

Voorlopige editie

ARREST VAN HET HOF (Grote kamer)

19 december 2018 (*)

„Prejudiciële verwijzing – Staatssteun – Artikel 107, lid 1, VWEU – Belasting op de verwerving van onroerend goed – Vrijstelling – Overgang van de eigendom van onroerende goederen wegens omzettingen binnen bepaalde concerns – Begrip ‚staatssteun‘ – Selectiviteitsvoorwaarde – Rechtvaardiging”

In zaak C-374/17,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) bij beslissing van 30 mei 2017, ingekomen bij het Hof op 21 juni 2017, in de procedure

Finanzamt B

tegen

A-Brauerei,

in tegenwoordigheid van:

Bundesministerium der Finanzen,

wijst

HET HOF (Grote kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, president, R. Silva de Lapuerta, vicepresident, J. C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (rapporteur), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe en C. Lycourgos, kamerpresidenten, M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C. G. Fernlund en S. Rodin, rechters,

advocaat-generaal: H. Saugmandsgaard Øe,

griffier: K. Malacek, administrateur,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 11 juni 2018,

gelet op de opmerkingen van:

- A-Brauerei, vertegenwoordigd door K. Naeve en B. Pignot, Rechtsanwältinnen, en K. Seiferth, C. Tillmann en A. Linn, Steuerberater,
- de Duitse regering, vertegenwoordigd door T. Henze als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door K. Blanck-Putz, B. Stromsky en T. Maxian Rusche als gemachtigden,

gehoord de conclusie van de advocaat-generaal ter terechtzitting van 19 september 2018,
het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 107, lid 1, VWEU.

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen het Finanzamt B (belastingdienst B, Duitsland; hierna: „Finanzamt”) en A?Brauerei over de weigering van het Finanzamt om die vennootschap in aanmerking te laten komen voor de vrijstelling van belasting op de verwerving van onroerend goed, waarvoor vennootschappen die in het kader van omzettingen binnen bepaalde concerns een eigendomsrecht op onroerende goederen verwerven, krachtens het Duitse belastingrecht onder bepaalde voorwaarden in aanmerking kunnen komen.

Duits recht

Umwandlungsgesetz

3 § 1, lid 1, van het Umwandlungsgesetz (wet inzake de omzetting van vennootschappen), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „UmwG”), bepaalt:

„Rechtssubjecten met zetel op het nationale grondgebied kunnen worden omgezet

1. door fusie;
2. door splitsing (splitsing met ontbinding en overdracht van het gehele vermogen, splitsing zonder ontbinding en met overdracht van een deel van het vermogen en splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen);
3. door overdracht van het vermogen;

[...]”

4 § 2 UmwG luidt:

„Rechtssubjecten kunnen door ontbinding zonder liquidatie fuseren

1. bij wege van overname door de overdracht van het gehele vermogen van één rechtssubject of van meerdere rechtssubjecten (overdragende rechtssubjecten) aan een ander bestaand rechtssubject (verkrijgend rechtssubject) [...]”.

Grunderwerbsteuergesetz

5 § 1 van het Grunderwerbsteuergesetz (wet inzake de belasting op de verwerving van onroerend goed), in de versie die van toepassing is op het hoofdgeding (hierna: „GrEStG”), bepaalt:

„(1) De volgende rechtshandelingen zijn onderworpen aan de belasting op de verwerving van onroerend goed, mits zij betrekking hebben op onroerende goederen die op het nationale grondgebied zijn gelegen:

1. een koopovereenkomst of een andere rechtshandeling op basis waarvan een recht op eigendomsoverdracht ontstaat;
2. het akkoord over de eigendomsoverdracht, indien voorafgaand daaraan geen rechtshandeling heeft plaatsgevonden op basis waarvan een recht op eigendomsoverdracht is ontstaan;
3. de eigendomsovergang, indien voorafgaand daaraan geen rechtshandeling heeft plaatsgevonden op basis waarvan een recht op eigendomsoverdracht is ontstaan en een akkoord over de eigendomsoverdracht ook niet noodzakelijk is [...];

[...]

