

Rechtssache C-827/21

**Zusammenfassung des Vorabentscheidungsersuchens gemäß Art. 98 Abs. 1
der Verfahrensordnung des Gerichtshofs**

Eingangsdatum:

30. Dezember 2021

Vorlegendes Gericht:

Înalta Curte de Casație und Justiție (Rumänien)

Datum der Vorlageentscheidung:

12. Oktober 2021

Wiederaufnahmeklägerin:

Banca A

Beklagte:

ANAF

Präsident der ANAF

Gegenstand des Ausgangsverfahrens

Bei der Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof, Rumänien) eingereichter Wiederaufnahmeantrag der Wiederaufnahmeklägerin Banca A (Bank A) bezüglich des rechtskräftigen Rechtsmittelurteils dieses Gerichts in einem Rechtsstreit mit der Agenția Națională de Administrare Fiscală (Nationale Steuerverwaltungsbehörde, im Folgenden: ANAF) und dem Präsidenten der ANAF über die Besteuerung des bei einer Fusion durch Aufnahme erzielten Gewinns

Gegenstand und Rechtsgrundlage der Vorlage

Ersuchen nach Art. 267 AEUV um Auslegung der Richtlinie 2009/133/EG und des Grundsatzes der unionsrechtskonformen Auslegung

Vorlagefragen

1. Ist ein nationales Gericht verpflichtet, die auf innerstaatliche Sachverhalte anwendbare nationale Steuerregelung, die vorsieht, dass die beim Untergang der Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen keiner Besteuerung unterliegen, im Einklang mit der Richtlinie 2009/133/EG des Rates auszulegen, unter Umständen wie den in der vorliegenden Rechtssache, d. h. wenn

– der nationale Gesetzgeber innerstaatliche und vergleichbare grenzüberschreitende Vorgänge durch getrennte, nicht identische Vorschriften geregelt hat;

– die für innerstaatliche Vorgänge geltende nationale Regelung jedoch mit den in der Richtlinie enthaltenen Begriffen arbeitet – Fusion, Übertragung des Aktiv- und Passivvermögens, Untergang der Beteiligung;

– die Begründung des nationalen Steuergesetzes dahin ausgelegt werden kann, dass der Gesetzgeber die gleiche steuerliche Lösung für innerstaatliche Vorgänge wie für grenzüberschreitende Vorgänge vorsehen wollte, die durch die Umsetzung der Richtlinie geregelt wird, um dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Fusion diskriminierungsfrei und ohne Wettbewerbsverzerrungen zu entsprechen?

2. Ist Art. 7 der Richtlinie 2009/133/EG des Rates dahin auszulegen, dass der Vorteil der Nichtbesteuerung von Wertsteigerungen beim Untergang der Beteiligung einer Gesellschaft an einer anderen Gesellschaft nach der Übertragung des Aktiv- und Passivvermögens dieser Gesellschaft auf die erstgenannte Gesellschaft nicht mit der Begründung versagt werden kann, der betreffende Vorgang erfülle nicht alle im nationalen Recht vorgesehenen Voraussetzungen für die Einstufung als Fusion?

3. Ist Art. 7 der Richtlinie 2009/133/EG des Rates dahin auszulegen, dass der Vorteil der Nichtbesteuerung auf den in der Gewinn- und Verlustrechnung der übernehmenden Gesellschaft ausgewiesenen Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert anwendbar ist?

Angeführte Vorschriften des Unionsrechts

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, Art. 2 Buchst. a, Art. 4 Abs. 1 und Art. 7, sowie Grundsatz der unionsrechtskonformen Auslegung

Angeführte nationale Vorschriften

Legea contenciosului administrativ nr. 554/2004 (Gesetz Nr. 554/2004 über das verwaltungsgerichtliche Verfahren), Art. 21 Abs. 1, wonach der unter Verstoß gegen den Grundsatz des Vorrangs des Unionsrechts erfolgte Erlass von Urteilen, die in Rechtskraft erwachsen sind, einen Wiederaufnahmegrund darstellt, der neben die in der Zivilprozessordnung geregelten Wiederaufnahmegründe tritt

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch, im Folgenden auch: Steuergesetzbuch), Art. 27 Abs. 3 bis 5, der vorsieht:

„(3) Die Bestimmungen dieses Artikels gelten für folgende Umstrukturierungsvorgänge, sofern ihr Hauptzweck nicht in der Steuerhinterziehung oder -umgehung besteht:

- a) Fusion zwischen zwei oder mehreren rumänischen juristischen Personen, bei der die Gesellschafter einer der fusionierenden juristischen Personen Anteile an der nachfolgenden juristischen Person erhalten;

...

