

# § 6 Von der A-Brauerei und der Grundsteuerbefreiung des § 6a GrEStG. Ein Beitrag zum Selektivitätskriterium im EU-Beihilfenrecht

*Tim-Niklas Zimmer*

## I. Einführung: Das Forschungsprojekt

Die Forschungsstelle Europäisches Finanz- und Steuerrecht hat es sich zur Aufgabe gemacht, in Kooperation mit dem Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung (ZEW) in Mannheim eine Datenbank zur EuGH-Rechtsprechung auf dem Gebiet des direkten Steuerrechts zu erstellen.<sup>1</sup> Neue Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs werden zeitnah eingepflegt, um stets einen aktuellen Überblick über die Rechtsprechung bieten zu können. In diesem Zuge ist auch die Entscheidung „A-Brauerei“<sup>2</sup> Teil des langfristig angelegten Forschungsprojekts geworden.

## II. Die Entscheidung

Kern der Entscheidung war die Frage, ob § 6a GrEStG eine rechtswidrige Beihilfe darstellt und die darin enthaltene Steuervergünstigung deshalb nicht gewährt werden darf.

### 1. Zum Hintergrund des § 6a GrEStG

§ 6a GrEStG sieht eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer beim Erwerb im Rahmen von konzerninternen Umwandlungsvorgängen vor und wird deshalb auch als „Konzernklausel“ bezeichnet. Voraussetzung ihrer Anwendung ist, dass innerhalb von fünf Jahren vor und nach dem Rechtsvorgang eine Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen

---

<sup>1</sup> Näher dazu *T.-N. Zimmer*, Systematisierung des Rechts: Datenbank zur Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs auf dem Gebiet der direkten Steuern, in: H. Kube/E. Reimer (Hrsg.), *Geprägte Freiheit* 2018/19, HFSt 10 (2019), S. 73–76.

<sup>2</sup> EuGH v. 19.12.2018 Rs. C-374/17 (Finanzamt B/A-Brauerei).

Gesellschaft i.H.v. mindestens 95% besteht. Die Norm wurde im Dezember 2009 vor dem Hintergrund eingeführt, Umstrukturierungen im Konzern zu erleichtern, um die Wettbewerbsfähigkeit von Unternehmen zu erhöhen.<sup>3</sup> 2019 wurde die Norm um eine Brexit-Klausel ergänzt, die nicht Gegenstand des Verfahrens in der Sache A-Brauerei ist.

## 2. Sachverhalt

Die A-Brauerei AG hielt seit über fünf Jahren 100% der Anteile an der T-GmbH, der wiederum mehrere Grundstücke gehörten und die ihrerseits Alleingesellschafterin einer dritten Gesellschaft war. Die T-GmbH übertrug ihr Vermögen als Ganzes im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 2 Nr. 1 UmwG auf die A-Brauerei. Mit der Verschmelzung erlosch die T-GmbH.

Das Finanzamt verlangte nun von der A-Brauerei die Zahlung von Grunderwerbsteuer bezogen auf den Erwerb der Grundstücke der T-GmbH und begründete dies unter anderem damit, dass die Steuerbefreiung nach § 6a GrEStG nicht einschlägig sei.

## 3. Verfahren

Die A-Brauerei legte Einspruch gegen den Steuerbescheid ein, welchen das Finanzamt mit der Begründung zurückwies, die T-GmbH sei keine „abhängige Gesellschaft“ i.S.d. § 6a GrEStG, da sie aufgrund der Verschmelzung untergegangen sei. Somit sei die Nachbehaltensfrist von fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang nicht eingehalten worden.

Dagegen klagte die A-Brauerei. Das FG Nürnberg<sup>4</sup> gab der Klage statt, woraufhin das Finanzamt in Revision ging. Der nun zuständige BFH kam wie das FG Nürnberg zum Ergebnis, dass die Voraussetzungen des § 6a GrEStG erfüllt seien, weil bei einer Verschmelzung zwangsläufig die Nachbehaltensfrist nicht eingehalten werden könne und der Gesetzgeber diese Vorgänge nicht von der Steuererleichterung ausnehmen wollte.<sup>5</sup> Der BFH

---

<sup>3</sup> EuGH v. 19.12.2018 Rs. C-374/17 (Finanzamt B/A-Brauerei), Rz. 6, 29.

<sup>4</sup> FG Nürnberg, Urt. vom 16.10.2014, openJur 2015, 1354.

<sup>5</sup> BFH, Beschluss vom 30.05.2017, ECLI:DE:BFH:2017:VE.300517.IIR62.14.0.

stand allerdings vor der Frage, ob der nicht bei der EU-Kommission notifizierte § 6a GrEStG überhaupt anwendbar war, da die Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilfenrecht in Zweifel stand – handelte sich um eine ungerechtfertigte Begünstigung derer, die die Normvoraussetzungen erfüllten, gegenüber denen, die ebenso einen steuerbaren Rechtsvorgang verwirklichten, aber die Voraussetzungen des § 6a GrEStG nicht erfüllten? Diese Frage legte er im Rahmen eines Vorabentscheidungsersuchens dem EuGH vor.