(2) Ook onderworpen aan de belasting op de verwerving van onroerend goed zijn rechtshandelingen die, zonder een recht op eigendomsoverdracht te doen ontstaan, het een andere persoon juridisch of economisch mogelijk maken een op het nationale grondgebied gelegen onroerend goed voor eigen rekening te exploiteren.

(2a) Indien het vermogen van een vennootschap een op het nationale grondgebied gelegen onroerend goed omvat en het vennotenbestand binnen vijf jaar direct of indirect dusdanig wijzigt dat minstens 95 % van de aandelen in de vennootschap aan nieuwe vennoten wordt overgedragen, wordt dit beschouwd als een rechtshandeling strekkende tot overdracht van een onroerend goed aan een nieuwe personenvennootschap. [...]

(3) Indien het vermogen van een vennootschap een op het nationale grondgebied gelegen onroerend goed omvat, zijn daarenboven de volgende handelingen aan belasting onderworpen, voor zover belasting uit hoofde van lid 2a is uitgesloten:

1. een rechtshandeling op basis waarvan een recht op overdracht van een of meerdere aandelen van de vennootschap ontstaat, wanneer als gevolg van de overdracht, direct of indirect, minstens 95 % van de aandelen in de vennootschap in handen zouden komen van uitsluitend een verkrijger, van controlerende en afhankelijke ondernemingen of personen, of van afhankelijke ondernemingen of personen;
2. de directe of indirecte vereniging van minstens 95 % van de aandelen in de vennootschap, wanneer vooraf geen verbintenisrechtelijke transactie in de zin van punt 1 heeft plaatsgevonden;
3. een rechtshandeling op basis waarvan een recht op overdracht, direct of indirect, van minstens 95 % van de aandelen in de vennootschap ontstaat;
4. de overgang, direct of indirect, van minstens 95 % van de aandelen in de vennootschap aan een andere vennootschap, wanneer vooraf geen verbintenisrechtelijke transactie in de zin van punt 3 heeft plaatsgevonden."

6 § 6a GrEStG, met het opschrift „Belastingvoordeel bij herstructurerings binnen een concern", dat in deze wet is ingevoegd bij § 7 van het Wachstumsbeschleunigungsgesetz (wet inzake de bevordering van de economische groei) van 22 december 2009 (BGBl. 2009 I, blz. 3950), bepaalt, in de versie die van toepassing is op het hoofding:

„Over belastbare rechtshandelingen als bedoeld in § 1, lid 1, punt 3, en § 1, lid 2a of lid 3, die worden verricht in het kader van een omzetting in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, [UmwG] wordt de belasting niet geheven; [...] de eerste volzin is ook van toepassing op overeenkomstige omzettingen volgens het recht van een lidstaat van de Europese Unie of van een

staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte. De eerste volzin is slechts van toepassing wanneer uitsluitend een controlerende onderneming en één of meerdere van deze onderneming afhankelijke vennootschappen of meerdere van een controlerende onderneming afhankelijke vennootschappen aan de omzettingsprocedure deelnemen. Een vennootschap is afhankelijk in de zin van de derde volzin wanneer de controlerende onderneming ononderbroken gedurende vijf jaar vóór de transactie en gedurende vijf jaar na de transactie direct of indirect, of deels direct en deels indirect, een deelneming van minstens 95 % in het kapitaal of het maatschappelijk vermogen aanhoudt.”

Hoofdgeding en prejudiciële vraag

7 A?Brauerei, een vennootschap die een commerciële activiteit uitoefent, hield 100 % van de aandelen van T-GmbH, een vennootschap die eigenaar was van verschillende onroerende goederen en zelf enig aandeelhouder van een andere vennootschap was.

8 Bij overeenkomst van 1 augustus 2012 heeft T-GmbH haar gehele vermogen, met inbegrip van voornoemde onroerende goederen, met alle daaraan verbonden rechten en verplichtingen overgedragen aan A?Brauerei, in het kader van een omzetting bij wege van fusie door overname in de zin van § 1, lid 1, punt 1 en § 2, punt 1, UmwG, waarbij alleen deze twee vennootschappen betrokken waren.

