

Foreløbig udgave

DOMSTOLENS DOM (Store Afdeling)

19. december 2018 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – statsstøtte – artikel 107, stk. 1, TEUF – afgift på erhvervelser af fast ejendom – fritagelse – overdragelser af ejendomsretten til en fast ejendom, der sker som følge af omdannelsedispositioner, der foretages inden for visse selskabskoncerner – begrebet »statsstøtte« – betingelsen om selektivitet – begrundelse«

I sag C-374/17,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 30. maj 2017, indgået til Domstolen den 21. juni 2017, i sagen

Finanzamt B

mod

A-Brauerei,

procesdeltager:

Bundesministerium der Finanzen

har

DOMSTOLEN (Store Afdeling),

sammensat af præsidenten, K. Lenaerts, vicepræsidenten, R. Silva de Lapuerta, afdelingsformændene J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (refererende dommer), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe og C. Lycourgos samt dommerne M. Ilešić, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C.G. Fernlund og S. Rodin,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 11. juni 2018,

efter at der er afgivet indlæg af:

- A-Brauerei ved Rechtsanwälte K. Naeve og B. Pignot samt Steuerberater K. Seiferth, C. Tillmann og A. Linn,
- den tyske regering ved T. Henze, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved K. Blanck-Putz, B. Stromsky og T. Maxian Rusche, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 19. september 2018, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 107, stk. 1, TEUF.

2 Denne anmodning er blevet indgivet under en tvist mellem Finanzamt B (skatte- og afgiftsmyndigheden, Tyskland) (herefter »Finanzamt«) og A-Brauerei vedrørende Finanzamts afslag på at indrømme dette selskab den fritagelse for afgift på erhvervelser af fast ejendom, som i henhold til tysk skatte- og afgiftsret på visse betingelser kan meddeles selskaber, der erhverver en ejendomsret over faste ejendomme i forbindelse med omdannelsedispositioner, der foretages inden for visse selskabskoncerner.

Tysk ret

Lov om selskabsomdannelser

3 § 1, stk. 1, i Umwandlungsgesetz (lov om selskabsomdannelser) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UmwG«), bestemmer følgende:

»Retssubjekter med hjemsted på det nationale område kan omdannes

1. ved fusion
2. ved spaltning (spaltning ved opløsning og overdragelse af hele formuen, spaltning uden opløsning og delvis overdragelse af formuen, spaltning ved etablering af datterselskaber)
3. ved formueoverdragelse

[...]«

4 UmwG's § 2 fastsætter følgende:

»Retssubjekter kan fusionere ved opløsning uden likvidation

1. gennem overtagelse ved overdragelse af et eller flere retssubjekters (overtagne retssubjekters) formue som helhed til et andet bestående retssubjekt (overtagende retssubjekt) [...]«

Lov om afgift på erhvervelser af fast ejendom

5 § 1 i Grunderwerbsteuergesetz (lov om afgift på erhvervelser af fast ejendom) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »GrEStG«), bestemmer følgende:

»(1) Følgende retlige dispositioner er undergivet afgift på erhvervelse af fast ejendom, for så vidt de vedrører ejendomme på det nationale område:

1. en købsaftale eller en anden retshandel, hvorved der stiftes krav på overdragelse af ejendomsretten
2. tilskødning, såfremt der ikke er gået en retshandel, hvorved der stiftes krav på overdragelse af ejendomsretten, forud

3. ejendomsrettens overgang, såfremt der ikke er gået en retshandel, hvorved der stiftes krav på overdragelse af ejendomsretten, forud og en tilskødning heller ikke er nødvendig.

[...]

(2) Retlige dispositioner, der, uden at stifte et krav på overdragelse af ejendomsretten, retligt eller økonomisk tillader en anden person for egen regning at udnytte en fast ejendom, som er beliggende på det nationale område, er ligeledes undergivet afgift på erhvervelse af fast ejendom.

