



# Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)

den 19 december 2018\*

”Begäran om förhandsavgörande – Statligt stöd – Artikel 107.1 FEUF – Skatt på förvärv av fast egendom – Undantag från skatteplikt – Överföring av äganderätten till en fastighet på grund av bolagsombildningar inom vissa bolagskoncerner – Begreppet statligt stöd – Selektivitetskriteriet – Motivering”

I mål C-374/17,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) genom beslut av den 30 maj 2017, som inkom till domstolen den 21 juni 2017, i målet

**Finanzamt B**

mot

**A-Brauerei**

ytterligare deltagare i rättegången:

**Bundesministerium der Finanzen,**

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden K. Lenaerts, vice-ordföranden R. Silva de Lapuerta, avdelningsordförandena J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, A. Prechal (referent), M. Vilaras, F. Biltgen, K. Jürimäe och C. Lycourgos samt domarna M. Ilešič, J. Malenovský, E. Levits, L. Bay Larsen, C.G. Fernlund och S. Rodin,

generaladvokat: H. Saugmandsgaard Øe,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 11 juni 2018,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- A-Brauerei, genom K. Naeve och B. Pignot, Rechtsanwälte, K. Seiferth, C. Tillman och A. Linn, Steuerberater,

\* Rättegångsspråk: tyska.

- Tysklands regering, genom T. Henze, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom K. Blanck-Putz, B. Stromsky och T. Maxian Rusche, samtliga i egenskap av ombud,

och efter att den 19 september 2018 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,  
följande

### **Dom**

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 107.1 FEUF.
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Finanzamt B (skattemyndigheten i B, Tyskland) (nedan kallad Finanzamt) och A-Brauerei. Målet rör Finanzamts vägran att medge detta bolag det undantag från skatten på förvärv av fastigheter som enligt tysk skatterätt, under vissa förutsättningar, kan beviljas bolag som förvärvar fast egendom i samband med bolagsombildningar inom vissa bolagskoncerner.

### **Tysk lagstiftning**

#### ***Lagen om bolagsombildningar***

- 3 I 1 § stycke 1 i Umwandlungsgesetz (lagen om bolagsombildningar), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad UmwG), föreskrivs följande:

”De rättssubjekt som har säte på det nationella territoriet kan bli föremål för ombildning

1. genom fusion,
2. genom fission (fission genom upplösning och överföring av samtliga tillgångar, fission utan upplösning men med delvis överföring av tillgångar, fission genom bildande av dotterbolag),
3. genom överföring av tillgångar,  
...”

- 4 I 2 § UmwG föreskrivs följande:

”Rättssubjekt kan fusionera genom upplösning utan likvidation

1. genom absorption varigenom ett eller flera rättssubjekt överför alla sina tillgångar och skulder (det överlåtande rättssubjektet) till ett befintligt rättssubjekt (det övertagande rättssubjektet) ...”

#### ***Lagen om beskattning av fastighetsförvärv***

- 5 I 1 § i Grunderwerbsteuergesetz (lagen om beskattning av fastighetsförvärv), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad GrEStG), föreskrivs följande:

”(1) Fastighetsförvärvsskatt ska betalas för följande transaktioner, om de avser en fastighet i landet:

1. ett köpavtal eller annan överenskommelse som medför rätt till överföring av egendomen,

2. avtalet om överföring av egendomen, om detta inte har föregåtts av någon rättsakt som medför rätt till överföring av egendomen,
3. överföringen av egendomen, om denna inte har föregåtts av någon rättsakt som medför rätt till överföring av egendomen och ingen överföring behöver ske ...

...

(2) Fastighetsförvärvsskatt ska även betalas för transaktioner som, utan att ge rätt till överföring av egendomen, juridiskt eller ekonomiskt tillåter en annan person att exploatera en fastighet inom landet för egen räkning.

(2a) Om en fastighet i landet tillhör ett personbolag och delägarnas sammansättning, inom fem år, direkt eller indirekt, förändras på så sätt att minst 95 procent av andelarna överförs till nya delägare, räknas detta som en rättshandling varigenom äganderätten till en fastighet överförs till ett nytt personbolag. ...