(4) Für die in Abs. 3 genannten Umstrukturierungsvorgänge gelten folgende Regeln:

- a) die Übertragung von Aktiv- und Passivvermögen gilt nicht als steuerpflichtige Übertragung im Sinne dieses Titels; ...

(5) Hält eine rumänische juristische Person mindestens 15 % bzw. ab 2009 10 % Anteile an einer anderen rumänischen juristischen Person, die durch einen in Abs. 3 genannten Vorgang Aktiv- und Passivvermögen auf die erste juristische Person überträgt, gilt der Untergang dieser Anteile nicht als steuerpflichtige Übertragung.“

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale (Gesetz Nr. 31/1990 über Handelsgesellschaften), Art. 238 Abs. 1, Art. 243⁴ und Art. 250 Abs. 1 Buchst. b, die bestimmen:

„Art. 238 – (1) Fusion ist der Vorgang, durch den

- a) eine oder mehrere Gesellschaften ohne Abwicklung aufgelöst werden und ihr gesamtes Vermögen auf eine andere Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft an die Anteilseigner der übernommenen Gesellschaft oder Gesellschaften und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 % des Nennwerts dieser Anteile nicht überschreiten; oder

b) mehrere Gesellschaften ohne Abwicklung aufgelöst werden und ihr gesamtes Vermögen auf eine von ihnen gegründete Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen an der neu gegründeten Gesellschaft an ihre Anteilseigner und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; letztere darf 10 % des Nennwerts dieser Anteile nicht überschreiten.

Art. 243⁴ – Im Falle der Fusion durch Aufnahme, bei der eine oder mehrere Gesellschaften ohne Abwicklung aufgelöst werden und ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine andere Gesellschaft übertragen wird, die alle ihre Anteile oder sonstigen mit Stimmrechten in der Hauptversammlung verbundenen Wertpapiere hält, finden folgende Artikel keine Anwendung: ... Art. 250 Abs. 1 Buchst. b ...

Art. 250 – (1) Fusionen oder Spaltungen haben folgende Auswirkungen: ...

b) die Anteilseigner oder Gesellschafter der übernommenen oder aufgelösten Gesellschaft werden nach den im Fusions-/Spaltungsplan vorgesehenen Verteilungsregeln Anteilseigner oder Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft oder Gesellschaften; ...“

Hotărârea guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Regierungserlass Nr. 44/2004 zur Genehmigung der Durchführungsbestimmungen zum Gesetz Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch), Nr. 85, wonach Fusionen und Spaltungen im Sinne von Art. 27 Abs. 3 Buchst. a und b des Steuergesetzbuchs durch das Gesetz Nr. 31/1990 geregelt werden

Kurze Darstellung des Sachverhalts und des Ausgangsverfahrens

- 1 Am 25. November 2015 genehmigte das Tribunalul Specializat Cluj (Fachgericht Cluj, Rumänien) die Eintragungen in das Handelsregister im Zusammenhang mit der Fusion durch Aufnahme zwischen Bank A, der übernehmenden Gesellschaft, und Bank B, der übernommenen Gesellschaft, nachdem Bank A bereits 100 % der Anteile der übernommenen Bank erworben hatte. Der Preis der Anteile wurde zwischen den Parteien zu einem Wert ausgehandelt, der unter dem Marktwert lag, und die Anteile wurden in den Abschlüssen der übernehmenden Gesellschaft gemäß den geltenden Rechnungslegungsvorschriften, d. h. der Verordnung der Nationalbank Rumäniens Nr. 27/2010 zur Genehmigung der für Kreditinstitute geltenden Rechnungslegungsvorschriften im Einklang mit den Internationalen Rechnungslegungsstandards (International Financial Reporting Standards, IFRS), als Anschaffungskosten ausgewiesen.
- 2 Die Fusion wurde am 31. Dezember 2015 wirksam und in den Abschlüssen der übernehmenden Gesellschaft gemäß dem Standard IFRS 3 – Unternehmenszusammenschlüsse erfasst. Die Differenz zwischen dem von Bank A für den Erwerb der Anteile gezahlten Preis und dem beizulegenden Zeitwert des Aktiv- und Passivvermögens der übernommenen Gesellschaft wurde deshalb in