(2a) Såfremt en ejendom på det nationale område indgår i et personselskabs formue, og ændrer ejerforholdene sig inden for fem år direkte eller indirekte på en sådan måde, at mindst 95% af andelene i selskabet overgår til nye selskabsdeltagere, anses dette for en retshandel, der har til formål at overdrage ejendomsretten til en ejendom til et nyt personselskab. [...]

(3) Såfremt en ejendom på det nationale område indgår i et selskabs formue, pålægges der desuden, såfremt afgiftspåleggelse i henhold til stk. 2a ikke kommer i betragtning, afgift i følgende tilfælde:

1. en retshandel, hvorved der stiftes krav på overdragelse af en eller flere andele i selskabet, såfremt køberen eller kontrollerende og kontrollerede virksomheder eller kontrollerede personer eller kontrollerede virksomheder eller kontrollerede personer direkte eller indirekte bliver ejer af mindst 95% af andelene i selskabet som følge af overdragelsen

2. direkte eller indirekte samling af mindst 95% af andelene i selskabet, såfremt der ikke er gået en obligationsretlig handel som omhandlet i nr. 1 forud

3. en retshandel, hvorved der stiftes krav på direkte eller indirekte overdragelse af mindst 95% af andelene i selskabet

4. direkte eller indirekte overgang af mindst 95% af andelene i selskabet til en anden, såfremt der ikke er gået en obligationsretlig handel som omhandlet i nr. 3 forud.«

6 GrESTG's § 6a – der blev indsat i denne lov ved § 7 i Wachstumsbeschleunigungsgesetz (lov om fremskyndelse af den økonomiske vækst) af 22. december 2009 (BGBl. 2009 I, s. 3950) – fastsætter under overskriften »Afgiftsfordel i forbindelse med omstruktureringer inden for en selskabskoncern« og i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, følgende:

»Der opkræves ikke afgift af en retlig disposition, der er afgiftspligtig i henhold til § 1, stk. 1, nr. 3, og § 1, stk. 2a eller 3, i forbindelse med en omdannelse som omhandlet i [UmwG's] § 1, stk. 1, nr. 1-3. [...] Første punktum finder også anvendelse på tilsvarende omdannelser i henhold til lovgivningen i en EU-medlemsstat eller en stat, på hvilken aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde finder anvendelse. Første punktum finder kun anvendelse, såfremt der i omdannelsedispositionen udelukkende indgår en kontrollerende virksomhed og et eller flere kontrollerede selskaber, der kontrolleres af denne kontrollerende virksomhed, eller flere kontrollerede selskaber, der kontrolleres af en kontrollerende virksomhed. Et selskab anses for »kontrolleret« i tredje punktums forstand, når det kontrollerende selskab inden for fem år før den retlige disposition og fem år efter den retlige disposition direkte eller indirekte eller dels direkte, dels indirekte uden afbrydelser har ejet mindst 95% af selskabskapitalen eller selskabsformuen.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 A-Brauerei, der er et selskab, som udøver erhvervsmæssig virksomhed, ejede 100% af selskabsandelene i T-GmbH, der var et selskab, som ejede flere faste ejendomme og selv var

eneaktionær i et andet selskab.

8 Ved en kontrakt af 1. august 2012 overdrog T-GmbH sin formue som helhed, inklusive de nævnte faste ejendomme, til A-Brauerei med alle tilhørende rettigheder og pligter som led i en omdannelse gennem fusion ved overtagelse efter UmwG's § 1, stk. 1, nr. 1, og § 2, nr. 1, som udelukkende involverede disse to selskaber.

9 Denne fusion fik virkning ved sin indførelse i handelsregistret den 24. september 2012, på hvilken dato T-GmbH – som havde været ejet med 100% af A-Brauerei i mere end fem år inden fusionen – ophørte med at eksistere.

10 Ved meddelelse af 7. juni 2013 krævede Finanzamt betaling af den afgift på erhvervelserne af fast ejendom, som A-Brauerei skulle betale, idet overdragelsen til A-Brauerei, som overtagende selskab, af de faste ejendomme, som T-GmbH som overtaget selskab ejede, på grund af den fusion af disse to virksomheder og den samlede overdragelse af det overtagede selskabs aktiver til det overtagende selskab, som denne fusion indebar, udgjorde en afgiftspligtig transaktion i medfør af GrEStG's § 1, stk. 1, nr. 3, og ikke var omfattet af afgiftsfritagelsen i GrEStG's § 6a.