9 Deze fusie werd van kracht bij inschrijving in het handelsregister op 24 september 2012, op welke datum T-GmbH – na meer dan 5 jaar vóór de fusie voor 100 % in handen van A?Brauerei te zijn geweest – ophield te bestaan.

10 Bij aanslag van 7 juni 2013 heeft het Finanzamt betaling gelast van de door A?Brauerei verschuldigde belasting op de verwerving van onroerend goed, omdat de overdracht van de onroerende goederen van T-GmbH, als overdragende vennootschap, naar A?Brauerei, als verkrijgende vennootschap, ten gevolge van hun fusie en de daaruit voortkomende overgang onder algemene titel van de goederen van de overgenomen vennootschap naar de overnemende vennootschap, een belastbare handeling vormt krachtens § 1, lid 1, punt 3, GrEStG, en niet valt onder de vrijstelling van § 6a GrEStG.

11 Bij besluit van 19 juli 2013 heeft het Finanzamt het door A?Brauerei tegen deze aanslag gerichte bezwaar afgewezen, omdat T-GmbH geen „afhankelijke vennootschap” in de zin van § 6a was, aangezien T-GmbH ingevolge de fusie was opgehouden te bestaan, waardoor niet was voldaan aan de bij § 6a opgelegde voorwaarde dat gedurende de bij wet vastgelegde periode van vijf jaar na de transactie een deelneming van minstens 95 % wordt aangehouden.

12 Bij arrest van 14 oktober 2014 heeft het Finanzgericht Nürnberg (belastingrechter in eerste aanleg Nürnberg, Duitsland) het door A?Brauerei tegen dit besluit ingestelde beroep toegewezen, op grond dat zij in casu aanspraak kon maken op het belastingvoordeel van § 6a GrEStG.

13 Het Finanzamt heeft tegen dat arrest beroep in *Revision* ingesteld bij het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland).

14 In een interlocutoir arrest van 25 november 2015 heeft deze rechter de in eerste aanleg gegeven uitlegging van § 6a GrEStG bevestigd, omdat de voorwaarde inzake de periode van deelneming alleen van toepassing is als er bij de betreffende omzetting daadwerkelijk aan zou kunnen worden voldaan, hetgeen niet het geval was bij de fusie die aan de orde is in het hoofdgeding, daar die er noodzakelijkerwijs toe heeft geleid dat de overgenomen vennootschap ophield te bestaan.

15 In dit interlocutoire arrest heeft de verwijzende rechter tevens ambtshalve de vraag opgeworpen of § 6a GrESTG buiten toepassing moet worden gelaten omdat het belastingvoordeel dat dit artikel toekent moet worden gekwalificeerd als „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, zodat er sprake zou kunnen zijn van een schending van de aanmeldingsplicht en de standstillverplichting van artikel 108, lid 3, VWEU.

16 In dit verband heeft het Bundesministerium der Finanzen (federaal ministerie van Financiën, Duitsland), dat heeft geïntervenieerd in de procedure bij de verwijzende rechter, opgemerkt dat het belastingvoordeel waarin § 6a voorziet niet was aangemeld bij de Europese Commissie, die derhalve geen onderzoeksprocedure naar dit belastingvoordeel had ingeleid. Dat ministerie heeft evenwel aangevoerd, onder verwijzing naar het arrest van het Gerecht van de Europese Unie van 7 november 2014, Autogrill España/Commissie (T-219/10, EU:T:2014:939), dat het betrokken voordeel geen „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormt omdat de ondernemingen die in aanmerking komen voor dat voordeel op basis van hun specifieke eigenschappen niet kunnen worden aangewezen als bevoorrechte categorie, waardoor niet is voldaan aan de selectiviteitsvoorwaarde die deze bepaling oplegt.

17 In deze context heeft het Bundesfinanzhof de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Moet artikel 107, lid 1, VWEU aldus worden uitgelegd dat er sprake is van door deze bepaling verboden steun wanneer volgens een regeling van een lidstaat geen belasting op de verwerving van onroerend goed wordt geheven over een belastbare verwerving in het kader van een omzetting (fusie) wanneer bepaalde rechtssubjecten (een controlerende onderneming en een afhankelijke vennootschap) aan de omzettingsprocedure deelnemen en de controlerende onderneming gedurende vijf jaar vóór en vijf jaar na de rechtshandeling een 100 % deelneming in de afhankelijke vennootschap aanhoudt?”