(3) Om en fastighet i landet tillhör ett bolag, så ska följande transaktioner dessutom omfattas av skatten, förutsatt att beskattning enligt punkt 2a är utesluten:

1. en transaktion som ger rätt till överföring av en eller flera andelar i bolaget, när överföringen direkt eller indirekt gör att minst 95 procent av andelarna i bolaget tillkommer förvärvaren eller dominerande och beroende företag eller beroende personer eller beroende personer,
  2. direkt eller indirekt ansamling av minst 95 procent av andelarna i bolaget, om denna inte föregåtts av en obligationsrättslig transaktion i den mening som avses i punkt 1,
  3. en transaktion som direkt eller indirekt ger rätt till överföring av minst 95 procent av andelarna i bolaget,
  4. en direkt eller indirekt överföring av minst 95 procent av andelarna i bolaget till ett annat bolag, om denna inte föregåtts av en obligationsrättslig transaktion i den mening som avses i punkt 3.”
- 6 Genom 7 § i Wachstumsbeschleunigungsgesetz (lagen om främjande av tillväxt) av den 22 december 2009 (BGBl. 2009 I, s. 3950), infördes 6a § GrEStG i samma lag. Denna bestämmelse har rubriken ”Skatteundantag vid bolagsombildning inom en bolagskoncern” och föreskriver följande, i den version som är tillämplig i det nationella målet:

”För en enligt 1 § stycke 1 punkt 3 och 1 § stycke 2a eller stycke 3 skattepliktig rättslig transaktion som följer på en bolagsombildning, i den mening som avses i 1 § stycke 1 punkterna 1–3 [UmwG], ska skatt inte utgå. ... Den första meningen gäller även för motsvarande bolagsombildningar som föreskrivs i lagstiftningen i en medlemsstat i Europeiska unionen eller en stat som omfattas av Avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet. Första meningen gäller endast när det endast är ett dominerande företag eller ett eller flera av detta dominerande företag beroende bolag eller flera av ett dominerande företag beroende bolag som deltar i bolagsombildningen. Ett bolag anses vara ’beroende’, i den mening som avses i tredje meningen, om det dominerande företaget utan avbrott, direkt eller indirekt, eller delvis direkt och delvis indirekt, innehar minst 95 procent av dess kapital fem år före den rättsliga transaktionen och fem år efter den rättsliga transaktionen.”

## Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

- 7 A-Brauerei är ett aktiebolag som bedriver näringsverksamhet. A-Brauerei innehade 100 procent av andelarna i T-GmbH, som ägde flera fastigheter. T-GmbH var å sin sida ensam ägare till ett annat bolag.
- 8 Genom avtal av den 1 augusti 2012 överförde T-GmbH alla sina tillgångar, inklusive nämnda fastigheter, med alla därtill kommande rättigheter och skyldigheter, genom fusion genom absorption, enligt 1 § stycke 1 punkt 1 UmwG och 2 § stycke 1 UmwG, till A-Brauerei. Transaktionen omfattade endast dessa två bolag.
- 9 Fusionen fick verkan genom att den registrerades i handelsregistret den 24 september 2012, då T-GmbH, som till 100 procent ägdes av A-Brauerei i mer än fem år före nämnda fusion, hade upphört att existera.
- 10 Genom ett meddelande av den 7 juni 2013 begärde Finanzamt betalning av fastighetsförvärvsskatten från A-Brauerei, eftersom överföringen av fastigheterna som ägdes av T-GmbH, som överlåtande bolag, till A-Brauerei, som övertagande bolag, var en del av fusionen mellan dessa bolag och den allmänna överföringen av det överlåtande bolagets förmögenhet till det övertagande bolaget, utgör en beskattningsbar transaktion enligt 1 § stycke 1 punkt 3 GrEStG, och inte omfattas av undantaget i 6a § GrEStG.
- 11 Genom beslut av den 19 juli 2013 avslag Finanzamt A-Brauereis klagomål mot detta meddelande med motiveringen att T-GmbH inte var ett ”beroende bolag”, i den mening som avses i nämnda 6a §, eftersom detta bolag hade upphört att existera till följd av fusionen, varför det inte uppfyllde det lagstadgade villkoret att ha innehafvs med en andel på minst 95 procent under fem år efter den transaktion som avses i denna 6a §.
- 12 Genom dom av den 14 oktober 2014 biföll Finanzgericht Nürnberg (Skattedomstolen i Nürnberg, Tyskland) den talan som hade väckts av A-Brauerei mot detta beslut, med motiveringen att detta bolag, i det aktuella fallet, åtnjuter den skattefördel som föreskrivs i 6a § GrEStG.
- 13 Finanzamt överklagade denna dom till Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland).
- 14 I mellandom av den 25 november 2015 bekräftade denna domstol den tolkning av 6a § GrEStG som gjorts i första instans, med motiveringen att det tidsmässiga villkoret om innehav endast är tillämpligt om det finns materiella möjligheter att uppfylla detta villkor vid den berörda transaktionen, vilket inte var fallet med den fusion som är aktuell i målet vid den nationella domstolen, eftersom det överlåtande bolaget med nödvändighet upphör att existera.
- 15 I mellandomen tog den hänskjutande domstolen på eget initiativ även upp frågan huruvida 6a § GrEStG bör fortsätta att inte tillämpas på grund av att den skattefördel som följer av denna bestämmelse ska klassificeras som ”statligt stöd”, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, så att ett åsidosättande av anmälningsskyldigheten och genomförandeförbudet i artikel 108.3 FEUF kan göras gällande.
- 16 I detta avseende angav Bundesministerium der Finanzen (Federala finansministeriet, Tyskland), som intervenerat i målet vid den hänskjutande domstolen, att den skattefördel som föreskrivs i 6a § GrEStG inte hade anmälts till Europeiska kommissionen, och att kommissionen, av den anledningen, inte hade inlett något formellt granskningsförfarande vad avser denna skattefördel. Ministeriet gjorde emellertid, med hänvisning till Europeiska unionens tribunals dom av den 7 november 2014, Autogrill España/kommissionen (T-219/10, EU:T:2014:939), gällande att fördelen i fråga inte utgjorde ”statligt stöd”, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, eftersom det

inte är möjligt att, utifrån egenskaper som är specifika för de företag som omfattas av förmånen, beteckna dem som en privilegierad kategori, varför det selektivitetskriterium som uppställs i denna bestämmelse inte är uppfyllt.

- 17 Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och att ställa följande fråga till domstolen:

”Ska artikel 107.1 FEUF tolkas så, att det föreligger ett stöd som strider mot denna bestämmelse när det enligt en medlemsstats lagstiftning inte ska utgå skatt på fastighetsförvärv för ett skattepliktigt förvärv vid bolagsombildning (fusion), om vissa rättssubjekt (dominerande företag och ett beroende bolag) deltar i bolagsombildningen och det dominerande företaget äger 100 procent av det beroende bolaget fem år före den rättsliga transaktionen och fem år efter den rättsliga transaktionen?”

### Prövning av tolkningsfrågan

- 18 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 107.1 FEUF ska tolkas så, att det villkor avseende den berörda fördelens selektivitet som föreskrivs i denna bestämmelse är uppfyllt när en skattefördel, som den som är i fråga i det nationella målet, innebär att ett undantag från skatt gäller för förvärv av en fastighet som skett med anledning av en bolagsombildningstransaktion som endast omfattar bolag som ingår i samma bolagskoncern, vilka har band till varandra genom oavbrutet innehav på minst 95 procent under minst fem år före och efter transaktionen.
- 19 Enligt domstolens fasta praxis krävs att samtliga följande villkor är uppfyllda för att en nationell åtgärd ska anses utgöra statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. För det första ska det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrیدا eller hota att snedvrیدا konkurrensen (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 53 och där angiven rättspraxis).
- 20 När det gäller villkoret avseende den berörda fördelens selektivitet, som ingår i begreppet ”statligt stöd”, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, ska det först prövas huruvida, såsom den tyska regeringen har hävdad, den skattefördel som ges genom 6a § GrEStG redan från början ska betecknas som en ”allmän åtgärd” och därmed inte anses omfattas av tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF, eftersom den inte uppfyller selektivitetskriteriet i denna bestämmelse.
- 21 Vad särskilt gäller nationella åtgärder som innebär en skattefördel, ska det härvid erinras om att en sådan åtgärd som trots att den inte innebär en överföring av statliga medel försätter mottagarna i en situation som är mer fördelaktig än den situation som övriga skattskyldiga befinner sig i, kan ge en selektiv fördel till mottagarna och därmed utgöra statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56 och där angiven rättspraxis).
- 22 I detta sammanhang har domstolen även slagit fast att ett villkor för att tillämpa eller erhålla ett skattestöd kan medföra att detta stöd kan anses vara selektivt, om detta villkor leder till att det görs åtskillnad mellan företag trots att dessa företag i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till målsättningen med det aktuella skattesystemet, och om detta villkor därmed innebär en diskriminering av de företag som inte omfattas (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 86).