11 Ved afgørelse af 19. juli 2013 afslog Finanzamt den klage, som A-Brauerei havde indgivet over denne meddelelse, med den begrundelse, at T-GmbH ikke var et »kontrolleret selskab« i GrEStG's § 6a's forstand, idet dette selskab var ophørt med at eksistere efter fusionen, således at det lovbestemte tidskrav i denne § 6a om fem års ejerskab efter dispositionen af en kapitalandel på mindst 95% ikke var overholdt.

12 Ved dom af 14. oktober 2014 gav Finanzgericht Nürnberg (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Nürnberg, Tyskland) A-Brauerei medhold i det søgsmål, dette selskab havde anlagt til prøvelse af denne afgørelse, med den begrundelse, at selskabet i den konkrete sag havde ret til den i GrEStG's § 6a fastsatte afgiftsfordel.

13 Finanzamt iværksatte revisionsanke til prøvelse af denne dom ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland).

14 Ved en mellemdom af 25. november 2015 stadfæstede denne ret førsteinstansens fortolkning af GrEStG's § 6a med den begrundelse, at den tidsmæssige betingelse om ejerskab kun gjaldt, hvis denne betingelse materielt kunne overholdes i forbindelse med den pågældende omdannelsedisposition, hvilket ikke var tilfældet med den i hovedsagen omhandlede fusion, idet denne nødvendigvis indebar en opløsning af det overtagede selskab.

15 I denne mellemdom rejste den forelæggende ret tillige af egen drift det spørgsmål, om GrEStG's § 6a skulle forblive uanvendt med den begrundelse, at den afgiftsfordel, som denne bestemmelse gav, skulle kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, således at det kunne anføres, at der var sket en overtrædelse af anmeldelsesforpligtelsen og standstill-forpligtelsen i artikel 108, stk. 3, TEUF.

16 I denne forbindelse har Bundesministerium der Finanzen (forbundsfinansministeriet, Tyskland), som er interveneret i sagen for den forelæggende ret, anført, at den afgiftsfordel, der er fastsat i GrEStG's § 6a, ikke er blevet anmeldt til Europa-Kommissionen, og at denne institution følgelig ikke har indledt nogen undersøgelsesprocedure i forhold til denne afgiftsfordel. Forbundsfinansministeriet har imidlertid – under henvisning til Den Europæiske Unions Rets dom af 7. november 2014, Autogrill España mod Kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939) – anført, at den omhandlede fordel ikke udgjorde en »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, da det er umuligt at udpege de virksomheder, der nyder godt af denne fordel, ud fra kendetegn, som udskiller dem som begunstiget kategori, således at denne bestemmelses betingelse om

selektivitet ikke er opfyldt.

17 Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 107, stk. 1, TEUF fortolkes således, at der foreligger en støtte, der er forbudt i henhold til denne bestemmelse, når der i henhold til en medlemsstats lovgivning ikke opkræves afgift på erhvervelse af fast ejendom for en afgiftspligtig erhvervelse i forbindelse med en omdannelse (fusion), såfremt visse retssubjekter (virksomhed, der udøver kontrol, og et kontrolleret selskab) deltager i omdannelsedispositionen, og det kontrollerede selskab har været helejet af den virksomhed, der udøver kontrol, inden for fem år før den retlige disposition og fem år efter den retlige disposition?«

Om det præjudicielle spørgsmål

18 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om artikel 107, stk. 1, TEUF skal fortolkes således, at betingelsen, der følger af denne bestemmelse, om den pågældende fordels selektivitet, er opfyldt med hensyn til en afgiftsfordel som den i hovedsagen omhandlede, der består i en fritagelse for afgift på erhvervelse af fast ejendom i tilfælde af en overdragelse af ejendomsretten til fast ejendom, der sker som følge af en omdannelsedisposition, som udelukkende involverer selskaber fra den samme koncern, der er indbyrdes forbundne ved en kapitalandel på mindst 95% igennem en uafbrudt periode på mindst fem år forud for og fem år efter den nævnte disposition.