#### 4. Die Bestimmung der Selektivität

Knackpunkt des Falls sind das Kriterium der Selektivität und die Methode, deren Vorliegen festzustellen. Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* stellt in seinen Schlussanträgen instruktiv die zwei möglichen Wege zur Bestimmung der Selektivität einer Maßnahme, nämlich die klassische und die Bezugsrahmenmethode, vor.<sup>6</sup>

Die klassische Methode, die auch als Feststellung der de-facto-Selektivität bekannt ist, stellt auf die allgemeine Verfügbarkeit ab.<sup>7</sup> Eine selektive Beihilfe liege – im Unterschied zu einer allgemeinen Maßnahme – dann vor, wenn ein steuerlicher Vorteil nur von einigen, nicht aber von allen Unternehmen genutzt werden könne. Hierbei komme es nicht auf die tatsächliche Nutzung, sondern nur auf die Nutzbarkeit des Vorteils an.

Bei Anwendung der Bezugsrahmenmethode, die der EuGH bereits im Fall *World Duty Free und Banco Santander*<sup>8</sup> nutzte, wird geprüft, ob eine Diskriminierung vorliegt.<sup>9</sup> Die Bezugsrahmenmethode wird aufgrund ihrer Prüfungsstruktur auch „Drei-Stufen-Test“ genannt: Zunächst wird die Regelbesteuerung ermittelt, dann eine Abweichung von dieser bezüglich Wirtschaftsteilnehmern in einer vergleichbaren Situation festgestellt und schließlich geprüft, ob diese Abweichung gerechtfertigt werden kann.<sup>10</sup>

Der Generalanwalt übte deutliche Kritik an der Bezugsrahmenmethode. Es sei schwierig, einen Referenzrahmen zu finden, und öffne willkürlichen

---

<sup>6</sup> *H. Saugmandsgaard Øe*, Schlussanträge vom 19. September 2018 zu EuGH Rs. C 374/17, ECLI:EU:C:2018:741.

<sup>7</sup> *A. Cloer/N. Vogel*, BB 2019, 151 (152).

<sup>8</sup> EuGH v. 21.12.2016 Rs. C-20/15 P und C-21/15 P (*World Duty Free Group u.a.*).

<sup>9</sup> *A. Linn/B. Pignot*, IStR 2019, 70 (75).

<sup>10</sup> *U. Soltész*, BB 2019, 1687 (1688).

Festlegungen das Tor – denn was Regel und was Ausnahme ist, sei kaum eindeutig feststellbar.

In der Literatur werden sowohl die klassische als auch die Bezugsrahmenmethode kritisiert und verschiedene Zwischenlösungen vorgeschlagen. So wird teils angemerkt, dass die Bestimmung des Bezugsrahmens bereits Teil der Vorteils- und nicht erst der Selektivitätsprüfung sei;<sup>11</sup> andere gehen davon aus, dass zuerst die Bezugsrahmenmethode anzuwenden sei und nur im Fall eines fehlenden Ergebnisses die klassische Methode.<sup>12</sup>

*Saugmandsgaard Øe* kam zu dem Schluss, dass die klassische Methode vorzugswürdig sei und der EuGH die Anwendung der neueren Bezugsrahmenmethode aufgeben sollte. Den konkreten Fall prüfte er dennoch anhand beider Methoden und kam zu jeweils demselben Ergebnis, nämlich dass die Steuervergünstigung nicht selektiv gewährt werde. Nach der klassischen Methode handele sich um eine allgemeine Maßnahme, da jedes Unternehmen die Möglichkeit habe, eine Konzernstruktur zu wählen und so in den Genuss der Steuererleichterung des § 6a GrEStG zu kommen. Nach der Bezugsrahmenmethode sei § 6a GrEStG schon als Teil des Referenzsystems anzusehen, jedenfalls aber fehle es an der Vergleichbarkeit der Situation mit Vorgängen, bei denen die Beteiligungsschwelle von 95% nicht erreicht sei. Zudem sei eine Abweichung gerechtfertigt, um durch Systemimmanenz eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung von Konzernen zu vermeiden.