- 23 Nationella åtgärder som är tillämpliga utan åtskillnad på samtliga ekonomiska aktörer i den berörda medlemsstaten ska däremot anses utgöra allmänna åtgärder och därför anses som icke selektiva (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2012, 3M Italia, C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39, och dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 56 och där angiven rättspraxis).
- 24 Den omständigheten att enbart skattskyldiga som uppfyller villkoren för tillämpning av en åtgärd kan dra nytta av densamma innebär inte i sig att den är selektiv (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59).
- 25 För frågan huruvida en åtgärd ska betecknas som en "allmän åtgärd" är det dock utan betydelse att den aktuella åtgärden är tillämplig oavsett företagets verksamhetsinriktning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 82–84).
- 26 Utgångspunkten att en åtgärd som medför en fördel i princip ska anses vara selektiv behöver nämligen inte nödvändigtvis grundas på ett villkor för beviljande som är knutet till att ett företag är verksamt inom en viss sektor, utan kan bygga på andra villkor, såsom vilken rättslig form ett företag måste ha för att kunna beviljas denna förmån (se, för ett liknande resonemang, dom av den 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze m.fl., C-222/04, EU:C:2006:8, punkt 136).
- 27 Dessutom är det inte relevant för denna klassificering som en "allmän åtgärd" att en åtgärd, som *a priori* eller potentiellt är tillgänglig för alla företag, inte gör det möjligt att identifiera en särskild kategori företag vilka är de enda som gynnas av den aktuella åtgärden och som kan särskiljas på grund av egenskaper som är specifika, gemensamma och unika för dem (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 69–71).
- 28 I förevarande fall framgår det av de handlingar som domstolen förfogar över att undantaget från fastighetsförvärvsskatt i 6a § GrEStG införts i denna lag genom lagen om främjande av ekonomisk tillväxt av den 22 december 2009, under rubriken "Skattefördel vid bolagsombildning inom en bolagskoncern", som ett formellt undantag från 1 § stycke 1 punkt 3 och 1 § styckena 2a och 3 GrEStG.
- 29 Det framgår även av motiveringen till det lagförslag som ledde fram till att detta undantag infördes att syftet med undantaget är att underlätta omstrukturering av företag, och särskilt omvandlingar som innefattar överföring av fastigheter mellan olika bolag, detta för att förbättra företagets konkurrenskraft i samband med den ekonomiska kris som skakat Förbundsrepubliken Tyskland sedan år 2008.
- 30 Det framgår även av de handlingar som domstolen förfogar över att det var först under lagstiftningsförfarandet som det beslutades att begränsa denna skattefördel till att endast omfatta vissa bolagskoncerner genom att det, genom ett tillägg till det ursprungliga lagförslaget, lades till ett ytterligare villkor för tillämpning som gick ut på att endast ett så kallat "dominerande" bolag och/eller en eller flera så kallade "beroende" bolag kan delta i en sådan transaktion, varvid dessa bolag definieras som bolag vars kapital eller rörelsetillgångar ägs av ett dominerande bolag genom oavbrutet innehav på minst 95 procent under minst fem år före och efter transaktionen.
- 31 Det skatteundantag som är i fråga i det nationella målet kan endast gynna berörda bolagskoncerner som genomför ombildningar, medan bolag som inte ingår i sådana koncerner utesluts från denna fördel, trots att de genomför likadana ombildningar som bolagskoncernerna.