19 Ifølge Domstolens faste praksis skal en national foranstaltning for at kunne kvalificeres som »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF opfylde samtlige nedenstående betingelser. For det første skal der være tale om et statsligt indgreb eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstater. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 53 og den deri nævnte retspraksis).

20 Hvad angår betingelsen om, at fordelene skal være selektive, der er en grundlæggende del af begrebet »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, skal det indledningsvis undersøges, om den afgiftsfordel, som GrEStG's § 6a giver, således som den tyske regering har gjort gældende, uden videre skal kvalificeres som en »generel foranstaltning« og derfor falder uden for anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF, idet den ikke opfylder den betingelse om selektivitet, som denne bestemmelse opstiller.

21 I denne henseende bemærkes, at hvad navnlig angår nationale foranstaltninger, der tildeler en skatte- eller afgiftsfordel, skal det bemærkes, at en foranstaltning af denne art, der, selv om den ikke indebærer en overførsel af statslige midler, giver de omfattede virksomheder en gunstigere økonomisk stilling end andre afgiftspligtige, kan indebære en selektiv fordel for de omfattede og dermed udgøre statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

22 I denne sammenhæng bemærkes, at Domstolen ligeledes har fastslået, at en betingelse for anvendelse eller opnåelse af en skatte- eller afgiftsmæssig støtte kan danne grundlag for denne støttes selektive karakter, hvis denne betingelse fører til en sondring mellem virksomheder, der i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede skatte- eller afgiftsordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og hvis den viser en forskelsbehandling med hensyn

til de virksomheder, der er udelukket fra ordningen (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 86).

23 Nationale foranstaltninger, der finder anvendelse uden forskel på alle virksomheder i den omhandlede medlemsstat, udgør derimod generelle foranstaltninger og er derfor ikke selektive (jf. i denne retning dom af 29.3.2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 39, og af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis).

24 Den omstændighed, at det kun er de skatte- eller afgiftspligtige, som opfylder betingelserne for anvendelse af en foranstaltning, der er omfattet heraf, er ikke i sig selv tilstrækkelig til at give denne foranstaltning en selektiv karakter (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 59).

25 Det er imidlertid uden betydning for kvalificeringen som »generel foranstaltning«, at den pågældende foranstaltning finder anvendelse uafhængigt af arten af virksomhedernes aktivitet (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 82-84).

26 Hvorvidt en foranstaltning, der giver en fordel, har en selektiv karakter a priori, beror således ikke nødvendigvis på en betingelse for tildeling, der er knyttet til den aktivitetssektor, som en virksomhed opererer i, men kan bero på andre betingelser såsom en betingelse knyttet til den retlige form af den virksomhed, der kan nyde godt af denne fordel (jf. i denne retning dom af 10.1.2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, EU:C:2006:8, præmis 136).

27 Det er desuden heller ikke relevant for den nævnte kvalificering som »generel foranstaltning«, at en foranstaltning, der a priori eller potentielt er tilgængelig for enhver virksomhed, ikke gør det muligt at identificere en særlig kategori af virksomheder, som er de eneste, der begunstiges af denne, og som kan udskilles på grundlag af specifikke, fælles egenskaber, der er kendetegnende for dem (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 69-71).

28 I den foreliggende sag fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at den fritagelse for afgift på erhvervelser af fast ejendom, der er fastsat i GrEStG's § 6a, blev indført i denne lov ved lov om fremskyndelse af den økonomiske vækst af 22. december 2009 under overskriften »Afgiftsfordel i forbindelse med omstruktureringer inden for en selskabskoncern« som en formel undtagelsesforanstaltning til GrEStG's § 1, stk. 1, nr. 3, og § 1, stk. 2a og 3.

