Sammlung der Rechtsprechung

URTEIL DES GERICHTSHOFS (Achte Kammer)

18. September 2019*

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Direkte Besteuerung – Richtlinie 90/434/EWG – Richtlinie 2009/133/EG – Art. 8 – Auf den Austausch von Anteilen entfallende Wertsteigerung – Veräußerung der bei dem Austausch erhaltenen Anteile – In der Besteuerung aufgeschobene Wertsteigerung – Besteuerung der Anteilsinhaber – Besteuerung nach unterschiedlichen Regelungen für Steuerbemessungsgrundlage und Steuersatz – Ermäßigungen auf die Steuerbemessungsgrundlage unter Berücksichtigung der Haltedauer der Anteile“

In den verbundenen Rechtssachen C-662/18 und C-672/18

betreffend zwei Vorabentscheidungsersuchen nach Art. 267 AEUV, eingereicht vom Conseil d’État (Staatsrat, Frankreich) mit Entscheidungen vom 12. Oktober 2018, beim Gerichtshof eingegangen am 23. und 29. Oktober 2018, in den Verfahren

AQ (C-662/18),

DN (C-672/18)

gegen

Ministre de l’Action et des Comptes publics

erlässt

DER GERICHTSHOF (Achte Kammer)

unter Mitwirkung des Kammerpräsidenten F. Biltgen sowie der Richter J. Malenovský und C. G. Fernlund (Berichterstatter),

Generalanwalt: M. Szpunar,

Kanzler: A. Calot Escobar,

aufgrund des schriftlichen Verfahrens,

unter Berücksichtigung der Erklärungen

– von AQ und DN, vertreten durch M. Bornhauser und N. Canetti, avocats,

– der französischen Regierung, vertreten durch A. Alidière, E. de Moustier und D. Colas als Bevollmächtigte,

* Verfahrenssprache: Französisch.

– der Europäischen Kommission, vertreten durch W. Roels und N. Gossement als Bevollmächtigte,

aufgrund des nach Anhörung des Generalanwalts ergangenen Beschlusses, ohne Schlussanträge über die Rechtssache zu entscheiden,

folgendes

Urteil

1 Die Vorabentscheidungsersuchen betreffen die Auslegung von Art. 8 der Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (ABl. 2009, L 310, S. 34) und von Art. 8 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABl. 1990, L 225, S. 1).

2 Diese Ersuchen ergehen im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten zwischen AQ (C-662/18) bzw. DN (C-672/18) und der Steuerverwaltung über deren Weigerung, ihnen bei der Besteuerung der Wertsteigerungen, die gemäß Art. 8 der jeweiligen Richtlinie in der Besteuerung aufgeschoben waren, und der Wertsteigerungen, die anlässlich der Veräußerung der bei einem Austausch von Anteilen erhaltenen Anteile realisiert wurden, eine vom Zeitpunkt des Erwerbs der in Tausch gegebenen Anteile an berechnete globale Ermäßigung zu gewähren.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

3 Wie sich dem ersten Erwägungsgrund der Richtlinie 2009/133 entnehmen lässt, wird mit dieser Richtlinie die Richtlinie 90/434 kodifiziert, da Letztere mehrfach und erheblich geändert wurde.

4 Die Erwägungsgründe 2 bis 5 und 10 der Richtlinie 2009/133 entsprechen in der Sache den Erwägungsgründen 1 bis 4 und 8 der Richtlinie 90/434. Ferner entspricht Art. 8 Abs. 1, 4, 6 und 7 der Richtlinie 2009/133 in der Sache Art. 8 Abs. 1 und 2 der Richtlinie 90/434.

5 In den Erwägungsgründen 2 bis 5 und 10 der Richtlinie 2009/133 heißt es:

„(2) Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und der Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, können notwendig sein, um binnenmarktähnliche Verhältnisse in der Gemeinschaft zu schaffen und damit das Funktionieren eines solchen Binnenmarktes zu gewährleisten. Sie sollten nicht durch besondere Beschränkungen, Benachteiligungen oder Verfälschungen aufgrund von steuerlichen Vorschriften der Mitgliedstaaten behindert werden. Demzufolge müssen wettbewerbsneutrale steuerliche Regelungen für diese Vorgänge geschaffen werden, um die Anpassung von Unternehmen an die Erfordernisse des Binnenmarktes, eine Erhöhung ihrer Produktivität und eine Stärkung ihrer Wettbewerbsfähigkeit auf internationaler Ebene zu ermöglichen.

(3) Gegenwärtig werden diese Vorgänge im Vergleich zu entsprechenden Vorgängen bei Gesellschaften desselben Mitgliedstaats durch Bestimmungen steuerlicher Art benachteiligt. Diese Benachteiligung muss beseitigt werden.

