

Rechtssache C-201/24
Vorabentscheidungsersuchen

Eingangsdatum:

13. März 2024

Vorlegendes Gericht:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Slowakei)

Datum der Vorlageentscheidung:

29. Februar 2024

Klägerin und Kassationsbeschwerdeführerin:

A.En. Slovensko s.r.o.

Beklagte:

Úrad pre vybrané hospodárske subjekty
Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

NAJVYŠŠÍ [Aktenzeichen]
SPRÁVNÝ SÚD ...
SLOVENSKEJ REPUBLIKY ...
(Oberstes Verwaltungsgericht der Slowakischen Republik, Slowakei)

BESCHLUSS

Der Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Oberstes Verwaltungsgericht der Slowakischen Republik) ... [Zusammensetzung des Gerichts] hat in dem Verfahren der Klägerin (Beschwerdeführerin): **A.En.Slovensko s.r.o.** ... [Angaben zum Rechtsanwalt] ... gegen die Beklagten: **1/ Úrad pre vybrané hospodárske subjekty, 2/ Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky** im Verfahren über die Kassationsbeschwerde der Klägerin gegen das Urteil des Krajský súd v Bratislave (Regionalgericht Bratislava, Slowakei) ... [Aktenzeichen] vom 2. Juli 2020 ... [ECLI-Identifikator]

b e s c h l o s s e n :

I. Das Verfahren wird **ausgesetzt**.

II. Dem Gerichtshof der Europäischen Union werden gemäß Art. 267 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:

1. Ist Art. 4 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 9 der Richtlinie 2009/133/EG dahin auszulegen, dass er einer Regelung des nationalen Rechts (Zákon o osobitnom odvode [Gesetz über die Sonderabgabe]) entgegensteht, wonach eine Sonderabgabe auch auf einen Veräußerungsgewinn erhoben wird, der auf einem Umsatz (Einbringung von Unternehmensteilen) zwischen Gesellschaften mit Sitz in der Slowakischen Republik beruht?

2. Kann die Rechtsfolge von Art. 4 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 9 der Richtlinie 2009/133/EG, dass ein Veräußerungsgewinn aus der Einbringung von Unternehmensteilen, der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergibt, nicht besteuert wird, auch im Fall eines innerstaatlichen Umsatzes zwischen Gesellschaften mit Sitz in demselben Mitgliedstaat geltend gemacht werden, wenn die nationalen Rechtsvorschriften den Veräußerungsgewinn aus einem solchen Umsatz mit einer Leistung belegen, die wie eine Besteuerung wirkt (Sonderabgabe)?

G r ü n d e

- 1 Dem Gerichtshof der Europäischen Union (im Folgenden: **Gerichtshof**) wird ein Vorabentscheidungsersuchen zur Auslegung von Art. 4 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 9 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 (im Folgenden: **Richtlinie 2009/133**) vorgelegt.
- 2 Das vorliegende Ersuchen geht auf Rechtsunsicherheiten zurück, die im Rahmen der gerichtlichen Überprüfung eines Bescheids der Finanzverwaltung über die Erhebung einer Abgabe von der Klägerin, die Sacheinlagen in Tochtergesellschaften eingebracht hat (die Einbringung der Einlagen wird im Folgenden auch als „**Umsatz**“ bezeichnet), entstanden sind, wobei auf den durch die Bewirkung dieses Umsatzes erzielten Veräußerungsgewinn eine Sonderabgabe auf eine regulierte Tätigkeit nach dem Zákon č. 235/2012 Z. z. o osobitnom odvode z podnikania v regulovaných odvetviach a o zmene a doplnení niektorých zákonov (Gesetz Nr. 235/2012 über eine besondere Abgabe auf die unternehmerische Tätigkeit in regulierten Wirtschaftszweigen und über die Änderung und Ergänzung bestimmter Gesetze, im Folgenden: **Gesetz über die Sonderabgabe**) erhoben wurde.

Rechtlicher Rahmen

Unionsrecht

- 3 Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133 bestimmt:

„Die Fusion, Spaltung oder Abspaltung darf keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen, der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergibt.“

- 4 Art. 9 der Richtlinie 2009/133 bestimmt:

„Die Artikel 4, 5 und 6 gelten entsprechend für die Einbringung von Unternehmensteilen.“

Slowakisches Recht

Das slowakische Recht sieht eine Sonderabgabe auf Einkünfte aus der Ausübung einer regulierten unternehmerischen Tätigkeit vor.