Beantwoording van de prejudiciële vraag

18 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 107, lid 1, VWEU aldus moet worden uitgelegd dat aan de selectiviteitsvoorwaarde van die bepaling is voldaan in geval van een belastingvoordeel als aan de orde in het hoofdgeding, dat erin bestaat dat de eigendomsovergang van een onroerend goed wegens een omzetting waarbij alleen vennootschappen zijn betrokken van één en hetzelfde concern, die met elkaar zijn verbonden door een deelneming van minstens 95 % gedurende een ononderbroken periode van minimaal vijf jaar vóór en vijf jaar na die omzetting, wordt vrijgesteld van de belasting op de verwerving van onroerend goed.

19 Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan een nationale maatregel pas als „staatssteun” worden aangemerkt in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU wanneer is voldaan aan alle hierna genoemde voorwaarden. In de eerste plaats moet het gaan om een maatregel van de staat of een maatregel die met staatsmiddelen is bekostigd. In de tweede plaats moet de maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. In de derde plaats moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. In de vierde plaats moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen (arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

20 Aangaande de voorwaarde inzake het selectieve karakter van het voordeel, die beslissend is voor het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, moet vooraf worden onderzocht of, zoals aangevoerd door de Duitse regering, het belastingvoordeel waarin § 6a

GrEStG voorziet zonder meer moet worden aangemerkt als „algemene maatregel” en diensgevolge moet worden uitgesloten van de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU, omdat het niet voldoet aan de door deze bepaling opgelegde selectiviteitsvoorwaarde.

21 Betreffende in het bijzonder een nationale maatregel tot toekenning van een belastingvoordeel, moet in herinnering worden gebracht dat een dergelijke maatregel die, hoewel daarbij geen staatsmiddelen worden overgedragen, de situatie van de begunstigten verbetert ten opzichte van andere belastingplichtigen, de begunstigten een selectief voordeel kan verschaffen en bijgevolg een steunmaatregel van de staat is in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

22 In die context heeft het Hof tevens geoordeeld dat het selectieve karakter van fiscale steun het gevolg kan zijn van een voorwaarde voor toepassing of verkrijging van die steun indien die voorwaarde ertoe leidt dat onderscheid wordt gemaakt tussen ondernemingen die zich, gelet op het doel van de betrokken belastingregeling, nochtans in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden, en indien zij bijgevolg de van die steun uitgesloten ondernemingen discrimineert (arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 86).

23 Nationale maatregelen die zonder onderscheid van toepassing zijn op alle ondernemingen in de betrokken lidstaat vormen daarentegen algemene maatregelen en zijn derhalve niet selectief (zie in die zin arresten van 29 maart 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punt 39, en 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 56 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

24 Het feit dat alleen belastingplichtigen die voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van een maatregel, voor deze maatregel in aanmerking komen, brengt op zich nog niet mee dat het een selectieve maatregel betreft (arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 59).

25 Voor de kwalificatie als „algemene maatregel” is het echter irrelevant of de betrokken maatregel van toepassing is ongeacht de aard van de ondernemingsactiviteit (zie in die zin arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 82-84).

26 De a priori selectieve aard van een maatregel waarmee een voordeel wordt verschaft hoeft immers niet noodzakelijkerwijs voort te vloeien uit een voorwaarde voor de verkrijging van het voordeel die verband houdt met de sector waarin een onderneming actief is, maar kan ook op andere voorwaarden zijn gebaseerd, zoals een voorwaarde betreffende de rechtsvorm van de ondernemingen die voor dat voordeel in aanmerking komen (zie in die zin arrest van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, EU:C:2006:8, punt 136).

27 Voorts is het voor de kwalificatie als „algemene maatregel” evenmin relevant dat met een maatregel, die a priori of mogelijkwerwijs openstaat voor alle ondernemingen, geen specifieke categorie ondernemingen kan worden aangewezen die als enige door de betrokken maatregel worden bevoordeeld en die kunnen worden onderscheiden op basis van specifieke en gemeenschappelijke eigen kenmerken (zie in die zin arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 69-71).