29 Det fremgår desuden af bemærkningerne til det lovforslag, som denne afgiftsfritagelse udspringer af, at den i det væsentlige havde til formål at lette omstruktureringerne af virksomheder og navnlig de omdannelser, der involverer en overdragelse af fast ejendom mellem selskaber, for at styrke deres konkurrenceevne i den finanskrisen, der har ramt Forbundsrepublikken Tyskland siden 2008.

30 Det fremgår ligeledes af de sagsakter, som Domstolen råder over, at det først i løbet af lovgivningsprocessen blev besluttet at begrænse retten til denne afgiftsfordel til visse selskabskoncerner ved til den oprindeligt fremsatte tekst at føje en supplerende betingelse om, at der i den pågældende omdannelsedisposition kun kan deltage et såkaldt »kontrollerende« selskab og/eller et eller flere såkaldte »kontrollerede« selskaber, idet disse sidstnævnte selskaber defineres som selskaber, hvis selskabskapital eller selskabsformue ejes med mindst 95% af et kontrollerende selskab igennem en uafbrudt periode på mindst fem år forud for og fem år efter den nævnte disposition.

31 Den i hovedsagen omhandlede afgiftsfritagelse er imidlertid af en sådan karakter, af den alene begunstiger de omhandlede selskabskoncerner, der gennemfører omdannelsedispositioner, hvorimod selskaber, der ikke indgår i sådanne selskabskoncerner, er udelukkede fra denne fordel, selv om de gennemfører omdannelsedispositioner, der er identiske med dem, der udføres af disse selskabskoncerner.

32 Det er i denne henseende ganske vist rigtigt, at lovgivningsteknikken ikke er afgørende med henblik på at fastlægge, om en foranstaltning er selektiv eller af generel karakter, i den forstand, at selv en foranstaltning, der ikke formelt er en undtagelsesforanstaltning, og som bygger på kriterier, der i sig selv er af generel karakter – således som det navnlig følger af præmis 101 i dom af 15. november 2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732) – kan være selektiv, såfremt den rent faktisk indebærer forskelsbehandling af selskaber, der befinder sig i sammenlignelige situationer med hensyn til det formål, der forfølges med den omhandlede afgiftsordning.

33 Selv om den anvendte lovgivningsteknik ikke er afgørende med henblik på at godtgøre, at en skatte- eller afgiftsforanstaltning er selektiv, således at det ikke altid er nødvendigt, at denne foranstaltning har karakter af en afvigelse i forhold til en fælles skatte- eller afgiftsordning, er den omstændighed, at foranstaltningen – som det er tilfældet med den i hovedsagen omhandlede foranstaltning – har en sådan karakter, dog relevant med henblik på nævnte formål, når det følger heraf, at der sondres mellem to kategorier af erhvervsdrivende, som umiddelbart undergives en forskellig behandling, dvs. de erhvervsdrivende, der henhører under undtagelsesordningen, og dem, der fortsat henhører under den fælles skatte- eller afgiftsordning, selv om begge kategorier befinder sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte ordning (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 77, og af 28.6.2018, Andres (konkursboet efter Heitkamp BauHolding) mod Kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 93).

34 Det følger heraf, at det argument fra den tyske regering, der er nævnt i nærværende doms præmis 20, ikke er tilstrækkeligt til at godtgøre, at den i hovedsagen omhandlede foranstaltning falder uden for anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF.

35 For det første bemærkes, at bedømmelsen af betingelsen om, at den pågældende fordel skal være selektiv – der er en grundlæggende del af begrebet »statsstøtte« som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF – ifølge Domstolens faste praksis kræver en stillingtagen til, om den pågældende nationale foranstaltning som led i en bestemt retlig ordning kan begunstige »visse virksomheder eller visse produktioner« i forhold til andre virksomheder, der under hensyntagen til formålet med den nævnte ordning befinder sig i sammenlignelige faktiske og retlige situationer og således er udsat for en forskellig behandling, der i det væsentlige kan betegnes som forskelsbehandling (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54 og den deri nævnte retspraksis).