der separaten Gewinn- und Verlustrechnung der übernehmenden Gesellschaft als Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert (Bargain Purchase) ausgewiesen.

- 3 Vor dem Wirksamwerden der Fusion beantragte Bank A am 22. Juni 2015 bei der ANAF einen individuellen Steuervorbescheid über die steuerliche Behandlung des von ihr infolge der Fusion mit Bank B am Tag des Wirksamwerdens der Fusion zu verbuchenden Gewinns aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert. In ihrem Antrag wies sie darauf hin, dass ihrer Ansicht nach der in der Gewinn- und Verlustrechnung für 2015 als Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert ausgewiesene Ertrag bei der Berechnung der Körperschaftsteuer für das Steuerjahr, in dem die Fusion wirksam geworden sei, nicht steuerpflichtig sei, da es sich bei einer Fusion um einen steuerneutralen Umsatz handle und die Übertragung von Aktiv- und Passivvermögen nicht steuerpflichtig sei.
- 4 Dieser Antrag wurde mit Verfügung des Präsidenten der ANAF vom 1. November 2016 beschieden, wonach der infolge eines Erwerbs zu einem Preis unter dem Marktwert erzielte Ertrag nicht zu den in Art. 20 des Steuergesetzbuchs ausdrücklich aufgeführten nicht steuerpflichtigen Erträgen zählten.
- 5 Der von Bank A eingelegte Einspruch wurde von der ANAF am 12. November 2017 zurückgewiesen. Die Ablehnung wurde damit begründet, dass (i) der fragliche Ertrag nicht unter die in Art. 20 des Steuergesetzbuchs ausdrücklich vorgesehenen Kategorien falle, (ii) Art. 27¹ des Steuergesetzbuchs sowie die Art. 4 und 7 der Richtlinie 2009/133 nicht anwendbar seien, da sie grenzüberschreitende Fusionen beträfen, während es im vorliegenden Fall um eine Fusion zwischen zwei Banken gehe, die ihren Steuersitz in Rumänien und nicht in verschiedenen Mitgliedstaaten der Europäischen Union hätten, und iii) Art. 27 Abs. 4 und 5 des Steuergesetzbuchs ebenfalls nicht anwendbar sei, da die Fusion durch Aufnahme, bei der die übernehmende Gesellschaft alle Anteile der übernommenen Gesellschaft halte, nicht unter die in Art. 27 Abs. 3 des Steuergesetzbuchs genannten Umsätze falle.
- 6 Bank A focht die beiden Entscheidungen der ANAF an. Die Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj, Rumänien) hob den Bescheid vom 12. November 2017 über die Zurückweisung des Einspruchs und die Verfügung des Präsidenten der ANAF vom 1. November 2016 auf und verpflichtete die ANAF, einen neuen Steuervorbescheid zu erlassen, in dem festgestellt werden sollte, dass der von Bank A zum Zeitpunkt der Fusion verbuchte Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert als nicht steuerpflichtig zu behandeln sei.
- 7 Das Gericht stellte fest, dass Art. 20 des Steuergesetzbuchs nicht der einzige Artikel sei, der die Kategorien der nicht steuerpflichtigen Erträge regle, und dass Art. 27 des Steuergesetzbuchs, der sich auf Umstrukturierungen, Liquidationen und andere Übertragungen von Vermögenswerten und Beteiligungen beziehe, anwendbar sei. Art. 27 Abs. 5 des Steuergesetzbuchs, wonach der Untergang der Anteile der übernehmenden Gesellschaft an der übernommenen Gesellschaft

keiner Besteuerung unterliege, sei anwendbar und regele einen gesonderten Fall der Nichtbesteuerung. Diese Lösung, die auch von dem in dieser Sache erstellten Steurgutachten gestützt werde, gewährleiste die Einhaltung des Grundsatzes der Steuerneutralität der Fusion.