Der EuGH kam ebenfalls zum Ergebnis, dass § 6a GrEStG nicht selektiv sei, jedoch mit einer anderen Begründung als der Generalanwalt. Entgegen dessen Anträgen entschied er sich für die Anwendung der Bezugsrahmenmethode. Die Maßnahme sei auch *a priori* selektiv, denn es würden nur solche Gesellschaften bevorteilt, die Umwandlungen innerhalb von Konzernstrukturen vornähmen, nicht aber solche, die gleichartige Umwandlungen außerhalb eines Konzerns durchführten. Referenzsystem sei die Grunderwerbsteuer als solche, die grundsätzlich den Rechtsträgerwechsel an jedem Grundstück besteuern wolle. Eine vergleichbare Situation zwi-

---

<sup>11</sup> C. Jung/L. Neckenich, Bestimmung von Referenzsystem und Benchmark zur Ermittlung des Vorteils, in: H. Kube/E. Reimer (Hrsg.), Das Beihilfenrecht als Innovationsmotor des Steuerrechts, HFSt 8 (2018), S. 7 (8); C. Jung/L. Neckenich, ISR 2018, 83 (84).

<sup>12</sup> A. Cloer/N. Vogel, BB 2019, 151 (152).

schen konzern- und nicht konzernabhängigen Unternehmen, die Umwandlungen durchführen, sei gegeben. Auf der dritten Stufe stimmte der EuGH dann wieder dem Generalanwalt zu und stellt eine Rechtfertigung durch Vermeidung einer Doppelbesteuerung fest. Die Besteuerung erfolge bereits mit dem Aufgehen der Gesellschaft, die Grundstückseigentümerin ist, im Konzern, und würde sich bei einer konzerninternen Umwandlung wiederholen. Bei zu weniger als 95% verbundenen Gesellschaften könne dieser Fall durch die fehlende erstmalige Steuerpflicht nach § 1 Abs. 2a, 3 GrEStG nicht auftreten.

## 5. Konsequenzen

§ 6a GrEStG ist nach den Entscheidungen des BFH und des EuGH weit auszulegen und kann uneingeschränkt angewandt werden.

Wenn aufgrund des Beihilfenverdachts § 6a GrEStG bislang nicht angewandt wurde, ist dies nun möglich. Wurde § 6a GrEStG den Voraussetzungen gemäß angewandt, so droht hier keine Rückforderung mehr, evtl. gebildete Rückstellungen können aufgelöst werden.<sup>13</sup>

Im Rahmen der sich in der Planung befindlichen Grundsteuerreform ist aus beihilfenrechtlicher Sicht anzuraten, im Falle einer Absenkung des Schwellenwerts für die Anteilsvereinigung auch die Mindestbeteiligungsgrenze des § 6a GrEStG anzupassen, um ein kohärentes Besteuerungssystem zu gewährleisten.<sup>14</sup>

Im Hinblick auf die Bestimmung der Selektivität hat sich der Gerichtshof klar für die Bezugsrahmenmethode entschieden und die sog. „klassische Methode“ ad acta gelegt. Die Anforderungen an die Feststellung einer *a priori*-Selektivität werden gesenkt, ebenso aber auch deren Rechtfertigung vereinfacht, die bislang Ausnahme war.<sup>15</sup> Was die ursprüngliche Motivation der Steuererleichterung war – hier die Erleichterung von Umstrukturierungen –, wird vom Gerichtshof nicht zwingend geprüft.<sup>16</sup> Das Prinzip der Folgerichtigkeit rückt dagegen umso stärker in den Fokus.<sup>17</sup>

---

<sup>13</sup> A. Linn/B. Pignot, IStR 2019, 70 (74).

<sup>14</sup> K. Brömel/F. Mörmel, DStR 2018, 1521 (1522); A. Linn/B. Pignot, IStR 2019, 70 (76).

<sup>15</sup> D. Eisendle, ISR 2019, 138 (141).

<sup>16</sup> D. Eisendle, ISR 2019, 138 (141).

<sup>17</sup> Kritisch hierzu W. Schön, ZHR 183 (2019), 393 (401).

### III. Fazit

Mit der Entscheidung A-Brauerei stellte der EuGH fest, dass § 6a GrEStG keine selektive Beihilfe zugunsten von konzerngebundenen Unternehmen darstellt. Die Vorschrift ist mithin uneingeschränkt anwendbar. Bedeutend ist die Entscheidung insbesondere für die Bestimmung der Selektivität steuerlicher Regelungen im EU-Beihilfenrecht, bei der sich der EuGH klar für die Bezugsrahmenmethode entscheidet und eine Rechtfertigung *a priori* selektiver Regelungen erleichtert. Damit hat der Gerichtshof seine aktuelle Prüfungspraxis verdeutlicht und einen Rahmen für zukünftige Entscheidungen geschaffen. Die Kritikpunkte an der Prüfungsmethode, die Generalanwalt *Saugmandsgaard Øe* aufzeigte, insbesondere die Schwierigkeit der Bestimmung eines Referenzrahmens, sind aber nicht von der Hand zu weisen und werden die Rechtspraxis noch einige Zeit beschäftigen.