36 I en sammenhæng med skatte- eller afgiftsforanstaltninger forudsætter en kvalificering af en national skatte- eller afgiftsforanstaltning som »selektiv«, at det først identificeres, hvad der er den almindelige eller »normale« skatte- eller afgiftsordning i den pågældende medlemsstat, og at det derefter godtgøres, at den omhandlede skatte- eller afgiftsforanstaltning udgør en afvigelse fra den almindelige ordning, for så vidt som den indfører en sondring mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med den pågældende medlemsstats afgiftssystem, befinder sig i sammenlignelige faktiske og retlige situationer (jf. i denne retning dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 57).

37 I den konkrete sag skal det indledningsvis fastslås, at den referenceramme, ud fra hvilken sammenlignelighedsundersøgelsen skal foretages – således som det fremgår af fremstillingen af national ret i forelæggelsesafgørelsen – udgøres af de tyske retsregler om afgift på erhvervelser af fast ejendom, som betragtet i deres helhed fastlægger genstanden eller den udløsende faktor for denne afgift.

38 Hernæst opstår spørgsmålet, om den afgiftsfordel, som GrESTG's § 6a giver, i kraft af, at retten til denne afgiftsfordel er forbeholdt en omdannelsedisposition, som udelukkende involverer selskaber fra en selskabskoncern, der er indbyrdes forbundne ved en kapitalandel på mindst 95% igennem en uafbrudt periode på mindst fem år forud for og fem år efter den nævnte disposition, indebærer en forskellig behandling af erhvervsdrivende, der – i forhold til det formål, der forfølges med den i hovedsagen omhandlede almindelige afgiftsordning – befinder sig i sammenlignelige faktiske og retlige situationer, for så vidt som selskaber, der gennemfører disse omdannelsedispositioner uden at være indbyrdes forbundne ved en sådan kapitalandel, er udelukket fra denne afgiftsfritagelse.

39 I denne henseende fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at det formål, der forfølges med ordningen vedrørende afgift på erhvervelser af fast ejendom, består i at afgiftsbelægge enhver ændring af rettighedshaveren (*Rechtsträgerwechsel*) til en fast ejendom, eller med andre ord at afgiftsbelægge enhver civilretlig overdragelse af ejendomsretten til en fast ejendom fra én fysisk eller juridisk person til en anden fysisk eller juridisk person.

40 Dette formål er desuden nævnt udtrykkeligt i bemærkningerne til det lovforslag, som GrESTG's § 6a udspringer af. Det er således angivet i disse bemærkninger, at den omhandlede afgiftsfritagelse for ikke at give anledning til vilkårlige fortjenester bør begrænses til omdannelsedispositioner angående virksomheder, når sådanne dispositioner – i modsætning til andre typer af omstruktureringer af virksomheder – fører til en ændring af rettighedshaveren til en fast ejendom som omhandlet i GrESTG.

41 Ligeledes under hensyn til ordlyden af GrESTG's § 6a, hvoraf det fremgår, at denne bestemmelse udtrykkeligt afgiftsfritager visse dispositioner, som normalt er afgiftsbelagt i medfør af GrESTG's § 1, stk. 1, nr. 3, og § 1, stk. 2a og 3, skal det konkluderes, at undersøgelsen af, om der er tale om sammenlignelige situationer – således som omhandlet i det princip, der er fastsat i den i nærværende doms præmis 35 nævnte retspraksis, og således som den forelæggende ret i øvrigt også har antydnet – skal foretages på grundlag af det nævnte formål, som består i at afgiftsbelægge enhver ændring af indehaveren af retten til fast ejendom, og som generelt forfølges med den i hovedsagen omhandlede ordning om afgift på erhvervelser af fast ejendom og navnlig med de regler i GrESTG's § 1, der fastlægger genstanden eller den udløsende faktor for denne afgift, idet disse regler, således som påpeget i nærværende doms præmis 37, udgør den referenceramme, ud fra hvilken denne undersøgelse af sammenligneligheden skal foretages.