- 8 Dem Rechtsmittel der ANAF gegen das Urteil der Curtea de Apel Cluj (Berufungsgericht Cluj) gab die Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof, Rumänien) statt. Mit Entscheidung vom 23. Juni 2020 hob sie das angefochtene Urteil auf und entschied neu in der Sache, dass die Klage von Bank A als unbegründet abzuweisen sei, da der fragliche Gewinn unter keine die Steuerfreiheit begründende Bestimmung des Steuergesetzbuchs falle.
- 9 Das Gericht verwarf somit die Auslegung von Art. 27 Abs. 5 des Steuergesetzbuchs durch das erstinstanzliche Gericht und stellte fest, dass diese Bestimmung nicht anwendbar sei, da Bank A bereits vor der Fusion durch Aufnahme 100 % der Anteile an der übernommenen Bank gehalten habe und keine Anteile an die Anteilseigner der übernommenen Bank ausgegeben worden seien.
- 10 Art. 27¹ des Steuergesetzbuchs, mit dem die Bestimmungen der Richtlinie 90/434 umgesetzt würden, seien ebenfalls nicht auf den vorliegenden Fall anwendbar, da sie sich auf grenzüberschreitende Umstrukturierungen bezögen.
- 11 Am 28. Oktober 2020 hat Bank A gemäß Art. 21 des Gesetzes Nr. 554/2004 einen Antrag auf Überprüfung des Urteils der Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof) vom 23. Juni 2020 gestellt und beantragt, dieses Urteil aufzuheben, neu über das Rechtsmittel der ANAF zu entscheiden und es zurückzuweisen.
- 12 Bank A macht geltend, dass ein Konflikt zwischen dem nationalen Steuerrecht und den Vorschriften der Union über das gemeinsame Steuersystem für Umstrukturierungen und Vermögensübertragungen bestehe, der nur durch die Anwendung des Grundsatzes des Vorrangs des Unionsrechts gelöst werden könne.

Wesentliche Argumente der Parteien des Ausgangsverfahrens

- 13 Nach Ansicht der Wiederaufnahmeklägerin behindern die Art. 20 und 27 des Steuergesetzbuchs in der Auslegung durch die Steuerbehörde und das Rechtsmittelgericht das freie Funktionieren des Binnenmarkts.
- 14 Übernahmen nationale Rechtsvorschriften die im Unionsrecht vorgesehenen Lösungen, müssten sie – auch bei rein innerstaatlichen Sachverhalten – im Einklang mit diesem Recht ausgelegt werden, um eine Inländerdiskriminierung oder mögliche Wettbewerbsverzerrungen zu vermeiden.
- 15 Wie aus der Begründung des Steuergesetzbuchs hervorgehe, stütze sich Art. 27 des Steuergesetzbuchs auf die Bestimmungen 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). Art. 27 des Steuergesetzbuchs sei vor dem Beitritt Rumäniens zur Europäischen Union durch das Gesetz Nr. 343/2006 geändert worden, mit dem auch Art. 27¹ zur Regelung grenzüberschreitender Fusionen eingeführt worden sei. Art. 2 Buchst. a dritter Gedankenstrich der Richtlinie 90/434 sei in Art. 27¹ Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c des Steuergesetzbuchs ordnungsgemäß umgesetzt worden, während die auf rumänische juristische Personen anwendbare Regelung in Art. 27 nicht entsprechend ebenfalls geändert worden sei. Diese Unterlassung habe zur Folge, dass das nationale Recht in einer Weise fehlinterpretiert werden könne, die geeignet sei, gegen Unionsrecht zu verstoßen.