- 5 § 3 Abs. 1 Buchst. a Nr. 1 und Buchst. b des Gesetzes über die Sonderabgabe in der in der vorliegenden Sache anwendbaren Fassung bestimmt:

„Eine regulierte Person ist eine Person oder eine Organisationseinheit einer ausländischen Person, die

a) *berechtigt ist, ihre Tätigkeit auszuüben im Bereich:*

[(unter anderem)] 1. der Energie auf der Grundlage einer vom Úrad pre reguláciu sieťových odvetví (Behörde für die Regulierung netzgebundener Wirtschaftszweige) gemäß einer besonderen Vorschrift erteilten Genehmigung, ...

b) *davon ausgeht, dass sie ihre Tätigkeit in dem Bereich nach Buchst. a über den gesamten Abgabenzeitraum hin ausüben wird.“*

6 § 13 Abs. [1] des Gesetzes über die Sonderabgabe in der zum Zeitpunkt der Bewirkung des Umsatzes geltenden Fassung bestimmte:

„Die Person oder die Organisationseinheit einer ausländischen Person, die am 1. September 2012 zur Ausübung einer in § 3 Abs. 1 Buchst. a genannten Tätigkeit berechtigt ist und deren Einkünfte aus der Tätigkeit in dem Bereich nach § 3 Abs. 1 Buchst. a im Geschäftsjahr vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes mindestens 50 % der Gesamteinkünfte in diesem Geschäftsjahr erreichten, gilt als regulierte Person im Sinne dieses Gesetzes. Für diese regulierte Person entsteht die Pflicht zur Zahlung der Abgabe ab dem Abgabenzeitraum September 2021, wenn das im Geschäftsjahr vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes erzielte Geschäftsergebnis mindestens die Höhe der Bemessungsgrundlage für die Abgabe nach § 4 Abs. 2 erreicht hat. Als Geschäftsjahr im Sinne der vorstehenden Sätze gilt das dem Inkrafttreten dieses Gesetzes unmittelbar vorausgehende Geschäftsjahr, in dem die Verpflichtung entstanden ist, einen ordnungsgemäßen Jahresabschluss zu erstellen und ihn zusammen mit der Steuererklärung binnen der Frist vorzulegen, die vor dem Inkrafttreten dieses Gesetzes abgelaufen ist.“

7 § [5] Abs. [1] des Gesetzes über die Sonderabgabe in der zum Zeitpunkt der Bewirkung des Umsatzes geltenden Fassung bestimmte als Bemessungsgrundlage für die Abgabe *„das für das Geschäftsjahr, in dem die regulierte Person berechtigt ist, sich in dem Bereich nach § 3 Abs. 1 Buchst. a zu betätigen, ausgewiesene Geschäftsergebnis, multipliziert mit dem Koeffizienten nach Abs. 5; die angegebene Bemessungsgrundlage kommt bei der Berechnung der Abgabe zum Zweck der Abrechnung der Abgaben gemäß § 9 in Bezug auf diejenigen Abgabenzeiträume zur Anwendung, die zu dem Geschäftsjahr gehören, für den das Geschäftsergebnis ausgewiesen wurde“*.

8 § 17d Abs. 1 Buchst. a des Zákonn č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmov (Gesetz Nr. 595/2003 über die Einkommensteuer, im Folgenden: **Einkommensteuergesetz**) in der zum Zeitpunkt der Bewirkung des Umsatzes geltenden Fassung bestimmte: *„Zur Steuerbemessungsgrundlage einer Person, die eine Sacheinlage einbringt, bei der es sich um einen gesondert eingebrachten Vermögensgegenstand, ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil handelt und die die Steuerbemessungsgrundlage gemäß § 17 Abs. 1 Buchst. b oder c bildet, zählt in dem Veranlagungszeitraum, in dem die Sacheinlage eingebracht*

wird, nicht die Differenz zwischen dem Wert der Sacheinlage, der auf die Einlage des Gesellschafters angerechnet wird, und dem Buchwert der Sacheinlage, wobei der Empfänger der Sacheinlage die eingebrachten Vermögensgegenstände und die Verpflichtungen zu den ursprünglichen Preisen gemäß einer besonderen Vorschrift und die materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter zu den ursprünglichen Preisen gemäß § 25 übernimmt“.