42 Det fremgår imidlertid, at GrESTG's § 6a fører til en sondring mellem på den ene side de selskaber, der gennemfører en omdannelsedisposition inden for en koncern som omhandlet i denne bestemmelse, og som kan nyde godt af den i hovedsagen omhandlede afgiftsfritagelse, og på den anden side de selskaber, der gennemfører en tilsvarende disposition uden at indgå i en sådan koncern, men som er udelukket fra denne afgiftsfritagelse til trods for, at begge selskabskategorier befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte afgift, der består i at afgiftsbelægge en civilretlig ændring af indehaveren af retten til fast ejendom, som involverer en overdragelse af denne ret fra én fysisk eller juridisk person til en anden fysisk eller juridisk person.

43 Virkningen af den sondring, der således følger af betingelsen om, at der i

omdannelsesdispositionen udelukkende deltager selskaber fra den samme koncern, der er indbyrdes forbundne ved en kapitalandel på mindst 95%, forstærkes i øvrigt af kravet i denne samme betingelse om, at denne kapitalandel skal besiddes igennem en uafbrudt periode på mindst fem år forud for og fem år efter den nævnte disposition.

44 For det andet skal der mindes om, at det følger af Domstolens faste praksis, at begrebet »statsstøtte« ikke omfatter foranstaltninger, der indfører en sondring mellem virksomheder, der i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede retlige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, og dermed a priori er selektive, når den berørte medlemsstat kan godtgøre, at denne sondring er begrundet, eftersom den følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som foranstaltningerne er en del af (dom af 21.12.2016, Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 58 og den deri nævnte retspraksis).

45 Som antydnet af den forelæggende ret, og således som det tillige er blevet fremført i de for Domstolen afgivne skriftlige indlæg og under de drøftelser, der fandt sted under retsmødet for denne, skal det i den foreliggende sag fastslås, at den afgiftsfritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, tilsigter at foretage en korrektion for at undgå en afgiftspålæggelse, der anses for at være for vidtgående.

46 En pålæggelse af afgift på de overdragelser af fast ejendom, der følger af omdannelsedispositioner foretaget inden for en selskabskoncern, der er kendetegnet ved en erhvervelse af kapitalandele på et særligt højt niveau på mindst 95%, anses således for at være for vidtgående, eftersom overdragelsen af den pågældende faste ejendom i medfør af GrEStG's § 1, stk. 2a og 3, i princippet allerede afgiftspålægges »ved indtrædelsen«, dvs. på det tidspunkt, hvor det selskab, der ejer denne faste ejendom, integreres i en sådan selskabskoncern. Såfremt overdragelsen af denne faste ejendom efterfølgende på ny blev afgiftspålagt på grund af en omdannelsedisposition foretaget inden for denne koncern, navnlig – som i den foreliggende sag – som følge af en fusion ved overtagelse af det helejede datterselskab, der var ejer af den samme faste ejendom, ville resultatet heraf blive en dobbelt afgiftspålæggelse af den samme overdragelsesdisposition vedrørende den pågældende faste ejendom, nemlig en første gang i forbindelse med den ejendomsoverdragelse, der ansås for at svare til det kontrollerende selskabs erhvervelse af mindst 95% af selskabskapitalen eller selskabsformuen i det kontrollerede selskab, og en anden gang i forbindelse med den omdannelsedisposition, der i den foreliggende sag bestod i fusion ved det kontrollerende selskabs overtagelse af det kontrollerede selskab.

47 Omvendt – og som generaladvokaten ligeledes har påpeget i præmis 175 i forslaget til afgørelse – opstår en sådan dobbelt afgiftspålæggelse ikke i tilfælde af en omdannelsedisposition, der involverer to selskaber, som er indbyrdes forbundne ved en kapitalandel på mindre end 95%. I et sådant tilfælde er det kontrollerende selskabs erhvervelse af en andel på mindre end 95% af selskabskapitalen eller selskabsformuen i det kontrollerede selskab således ikke afgiftspligtig efter GrEStG's § 1, stk. 2a og 3, hvorimod den omdannelsedisposition, der efterfølgende måtte finde sted mellem disse to selskaber, ikke vil være omfattet af den afgiftsfritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a.