(4) Dieses Ziel lässt sich nicht dadurch erreichen, dass man die in den einzelnen Mitgliedstaaten geltenden nationalen Systeme auf Gemeinschaftsebene ausdehnt, da die Unterschiede zwischen diesen Systemen Wettbewerbsverzerrungen verursachen können. Nur eine gemeinsame steuerliche Regelung kann deshalb eine befriedigende Lösung darstellen.

(5) Die gemeinsame steuerliche Regelung sollte eine Besteuerung anlässlich einer Fusion … vermeiden, unter gleichzeitiger Wahrung der finanziellen Interessen des Mitgliedstaats der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft.

…

(10) Die Zuteilung von Anteilen an der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft sollte für sich allein keine Besteuerung in der Person der Gesellschafter auslösen."

6 Nach dem Wortlaut von Art. 2 Buchst. e dieser Richtlinie ist ein „‚Austausch von Anteilen' der Vorgang, durch den eine Gesellschaft am Gesellschaftskapital einer anderen Gesellschaft eine Beteiligung, die ihr die Mehrheit der Stimmrechte verleiht, … erwirbt".

7 Art. 8 der Richtlinie sieht vor:

„(1) Die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund einer Fusion, einer Spaltung oder des Austauschs von Anteilen darf für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen.

…

(4) Die Absätze 1 und 3 finden nur dann Anwendung, wenn der Gesellschafter den erworbenen Anteilen keinen höheren steuerlichen Wert beimisst, als den in Tausch gegebenen Anteilen unmittelbar vor der Fusion, der Spaltung oder dem Austausch der Anteile beigemessen war.

…

(6) Die Anwendung [des Absatzes] 1 … hindert die Mitgliedstaaten nicht, den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zu besteuern wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile.

(7) Für die Zwecke dieses Artikels ist der ‚steuerliche Wert' der Wert, auf dessen Grundlage ein etwaiger Gewinn oder Verlust für die Zwecke der Besteuerung des Veräußerungsgewinns eines Gesellschafters ermittelt würde.

…"

Französisches Recht

Nationale Rechtsvorschriften

– Die in den Rechtssachen C-662/18 und C-672/18 anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften

8 Art. 150-0 D des Code général des impôts (Allgemeines Steuergesetzbuch, im Folgenden: CGI) bestimmt in seiner auf das Haushaltsgesetz Nr. 2013-1278 für das Jahr 2014 vom 29. Dezember 2013 zurückgehenden Fassung, die für ab dem 1. Januar 2013 erwirtschaftete Gewinne und erhaltene Ausschüttungen gilt:

„(1) …

Auf die in Art. 150-0 A Teil I genannten Nettogewinne aus der entgeltlichen Übertragung von Aktien, Gesellschaftsanteilen, Rechten an Aktien oder Gesellschaftsanteilen oder von Wertpapieren, die diese Aktien, Anteile oder Rechte repräsentieren, sowie die in Art. 150-0 A Abs. 7 und 7bis sowie in den beiden letzten Unterabsätzen von Art. 150-0 A Teil II Abs. 8, in Art. 150-0 F und in Art. 163quinquies C Teil II Abs. 1 genannten Ausschüttungen wird eine Ermäßigung vorgenommen, die nach den Voraussetzungen, die, je nach den Umständen des Einzelfalls, in Abs. 1ter oder in Abs. 1quater des vorliegenden Artikels vorgesehen sind, bestimmt wird.

…

(1ter) Die in Abs. 1 genannte Ermäßigung beträgt:

a) 50 % der Nettogewinne oder Ausschüttungen, wenn die Aktien, Anteile, Rechte oder Wertpapiere zum Zeitpunkt der Übertragung oder Ausschüttung seit mindestens zwei Monaten und weniger als acht Jahren gehalten werden;

b) 65 % der Nettogewinne oder Ausschüttungen, wenn die Aktien, Anteile, Rechte oder Wertpapiere zum Zeitpunkt der Übertragung oder Ausschüttung seit mindestens acht Jahren gehalten werden."

9 Art. 17 Teil III des Gesetzes Nr. 2013-1278 sieht vor:

„Die Teile I und II gelten für ab dem 1. Januar 2013 erwirtschaftete Gewinne oder erhaltene Ausschüttungen mit Ausnahme von Teil I, Abschnitte D Nrn. 1° und 4°, E, F Nr. 2° Abs. 23 und 24, G, H, K Nr. 1° Buchst. b und c, L, N Nrn. 1° und 3°, O, R und W sowie Teil II Nr. 2°, die für ab dem 1. Januar 2014 erwirtschaftete Gewinne oder erhaltene Ausschüttungen gelten. Die Abschnitte M und V gelten nicht für Steuerpflichtige, denen zum 31. Dezember 2013 der in Art. 150-0 Dbis in seiner zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung genannte Aufschub bei der Besteuerung gewährt wurde."