28 In het onderhavige geval blijkt uit het dossier waarover het Hof beschikt, dat de vrijstelling van de belasting op de verwerving van onroerend goed van § 6a GrEStG in die wet is ingevoegd bij het Wachstumsbeschleunigungsgesetz van 22 december 2009, onder het opschrift

„Belastingvoordeel bij omzettingen binnen een concern”, als maatregel die formeel afwijkt van § 1, lid 1, punt 3, en § 1, leden 2a en 3, GrEStG.

29 Voorts blijkt uit de toelichting bij het wetsvoorstel waaruit die bepaling is voortgekomen, dat deze in wezen beoogt herstructureringen van ondernemingen en, in het bijzonder, omzettingen waarbij onroerende goederen tussen vennootschappen worden overgedragen, te vergemakkelijken, om hun concurrentievermogen te vergroten in reactie op de financiële crisis die de Bondsrepubliek Duitsland sinds 2008 doormaakte.

30 Uit het dossier waarover het Hof beschikt blijkt tevens dat pas in de loop van het wetgevingsproces werd besloten om het belastingvoordeel voor te behouden aan bepaalde concerns, door aan de oorspronkelijk voorgestelde tekst een aanvullende toepassingsvoorwaarde toe te voegen, op grond waarvan bij de betrokken omzetting alleen zogenoemde „controlerende” en/of „afhankelijke” vennootschappen betrokken kunnen zijn. Vennootschappen worden beschouwd afhankelijk te zijn wanneer hun kapitaal of maatschappelijk vermogen, gedurende een onafgebroken periode van minimaal 5 jaar vóór en 5 jaar na die omzetting, voor ten minste 95 % in handen is geweest van een controlerende vennootschap.

31 De in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvrijstelling is echter van dien aard dat alleen de bedoelde concerns bij de uitvoering van omzettingen worden bevoordeeld, terwijl vennootschappen die geen deel uitmaken van dergelijke concerns van dat voordeel zijn uitgesloten, zelfs al voeren zij dezelfde omzettingen als die concerns uit.

32 In dit verband is het juist dat de regelgevingstechniek niet doorslaggevend is bij de vaststelling of een maatregel selectief dan wel algemeen van aard is, in die zin dat, zoals met name volgt uit punt 101 van het arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C?106/09 P en C?107/09 P, EU:C:2011:732), zelfs een maatregel die formeel niet afwijkend is en is gebaseerd op criteria die, op zichzelf beschouwd, algemeen van aard zijn, selectief kan zijn, indien deze in werkelijkheid leidt tot discriminatie tussen vennootschappen die zich, gelet op het doel van de betrokken belastingregeling, in vergelijkbare situaties bevinden.

33 Ofschoon de gebruikte regelgevingstechniek niet doorslaggevend is om te bepalen of een belastingmaatregel selectief is, zodat die maatregel ook selectief kan zijn zonder dat hij afwijkt van een algemene belastingregeling, is voorts het feit dat deze maatregel, zoals het geval is in het hoofdgeding, wegens het gebruik van die regelgevingstechniek een dergelijk afwijkend karakter heeft, relevant ten bewijze van de selectiviteit van die maatregel wanneer deze ertoe leidt dat onderscheid wordt gemaakt tussen twee groepen ondernemers die a priori verschillend worden behandeld, namelijk de groep die onder de afwijkende maatregel valt en die waarop de algemene belastingregeling van toepassing blijft, hoewel beide groepen zich, gelet op het doel van die regeling, in een vergelijkbare situatie bevinden [arresten van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C?20/15 P en C?21/15 P, EU:C:2016:981, punt 77, en 28 juni 2018, Andres (faillissement Heitkamp BauHolding)/Commissie, C?203/16 P, EU:C:2018:505, punt 93].

34 Hieruit volgt dat het in punt 20 van het onderhavige arrest genoemde argument van de Duitse regering niet volstaat om aan te tonen dat de maatregel in het hoofdgeding buiten de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU valt.