- 9 Gemäß § 17d Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes ist der angeführte Abs. 1 auch dann anwendbar, „wenn Gegenstand der Sacheinlage ein gesondert eingebrachter Vermögensgegenstand ist, bei dem es sich um ein Wertpapier oder die Beteiligung an einer Handelsgesellschaft, ein Unternehmen bzw. einen Unternehmensteil handelt und den der Einbringende mit Sitz in der Slowakischen Republik mit seiner Sacheinlage an den Empfänger der Sacheinlage in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Staat, der Vertragspartner des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum ist, einbringt, wobei dieser Vermögensgegenstand, dieses Unternehmen oder dieser Unternehmensteil funktionell mit einer festen Betriebsstätte des Empfängers der Sacheinlage, die sich in der Slowakischen Republik befindet, verbunden ist und der Empfänger der Sacheinlage die Sacheinlage zu den ursprünglichen Preisen übernimmt. Wird der Vermögensgegenstand, das Unternehmen oder der Unternehmensteil beim Empfänger der Sacheinlage nicht funktionell mit einer festen Betriebsstätte im Gebiet der Slowakischen Republik verbunden, so hat derjenige, der die Sacheinlage leistet, gemäß § 17b zu verfahren“ (Bestimmungen über die Einbringung einer Sacheinlage zu den tatsächlichen Werten).

Ausgangsrechtsstreit

- 10 Die Handelsgesellschaft A.En. Slovensko s.r.o. ... (im Folgenden: **Klägerin**) ist gemäß dem Gesetz über die Sonderabgabe eine sogenannte regulierte Person, die eine sogenannte regulierte Tätigkeit ausübt, die der Pflicht zur Entrichtung der Sonderabgabe nach dem angeführten Gesetz unterliegen kann. Die Klägerin ist eine slowakische Handelsgesellschaft und zugleich Teil des A.En.-Konzerns, dem Gesellschaften aus mehreren Mitgliedstaaten der Europäischen Union angehören, die im Bereich Stromerzeugung, Stromhandel, Gaswirtschaft und Fernwärme tätig sind. Im Jahr 2017 kam es zu einer Umstrukturierung des A.En.-Konzerns, in deren Rahmen die Klägerin in den Monaten Oktober bis Dezember 2017 eine Reihe von innerstaatlichen Umsätzen bewirkt hat, mit denen sie Sacheinlagen in andere slowakische Tochtergesellschaften eingebracht hat. Dies hatte zur Folge, dass im deklarierten Geschäftsergebnis der Gesellschaft für 2017 mehr als 98 % der angegebenen Aktiva aus der Neubewertung der eingebrachten Sacheinlagen stammten.
- 11 Der Beklagte zu 1 erließ am 19. Juli 2019 einen Bescheid, mit dem er auf der Grundlage einer Abgabeberechnung gegenüber der Klägerin als regulierte Person eine sich aus der Abrechnung der Sonderabgaben ergebende ausstehende Forderung in Höhe von 701 222,40 Euro für die Abrechnungszeiträume im Geschäftsjahr 1. Januar 2017 bis 31. Dezember 2017 feststellte.