- 32 Det är härvid visserligen riktigt att lagstiftningstekniken inte är avgörande för bedömningen av huruvida en åtgärd är selektiv eller av allmän karaktär, eftersom, såsom framgår av punkt 101 i domen av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732), även en åtgärd som inte utgör ett formellt undantag och som grundas på kriterier som i sig själva är av allmän natur kan vara selektiv om den i praktiken ger upphov till en diskriminering mellan bolag som befinner sig i jämförbara situationer med avseende på det eftersträvade syftet med skattesystemet i fråga.
- 33 Det ska emellertid påpekas att även om lagstiftningstekniken inte är avgörande för att fastställa att en skatteåtgärd är selektiv, så att det inte alltid är nödvändigt att denna åtgärd utgör ett undantag från det allmänna skattesystemet, är det förhållandet att åtgärden, såsom i det nationella målet, är av undantagskaraktär relevant för denna bedömning när det framgår att två kategorier av aktörer särskiljs och i princip behandlas olika, nämligen de som omfattas av undantagsåtgärden och de som fortsatt omfattas av det allmänna skattesystemet, trots att dessa två kategorier befinner sig i en jämförbar situation med hänsyn till det syfte som eftersträvas med nämnda system (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 77, och dom av den 28 juni 2018, Andres (konkurs, Heitkamp BauHolding)/kommissionen, C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 93).
- 34 Härav följer att den tyska regeringens argument, som nämns i punkt 20 ovan, inte räcker för att fastställa att den i det nationella målet aktuella åtgärden inte omfattas av tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF.
- 35 Domstolens fasta praxis uppställer ett krav, vad avser bedömningen av kriteriet avseende fördelens selektivitet, som ingår i begreppet statligt stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, att det först fastställs huruvida den aktuella nationella åtgärden, inom ramen för en viss rättslig reglering, kan gynna ”vissa företag eller viss produktion” i förhållande till andra företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer, och som således är föremål för en särbehandling som i allt väsentligt kan anses vara diskriminerande (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54 och där angiven rättspraxis).
- 36 Att, vad avser skatteåtgärder, klassificera en nationell åtgärd som ”selektiv” förutsätter att det först slås fast vilket allmänt skattesystem eller ” normalt ” skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten, och därefter att det visas att skatteåtgärden avviker från det allmänna systemet i det att den medför att skillnader görs i behandlingen av ekonomiska aktörer som i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer med hänsyn till målsättningen med detta allmänna skattesystem (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57).
- 37 I förevarande fall ska det i ett första skede noteras att det framgår av beskrivningen av den nationella lagstiftningen i begäran om förhandsavgörande att referensramen för att pröva huruvida situationerna är jämförbara består i bestämmelserna i tysk rätt om skatt på förvärv av fastigheter, vilka tillsammans avgör denna skatts föremål eller beskattningsgrundande händelse.
- 38 I ett andra skede uppstår frågan huruvida den skattefördel som ges genom 6a § GrEStG, med hänsyn till att denna fördel reserveras för en bolagsombildningstransaktion som endast omfattar bolag som ingår i samma bolagskoncern, vilka har band till varandra genom oavbrutet innehav på minst 95 procent under minst fem år före och efter transaktionen, vilket innebär en skillnad i behandling mellan olika aktörer som, med hänsyn till målsättningen med det i det nationella målet aktuella allmänna skattesystemet, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer, i den meningen att dessa bolag inte omfattas av detta undantag, trots att de genomför ombildningstransaktioner utan att vara knutna till varandra genom ett sådant ägandeförhållande.