- 16 Außerdem sei im neuen Steuergesetzbuch, das durch das Gesetz Nr. 227/2015 verabschiedet worden und seit dem 1. Januar 2016 in Kraft sei, die steuerliche Behandlung von Fusionen zwischen rumänischen juristischen Personen vollständig an die Bestimmungen der Richtlinie 2009/133 angepasst worden.
- 17 Abgesehen von der fehlerhaften Übernahme der Definition des Begriffs „Fusion“ aus der Richtlinie 90/434 in das Steuergesetzbuch im Jahr 2003 sei die Entscheidung für die Nichtbesteuerung solcher Vorgänge in Art. 27 Abs. 5 des Steuergesetzbuchs identisch mit der, die gemäß Art. 7 der Richtlinie auf den in Art. 2 Buchst. a dritter Gedankenstrich der Richtlinie genannten Vorgang anwendbar sei.
- 18 Die Anwendung einer speziellen Nichtbesteuerungsregelung davon abhängig zu machen, dass der Untergang der Beteiligung der übernehmenden Gesellschaft an der übernommenen Gesellschaft formal als Fusion im Sinne von Art. 27 Abs. 3 des Steuergesetzbuchs eingestuft werde, liefe darauf hinaus, Art. 27 Abs. 5 des Steuergesetzbuchs unanwendbar zu machen.
- 19 Die Înalta Curte de Casație și Justiție (Oberster Kassations- und Gerichtshof), die mit dem Wiederaufnahmeantrag von Bank A befasst ist, hat auf deren Antrag beschlossen, den Gerichtshof um Vorabentscheidung zu ersuchen.
- 20 Die ANAF, die beim vorlegenden Gericht beantragt, den Wiederaufnahmeantrag als unzulässig und hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen, ist der Ansicht, dass die Richtlinie 2009/133 im vorliegenden Fall nicht anwendbar sei, die Frage der Anwendung des Grundsatzes des Vorrangs des Unionsrechts bereits abschließend geklärt sei und eine erneute Prüfung dieser Frage mangels neuer Gesichtspunkte gegen die Rechtskraft verstoßen würde. Zudem seien die nationalen Rechtsvorschriften dem Unionsrecht angeglichen worden und mit diesem vereinbar.

Kurze Darstellung der Begründung der Vorlage

- 21 Das vorliegende Gericht weist zunächst zum einen darauf hin, dass Bank A einen Verlust in Höhe von 264 096 036 rumänischen Lei (RON) in Form der Körperschaftsteuer für das Jahr 2016 erleiden würde, wenn die in diesem letzten Stadium des Rechtsstreits bestätigte steuerliche Behandlung entgegen den ausdrücklichen Bestimmungen der einschlägigen Unionsrechtsvorschriften auf die Besteuerung des Gewinns aus dem Erwerb von Bank B angewandt würde. Zum anderen wird nach der endgültigen Beilegung des Ausgangsrechtsstreits auch die Frage der steuerlichen Behandlung des verbuchten Gewinns aus dem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert geklärt sein und die Parteien werden nicht mehr in einen neuen Rechtsstreit über die Besteuerung dieses Gewinns eintreten können.
- 22 Die Antwort auf die erste Vorlagefrage wird es dem vorlegenden Gericht ermöglichen, über die Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrags zu entscheiden. Für die Zulässigkeit dieses Antrags müssen drei Voraussetzungen erfüllt sein: (i) Es muss geltend gemacht werden, dass das angefochtene Urteil gegen Unionsrecht verstoßen habe, (ii) das Rechtsmittelgericht muss im angefochtenen Urteil die unionsrechtlichen Argumente, die im Wege der Wiederaufnahme geprüft werden sollen, unberücksichtigt gelassen haben, und (iii) der Wiederaufnahmeantrag muss die Grenzen der Entscheidung in der Sache beachten.
- 23 Die Wiederaufnahmeklägerin macht nicht geltend, dass die Fusion durch Aufnahme grenzüberschreitend sei, sondern nur, dass der für inländische Vorgänge geltende Art. 27 des Steuergesetzbuchs im Einklang mit dem auf grenzüberschreitende Vorgänge anwendbaren Unionsrecht auszulegen sei, um steuerliche Gleichbehandlung und Nichtdiskriminierung zu gewährleisten. Die Rechtsprechung des Gerichtshofs, auf die sich die Wiederaufnahmeklägerin beruft, nämlich die Urteile FOGGIA-Sociedade Gestora de Participações Sociais (C-126/10, EU:C:2011:718), Zwijnenburg (C-352/08, EU:C:2010:282), Andersen og Jensen (C-43/00, EU:C:2002:15) und Leur-Bloem (C-28/95, EU:C:1997:369), betreffen die Anwendung der Richtlinie 90/434 auf rein innerstaatliche Sachverhalte, bei denen sich der Gerichtshof für die Beantwortung der ihm zur Vorabentscheidung vorgelegten Fragen für zuständig erklärt hat.
- 24 Da sich das Rechtsmittelgericht nicht mit den Argumenten von Bank A zur Neutralität der Fusion und zur Anwendbarkeit des Unionsrechts unter dem Gesichtspunkt der freiwilligen Harmonisierung, auf die der rumänische Gesetzgeber zurückgegriffen habe, auseinandergesetzt hat und die Wiederaufnahmeklägerin die im Stadium des Einspruchs vorgetragene Argumente nur wiederholt, sind die letzten beiden Voraussetzungen für die Zulässigkeit des Wiederaufnahmeantrags erfüllt.
- 25 Hinsichtlich der ersten Zulässigkeitsvoraussetzung für den Wiederaufnahmeantrag ist zu prüfen, ob das Rechtsmittelgericht verpflichtet war, die nationale Vorschrift im Einklang mit der Richtlinie 2009/133 auszulegen, bzw., ob das Unionsrecht auf