- 12 Die Klägerin legte gegen diesen Bescheid Einspruch gemäß § 8 Abs. 6 des Gesetzes über die Sonderabgabe ein, mit dem sie sich gegen die Bemessungsgrundlage für die Sonderabgabe wegen der Ausübung einer unternehmerischen Tätigkeit in einem regulierten Bereich, den Betrag der Abgabe und den Betrag, der sich aus der Abgabeberechnung ergab, wandte. Sie machte geltend, das Geschäftsergebnis vor Steuern in Höhe von 10 319 149,01 Euro habe sich aus dem Betriebsergebnis der operativen Tätigkeit vor Steuern in Höhe von 157 711,25 Euro und dem Finanzergebnis der finanziellen Tätigkeit vor Steuern in Höhe von 10 161 437,76 Euro zusammengesetzt. Das Finanzergebnis stamme ausschließlich aus einem einmaligen Buchungsvorgang, der eine Tätigkeit betreffe, die nicht der regulierten Tätigkeit einer regulierten Person zuzurechnen sei und sie nicht finanziell bereichere, sondern nur eine Umstrukturierung der Klägerin innerhalb ihres Unternehmens dargestellt habe, so dass das Geschäftsergebnis vor Steuern für 2017 zum überwiegenden Teil auf dem Gewinn aus einer nicht regulierten Tätigkeit beruhe. Die Klägerin machte daher geltend, dass die Bemessungsgrundlage der Sonderabgabe und ihre Höhe als solche, die in dem Bescheid der für die Sonderabgabe zuständigen Behörde festgelegt worden sei, nicht auf der Grundlage eines Ergebnisses berechnet werden könnten, das nicht mit den Einnahmen aus einer regulierten Tätigkeit erzielt worden sei.
- 13 Im Rahmen der Prüfung des Einspruchs der Klägerin wies der Beklagte zu 2 darauf hin, dass seit dem Inkrafttreten des Gesetzes über die Sonderabgabe bei der Anwendung von § 5 dieses Gesetzes als Bemessungsgrundlage für die Abgabe das Geschäftsergebnis vor Steuern, wie es in Zeile 100 der Steuererklärung angegeben werde (§ 5 Abs. 3 dieses Gesetzes), oder das Geschäftsergebnis vor Steuern, wie es sich aus den internationalen Rechnungslegungsstandards nach der Korrektur gemäß besonderen Vorschriften ergebe, zugrunde gelegt werde. Der Beklagte betonte, dass das Einkommensteuergesetz eine nachträgliche Korrektur des Geschäftsergebnisses, das die Bemessungsgrundlage für die Abgabe bilde, nicht mehr erlaube, und zwar unabhängig davon, welche Art von Finanzumsatz, dessen Ergebnis aus buchhalterischer Sicht in das Geschäftsergebnis einfließe, die regulierte Person bewirkt habe. Er sei zudem nicht dazu berechtigt, die Durchführung und die Rechtsgrundlage des Umsatzes zu prüfen, durch den bei der regulierten Person eine Differenz bei den Einkünften entstanden sei, die dem Geschäftsergebnis, wie es in Zeile 100 der Steuererklärung angegeben worden sei, zugrunde liege. Dieses Ergebnis bilde zwar die Bemessungsgrundlage für die Abgabe, doch werde es aus steuerlicher Sicht gemäß § 17d des Einkommensteuergesetzes nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen, so dass in der Steuererklärung der betreffende Ertrag aus der Finanztätigkeit anschließend vom Geschäftsergebnis abgezogen worden sei. Der Beklagte zu 2 betonte in diesem Kontext, dass die Sonderabgabe als eine Zahlung gelte, die nach ihrer Vornahme aus steuerlicher Sicht eine Betriebsausgabe darstelle, die die Steuerbemessungsgrundlage und die zu zahlende Einkommensteuer verringere.