- 39 Det framgår härvid av beslutet om hänskjutande att syftet med systemet för beskattning av förvärv av fastigheter är att beskatta varje ägarbyte (*Rechtsträgerwechsel*) avseende en fastighet eller, med andra ord, att beskatta varje överlåtelse av äganderätten till en fastighet från en fysisk eller juridisk person till en annan fysisk eller juridisk person, i den mening som avses i civilrätten.
- 40 Detta syfte nämns dessutom uttryckligen i motiveringen till det lagförslag som låg till grund för 6a § GrEStG. I denna motivering anges nämligen att det, för att undvika att det berörda undantaget ger upphov till godtyckliga vinster, är nödvändigt att begränsa undantaget till att endast omfatta företagsombildningar, eftersom sådana transaktioner, till skillnad från andra typer av omstruktureringar av företag, leder till ett ägarbyte vad avser en fastighet, i den mening som avses i GrEStG.
- 41 Med beaktande av ordalydelsen i 6a § GrEStG, av vilken det framgår att denna bestämmelse uttryckligen undantar vissa transaktioner från beskattning, även om de normalt ska beskattas enligt 1 § stycke 1 punkt 3 och 1 § styckena 2a och 3 GrEStG, drar domstolen slutsatsen att prövningen av jämförbarhet, i enlighet med den princip som fastställts i den rättspraxis som det erinras om i punkt 35 ovan, ska göras mot bakgrund av nämnda syfte, såsom den nationella domstolen dessutom föreslagit, nämligen att beskatta varje överlåtelse av äganderätten till en fastighet, vilket är det allmänna syftet med det i det nationella målet aktuella systemet för beskattning av förvärv av fastigheter, och särskilt bestämmelserna i 1 § GrEStG, vilka avgör denna skatts föremål eller beskattningsgrundande händelse, vilka såsom har konstaterats i punkt 37 ovan, utgör den referensram utifrån vilken denna undersökning av jämförbarhet ska utföras.
- 42 6a § GrEStG innebär emellertid att det görs åtskillnad mellan, å ena sidan, bolag som genomför en bolagsombildningstransaktion inom en bolagskoncern, såsom avses i denna bestämmelse, och vilka kan dra nytta av det i det nationella målet aktuella undantaget, och, å andra sidan, bolag som genomför en likadan transaktion utan att ingå i en sådana koncern, vilka inte omfattas av detta undantag, trots att de i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer, med hänsyn till syftet med nämnda skatt, nämligen att beskatta varje civilrättsligt ägarbyte avseende en fastighet, som innebär en överlåtelse av äganderätten från en fysisk eller juridisk person till en annan fysisk eller juridisk person.
- 43 Dessutom stärks den särskiljande verkan av villkoret att bolagsombildningen endast får beröra bolag inom samma koncern som är knutna till varandra genom en ägarandel på minst 95 procent av kravet, i samma villkor, att detta ägande består i ett oavbrutet innehav under minst fem år före och efter ombildningen.
- 44 Det bör emellertid, för det andra, erinras om att, enligt domstolens fasta praxis, avser begreppet "statligt stöd" inte sådana åtgärder som innebär att skillnader görs i behandlingen av företag som, mot bakgrund av det mål som eftersträvas med den aktuella rättsliga regleringen, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer, och vilka åtgärder således i princip är selektiva, när den berörda medlemsstaten visar att denna skillnad i behandling är motiverad, eftersom den följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärderna utgör en del av (dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl., C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58 och där angiven rättspraxis).
- 45 I förevarande fall konstaterar domstolen, såsom den nationella domstolen har föreslagit och såsom även hävdats i de skriftliga yttrandena som inkommit till domstolen och vid den diskussion som fördes under förhandlingen vid densamma, att undantaget i 6a § GrEStG syftar till en korrigeringsåtgärd för att undvika en beskattning som anses vara alltför ingripande.
- 46 Den beskattning av fastighetsöverlåtelser som sker i samband med bolagsombildningar inom en och samma bolagskoncern där det inbördes ägandet är omfattande, närmare bestämt minst 95 procent, anses alltför ingripande, eftersom enligt 1 § styckena 2a och 3 GrEStG, överlåtelserna av den berörda



fastigheten redan beskattas ”i det inledande skedet”, det vill säga när det bolag som äger denna fastighet integreras i en sådan bolagskoncern. Om överlåtelsen av nämnda fastighet på nytt skulle beskattas, på grund av en bolagsombildningstransaktion inom denna bolagskoncern, exempelvis, som i förevarande fall, till följd av en fusion genom absorption av ett helägt dotterbolag som äger denna fastighet, så leder detta till en dubbelbeskattning av samma överlåtelse av den berörda fastigheten, nämligen, först vid den överlåtelse av egendom som anses ske när det dominerande bolaget förvärvar minst 95 procent av kapitalet eller rörelsetillgångarna i det beroende bolaget, och sedan, en andra gång, vid ombildningstransaktionen, som, i förevarande fall, består i att det dominerande bolaget absorberar det andra bolaget genom en fusion.