35 Volgens vaste rechtspraak van het Hof moet bij de beoordeling van de voorwaarde inzake het selectieve karakter van het voordeel, die beslissend is voor het begrip „staatssteun” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, in de eerste plaats worden bepaald of de betrokken nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of

bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere die zich, gelet op de doelstelling van die regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden en dus een verschillende behandeling krijgen die in wezen als discriminerend kan worden aangemerkt (arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C?20/15 P en C?21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

36 In de context van belastingmaatregelen, kan een nationale belastingmaatregel slechts als „selectief” worden aangemerkt nadat ten eerste is bepaald welke algemene of „normale” belastingregeling in de betrokken lidstaat geldt, en ten tweede is aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel afwijkt van die algemene regeling doordat hij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van de algemene regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden (zie in die zin arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C?20/15 P en C?21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57).

37 In casu dient allereerst te worden vastgesteld dat, zoals blijkt uit de weergave van het nationale recht in de verwijzingsbeslissing, het referentiekader aan de hand waarvan het onderzoek naar de vergelijkbaarheid moet worden uitgevoerd, wordt gevormd door de Duitse rechtsvoorschriften inzake de belasting op de verwerving van onroerend goed, die in hun geheel beschouwd het voorwerp of het belastbare feit van die belasting bepalen.

38 Vervolgens rijst de vraag of het belastingvoordeel dat § 6a GrEStG verleent, aangezien dat voordeel is voorbehouden aan een omzetting waarbij alleen vennootschappen binnen één concern betrokken zijn, die met elkaar zijn verbonden door een deelneming van minstens 95 % gedurende een minimale en ononderbroken periode van vijf jaar vóór en vijf jaar na die omzetting, een ongelijke behandeling in het leven roept tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van de in het hoofdgeding aan de orde zijnde algemene regeling, in feitelijk en juridisch vergelijkbare situaties bevinden, omdat vennootschappen die dergelijke omzettingen uitvoeren zonder dusdanig met elkaar te zijn verbonden, zijn uitgesloten van dat voordeel.

39 In dit verband blijkt uit de verwijzingsbeslissing dat de belastingregeling inzake de belasting op de verwerving van onroerend goed tot doel heeft om de wijziging van de houder van rechten (*Rechtsträgerwechsel*) op een onroerend goed te belasten, of, anders gezegd, om iedere overdracht van het eigendomsrecht op een onroerend goed van de ene natuurlijke of rechtspersoon aan een andere natuurlijke of rechtspersoon, in de zin van het burgerlijk recht, te belasten.

40 Deze doelstelling wordt bovendien expliciet vermeld in de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel waaruit § 6a GrEStG is voortgekomen. Daarin is namelijk aangegeven dat, om te voorkomen dat de betrokken vrijstelling tot arbitraire voordelen zou leiden, deze moet worden beperkt tot omzettingen van ondernemingen, omdat zulke omzettingen in tegenstelling tot andere soorten reorganisaties van ondernemingen een wijziging van de houder van rechten op een onroerend goed, in de zin van het GrEStG, met zich meebrengen.

41 Ook gelet op de bewoordingen van § 6a GrEStG, waaruit blijkt dat deze bepaling bepaalde handelingen, die normaal krachtens § 1, lid 1, punt 3, en leden 2a en 3, GrEStG worden belast, uitdrukkelijk vrijstelt van belasting, moet worden geconcludeerd dat het onderzoek naar de vergelijkbaarheid, in de zin van het beginsel dat is vastgelegd in de in punt 35 van het onderhavige arrest in herinnering gebrachte rechtspraak, moet worden uitgevoerd, zoals overigens voorgesteld door de verwijzende rechter, aan de hand van voornoemde doelstelling om iedere wijziging van de houder van eigendomsrechten op onroerende goederen te belasten, die op algemene wijze wordt nagestreefd door het in het hoofdgeding aan de orde zijnde stelsel van belasting op de verwerving van onroerende goederen, en in het bijzonder door de voorschriften van § 1 GrEStG, die het voorwerp of belastbaar feit van deze belasting vaststellen, en die, zoals opgemerkt in punt 37 van

het onderhavige arrest, het referentiekader vormen in het licht waarvan dit onderzoek naar de vergelijkbaarheid dient te worden uitgevoerd.