Verfahren vor den nationalen Gerichten

- 14 Die Klägerin erhob gegen die betreffenden Bescheide der Finanzverwaltung Klage beim Krajský súd v Bratislave (Regionalgericht Bratislava, Slowakei, im Folgenden: **Verwaltungsgericht**), die jedoch vom Verwaltungsgericht abgewiesen wurde. Als ausschlaggebend sah das Verwaltungsgericht in der Begründung des Urteils die streitige Frage an, ob es zulässig ist, die Höhe der Abgabe anhand des Gesamtgeschäftsergebnisses zu bestimmen, das die regulierte Person erzielt hat, oder ob nur auf das Geschäftsergebnis abzustellen ist, das im Rahmen der regulierten Tätigkeit erzielt wurde. Das Verwaltungsgericht führte dazu aus, dass die eingebrachten Geschäftsanteile und Aktien, bei denen es sich um Sacheinlagen gehandelt habe, zum Zeitpunkt der Einbringung der Sacheinlage in der Buchführung der Klägerin zu ihrem (niedrigeren) Buchwert verzeichnet gewesen seien, bevor ihr (höherer) anerkannter Wert durch ein Sachverständigengutachten zum Zeitpunkt der Einbringung der Einlagen festgelegt worden sei (tatsächlicher Wert), so dass die Klägerin verpflichtet gewesen sei, die positive Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert der Geschäftsanteile und Aktien, die auf die Einlage angerechnet worden seien, und ihrem Buchwert als Ertrag zu verbuchen, was aus buchhalterischer Sicht das Geschäftsergebnis erhöht habe, ohne dass dies auf die Lieferung (den Verkauf) von Strom, d. h. die regulierte Tätigkeit der Klägerin, zurückzuführen gewesen sei. In Anbetracht des Umstands, dass aus einkommensteuerlicher Sicht die Sacheinlagen zu ihren ursprünglichen Preisen eingebracht worden seien, sei der Ertrag aus der Differenz zwischen dem Wert der Sacheinlage, die auf die Einlage des Gesellschafters angerechnet worden sei, und dem Buchwert der Sacheinlage in der Buchführung der Einbringenden – d. h. der Klägerin – nicht in die Steuerbemessungsgrundlage miteinbezogen worden. Das bedeute, dass der Ertrag aus der Sacheinlage einen gemäß § 17d Abs. 1 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes nicht steuerpflichtigen Ertrag dargestellt habe.
- 15 In der Begründung des angefochtenen Urteils verwies das Verwaltungsgericht auf das Urteil des Gerichtshofs vom 12. Dezember 2019, Slovenské elektrárne (C-376/18, EU:C:2019:1068), aus dem hervorgehe, dass die Richtlinie [2009/72] (dritte Elektrizitätsrichtlinie) dahin auszulegen sei, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehe, mit der auf Einkünfte aus Tätigkeiten im In- und Ausland von Unternehmen, die auf der Grundlage einer behördlichen Genehmigung in verschiedenen regulierten Sektoren tätig seien, einschließlich Unternehmen, die Inhaber einer von der zuständigen Regulierungsbehörde des betreffenden Mitgliedstaats erteilten Genehmigung für die Elektrizitätsversorgung seien, eine Sonderabgabe eingeführt werde.
- 16 Bei der Prüfung des Einwands der Unvereinbarkeit der angefochtenen Bescheide der Finanzverwaltung mit der Richtlinie 2009/133 hob das Verwaltungsgericht die ausschließliche Zuständigkeit der Mitgliedstaaten in Bezug auf Maßnahmen hervor, die die öffentlichen Finanzen betreffen, zu denen auch die Einführung der Sonderabgabe zähle. Das Verwaltungsgericht fügte hinzu, dass es seine diesbezügliche Auffassung vor allem auf den Umstand stütze, dass der Zweck der

Sonderabgabe nicht darin bestehe, Steuerumgehung und Doppelbesteuerung zu verhindern, sondern darin, die öffentlichen Finanzen zu konsolidieren. Angesichts des unterschiedlichen Zwecks dieser Maßnahme im Vergleich zu den Zwecken der Richtlinie 2009/133 rechtfertige die Art und Weise der Umsetzung dieser Richtlinie in der Slowakischen Republik nicht die Annahme, dass das Gesetz über die Sonderabgabe auch in Bezug auf innerstaatliche Umsätze richtlinienkonform auszulegen sei.