- 47 Däremot är, vilket också generaladvokaten påpekat i punkt 175 i sitt förslag till avgörande, en sådan dubbelbeskattning utesluten vid en bolagsombildning mellan två bolag som är knutna till varandra genom en ägarandel på mindre än 95 procent. I ett sådant fall ska nämligen det dominerande bolagets förvärv av en andel som är mindre än 95 procent av kapitalet eller rörelsetillgångarna i det beroende bolaget inte beskattas enligt 1 § styckena 2a och 3 GrEStG, medan den följande ombildningstransaktionen mellan de båda bolagen inte omfattas av det undantag som föreskrivs i 6a § GrEStG.
- 48 Det ska dock påpekas att en åtgärd som medför ett undantag från tillämpningen av det allmänna skattesystemet kan vara berättigad med hänsyn till skattesystemets art eller struktur om den berörda medlemsstaten kan visa att åtgärden är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för medlemsstatens skattesystem. Härvid måste det göras en åtskillnad mellan, å ena sidan, sådana mål som uppställts för en viss skatteordning och som ligger utanför denna och, å andra sidan, mekanismer som utgör en del av själva skattesystemet och som är nödvändiga för att kunna uppnå sådana mål (dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen, C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 81).
- 49 Domstolen har i sin praxis medgett att mål som utgör en naturlig del av det berörda allmänna skattesystemet skulle kunna rättfärdiga en vid första påseende selektiv skattelagstiftning (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004, GIL Insurance m.fl., C-308/01, EU:C:2004:252, punkterna 74–76, och dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 64–76).
- 50 I förevarande fall kan det mål som rör funktionen av det allmänna skattesystem som är i fråga i det nationella målet, nämligen att undvika dubbelbeskattning och därmed en alltför ingripande beskattning, således motivera att skatteundantaget i 6a § GrEStG reserveras för ombildningstransaktioner mellan bolag vilka har band till varandra genom oavbrutet innehav på minst 95 procent under minst fem år före och efter transaktionen.
- 51 Såsom den hänskjutande domstolen också har påpekat framstår dessutom kravet på en minimiperiod av innehav av en sådan andel som motiverat med hänsyn till behovet av att utesluta oönskade dödviktseffekter, och att därigenom förebygga missbruk genom att förhindra att innehav i den storleksordningen endast upprätthålls under en kort tid i det enda syftet att komma i åtnjutande av detta skatteundantag, varvid storleksordningen förändras när väl ombildningen är avslutad. Att förebygga missbruk kan nämligen utgöra ett berättigat skäl som är knutet till systemets art eller struktur (se, analogt, dom av den 29 april 2004, GIL Insurance m.fl., C-308/01, EU:C:2004:252, punkt 74).
- 52 Härav följer att, även om detta undantag har medfört att åtskillnad görs mellan företag som, med hänsyn till det mål som eftersträvas med regelverket i fråga, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i jämförbara situationer, så är denna åtskillnad motiverad, eftersom den syftar till att undvika dubbelbeskattning, och, i detta avseende, följer av arten av eller strukturen på det system som den utgör en del av.

- 53 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande. Artikel 107.1 FEUF ska tolkas så, att det villkor avseende den berörda fördelens selektivitet som föreskrivs i denna bestämmelse inte är uppfyllt när en skattefördel, som den som är i fråga i det nationella målet, innebär att ett undantag från skatt gäller för förvärv av en fastighet som skett med anledning av en bolagsombildningstransaktion som endast omfattar bolag som ingår i samma bolagskoncern, vilka har band till varandra genom oavbrutet innehav på minst 95 procent under minst fem år före och efter transaktionen.

### Rättegångskostnader

- 54 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

**Artikel 107.1 FEUF ska tolkas så, att det villkor avseende den berörda fördelens selektivitet som föreskrivs i denna bestämmelse inte är uppfyllt när en skattefördel, som den som är i fråga i det nationella målet, innebär att ett undantag från skatt gäller för förvärv av en fastighet som skett med anledning av en bolagsombildningstransaktion som endast omfattar bolag som ingår i samma bolagskoncern, vilka har band till varandra genom oavbrutet innehav på minst 95 procent under minst fem år före och efter transaktionen.**

Underskrifter