– *Die in der Rechtssache C-662/18 anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften*

10 Art. 150-0 Bter Teil I CGI bestimmt in seiner auf Art. 18 des Haushaltsberichtigungsgesetzes Nr. 2012-1510 für das Jahr 2012 vom 29. Dezember 2012 zurückgehenden Fassung, die für ab dem 14. November 2012 realisierte Wertsteigerungen gilt:

„Die Besteuerung der unmittelbar oder über eine Mittelsperson im Rahmen einer Einbringung von Wertpapieren, Gesellschaftsrechten, Anteilen oder damit verbundenen Rechten, wie in Art. 150-0 A definiert, in eine Gesellschaft, die der Körperschaftsteuer oder einer vergleichbaren Steuer unterliegt, erzielten Gewinne wird aufgeschoben, sofern die in Teil III des vorliegenden Artikels vorgesehenen Voraussetzungen erfüllt sind …“

11 Art. 200 A CGI bestimmt in seiner auf Art. 34 des Haushaltsberichtigungsgesetzes Nr. 2016-1918 für das Jahr 2016 vom 29. Dezember 2016 zurückgehenden Formulierung:

„…

(2) Nettogewinne, die unter den in Art. 150-0 A vorgesehenen Voraussetzungen erzielt wurden, werden bei der Ermittlung des in Art. 158 definierten globalen Nettoeinkommens berücksichtigt.

…

(2ter) a) Die in Art. 150-0 Bter Teil I genannten Wertsteigerungen unterliegen der Einkommensteuer zu einem Satz, der dem Verhältnis der beiden folgenden Faktoren entspricht:

– des Zählers, der gebildet wird aus dem Ergebnis der Differenz zwischen zum einen der Höhe der Steuer, die sich im Jahr der Einlage ergeben hätte aus der Anwendung von Art. 197 auf die Summe aller Wertsteigerungen, die im vorliegenden Buchst. a Abs. 1 erwähnt sind, sowie der für dasselbe Jahr nach den Voraussetzungen dieses Art. 197 besteuerten Einkünfte, und zum anderen der Höhe der für dasselbe Jahr geschuldeten und nach den Bedingungen dieses Art. 197 ermittelten Steuer;

– des Nenners, der gebildet wird aus der Gesamtheit der in Buchst. a Abs. 1 genannten Wertsteigerungen, die in Buchst. a Abs. 2 berücksichtigt werden.

Für die Ermittlung des in Buchst. a Abs. 1 genannten Satzes werden die in diesem Abs. 1 genannten Wertsteigerungen gegebenenfalls allein um die in Art. 150-0 D Abs. 1 genannte Ermäßigung herabgesetzt.

Abweichend davon wird der auf die Wertsteigerungen, die sich aus zwischen dem 14. November und dem 31. Dezember 2012 geleisteten Einlagen ergeben, anwendbare Satz gemäß Art. 10 Teil IV Abschnitt A des Gesetzes 2012-1509 vom 29. Dezember 2012, Haushaltsgesetz für das Jahr 2013, bestimmt.

…“

12 Nach Art. 10 Teil IV Abschnitt A des Gesetzes Nr. 2012-1509 werden die in Art. 150-0 Bter Teil I genannten Wertsteigerungen, die sich aus zwischen dem 14. November und dem 31. Dezember 2012 geleisteten Einlagen ergeben, einem Pauschalsteuersatz von 24 % unterworfen oder, wenn alle Voraussetzungen gemäß Art. 200 A Abs. 2bis in seiner Fassung nach diesem Gesetz erfüllt sind, zum Pauschalsteuersatz von 19 % gemäß diesem Abs. 2bis.

13 Gemäß Art. 17 Teil III des Gesetzes Nr. 2013-1278 gelten die in Art. 150-0 D Abs. 1ter und 1quater CGI vorgesehenen Steuerermäßigungen für die Haltedauer, die auf für unter den in Art. 150-0 A CGI vorgesehenen Voraussetzungen erzielte Nettogewinne Anwendung finden und gemäß Art. 200 A Abs. 2 bei der Ermittlung des globalen Nettoeinkommens, das dem progressiven Einkommensteuersatz unterliegt, berücksichtigt werden, für Gewinne, die ab dem 1. Januar 2013 erzielt wurden.