42 § 6a GrEStG blijkt tot een onderscheid te leiden tussen, aan de ene kant, ondernemingen die een omzetting uitvoeren binnen een concern, zoals omschreven in die bepaling, en in aanmerking komen voor de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belastingvrijstelling, en, aan de andere kant, ondernemingen die dezelfde omzetting uitvoeren zonder deel uit te maken van een dergelijk concern maar zijn uitgesloten van die vrijstelling, terwijl beide zich in een vergelijkbare juridische en feitelijke situatie bevinden gelet op de doelstelling van deze belasting, die erin bestaat de wijziging van de houder van eigendomsrechten vanuit het oogpunt van het burgerlijk recht, waarbij deze rechten van de ene natuurlijke of rechtspersoon worden overgedragen aan een andere natuurlijke of rechtspersoon, te belasten.

43 Het discriminerend effect van de voorwaarde dat aan de omzetting alleen vennootschappen van één en hetzelfde concern zijn betrokken, die met elkaar zijn verbonden door een deelneming van minstens 95 %, wordt bovendien versterkt door het door dezelfde bepaling opgelegde vereiste dat die deelneming wordt aangehouden gedurende een minimale en ononderbroken periode van vijf jaar vóór en vijf jaar na die omzetting.

44 Echter moet in de tweede plaats in herinnering worden gebracht dat volgens vaste rechtspraak van het Hof geen sprake is van staatssteun in het geval van maatregelen die differentiëren tussen ondernemingen die zich, gelet op het doel van de betrokken rechtsregeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, en die bijgevolg a priori selectief zijn, wanneer de lidstaat in kwestie kan aantonen dat die differentiatie gerechtvaardigd is omdat zij voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan de maatregelen een onderdeel vormen (arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 58 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

45 Zoals de verwijzende rechter heeft voorgesteld en zoals tevens is aangevoerd in de bij het Hof ingediende schriftelijke opmerkingen en tijdens de behandeling ter terechtzitting, moet in het onderhavige geval worden vastgesteld dat de vrijstelling van § 6a GrEStG dient ter correctie van een belasting die buitensporig wordt beschouwd.

46 Het belasten van overdrachten van onroerende goederen die het gevolg zijn van omzettingen binnen een concern dat wordt gekenmerkt door een uitzonderlijk grote deelneming van minstens 95 %, wordt geacht buitensporig te zijn omdat krachtens § 1, leden 2a en 3, GrEStG de overdracht van het betrokken onroerend goed in beginsel reeds „bij binnenkomst” is belast, dat wil zeggen op het tijdstip waarop de vennootschap die dat onroerend goed in eigendom heeft, in een dergelijk concern is geïntegreerd. Als vervolgens de overdracht van voornoemd onroerend goed opnieuw zou worden belast wegens een omzetting binnen dat concern, met name, zoals in het onderhavige geval, als gevolg van een fusie door overname van de 100 %-dochteronderneming die eigenaar is van datzelfde onroerend goed, zou dezelfde overdracht van het betrokken onroerend goed dubbel worden belast, namelijk een eerste maal bij de eigendomsoverdracht die geacht wordt te hebben plaatsgevonden bij het verkrijgen door de controlerende vennootschap van ten minste 95 % van het kapitaal of maatschappelijk vermogen van de afhankelijke vennootschap, en een tweede maal bij de omzetting die in het onderhavige geval bestaat in de fusie door overname van laatstgenoemde vennootschap door de controlerende vennootschap.

47 Zoals ook is opgemerkt door de advocaat-generaal in punt 175 van zijn conclusie, is omgekeerd een dergelijke dubbele belasting uitgesloten in het geval van een omzetting waarbij de twee betrokken vennootschappen met elkaar verbonden zijn door een deelneming van minder dan 95 %. In een dergelijk geval is de verkrijging door de controlerende vennootschap van een

deelneming van minder dan 95 % van het kapitaal of maatschappelijk vermogen van de afhankelijke vennootschap immers niet belastbaar op grond van § 1, leden 2a en 3, GrEStG, terwijl een eventuele daaropvolgende omzetting tussen deze twee vennootschappen niet in aanmerking komt voor de vrijstelling van § 6a GrEStG.