- 17 Die Klägerin hat Kassationsbeschwerde gegen das Urteil des Verwaltungsgerichts eingelegt. Die darin vorgebrachten Einwände stimmen nach Art und Inhalt mit denen überein, die die Klägerin sowohl im Einspruchsverfahren vor dem Beklagten zu 2 als auch im Verfahren vor dem Verwaltungsgericht geltend gemacht hat.
- 18 Die Klägerin beruft sich insbesondere auf das Urteil des Najvyšší súd Slovenskej republiky (Oberstes Gericht der Slowakischen Republik) ... [Aktenzeichen] vom 31. Juli 2019, mit dem dieses Gericht in einem Berufungsverfahren das Urteil des Krajský súd v Bratislave (Regionalgericht Bratislava, Slowakei) ... [Aktenzeichen] vom 14. Oktober 2015 aufrechterhalten hat, mit dem ein Bescheid der Finanzverwaltung über die Auferlegung einer Sonderabgabe auf Veräußerungsgewinne aus der Einbringung von Einlagen durch die Gesellschaft SPP, a.s. in die Gesellschaft eustream, a.s., deren Aktionärin die Gesellschaft SPP, a.s. war, und zwar zu Zwecken der Erfüllung der Vorgaben, die sich aus der sogenannten dritten Gasrichtlinie (2009/73/EG) ergeben, aufgehoben worden war.
- 19 In jenem Urteil hat der Najvyšší súd (Oberstes Gericht) den Standpunkt vertreten, dass *„[i]m vorliegenden Fall ... die Richtlinie [2009/133] unmittelbare Wirkung in Bezug auf die Rechte [entfaltet], die sie hinreichend deutlich und vorbehaltlos gewährt, wobei sie im Licht ihres Ziels, d. h. der Vermeidung der Besteuerung bestimmter Umsätze, für die gesamte Verwaltung bindend ist. Insoweit erscheint Art. 4 in Verbindung mit Art. 9 der Richtlinie [2009/133], die bestimmen, dass die Fusion, Spaltung oder Abspaltung keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen darf, der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergibt, hinreichend deutlich. Die Richtlinie definiert den Ausdruck ‚Veräußerungsgewinn‘ nämlich als den Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert. Darüber hinaus definiert sie in Art. 4 Abs. 2 Buchst. a und b den ‚tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens‘ wie auch den ‚steuerlichen Wert‘“* (Nr. 100). Der Najvyšší súd (Oberstes Gericht) hat in jenem Urteil ferner Folgendes festgestellt: *„In Anbetracht des Umstands, dass der bewirkte Umsatz somit auch im Licht der innerstaatlichen Vorschriften steuerlich neutral war (§ 17d des Einkommensteuergesetzes), die Sonderabgabe ihrer Natur nach eine direkte Steuer darstellt und dem sachlichen Anwendungsbereich der Richtlinie [2009/133] unterfällt, ist der Schluss zu ziehen, dass die eingebrachte Einlage, die als eine Abschreibung des negativen Werts der Firma in Höhe von 1 720 998 422,05 Euro verbucht wurde, im Interesse der Wahrung des Ziels der*

steuerlichen Neutralität keine Grundlage für die Berechnung der Sonderabgabe gemäß § 5 Abs. 3 des Gesetzes über die Sonderabgabe war. Der Najvyšší súd (Oberstes Gericht) hat es somit im Einklang mit der Rechtsauffassung des Regionalgerichts für erforderlich angesehen, eine unionsrechtsfreundliche Auslegung in der Sache vorzunehmen und in Anbetracht des gegebenen Sachverhalts dem Unionsrecht, konkret dem mit der Richtlinie [2009/133] verfolgten Ziel der steuerlichen Neutralität, in Bezug auf den betreffenden Umsatz den Vorrang einzuräumen. Der Umstand, dass die Beklagten nicht in dieser Weise gehandelt und dem Unionsrecht keinen Vorrang eingeräumt haben, begründet die Mangelhaftigkeit der angefochtenen Bescheide, die ihre Rechtswidrigkeit zur Folge hat“ (Nr. 109).

- 20 Es sei darauf hingewiesen, dass der Najvyšší súd (Oberstes Gericht) in der angeführten Sache den Wirkungen der Richtlinie 2009/133 den Vorrang vor der Anwendung des nationalen Gesetzes über die Sonderabgabe eingeräumt hat, ohne den Gerichtshof um Vorabentscheidung zur Auslegung der Richtlinie 2009/133 zu ersuchen.