den vorliegenden Fall anwendbar ist, der einen rein innerstaatlichen Sachverhalt betrifft, in dem aber das Unionsrecht aus Gründen anwendbar sein könnte, die den in der Rechtsprechung des Gerichtshofs genannten ähnlich, aber nicht identisch sind.

- 26 Da es sich bei der unionsrechtskonformen Auslegung um einen Grundsatz des Unionsrechts handelt (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 5. Oktober 2004, Pfeiffer u. a., C-397/01 bis C-403/01, EU:C:2004:584, Rn. 114), ist der Gerichtshof für die Entscheidung über die Voraussetzungen und die Reichweite dieses Grundsatzes zuständig.
- 27 Im Rahmen der Darlegung der Umstände, unter denen über die Anwendbarkeit des betreffenden Unionsrechts zu entscheiden ist, geht das vorliegende Gericht auf die Entstehungsgeschichte der einschlägigen nationalen Rechtsvorschriften ein.
- 28 So orientierte sich die Verabschiedung von Art. 27 des Gesetzes Nr. 571/2003 über das Steuergesetzbuch an der Richtlinie 90/434, wie aus der Begründung dieses Gesetzes hervorgeht, wonach der Gesetzgeber den innerstaatlichen steuerrechtlichen Rahmen mit dieser Richtlinie harmonisieren wollte. Die Definition des Begriffs „Fusion“ im innerstaatlichen Recht entspricht jedoch nicht genau der Definition des Begriffs „Fusion“ in der Richtlinie 90/434, da in Art. 238 des Gesetzes Nr. 31/1990 nicht auch die Fusion durch Aufnahme definiert ist, bei der eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf die Gesellschaft überträgt, die sämtliche Anteile an ihrem Gesellschaftskapital besitzt, wie sie in Art. 2 Buchst. a dritter Gedankenstrich der Richtlinie 90/434 erwähnt ist.
- 29 In der Folge änderte der rumänische Gesetzgeber mit dem Gesetz Nr. 343/2006 Art. 27 des Steuergesetzbuchs und führte gleichzeitig Art. 27¹ ein, um grenzüberschreitende Vorgänge zu regeln. Artikel 27¹ ist eine getreue Umsetzung der Bestimmungen der Richtlinie 90/434, während Art. 27 des Steuergesetzbuchs, der die nationalen Vorgänge regelt, nicht entsprechend geändert worden ist, um ihn an Art. 27¹ anzupassen. Art. 27 Abs. 3 Buchst. a in Verbindung mit Nr. 85 der Durchführungsbestimmungen zum Steuergesetzbuch verweist weiterhin auf die in Art. 238 des Gesetzes Nr. 31/1990 definierte Fusion, und sowohl Art. 27 Abs. 4, der die Steuerfreiheit der Übertragung von Aktiv- und Passivvermögen festlegt, als auch Art. 27 Abs. 5, der bestimmt, dass die Wertsteigerungen beim Untergang von Anteilen der übernehmenden Gesellschaft an der übernommenen Gesellschaft nicht als steuerpflichtige Übertragung gelten, stehen mit Abs. 3 im Zusammenhang, indem sie auf die in diesem Absatz vorgesehenen Umstrukturierungsvorgänge verweisen.
- 30 Obwohl sich der rumänische Gesetzgeber dafür entschieden hat, die Steuerregelung für inländische und grenzüberschreitende Umstrukturierungen in zwei getrennten Artikeln zu regeln, geht aus der Begründung des Steuergesetzbuchs, aber auch aus der für das 2006 verabschiedete Gesetz zur Änderung des Steuergesetzbuchs hervor, dass auch hinsichtlich nationaler

