



Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Große Kammer)

19. Dezember 2018*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Staatliche Beihilfen – Art. 107 Abs. 1 AEUV –
Grunderwerbsteuer – Befreiung – Übergang des Eigentums an einem Grundstück aufgrund von
Umwandlungsvorgängen innerhalb bestimmter Konzerne – Begriff der staatlichen Beihilfe –
Voraussetzung der Selektivität – Rechtfertigung“

In der Rechtssache C-374/17

betreffend ein Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Bundesfinanzhof
(Deutschland) mit Entscheidung vom 30. Mai 2017, beim Gerichtshof eingegangen am 21. Juni 2017,
in dem Verfahren

Finanzamt B

gegen

A-Brauerei

Beteiligter:

Bundesministerium der Finanzen

erlässt

DER GERICHTSHOF (Große Kammer)

unter Mitwirkung des Präsidenten K. Lenaerts, der Vizepräsidentin R. Silva de Lapuerta, der
Kammerpräsidenten J.-C. Bonichot und A. Arabadjiev, der Kammerpräsidentin A. Prechal
(Berichterstatte(rin)), der Kammerpräsidenten M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe und C. Lycourgos sowie
der Richter M. Ilešić, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund und S. Rodin,

Generalanwalt: H. Saugmandsgaard Øe,

Kanzler: K. Malacek, Verwaltungsrat,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens und auf die mündliche Verhandlung vom 11. Juni 2018,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

- der A-Brauerei, vertreten durch die Rechtsanwälte K. Naeve und B. Pignot, die Steuerberaterinnen
K. Seiferth und C. Tillmann sowie den Steuerberater A. Linn,

* Verfahrenssprache: Deutsch.

- der deutschen Regierung, vertreten durch T. Henze als Bevollmächtigten,
- der Europäischen Kommission, vertreten durch K. Blanck-Putz, B. Stromsky und T. Maxian Rusche als Bevollmächtigte,

nach Anhörung der Schlussanträge des Generalanwalts in der Sitzung vom 19. September 2018
folgendes

Urteil

- 1 Das Vorabentscheidungsersuchen betrifft die Auslegung von Art. 107 Abs. 1 AEUV.
- 2 Dieses Ersuchen ergeht im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen dem Finanzamt B (Deutschland) (im Folgenden: Finanzamt) und der A-Brauerei wegen der dieser Gesellschaft vom Finanzamt versagten Befreiung von der Grunderwerbssteuer, die nach deutschem Recht unter bestimmten Voraussetzungen Gesellschaften zugutekommt, die im Rahmen von Umwandlungsvorgängen innerhalb bestimmter Konzerne ein Eigentumsrecht an Grundstücken erwerben.

Deutsches Recht

Umwandlungsgesetz

- 3 § 1 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: UmwG) bestimmt:

„Rechtsträger mit Sitz im Inland können umgewandelt werden

1. durch Verschmelzung;
2. durch Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung);
3. durch Vermögensübertragung;

...“

- 4 In § 2 UmwG heißt es:

„Rechtsträger können unter Auflösung ohne Abwicklung verschmolzen werden

1. im Wege der Aufnahme durch Übertragung des Vermögens eines Rechtsträgers oder mehrerer Rechtsträger (übertragende Rechtsträger) als Ganzes auf einen bestehenden Rechtsträger (übernehmender Rechtsträger) ...“

Grunderwerbsteuergesetz

- 5 § 1 des Grunderwerbsteuergesetzes in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung (im Folgenden: GrEStG) bestimmt:

„(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet;
2. die Auflassung, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übereignung begründet;
3. der Übergang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf. ...

...

(2) Der Grunderwerbsteuer unterliegen auch Rechtsvorgänge, die es ohne Begründung eines Anspruchs auf Übereignung einem anderen rechtlich oder wirtschaftlich ermöglichen, ein inländisches Grundstück auf eigene Rechnung zu verwerten.

(2a) Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 vom Hundert der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. ...

(3) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach Absatz 2a nicht in Betracht kommt, außerdem:

1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden;
2. die Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 1 vorausgegangen ist;
3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft begründet;
4. der Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 3 vorausgegangen ist.“

- 6 § 6a GrEStG, der durch § 7 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes vom 22. Dezember 2009 (BGBl. I 2009 S. 3950) unter der Überschrift „Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern“ neu eingeführt wurde, sieht in seiner auf das Ausgangsverfahren anwendbaren Fassung Folgendes vor:

„Für einen nach § 1 Absatz 1 Nummer 3, Absatz 2a oder 3 steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 des Umwandlungsgesetzes wird die Steuer nicht erhoben; ... Satz 1 gilt auch für entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines

Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. Satz 1 gilt nur, wenn an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Im Sinne von Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist.“

Ausgangsverfahren und Vorlagefrage

- 7 Die A-Brauerei ist eine Aktiengesellschaft mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Sie hielt 100 % der Geschäftsanteile an der T-GmbH, der mehrere Grundstücke gehörten und die ihrerseits Alleingesellschafterin einer anderen Gesellschaft war.
- 8 Mit Vertrag vom 1. August 2012 übertrug die T-GmbH ihr Vermögen als Ganzes einschließlich der Grundstücke mit allen Rechten und Pflichten im Rahmen einer Umwandlung im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 2 Nr. 1 UmwG auf die A-Brauerei. An der Umwandlung waren nur diese beiden Gesellschaften beteiligt.
- 9 Die Verschmelzung wurde mit der Eintragung im Handelsregister am 24. September 2012 wirksam. Zu diesem Zeitpunkt erlosch die T-GmbH, an der die A-Brauerei vor der Verschmelzung mehr als fünf Jahre lang zu 100 % beteiligt gewesen war.
- 10 Mit Bescheid vom 7. Juni 2013 verlangte das Finanzamt von der A-Brauerei die Zahlung von Grunderwerbssteuer. Diese werde von ihr geschuldet, weil der Übergang der Grundstücke der T-GmbH als übertragender Gesellschaft auf sie als übernehmende Gesellschaft aufgrund der Verschmelzung der beiden Unternehmen und der damit verbundenen Übertragung des Gesamtvermögens der übertragenden Gesellschaft auf die übernehmende Gesellschaft einen steuerbaren Erwerbsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG darstelle, der nicht unter die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG falle.
- 11 Mit Entscheidung vom 19. Juli 2013 wies das Finanzamt den Einspruch der A-Brauerei gegen diesen Bescheid mit der Begründung zurück, dass die T-GmbH keine „abhängige Gesellschaft“ im Sinne von § 6a GrEStG sei, weil sie aufgrund der Verschmelzung untergegangen sei und daher die in § 6a aufgestellte Voraussetzung, wonach während einer gesetzlichen Nachbehaltensfrist von fünf Jahren ab dem steuerbaren Vorgang mindestens 95 % der Beteiligung zu behalten seien, nicht erfüllt sei.
- 12 Mit Urteil vom 14. Oktober 2014 gab das Finanzgericht Nürnberg (Deutschland) der Klage der A-Brauerei gegen diese Entscheidung mit der Begründung statt, dass im vorliegenden Fall die Steuervergünstigung nach § 6a GrEStG zu gewähren sei.
- 13 Das Finanzamt ging gegen dieses Urteil beim Bundesfinanzhof (Deutschland) in Revision.
- 14 In einem Beschluss vom 25. November 2015 bestätigte der Bundesfinanzhof die im ersten Rechtszug vorgenommene Auslegung von § 6a GrEStG mit der Begründung, dass die Voraussetzung einer Nachbehaltensfrist nur anwendbar sei, wenn sie bei der betreffenden Umwandlung auch tatsächlich eingehalten werden könne, was bei der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Verschmelzung nicht der Fall gewesen sei, da diese zwangsläufig den Untergang der übertragenden Gesellschaft zur Folge gehabt habe.

- 15 In diesem Beschluss befasste sich das vorlegende Gericht außerdem von Amts wegen mit der Frage, ob § 6a GrEStG unangewendet bleiben müsse, weil die mit dieser Vorschrift gewährte Steuervergünstigung als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV anzusehen sei und damit gegebenenfalls ein Verstoß gegen die Mitteilungs- und die Stillhaltepflicht aus Art. 108 Abs. 3 AEUV festzustellen sei.
- 16 In diesem Zusammenhang wies das Bundesministerium der Finanzen (Deutschland), das dem beim vorlegenden Gericht anhängigen Verfahren beigetreten ist, darauf hin, dass die in § 6a GrEStG vorgesehene Steuervergünstigung der Europäischen Kommission nicht mitgeteilt worden sei und diese somit in Bezug auf die Steuervergünstigung auch kein Prüfverfahren eingeleitet habe. Das Ministerium hat jedoch unter Hinweis auf das Urteil des Gerichts der Europäischen Union vom 7. November 2014, Autogrill España/Kommission (T-219/10, EU:T:2014:939), geltend gemacht, dass es sich bei der in Rede stehenden Vergünstigung nicht um eine „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV handele, da es nicht möglich sei, die begünstigten Unternehmen anhand ihrer spezifischen Eigenarten als privilegierte Gruppe zu kennzeichnen, so dass die in dieser Vorschrift aufgestellte Voraussetzung der Selektivität nicht erfüllt sei.
- 17 Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:

Ist Art. 107 Abs. 1 AEUV dahin gehend auszulegen, dass eine nach dieser Vorschrift verbotene Beihilfe vorliegt, wenn nach der Regelung eines Mitgliedstaats Grunderwerbsteuer für einen steuerbaren Erwerb aufgrund einer Umwandlung (Verschmelzung) nicht erhoben wird, falls am Umwandlungsvorgang bestimmte Rechtsträger (herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft) beteiligt sind und die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft in Höhe von 100 % innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang besteht?

Zur Vorlagefrage

- 18 Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 107 Abs. 1 AEUV dahin auszulegen ist, dass eine Steuervergünstigung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die darin besteht, dass der Übergang des Eigentums an einem Grundstück von der Grunderwerbsteuer befreit ist, wenn er aufgrund eines Umwandlungsvorgangs erfolgt, an dem ausschließlich Gesellschaften desselben Konzerns beteiligt sind, die während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach diesem Vorgang durch eine Beteiligung von mindestens 95 % miteinander verbunden sind, die in dieser Vorschrift aufgestellte Voraussetzung der Selektivität des betreffenden Vorteils erfüllt.
- 19 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt die Einstufung einer nationalen Maßnahme als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV, dass alle folgenden Voraussetzungen erfüllt sind. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 53 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 20 In Bezug auf die Voraussetzung der Selektivität des Vorteils, die ein Tatbestandsmerkmal des Begriffs der staatlichen Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist, muss zunächst geprüft werden, ob die Steuervergünstigung des § 6a GrEStG, wie von der deutschen Regierung geltend gemacht, von vornherein als „allgemeine Maßnahme“ anzusehen ist und daher nicht unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fällt, weil sie die in dieser Vorschrift aufgestellte Voraussetzung der Selektivität nicht erfüllt.

- 21 Insoweit ist insbesondere in Bezug auf nationale Maßnahmen, die einen Steuervorteil verschaffen, darauf hinzuweisen, dass eine derartige Maßnahme, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, die Begünstigten aber finanziell besser stellt als die übrigen Steuerpflichtigen, den Empfängern einen selektiven Vorteil verschaffen kann und daher eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt (Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 56 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 22 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof auch entschieden, dass eine Voraussetzung für die Anwendung oder den Erhalt einer steuerlichen Beihilfe den selektiven Charakter dieser Beihilfe begründen kann, wenn sie dazu führt, dass zwischen Unternehmen, obwohl sie sich im Hinblick auf das mit der in Rede stehenden Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, unterschieden wird und sie daher eine Ungleichbehandlung der Unternehmen bewirkt, die von dieser Regelung ausgeschlossen sind (Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 86).
- 23 Dagegen handelt es sich bei nationalen Maßnahmen, die unterschiedslos auf alle Unternehmen des betreffenden Mitgliedstaats anwendbar sind, um allgemeine und damit nicht selektive Maßnahmen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. März 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 39, und vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 56 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).
- 24 Der Umstand, dass nur die Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen für die Anwendung einer Maßnahme erfüllen, diese in Anspruch nehmen können, kann als solcher dieser Maßnahme keinen selektiven Charakter verleihen (Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 59).
- 25 Für die Einstufung als „allgemeine Maßnahme“ ist jedoch irrelevant, dass die in Rede stehende Maßnahme unabhängig von der Art der Tätigkeit der Unternehmen angewandt wird (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 82 bis 84).
- 26 Die Feststellung, dass eine Maßnahme, mit der ein Vorteil gewährt wird, *a priori* selektiv ist, muss nämlich nicht unbedingt auf eine mit dem Tätigkeitsbereich eines Unternehmens zusammenhängende Voraussetzung für die Gewährung gestützt werden, sondern kann auch an andere Voraussetzungen anknüpfen, etwa an die Rechtsform des Unternehmens, dem diese Vergünstigung zugutekommt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 10. Januar 2006, Cassa di Risparmio di Firenze u. a., C-222/04, EU:C:2006:8, Rn. 136).
- 27 Ebenso wenig kommt es für die Qualifikation als „allgemeine Maßnahme“ darauf an, dass eine grundsätzlich oder potenziell allen Unternehmen offenstehende Maßnahme es nicht ermöglicht, eine besondere Gruppe von Unternehmen zu ermitteln, die als einzige von dieser Maßnahme begünstigt werden und aufgrund spezifischer und gemeinsamer Eigenarten unterschieden werden können (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 69 bis 71).
- 28 Im vorliegenden Fall ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten, dass die Befreiung von der Grunderwerbsteuer nach § 6a GrEStG durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz vom 22. Dezember 2009 unter der Überschrift „Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern“ als formal von § 1 Abs. 1 Nr. 3 sowie Abs. 2a und 3 GrEStG abweichende Maßnahme eingeführt wurde.

- 29 Außerdem ergibt sich aus der Begründung des Gesetzentwurfs für diese Steuerbefreiung, dass damit im Wesentlichen Umstrukturierungen von Unternehmen und insbesondere Umwandlungen, bei denen Grundstücke von einer Gesellschaft auf eine andere übergehen, erleichtert werden sollten, um die Wettbewerbsfähigkeit dieser Gesellschaften während der Finanzkrise, von der die Bundesrepublik Deutschland seit 2008 betroffen war, zu stärken.
- 30 Ferner ergibt sich aus den dem Gerichtshof vorliegenden Akten, dass erst im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens beschlossen wurde, die Gewährung dieser Steuervergünstigung auf bestimmte Konzerne zu beschränken, indem der ursprünglich vorgeschlagene Text um eine zusätzliche Anwendungsvoraussetzung ergänzt wurde, wonach an der Umwandlung nur ein sogenanntes „beherrschendes“ Unternehmen und/oder eine oder mehrere sogenannte „abhängige“ Gesellschaften beteiligt sein dürfen, wobei Letztere als Gesellschaften definiert wurden, an deren Gesellschaftsvermögen ein herrschendes Unternehmen während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach diesem Vorgang zu mindestens 95 % beteiligt ist.
- 31 Durch die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerbefreiung werden nur die genannten Konzerne begünstigt, die Umwandlungen vornehmen, während Gesellschaften, die nicht zu solchen Konzernen gehören, selbst dann von diesem Vorteil ausgeschlossen sind, wenn sie die gleichen Umwandlungen wie diese Konzerne vornehmen.
- 32 Zwar ist die Regelungstechnik nicht entscheidend für die Feststellung, ob es sich um eine selektive oder um eine allgemeine Maßnahme handelt, da, wie insbesondere aus Rn. 101 des Urteils vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732), hervorgeht, selbst eine nicht formal abweichende Maßnahme, die auf an sich allgemeinen Kriterien beruht, selektiv sein kann, wenn sie faktisch zu einer unterschiedlichen Behandlung der Gesellschaften führt, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Steuerregelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Situation befinden.
- 33 Die verwendete Regelungstechnik ist zwar nicht für den Nachweis der Selektivität einer steuerlichen Maßnahme ausschlaggebend, so dass nicht immer erforderlich ist, dass sie von einer allgemeinen Steuerregelung abweicht. Allerdings ist der Umstand, dass sie – wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Maßnahme – einen solchen abweichenden Charakter aufweist, für den Nachweis der Selektivität relevant, wenn sich daraus ergibt, dass zwei Gruppen von Wirtschaftsteilnehmern voneinander unterschieden und *a priori* unterschiedlich behandelt werden – und zwar diejenigen, die unter die abweichende Maßnahme fallen, und diejenigen, die weiterhin unter die allgemeine Steuerregelung fallen –, obwohl sich diese beiden Gruppen im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren Situation befinden (Urteile vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/16 P, EU:C:2016:981, Rn. 77, sowie vom 28. Juni 2018, Andres [Insolvenzverwalter über das Vermögen der Heitkamp BauHolding]/Kommission, C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 93).
- 34 Daraus folgt, dass allein durch das in Rn. 20 des vorliegenden Urteils wiedergegebene Vorbringen der deutschen Regierung nicht belegt werden kann, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Maßnahme nicht unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fällt.
- 35 Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt die Beurteilung des Merkmals der Selektivität des Vorteils, das zum Begriff der „staatlichen Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV gehört, zunächst die Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige“ gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situationen befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als

diskriminierend eingestuft werden kann (Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 54 und die dort angeführte Rechtsprechung).

- 36 Im Zusammenhang mit steuerlichen Maßnahmen muss für die Einstufung einer nationalen steuerlichen Maßnahme als „selektiv“ in einem ersten Schritt die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder „normale“ Steuerregelung ermittelt und in einem zweiten Schritt dargetan werden, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme vom allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dieser allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situationen befinden (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 57).
- 37 Im vorliegenden Fall ist zunächst festzustellen, dass, wie sich aus der Darstellung des nationalen Rechts in der Vorlageentscheidung ergibt, der Bezugsrahmen, anhand dessen die Vergleichbarkeit zu prüfen ist, durch die deutschen Rechtsvorschriften über die Grunderwerbsteuer gebildet wird, die in ihrer Gesamtheit den Steuergegenstand und den Steuerentstehungsstatbestand festlegen.
- 38 Sodann stellt sich die Frage, ob der durch § 6a GrEStG gewährte Steuervorteil – da er auf Umwandlungsvorgänge beschränkt ist, an denen ausschließlich Gesellschaften eines Konzerns beteiligt sind, die während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach diesem Vorgang durch eine Beteiligung von mindestens 95 % miteinander verbunden sind –, Wirtschaftsteilnehmer unterschiedlich behandelt, die sich im Hinblick auf das mit der im Ausgangsverfahren fraglichen allgemeinen Steuerregelung verfolgte Ziel in vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situationen befinden, da Gesellschaften, die solche Umwandlungen vornehmen, ohne durch solche Beteiligungen miteinander verbunden zu sein, von dieser Befreiung ausgeschlossen sind.
- 39 Hierzu ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass das mit der Regelung über die Grunderwerbsteuer verfolgte Ziel darin besteht, jeden Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück zu besteuern oder, mit anderen Worten, jede zivilrechtliche Übertragung von Grundstückseigentum durch eine natürliche oder juristische Person auf eine andere natürliche oder juristische Person zu besteuern.
- 40 Dieses Ziel wird im Übrigen auch ausdrücklich in der Begründung des Gesetzentwurfs, aus dem § 6a GrEStG hervorgegangen ist, erwähnt. Darin wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die betreffende Steuerbefreiung zur Vermeidung willkürlicher Vorteile auf Umwandlungen von Unternehmen zu beschränken ist, da diese Vorgänge, anders als andere Arten der Umstrukturierung von Unternehmen, im Sinne des GrEStG zu einem Rechtsträgerwechsel an einem Grundstück führen.
- 41 § 6a GrEStG befreit seinem Wortlaut nach bestimmte normalerweise gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 3, Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG steuerbare Vorgänge ausdrücklich von der Steuer. Auch angesichts dieses Wortlauts ist festzustellen, dass die Prüfung der Vergleichbarkeit – im Sinne des in der Rechtsprechung aufgestellten Grundsatzes (siehe oben, Rn. 35) – im Hinblick auf das Ziel der Besteuerung jeden Eigentümerwechsels an Grundstücken vorzunehmen ist, wie auch das vorliegende Gericht nahelegt. Dieses Ziel wird allgemein mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung über die Grunderwerbsteuer und insbesondere mit den Bestimmungen in § 1 GrEStG verfolgt, die den Steuergegenstand und den Steuerentstehungsstatbestand festlegen und die, wie in Rn. 37 des vorliegenden Urteils ausgeführt wurde, den Bezugsrahmen bilden, anhand dessen diese Prüfung der Vergleichbarkeit vorzunehmen ist.
- 42 § 6a GrEStG führt offenkundig zu einer Unterscheidung zwischen Gesellschaften, die eine Umwandlung innerhalb eines Konzerns wie dem in dieser Vorschrift genannten vornehmen und die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerbefreiung in Anspruch nehmen können, und

Gesellschaften, die die gleiche Umwandlung vornehmen, aber keinem solchen Konzern angehören und von dieser Befreiung ausgeschlossen sind, obwohl sich die einen wie die anderen im Hinblick auf das mit dieser Steuer verfolgte Ziel, nämlich den zivilrechtlichen Eigentümerwechsel zu besteuern, bei dem die entsprechenden Rechte von einer natürlichen oder juristischen Person auf eine andere übertragen werden, in vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situationen befinden.

- 43 Im Übrigen wird die Wirkung der Unterscheidung, die sich somit aus der Voraussetzung ergibt, dass an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich Gesellschaften desselben Konzerns beteiligt sein dürfen, die durch eine Beteiligung von mindestens 95 % miteinander verbunden sind, noch verstärkt durch das sich ebenfalls aus dieser Voraussetzung ergebende Erfordernis, wonach diese Beteiligung während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach diesem Vorgang bestehen muss.
- 44 Sodann ist jedoch daran zu erinnern, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs der Begriff „staatliche Beihilfe“ nicht die Maßnahmen erfasst, die eine Unterscheidung zwischen Unternehmen einführen, die sich im Hinblick auf das von der in Rede stehenden rechtlichen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, und damit *a priori* selektiv sind, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass diese Unterscheidung gerechtfertigt ist, weil sie sich aus der Natur oder dem Aufbau des Systems ergibt, in das sich die Maßnahmen einfügen (Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a., C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 58 und die dort angeführte Rechtsprechung).
- 45 Im vorliegenden Fall ist festzustellen, dass durch die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG, wie das vorlegende Gericht nahelegt und wie auch in den beim Gerichtshof eingereichten schriftlichen Erklärungen sowie während der Erörterungen in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde, einer übermäßigen Besteuerung entgegengewirkt werden soll.
- 46 Die Besteuerung der Übertragung von Grundstücken aufgrund von Umwandlungsvorgängen innerhalb eines Konzerns, der sich durch einen besonders hohen Grad an Beteiligung, nämlich mindestens 95 %, auszeichnet, wird als übermäßig angesehen, weil nach § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG die Übertragung des betreffenden Grundstücks grundsätzlich bereits „eingangs“ besteuert wird, d. h. zu dem Zeitpunkt, zu dem die Gesellschaft, die Eigentümerin dieses Grundstücks ist, in einem solchen Konzern aufgeht. Würde später die Übertragung des Grundstücks aufgrund einer konzerninternen Umwandlung, insbesondere, wie im vorliegenden Fall, infolge einer Verschmelzung durch Aufnahme der 100%igen Tochtergesellschaft, die Eigentümerin des Grundstücks ist, erneut besteuert, ergäbe sich eine Doppelbesteuerung derselben Grundstücksübertragung, nämlich ein erstes Mal bei der Eigentumsübertragung, die dem Erwerb von mindestens 95 % des Gesellschaftsvermögens der abhängigen Gesellschaft durch das beherrschende Unternehmen entspricht, und ein zweites Mal bei der Umwandlung, die im vorliegenden Fall in der Verschmelzung im Wege der Aufnahme der abhängigen Gesellschaft durch das beherrschende Unternehmen besteht.
- 47 Dagegen ist eine solche Doppelbesteuerung, wie der Generalanwalt in Nr. 175 seiner Schlussanträge ausgeführt hat, in Fällen einer Umwandlung, an der zwei durch eine Beteiligung von weniger als 95 % miteinander verbundene Gesellschaften beteiligt sind, ausgeschlossen. Denn dann ist der Erwerb durch das beherrschende Unternehmen, das eine Beteiligung von weniger als 95 % des Gesellschaftsvermögens der abhängigen Gesellschaft hält, nicht nach § 1 Abs. 2a und Abs. 3 GrEStG steuerpflichtig, während der spätere Umwandlungsvorgang zwischen den beiden Gesellschaften nicht nach § 6a GrEStG befreit wäre.
- 48 Eine Maßnahme, die eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems darstellt, kann durch die Natur oder den allgemeinen Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt werden, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht. Insoweit ist zu unterscheiden zwischen den mit einer

bestimmten Steuerregelung verfolgten Zielen, die außerhalb dieser Regelung liegen, und den dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen, die zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sind (Urteil vom 6. September 2006, Portugal/Kommission, C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 81).

- 49 Der Gerichtshof hat in seiner Rechtsprechung anerkannt, dass dem betreffenden allgemeinen Steuersystem inhärente Zwecke ein *a priori* selektives Steuersystem rechtfertigen können (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 29. April 2004, GIL Insurance u. a., C-308/01, EU:C:2004:252, Rn. 74 bis 76, sowie vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a., C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 64 bis 76).
- 50 Im vorliegenden Fall kann das mit dem ordnungsgemäßen Funktionieren des fraglichen allgemeinen Steuersystems zusammenhängende Ziel, eine doppelte und damit übermäßige Besteuerung zu vermeiden, somit rechtfertigen, dass die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG auf Umwandlungsvorgänge zwischen Gesellschaften beschränkt wird, die während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach diesem Vorgang durch eine Beteiligung von mindestens 95 % miteinander verbunden sind.
- 51 Wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, erscheint das Erfordernis der Mindesthaltedauer einer solchen Beteiligung durch die Absicht gerechtfertigt, ungewollte Mitnahmeeffekte und damit Missbrauch zu verhindern, indem vermieden wird, dass Beteiligungsverhältnisse in dieser Höhe, die nach Abschluss der Umwandlung wieder beendet würden, nur für kurze Zeit geschaffen werden, um in den Genuss der Steuerbefreiung zu gelangen. Die Verhinderung von Missbrauch kann durch das Wesen oder den Aufbau des betreffenden Systems gerechtfertigt sein (vgl. entsprechend Urteil des Gerichtshofs vom 29. April 2004, GIL Insurance u. a., C-308/01, EU:C:2004:252, Rn. 74).
- 52 Selbst wenn diese Befreiung also zwischen Unternehmen unterscheidet, die sich im Hinblick auf das mit der in Rede stehenden Rechtsvorschrift verfolgte Ziel in vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situationen befinden, ist diese Unterscheidung gerechtfertigt, da durch sie eine Doppelbesteuerung vermieden werden soll und sie sich insoweit aus der Natur oder dem Aufbau des Systems ergibt, in das sie sich einfügt.
- 53 Nach alledem ist auf die Vorlagefrage zu antworten, dass Art. 107 Abs. 1 AEUV dahin auszulegen ist, dass eine Steuervergünstigung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die darin besteht, dass der Übergang des Eigentums an einem Grundstück von der Grunderwerbsteuer befreit ist, wenn er aufgrund eines Umwandlungsvorgangs erfolgt, an dem ausschließlich Gesellschaften desselben Konzerns beteiligt sind, die während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach diesem Vorgang durch eine Beteiligung von mindestens 95 % miteinander verbunden sind, die in dieser Vorschrift aufgestellte Voraussetzung der Selektivität des betreffenden Vorteils nicht erfüllt.

Kosten

- 54 Für die Parteien des Ausgangsverfahrens ist das Verfahren ein Zwischenstreit in dem bei dem vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreit; die Kostenentscheidung ist daher Sache dieses Gerichts. Die Auslagen anderer Beteiligter für die Abgabe von Erklärungen vor dem Gerichtshof sind nicht erstattungsfähig.

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

Art. 107 Abs. 1 AEUV ist dahin auszulegen, dass eine Steuervergünstigung wie die im Ausgangsverfahren in Rede stehende, die darin besteht, dass der Übergang des Eigentums an einem Grundstück von der Grunderwerbsteuer befreit ist, wenn er aufgrund eines Umwandlungsvorgangs erfolgt, an dem ausschließlich Gesellschaften desselben Konzerns

beteiligt sind, die während eines ununterbrochenen Mindestzeitraums von fünf Jahren vor und fünf Jahren nach diesem Vorgang durch eine Beteiligung von mindestens 95 % miteinander verbunden sind, die in dieser Vorschrift aufgestellte Voraussetzung der Selektivität des betreffenden Vorteils nicht erfüllt.

Lenaerts	Silva de Lapuerta	Bonichot
Arabadjiev	Prechal	Vilaras
Biltgen	Jürimäe	Lycourgos
Ilešič	Malenovský	Levits
Bay Larsen	Fernlund	Rodin

Verkündet in öffentlicher Sitzung in Luxemburg am 19. Dezember 2018.

Der Kanzler
A. Calot Escobar

Der Präsident
K. Lenaerts