Sammlung der Rechtsprechung

SCHLUSSANTRÄGE DES GENERALANWALTS
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
vom 19. September 2018 [1]

Rechtssache C-374/17

Finanzamt B
gegen
A-Brauerei,
Beteiligter:
Bundesministerium der Finanzen

(Vorabentscheidungsersuchen des Bundesfinanzhofs [Deutschland])

„Vorlage zur Vorabentscheidung – Staatliche Beihilfen – Materielle Selektivität – Fehlen – Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit – Allgemeine Maßnahme – Bezugsrahmen – Vergleichbarkeit – Rechtfertigung aufgrund der Natur oder des inneren Aufbaus des Bezugsrahmens – Steuervergünstigung – Grunderwerbsteuer – Befreiung zugunsten von Umwandlungsvorgängen innerhalb eines Konzerns – Voraussetzung einer Beteiligung zu mindestens 95 % am Kapital der beteiligten Gesellschaften – Behaltensfristen von fünf Jahren vor und nach dem Umwandlungsvorgang“

I. Einleitung

1. Mit Entscheidung vom 30. Mai 2017 hat der Bundesfinanzhof (Deutschland) dem Gerichtshof ein Ersuchen um Vorabentscheidung über die Auslegung von Art. 107 Abs. 1 AEUV vorgelegt.

2. Diese Frage stellt sich im Rahmen eines Rechtsstreits zwischen der A-Brauerei und dem Finanzamt B (Deutschland) über dessen Entscheidung, für die Übernahme der T-GmbH – einer Tochtergesellschaft der A-Brauerei – durch die A-Brauerei die Steuerbefreiung nach § 6a des Grunderwerbsteuergesetzes (in der Fassung vom 26. Februar 1997, BGBl. I S. 418, 1804, zuletzt geändert durch Art. 12 Nr. 1 des Gesetzes vom 22. Juni 2011, BGBl. I S. 1126, im Folgenden: GrEStG) zu versagen. Nach dieser Bestimmung sind bestimmte Umwandlungen innerhalb eines Konzerns von der Grunderwerbsteuer befreit.

3. Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass die Aufnahme der T-GmbH durch die A-Brauerei unter § 6a GrEStG falle und daher von der Grunderwerbsteuer zu befreien sei. Fraglich sei allerdings, ob diese Befreiung als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV einzustufen sei, was im Kontext des Ausgangsverfahrens hauptsächlich von der Auslegung der Voraussetzung der Selektivität abhängen werde. Das Gericht ist gleichwohl der Meinung, dass die Befreiung nach § 6a GrEStG nicht selektiv sei und daher keine staatliche Beihilfe darstelle.

1 Originalsprache: Französisch.

4. Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Rechtsprechung des Gerichtshofs zur materiellen Selektivität insbesondere im Bereich der Steuern durch das Nebeneinander zweier Prüfungsmethoden gekennzeichnet ist, was die Bekanntmachung der Europäischen Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe bestätigt [2].

5. Die klassische Prüfungsmethode, die aus dem Wortlaut des AEU-Vertrags abgeleitet werden kann [3], gründet sich auf das Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit. Nach diesem Ansatz, der u. a. im Urteil Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich [4] angewandt wurde, ist jeder Vorteil selektiv, der nicht allen Unternehmen im Inland offensteht. Das Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit verlangt nicht, dass alle Unternehmen tatsächlich in den Genuss des betreffenden Vorteils kommen, sondern dass alle in seinen Genuss kommen *könnten* [5].

6. Die sogenannte Methode „des Bezugsrahmens", die auf das Urteil Paint Graphos u. a. [6] aus dem Jahr 2011 zurückgeht und die im Urteil Kommission/World Duty Free Group u. a. [7] bestätigt wurde, beruht auf dem Kriterium der Diskriminierung [8]. Nach diesem dreistufigen Ansatz ist ein Vorteil selektiv, wenn er vom maßgeblichen Bezugsrahmen abweicht, wenn er nicht allen Unternehmen offensteht, die sich in vergleichbaren Situationen befinden, und wenn er nicht durch die Natur oder den inneren Aufbau des fraglichen Systems gerechtfertigt ist [9].

7. Jede dieser beiden Prüfungsmethoden soll die selektiven Maßnahmen, die unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallen, von den allgemeinen Maßnahmen, die nicht darunter fallen, unterscheiden. Im Rahmen der vorliegenden Rechtssache führen beide Methoden meines Erachtens zum selben Ergebnis, nämlich der fehlenden Selektivität der in § 6a GrEStG vorgesehenen Befreiung.

8. Ich schlage dem Gerichtshof jedoch vor, *nur die klassische Prüfungsmethode* anzuwenden und in Anwendung dieser Methode zu entscheiden, dass die Befreiung nach § 6a GrEStG eine allgemeine Maßnahme darstellt, da sie jedem Unternehmen im Inland und selbst jedem inländischen oder ausländischen Unternehmen, das im Inland ein Grundstück besitzt, offensteht [10].

9. Ich habe nämlich gewisse Bedenken hinsichtlich der praktischen Folgen der Heranziehung der Methode des Bezugsrahmens, sowohl auf materieller als auch auf formeller Ebene [11]. Mir scheint insbesondere, dass diese Methode die Gefahr mit sich bringt, die Regeln für staatliche Beihilfen auf jede steuerliche Differenzierung auszuweiten, indem sie zu einer Überprüfung sämtlicher Steuerregelungen der Mitgliedstaaten auf der Suche nach Diskriminierungen einlädt.

10. Hilfsweise werde ich die Gründe darlegen, aus denen die Anwendung der Methode des Bezugsrahmens zum selben Ergebnis führt, nämlich dem Nichtvorliegen einer staatlichen Beihilfe, ohne die beträchtlichen Schwierigkeiten zu verbergen, die die Anwendung dieser Methode mit sich bringt [12].

2 Vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe im Sinne des Artikels 107 Absatz 1 AEUV (C/2016/2946, ABl. 2016, C 262, S. 1, im Folgenden: Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe), Rn. 128 bis 131.

3 Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV sind die Beihilfen, die „die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige" bedeuten, d. h. die Beihilfen, die nicht allen Unternehmen und allen Produktionszweigen offenstehen, untersagt. Diese Bestimmung enthält hingegen, anders als andere Bestimmungen des AEU-Vertrags, keine Bezugnahme auf den Begriff der Diskriminierung.

4 Urteil vom 15. November 2011 (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 73 und 103 bis 108).

5 Siehe Nr. 94 der vorliegenden Schlussanträge.

6 Urteil vom 8. September 2011 (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49).

7 Urteil vom 21. Dezember 2016 (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Siehe Nr. 63 der vorliegenden Schlussanträge und die in der Fußnote angeführten Verweise.

9 Siehe Nr. 118 der vorliegenden Schlussanträge.

10 Siehe Nrn. 89 bis 116 der vorliegenden Schlussanträge.

11 Siehe Nrn. 61 bis 88 der vorliegenden Schlussanträge.

12 Siehe Nrn. 117 bis 195 der vorliegenden Schlussanträge.

II. Deutsches Recht

11. § 1 des Umwandlungsgesetzes (im Folgenden: UmwG) lautet wie folgt:

„(1) Rechtsträger mit Sitz im Inland können umgewandelt werden

1. durch Verschmelzung;

2. durch Spaltung (Aufspaltung, Abspaltung, Ausgliederung);

3. durch Vermögensübertragung;

…“

12. In § 2 UmwG heißt es:

„Rechtsträger können unter Auflösung ohne Abwicklung verschmolzen werden

1. im Wege der Aufnahme durch Übertragung des Vermögens eines Rechtsträgers oder mehrerer Rechtsträger (übertragende Rechtsträger) als Ganzes auf einen bestehenden Rechtsträger (übernehmender Rechtsträger) …“

13. § 1 GrEStG bestimmt:

„(1) Der Grunderwerbsteuer unterliegen die folgenden Rechtsvorgänge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen:

1. ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung begründet;

2. die Auflassung, wenn kein Rechtsgeschäft vorausgegangen ist, das den Anspruch auf Übereignung begründet;

3. der Übergang des Eigentums, wenn kein den Anspruch auf Übereignung begründendes Rechtsgeschäft vorausgegangen ist und es auch keiner Auflassung bedarf.

…

(2a) Gehört zum Vermögen einer Personengesellschaft ein inländisches Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand unmittelbar oder mittelbar dergestalt, dass mindestens 95 vom Hundert der Anteile am Gesellschaftsvermögen auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies als ein auf die Übereignung eines Grundstücks auf eine neue Personengesellschaft gerichtetes Rechtsgeschäft. …

(3) Gehört zum Vermögen einer Gesellschaft ein inländisches Grundstück, so unterliegen der Steuer, soweit eine Besteuerung nach Absatz 2a nicht in Betracht kommt, außerdem:

1. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung eines oder mehrerer Anteile der Gesellschaft begründet, wenn durch die Übertragung unmittelbar oder mittelbar mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft in der Hand des Erwerbers oder in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen oder in der Hand von abhängigen Unternehmen oder abhängigen Personen allein vereinigt werden würden;

2. die Vereinigung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 1 vorausgegangen ist;

3. ein Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übertragung unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft begründet;

4. der Übergang unmittelbar oder mittelbar von mindestens 95 vom Hundert der Anteile der Gesellschaft auf einen anderen, wenn kein schuldrechtliches Geschäft im Sinne der Nummer 3 vorausgegangen ist."

14. § 6a GrEStG sieht Folgendes vor:

„Für einen nach § 1 Absatz 1 Nummer 3, Absatz 2a oder 3 steuerbaren Rechtsvorgang aufgrund einer Umwandlung im Sinne des § 1 Absatz 1 Nummer 1 bis 3 [UmwG] wird die Steuer nicht erhoben; … Satz 1 gilt auch für entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet. Satz 1 gilt nur, wenn an dem Umwandlungsvorgang ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind. Im Sinne von Satz 3 abhängig ist eine Gesellschaft, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar oder teils unmittelbar, teils mittelbar zu mindestens 95 vom Hundert ununterbrochen beteiligt ist."

III. Ausgangsrechtsstreit

15. Die A-Brauerei, Klägerin des Ausgangsverfahrens und Revisionsbeklagte, ist eine Aktiengesellschaft mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Sie hielt 100 % der Geschäftsanteile an der T-GmbH, der mehrere Grundstücke gehörten. Die T-GmbH war ihrerseits Alleingesellschafterin der E-GmbH.

16. Mit Vertrag vom 1. August 2012 übertrug die T-GmbH als übertragender Rechtsträger ihr Vermögen als Ganzes (also einschließlich der Grundstücke) mit allen Rechten und Pflichten unter Auflösung ohne Abwicklung gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 2 Nr. 1 UmwG auf die A-Brauerei als übernehmender Rechtsträger (Verschmelzung durch Aufnahme). Die Verschmelzung wurde mit der Eintragung im Handelsregister am 24. September 2012 wirksam. Zu diesem Zeitpunkt erlosch die T-GmbH, an der die A-Brauerei seit mehr als fünf Jahren beteiligt gewesen war. Die A-Brauerei war seitdem Alleingesellschafterin der E-GmbH.

17. Das Finanzamt B, Beklagter und Revisionskläger, vertrat die Ansicht, dass der Übergang der Grundstücke aufgrund der Verschmelzung der T-GmbH auf die A-Brauerei einen steuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG darstelle und dieser Vorgang nicht unter die Befreiung nach § 6a GrEStG falle. Den Einspruch der A-Brauerei wies es mit der Begründung zurück, bei der T-GmbH handele es sich nicht um eine abhängige Gesellschaft im Sinne von § 6a GrEStG, weil sie aufgrund der Verschmelzung untergegangen sei und deshalb die gesetzliche Nachbehaltensfrist von fünf Jahren nicht eingehalten worden sei.

18. Das Finanzgericht (Deutschland) gab der Klage der A-Brauerei statt und gewährte ihr die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG.

19. Mit seiner Revision beim vorlegenden Gericht rügt das Finanzamt einen Verstoß gegen § 6a GrEStG. Es beantragt, das Urteil des Finanzgerichts aufzuheben und die Klage abzuweisen. Die A-Brauerei beantragt, die Revision zurückzuweisen.

20. Das Bundesministerium der Finanzen (Deutschland) ist dem Verfahren beigetreten. Es hat mitgeteilt, dass ein förmliches Prüfverfahren durch die Kommission in Bezug auf die neu eingeführte Steuerbegünstigung des § 6a GrEStG nicht stattgefunden habe.

IV. Vorlagefrage

21. Der Bundesfinanzhof hat dem Gerichtshof erläuternde Hinweise zu der von § 1 Abs. 1 GrEStG vorgesehenen Grunderwerbsteuer, der Befreiung nach § 6a GrEStG sowie der Relevanz der Vorlagefrage für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits gegeben.

22. Ich halte es für das richtige Verständnis des Ausgangsrechtsstreits und der Bedeutung der vorliegenden Rechtssache für zweckmäßig, diese Erläuterungen zum Teil wiederzugeben.

A. Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 GrEStG

23. Die Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 GrEStG erfasst grundsätzlich alle Rechtsvorgänge, bei denen der Rechtsträger eines im Inland gelegenen Grundstücks wechselt.

24. Zu den Vorgängen nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG zählen u. a. Rechtsträgerwechsel aufgrund von Umwandlungen nach dem UmwG, wie eine Verschmelzung, eine Spaltung oder eine Vermögensübertragung. Bei diesen Vorgängen geht das Vermögen des übertragenden Rechtsträgers als Ganzes (Gesamtrechtsnachfolge) oder teilweise (Sonderrechtsnachfolge) auf einen neuen Rechtsträger über, ohne dass es einer Übertragung einzelner Vermögensgegenstände bedarf.

25. Außerdem stellt § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG eine rechtliche Fiktion auf, wonach bestimmte Rechtsvorgänge betreffend die Gesellschaftsanteile den Rechtsvorgängen betreffend die von diesen Gesellschaften gehaltenen Grundstücke gleichgestellt sind und daher grundsätzlich der Grunderwerbsteuer unterliegen. Bei allen von dieser Fiktion umfassten Fällen werden insgesamt oder sukzessive mindestens 95 % der Anteile der betreffenden Gesellschaft übertragen.

B. Befreiung nach § 6a GrEStG

26. § 6a GrEStG sieht eine Befreiung von der Grunderwerbsteuer im Fall einer Umwandlung im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UmwG vor. Diese Befreiung gilt für Unternehmen mit Sitz im Inland oder im Ausland. Sie gilt auch für entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaats oder eines Staats, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet.

27. § 6a Satz 3 GrEStG schränkt jedoch den Anwendungsbereich dieser Befreiung auf Umwandlungen im Konzern ein. An der Umwandlung dürfen nämlich ausschließlich ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sein. Eine Gesellschaft wird als abhängig eingestuft, wenn an ihrem Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % ununterbrochen beteiligt ist.

28. Der Bundesfinanzhof weist darauf hin, dass er § 6a GrEStG entsprechend dem Begünstigungszweck, Umstrukturierungen innerhalb von Konzernen zu erleichtern, weit auslege.

29. Diese weite Auslegung gilt für den Begriff des herrschenden Unternehmens im Sinne von § 6a Satz 3 GrEStG. Herrschendes Unternehmen kann jede natürliche oder juristische Person, Personengesellschaft oder Personenvereinigung sein, die jede Art von wirtschaftlicher Tätigkeit ausübt. Diese letztere Voraussetzung ist u. a. erfüllt, wenn das herrschende Unternehmen über seine Beteiligung am abhängigen Unternehmen am Markt teilnimmt.