Zu den Gründen des Vorabentscheidungsersuchens

- 21 In seinem Urteil vom 12. Dezember 2019, Slovenské elektrárne (C-376/18, EU:C:2019:1068), hat der Gerichtshof Art. 3 Abs. 1 bis 3 und 10 der Richtlinie 2009/72/EG des Europäischen Parlaments und des Rates (im Folgenden: **Richtlinie 2009/72**) ausgelegt und ist entsprechend den Ausführungen der Klägerin zu dem Ergebnis gekommen, dass die durch das Gesetz über die Sonderabgabe eingeführte Sonderabgabe ihrem Wesen nach eine allgemeine Steuer, und zwar eine direkte Steuer auf die Gesamteinkünfte der Unternehmen ist, die in den von ihr erfassten Wirtschaftszweigen tätig sind. Der Gerichtshof hat festgestellt, dass diese Abgabe **(i)** gemäß der Begründung des Gesetzes über die Sonderabgabe ein fiskalisches Ziel verfolgt, um die Zunahme des Staatsdefizits zu verringern und die Wirtschaftskrise zu bekämpfen, sie **(ii)** für Unternehmen gilt, die in regulierten Sektoren tätig sind, also nicht nur im Energiesektor, sondern auch in vielen anderen Wirtschaftssektoren, und sie **(iii)** nicht auf die Lieferung von Elektrizität als solche, sondern auf das Gesamtergebnis des betreffenden regulierten Unternehmens erhoben wird. Aus diesen Gründen kam der Gerichtshof in dem betreffenden Vorabentscheidungsverfahren zu dem Ergebnis, dass die Richtlinie 2009/72 und insbesondere deren Art. 3 Abs. 1 bis 3 und 10 dahin auszulegen sind, dass sie einer nationalen Regelung nicht entgegenstehen, mit der auf Einkünfte aus Tätigkeiten im In- und Ausland von Unternehmen, die auf der Grundlage einer behördlichen Genehmigung in verschiedenen regulierten Sektoren tätig sind, einschließlich Unternehmen, die Inhaber einer von der zuständigen Regulierungsbehörde des betreffenden Mitgliedstaats erteilten Genehmigung für die Elektrizitätsversorgung sind, eine Sonderabgabe eingeführt wird.
- 22 Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133 bestimmt, dass die Fusion, Spaltung oder Abspaltung **keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen darf**, der

sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergibt. Gemäß Art. 9 der Richtlinie 2009/133 gelten die Art. 4, 5 und 6 entsprechend für die Einbringung von Unternehmensteilen. Wenn die Sonderabgabe demnach im Licht der Rechtsprechung des Gerichtshofs als eine Art Direktsteuer bzw. eine Steuerkategorie angesehen werden kann, stellt sich in der vorliegenden Sache im Wesentlichen die Frage, ob es den mit der Richtlinie 2009/133 verfolgten Zielen entspricht, wenn gemäß dem Gesetz über die Sonderabgabe einer regulierten Person diese Abgabe auch in Bezug auf den Teil des Geschäftsergebnisses auferlegt wird, der im Rahmen einer „nicht regulierten“ Tätigkeit erzielt wurde – vorliegend geht es um Veräußerungsgewinne aus der Einbringung von Einlagen in Tochtergesellschaften, die die Anforderungen und Definitionsmerkmale der Einbringung von Unternehmensteilen im Sinne von Art. 2 Buchst. d der Richtlinie 2009/133 erfüllt, und dies in einer Situation, in der einerseits eine solche Einkunft nach der Richtlinie 2009/133 nicht steuerpflichtig sein soll, andererseits sowohl aus dem Wortlaut des Gesetzes über die Sonderabgabe als auch aus dem angeführten Urteil des Gerichtshofs in der Rechtssache Slovenské elektrárne (C-376/18) hervorgeht, dass die Sonderabgabe auf das Gesamtgeschäftsergebnis anfällt.

- 23 Eine weitere wichtige Frage ist daher, ob, wenn aus dem Neutralitätserfordernis im Sinne der Richtlinie 2009/133 folgt, dass die betreffenden Umsätze weder der Einkommensteuer (was in der vorliegenden Sache durch die nationalen Rechtsvorschriften gewährleistet ist) noch einer anderen Abgabe, die gleiche Wirkungen wie die Einkommensteuer hat (worunter die Sonderabgabe fällt), unterliegen noch anderweitig zur Besteuerung der Veräußerungsgewinne führen dürfen, dies auch auf rein innerstaatliche Umsätze (Einbringung von Einlagen) angewandt werden kann, d. h. solche, die zwischen slowakischen Gesellschaften ohne grenzüberschreitenden Bezug bewirkt werden, wie es vorliegend der Fall ist.
- 24 Was die Rechtsprechung des Gerichtshofs angeht, so hat dieser in den Rn. 28 und 29 des Urteils vom 18. September 2019, AQ und DN (C-662/18 und C-672/18, EU:C:2019:750) festgestellt, dass *„[d]er Gerichtshof ... bereits Vorabentscheidungsersuchen in Fällen für zulässig erklärt [hat] 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). ... 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)“.