48 In herinnering moet worden gebracht dat een maatregel die een uitzondering maakt op de toepassing van het algemene belastingstelsel, kan worden gerechtvaardigd door de aard en de algemene opzet van het belastingstelsel wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van zijn belastingstelsel voortvloeit. In dit verband moet onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifiek belastingstelsel die buiten dat stelsel zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf (arrest van 6 september 2006, Portugal/Commissie C-88/03, EU:C:2006:511, punt 81).

49 Het Hof heeft in zijn rechtspraak erkend dat de doelstellingen die inherent zijn aan het betrokken algemene belastingstelsel een a priori selectieve belastingregeling kunnen rechtvaardigen (zie in die zin arresten van 29 april 2004, GIL Insurance e.a., C-308/01, EU:C:2004:252, punten 74-76, en 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punten 64-76).

50 In het onderhavige geval kan de doelstelling in verband met het degelijk functioneren van het in het hoofdgeding aan de orde zijnde algemene belastingstelsel, die erin bestaat een dubbele – en daarmee buitensporige – belasting te vermijden, dus rechtvaardigen dat de belastingvrijstelling van § 6a GrEStG wordt voorbehouden aan omzettingen die plaatsvinden tussen vennootschappen die met elkaar zijn verbonden door een deelneming van minstens 95 % gedurende een minimale en ononderbroken periode van vijf jaar vóór en vijf jaar na die omzetting.

51 Zoals ook is opgemerkt door de verwijzende rechter, wordt bovendien de eis inzake de minimumperiode voor het aanhouden van een dergelijke deelneming gerechtvaardigd door de wil om ongewenste neveneffecten uit te sluiten en aldus misbruik te voorkomen, door te vermijden dat, uitsluitend om in aanmerking te komen voor deze belastingvrijstelling, deelnemingsverbanden van dit niveau voor een korte periode worden opgezet, om deze weer te verbreken zodra de omzetting is voltooid. Het voorkomen van misbruik kan immers een rechtvaardiging in verband met de aard of de opzet van het betrokken stelsel vormen (zie naar analogie arrest van 29 april 2004, GIL Insurance e.a., C-308/01, EU:C:2004:252, punt 74).

52 Hieruit volgt dat, ook al voert voornoemde vrijstelling een differentiatie in tussen ondernemingen die zich, gelet op het doel van de betrokken rechtsregeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, deze differentiatie gerechtvaardigd is, omdat zij beoogt een dubbele belasting te vermijden en aldus voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan zij deel uitmaakt.

53 Gelet op het voorgaande moet op de gestelde vraag worden geantwoord dat artikel 107, lid 1, VWEU aldus moet worden uitgelegd dat niet aan de selectiviteitsvoorwaarde van die bepaling is voldaan in geval van een belastingvoordeel als aan de orde in het hoofdgeding, dat erin bestaat dat de eigendomsovergang van een onroerend goed wegens een omzetting waarbij alleen vennootschappen zijn betrokken van één en hetzelfde concern, die met elkaar zijn verbonden door een deelneming van minstens 95 % gedurende een minimale en ononderbroken periode van vijf jaar vóór en vijf jaar na die omzetting, wordt vrijgesteld van de belasting op de verwerving van onroerend goed.

Kosten

54 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof (Grote kamer) verklaart voor recht:

Artikel 107, lid 1, VWEU moet aldus worden uitgelegd dat niet aan de selectiviteitsvoorwaarde van die bepaling is voldaan in geval van een belastingvoordeel als aan de orde in het hoofdgeding, dat erin bestaat dat de eigendomsovergang van een onroerend goed wegens een omzetting waarbij alleen vennootschappen zijn betrokken van één en hetzelfde concern, die met elkaar zijn verbonden door een deelneming van minstens 95 % gedurende een minimale en ononderbroken periode van vijf jaar vóór en vijf jaar na die omzetting, wordt vrijgesteld van de belasting op de verwerving van onroerend goed.

ondertekeningen

* Procestaal: Duits.