48 Der skal imidlertid erindres om, at en foranstaltning, som udgør en undtagelse til anvendelsen af det almindelige skatte- eller afgiftssystem, kan være begrundet i det almindelige skatte- og afgiftssystems karakter og opbygning, hvis den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skatte- eller afgiftssystem. Der skal i denne henseende sondres mellem de formål, som søges opnået ved et særligt skatte- eller afgiftssystem, og som ligger uden for det almindelige skatte- eller afgiftssystem, og de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skatte-

eller afgiftssystemet, og som er nødvendige for at gennemføre sådanne formål (dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 81).

49 Domstolen har i sin retspraksis anerkendt, at de formål, som var uadskilleligt forbundet med det pågældende almindelige afgiftssystem, kunne begrunde en umiddelbart selektiv afgiftsordning (jf. i denne retning dom af 29.4.2004, GIL Insurance m.fl., C-308/01, EU:C:2004:252, præmis 74-76, og af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08 – C 80/08, EU:C:2011:550, præmis 64-76).

50 I det foreliggende tilfælde kan det formål, der er knyttet til selve funktionen af den i hovedsagen omhandlede almindelige afgiftsordning, som tilsigter at undgå en dobbelt afgiftspålæggelse og dermed en for vidtgående afgiftspålæggelse, således begrunde, at den afgiftsfritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, forbeholdes omdannelsedispositioner foretaget mellem selskaber, der er indbyrdes forbundne ved en kapitalandel på mindst 95% igennem en uafbrudt periode på mindst fem år forud for og fem år efter den nævnte disposition.

51 Som den forelæggende ret ligeledes har bemærket, forekommer kravet om en minimumsperiode for besiddelse af en sådan kapitalandel i øvrigt begrundet i ønsket om at forhindre uønskede følgevirkninger og derved forebygge misbrug ved at undgå, at selskabsdeltagelse på dette niveau, som bringes til ophør så snart omdannelsen er gennemført, etableres for et kort tidsrum med det ene formål at nyde godt af denne afgiftsfritagelse. Forebyggelse af misbrug kan således udgøre en begrundelse, der er knyttet til det pågældende systems karakter eller almindelige opbygning (jf. analogt dom af 29.4.2004, GIL Insurance m.fl., C-308/01, EU:C:2004:252, præmis 74).

52 Det følger heraf, at selv om den nævnte afgiftsfritagelse indfører en sondring mellem virksomheder, der i forhold til det formål, der forfølges med den omhandlede retlige ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation, er denne sondring begrundet, idet den tilsigter at undgå en dobbelt afgiftspålæggelse, og idet den i denne henseende følger af karakteren eller den almindelige opbygning af den ordning, som den er en del af.

53 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 107, stk. 1, TEUF skal fortolkes således, at betingelsen, der følger af denne bestemmelse, om den pågældende fordels selektivitet, ikke er opfyldt med hensyn til en afgiftsfordel som den i hovedsagen omhandlede, der består i en fritagelse for afgift på erhvervelse af fast ejendom i tilfælde af en overdragelse af ejendomsretten til fast ejendom, der sker som følge af en omdannelsedisposition, som udelukkende involverer selskaber fra den samme koncern, der er indbyrdes forbundne ved en kapitalandel på mindst 95% igennem en uafbrudt periode på mindst fem år forud for og fem år efter den nævnte disposition.

Sagsomkostninger

54 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Store Afdeling) for ret:

Artikel 107, stk. 1, TEUF skal fortolkes således, at betingelsen, der følger af denne bestemmelse, om den pågældende fordels selektivitet, ikke er opfyldt med hensyn til en afgiftsfordel som den i hovedsagen omhandlede, der består i en fritagelse for afgift på erhvervelse af fast ejendom i tilfælde af en overdragelse af ejendomsretten til fast ejendom, der sker som følge af en omdannelsedisposition, som udelukkende involverer selskaber fra den samme koncern, der er indbyrdes forbundne ved en kapitalandel på mindst 95% igennem en uafbrudt periode på mindst fem år forud for og fem år efter den nævnte

disposition.

Underskrifter

* Processprog: tysk.