- 25 Im Urteil vom 27. April 2023, Banca A (Anwendung der Fusionsrichtlinie auf einen innerstaatlichen Sachverhalt) (C-827/21, EU:C:2023:355) kam der Gerichtshof zu dem Schluss, dass **„[d]as Unionsrecht ... ein nationales Gericht nicht [verpflichtet], eine Bestimmung des nationalen Rechts, die auf eine rein innerstaatliche Fusion zweier Unternehmen anwendbar ist, die ihren Sitz im gleichen Mitgliedstaat haben, im Einklang mit 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 auszulegen, wenn dieser Vorgang nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fällt. ... Der Gerichtshof ist nicht für die Beantwortung von Vorlagefragen zur Auslegung der Richtlinie 2009/133 zuständig, wenn zum einen der Sachverhalt des Ausgangsrechtsstreits nicht in den Anwendungsbereich dieser Richtlinie fällt und zum anderen diese nicht durch nationales Recht unmittelbar und unbedingt für auf den Sachverhalt anwendbar erklärt wurde“**.
- 26 Nach Ansicht des vorlegenden Gerichts geht aus dem Urteil des Gerichtshofs in den Rechtssachen AQ und DN hervor, dass die Wirkungen der Richtlinie 2009/133 auch bei rein innerstaatlichen Umsätzen geltend gemacht werden können, wenn eine nationale Regelung betreffend die Einbringung von Einlagen, nach der die daraus resultierenden Veräußerungsgewinne nicht besteuert werden, mit dem Wortlaut von Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie übereinstimmt. Nach dem Urteil Banca A muss die Verpflichtung des nationalen Gerichts, das einen rein nationalen Vorgang beurteilt, hervorgehoben werden, zu prüfen, ob es eine nationale Regelung gibt, die vorrangig anzuwenden ist, wenn diese Regelung von der in der Richtlinie enthaltenen Regelung abweicht oder wenn es um einen Umsatz geht, der seiner Natur nach gar nicht in den Anwendungsbereich der Richtlinie fällt.
- 27 Aus diesen Gründen hält es das in dieser Rechtssache vorlegende Gericht auch unter Berücksichtigung der vorstehend angeführten Urteile des Gerichtshofs für erforderlich, außerdem um Beantwortung der Frage zu ersuchen, ob die Wirkungen von Art. 4 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 9 der Richtlinie 2009/133 (im Fall einer Bejahung der ersten Frage durch den Gerichtshof) überhaupt in Bezug auf einen Umsatz geltend gemacht werden können, der zwischen Gesellschaften mit Sitz in der Slowakei bewirkt wurde (es gibt mithin keinen grenzüberschreitenden Bezug), wobei der Gewinn aus diesem Umsatz gemäß dem nationalen Recht zu einer Leistung führt, die sich wie eine direkte Steuer auswirkt (Sonderabgabe), jedoch nicht der Einkommensteuer unterliegt (§ 17d des Einkommensteuergesetzes).

- 28 Die sich daraus ergebenden Zweifel an der Auslegung des Gemeinschaftsrechts haben den Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (Oberstes Verwaltungsgericht der Slowakischen Republik) dazu veranlasst, die vorstehend dargelegten Fragen zur Vorabentscheidung vorzulegen.
- 29 Der Najvyšší Správny súd Slovenskej republiky (Oberstes Verwaltungsgericht der Slowakischen Republik) weist darauf hin, dass er in der vorliegenden Sache als Kassationsgericht handelt, gegen dessen Entscheidungen gemäß § 438 Abs. 1 des Správny súdny poriadok (Verwaltungsprozessordnung) kein Rechtsmittel gegeben ist.
- 30 ... [Verweis auf Art. 267 Abs. 3 AEUV, nicht übersetzt]
... [verfahrensformale Aspekte der Verfahrensaussetzung, nicht übersetzt]
- 31 ... [nicht übersetzt]
- 32 ... [nicht übersetzt]
- 33 ... [Fragen des nationalen Rechts zum Recht auf gerichtlichen Rechtsschutz, nicht übersetzt]
- 34 ... [Rechtsmittelbelehrung, Datum, Unterschriften, nicht übersetzt]