– Die in der Rechtssache C-672/18 anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften

14 Art. 92 B Teil II CGI bestimmt in seiner für Wertsteigerungen vor dem 1. Januar 2000 geltenden Fassung:

„(1) Ab 1. Januar 1992 bzw. 1. Januar 1991 für die Einbringung von Anteilen in eine körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft kann die Besteuerung der Wertsteigerung, die beim Austausch von Anteilen aufgrund eines öffentlichen Angebots, einer Fusion, einer Spaltung, einer Übernahme eines Kapitalanlagefonds durch eine Investmentgesellschaft mit veränderlichem Kapital entsprechend den geltenden Vorschriften oder aufgrund der Einbringung von Anteilen in eine körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft erzielt wird, bis zur Veräußerung, zum Rückerwerb, zur Erstattung oder zur Nichtigerklärung der bei dem Austausch erworbenen Anteile aufgeschoben werden …“

15 Art. 160 Teil Iter CGI sieht in seiner für Wertsteigerungen vor dem 1. Januar 2000 geltenden Fassung vor:

„(4) Die Besteuerung der Wertsteigerung, die ab 1. Januar 1991 beim Austausch von Gesellschaftsrechten aufgrund einer Fusion, einer Spaltung oder einer Einbringung von Anteilen in eine körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft erzielt wird, kann unter den Voraussetzungen des Art. 92 B Teil II aufgeschoben werden …“

16 Nach Art. 200 A Abs. 2 CGI in der auf die ab dem 1. Januar 2013 erzielten Einkünfte anzuwendenden und sich aus dem Gesetz Nr. 2012-1509 ergebenden Fassung werden die unter den in Art. 150-0 A festgelegten Voraussetzungen erzielten Nettogewinne bei der Bestimmung des globalen Nettoeinkommens berücksichtigt, das dem progressiven Einkommensteuersatz unterliegt.

Verwaltungsanweisungen

17 Nach Nr. 130 der am 24. Juli 2017 unter dem Zeichen BOI-RPPM-PVBMI-20-20-10 im *Bulletin officiel des finances publiques* (Amtsblatt für öffentliche Finanzen) veröffentlichten Verwaltungskommentare (im Folgenden: Nr. 130 der Verwaltungskommentare) gilt:

„… [Die] Ermäßigung für die Haltedauer findet keine Anwendung … auf die Nettogewinne aus Veräußerung, Austausch oder Einlage, die vor dem 1. Januar 2013 erzielt wurden und deren Besteuerung unter den in Art. 92 B Teil II, in Art. 160 Teil Iter CGI und in Art. 150 Abis CGI in ihrer vor dem 1. Januar 2000 anzuwendenden Fassung vorgesehenen Voraussetzungen aufgeschoben wurde …“

Ausgangsrechtsstreitigkeiten und Vorlagefragen

18 Zur Rechtssache C-662/18 ergibt sich aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte, dass AQ am 14. Dezember 2012 im Rahmen eines Austauschs von Anteilen seine Anteile an einer Gesellschaft französischen Rechts im Austausch gegen Anteile an einer anderen Gesellschaft französischen Rechts in diese zuletzt genannte Gesellschaft einbrachte. Nach der Auffassung von AQ wurde der erwerbenden Gesellschaft mit diesem Austausch von Anteilen nicht die Mehrheit der Stimmrechte

der erworbenen Gesellschaft übertragen. Anlässlich dieses Vorgangs wurde eine Wertsteigerung entsprechend dem Wert der in Tausch gegebenen Anteile zum Zeitpunkt der Einbringung, vermindert um den Kaufpreis dieser Anteile, festgestellt und deren Besteuerung aufgeschoben. Nachdem die spätere Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile den Besteuerungsaufschub beendet hatte, wurden diese Wertsteigerung und die Wertsteigerung aus der Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile im Jahr 2015 besteuert.

19 Die in der Besteuerung aufgeschobene Wertsteigerung wurde im Einklang mit der Verwaltungspraxis nach Nr. 130 der Verwaltungskommentare zunächst mit dem im Jahr der Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile geltenden Steuersatz besteuert, allerdings ohne Anwendung der von den nationalen Rechtsvorschriften für ab dem 1. Januar 2013 realisierte Wertsteigerungen vorgesehenen Ermäßigung für die Haltedauer. Die Ermäßigung für die Haltedauer der im Austausch erhaltenen Anteile wurde zudem unter Berücksichtigung des Zeitpunkts des Austauschs berechnet und nicht unter Berücksichtigung des Zeitpunkts des Erwerbs der in Tausch gegebenen Anteile. Gemäß einer Entscheidung des Conseil constitutionnel (Verfassungsrat, Frankreich) wurde die in der Besteuerung aufgeschobene Wertsteigerung sodann mit dem bei der Einbringung der in Rede stehenden Anteile, mithin im Jahr 2012, geltenden Steuersatz besteuert.

20 Zur Rechtssache C-672/18 ergibt sich aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte, dass DN im Austausch gegen ihre Anteile anlässlich einer Fusion zweier Gesellschaften französischen Rechts im Jahr 1998 Anteile der anderen an dieser Fusion beteiligten Gesellschaft erhielt. Bei dieser Gelegenheit wurde eine auf die in Tausch gegebenen Anteile entfallende Wertsteigerung festgestellt und deren Besteuerung aufgeschoben. Durch die spätere Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile wurde dieser Besteuerungsaufschub im Jahr 2016 beendet. Somit wurden diese Wertsteigerung und die Wertsteigerung aus der Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile besteuert.

21 Die in der Besteuerung aufgeschobene Wertsteigerung wurde im Einklang mit der Verwaltungspraxis nach Nr. 130 der Verwaltungskommentare mit dem im Jahr der Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile geltenden Steuersatz besteuert, allerdings ohne dass die von den nationalen Rechtsvorschriften für ab dem 1. Januar 2013 realisierte Wertsteigerungen vorgesehene Ermäßigung für die Haltedauer angewandt wurde. Die Ermäßigung für die Haltedauer der im Austausch erhaltenen Anteile wurde zudem unter Berücksichtigung des Zeitpunkts des Austauschs berechnet und nicht unter Berücksichtigung des Zeitpunkts des Erwerbs der in Tausch gegebenen Anteile.

22 AQ und DN erhoben beim Conseil d'État (Staatsrat, Frankreich) Klage auf Nichtigerklärung von Nr. 130 der Verwaltungskommentare, da sie der Ansicht waren, dass diese Nummer zu einer steuerlichen Behandlung führe, die weder mit der Zielsetzung der Richtlinie 2009/133 noch mit ihrem Art. 8 zu vereinbaren sei. Aufgrund dieser Unvereinbarkeit dürften die im Ausgangsverfahren in Rede stehenden nationalen Rechtsvorschriften im Fall eines grenzüberschreitenden Sachverhalts nicht angewendet werden. Daraus ergebe sich eine umgekehrte Diskriminierung zum Nachteil von Situationen wie der ihren, die rein innerstaatlich seien, was gegen die Verfassungsgrundsätze der Gleichheit vor dem Gesetz und der Gleichheit hinsichtlich der öffentlichen Abgaben verstoße.

23 Das vorlegende Gericht führt aus, dass die Auslegung des Unionsrechts, insbesondere von Art. 8 der Richtlinie 2009/133, für die Entscheidung der bei ihm anhängigen Rechtsstreitigkeiten erforderlich sei.

24 Unter diesen Umständen hat der Conseil d'État (Staatsrat) in beiden Ausgangsverfahren beschlossen, das Verfahren auszusetzen und dem Gerichtshof jeweils dieselben Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen, die wie folgt lauten:

1. Sind die Bestimmungen von Art. 8 der Richtlinie 2009/133 dahin auszulegen, dass sie dem entgegenstehen, dass die anlässlich der Veräußerung von bei einem Austausch erhaltenen Anteilen realisierte Wertsteigerung und die Wertsteigerung, für die ein Aufschub gewährt wurde, nach unterschiedlichen Regeln über die Bemessungsgrundlage und unterschiedlichen Steuersätzen besteuert werden?

2. Sind die genannten Bestimmungen insbesondere dahin auszulegen, dass sie dem entgegenstehen, dass die Herabsetzungen der Bemessungsgrundlage, mit denen der Haltedauer der Anteile Rechnung getragen werden soll, nicht auf die Wertsteigerung, für die ein Aufschub gewährt wurde, anzuwenden sind, weil diese Regelung über die Bemessungsgrundlage zu dem Zeitpunkt, zu dem diese Wertsteigerung realisiert wurde, nicht galt, und dass sie auf die Wertsteigerung bei der Veräußerung von anlässlich des Austauschs erhaltenen Anteilen anzuwenden sind, wobei der Zeitpunkt des Austauschs und nicht der Zeitpunkt des Erwerbs der in Tausch gegebenen Anteile maßgebend ist?

25 Mit Beschluss des Präsidenten des Gerichtshofs vom 14. November 2018 sind die Rechtssachen C-662/18 und C-672/18 zu gemeinsamem schriftlichen und mündlichen Verfahren und zu gemeinsamer Entscheidung verbunden worden.

Zu den Vorlagefragen

Zur Zulässigkeit

26 Aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte geht hervor, dass sich die den Ausgangsverfahren zugrunde liegenden Sachverhalte auf Umsätze beziehen, an denen in ein und demselben Mitgliedstaat, hier der Französischen Republik, ansässige Gesellschaften beteiligt sind. Ferner hat AQ zur Rechtssache C-662/18 ausgeführt, dass der im Ausgangsverfahren in Rede stehende Umsatz keinen Austausch von Anteilen im Sinne der Richtlinie 2009/133 darstelle, da er der erwerbenden Gesellschaft nicht die Mehrheit der Stimmrechte der erworbenen Gesellschaft verschafft habe.

27 Alle Parteien, die schriftliche Erklärungen abgegeben haben, weisen der Sache nach darauf hin, dass die betreffenden nationalen Rechtsvorschriften auf Situationen, die nicht dem Unionsrecht unterliegen, Lösungen anwendeten, die den vom Unionsrecht vorgesehenen entsprächen. Sie halten die Vorlagefragen für zulässig.

28 Der Gerichtshof hat bereits Vorabentscheidungsersuchen in Fällen für zulässig erklärt, in denen zwar der Sachverhalt des Ausgangsverfahrens nicht unmittelbar in den Geltungsbereich des Unionsrechts fiel, aber die Vorschriften des Unionsrechts durch das nationale Recht, das sich zur Regelung rein innerstaatlicher Sachverhalte, deren Merkmale sämtlich nicht über die Grenzen eines Mitgliedstaats hinauswiesen, nach den im Unionsrecht getroffenen Regelungen richtete, für anwendbar erklärt worden waren (Urteil vom 22. März 2018, Jacob und Lassus, C-327/16 und C-421/16, EU:C:2018:210, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29 Ferner hat der Gerichtshof derartige Ersuchen auch in Fällen für zulässig erklärt, in denen die Bestimmung des Unionsrechts, um deren Auslegung ersucht wurde, im Rahmen des nationalen Rechts unter Voraussetzungen Geltung beanspruchte, die von denen der entsprechenden Bestimmung

des Unionsrechts abwichen (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 11. Oktober 2001, Adam, C-267/99, EU:C:2001:534, Rn. 27 bis 29, und vom 7. November 2018, C und A, C-257/17, EU:C:2018:876, Rn. 33 und die dort angeführte Rechtsprechung).

30 In solchen Fällen besteht nämlich ein klares Interesse der Europäischen Union daran, dass die aus dem Unionsrecht übernommenen Bestimmungen oder Begriffe unabhängig davon, unter welchen Voraussetzungen sie angewandt werden sollen, einheitlich ausgelegt werden, um künftige Auslegungsunterschiede zu vermeiden (Urteile vom 22. März 2018, Jacob und Lassus, C-327/16 und C-421/16, EU:C:2018:210, Rn. 34 und die dort angeführte Rechtsprechung, sowie vom 7. November 2018, C und A, C-257/17, EU:C:2018:876, Rn. 32 und die dort angeführte Rechtsprechung).

31 Im vorliegenden Fall ist zunächst festzustellen, dass sich die Vorlagefragen auf die Auslegung von Bestimmungen des Unionsrechts beziehen. Sodann ergibt sich aus der dem Gerichtshof vorliegenden Akte, dass sich die in den Ausgangsverfahren anwendbaren nationalen Rechtsvorschriften, die zur Umsetzung der – durch die Richtlinie 2009/133 ersetzten – Richtlinie 90/434 erlassen wurden, was die Lösungen für Situationen wie die in diesen Verfahren in Rede stehenden angeht, an die von diesen Richtlinien vorgesehenen halten.

32 Daher sind die Vorabentscheidungsersuchen zulässig.

Zur Beantwortung der Fragen

33 Vorab ist erstens darauf hinzuweisen, dass sich die Vorlagefragen ausschließlich auf die Richtlinie 2009/133 beziehen, mit der die Richtlinie 90/434 ersetzt wurde. Da die in der Rechtssache C-672/18 in Rede stehende Fusion jedoch vor dem Inkrafttreten der Richtlinie 2009/133 stattgefunden hat, sind die Fragen des vorlegenden Gerichts so zu verstehen, dass es den Gerichtshof sowohl um die Auslegung der Richtlinie 2009/133 als auch um die der Richtlinie 90/434 ersucht.

34 Wie sich aus den Rn. 3 und 4 des vorliegenden Urteils ergibt, ist zweitens festzustellen, dass beide Richtlinien das gleiche Ziel verfolgen und dass die im vorliegenden Fall einschlägigen Bestimmungen der Richtlinie 2009/133 denen der Richtlinie 90/434 entsprechen. Daher sind zum einen die Bezugnahmen auf Art. 8 Abs. 1, 4, 6 und 7 der Richtlinie 2009/133 im vorliegenden Urteil als Bezugnahmen auf Art. 8 Abs. 1 und 2 Unterabs. 1 bis 3 der Richtlinie 90/434 zu verstehen. Zum anderen gilt die Rechtsprechung des Gerichtshofs zu einer dieser Richtlinien auch für die andere.

35 Drittens ergibt sich aus der Vorlageentscheidung, dass die im Ausgangsverfahren in Rede stehende Steuerregelung dazu führt, dass die vom nationalen Recht vorgesehene Ermäßigung nur auf den Bruchteil der Wertsteigerung angewandt wird, der auf die Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile zurückgeht, wobei die Haltedauer ab dem Austausch der Anteile – und nicht die ab dem Erwerb der in Tausch gegebenen Anteile – abgezogen wird.

36 Daher ist davon auszugehen, dass das vorlegende Gericht mit seinen Fragen, die zusammen zu prüfen sind, der Sache nach wissen möchte, ob Art. 8 Abs. 1 und 6 der Richtlinie 2009/133 und Art. 8 Abs. 1 und 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 90/434 dahin auszulegen sind, dass danach im Rahmen eines Austauschs von Anteilen für die Wertsteigerung, die auf die in Tausch gegebenen Anteile entfällt und in der Besteuerung aufgeschoben wurde, wie auch für die Wertsteigerung, die auf die Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile entfällt, im Hinblick auf den Steuersatz und die Anwendung einer steuerlichen Ermäßigung zur Berücksichtigung der Haltedauer der Anteile die gleiche steuerliche Behandlung gelten muss wie diejenige, die für die Wertsteigerung gegolten hätte, die bei der Veräußerung der vor dem Austausch vorhandenen Anteile realisiert worden wäre, wenn der Austausch nicht stattgefunden hätte.

37 In den Ausgangsverfahren wurde nicht vorgetragen, dass die betreffenden Steuerpflichtigen den erworbenen Anteilen einen höheren „steuerlichen Wert" beigemessen hätten als den, der den Anteilen unmittelbar vor dem Austausch beigemessen war, oder dass dieser steuerliche Wert nicht im Einklang mit Art. 8 Abs. 7 der Richtlinie 2009/133 ermittelt worden wäre. Folglich ist, wie sich aus Art. 8 Abs. 4 dieser Richtlinie ergibt, deren Art. 8 Abs. 1 auf die Vorgänge anwendbar.

38 Nach Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133 darf die Zuteilung von Anteilen am Gesellschaftskapital der übernehmenden oder erwerbenden Gesellschaft an einen Gesellschafter der einbringenden oder erworbenen Gesellschaft gegen Anteile an deren Gesellschaftskapital aufgrund einer Fusion oder des Austauschs von Anteilen für sich allein keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns dieses Gesellschafters auslösen.

39 Art. 8 Abs. 6 dieser Richtlinie sieht jedoch vor, dass die Anwendung von Art. 8 Abs. 1 die Mitgliedstaaten nicht daran hindert, den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der erworbenen Anteile in gleicher Weise zu besteuern wie den Gewinn aus einer Veräußerung der vor dem Erwerb vorhandenen Anteile.

40 Hierzu hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass, auch wenn Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie die steuerliche Neutralität eines Austauschs von Anteilen sicherstellt, indem er vorsieht, dass ein solcher Austausch für sich allein nicht zu einer Besteuerung der daraus entstandenen Wertsteigerung führen darf, diese steuerliche Neutralität die Wertsteigerung nicht der Besteuerung durch die Mitgliedstaaten, die insoweit über die Steuerhoheit verfügen, entziehen soll, sondern nur verbietet, den Austausch als Tatbestand anzusehen, der die Besteuerung auslöst (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. März 2018, Jacob und Lassus, C-327/16 und C-421/16, EU:C:2018:210, Rn. 50 und die dort angeführte Rechtsprechung).

41 Der Gerichtshof hat ferner klargestellt, dass die Mitgliedstaaten bei der Durchführung von Art. 8 der Richtlinie 2009/133 unter Beachtung des Unionsrechts über einen gewissen Gestaltungsspielraum verfügen, da die Richtlinie keine Bestimmungen über geeignete steuerliche Maßnahmen zu seiner Durchführung enthält (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. März 2018, Jacob und Lassus, C-327/16 und C-421/16, EU:C:2018:210, Rn. 51 und 52 sowie die dort angeführte Rechtsprechung).

42 In diesem Zusammenhang hat der Gerichtshof bereits anerkannt, dass eine Maßnahme, die darin besteht, die aus dem Austausch von Anteilen entstandene Wertsteigerung festzustellen und den die Besteuerung dieser Wertsteigerung auslösenden Tatbestand bis zu dem Jahr aufzuschieben, in dem das Ereignis eintritt, das den Aufschub der Besteuerung beendet, lediglich eine „Technik" ist, die es den Mitgliedstaaten im Einklang mit Art. 8 Abs. 6 der Richtlinie 2009/133 ermöglicht, ihre Steuerhoheit und damit ihre finanziellen Interessen zu wahren, und gleichzeitig den in Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie niedergelegten Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachtet, indem sie dazu führt, dass der Austausch von Anteilen für sich allein zu keiner Besteuerung dieser Wertsteigerung führt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 22. März 2018, Jacob und Lassus, C-327/16 und C-421/16, EU:C:2018:210, Rn. 54 und 55).

43 Der Aufschub des Tatbestands, der die Besteuerung der auf die in Tausch gegebenen Anteile entfallenden Wertsteigerung auslöst, führt jedoch zwangsläufig dazu, dass die Besteuerung dieser Wertsteigerung den steuerlichen Regeln und dem Steuersatz zu dem Zeitpunkt folgt, zu dem sich dieser Tatbestand verwirklicht, im vorliegenden Fall zum Zeitpunkt der späteren Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile. Daraus ergibt sich, dass die in der Besteuerung aufgeschobene Wertsteigerung ebenfalls in den Genuss einer Ermäßigungsregelung für die Haltedauer der Anteile kommen muss, wenn die betreffende Steuergesetzgebung zu diesem Zeitpunkt eine solche Ermäßigungsregelung vorsieht, und zwar unter den gleichen Voraussetzungen wie denen, die für die Wertsteigerung bei der Veräußerung der vor dem Austausch vorhandenen Anteile gegolten hätten, wenn ein solcher Austausch nicht stattgefunden hätte.

44 Jede andere Maßnahme ginge nämlich über die bloße Feststellung der Wertsteigerung, die auf die anlässlich des Austauschs der Anteile in Tausch gegebenen Anteile entfällt, hinaus und könnte reale, nachteilige steuerliche Folgen für die Besteuerung dieser Wertsteigerung zu dem Zeitpunkt, zu dem der die Besteuerung auslösende Tatbestand – hier die spätere Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile – eintritt, mit sich bringen, was dem in Art. 8 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133 genannten Grundsatz der steuerlichen Neutralität widerspräche.

45 Was die auf die im Austausch erhaltenen Anteile entfallende Wertsteigerung betrifft, so treten diese Anteile, wie sich aus Art. 8 Abs. 6 der Richtlinie 2009/133 ergibt, lediglich an die Stelle der vor dem Austausch vorhandenen Anteile. Daher hat für die Wertsteigerung, die sich aus dem Austausch der Anteile ergibt und die in der Besteuerung aufgeschoben wurde, und auf die Wertsteigerung, die auf die Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile entfällt, die gleiche steuerliche Behandlung zu gelten, insbesondere die gleiche steuerliche Ermäßigung, die für die Wertsteigerung bei der Veräußerung der vor dem Austausch vorhandenen Anteile gegolten hätte, wenn ein solcher Austausch nicht stattgefunden hätte.

46 Diese Beurteilung wird durch das Ziel, die finanziellen Interessen der Mitgliedstaaten zu wahren, nicht in Frage gestellt. Diese Interessen beschränken sich nämlich, wie sich aus Art. 8 Abs. 6 der Richtlinie 2009/133 ergibt, auf die Einziehung einer Steuer, die derjenigen entspricht, auf die sie einen Anspruch gehabt hätten, wenn der Austausch der Anteile nicht stattgefunden hätte.

47 Nach alledem ist auf die Vorlagefragen zu antworten, dass Art. 8 Abs. 1 und 6 der Richtlinie 2009/133 und Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 90/434 dahin auszulegen sind, dass danach im Rahmen eines Austauschs von Anteilen für die Wertsteigerung, die auf die in Tausch gegebenen Anteile entfällt und in der Besteuerung aufgeschoben wurde, wie auch für die Wertsteigerung, die auf die Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile entfällt, im Hinblick auf den Steuersatz und die Anwendung einer steuerlichen Ermäßigung zur Berücksichtigung der Haltedauer der Anteile die gleiche steuerliche Behandlung gelten muss wie diejenige, die für die Wertsteigerung gegolten hätte, die bei der Veräußerung der vor dem Austausch vorhandenen Anteile realisiert worden wäre, wenn der Austausch nicht stattgefunden hätte.

Kosten

48 Für die Parteien der Ausgangsverfahren ist das Verfahren ein Zwischenstreit in den beim vorlegenden Gericht anhängigen Rechtsstreitigkeiten; 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 (Achte Kammer) für Recht erkannt:

Art. 8 Abs. 1 und 6 der Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat und Art. 8 Abs. 1 und Abs. 2 Unterabs. 2 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sind dahin auszulegen, dass danach im Rahmen eines Austauschs von Anteilen für die Wertsteigerung, die auf die in Tausch gegebenen Anteile entfällt und in der Besteuerung aufgeschoben wurde, wie auch für die Wertsteigerung, die auf die Veräußerung der im Austausch erhaltenen Anteile entfällt, im Hinblick auf den Steuersatz und die Anwendung einer steuerlichen Ermäßigung zur Berücksichtigung der Haltedauer der Anteile die gleiche

steuerliche Behandlung gelten muss wie diejenige, die für die Wertsteigerung gegolten hätte, die bei der Veräußerung der vor dem Austausch vorhandenen Anteile realisiert worden wäre, wenn der Austausch nicht stattgefunden hätte.

Unterschriften