Umstrukturierungen eine freiwillige Harmonisierung der geltenden nationalen Regelung mit der europäischen Regelung angestrebt war.

- 31 Ein Beweis für diese Harmonisierungsabsicht des rumänischen Gesetzgebers ist das neue Steuergesetzbuch, das mit dem Gesetz Nr. 227/2015 verabschiedet wurde und dessen Art. 32, der die nationalen Vorgänge regelt, eine getreue Umsetzung der Richtlinie 2009/133 ist. Aus der Begründung des neuen Steuergesetzbuchs, das im vorliegenden Fall jedoch nicht anwendbar ist, geht hervor, dass das Ziel darin bestand, die Unstimmigkeiten bei der Definition der Fusionsarten zu beseitigen, die zu einer unterschiedlichen Behandlung von inländischen und grenzüberschreitenden Vorgängen geführt hatten.
- 32 Da die Steuerbehörde und das Rechtsmittelgericht die Auffassung vertreten haben, dass der Vorgang zwischen Bank A und Bank B keine Fusion im Sinne von Art. 27 Abs. 3 des Steuergesetzbuchs sei, denn die beiden in Buchst. a dieser Bestimmung genannten Voraussetzungen seien nicht erfüllt, und in der Annahme, dass Art. 27 Abs. 5 des Steuergesetzbuchs Art. 7 der Richtlinie 2009/133 entspricht, stellt das vorliegende Gericht die zweite Frage, um zu klären, ob der Vorteil der Nichtbesteuerung der Wertsteigerungen beim fraglichen Vorgang davon abhängt, ob dieser nach innerstaatlichem Recht als Fusion einzustufen ist.
- 33 Ferner hat Bank A den Standard IFRS 3 – Unternehmenszusammenschlüsse angewandt und die Differenz zwischen dem für den Erwerb der Anteile gezahlten Preis und dem beizulegenden Zeitwert des Aktiv- und Passivvermögens von Bank B zum Zeitpunkt der Fusion in ihrer Gewinn- und Verlustrechnung als Gewinn aus einem Erwerb zu einem Preis unter dem Marktwert ausgewiesen. Im Gegensatz dazu wird bei Unternehmen, die nicht die IFRS, sondern den Gemeinsamen Rechnungslegungsrahmen anwenden, die Differenz zwischen dem Marktwert des übertragenen Nettovermögens und dem Buchwert der vom übernehmenden Unternehmen gehaltenen Wertpapiere, die diesem Vermögen entsprechen, nicht in der Gewinn- und Verlustrechnung des übernehmenden Unternehmens ausgewiesen.
- 34 Da die Steuerbehörde und das Rechtsmittelgericht zu dem Ergebnis gekommen sind, dass die Verbuchung dieses Gewinns in der Gewinn- und Verlustrechnung der übernehmenden Bank die Steuerpflichtigkeit dieses Gewinns belege, hat das vorliegende Gericht beschlossen, die dritte Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen.