



Samling af Afgørelser

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT
H. SAUGMANDSGAARD ØE
fremsat den 19. september 2018¹

Sag C-374/17

**Finanzamt B
mod
A-Brauerei,
Procesdeltager:
Bundesministerium der Finanzen**

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland))

»Præjudiciel forelæggelse – statsstøtte – materiel selektivitet – foreligger ikke – kriterium om generel tilgængelighed – generel foranstaltning – referenceramme – sammenlignelighed – begrundet i arten eller den generelle opbygning af referencerammen – afgiftsfordel – afgift på erhvervelse af fast ejendom – fritagelse til fordel for omdannelsedispositioner inden for en koncern – betingelse om ejerandel på mindst 95% af selskabskapitalen i de deltagende selskaber – ejerskab i perioder på fem år før og efter omdannelsedispositionen«

I. Indledning

1. Ved afgørelse af 30. maj 2017 har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) forelagt Domstolen en anmodning om præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 107, stk. 1, TEUF.

2. Dette spørgsmål er blevet fremsat inden for rammerne af en tvist mellem A-Brauerei og Finanzamt B (skatte- og afgiftsmyndigheden, Tyskland) vedrørende sidstnævntes afgørelse, hvorved det blev fastslået, at A-Brauereis overtagelse af dets datterselskab, T-GmbH, ikke var omfattet af den fritagelse, der er fastsat i § 6a i Grunderwerbsteuergesetz [lov om afgift på erhvervelse af fast ejendom, som affattet den 26.2.1997, BGBl. I, s. 418, 1804, og senest ændret ved artikel 12, nr. 1), i lov af 22.6.2011, BGBl. I, s. 1126, herefter »GrEStG«]. Denne bestemmelse fastsætter i det væsentlige, at visse omdannelsedispositioner, der foretages inden for en koncern, er fritaget for afgift på erhvervelse af fast ejendom.

3. Den forelæggende ret har anført, at A-Brauereis overtagelse af T-GmbH er omfattet af GrEStG's § 6a og derfor fritaget for afgift på erhvervelse af fast ejendom. Retten er imidlertid i tvivl om, hvorvidt denne fritagelse skal kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF. Denne ret har anført, at kvalificeringen som »statsstøtte« inden for rammerne af tvisten i hovedsagen navnlig afhænger af fortolkningen af betingelsen om selektivitet. Den nævnte ret er imidlertid af den opfattelse, at den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, ikke er selektiv, og at den derfor ikke udgør statsstøtte.

¹ – Originalsprog: fransk.

4. Jeg skal indledningsvis bemærke, at Domstolens praksis vedrørende begrebet selektivitet er kendetegnet ved eksistensen af to analysemetoder bl.a. inden for skatte- og afgiftsområdet, hvilket bekræftes af Europa-Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte².

5. For det første findes der den klassiske analysemetode, som kan udledes af ordlyden af EUF-traktaten³, og som er baseret på kriteriet om generel tilgængelighed. Det følger af denne tilgang, der bl.a. er anvendt i dommen i sagen Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige⁴, at enhver fordel, der ikke er tilgængelig for alle virksomheder på det nationale område, er selektiv. Kriteriet om generel tilgængelighed kræver ikke blot, at alle virksomheder faktisk har opnået den pågældende fordel, men at alle virksomheder *kan* opnå denne fordel⁵.

6. For det andet findes der den såkaldte »referencerammemetode«, der går tilbage til dommen i sagen Paint Graphos m.fl.⁶, som blev afsagt i 2011 og bekræftet i dommen i sagen Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.⁷, og som hviler på kriteriet om forskelsbehandling⁸. Det følger af denne tilgang, der indeholder tre trin, at en fordel er selektiv, når den udgør en afvigelse fra den relevante referenceramme, når den ikke er tilgængelig for alle de virksomheder, der befinder sig i sammenlignelige situationer, og når den ikke er begrundet i den pågældende ordnings art eller generelle opbygning⁹.

7. Begge disse analysemetoder har til formål at sondre mellem de selektive foranstaltninger, der er omfattet af artikel 107, stk. 1, TEUF, og de generelle foranstaltninger, der ikke er omfattet af denne bestemmelse. Inden for rammerne af den foreliggende sag fører anvendelsen af begge disse metoder efter min opfattelse til det samme resultat, nemlig at den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, ikke er selektiv.

8. Jeg foreslår imidlertid Domstolen *kun at anvende den klassiske analysemetode* og at fastslå, at den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, i henhold til denne metode udgør en generel foranstaltning, idet den er tilgængelig for alle virksomheder på det nationale område, og også for enhver national eller udenlandsk virksomhed, der ejer fast ejendom på det nationale område¹⁰.

9. Jeg må nemlig indrømme, at jeg på såvel det materielle som det formelle plan har visse betænkeligheder med hensyn til de praktiske konsekvenser af at anvende referencemetoden¹¹. Denne metode synes efter min opfattelse bl.a. at medføre en risiko for, at reglerne om statsstøtte udvides til at omfatte alle afgiftsdifferentieringer, idet den tilskynder til at foretage en gennemgang af samtlige medlemsstaters afgiftsordninger for at finde eksempler på forskelsbehandling.

10. Jeg vil subsidiært redegøre for grundene til, at anvendelsen af referencemetoden fører til den samme konklusion, nemlig at der ikke foreligger statsstøtte, uden at se bort fra de væsentlige vanskeligheder, der er forbundet med anvendelsen af denne metode¹².

2 – Jf. Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte i artikel 107, stk. 1, TEUF, C/2016/2946, EUT 2016, C 262, s. 1 (herefter »Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte«), nr. 128-131.

3 – I henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF er støtte, der »begunstige[r] visse virksomheder eller visse produktioner«, nemlig den støtte, der ikke er tilgængelig for alle virksomheder eller alle produktioner, forbudt. Denne bestemmelse indeholder i modsætning til EUF-traktatens andre bestemmelser til gengæld ingen henvisning til begrebet forskelsbehandling.

4 – Dom af 15.11.2011 (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 73 og 103-108).

5 – Jf. punkt 94 i dette forslag til afgørelse.

6 – Dom af 8.9.2011 (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49).

7 – Dom af 21.12.2016 (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 – Jf. punkt 63 i dette forslag til afgørelse og de i fodnoten nævnte henvisninger.

9 – Jf. punkt 118 i dette forslag til afgørelse.

10 – Jf. punkt 89-116 i dette forslag til afgørelse.

11 – Jf. punkt 61-88 i dette forslag til afgørelse.

12 – Jf. punkt 117-195 i dette forslag til afgørelse.

II. Tysk ret

11. § 1 Umwandlungsgesetz (den tyske lov om selskabsomdannelse, herefter »UmwG«) har følgende ordlyd:

»(1) 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

[...]«

12. UmwG's § 2 bestemmer:

»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) [...]«

13. § 1 i GrEStG, i den affattelse, der var gældende i 2012, bestemmer:

»(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.

[...]

(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.«

14. GrEStG's § 6a bestemmer:

»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.«

III. Tvisten i hovedsagen

15. Sagsøgeren i hovedsagen og den appellindstævnte, A-Brauerei, er et aktieselskab, der udøver erhvervmæssig virksomhed. Sagsøgeren i hovedsagen ejede 100% af andelene i T-GmbH, der ejede flere faste ejendomme. T-GmbH var den eneste selskabsdeltager i E-GmbH.

16. Ved kontrakt af 1. august 2012 overdrog T-GmbH som overtaget retssubjekt sin formue som helhed (dvs. inklusive de faste ejendomme) til A-Brauerei som overtagende retssubjekt (fusion ved overtagelse) med alle rettigheder og pligter ved opløsning uden likvidation i henhold til UmwG's § 1, stk. 1, nr. 1), sammenholdt med § 2, nr. 1). Fusionen trådte i kraft ved registreringen i handelsregistret den 24. september 2012. På dette tidspunkt ophørte T-GmbH, hvori A-Brauerei havde været selskabsdeltager i over fem år. A-Brauerei var fra dette tidspunkt den eneste selskabsdeltager i E-GmbH.

17. Den sagsøgte i hovedsagen og appellanten i hovedsagen, skatte- og afgiftsmyndigheden, var af den opfattelse, at overdragelsen af de faste ejendomme til A-Brauerei som led i fusionen med T-GmbH udgjorde en afgiftspligtig transaktion i henhold til GrEStG's § 1, stk. 1, nr. 3), og at denne transaktion ikke var omfattet af den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a. Myndigheden afslog A-Brauereis klage og anførte, at T-GmbH ikke var et kontrolleret selskab som omhandlet i GrEStG's § 6a, idet det var ophørt med at eksistere som følge af fusionen, og den lovbestemte frist for ejerskab på fem år efter dispositionen var derfor ikke blevet overholdt.

18. Finanzgericht (domstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) gav medhold i det af A-Brauerei anlagte søgsmål og indrømmede dette selskab den afgiftsfordel, der er fastsat i GrEStG's § 6a.

19. Skatte- og afgiftsmyndigheden har iværksat »revisionsanke« ved den forelæggende ret og gjort gældende, at der er sket en tilsidesættelse af GrEStG's § 6a. Myndigheden har nedlagt påstand om ophævelse af Finanzgerichts dom og frifindelse. A-Brauerei har nedlagt påstand om, at »revisionsanken« forkastes.

20. Bundesministerium der Finanzen (forbundsfinansministeriet, Tyskland) er indtrådt i sagen. Forbundsfinansministeriet har anført, at Kommissionen ikke har gjort den nyindførte afgiftsfordel i GrEStG's § 6a til genstand for en formel undersøgelsesprocedure.

IV. Det præjudicielle spørgsmål

21. Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har givet Domstolen en række forklarende oplysninger om den afgift på erhvervelse af fast ejendom, der er fastsat i GrEStG's § 1, stk. 1, om den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a og om betydningen af det forelagte spørgsmål for løsningen af tvisten i hovedsagen.

22. Jeg finder det af hensyn til forståelsen af tvisten i hovedsagen og problemstillingen i den foreliggende sag hensigtsmæssigt at gengive en del af disse forklaringer.

A. Den i GrEStG's § 1, stk. 1 fastsatte afgift på erhvervelse af fast ejendom

23. Den afgift på erhvervelse af fast ejendom, der er fastsat i GrEStG's § 1, stk. 1, vedrører i princippet alle retlige dispositioner, hvor adkomsthaveren til en fast ejendom på det nationale område skifter.

24. Blandt de transaktioner, der er nævnt i GrEStG's § 1, stk. 1, nr. 3), er bl.a. ejerskifter i forbindelse med omdannelser i henhold til UmwG, såsom fusion, spaltning og formueoverdragelse. Ved disse transaktioner overgår det overtagne retssubjekts formue i sin helhed (universalsuccession) eller partielt (singulærsuccession) til et nyt retssubjekt i henhold til loven, uden at det er nødvendigt, at der sker en særskilt overdragelse af enkelte aktiver.

25. GrEStG's § 1, stk. 2a og 3, opstiller endvidere en retlig fiktion, hvorefter visse retlige dispositioner vedrørende andele i selskaber sidestilles med retlige dispositioner vedrørende de faste ejendomme, som disse selskaber ejer, og disse dispositioner er derfor principielt undergivet afgiften på erhvervelse af fast ejendom. Alle de situationer, der er omfattet af denne fiktion, indebærer en samlet eller successiv overdragelse på mindst 95% af andelene i det berørte selskab.

B. Den i GrEStG's § 6a fastsatte fritagelse

26. GrEStG's § 6a indfører en fritagelse for afgiften på erhvervelse af fast ejendom, når der er tale om omdannelse som omhandlet i UmwG's § 1, stk. 1, nr. 1)-3). Fritagelsen finder anvendelse på de virksomheder, der har hjemsted på det nationale område eller i udlandet. Den omfatter desuden tilsvarende omdannelser i henhold til lovgivningen i en medlemsstat eller en stat, på hvilken aftalen om Det Europæiske Økonomiske Samarbejdsområde finder anvendelse.

27. GrEStG's § 6a, tredje punktum, begrænser imidlertid anvendelsesområdet for denne fritagelse til omdannelser, der foretages af koncerner. Omdannelsedispositionen kan nemlig udelukkende omfatte en kontrollerende virksomhed og et eller flere selskaber, der kontrolleres af denne virksomhed, eller flere selskaber, der kontrolleres af en kontrollerende virksomhed. En virksomhed anses for »kontrolleret«, når den kontrollerende virksomhed inden for fem år før dispositionen og fem år efter denne disposition direkte eller indirekte uden afbrydelser har ejet mindst 95% af selskabskapitalen eller selskabsformuen.

28. Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har anført, at den fortolker GrEStG's § 6a bredt i overensstemmelse med formålet med denne fordel, som består i at lette omstruktureringer inden for koncerner.

29. Denne brede fortolkning gælder for begrebet kontrollerende virksomhed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i GrEStG's § 6a, tredje punktum. En kontrollerende virksomhed kan være en fysisk eller juridisk person, et personselskab eller en sammenslutning af fysiske eller juridiske personer, der udøver erhvervmæssig virksomhed. Denne sidstnævnte betingelse er bl.a. opfyldt, når den kontrollerende virksomhed er til stede på markedet som følge af dens ejerandel i den kontrollerede virksomhed.

30. Det følger af den nævnte brede fortolkning, at de frister for varighed af ejerskab, der er fastsat i GrEStG's § 6a, fjerde punktum, kun gælder i det omfang, hvori de kan overholdes i forbindelse med omdannelsen. Ved en fusion af et kontrolleret selskab ind i den kontrollerende virksomhed er det således kun den periode, der ligger før fusionen, der kan overholdes, idet den kontrollerende virksomheds andel i det kontrollerede selskab i dette tilfælde ikke længere eksisterer efter fusionen. Den afgiftsfordel, der er nævnt i GrEStG's § 6a, indrømmes ikke desto mindre, idet den manglende overholdelse af en periode med ejerskab før fusionen netop skyldes selve omdannelsedispositionen. Denne fortolkning gælder for de andre omdannelsedispositioner, der er nævnt i GrEStG's § 6a, første punktum.

C. Betydningen af det forelagte spørgsmål for løsningen af tvisten i hovedsagen

31. Den forelæggende ret er af den opfattelse, at A-Brauereis overtagelse af T-GmbH er omfattet af GrEStG's § 6a og derfor fritaget for afgift på erhvervelse af fast ejendom. Deltagerne i omdannelsedispositionen var nemlig A-Brauerei som kontrollerende virksomhed og T-GmbH, der blev overtaget af A-Brauerei, som kontrolleret selskab. A-Brauerei udøver erhvervmæssig virksomhed og havde før fusionen ved overtagelse ejet 100% af andelene i T-GmbH i mere end fem år. Den manglende overholdelse af en periode med ejerskab i den periode, der lå efter fusionen, skyldes selve fusionen.

32. Retten er imidlertid i tvivl om, hvorvidt denne fritagelse skal kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

33. Den forelæggende ret har anført, at det fremgår af Domstolens faste praksis, at de nationale retter på området for statsstøtte kan få forelagt tvister, som indebærer, at de skal fortolke og anvende det i artikel 107, stk. 1, TEUF omhandlede støttebegreb, navnlig for at fastslå, om der er blevet gennemført en statslig foranstaltning i strid med den kontrolprocedure, der er fastsat i artikel 108, stk. 3, TEUF.

34. Den forelæggende ret har præciseret, at GrEStG's § 6a ikke kan finde anvendelse, såfremt denne fritagelse skal kvalificeres som statsstøtte, og »revisionsankesagen« vil i så fald skulle udsættes, indtil Kommissionen har taget stilling til, om denne støtte er forenelig med det indre marked. Den af skatte- og afgiftsmyndigheden iværksatte »revisionsanke« skal i modsat fald forkastes som ugrundet, og A-Brauerei vil være omfattet af den nævnte fritagelse.

35. Den forelæggende ret er navnlig i tvivl om, hvorvidt den afgiftsfordel, der er fastsat i GrEStG's § 6a, har selektiv karakter.

36. På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) 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 ([kontrollerende virksomhed], 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?«

V. Retsforhandlingerne for Domstolen

37. Anmodningen om præjudiciel afgørelse blev registreret på Domstolens Justitskontor den 21. juni 2017.

38. A-Brauerei, den tyske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg.

39. Repræsentanterne for A-Brauerei, den tyske regering og Kommissionen gav møde for Domstolen for at afgive mundtlige indlæg i retsmødet den 11. juni 2018.

VI. Bedømmelse

40. Den forelæggende ret ønsker med sit spørgsmål nærmere bestemt oplyst, om artikel 107, stk. 1, TEUF skal fortolkes således, at en afgiftsfordel som den i tvisten i hovedsagen omhandlede, der består i at fritage en omdannelsedisposition inden for en koncern, i det foreliggende tilfælde i form af en fusion, der har en kontrollerende virksomhed og et kontrolleret selskab som deltagere, for afgift på erhvervelse af fast ejendom, når den kontrollerende virksomhed har ejet mindst 95% af andelene i det kontrollerede selskab inden for fem år før dispositionen og i princippet fem år efter denne disposition, skal kvalificeres som statsstøtte.

41. Det fremgår af artikel 107, stk. 1, TEUF, at bortset fra de i traktaterne fastsatte undtagelser er statsstøtte eller støtte, som ydes ved hjælp af statsmidler under enhver tænkelig form, og som fordrejer eller truer med at fordreje konkurrencevilkårene ved at begunstige visse virksomheder eller visse produktioner, uforenelig med det indre marked i det omfang, den påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne.

42. I henhold til Domstolens faste praksis skal alle betingelserne i artikel 107, stk. 1, TEUF være opfyldt, for at der kan være tale om statsstøtte i denne bestemmelses forstand¹³.

43. De vanskeligheder, som den foreliggende sag giver anledning til, vedrører betingelsen om selektivitet¹⁴.

44. Den forelæggende ret, A-Brauerei og den tyske regering er af den opfattelse, at den i tvisten i hovedsagen omhandlede afgiftsfritagelse ikke opfylder denne betingelse, og at den derfor ikke kan kvalificeres som statsstøtte. Kommissionen har argumenteret for det modsatte synspunkt.

45. Jeg er i lighed med det synspunkt, som den forelæggende ret, A-Brauerei og den tyske regering har argumenteret for, af den opfattelse, at afgiftsfritagelsen ikke er selektiv. Denne manglende selektivitet følger af anvendelsen af den klassiske metode til analyse af selektivitet, der er baseret på begrebet generel tilgængelighed (afsnit C) og af anvendelsen af referencerammemetoden til trods for de vanskeligheder, der er forbundet med at anvende denne metode (afsnit D).

46. Jeg vil imidlertid indledningsvis fremhæve den afgørende betydning, som fortolkningen af betingelsen om selektivitet har inden for skatte- og afgiftsområdet (afsnit A) og den systemiske betydning af valget af metode til analyse af selektivitet (afsnit B).

13 – Jf. bl.a. dom af 4.6.2015, Kommissionen mod MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, præmis 46 og 47), af 16.7.2015, BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, præmis 23 og 24), og af 18.2.2016, Tyskland mod Kommissionen (C-446/14 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:97, præmis 21 og 22).

14 – For en detaljeret undersøgelse af udviklingen i fortolkningen af begrebet selektivitet i Domstolens praksis, jf. J.J. Piernas López, *The Concept of State Aid Under EU Law* (Oxford University Press, Oxford, 2015), s. 103-150.

A. Om den afgørende betydning af betingelsen om selektivitet inden for skatte- og afgiftsområdet

47. Betingelsen om selektivitet er afgørende for kvalificeringen som støtte inden for skatte- og afgiftsområdet, idet en skatte- og afgiftsforanstaltning, der medfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, normalt opfylder de *andre* betingelser, der er nødvendige for at foretage denne kvalificering.

48. Kvalificeringen som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF, forudsætter, at seks betingelser er opfyldt¹⁵. For det første skal den nationale foranstaltning give en virksomhed en fordel. For det andet skal denne fordel være selektiv. For det tredje skal den nævnte fordel kunne tilregnes staten. For det fjerde skal den være finansieret ved hjælp af statsmidler. For det femte skal foranstaltningen påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det sjette skal denne foranstaltning fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene.

49. Enhver national foranstaltning, der fastsætter en skatte- og afgiftsfordel, såsom den fritagelse, der er genstand for tvisten i hovedsagen, opfylder næsten på forhånd tre ud af disse seks betingelser.

50. For det første giver en sådan fritagelse de afgiftspligtige en *fordel*, der er omfattet af anvendelsesområdet herfor, ved at fritage dem for en økonomisk byrde, nemlig den afgift på erhvervelse af fast ejendom, der er fastsat i GrEStG's § 1 i tvisten i hovedsagen.

51. En skatte- og afgiftsfordel fastsættes endvidere normalt ved lov eller administrativ bestemmelse, såsom GrEStG's § 6a i tvisten i hovedsagen. Kravet om, at foranstaltningen kan *tilregnes staten*, skal derfor anses for opfyldt¹⁶.

52. Endelig har Domstolen længe været af den opfattelse, at indførelsen af en afgiftsfordel indebærer, at der anvendes *statsmidler*, og dette uanset om der sker en direkte overførsel af sådanne midler, idet en sådan fordel opstår som følge af medlemsstatens opgivelse af et skatteprovenu, som den normalt ville have opkrævet¹⁷.

53. Blandt de sidste tre betingelser vil betingelsen om påvirkning af *samhandelen* mellem medlemsstaterne og betingelsen om risiko for fordrejning af *konkurrencevilkårene* i praksis meget ofte være opfyldt, når den pågældende foranstaltning ikke er omfattet af en de minimis-forordning¹⁸ eller Kommissionens afgørelsespraksis vedrørende de foranstaltninger, der kun har en rent lokal virkning¹⁹.

54. Det fremgår nemlig af fast retspraksis, at det ikke skal godtgøres, at den pågældende støtte reelt påvirker samhandelen mellem medlemsstaterne og faktisk fordrejer konkurrencen, men alene undersøges, om støtten kan påvirke denne samhandel og fordreje konkurrencen²⁰.

15 – Domstolen har i sin klassiske praksis foretaget en kategorisering af visse af disse betingelser og således identificeret fire elementer, der udgør begrebet støtte. For det første skal der være tale om et statsligt indgreb, eller støtten skal være ydet ved hjælp af statsmidler. For det andet skal denne støtte kunne påvirke samhandelen mellem medlemsstaterne. For det tredje skal den give modtageren en selektiv fordel. For det fjerde skal den fordreje eller true med at fordreje konkurrencevilkårene. Jf. bl.a. dom af 18.5.2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, præmis 13), og af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 37).

16 – Jf. i denne forbindelse dom af 19.12.2013, Association Vent De Colère! m.fl. (C-262/12, EU:C:2013:851, præmis 17 og 18), og af 13.9.2017, ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, præmis 21 og 22).

17 – Jf. bl.a. dom af 15.3.1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, præmis 14), af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467, præmis 26-28), og af 15.12.2005, Italien mod Kommissionen (C-66/02, EU:C:2005:768, præmis 76-81).

18 – Jf. bl.a. Kommissionens forordning (EU) nr. 1407/2013 af 18.12.2013 om anvendelse af artikel 107 og 108 i traktaten om Den Europæiske Unions funktionsmåde på de minimis-støtte (EUT 2013, L 352, s. 1). Jeg bemærker, at det af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, ikke fremgår, at det er gjort gældende, at en sådan forordning finder anvendelse.

19 – Jf. Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte, nr. 196 og 197.

20 – Jf. bl.a. dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 78), af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 51), og af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 78).

55. Særligt når en støtte, der er vedtaget af en medlemsstat, styrker en virksomheds stilling i forhold til andre virksomheder, som den konkurrerer med i samhandelen mellem medlemsstater, må det antages, at de sidstnævnte virksomheder påvirkes af støtten, og det er ikke nødvendigt, at den støttemodtagende virksomhed selv tager del i samhandelen mellem medlemsstaterne²¹.

56. Der findes endvidere ikke en grænseværdi eller en procentsats, hvorunder samhandelen mellem medlemsstater ikke vil blive påvirket. Den omstændighed, at en støtte er forholdsvis ubetydelig, eller at den støttemodtagende virksomhed er af beskeden størrelse, udelukker således ikke på forhånd, at samhandelen mellem medlemsstaterne kan være påvirket²².

57. Hvad angår betingelsen om fordrejning af konkurrencevilkårene er det blevet præciseret, at støtte, der skal frigøre en virksomhed for omkostninger, som den normalt ville skulle bære inden for dens almindelige drift eller dens sædvanlige aktiviteter, i princippet fordrejer konkurrencevilkårene²³. Domstolen har i denne forbindelse allerede fastslået, at en skattefordel kan fordreje konkurrencen, eftersom den giver de berørte erhvervsdrivende en økonomisk fordel²⁴.

58. Det tilkommer den forelæggende ret at vurdere, om disse to betingelser er opfyldt inden for de specifikke rammer i tvisten i hovedsagen. Der kan efter min opfattelse næppe herske tvivl om, at den omhandlede fritagelse uanset denne tvist under alle omstændigheder tilsigter at finde anvendelse på faktiske omstændigheder, hvor disse to betingelser klart er opfyldt.

59. Det følger af ovenstående betragtninger, at den i GrEStG's § 6a fastsatte fritagelse i princippet opfylder de fem første betingelser, der er nødvendige for kvalificeringen som statsstøtte. Hvorvidt denne fritagelse kan kvalificeres som statsstøtte, afhænger derfor først og fremmest af, om den har selektiv karakter. Dette er mere generelt grunden til, at selektivitet har en afgørende betydning for kvalificeringen som statsstøtte inden for skatte- og afgiftsområdet.

60. Det er som følge af denne afgørende betydning, som betingelsen om selektivitet har inden for skatte- og afgiftsområdet, at det er hensigtsmæssigt at fremhæve den systemiske betydning af valget af metoden til analyse af selektivitet.

B. Om den systemiske betydning af valget af metoden til analyse af selektivitet og om sondringen mellem kriteriet om generel tilgængelighed og kriteriet om forskelsbehandling

61. Som jeg har anført i indledningen til dette forslag til afgørelse, er Domstolens praksis kendetegnet ved eksistensen af to metoder til analyse af materiel selektivitet, idet den første er baseret på et kriterium om generel tilgængelighed (den klassiske analysemetode), og den anden på kriteriet om forskelsbehandling (referencerammemetoden).

62. Disse to metoder har i praksis forskellige konsekvenser på såvel det *materielle* plan, dvs. anvendelsesområdet for reglerne om statsstøtte, som det *formelle* plan, dvs. kvaliteten af den analyse, der er nødvendig for at kunne fastslå, at der foreligger støtte.

21 – Jf. bl.a. dom af 15.12.2005, Italien mod Kommissionen (C-66/02, EU:C:2005:768, præmis 117), af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 79 og 80), og af 19.3.2015, OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, præmis 55 og 56).

22 – Jf. bl.a. dom af 21.3.1990, Belgien mod Kommissionen (C-142/87, EU:C:1990:125, præmis 43), af 21.7.2005, Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, præmis 41), og af 17.7.2008, Essent Netwerk Noord m.fl. (C-206/06, EU:C:2008:413, præmis 76).

23 – Dom af 30.4.2009, Kommissionen mod Italien og Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, præmis 54), af 27.6.2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, præmis 80), og af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 66).

24 – Jf. i denne retning dom af 3.3.2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, præmis 55), og af 17.11.2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, præmis 53).

63. Hvad for det første angår de materielle konsekvenser fører referencerammemetoden, der er baseret på begrebet forskelsbehandling²⁵, til at sætte spørgsmålstegn ved lovligheden af *enhver differentiering*, som medlemsstaterne foretager inden for skatte- og afgiftsområdet.

64. Den klassiske analysemetode begrænser til sammenligning omfanget af den undersøgelse af, om der foreligger statsstøtte, til *kun at omfatte de differentieringer, der ikke er generelt tilgængelige*, dvs. de differentieringer, som ikke er tilgængelige for alle virksomheder på det nationale område.

65. Selv om disse to begreber i teorien kan synes at ligne hinanden, har de imidlertid i praksis en væsentlig forskellig rækkevidde.

66. For at tage et ekstremt eksempel udgør en foranstaltning, der fastsætter progressive skattesatser ud fra indkomstniveau, ubestrideligt en generel foranstaltning i henhold til den klassiske analysemetode, idet enhver virksomhed kan opnå de mest gunstige satser. I henhold til referencerammemetoden udgør de mest gunstige satser derimod en differentiering, der kan anses for lovlige, såfremt der ikke foreligger sammenlignelighed (andet trin), eller såfremt differentieringen er begrundet i den pågældende ordnings art eller generelle opbygning (tredje trin).

67. For at være helt tydelig hævder jeg naturligvis ikke, at referencerammemetoden automatisk indebærer, at progressive skattesatser skal kvalificeres som selektive²⁶, men at de medfører denne mulighed, idet de giver anledning til at sætte spørgsmålstegn ved lovligheden af de foranstaltninger, der allerede på forhånd er udelukket i henhold til den klassiske analysemetode. Denne risiko for at udvide reglerne om statsstøtte kan bl.a. vedrøre foranstaltninger, der svarer til dem, som Domstolen tidligere har kvalificeret som generelle²⁷.

68. Undersøgelsesområdet for testen af, om der foreligger forskelsbehandling, er med andre ord væsentlig mere vidtrækkende end den test, der vedrører den generelle tilgængelighed. Testen af, om der foreligger forskelsbehandling, finder nemlig i princippet anvendelse på *ethvert* differentieringskriterium, navnlig inden for skatte- og afgiftsområdet²⁸.

69. Den test, der vedrører generel tilgængelighed, omfatter til sammenligning kun de differentieringskriterier, der uigenkaldeligt udelukker visse virksomheder eller visse produktioner fra den pågældende fordel. Dette er bl.a. ikke tilfældet for differentieringer, der er baseret på anvendelsen af retsinstrumenter, såsom den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, og som er genstand for tvisten i hovedsagen. Denne fritagelse udgør således i henhold til den klassiske analysemetode en generel foranstaltning, idet det er muligt for enhver virksomhed at organisere sine aktiviteter inden for en koncern og i givet fald at foretage en af de omdannelsedispositioner, der er nævnt i GrEStG's § 6a²⁹.

25 – Jf. domme af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 53), og Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 54), og af 28.6.2018, Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 83). Jf. i denne henseende ligeledes S. Thomas, »Sélectivité et discrimination: quelques réflexions autour des arrêts de la Cour du 21 décembre 2016 dans les affaires World Duty Free Group et Hansestadt Lübeck«, *Revue Lamy de la Concurrence*, nr. 58, 1.2.2017.

26 – Jeg bemærker i denne forbindelse, at det af nr. 139 i Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte fremgår, at indkomstkattens progressive karakter og dens formål om omfordeling kan udgøre begrundelser, der vedrører den pågældende ordnings art eller generelle opbygning. Jf. ligeledes punkt 187 i dette forslag til afgørelse.

27 – Jf. punkt 95-97 i dette forslag til afgørelse.

28 – Som jeg har anført i punkt 47-60 i dette forslag til afgørelse, er de andre betingelser, der er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF normalt opfyldt inden for skatte- og afgiftsområdet.

29 – Jf. punkt 89-116 i dette forslag til afgørelse.

70. Denne fritagelse kan til gengæld kvalificeres som selektiv i henhold til referencerammemetoden, såfremt det organ, der skal tage stilling hertil (Kommissionen, Retten, Domstolen eller den nationale ret), er af den opfattelse, at den forskellige behandling, der følger heraf, ikke kan anses for lovlig, idet der ikke foreligger sammenlignelighed³⁰ eller en begrundelse³¹.

71. En anden måde at forklare den forskellige rækkevidde af disse to tilgange består i at undersøge, hvilket tidspunkt der skal lægges til grund for vurderingen af, om en fordel har selektiv karakter. Ifølge den klassiske analysemetode, der er baseret på tanken om tilgængelighed, skal der foretages en vurdering af, om der foreligger selektivitet, *før* det tidspunkt, hvor en virksomhed træffer en beslutning, der giver den mulighed for at udnytte en fordel, såsom en investering, ansættelse af en arbejdstager eller en omdannelsedisposition inden for en koncern. Det følger af denne første tilgang, at en fordel ikke har selektiv karakter, hvis den adfærd, der er genstand for denne fordel, kan udvises af enhver virksomhed³².

72. Referencerammemetoden indebærer omvendt, at der skal foretages en vurdering af, om der foreligger selektivitet, *efter* at en sådan beslutning er truffet, idet der skal foretages en sammenligning af situationen for de virksomheder, der faktisk er omfattet af fordelene – fordi de har udvist den pågældende adfærd – og situationen for de virksomheder, der ikke er omfattet af fordelene – fordi de ikke har udvist denne adfærd. Det er klart, at denne anden tilgang indebærer, at et stort antal skatte- og afgiftsdifferentieringer, der på forhånd er udelukket fra den første tilgang, bliver omfattet af reglerne om statsstøtte³³.

73. Sammenfattende synes referencerammemetoden at indebære, at reglerne om statsstøtte får karakter af en *generel test for forskelsbehandling*, der vedrører alle differentieringskriterier, og som således tilskynder til at foretage en gennemgang af samtlige medlemsstaters skatte- og afgiftsordninger, for så vidt som disse ordninger er struktureret omkring disse differentieringer³⁴. Denne tests strenge virkninger forstærkes endvidere af de begrænsninger, der vedrører de formål, der kan gøres gældende i forbindelse med såvel sammenligningen³⁵ som begrundelsen³⁶.

74. Inden for et område som skatte- og afgiftsområdet, der er tæt forbundet med medlemsstaternes suverænitet, som ikke eller kun i begrænset omfang er harmoniseret på EU-niveau, og som rejser vanskelige politiske spørgsmål, såsom skatte- og afgiftsmæssig ligebehandling eller progressivitet i skatte- og afgiftssystemet, kan der imidlertid med rette spørges, om det ikke ville være mere passende at anvende en mindre indgribende analysemetode, der er baseret på begrebet generel tilgængelighed.

30 – Jf. punkt 141-179 i dette forslag til afgørelse.

31 – Jf. punkt 180-195 i dette forslag til afgørelse.

32 – Jf. i denne forbindelse P. Nicolaidis, »Excessive Widening of the Concept of Selectivity«, *European State Aid Law Quarterly*, 2017, bind 1, s. 62-72, s. 70: »[T]he moment a company decides to hire an additional employee or increase its investment in research it enjoys tax benefits which are not available to similar companies which do not make the same choices. This is the unavoidable outcome of the natural functioning of tax systems. However, it does not matter that some companies do not enjoy those benefits because they choose not to enjoy them. The relevant issue is that they are not precluded by law from enjoying them. [...] It follows that the question as to whether companies are subject to different treatment must be asked *before* companies make their investment, hiring or research decisions, etc., *not after*. The issue of discrimination between companies arises at the point where they make their choices. If some companies are not allowed to benefit from a certain tax rule while others are allowed, then the former face adverse discrimination and are subject to different treatment« (min fremhævelse). Jf. i samme retning J. Derenne, »Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?«, *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, bind 8, nr. 5, s. 311-313, s. 313: »However, one could argue that this is not the effect of the measure itself but rather the effect of the choice of the undertakings selecting or not to invest in foreign companies. [...] An unconditional tax advantage linked to an activity accessible to any undertaking does not appear to be selective.«

33 – Jf. bl.a. P. Nicolaidis, op. cit., på s. 72, og J. Derenne, op. cit., på s. 313.

34 – Enhver skatte- og afgiftspolitik er baseret på differentieringer, der er fastsat ud fra de sociale, økonomiske, miljømæssige eller andre formål, der forfølges af den berørte stat. Disse skatte- og afgiftsdifferentieringer kan bl.a. have form af fritagelser, fradrag, skatte- og afgiftsgodtgørelser eller endog differentierede (herunder progressive) skatte- og afgiftssatser.

35 – Jf. punkt 149-159 i dette forslag til afgørelse.

36 – Jf. punkt 180-186 i dette forslag til afgørelse.

75. Jeg bemærker i denne forbindelse, at vurderingen af, om støtteforanstaltninger er forenelige med det indre marked, i henhold til artikel 107, stk. 2 og 3, TEUF henhører under Kommissionens enekompetence³⁷.

76. Uden for de tilfælde, der er nævnt i artikel 107, stk. 2, TEUF, hvis praktiske betydning er begrænset på grund af deres særlige karakter, råder Kommissionen i denne forbindelse over et vidt skøn, hvis udøvelse indebærer økonomiske og sociale vurderinger³⁸. Selv om Kommissionen altid bør tage stilling til, om en statsstøtte, som den fører tilsyn med, er forenelig med det indre marked, selv om støtten ikke er anmeldt til Kommissionen, er den således ikke forpligtet til at erklære en sådan støtte for forenelig med det indre marked³⁹. Hvad angår undtagelser fra det almindelige princip om, at statsstøtte er uforenelig med det indre marked, skal artikel 107, stk. 2 og 3, TEUF være genstand for en indskrænkende fortolkning⁴⁰.

77. Henset til den enekompetence og det vide skøn, der tilkommer Kommissionen ved vurderingen af, om støtte er forenelig med det indre marked, vil en udvidelse af anvendelsesområdet for reglerne om statsstøtte gennem referencerammemetoden tillægge Kommissionen en beføjelse til at »tilpasse« de nationale skatte- og afgiftsordninger ved at kræve, at differentieringer, der lovligt er fastsat ud fra ud fra sociale, økonomiske, miljømæssige eller andre formål, fjernes⁴¹.

78. Det vil efter min opfattelse kun vanskeligt være foreneligt med princippet om medlemsstaternes autonomi på skatte- og afgiftsområdet at tildele Kommissionen en sådan beføjelse. Det fremgår nemlig af Domstolens faste praksis, at fastsættelsen af skattegrundlag og fordelingen af skattebyrden på de forskellige produktionsfaktorer og økonomiske sektorer i mangel af EU-retlige bestemmelser på området henhører under medlemsstaternes kompetence på skatteområdet⁴².

79. Det tilkommer med andre ord ikke Kommissionen som følge af forbuddet mod statsstøtte at tage stilling til enhver forskellig behandling, der følger af den fordeling af skattebyrden, som hver enkelt medlemsstat har fastsat.

80. Der kan endvidere med rette spørges, om anvendelsen af referencerammemetoden faktisk tvinger medlemsstaterne til i henhold til artikel 108, stk. 3, TEUF at underrette Kommissionen om størstedelen af deres nationale foranstaltninger på det skatte- og afgiftspolitiske område, navnlig de foranstaltninger, der gennemfører deres årlige budget, eller de foranstaltninger, der er tilgængelige for alle virksomheder, såsom den i tvisten i hovedsagen omhandlede fritagelse.

37 – Jf. bl.a. dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 28), af 19.7.2016, Kotnik m.fl. (C-526/14, EU:C:2016:570, præmis 37), af 26.10.2016, DEI og Kommissionen mod Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, præmis 96), og af 18.5.2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, præmis 42).

38 – Jf. bl.a. dom af 23.2.2006, Atzeni m.fl. (C-346/03 og C-529/03, EU:C:2006:130, præmis 84), af 8.3.2016, Grækenland mod Kommissionen (C-431/14 P, EU:C:2016:145, præmis 68), og af 19.7.2016, Kotnik m.fl. (C-526/14, EU:C:2016:570, præmis 38). Jf. ligeledes K. Bacon, *European Union Law of State Aid* (Oxford University Press, Oxford, 2013, 2. udg.), nr. 3.26: »Article 107(3) gives the Commission a power to exempt particular types of aid from the general prohibition contained in Article 107(1). But it is under no obligation to do so. In consequence, the Commission enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3).«

39 – Jf. bl.a. dom af 26.9.2002, Spanien mod Kommissionen (C-351/98, EU:C:2002:530, præmis 75), af 13.2.2003, Spanien mod Kommissionen (C-409/00, EU:C:2003:92, præmis 94), og af 29.4.2004, Italien mod Kommissionen (C-91/01, EU:C:2004:244, præmis 44).

40 – Jf. bl.a. dom af 30.9.2003, Tyskland mod Kommissionen (C-301/96, EU:C:2003:509, præmis 66, 71, 106 og 131), af 23.2.2006, Atzeni m.fl. (C-346/03 og C-529/03, EU:C:2006:130, præmis 79), og af 14.10.2010, Nuova Agricast og Cofra mod Kommissionen (C-67/09 P, EU:C:2010:607, præmis 74).

41 – Som jeg har anført i punkt 47-60 i dette forslag til afgørelse, er de andre betingelser, der er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF i princippet opfyldt inden for skatte- og afgiftsområdet, hvilket indebærer, at kvalificeringen af en skatte- og afgiftsdifferentiering som statsstøtte først og fremmest afhænger af, om den har selektiv karakter. Fortolkningen af betingelsen om selektivitet er derfor i høj grad bestemmende for omfanget af den beføjelse til at »tilpasse«, som Kommissionen tillægges i forhold til de nationale skatte- og afgiftsordninger.

42 – Jf. bl.a. dom af 15.11.2011, Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 97), og af 26.4.2018, ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 38).

81. Anvendelsen af den klassiske analysemetode, der er baseret på kriteriet om generel tilgængelighed, gør det til sammenligning muligt at fokusere reglerne om statsstøtte og i første række Kommissionens indsats på de foranstaltninger, der er mest skadelige for konkurrencen i det indre marked, nemlig individuel støtte og sektorstøtte⁴³. Tværsektorielle foranstaltninger er til gengæld kun omfattet af disse regler, såfremt det kan godtgøres, at de indirekte har selektiv karakter, og at de derfor er skadelige for konkurrencen i det indre marked (»Gibraltar-undtagelsen«⁴⁴).

82. For det andet er jeg desuden i tvivl om, hvilke konsekvenser referencerammemetoden vil have på *det formelle plan*, dvs. for kvaliteten af den analyse, der er nødvendig for at fastslå, at der foreligger støtte, og dette af følgende fire grunde. Jeg bemærker, at disse formelle vanskeligheder også er blevet påpeget i retslitteraturen⁴⁵.

83. For det første er referencerammemetoden i modsætning til den klassiske analysemetode formelt struktureret omkring tre på hinanden følgende trin, hvis præcise indhold ikke er klart⁴⁶.

84. For det andet giver anvendelsen af denne metode i den konkrete sammenhæng, som den foreliggende sag indgår i, efter min opfattelse anledning til en række vanskeligheder, der for en stor dels vedkommende forklarer den usædvanlige længde af dette forslag til afgørelse. Disse vanskeligheder er så meget desto mere bemærkelsesværdige, som den i denne sag omhandlede afgiftsbestemmelse er forholdsvis almindelig.

85. For det tredje synes denne metode at begrænse diskussionen om selektivitet til kun at angå formelle spørgsmål, såsom spørgsmålet om fastlæggelse af den relevante referenceramme. Domstolen fastslog således for nylig i dommen i sagen Andres mod Kommissionen⁴⁷, efter min opfattelse med rette, at Retten havde begået en retlig fejl i forbindelse med fastlæggelsen af den relevante referenceramme. Eftersom Domstolen skulle tage stilling til denne formelle fejl, der var begået under det første trin i referencerammemetoden, fik den imidlertid ikke lejlighed til at tage stilling til spørgsmålets realitet, nemlig om en skattefordel, der indirekte tilgodeser virksomheder i vanskeligheder, har selektiv karakter eller ikke.

86. For det fjerde kan det med rette spørges, om det er hensigtsmæssigt at pålægge de personer, der skal foretage en undersøgelse af, om der foreligger støtte på nationalt plan, at foretage en så kompleks analyse. Jeg tænker i første omgang på de nationale tjenestemænd, der har til opgave at underrette Kommissionen om støtteforanstaltninger, på de virksomheder, der kan blive pålagt at tilbagebetale

43 – Jeg tænker bl.a. på den problemstilling, der vedrører skattemæssige forhåndstilsagn (»tax rulings«), hvorved visse virksomheder kan opnå skattefordele, der er »tilpasset deres situation«. Jf. Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte, nr. 169-174.

44 – Jf. punkt 98-101 i dette forslag til afgørelse.

45 – Jf. bl.a. O. Peiffert, »Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État«, *Revue Concurrences*, 2017, nr. 3, s. 52-63, s. 53 og 54: »[U]anset det stigende antal sager på dette område synes [Domstolens] og [Rettens] domme ind imellem at give anledning til flere spørgsmål, end de løser. Ud fra et retssikkerhedssynspunkt er der fortsat behov for en afklaring i retspraksis af [betingelsen om selektivitet]. [D]e elementer, der gør det muligt med sikkerhed at identificere en ikke-selektiv foranstaltning forekommer ikke ofte. Diskussionen synes at koncentrere sig om »referencerammer« og handler om at sammenligne den behandling, som virksomheder udsættes for [...]. Det fremgår mere generelt af retspraksis, at nationale retter forelægger anmodninger om præjudiciel afgørelse, når de står over for væsentlige vanskeligheder ved fortolkningen af betingelsen om selektivitet, der er nødvendig for at kunne anvende standstill-forpligtelsen, som det tilkommer dem at anvende af egen drift.«

46 – Jf. punkt 121-140 (første trin), 141-179 (andet trin) og 180-195 (tredje trin) i dette forslag til afgørelse.

47 – Dom af 28.6.2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Denne sag vedrørte en skatteordning, der indeholdt en generel regel (fremførsel af underskud), en undtagelse (helt eller delvist afslag på fremførsel af underskud i tilfælde af væsentlige ændringer i aktionærkredsen) og en undtagelse til undtagelsen (fremførsel af underskud var igen muligt, når de væsentlige ændringer i aktionærkredsen havde til formål at sanere selskabet). Domstolen fastslog, at Retten havde begået en retlig fejl ved at tiltræde Kommissionens analyse, hvorefter referencerammen alene bestod af undtagelsen uden hensyntagen til den generelle regel.

ulovlig tildelt støtte, og endelig på de nationale retter, der har til opgave at sikre rettigheder i forbindelse med den ulovlige tildeling af støtte⁴⁸. Jeg bemærker, at det netop er i forbindelse med varetagelsen af denne opgave, at den forelæggende ret har forelagt Domstolen nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse⁴⁹.

87. Af samtlige disse såvel materielle som formelle grunde foreslår jeg Domstolen ikke kun i forhold til den foreliggende sag, men mere generelt på skatte- og afgiftsområdet, at anvende den klassiske analysemetode, der er baseret på kriteriet om generel tilgængelighed.

88. Som det vil fremgå af det følgende afsnit, gør anvendelsen af denne klassiske analysemetode det uden vanskeligheder muligt at fastslå, at den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, ikke har selektiv karakter.

C. Om anvendelsen af den klassiske metode til analyse af selektivitet og kvalificeringen af den i GrEStG's § 6a fastsatte fritagelse som generel foranstaltning

89. Artikel 107 TEUF forbyder støtte, der »begunstige[r] visse virksomheder eller visse produktioner«, dvs. selektiv støtte⁵⁰.

90. Det fremgår af fast retspraksis, at fordele, der følger af en generel foranstaltning, som finder anvendelse uden forskel på alle erhvervsdrivende, ikke udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF⁵¹.

91. Den klassiske analysemetode er i modsætning til referencerammemetoden, som jeg vil undersøge i det følgende afsnit, ikke baseret på begrebet forskelsbehandling⁵², men på begrebet *generel tilgængelighed*. Ifølge denne tilgang er enhver foranstaltning, der giver en fordel, som er forbeholdt »visse virksomheder eller visse produktioner«, for nu at gentage ordlyden af artikel 107, stk. 1, TEUF, som ikke indeholder en henvisning til begrebet forskelsbehandling, selektiv.

92. I henhold til denne tilgang skal de fordele, der er forbeholdt enten en eller flere virksomheder eller kategorier af virksomheder eller en eller flere erhvervssektorer, anses for at have selektiv karakter⁵³.

93. Begrebet generel foranstaltning finder således kun anvendelse på de fordele, der er tilgængelige for alle virksomheder, uanset hvilken sektor de opererer inden for, dvs. tværsektorielle fordele. Sådanne fordele skal i princippet anses for generelle foranstaltninger, idet de for at kunne kvalificeres således skal være tilgængelige for alle virksomheder på det nationale område⁵⁴.

48 – Jf. bl.a. dom af 21.11.2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, præmis 28), af 15.9.2016, PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, præmis 31), og af 18.5.2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, præmis 42).

49 – Jf. punkt 33 og 34 i dette forslag til afgørelse.

50 – Jf. bl.a. dom af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 32), og af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 41).

51 – Jf. bl.a. dom af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 39), af 26.4.2018, ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 27), og af 28.6.2018, Lowell Financial Services mod Kommissionen (C-219/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:508, præmis 87).

52 – Jf. punkt 63 i dette forslag til afgørelse og de i fodnoten nævnte henvisninger.

53 – Jf. for eksempler på sektorstøtte dom af 19.5.1999, Italien mod Kommissionen (C-6/97, EU:C:1999:251, præmis 17), af 15.12.2005, Italien mod Kommissionen (C-66/02, EU:C:2005:768, præmis 96-98) og Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, præmis 45-49), og af 30.6.2016, Belgien mod Kommissionen (C-270/15 P, EU:C:2016:489, præmis 50-53).

54 – Dom af 8.11.2001, Adria-Wien Pipeline og Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, præmis 35 og 36).

94. Når dette er sagt, kræver begrebet generel foranstaltning ikke, at alle virksomheder *faktisk har opnået* den pågældende tværsektorielle fordel (kriteriet om faktisk rådighed), men kun at alle virksomheder *kan opnå denne fordel* (kriteriet om tilgængelighed)⁵⁵. Dette er betydningen af den faste retspraksis, hvorefter den omstændighed, at det kun er skattepligtige, som opfylder betingelserne for at anvende en foranstaltning, der er omfattet af denne foranstaltning, ikke i sig selv er tilstrækkelig til at give denne en selektiv karakter⁵⁶. De fordele, som visse virksomheder eller visse økonomiske sektorer uigenkaldeligt er udelukket fra, kan til gengæld kvalificeres som selektive.

95. Domstolens praksis indeholder flere eksempler på generelle eller potentielt generelle foranstaltninger. En skatteforanstaltning, der giver de skattepligtige mulighed for at foretage fradrag af en fortjeneste ved salg af aktiver, såfremt de erhverver andre aktiver, skal således kvalificeres som en generel foranstaltning⁵⁷. Den omstændighed, at en forhøjet reduktion af socialsikringsbidrag kun er forbeholdt de virksomheder, der beskæftiger specialarbejdere eller arbejdstagere, hvis arbejdstid overstiger et vist antal timer, er endvidere ikke tilstrækkelig til at fastslå, at der foreligger støtte⁵⁸.

96. Domstolen har endvidere fastslået, at en national bestemmelse, der på visse betingelser fastsætter adgang til at bilægge skatteretssager mod betaling af et beløb på 5% af tvistens værdi⁵⁹, eller endog en national lovgivning, der foreskriver, at den afbrydende handling, der finder sted inden for rammerne af en strafferetlig forfølgning for grove tilfælde af momssvig, medfører en forlængelse af forældelsesfristen med blot en fjerdedel af den oprindelige varighed heraf⁶⁰, skal kvalificeres som generelle foranstaltninger.

97. I dommen i sagen Netherlands Maritime Technology Association mod Kommissionen⁶¹ bekræftede Domstolen en afgørelse fra Kommissionen⁶², hvorved en skattefordel, der udelukkende blev indrømmet for aktiver, der var erhvervet ved leasing, var blevet kvalificeret som en generel foranstaltning.

98. Når dette er sagt, kan en tværsektoriel fordel ikke kvalificeres som en generel foranstaltning, såfremt det godtgøres, at den er *indirekte selektiv*, dvs. når visse virksomheder eller visse økonomiske sektorer reelt uigenkaldeligt er udelukket fra at kunne opnå denne fordel, uanset om den tilsyneladende har generel karakter.

55 – En fortolkning, der er baseret på kriteriet om faktisk rådighed, indebærer, at ethvert skatteincitament skal kvalificeres som selektivt, idet en sådan foranstaltning pr. definition ikke faktisk er tilgængelig for alle virksomheder, men har til formål at påvirke deres adfærd ved at give en skattefordel til de virksomheder, der udviser den ønskede adfærd. En sådan fortolkning er vanskeligt forenelig med princippet om medlemsstaternes autonomi på skatte- og afgiftsområdet (jf. punkt 78 i dette forslag til afgørelse).

56 – Jf. bl.a. dom af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 42), 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), og af 28.6.2018, Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 94).

57 – Jf. dom af 19.9.2000, Tyskland mod Kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467, præmis 22). Den i denne sag omhandlede foranstaltning var imidlertid selektiv, idet den fastsatte et højere fradrag i de tilfælde, hvor der blev erhvervet nye andele i kapitalselskaber, der havde deres hjemsted og ledelse i de nye tyske delstater eller i Berlin, og hvor antallet arbejdstagere i et bestående ansættelsesforhold ikke oversteg 250 (jf. samme doms præmis 23).

58 – Jf. dom af 17.6.1999, Belgien mod Kommissionen (C-75/97, EU:C:1999:311, præmis 28). Den i denne sag omhandlede foranstaltning var imidlertid selektiv, idet den fordel, som den indebar, udtrykkeligt var begrænset til visse erhvervssektorer (jf. samme doms præmis 29-31).

59 – Jf. dom af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 39-44).

60 – Jf. dom af 8.9.2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, præmis 62).

61 – Jf. dom af 14.4.2016 (C-100/15 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:254).

62 – Kommissionens afgørelse C(2012) 8252 final af 20.11.2012 om statsstøtte SA.34736 (2012/N) – Spanien – Forskudsafskrivning af aktiver, der er erhvervet ved leasing.

99. I dommen i sagen Kommissionen og Spanien mod Government of Gibraltar og Det Forenede Kongerige⁶³ fastslog Domstolen således, at skattefordele, der tilsyneladende var generelle, men som reelt kun omfattede offshore-selskaber, var indirekte selektive. I GEMO-dommen fastslog Domstolen endvidere, at en foranstaltning, der fastsatte vederlagsfri indsamling og bortskaffelse af døde dyr og slagteaffald, var indirekte selektiv, idet en sådan foranstaltning hovedsageligt udgjorde en fordel for kvægavlere og slagterier, og dette selv om denne foranstaltning lejlighedsvis kunne begunstige andre personer⁶⁴.

100. De skadelige virkninger, som sådanne direkte eller indirekte selektive fordele har på konkurrencen i det indre marked, er grunden til, at de er omfattet af reglerne om statsstøtte. De fordele, der er tilgængelige for alle virksomheder, har omvendt ikke sådanne konkurrencebegrænsende virkninger, og der er derfor ingen grund til, at de skal være omfattet af reglerne for statsstøtte.

101. I henhold til denne faste retspraksis skal det derfor undersøges, om den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, *direkte eller indirekte* medfører en fordel, som visse virksomheder eller visse økonomiske sektorer uigenkaldeligt er udelukket fra.

102. Der kan efter min opfattelse ikke herske tvivl om, at denne fritagelse udgør en generel foranstaltning i den ovenfor anførte forstand, dvs. en foranstaltning, som alle virksomheder kan opnå, uanset hvilken erhvervssektor de opererer inden for.

103. Som den tyske regering har forklaret, er anvendelsesområdet for denne afgiftsfordel nemlig for det første ikke forbeholdt virksomheder, der udøver deres aktiviteter inden for et bestemt område, eller visse former for produktion, idet den finder anvendelse på alle virksomheder, uanset hvilke aktiviteter de udfører. For det andet fastsætter GrEStG's § 6a ikke krav til selskabsformen, virksomhedens størrelse eller beliggenheden af virksomhedens sæde. For det tredje foretages de omdannelsesdispositioner, der er omhandlet i denne bestemmelse, inden for samtlige brancher.

104. Denne argumentation bekræftes af den tyske lovgivers ønske i forbindelse med vedtagelsen af GrEStG's § 6a, som A-Brauerei har henvist til, nemlig et ønske om at lette omstrukturering af virksomheder for at fjerne hindringer for økonomisk vækst⁶⁵. Den tyske lovgiver ønskede således *generelt* at fremme økonomisk vækst i Tyskland og ikke kun inden for en bestemt sektor. Reglerne om statsstøtte finder efter min opfattelse ikke anvendelse på sådanne foranstaltninger.

105. Jeg tilføjer, at enhver virksomhed har mulighed for inden for rammerne af dens økonomiske strategi at organisere sine aktiviteter i en koncern og i givet fald foretage en af de omdannelsesdispositioner, der er nævnt i GrEStG's § 6a.

63 – Dom af 15.11.2011 (C-106/09 P og C-107/09 P, EU:C:2011:732, præmis 103-108).

64 – Dom af 20.11.2003 (C-126/01, EU:C:2003:622, præmis 35-39).

65 – Lovforslag om fremskynding af den økonomiske vækst (»Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums«), Deutscher Bundestag, dokument 17/15, s. 21. Bilag 10 til A-Brauereis skriftlige indlæg.

106. Jeg ser ingen grund til, at denne situation skal behandles på en anden måde end den ovenfor nævnte situation, hvor der kun indrømmes en skattefordel for aktiver, der er erhvervet i henhold til en leasingaftale. Det var således på samme måde muligt for enhver virksomhed at organisere erhvervelsen af aktiver ved at indgå en leasingaftale. De grunde, der førte Kommissionen til at fastslå, at denne fordel ikke var selektiv, synes i denne forbindelse efter min opfattelse fuldt ud at kunne overføres på den i den foreliggende sag omhandlede fritagelse⁶⁶.

107. Det gælder med andre ord, at såvel leasingaftaler som koncerner er retlige instrumenter, der er tilgængelige for alle virksomheder og i forhold til alle økonomiske aktiviteter, hvilket indebærer, at en skatte- og afgiftsfordel, der forbundet med anvendelsen heraf, udgør en generel foranstaltning.

108. Jeg bemærker endvidere, således som den tyske regering med føje har anført, at der i GrEStG's § 6a ikke sondres mellem nationale virksomheder og virksomheder, der er etableret i andre medlemsstater. Det fremgår endvidere af denne bestemmelse, at fritagelsen også finder anvendelse på »tilsvarende omdannelser« i henhold til lovgivningen i en medlemsstat.

109. Eftersom den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, er tilgængelig for enhver virksomhed på det nationale område, og også for enhver national eller udenlandsk virksomhed, der ejer fast ejendom på det nationale område, udgør den en generel foranstaltning, der ikke er omfattet af anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF.

110. I henhold til den retspraksis, der er nævnt i punkt 94 i dette forslag til afgørelse, er det ikke muligt at udelukke kvalificeringen som generel foranstaltning med den begrundelse, at det ikke er alle virksomheder, der *faktisk* har opnået den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, enten fordi de ikke har organiseret deres aktiviteter inden for en koncern, eller fordi de ikke har foretaget en af de omdannelsesdispositioner, der er nævnt i denne bestemmelse.

111. Som den forelæggende ret har anført, er enhver afgiftsfordel undergivet overholdelsen af visse betingelser, hvilket nødvendigvis indebærer, at visse afgiftspligtige er udelukket fra at kunne opnå denne fordel. Den blotte omstændighed, at der findes en eller flere betingelser for at indrømme fordelene, er ikke tilstrækkelig til at kvalificere en afgiftsfordel som selektiv, idet medlemsstaternes afgiftsordninger i deres helhed i modsat fald ville blive omfattet af reglerne om statsstøtte.

112. En afgiftsfordel, der er forbundet med en adfærd, der kan udvises af enhver virksomhed, udgør med andre ord en generel foranstaltning⁶⁷.

113. Jeg bemærker endelig for at fjerne enhver tvetydighed, at den klassiske analysemetode, der er anvendt i dette afsnit, og som jeg foretrækker, adskiller sig fra den metode, som Retten anvendte, og som Domstolen forkastede i dommen i sagen Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.⁶⁸. Retten havde nemlig fortolket betingelsen om selektivitet som et krav om, at Kommissionen skulle identificere en særlig kategori af virksomheder, der var blevet begunstiget ved den pågældende skatteforanstaltning. Som Domstolen med rette fastslog, kan en sådan formalistisk fortolkning af

66 – Dom af 14.4.2016, Netherlands Maritime Technology Association mod Kommissionen (C-100/15 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2016:254, præmis 23): »Kommissionen har for det første bemærket, at denne foranstaltning fandt anvendelse på alle de selskaber, der var indkomstskattepligtige i Spanien, uden forskel afhængigt af, hvilke erhvervssektorer de opererede inden for, deres hjemsted, deres størrelse eller deres juridiske status. Den omstændighed, at den nævnte foranstaltning kun fandt anvendelse på aktiver, der var erhvervet i henhold til en leasingaftale, udgør ikke en selektiv fordel, idet denne form for aktiv kunne finansieres ved leasingaftaler, som selskaber inden for alle erhvervssektorer og af alle størrelser kunne gøre brug af. Kommissionen har endvidere bemærket, at den meddelte foranstaltning efter de spanske myndigheders opfattelse fandt anvendelse på såvel aktiver, der var opført i Spanien, som aktiver, der var opført i andre medlemsstater.« Jf. ligeledes Kommissionens afgørelse C(2012) 8252 final, punkt 26-36.

67 – Jf. punkt 71 i dette forslag til afgørelse og de i fodnoten nævnte henvisninger.

68 – Dom af 21.12.2016 (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981).

begrebet selektivitet ikke tiltrædes⁶⁹. Som generaladvokat Wathelet med føje konstaterede i sit forslag til afgørelse i denne sidstnævnte sag, begunstigede den pågældende foranstaltning de virksomheder, der foretog grænseoverskridende transaktioner⁷⁰. Dette er imidlertid ikke tilfældet for den i den foreliggende sag omhandlede foranstaltning⁷¹.

114. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det forelagte spørgsmål således, at den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, udgør en generel foranstaltning og derfor ikke skal kvalificeres som statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

115. Anvendelsen af denne tilgang er så meget desto mere hensigtsmæssigt, som en streng læsning af dommen i sagen Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.⁷² kunne antyde, at begrebet generel foranstaltning faktisk har mistet sit indhold, således som den tyske regering anførte i retsmødet. Jeg præciserer imidlertid, at rækkevidden af denne dom på dette punkt efter min opfattelse synes begrænset til den retlige fejl, der er identificeret ovenfor.

116. Jeg vil subsidiært i det følgende afsnit anvende referencerammemetoden.

D. Om anvendelse af referencerammemetode på den i GrEStG's § 6a fastsatte fritagelse

117. Domstolen har med henblik på at vurdere selektivitet, navnlig inden for skatte- og afgiftsområdet, i visse sager anvendt en tretrinmetode, der er baseret på fastlæggelsen af en »referenceramme«.

118. I henhold til denne metode skal referencerammen, dvs. den almindelige eller normale skatte- og afgiftsordning i den pågældende medlemsstat, først fastlægges. Det er derefter nødvendigt at vurdere, om den pågældende skatte- eller afgiftsforanstaltning udgør en afvigelse fra denne ordning, for så vidt som den indfører en differentiering mellem erhvervsdrivende, der i forhold til det formål, der forfølges med den nævnte ordning, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. For det tredje skal det desuden undersøges, om den pågældende differentiering er begrundet i arten eller opbygningen af den ordning, der tidligere er fastlagt⁷³.

119. Som jeg vil forklare i forbindelse med min redegørelse, giver hvert enkelt trin i denne analysemetode anledning til vanskeligheder i forhold til den foreliggende sag. Jeg stiller i denne forbindelse spørgsmålstejn ved, hvorvidt det er hensigtsmæssigt at stille krav om, at der skal foretages en sådan kompleks analyse for hver enkelt af de skatte- og afgiftsdifferentieringer, som medlemsstaterne har fastsat.

120. Når dette er sagt, kan det, uanset de vanskeligheder, der er forbundet med anvendelsen af denne metode, af hvert enkelt af de tre trin i referencerammemetoden udledes, at den i tvisten i hovedsagen omhandlede fritagelse ikke har selektiv karakter.

69 – Jf. 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 71 og 94).

70 – Generaladvokat Wathelets forslag til afgørelse Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:624, punkt 135-139).

71 – Jf. punkt 108 i dette forslag til afgørelse.

72 – Dom af 21.12.2016 (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981).

73 – Jf. i denne retning dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 49 og 64), af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansesødt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 41) og Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P og C-21/15 P, EU:C:2016:981, præmis 57-60), og af 28.6.2018, Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 86 og 87). Jf. ligeledes generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 96).

1. Om fastlæggelse af den relevante referenceramme

121. Den første egentlige omtale af nødvendigheden af at fastlægge en referenceramme går tilbage til dommen i sagen Portugal mod Kommissionen⁷⁴, i en passage, hvor Domstolen undersøgte den pågældendes fordels *geografiske* selektivitet. Denne tilgang skal efter min opfattelse tiltrædes uden forbehold i denne sammenhæng. En undersøgelse af den geografiske selektivitet forudsætter nemlig, at det på forhånd fastlægges, om den relevante referenceramme findes på statsligt niveau eller på niveauet for den pågældende indenstatslige enhed⁷⁵.

122. Det var først på et senere tidspunkt med afsigelsen af dommen i sagen Paint Graphos m.fl.⁷⁶ i 2011, at Domstolen »tilføjede« dette trin i forbindelse med vurderingen af den *materielle* selektivitet.

123. Fastlæggelsen af den relevante referenceramme i forbindelse med vurderingen af den materielle selektivitet giver imidlertid anledning til vanskeligheder, som flere generaladvokater bl.a. har redegjort for. I sagen Andres mod Kommissionen⁷⁷ anførte generaladvokat Wahl, at fastlæggelsen af referencerammen er en væsentlig kilde til retsuskikkerhed, især inden for skatteområdet. I ANGED-sagerne⁷⁸ bemærkede generaladvokat Kokott, dels at efterprøvelsen af denne selektivitet indebærer betydelige vanskeligheder i relation til medlemsstaternes skatte- og afgiftslovgivninger, dels at fastlæggelsen af en referenceramme ikke bør være afgørende.

124. Disse vanskeligheder er også blevet drøftet i retslitteraturen⁷⁹.

125. De vanskeligheder, der er forbundet med at fastlægge referencerammen, er endvidere kommet til udtryk i Domstolens praksis. De har bl.a. ført til ophævelse af Rettens dom i sagen Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl. og i sagen Andres mod Kommissionen⁸⁰.

126. Inden for rammerne af tvisten i hovedsagen illustreres disse vanskeligheder ved de mange forskellige tilgange, som Domstolen har mulighed for at vælge med henblik på at fastlægge den relevante referenceramme.

74 – Dom af 6.9.2006 (C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 56 og 57).

75 – Jf. ligeledes dom af 11.9.2008, UGT-Rioja m.fl. (C-428/06 – C-434/06, EU:C:2008:488, præmis 47, 75 og 143).

76 – Jf. navnlig præmis 49 i dom af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550), hvori Domstolen »i denne retning« henviste til præmis 56 i dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511). Jf. desuden dom af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 19), af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 35-45), af 21.12.2016, Kommissionen mod Hansesstadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, præmis 55), og de domme, der er henvist til i fodnote 80.

77 – Generaladvokat Wahls forslag til afgørelse Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). For det første fremhæver generaladvokat Wahl i punkt 98 i dette forslag til afgørelse, at denne sag fremhæver vanskelighederne ved at fastlægge referencerammen. Derefter bemærker generaladvokat Wahl i punkt 101 i det samme forslag til afgørelse, at »[i] modsætning til andre typer af støtteordninger er det behæftet med usikkerhed præcist at fastlægge et sådant fælles almindeligt gældende system på skatteområdet. Når man tænker på kompleksiteten i ethvert skattesystem og de variabler, der indgår i fastlæggelsen af skattebyrden for virksomheder, forekommer det umuligt med sikkerhed at vide, hvad den »normale situation« er«. Endelig har punkt 105 i det nævnte forslag til afgørelse følgende ordlyd: »[...] Da Kommissionen blev spurgt om, hvilke kriterier der skal anvendes ved fastlæggelse af referencesystemet, var den ikke i stand til at forklare, på hvilket grundlag den fastlægger referencesystemet. Den beskrev denne proces som en søgning efter logik i systemet. Kommissionens svar synes om noget at bekræfte, at bestemmelsen af referencesystemet i en bestemt sag ikke reelt er baseret på en række objektive kriterier« (min fremhævelse).

78 – Generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2017:854, punkt 76 og 88).

79 – Jf. bl.a. O. Peiffert, op.cit., s. 60: »Selv om det er forståeligt, at Unionens retsinstanser ikke anser sig for [...] bundet af de oplysninger, som medlemsstaterne fremlægger, giver fastlæggelsen af referencerammen imidlertid anledning til alvorlige vanskeligheder. Der findes i øvrigt ikke en klar metode i denne forbindelse.«

80 – Jf. 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), og af 28.6.2018, Andres mod Kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Hvad angår denne sidstnævnte sag, jf. ligeledes dom af samme dato Tyskland mod Kommissionen (C-208/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:506), Tyskland mod Kommissionen (C-209/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:507), og Lowell Financial Services mod Kommissionen (C-219/16 P, ikke trykt i Sml., EU:C:2018:508).

127. Før jeg undersøger disse tilgange, vil jeg bemærke, at den omstændighed, at GrESTG's § 6a udgør en undtagelse til artikel GrESTG's § 1, ikke er tilstrækkelig til at udelukke GrESTG's § 6a fra referencerammen. Det er med andre ord ikke tilstrækkeligt at konstatere, at GrESTG's § 6a *formelt* udgør en undtagelse til GrESTG's § 1, for at kunne fastslå, at GrESTG's § 1 udgør referencerammen og GrESTG's § 6a en undtagelse til denne ramme.

128. Domstolen præciserede i denne forbindelse for nylig i dommen i sagen Andres mod Kommissionen⁸¹, at brugen af en bestemt lovgivningsteknik ikke var tilstrækkelig til at definere den relevante referenceramme med henblik på analysen af betingelsen om selektivitet, medmindre de statslige indgrebs form på afgørende vis havde forrang for deres virkninger, og at den anvendte lovgivningsteknik følgelig ikke kunne være et afgørende element ved fastlæggelsen af referencerammen. Jeg bemærker, at ønsket om at undgå den formalistiske tilgang ved undersøgelsen af, om der foreligger statsstøtte, er i overensstemmelse med selve ordlyden af artikel 107, stk. 1, TEUF, der forbyder støtte, som tildeles »under enhver tænkelig form«.

129. Jeg bemærker i samme retning, at det fremgår af fast retspraksis, at artikel 107, stk. 1, TEUF ikke sondrer ud fra grundene til eller formålet med de statslige indgreb, men definerer disse i kraft af deres virkninger⁸².

130. Referencerammen skal med andre ord fastlægges ved udelukkende at tage hensyn til virkningerne af de omhandlede foranstaltninger. Det skal imidlertid inden for rammerne af tvisten i hovedsagen bemærkes, at de parter, der har indgivet skriftlige indlæg til Domstolen, har forskellige opfattelser af virkningerne af GrESTG's §§ 1 og 6a.

131. A-Brauerei er af den opfattelse, at afgiften på erhvervelse af fast ejendom har til formål at afgiftsbelaste erhvervelse af kontrollen over en fast ejendom, der er beliggende på det tyske område. Det følger af denne tilgang, som jeg vil betegne som en »økonomisk« tilgang, at referencerammen udgøres af GrESTG's § 1, sammenholdt med denne lovs § 6a. GrESTG's § 6a, indgår nemlig direkte i referencerammen, idet den fastsætter en fritagelse for de omdannelsedispositioner, der ikke medfører en ændring af kontrollen over den faste ejendom, som den samme kontrollerende virksomhed fortsat ejer. GrESTG's § 6a udgør således ikke en undtagelse til referencerammen og er derfor ikke selektiv som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

132. Den tyske regering er også af den opfattelse, at referencerammen udgøres af GrESTG's § 1, sammenholdt med denne lovs § 6a. Denne regering har imidlertid i modsætning til A-Brauerei foreslået en tilgang, der er baseret på begrebet bidragsevne. I henhold til denne tilgang har afgiften på erhvervelse af fast ejendom til formål at afgiftsbelaste den objektive finansieringsevne hos erhververen eller sælgeren af den faste ejendom, der kommer til udtryk i forbindelse med en formueoverdragelse.

133. Kommissionen er derimod af den opfattelse, at referencerammen udelukkende udgøres af GrESTG's § 1, som definerer de overdragelsesdispositioner, der medfører en afgiftsforpligtelse for enhver fysisk eller juridisk person, der retligt eller økonomisk erhverver en fast ejendom i Tyskland. Kommissionen har i denne forbindelse præciseret, at referencerammen har en ren afgiftsmæssig karakter, og at den har til formål at afgiftsbelaste alle de overdragelsesdispositioner, der retligt eller økonomisk fører til en overgang af ejendomsretten.

81 – Dom af 28.6.2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505, præmis 92 og 104).

82 – Jf. bl.a. dom af 29.3.2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, præmis 36), af 30.6.2016, Belgien mod Kommissionen (C-270/15 P, EU:C:2016:489, præmis 40), og af 26.10.2016, Orange mod Kommissionen (C-211/15 P, EU:C:2016:798, præmis 38).

134. Jeg må indrømme, at jeg har store vanskeligheder ved at stille spørgsmålstegn ved relevansen af hvert og et af disse tre formål. Den i tvisten i hovedsagen omhandlede afgift på erhvervelse af fast ejendom synes i lighed med de fleste afgiftsbestemmelser samtidigt at forfølge flere formål, der kan identificeres ud fra deres virkninger, og navnlig dem, som A-Brauerei, den tyske regering og Kommissionen har henvist til. Såfremt et af disse formål gives forrang frem for andre for i forbindelse med undersøgelsen af betingelsen om selektivitet at kunne fastlægge »en enkelt« relevant referenceramme, vil dette efter min opfattelse kunne medføre en væsentlig risiko for vilkårlighed.

135. Den tilgang, som Kommissionen har foreslået, hvorefter der udelukkende skal tages hensyn til det afgiftsmæssige formål med denne ordning, nemlig opkrævningen af afgiftsindtægter, skal nødvendigvis forkastes, idet den vil fratage referencerammemetodens to første trin enhver effektiv virkning⁸³.

136. Denne risiko for vilkårlighed, der er forbundet med fastlæggelsen af den relevante referenceramme, udgør en væsentlig kilde til retsuisikkerhed navnlig for de nationale tjenestemænd, virksomheder og de nationale retter, der skal tage stilling til, om der foreligger national støtte⁸⁴. Jeg bemærker, at denne retsuisikkerhed efter min opfattelse synes snævert forbundet med nødvendigheden af at fastlægge en referenceramme ud fra de formål, der forfølges med den omhandlede afgift.

137. Denne retsuisikkerhed er efter min opfattelse vanskelig at forene med den faste retspraksis, hvorefter begrebet statsstøtte har en retlig karakter og skal fortolkes på grundlag af objektive elementer⁸⁵. Jeg erindrer i øvrigt om, at der ikke er noget, der begrundes, at Kommissionen har et vidt skøn med hensyn til kvalificeringen af en foranstaltning som statsstøtte i henhold til artikel 107, stk. 1, TEUF⁸⁶. Den retsuisikkerhed, der påvirker fastlæggelsen af den relevante referenceramme, risikerer imidlertid rent faktisk at tillægge Kommissionen en sådan beføjelse.

138. Denne retsuisikkerhed er så meget desto mere kritisabel, som valget af referenceramme kan få en afgørende betydning for undersøgelsen af, om der foreligger selektivitet, og dermed for kvalificeringen som statsstøtte⁸⁷. De referencerammer, som A-Brauerei og den tyske regering har i den foreliggende sag, vil således indebære, at den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, ikke har selektiv karakter, og dette i modsætning til den referenceramme, som Kommissionen har foreslået.

139. Når dette er sagt, er jeg imidlertid tilbøjelig til at foretrække den tilgang, som A-Brauerei har foreslået, som efter min opfattelse bekræftes af de forklaringer, som den forelæggende ret har givet. Denne ret har nemlig anført, at den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, justerer anvendelsesområdet for GrEStG's § 1, der er givet en for bred definition, ved at udelukke de omdannelser, der sker inden for en koncern, idet disse omdannelser ikke påvirker det økonomiske ejerskab af de pågældende faste ejendomme⁸⁸. GrEStG's § 6a indgår derfor som en del af referencerammen og kan ikke anses for selektiv som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

83 – Jf. punkt 145 og 146 i dette forslag til afgørelse.

84 – Jf. punkt 86 i dette forslag til afgørelse.

85 – Jf. bl.a. dom af 16.5.2000, Frankrig mod Ladbroke Racing og Kommissionen (C-83/98 P, EU:C:2000:248, præmis 25), af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368, præmis 132), af 21.6.2012, BNP Paribas og BNL mod Kommissionen (C-452/10 P, EU:C:2012:366, præmis 100), og af 30.11.2016, Kommissionen mod Frankrig og Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, præmis 87).

86 – Dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 112), og af 9.6.2011, Comitato »Venezia vuole vivere« m.fl. mod Kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P og C-76/09 P, EU:C:2011:368, præmis 132).

87 – I punkt 47-60 i dette forslag til afgørelse har jeg redegjort for grundene til, at skatte- og afgiftsdifferentieringer i princippet opfylder de andre betingelser, der er fastsat i artikel 107, stk. 1, TEUF.

88 – Inden for rammerne af tvisten i hovedsagen, der vedrører moderselskabets (A-Brauerei) overtagelse af et datterselskab (T-GmbH), kunne det økonomiske ejerskab af T-GmbH's faste ejendomme allerede være overdraget til A-Brauerei før gennemførelsen af fusionen ved overtagelse som følge af, at A-Brauerei ejede hele selskabskapitalen i T-GmbH.

140. For det tilfælde, at Domstolen måtte fastslå, at den relevante referenceramme udelukkende udgøres af GrEStG's § 1, i overensstemmelse med den tilgang, som Kommissionen har foreslået, vil jeg i det følgende afsnit subsidiært undersøge, om de situationer, der er omfattet af GrEStG's § 6a, kan sidestilles med de situationer, der ikke er omfattet af denne bestemmelse.

2. Om den manglende sammenlignelighed mellem de situationer, der er omfattet af den i GrEStG's § 6a fastsatte fritagelse, og de situationer, der ikke er omfattet heraf

141. Det fremgår af Domstolens praksis, at det andet trin i referencerammemetoden består i at undersøge, om den pågældende skatte- og afgiftsforanstaltning indfører differentieringer mellem erhvervsdrivende, der *i forhold til det formål, der forfølges med referencerammen*, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation⁸⁹.

142. Jeg erindrer om, at Domstolen ikke tog stilling til dette spørgsmål i dommen i sagen Kommissionen mod World Duty Free Group m.fl.⁹⁰, idet Retten havde annulleret Kommissionens afgørelse uden at undersøge de argumenter, der vedrørte den manglende sammenlignelighed mellem de skattepligtige, der var omfattet af den pågældende fritagelse, og de skattepligtige, der ikke var omfattet heraf.

143. Den vurdering af sammenlignelighed, der skal foretages i forbindelse med det andet trin i referencerammemetoden, rejser flere vanskelige spørgsmål.

144. For det første består der en risiko for, at dette andet trin vil være præget af mangel på retssikkerhed, idet der på dette trin stilles krav om, at det »formål«, der forfølges med referencerammen, fastlægges. Som jeg har anført i punkt 134 i dette forslag til afgørelse, forfølger den i hovedsagen omhandlede afgift på erhvervelse af fast ejendom i lighed med de fleste afgiftsbestemmelser nemlig samtidigt flere formål. Såfremt et af disse formål i forbindelse med undersøgelsen af sammenligneligheden gives forrang frem for andre, vil dette efter min opfattelse også her kunne medføre en risiko for vilkårlighed.

145. Den af Kommissionen foreslåede tilgang vil eksempelvis indebære, at det afgiftsmæssige formål med denne ordning, nemlig opkrævningen af afgiftsindtægter, gives forrang, i hvilken forbindelse alle de afgiftspligtige, der er undergivet denne afgift, befinder sig i en sammenlignelig situation. Det er efter min opfattelse afgørende at udelukke en sådan tilgang, eftersom den vil fratage referencerammemetodens to første trin enhver effektiv virkning, idet det bemærkes, at det tredje trin har en begrænset rækkevidde.

146. Selv om referencerammen defineres som afgiften, vil enhver afgiftsfordel, der indrømmes visse afgiftspligtige, nemlig nødvendigvis udgøre en undtagelse til denne ramme (første trin). Alle afgiftspligtige skal derefter som personer, der er undergivet denne afgift, anses for at befinde sig i en sammenlignelig situation i forhold til det formål, der består i opkrævning af afgiftsindtægter (andet trin). Endelig er det kun de mekanismer, der er uadskilleligt forbundet med referencerammen, der kan anerkendes som begrundelse vedrørende den pågældende ordnings art og generelle opbygning (tredje trin)⁹¹.

89 – Jf. bl.a. 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), af 20.12.2017, Comunidad Autónoma de Galicia og Retegal mod Kommissionen (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, præmis 58 og 61), og af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 38 og 40).

90 – Jf. bl.a. 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 92-94 og 123).

91 – Jf. punkt 180-186 i dette forslag til afgørelse.

147. Det er under alle omstændigheder nødvendigvis forbundet med usikkerhed at tillægge en bestemt afgiftsordning et eller flere formål. Jeg bemærker i denne forbindelse, at generaladvokat Bobek for nylig i sagen Belgien mod Kommissionen⁹² identificerede ikke mindre end tre faktorer, der kunne tages hensyn til i forbindelse med vurderingen af sammenlignelighed i forhold til selektivitet, idet han bemærkede, at denne vurdering »*altid vil have et vist element af subjektivt værdimæssigt valg* med hensyn til, hvilke virksomheder der er sammenlignelige, og hvorfor der lægges mere vægt på den ene faktor end den anden«.

148. Det subjektive element ved denne vurdering synes efter min opfattelse at være i strid med den faste retspraksis, der er nævnt i punkt 137 i dette forslag til afgørelse, hvoraf det fremgår, dels at begrebet statsstøtte skal fortolkes på grundlag af objektive elementer, dels at der ikke er noget, der begrunder, at Kommissionen har et vidt skøn med hensyn til kvalificeringen af en foranstaltning som statsstøtte.

149. For det andet hersker der endvidere usikkerhed med hensyn til, hvilke typer formål der kan gøres gældende med henblik på vurderingen af sammenlignelighed. Det fremgår af Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte, at denne vurdering skal foretages i forhold til »den almindelige ordnings *iboende formål*«, idet »[m]edlemsstaterne [...] ikke [kan] påberåbe sig, at forskelsbehandling af virksomheder skulle være berettiget af hensyn til *andre* politiske *mål* – som f.eks. regional-, miljø- eller industripolitiske mål«⁹³.

150. Denne sondring mellem »iboende formål« og »andre mål« giver i forhold til referencerammen i praksis anledning til at spørge, hvilke betingelser der skal være opfyldt for, at et legitimt formål bliver »iboende« i forhold til referencerammen. Det synes at fremgå af den læsning af den relevante retspraksis⁹⁴, der er foreslået i Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte⁹⁵, at den pågældende afgiftsordning skal være tæt struktureret omkring det påberåbte legitime formål i lighed med en miljøafgift, der er baseret på et formål om at beskytte miljøet.

151. Denne fortolkning, som Kommissionen har foreslået, udelukker imidlertid muligheden for at påberåbe sig et legitimt formål, såsom beskyttelsen af miljøet, i forbindelse med en generel skat, såsom indkomstskat, idet en generel skat ikke er tæt struktureret omkring et sådant formål. Jeg er imidlertid i denne forbindelse i tvivl om, hvorvidt det er hensigtsmæssigt at anse et legitimt formål, såsom beskyttelsen af miljøet, for »iboende« i forhold til en *særlig afgift*, der er baseret på dette formål, selv om dette formål må anses for »at ligge uden for« en *generel skat*.

92 – Generaladvokat Bobeks forslag til afgørelse Belgien mod Kommissionen (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkt 31-37), min fremhævelse. Generaladvokat Bobek anførte, at de tre relevante faktorer er foranstaltningens anvendelsesområde, formålet med foranstaltningen og de omhandlede produkters substituerbarhed.

93 – Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte, nr. 135, min fremhævelse.

94 – Jf. bl.a. dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 86-93), hvori Domstolen henviste til pligten til at undersøge sammenligneligheden i lyset af det miljøformål, der blev forfulgt med en miljøafgift, af 8.9.2011, Kommissionen mod Nederlandene (C-279/08 P, EU:C:2011:551, præmis 63-68), hvori Domstolen fastslog, at der forelå sammenlignelighed med hensyn til det miljøformål, der blev forfulgt med en ordning, som havde til formål at begrænse NO x-emissioner (miljøbeskyttelse), af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 29 og 30), hvori Domstolen forkastede de formål, der ikke vedrørte den pågældende skatteordning, såsom opretholdelse af beskæftigelsen (præmis 30), men denne passage synes snarere at vedrøre det tredje trin i referencerammemetoden (jf. præmis 29), af 4.6.2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, præmis 78 og 79), hvori Domstolen fastslog, at der ikke forelå sammenlignelighed med hensyn til det miljøformål, der blev forfulgt med en særlig afgift på anvendelse af nukleart brændsel til erhvervs-mæssig produktion af elektricitet, af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 49-56), ANGED (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2018:281, præmis 42-50) og ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 37-46), hvori Domstolen fastslog, at der ikke forelå sammenlignelighed med hensyn til de formål om miljøbeskyttelse og om fysisk planlægning, der blev forfulgt ved en særlig afgift.

95 – Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte, nr. 136: »Strukturen i *visse afgifter med et særligt formål* (og navnlig deres beskatningsgrundlag), som f.eks. miljø- og sundhedsskatter, der er pålagt for at afskrække fra visse aktiviteter eller produkter, som har en negativ indvirkning på miljø og sundhed, vil normalt afspejle de politiske mål, der forfølges. I sådanne tilfælde vil en differentieret behandling af aktiviteter eller produkter, hvis situation er anderledes end de aktiviteter eller produkter, som er belagt med skatten, under hensyn til de iboende formål, der forfølges, ikke blive betragtet som en fravigelse« (min fremhævelse).

152. En sådan fortolkning fører nemlig til en asymmetrisk behandling af dels de fordele, der er fastsat i forbindelse med særlige afgifter, dels de fordele, der er fastsat i forbindelse med generelle skatter. En afgiftsfordel, der indrømmes i forbindelse med en særlig afgift, kan kvalificeres som ikke-selektiv ud fra det legitime formål (som benævnes »iboende«) i modsætning til en skattefordel, der inden for rammerne af en generel af indkomstskat er baseret på det samme formål (som anses for »at ligge uden for«)⁹⁶.

153. En sådan asymmetrisk behandling skaber en ubalance til fordel for de særlige afgifter og til ugunst for de generelle skatter – såsom indkomstskatten – som er helt centralt for reglerne om statsstøtte, hvilket kan være i strid med princippet om medlemsstaternes skatte- og afgiftsmæssige autonomi⁹⁷.

154. Jeg må indrømme, at jeg mere grundlæggende er noget betænkelig med hensyn til de praktiske konsekvenser af en fortolkning, der udelukker muligheden for at påberåbe sig visse af de legitime formål, der forfølges med den omhandlede afgiftsordning.

155. Jeg har allerede anført, at referencerammemetoden indebærer, at forbuddet mod statsstøtte får karakter af en *generel* test for ikke-forskelsbehandling, der i princippet forbyder enhver afgiftsdifferentiering⁹⁸. Den fortolkning, der er nævnt ovenfor, vil imidlertid gøre dette forbud endnu strengere ved i forbindelse med vurderingen af sammenlignelighed kun at acceptere de *iboende formål*, der kendetegner den pågældende afgiftsordning.

156. De bestemmelser i EUF-traktaten, der indfører den frie bevægelighed, fastsætter til sammenligning et forbud mod forskelsbehandling udelukkende på grundlag af *oprindelse*, idet det i denne forbindelse er anerkendt, at det ved vurderingen af sammenlignelighed og undersøgelsen af eventuelle begrundelser er muligt at påberåbe sig *ethvert legitimt formål*.

157. Jeg finder i denne forbindelse ikke argumentet om, at Kommissionen i forbindelse med undersøgelsen af, om en støtte er forenelig med det indre marked, under alle omstændigheder *kan* tage hensyn til ethvert legitimt formål, der forfølges med den omhandlede afgiftsordning, og som navnlig vedrører social og miljømæssig beskyttelse, overbevisende. En sådan *mulighed* kan nemlig ikke anses for tilstrækkelig, når der henses til den forpligtelse til at anlægge en streng fortolkning af artikel 107, stk. 2 og 3, TEUF og det vide skøn, som Kommissionen råder over i forbindelse med denne undersøgelse⁹⁹, og navnlig inden for et ikke-harmoniseret område, såsom skatte- og afgiftsområdet.

158. Selv om en medlemsstats påberåbelse af et legitimt formål ikke i sig selv kan føre til, at en statslig foranstaltning falder uden for anvendelsesområdet for artikel 107, stk. 1, TEUF, således som Domstolen fastslog bl.a. i dommen i sagen Italien mod Kommissionen¹⁰⁰, og i sagen British Aggregates mod Kommissionen¹⁰¹, skal ethvert legitimt formål derfor kunne gøres gældende *i den særlige sammenhæng, der kendetegner det andet trin i referencemetoden*, nemlig undersøgelsen af sammenlignelighed.

96 – Jf. i denne forbindelse J. J. Piernas López, »Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case«, *European State Aid Law Quarterly*, 2018, bind 2, s. 274-281, s. 279: »[I]t could be argued that Member States may be tempted to pursue national policy objectives through special regimes, as they will be able to defend the general character of those regimes on the basis of the objectives pursued, rather than through derogations from general tax schemes, such as from the corporate income tax, where the extrinsic (eg environmental) objectives will not be taken into account, and therefore the measure will probably be considered as selective aid.«

97 – Jf. punkt 74 og 78 i dette forslag til afgørelse.

98 – Jf. punkt 61-73 i dette forslag til afgørelse.

99 – Jf. punkt 76 i dette forslag til afgørelse.

100 – Dom af 2.7.1974, 173/73, EU:C:1974:71, præmis 21, 22, 27 og 28.

101 – Dom af 22.12.2008 (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 86-93).

159. Denne tilgang bekræftes efter min opfattelse af de nylige domme i ANGED-sagerne, hvori Domstolen foretog en vurdering af sammenligheden med hensyn til miljøbeskyttelse og fysisk planlægning uden at kvalificere disse formål som »iboende« i forhold til den pågældende skatteordning¹⁰².

160. Når dette er sagt, skal det inden for rammerne af den foreliggende sag undersøges, om de afgiftspligtige, der er omfattet af anvendelsesområdet for den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, på den ene side, og de afgiftspligtige, der ikke er omfattet heraf, på den anden side, i forhold til *samtlige de formål*, der forfølges med afgiften på erhvervelse af fast ejendom, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation.

161. Jeg er i lighed med de tilgange, som den forelæggende ret, A-Brauerei og den tyske regering har argumenteret for, af den opfattelse, at dette ikke er tilfældet, og at den nævnte fritagelse derfor ikke har selektiv karakter.

a) Om den manglende sammenlignelighed mellem omdannelsedispositioner, der er foretaget inden for en koncern, og de dispositioner, der er foretaget uden for en koncern

162. For det første omfatter den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, dispositioner i form af fusion, spaltning eller formueoverdragelse¹⁰³ inden for en koncern, der har 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, som deltagere.

163. Det formål, der forfølges med GrEStG's § 1, har efter Kommissionens opfattelse en rent afgiftsmæssig karakter, nemlig at afgiftsbelaste alle de handelsdispositioner, der retligt eller økonomisk medfører en overgang af ejendomsretten. De virksomheder, der erhverver fast ejendom uden for koncernforhold, befinder sig imidlertid i en faktisk og retlig situation, der kan sammenlignes med den situation, som de virksomheder, der er omfattet af den omhandlede fritagelse, befinder sig i.

164. Jeg deler ikke Kommissionens opfattelse på dette punkt. De omdannelsedispositioner, der foretages *inden for* en koncern, kan efter min opfattelse ikke sammenlignes med de dispositioner, der foretages *uden for* en koncern.

165. Enhver fast ejendom, der ejes af en koncern, ejes nemlig i økonomisk henseende indirekte af moderselskabet, i det omfang dette selskab ejer andele i det selskab, der er den juridiske ejer. Jeg bemærker i denne forbindelse, at den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, er betinget af, at den kontrollerende virksomhed ejer mindst 95% af selskabskapitalen i de selskaber, der deltager i omdannelsen. I et sådant tilfælde har en omdannelsedisposition ingen eller en mindre indvirkning i økonomisk henseende, idet den kontrollerende virksomhed fortsat indirekte ejer den faste ejendom såvel før som efter denne disposition, således som den forelæggende ret nærmere bestemt har anført¹⁰⁴. A-Brauerei har på linje hermed anført, at denne bestemmelse har til formål at fritage de dispositioner, der ikke medfører ændringer i ejerskabet vedrørende de berørte faste ejendomme.

166. Som den tyske regering bekræftede i retsmødet, har GrEStG's § 6a med andre ord bl.a. til formål at undgå økonomisk dobbeltbeskatning af koncernselskaber. Eftersom afgiften skal betales, når en fast ejendom indgår i en koncerns formue, ville det nemlig være urimeligt på ny at opkræve denne afgift i forbindelse med hver enkelt omdannelse inden for en koncern.

102 – Domme af 26.4.2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, præmis 49-56), ANGED (C-234/16 og C-235/16, EU:C:2018:281, præmis 42-50), og ANGED (C-236/16 og C-237/16, EU:C:2018:291, præmis 37-46).

103 – I GrEStG's § 6a henvises nemlig til omdannelsedispositioner som omhandlet i UmwG's § 1, stk. 1, nr. 1)-3), hvori der henvises til dispositioner i form af fusion, spaltning og formueoverdragelse.

104 – Jf. punkt 139 i dette forslag til afgørelse.

167. Denne særegenhed, der kendetegner omdannelsesdispositioner, som foretages *inden for en koncern*, mellem selskaber, der er forbundet gennem ejerskab på mindst 95%, er til hinder for, at sådanne dispositioner anses for sammenlignelige med de erhvervelser af fast ejendom, der foretages *uden for en koncern*, såsom et almindeligt salg mellem selvstændige personer.

b) Om den manglende sammenlignelighed mellem de omdannelsesdispositioner, der foretages inden for en koncern, og de andre omstruktureringsforanstaltninger, der foretages inden for en koncern

168. Kommissionen har for det andet anført, at de omdannelsesdispositioner, der foretages inden for en koncern, i forhold til det afgiftsformål, der forfølges med afgiften på erhvervelse af fast ejendom, kan sammenlignes med de andre omstruktureringsforanstaltninger, der foretages inden for en koncern. Kommissionen har som eksempel anført, at et salg af en fast ejendom mellem selskaber, der tilhører den samme koncern, ikke er omfattet af den fritagelse, der er fastsat i denne bestemmelse.

169. Kommissionens standpunkt er overraskende. EU-retten og nærmere bestemt direktiv 2009/133/EF¹⁰⁵ synes nemlig efter min opfattelse at have anerkendt den særegenhed, der kendetegner omdannelsesdispositioner inden for en koncern, og navnlig dispositioner i form af fusioner som de i hovedsagen omhandlede. Det fremgår således af dette direktivs artikel 4, stk. 1, at fusion, spaltning eller partiel spaltning ikke medfører skat på kapitalvinding, herunder navnlig i forbindelse med fast ejendom¹⁰⁶.

170. EU-lovgiver har til gengæld ikke udvidet denne fordel til andre transaktioner mellem koncernforbundne selskaber, og navnlig ikke til almindeligt salg af aktiver mellem sådanne selskaber. Denne forskelsbehandling skal efter min opfattelse forklares ved den særegenhed, der kendetegner omstruktureringsdispositioner, hvilket A-Brauerei også har anført. Omstruktureringsdispositioner har som følge af deres omfang nemlig specifikke retsvirkninger for de berørte selskabers juridiske personlighed og/eller formue. Som eksempel kan nævnes, at fusioner i princippet medfører, at en juridisk person ophæves, og at dennes formue overdrages til det overtagende selskab. Et almindeligt salg har til sammenligning kun den virkning, at et aktiv overdrages til en anden persons formue.

171. Denne objektive forskel udelukker efter min opfattelse, at omdannelsesdispositioner og andre transaktioner mellem selskaber inden for samme koncern, navnlig salgsdispositioner, kan anses for sammenlignelige i forhold til en afgift på erhvervelse af fast ejendom, uanset om der er tale om direkte skat på kapitalvinding eller en indirekte afgift på erhvervelse af fast ejendom som den i tvisten i hovedsagen omhandlede.

c) Om den manglende sammenlignelighed mellem de omdannelsesdispositioner, der når tærsklen på 95%, og dem, der ikke når denne tærskel

172. Jeg bemærker for det tredje, at GrEStG's 6a fastsætter en tærskel på 95% af andelene i det eller de kontrollerede selskab(er), der deltager i omdannelsesdispositionen. Som den tyske regering har anført, skal omdannelsen for at være omfattet af den i tvisten i hovedsagen omhandlede fritagelse vedrøre:

- en kontrollerende virksomhed og et kontrolleret selskab
- en kontrollerende virksomhed og flere kontrollerede selskaber eller

105 – Rådets direktiv af 19.10.2009 om en fælles beskatningsordning ved fusion, spaltning, partiel spaltning, tilførsel af aktiver og ombytning af aktier vedrørende selskaber i forskellige medlemsstater og ved flytning af et SE's eller SCE's vedtægtsmæssige hjemsted mellem medlemsstater (EUT 2009, L 310, s. 34).

106 – Jf. artikel 4, stk. 1, i direktiv 2009/133: »Fusion, spaltning eller partiel spaltning medfører ingen form for skat på kapitalvinding beregnet som forskellen mellem den indre værdi af de overførte aktiver og passiver og disses skattemæssige værdi.«

– flere selskaber, der kontrolleres af en kontrollerende virksomhed.

173. Et selskab anses i henhold til den ovenfor nævnte bestemmelse for »kontrolleret«, når den kontrollerende virksomhed direkte eller indirekte har ejet mindst 95% af selskabskapitalen eller selskabsformuen i et selskab. Der foreligger derfor en forskel i behandlingen af de kapitalandele, der ligger under tærsklen på 95%, på den ene side, og de kapitalandele, der ligger på eller over denne tærskel, på den anden side, idet kun de sidstnævnte er omfattet af fritagelsen.

174. Disse kapitalandele befinder sig imidlertid ikke i en sammenlignelig situation, idet denne tærskel på 95% af kapitalandelene desuden udgør en betingelse for at pålægge afgiften i henhold til GrEStG's § 1, stk. 2a og 3, således som A-Brauerei og den tyske regering med føje har anført.

175. For nu at gentage det taleksempel, som A-Brauerei har nævnt, vil erhvervelsen 94% af kapitalandelene i et selskab, der ejer faste ejendomme på det tyske område, ikke være afgiftspligtig i henhold til GrEStG's § 1, stk. 2a og 3. Den efterfølgende fusion mellem datterselskabet og moderselskabet vil til gengæld ikke være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, og vil derfor være afgiftspligtig. I dette tilfælde vil afgiften derfor kun blive opkrævet en gang i forbindelse med disse to transaktioner.

176. Erhvervelsen af kapitalandele på 95% eller mere i det samme selskab vil omvendt være afgiftspligtig i henhold til GrEStG's § 1, mens den efterfølgende fusion vil være omfattet af den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a. Afgiften bliver også her kun opkrævet en gang i forbindelse med disse to transaktioner.

177. Når den tærskel på 95% af kapitalandelene, der kræves for at være omfattet af fritagelsen (GrEStG's § 6a), undersøges i sammenhæng med den tærskel på 95% af kapitalandelene, der er fastsat som betingelse for at pålægge afgiften (GrEStG's § 1, stk. 2a og 3), indfører disse bestemmelser således ikke en sondring mellem sammenlignelige situationer, men gør det tværtimod muligt at sikre, at der ikke sker forskelsbehandling af de forskellige transaktioner, der er nævnt i den i hovedsagen omhandlede ordning.

178. På baggrund af ovenstående betragtninger er det min opfattelse, at de afgiftspligtige, der er omfattet af anvendelsesområdet for den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, på den ene side, og de afgiftspligtige, der ikke er omfattet heraf, på den anden side, ikke i forhold til de formål, der forfølges med den i hovedsagen omhandlede afgift, befinder sig i en sammenlignelig faktisk og retlig situation. Denne fritagelse er derfor ikke selektiv som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

179. For det tilfælde, at Domstolen måtte fastslå, at disse kategorier af afgiftspligtige befinder sig i en sammenlignelig situation, vil jeg subsidiært i det følgende afsnit undersøge, om der foreligger en begrundelse vedrørende den omhandlede ordnings art og generelle opbygning.

3. Om eksistensen af en begrundelse vedrørende den omhandlede ordnings art og generelle opbygning

180. Det fremgår af retspraksis, at begrebet statsstøtte ikke omfatter statslige foranstaltninger, der indfører en differentiering mellem virksomheder, og dermed umiddelbart er selektive, når denne differentiering er begrundet, eftersom den følger af arten eller opbygningen af den ordning, som foranstaltningerne er en del af¹⁰⁷.

107 – Jf. bl.a. dom af 22.12.2008, British Aggregates mod Kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, præmis 83), af 21.6.2012, BNP Paribas og BNL mod Kommissionen (C-452/10 P, EU:C:2012:366, præmis 101), af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 42), 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 58).

181. Rækkevidden af denne begrundelse er inden for skatte- og afgiftsområdet blevet præciseret som følger. En foranstaltning kan være begrundet ud fra arten og den generelle opbygning af den nationale skatteordning, hvis den pågældende medlemsstat kan godtgøre, at denne foranstaltning er en direkte følge af de grundlæggende eller ledende principper i dens skattesystem. Der skal i den forbindelse sondres mellem dels de formål, som skal tilgodeses ved et særligt skattesystem og ligger uden for dette, dels de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skattesystemet, og som er nødvendige for at gennemføre sådanne formål¹⁰⁸.

182. Sondringen mellem »de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skattesystemet«, og »de formål, der ligger uden for dette«, er i lighed med sondringen mellem »iboende formål« og »formål, der ligger uden for«, der blev undersøgt inden for rammerne af det andet trin¹⁰⁹, efter min opfattelse vanskelig at foretage.

183. For det første kan det med føje spørges, om udtrykket »selv skattesystemet« henviser til referencerammen – dvs. afgiften på erhvervelse af fast ejendom i tvisten i hovedsagen – eller en medlemsstats skatte- og afgiftsregler som helhed.

184. Efter min opfattelse vil en begrænsning af dette begreb til de mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med en medlemsstats skatte- og afgiftsregler, medføre en risiko for, at referencerammemetodens tredje trin fratages enhver effektiv virkning. Såfremt dette var tilfældet, ville en begrundelse, der var baseret på bekæmpelse af misbrug eller et ønske om at forhindre dobbeltbeskatning, nemlig kun kunne anerkendes inden for rammerne af tvisten i hovedsagen, såfremt Forbundsrepublikken Tysklands skatte- og afgiftsregler som helhed var struktureret omkring disse formål.

185. Jeg er derfor af den opfattelse, at begrebet »mekanismer, som er uadskilleligt forbundet med selve skattesystemet« henviser til de mekanismer, der udelukkende er uadskilleligt forbundet med *referencerammen*, som i tvisten i hovedsagen vedrører afgiften på erhvervelse af fast ejendom. Denne fortolkning bekræftes efter min opfattelse af Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte, der entydigt omhandler »den almindelige ordnings« ivoende grundlæggende eller ledende principper¹¹⁰.

186. For det andet, og uanset den ovenfor anførte bemærkning, giver afgrænsningen mellem »formål, der ligger uden for«, og »mekanismer, som er uadskilleligt forbundet« med skattesystemet, desuden anledning til vanskeligheder. Jeg henviser i denne forbindelse læseren til de bemærkninger om sondringen mellem »iboende formål« og »formål, der ligger uden for«, som jeg har fremsat i forbindelse med vurderingen af sammenlignelighed¹¹¹.

187. Når dette er sagt, har Kommissionen i sin meddelelse om begrebet statsstøtte identificeret flere formål, der efter dens opfattelse kan påberåbes inden for rammerne af det tredje trin, såsom hensynet til bekæmpelse af bedrageri eller skatteunddragelse, behovet for at tage hensyn til særlige regnskabsmæssige krav, administrative hensyn, princippet om skatteneutralitet, indkomstkattens progressive karakter og dens formål om omfordeling, behovet for at undgå dobbeltbeskatning eller målet om at optimere inddrivning af skattetilgodehavender¹¹².

108 – Jf. bl.a. dom af 6.9.2006, Portugal mod Kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, præmis 81), af 8.9.2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08 – C-80/08, EU:C:2011:550, præmis 65), af 18.7.2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, præmis 22), og af 9.10.2014, Ministerio de Defensa og Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, præmis 43).

109 – Jf. punkt 149-159 i dette forslag til afgørelse.

110 – Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte, nr. 138.

111 – Jf. punkt 149-159 i dette forslag til afgørelse.

112 – Kommissionens meddelelse om begrebet statsstøtte, nr. 139.

188. De grunde, som A-Brauerei og den tyske regering har påberåbt sig inden for rammerne af den foreliggende sag, svarer imidlertid efter min opfattelse til flere af de formål, som Kommissionen har identificeret.

189. For det første har A-Brauerei anført, at den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, er direkte baseret på de grundlæggende eller ledende principper i ordningen for afgiften på erhvervelse af fast ejendom, idet denne afgift vedrører de retshandler, der medfører en ændring af kontrollen over de faste ejendomme, der er beliggende på det nationale område.

190. Denne begrundelse, der er knyttet til det mål om undgåelse af dobbeltbeskatning, der forfølges med den i hovedsagen omhandlede ordning, skal efter min opfattelse tages til følge af de grunde, som jeg har redegjort for i punkt 162-167 i dette forslag til afgørelse.

191. Den tyske regering har endvidere bekræftet, at den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, er forenelig med det formål, der forfølges med afgiften på erhvervelse af fast ejendom, om at afgiftsbelaste den objektive finansieringsevne hos erhververen eller sælgeren, som kommer til udtryk i forbindelse med overdragelsen af en fast ejendom. De dispositioner, der er nævnt i GrEStG's § 6a, har imidlertid ingen indvirkning på deltagernes finansieringsevne, idet disse deltagere ikke er selvstændige, men forbundet gennem deres deltagelse i den kontrollerende virksomhed, hvori de ejer mindst 95% af selskabskapitalen i et eller flere deltagende selskaber.

192. Jeg ser på ny ingen grund til at anfægte rigtigheden af denne forklaring.

193. Endelig har A-Brauerei og den tyske regering endvidere begrundet kravet om, at ejerskabet af 95% af kapitalandelene i det deltagende selskab skal have en varighed før og efter omdannelsedispositionen på fem år¹¹³. Det fremgår af deres forklaringer, at disse perioder gør det muligt at undgå, at den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, ikke finder anvendelse på visse former for misbrug, som bl.a. består i kortvarig erhvervelse af kapitalandele med henblik på at foretage omdannelser, der ikke er undergivet afgiften på erhvervelse af fast ejendom.

194. Jeg bemærker i denne forbindelse, at den forelæggende ret har bekræftet rigtigheden af denne forklaring. Artikel 3, stk. 2, litra b), i direktiv 2011/96/EU giver endvidere medlemsstaterne mulighed for på tilsvarende måde at gøre opnåelsen af en skattefordel betinget af varigheden af kapitalbesiddelsen i et datterselskab¹¹⁴.

195. Det følger af ovenstående betragtninger, at betingelserne for at indrømme den fritagelse, der er fastsat i GrEStG's § 6a, er begrundet i arten og opbygningen af den i tvisten i hovedsagen omhandlede afgiftsordning, og at denne fritagelse derfor ikke udgør statsstøtte som omhandlet i artikel 107, stk. 1, TEUF.

113 – Det fremgår af de forklaringer, som den forelæggende ret har givet, at den anden periode på fem år ikke finder anvendelse, når der er tale om en fusion i henhold til den brede fortolkning, som denne ret har anlagt. Jf. punkt 30 i dette forslag til afgørelse.

114 – Rådets direktiv af 30.11.2011 om en fælles beskatningsordning for moder- og datterselskaber fra forskellige medlemsstater (EUT 2011, L 345, s. 8). Det fremgår af tredje betragtning til dette direktiv, at formålet med dette direktiv er at fritage udbytte og andre udlodninger af overskud, som datterselskaber betaler til deres moderselskaber, for kildeskat, og at afskaffe dobbeltbeskatning af sådanne indkomster på moderselskabets niveau. Det fremgår af dette direktivs artikel 3, stk. 2, litra b), at medlemsstaterne kan undlade at anvende det nævnte direktiv på selskaber i denne medlemsstat, der ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet en kapitalandel, der giver ret til betegnelsen moderselskab, eller på selskaber, i hvilke et selskab i en anden medlemsstat ikke i en sammenhængende periode på mindst to år har besiddet sådan kapitalandel.

VII. Forslag til afgørelse

196. På baggrund af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare det af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) forelagte præjudicielle spørgsmål som følger:

»Artikel 107, stk. 1, TEUF skal fortolkes således, at en afgiftsfordel som den i tvisten i hovedsagen omhandlede, der består i at fritage en omdannelsedisposition inden for en koncern, såsom i det foreliggende tilfælde en fusion, der har en kontrollerende virksomhed og et kontrolleret selskab som deltagere, for afgift på erhvervelse af fast ejendom, når den kontrollerende virksomhed har ejet mindst 95% af kapitalandelene i det kontrollerede selskab inden for fem år før dispositionen og i princippet fem år efter denne disposition, udgør en generel foranstaltning og derfor ikke skal kvalificeres som statsstøtte.«