechsel in möglichst großem Umfang der Besteuerung zu unterwerfen.<sup>170</sup> So stellt § 1 I GrEStG primär auf den zivilrechtlichen Eigentümerwechsel und das darauf gerichtete Verpflichtungsgeschäft ab. Zwar erfassen die weiteren Absätze des § 1 GrEStG auch den Übergang der rein

wirtschaftlichen Verfügungsmacht, doch dies dient vor allem fiskalischen Zwecken, da andernfalls Umgehungsgeschäfte allzu leicht möglich wären.<sup>171</sup> Daher wäre es verfehlt, im Sinne einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise davon auszugehen, dass stets nur solche Vorgänge der Besteuerung unterliegen sollen, bei denen ein wirtschaftlicher Umsatz erfolgt.<sup>172</sup> Somit erscheint eine Rechtfertigung sehr zweifelhaft.

### (bb) Unterscheidung (2): Verhinderung von Missbrauch?

Als Nächstes widmet sich der EuGH der durch die Haltefristen (§ 6a S. 4 GrEStG) bedingten Unterscheidung.

#### (α) EuGH

Der EuGH führt aus, die Differenzierung sei zur Verhinderung von Mitnahmeeffekten und Missbrauch gerechtfertigt. So drohe ohne die Regelung die Gefahr, dass Beteiligungsverhältnisse nur kurzfristig geschaffen würden, um in den Genuss der Steuerbefreiung zu kommen. Die Missbrauchsvermeidung könne durch das Wesen oder den Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein.<sup>173</sup>

#### (β) Kritik

(αα) Wieder ist bemerkenswert, wie großzügig die Missbrauchsvermeidung als Ziel akzeptiert wird. Offenbar scheint jedes nicht evident sachfremde Ziel grundsätzlich Anerkennung finden zu können.<sup>174</sup>

(ββ) Vor allem aber weisen die Ausführungen zum nationalen Recht erneut Ungereimtheiten auf.

(ααα) Schon sprachlich stellt es einen Widerspruch dar, wenn die Vermeidung einer „übermäßigen Besteuerung“<sup>175</sup> plötzlich zum „Genuss der Steuerbefreiung“<sup>176</sup> mutiert oder eine vermeintlich systemkonforme Ausgestaltung zu „Mitnahmeeffekten“<sup>177</sup> führen soll. Würde § 6a GrEStG eine angebliche Doppelbesteuerung verhindern, so müsste dies auch für kurze Haltedauern systemkonform und nicht

<sup>165</sup> Dazu Wälzholz, Eckhard: Aktuelle Entwicklungen in der Grunderwerbsteuer für die notarielle Gestaltungspraxis, DNotZ 2020, S. 310 (310 f.).

<sup>166</sup> Vgl. Kittl/Lorenz, DStR 2019, S. 897, 898 (dort Fn. 7).

<sup>167</sup> So schon Ellenrieder/Mörwald, IStR 2018, S. 861 (867); vgl. auch Broemel, Karl/Mörwald, Frieder: Der neue Anwendungserlass zu § 6a GrEStG – Analyse, Praxisfolgen, neue Streitpunkte, DStR 2021, S. 140 (141, 144).

<sup>168</sup> Dazu S. 213, 214.

<sup>169</sup> BFH, Beschluss v. 30.05.2017 – II R 62/14, BStBl II 2017, S. 916, Rn. 58; Fumi, Horst-Dieter, Anmerkung zum Beschluss des BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14 (BStBl II 2017, S. 916), BFH/PR 2017, S. 309 (309); Loose in: Musil/Weber-Grellet (Fn. 120), GrEStG, § 6a Rn. 28.

<sup>170</sup> Joisten, Ubg 2019, S. 55 (55).

<sup>171</sup> Vgl. Englisch in: Tipke/Lang (Fn. 1), Rn. 18.5.

<sup>172</sup> BFH, Urteil v. 09.04.2008 – II R 32/06, BFH/NV 2008, S. 1526 (1527); Drees in: Behrens, Stefan/Wachter, Thomas [Hrsg.], Grunderwerbsteuergesetz. Kommentar 2018, § 1 Rn.1; Pahlke (Fn. 33), § 1 Rn. 8.

<sup>173</sup> EuGH, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 51.

<sup>174</sup> Vgl. Englisch in: Schaumburg/Englisch (Fn. 54), Rn. 9.23.

<sup>175</sup> EuGH, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 50.

<sup>176</sup> EuGH, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 51.

<sup>177</sup> EuGH, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 51.

missbräuchlich sein.<sup>178</sup> Denklogisch kann es Missbrauch nur bei der Gewährung eines tatsächlichen Vorteils geben. Wenn der EuGH nun einen Missbrauch für möglich hält, widerspricht er sich also selbst.

(βββ) Geht man allerdings zutreffend davon aus, dass § 6a GrEStG durchaus eine Begünstigung bestimmter Konzernsachverhalte darstellt,<sup>179</sup> kann die Fristenregel sehr wohl (auch) der Missbrauchsvermeidung dienen.

Dies gilt jedoch nicht für den vom EuGH betrachteten Fall. Hier bestünde auch ohne § 6a S. 4 GrEStG kein Anreiz, nur für kurze Zeit Beteiligungsverhältnisse zu schaffen, „um [!] in den Genuss der Steuerbefreiung zu gelangen“.<sup>180</sup> Ist nämlich von vornherein eine Verschmelzung geplant, so kann diese ohne vorherigen Beteiligungserwerb erfolgen – steuerbar ist dann nur der Vorgang gemäß § 1 I Nr. 3 GrEStG. Der vorherige Beteiligungserwerb, der zwar zur Begünstigung des § 6a GrEStG führt, aber seinerseits gemäß § 1 III GrEStG steuerbar ist, bietet keinen<sup>181</sup> Mehrwert.<sup>182</sup> Tatsächlich ist gerade für den Fall, dass die Beteiligung bereits grunderwerbsteuerpflichtig erworben wurde, jeder Missbrauch ausgeschlossen.<sup>183</sup> In diesen Konstellationen werden mithin Konzerne, die weniger als fünf Jahre nach Beteiligungserwerb eine Umwandlung durchführen wollen, von § 6a S. 4 GrEStG bestraft, ohne dass dies zur Missbrauchsvermeidung nötig wäre.

Auch bei einem Beteiligungserwerb vor Grundstückserwerb dürfte das Missbrauchspotential gering sein. Zwar stellt § 6a GrEStG hier einen echten Vorteil da.<sup>184</sup> Allerdings erscheint ein vorgeschalteter Beteiligungserwerb nur zum Zwecke der Steuervergünstigung bei der Umwandlung fernliegend. Einfacher wäre ein direkter Erwerb des Grundstücks vom Dritten durch die Muttergesellschaft, sodass es der komplexen, vermeintlich missbräuchlichen Gestaltung gar nicht bedürfte.

Gleichwohl sind Fälle denkbar, in denen der Missbrauchsgedanke naheliegend ist. So könnte z.B. bei einer geplanten Übertragung eines Grundstücks von Gesellschaft G1 auf Gesellschaft G2 ein steuerbarer Vorgang gemäß § 1 I Nr. 1 GrEStG umgangen werden, indem kurzfristig eine Beteiligung

der G1 an der G2 geschaffen wird (nicht steuerbar mangels Grundbesitzes der G2) und das Grundstück sodann i.R.e. Aufspaltung zur Aufnahme (steuerfrei gemäß § 6a GrEStG) übertragen wird. In dieser Konstellation sind die Haltefristen des § 6a S. 4 GrEStG also sinnvoll, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern.

Insgesamt muss konstatiert werden, dass jedenfalls in einigen Fällen trotz Unterschreitung der Fristen keine Missbrauchsgefahr besteht. Dem entspricht auch die verbreitete Auffassung, wonach der Gesetzgeber – jenseits der bloßen Missbrauchsvermeidung – die Anwendung des § 6a GrEStG bewusst auf zeitlich gefestigte Konzerne beschränken wollte.<sup>185</sup> Die Deutung durch den EuGH als *reine* Missbrauchsvermeidungsvorschrift wird dem nicht gerecht.

Nicht unerwähnt bleiben soll die Gegenauffassung, nach der § 6a S. 4 GrEStG tatsächlich nur der Missbrauchsvermeidung dient.<sup>186</sup> Konsequenterweise soll die Norm wegen ihres überschießenden Charakters dann allerdings (ähnlich wie bei §§ 5 III, 6 III, IV GrEStG)<sup>187</sup> teleologisch zu reduzieren sein, falls eine Missbrauchsgefahr objektiv ausgeschlossen ist<sup>188</sup> – mithin auch für den vom EuGH diskutierten Fall.<sup>189</sup> Diese Überlegungen greift der EuGH indes nicht auf, sondern sieht § 6a S. 4 GrEStG unter Verkennung der überschießenden Tendenz auch *ohne* teleologische Reduktion als reine Missbrauchsvermeidungsvorschrift an.

Mithin kann der pauschale Verweis auf die Missbrauchsvermeidung nicht überzeugen. Eine Rechtfertigung scheidet damit aus.

### (cc) Unterscheidung (3): Besonderheiten von Umwandlungen?

Zuletzt ließe sich noch überlegen, inwieweit eine Besserstellung von Umwandlungen gegenüber der bloßen Übertragung von Grundstücken im Konzern gerechtfertigt sein könnte. Der Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* verweist insoweit auf die sekundärrechtlich anerkannten Besonderheiten von Umwandlungen, namentlich die Auswirkungen auf die

<sup>178</sup> Die Steuerbarkeit des Beteiligungserwerbs nach § 1 IIa oder III GrEStG als Ursache für die angebliche Doppelbesteuerung hängt nämlich nicht von der Haltedauer ab.

<sup>179</sup> Vgl. S. 216 f.

<sup>180</sup> So aber *EuGH*, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 51.

<sup>181</sup> Zeiteffekte (dazu S. 216) dürften bei kurzen Beteiligungsdauern irrelevant sein.

<sup>182</sup> *Neitz, Claudia/Lange, Carsten*, Grunderwerbsteuer bei Umwandlungen – Neue Impulse durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz, Ubg 2010, S. 17 (26).

<sup>183</sup> *Wischoff/Schönweiß*, DStR 2009, S. 2638 (2643).

<sup>184</sup> Dazu S. 216.

<sup>185</sup> *FG München*, Urteil v. 22.10.2014 – 4 K 37/12, EFG 2015, S. 243 (244); *Krich, Stefan*, Grunderwerbsteuer im Konzern, 2018, S. 208; *Pahlke* (Fn. 33), § 6a Rn. 71.

<sup>186</sup> *Rödler/Schönfeld*, DStR 2010, S. 415, (416); *Wischoff/Schönweiß*, DStR 2009, S. 2638 (2639); vgl. *Behrens, Stefan*, Die grunderwerbsteuerliche Konzernklausel für übertragende Umwandlungen in § 6a GrEStG, AG 2010, S. 119 (121).

<sup>187</sup> Dazu *BFH*, Urteil v. 07.10.2009 – II R 58/08, BStBl II 2010, S. 302 (303); *Viskorf* in: Boruttau (Fn. 17), § 5 Rn. 101 ff.

<sup>188</sup> *Neitz/Lange*, Ubg 2010, S. 17 (26 f.); *Rödler/Schönfeld*, DStR 2010, S. 415 (416); vgl. *Behrens, Stefan*, § 6a GrEStG – Anmerkungen zu den gleichlautenden Ländererlassen vom 19.6.2012, DStR 2012, S. 2149 (2149 f.).

<sup>189</sup> Vgl. Fn. 183.

Rechtspersönlichkeit der beteiligten Gesellschaften.<sup>190</sup> Indes bleibt unklar, warum dies auch eine Unterscheidung bzgl. der Übertragung von Grundstücken rechtfertigen soll. Denn gerade mit Blick auf die vermeintliche Doppelbesteuerung führt die „einfache“ Übertragung von Grundstücken im Konzern (vgl. § 1 I Nr. 1 GrEStG) zu keinem anderen Ergebnis als die Übertragung im Wege einer Umwandlung. Ähnliches gilt für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, nach der das Grundstück bereits vor der Übertragung der Muttergesellschaft zuzurechnen ist. Daher wäre eine Rechtfertigung ausgeschlossen.

### cc) Zwischenfazit

Die Auffassung des EuGH, die Differenzierung sei gerechtfertigt und die Selektivität zu verneinen, ist an vielen Stellen angreifbar. Bereits die Bestimmung des Referenzrahmens erscheint zweifelhaft, Selbiges gilt für die Bejahung der Vergleichbarkeit. Höchst fragwürdig sind auch die Ausführungen zur Rechtfertigung.

Vor allem offenbart das Urteil aber die generellen Defizite der Vergleichsmethode. In jedem der Schritte sind stark wertungsabhängige Entscheidungen nötig, für die klare Kriterien fehlen. Auch der EuGH wendet seine Maßstäbe oft uneinheitlich an, was für erhebliche Rechtsunsicherheit sorgt.<sup>191</sup> Besonders problematisch ist jedoch, wie tief der EuGH in Sphären des mitgliedstaatlichen Rechts eindringt. Vorliegend hat nur die fehlerhafte Annahme des EuGH, § 6a GrEStG diene der Vermeidung einer Doppelbesteuerung und sei daher gerechtfertigt, die Regelung vor dem Verdikt der Unionsrechtswidrigkeit bewahrt. Dies zeigt, welchen Gefahren selbst gewöhnliche Begünstigungsnormen ausgesetzt sind, die weder auf individuelle Unternehmen noch auf einzelne Branchen zugeschnitten sind. Hier wird deutlich, wie weit die Vergleichsmethode sich von der wettbewerbsrechtlichen Zielsetzung des Beihilferechts entfernt hat und eine kompetenzwidrige, quasi unbegrenzte Kontrolle des nationalen Steuerrechts ermöglicht.<sup>192</sup>

Die Vergleichsmethode ist daher insgesamt als untauglich zu verwerfen.

### b) Alternative Methoden

Sofern man nicht die Anwendbarkeit des Beihilferechts gänzlich verneint,<sup>193</sup> scheint es daher vor dem Hintergrund des Obenstehenden dringend geboten, alternative Prüfungsmethoden zu entwickeln. Anhaltspunkte hierzu liefert bereits vereinzelt die Rspr. des EuGH.

#### aa) Allgemeinheit (EuGH)

Die Lektüre des vorliegenden Urteils erweckt den Eindruck, der EuGH würde vor der Vergleichsmethode noch ein anderes Verfahren heranziehen. So heißt es, es müsse „zunächst“ geprüft werden, ob § 6a GrEStG von vornherein eine „allgemeine Maßnahme“ sei, die sich dadurch auszeichne, dass sie unterschiedslos auf alle Unternehmen eines Mitgliedstaats anwendbar sei.<sup>194</sup> Dies wird mitunter als eigenständige, der Vergleichsmethode vorgeschaltete Prüfung aufgefasst.<sup>195</sup> Tatsächlich beinhalten die Ausführungen jedoch nur eine rudimentäre Vorprüfung anhand der Vergleichsmethode,<sup>196</sup> deren Mehrwert gegenüber der eigentlichen Prüfung rätselhaft bleibt.<sup>197</sup> Die Allgemeinheit der Maßnahme hilft mithin nicht weiter.<sup>198</sup>

#### bb) De-facto-Selektivität (EuGH)

Ein anderer Ansatz kann dem Urteil in der Rechtssache *Gibraltar*<sup>199</sup> entnommen werden. Dabei ging es um ein Steuersystem, das im Wesentlichen an Lohnsumme und Gewerbefläche anknüpfte. Auch wenn hierdurch sog. Offshore-Unternehmen faktisch begünstigt wurden, scheiterte die übliche Selektivitätsprüfung an der fehlenden Abweichung vom Referenzrahmen, da das gesamte System auf die Begünstigung dieser Unternehmen ausgerichtet war. Der EuGH bejahte mit Blick auf die Wirkung der Regelung dennoch die Selektivität.

<sup>190</sup> Schlussanträge Generalanwalt Saugmandsgaard Øe zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 170.

<sup>191</sup> Vgl. *Soltész, Ulrich*, Neue Rechtsprechung zu “EU-Beihilferecht und Steuern” – Folgt jetzt mehr “Self-restraint” der EU-Kommission?, BB 2019, S. 1687 (1688); *Schnitger, Arne*, Anmerkung zum Beschluss des BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14 (BSStB II 2017, S. 916), IStR 2017, S. 541 (542 f.).

<sup>192</sup> Vgl. *Joisten*, Ubg 2019, S. 55 (58).

<sup>193</sup> Dazu S. 210 f.

<sup>194</sup> *EuGH*, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 20.

<sup>195</sup> In diese Richtung *Eisendle*, ISR 2018, S. 395 (397 f.).

<sup>196</sup> *EuGH*, Urteil v. 19.12.2018 – C-374/17, DStR 2019, S. 49, Rn. 21 ff.; vgl. *Eisendle, David*, Konzernklausel nach § 6a GrEStG a priori selektiv, aber gerechtfertigt und damit keine staatliche Beihilfe. Zugleich Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 (DStR 2019, S. 49), ISR 2019, S. 138 (140 f.).

<sup>197</sup> Ähnlich *Ellenrieder*, IStR 2018, S. 480 (482).

<sup>198</sup> Grund für die „Prüfung“ dürfte sein, dass Deutschland sich auf die Allgemeinheit berufen hatte, vgl. *Wachendorfer*, EuZW 2019, S. 213 (213).

<sup>199</sup> *EuGH*, Urteil v. 15.11.2011 – C-106/09 P und C-107/09 P, Slg. 2011, I-11113, Rn. 87 ff.; dazu schon S. 8.

Damit reduzierte er die Prüfung des selektiven Vorteils auf eine reine Gleichheitsprüfung.<sup>200</sup>

Das Verhältnis dieses Ansatzes zur Vergleichsmethode ist unklar. Teilweise wird versucht, beide zu kombinieren.<sup>201</sup> Die hM geht indes davon aus, dass die De-facto-Selektivität zur Anwendung kommt, wenn mit der Vergleichsmethode kein (oder nicht das gewünschte) Ergebnis erzielt wird.<sup>202</sup> Oft wird aber auch der Ausnahmecharakter der Entscheidung betont.<sup>203</sup>

Dass sich diese Überlegungen hier fruchtbar machen lassen, ist zweifelhaft. Der EuGH jedenfalls geht mit keinem Wort auf seine frühere Rspr. ein.

Auch methodisch ist das Konzept der De-facto-Selektivität verfehlt. Dies folgt bereits daraus, dass Art. 107 I AEUV ausdrücklich eine Begünstigung verlangt. Eine solche ist jedoch nur im Vergleich zu einem Normalmaß möglich,<sup>204</sup> weshalb eine Prüfung ohne Bestimmung des Referenzrahmens denklogisch nicht funktioniert. Die *Gibraltar*-Entscheidung lässt sich damit nur so deuten, dass der EuGH selbst ein Normalmaß (*in casu*: die Besteuerung von Nicht-Offshore-Unternehmen) definiert. Die Grundentscheidung für ein bestimmtes Steuersystem obliegt jedoch den Mitgliedstaaten<sup>205</sup> und nicht dem EuGH. Letztlich muss befürchtet werden, dass der Ansatz der De-facto-Selektivität mangels klarer Kriterien zu noch größerer Rechtsunsicherheit führen und die Anwendung des Beihilferechts noch weiter ausdehnen würde.<sup>206</sup> Daher kann es nur als positiv bewertet werden, dass der EuGH bislang nicht erneut auf diese fehlgeleitete Rspr. rekurriert hat.

## cc) Allgemeine Verfügbarkeit

Für einen substanziell anders gearteten Ansatz plädiert Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* in seinen Schlussanträgen. In Anlehnung an Teile der Literatur<sup>207</sup> möchte er auf das Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit abstellen.<sup>208</sup> Entscheidend soll sein, ob bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige von der Inanspruchnahme des betreffenden Steuervorteils unwiderruflich ausgeschlossen sind.<sup>209</sup> Ein wesentlicher Unterschied zur Vergleichsmethode besteht darin, dass die Bewertung nicht aus *ex-post*-, sondern aus *ex-ante*-Sicht erfolgt.<sup>210</sup> Zu fragen ist, ob alle Unternehmen die Möglichkeit hatten, jene unternehmerischen Entscheidungen zu treffen, die Voraussetzung für die Steuervergünstigung sind.<sup>211</sup> Denn in diesem Fall beruht die unterschiedliche Behandlung von Steuerpflichtigen auf ihren eigenen Entscheidungen, wohingegen die Selektivität i.S.v. Art. 107 I AEUV sich aus der staatlichen Maßnahme selbst ergeben muss.<sup>212</sup>

Das Verhältnis dieser Idee zu den anderen ist strittig. Der Generalanwalt bezieht sich auf frühere Entscheidungen und nennt seinen Vorschlag die „klassischen Methode“.<sup>213</sup> Die Literatur sieht darin jedoch eine deutliche Abkehr von der bisherigen Rspr.<sup>214</sup> und verweist auf die lange Etablierung der Vergleichsmethode.<sup>215</sup> Ferner erscheint es auch verfehlt, die Methode der allgemeinen Verfügbarkeit als Fortentwicklung der *Gibraltar*-Rspr. zu verstehen.<sup>216</sup> Denn während letztere als eine Ausweitung der Beihilfeprüfung verstanden wird,<sup>217</sup> verfolgt der Generalanwalt ausdrücklich das gegenteilige Ziel.<sup>218</sup> Gerade weil nach diesem Ansatz nicht mehr jede Differenzierung die Selektivität begründen kann, sondern nur

<sup>200</sup> *Klemt*, DStR 2013, S. 1057 (1060); vgl. *Lang, Michael*, Das Gibraltar-Urteil des EuGH: Neue beihilferechtliche Vorgaben für das Steuerrecht?, ÖStZ 2011, S. 593 (598).

<sup>201</sup> Vgl. S. 213, Fn. 117; vgl. *Kühling, Jürgen*, Die beihilfenrechtliche Bewertung der Kernbrennstoffsteuer – Zeit für eine Ausdehnung der steuerlichen Kontrolle durch das Europarecht?, EWS 2013, S. 113 (118 f.).

<sup>202</sup> *Cloer/Vogel*, BB 2019, S. 151 (152); *Drabbe Humbert*, The Test of Selectivity in State Aid Litigation: The Relevance of Drawing Internal and External Comparisons to Identify the Reference Framework in: Rust, Alexander/Micheau, Claire [Hrsg.], State Aid and Tax Law, 2013, S. 87–105, S.100 f.; *Ismir/Piotrowski*, IStR 2015, S. 257 (259 f.).

<sup>203</sup> *Fetzer/Böser*, DStR 2019, S. 1177 (1179); *Linn, Alexander/Pignot, Benedikt*, § 6a GrEStG als eine beihilferechtlich relevante Maßnahme i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV? Anmerkung zum Beschluss des BFH v. 30.5.2017 – II R 62/14 (BStBl II 2017, S. 916), StuB 2017, S. 663 (666).

<sup>204</sup> *Rapp, Julia*, Das „EU arm’s length principle“ in der Verwaltungspraxis der Kommission zu aggressiven Steuerplanungspraktiken – eine Erläuterung, EuZW 2019, S. 437 (440); *Schön, Wolfgang*, Selektivität schlägt Souveränität – Zur Transformation des Beihilfeverbots in einen europäischen Supergleichheitssatz, ZHR 183 (2019), S. 393 (404 f.).

<sup>205</sup> *Ellenrieder Benedikt*, Werden die Karten im Falle der Sanierungsklausel nun neu gemischt? – Eine erste Einordnung zu den Schlussanträgen des Generalanwalt Wahl in der Rechtssache C-203/16 P, IStR 2018, S. 179 (179); *Schön, Wolfgang*, Taxation and State aid law in the European Union, CMLRev 1999, S. 911 (923 f.).

<sup>206</sup> *Schön*, ZHR 183 (2019), S. 393 (404).

<sup>207</sup> *Derenne*, JECLaP 2017, S. 311 (313); *Nicolaides, Phedon*, Excessive Widening of the Concept of Selectivity, EStAL 2017, S. 62 (69 ff.); ähnlich *Behrens, Stefan*, Zumindest bei richtiger Auslegung ist § 6a GrEStG keine Beihilfe iSv Art. 107 Abs. 1 AEUV – Erwiderung zur Anmerkung von Schmid (DStR 2016, S. 127), DStR 2016, S. 785 (786); *Schön* in: Hancher/Ottvanger/Slot (Fn. 88), Rn. 13-094.

<sup>208</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 87.

<sup>209</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 69.

<sup>210</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 71 f.; vgl. *Nicolaides*, EStAL 2017, S. 62 (69).

<sup>211</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 71.

<sup>212</sup> *Derenne*, JECLaP 2017, S. 311 (313).

<sup>213</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 5.

<sup>214</sup> *Ellenrieder/Mörwald*, IStR 2018, S. 861 (863).

<sup>215</sup> *Eisendle*, ISR 2018, S. 395 (397 f.).

<sup>216</sup> So aber wohl *Eisendle*, ISR 2018, S. 395 (398).

<sup>217</sup> Vgl. Fn. 206.

<sup>218</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 74 ff.

noch eine solche, auf die der Steuerpflichtige keinen Einfluss hat, dürfte die Methode auch zu einer deutlich zurückhaltenderen Rspr. führen.<sup>219</sup> Mithin spricht vieles dafür, in der Argumentation des Generalanwalts ein Plädoyer für einen klaren Kurswechsel zu erblicken, der aufgrund der erheblichen Defizite der Vergleichsmethode nur begrüßt werden kann.<sup>220</sup>

In dogmatischer Hinsicht ist indes anzumerken, dass nach hiesigem Verständnis auf die Prüfung der Begünstigung (d.h. einer Abweichung vom Referenzrahmen) nicht verzichtet werden darf.<sup>221</sup> Mithin geht es vorliegend nur um die Selektivität i.e.S.; ersetzt werden also die Schritte (2-b) bis (3) des etablierten Prüfungsschemas.<sup>222</sup> Zuzugeben ist, dass einige Probleme hinsichtlich des Referenzrahmens und der Abweichung hiervon erhalten bleiben. Jedoch erscheint es vertretbar, auf Ebene der Begünstigung durch einen groben Filter nur in wenigen Fällen den Beihilfecharakter zu verneinen, wenn das Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit dafür umso stärker zugunsten der Steuersouveränität der Mitgliedstaaten wirkt.

Wendet man sich nun erneut § 6a GrEStG zu, so ist – eine Abweichung vom Referenzrahmen unterstellt – also zu prüfen, ob das Steuerprivileg für alle Unternehmen verfügbar ist. Zwar ließe sich argumentieren, dass die Norm von vornherein nur auf Konzerne Anwendung finden kann, die über die geforderte Beteiligungsstruktur verfügen. Dies wäre jedoch zu kurz gegriffen, da es jedem Unternehmen freisteht, sich i.S.v. § 6a S. 3, 4 GrEStG zu organisieren.<sup>223</sup> Eine spezifische Begünstigung ist damit gerade nicht verbunden; der Vorteil ist allgemein verfügbar, auch wenn ihn tatsächlich nicht alle Unternehmen nutzen werden.<sup>224</sup> Damit ist nicht nur die Selektivität zu verneinen – vielmehr belegen die Kürze und Eindeutigkeit der Prüfung eindrucksvoll die Überlegenheit der Methode der allgemeinen Verfügbarkeit.

Somit lässt sich festhalten, dass § 6a GrEStG keine verbotene Beihilfe darstellt. Die Entscheidung des EuGH ist damit im Ergebnis, nicht jedoch in der Begründung zustimmungswürdig.

## D. Fazit

Über den Hebel des Beihilferechts dringt das Unionsrecht immer tiefer in nichtharmonisierte Bereiche des nationalen Steuerrechts ein. Steuervergünstigungen geraten zunehmend in den Verdacht, verbotene Beihilfen i.S.v. Art. 107 I AEUV darzustellen, wodurch neben erheblicher Rechtsunsicherheit auch eine Erosion der mitgliedstaatlichen Souveränität im Steuerrecht droht. Ein aktuelles Beispiel stellt die Konzernklausel des § 6a GrEStG dar, die unter bestimmten Voraussetzungen Umwandlungen innerhalb faktischer Konzerne von der Grunderwerbsteuer befreit.

Trotz umfangreicher Rspr. und intensiver Debatten in der Literatur ist es dem EuGH bislang nicht gelungen, handhabbare Kriterien für die beihilferechtliche Prüfung herauszuarbeiten. Gerade anhand der Entscheidung zu § 6a GrEStG lässt sich aufzeigen, wie stark die Prüfung des EuGH Wertungen voraussetzt, die einer klaren methodischen Grundlage entbehren. Insbesondere zeigt sich, dass die Ergebnisse stark von der mitunter willkürlich anmutenden Bestimmung des Referenzrahmens und dessen Ziel abhängig sind.<sup>225</sup> Problematisch dürfte auch sein, dass der EuGH weder ein steuerrechtlich spezialisiertes Fachgericht ist, noch über Detailkenntnisse im Steuerrecht eines jeden Mitgliedstaates verfügen kann.<sup>226</sup> Hierdurch werden die Entscheidungen fehleranfällig, was sich in den Ausführungen zur vermeintlichen Doppelbesteuerung widerspiegelt.

Vor diesem Hintergrund erscheint es dringend geboten, alternative Ansätze zu entwickeln, um das Beihilfeverbot in rechtssicherer Weise operationalisierbar zu machen. Möchte man nicht mit guten Argumenten<sup>227</sup> das Steuerrecht komplett aus dem Anwendungsbereich des Beihilferechts herausnehmen, so dürfte die von Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* vorgeschlagene Methode der allgemeinen Verfügbarkeit vielversprechend sein.<sup>228</sup> Durch die Prüfung, ob ein Steuervorteil *ex ante* allen Steuerpflichtigen zur Verfügung gestanden hätte, kann der Beihilfebegriff auf Ebene der Selektivität schärfer konturiert und auf seinen wettbewerbsrechtlichen Hintergrund zurückgeführt werden.

<sup>219</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 72.

<sup>220</sup> Vgl. *Fumi, Horst-Dieter*, Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 (DStR 2019, S. 49), Ubg 2019, S. 58 (60); *Linn, Alexander/Pignot, Benedikt*, Anmerkung zum Urteil des EuGH v. 19.12.2018 – C-374/17 (DStR 2019, S. 49), IStR 2019, S. 74 (75).

<sup>221</sup> Vgl. S. 220.

<sup>222</sup> Daher ist die Selektivität in der Rs. *Gibraltar* mangels Abweichung vom Referenzrahmen auch nach dieser Methode zu verneinen; **a.A.:** Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 98 ff.

<sup>223</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 105.

<sup>224</sup> Schlussanträge Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* zu C-374/17 v. 19.09.2018, BeckRS 2018, 22111, Rn. 110.

<sup>225</sup> *Soltész, Ulrich*, „Mixed Messages“ aus Luxemburg – Beihilferechtliche Selektivitätsprüfung als Quadratur des Kreises, EuZW 2018, S. 305 (305 f.).

<sup>226</sup> Vgl. *Kühling, Jürgen/Drechsler, Stefan*, Alles „acte clair“? – Die Vorlage an den EuGH als Chance, NJW 2017, S. 2950 (2954 f.).

<sup>227</sup> Dazu S. 210.

<sup>228</sup> Ähnlich *Fumi*, Ubg 2019, S. 58 (60); *Linn/Pignot*, IStR 2019, S. 74 (75).

Bei § 6a GrEStG wäre nach diesem Ansatz die Selektivität klar zu verneinen.

Der EuGH wäre daher gut beraten, seine bisherige Rspr. im Sinne der Rechtssicherheit und des Respekts vor der

Kompetenzordnung ganz grundlegend zu überdenken – auch wenn er hinsichtlich § 6a GrEStG aufgrund seiner fragwürdigen Ausführungen zum deutschen Recht letztlich doch noch zum richtigen Ergebnis gelangt ist.