30. Nach dieser weiten Auslegung sind die in § 6a Satz 4 GrEStG vorgesehenen Behaltensfristen nur insoweit maßgebend, als sie nach der Umwandlung auch eingehalten werden können. So kann bei einer Verschmelzung einer abhängigen Gesellschaft auf das herrschende Unternehmen nur die Frist vor der Verschmelzung eingehalten werden, da definitionsgemäß die Beteiligung des herrschenden Unternehmens am Kapital der abhängigen Gesellschaft nach der Verschmelzung untergeht. Die Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG wird jedoch gewährt, weil die Behaltensfrist nach der Verschmelzung gerade wegen der Verschmelzung nicht eingehalten werden kann. Diese Auslegung gilt für die anderen von § 6a Satz 1 GrEStG erfassten Umwandlungsvorgänge.

C. Erheblichkeit der Vorlagefrage für die Entscheidung des Ausgangsrechtsstreits

31. Das vorlegende Gericht ist der Ansicht, dass die Aufnahme der T-GmbH durch die A-Brauerei unter § 6a GrEStG falle und daher von der Grunderwerbsteuer zu befreien sei. An dem Umwandlungsvorgang seien nämlich die A-Brauerei als herrschendes Unternehmen und die auf die A-Brauerei verschmolzene T-GmbH als abhängige Gesellschaft beteiligt gewesen. Die A-Brauerei sei wirtschaftlich tätig und habe vor der Verschmelzung durch Aufnahme mehr als fünf Jahre 100 % der Geschäftsanteile an der T-GmbH gehalten. Außerdem könne die Behaltensfrist nach der Verschmelzung gerade wegen der Verschmelzung nicht eingehalten werden.

32. Dieses Gericht fragt sich allerdings, ob diese Befreiung als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV einzustufen sei.

33. Es weist darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs die nationalen Gerichte im Bereich staatlicher Beihilfen mit Rechtsstreitigkeiten befasst werden könnten, in deren Rahmen sie den in Art. 107 Abs. 1 AEUV enthaltenen Beihilfebegriff auszulegen und anzuwenden hätten, um insbesondere zu bestimmen, ob eine staatliche Maßnahme ohne Beachtung des in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Vorprüfungsverfahrens eingeführt worden sei.

34. Wenn diese Befreiung als staatliche Beihilfe anzusehen sei, werde § 6a GrEStG unanwendbar und das Revisionsverfahren würde bis zum Erlass einer Entscheidung der Kommission über die Vereinbarkeit dieser Beihilfe mit dem Binnenmarkt ausgesetzt. Im gegenteiligen Fall würde die Revision des Finanzamts als unbegründet zurückgewiesen und die A-Brauerei könnte diese Befreiung beanspruchen.

35. Insbesondere wirft das vorlegende Gericht Fragen zur Selektivität der Steuerbegünstigung nach § 6a GrEStG auf.

36. Unter diesen Umständen hat der Bundesfinanzhof das Verfahren ausgesetzt und dem Gerichtshof folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 107 Abs. 1 AEUV dahin gehend auszulegen, dass eine nach dieser Vorschrift verbotene Beihilfe vorliegt, wenn nach der Regelung eines Mitgliedstaats Grunderwerbsteuer für einen steuerbaren Erwerb aufgrund einer Umwandlung (Verschmelzung) nicht erhoben wird, falls am Umwandlungsvorgang bestimmte Rechtsträger (herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft) beteiligt sind und die Beteiligung des herrschenden Unternehmens an der abhängigen Gesellschaft in Höhe von 100 % innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang besteht?

V. Verfahren vor dem Gerichtshof

37. Das Vorabentscheidungsersuchen ist am 21. Juni 2017 in das Register der Kanzlei des Gerichtshofs eingetragen worden.

38. Die A-Brauerei, die deutsche Regierung sowie die Kommission haben schriftliche Erklärungen eingereicht.

39. In der mündlichen Verhandlung vom 11. Juni 2018 sind die Vertreter der A-Brauerei sowie die Bevollmächtigten der deutschen Regierung und der Kommission erschienen, um mündliche Ausführungen zu machen.

VI. Würdigung

40. Mit seiner Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 107 Abs. 1 AEUV dahin auszulegen ist, dass eine Steuerbegünstigung wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende, der darin besteht, einen Umwandlungsvorgang innerhalb eines Konzerns, im vorliegenden Fall eine Verschmelzung, an der ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft beteiligt sind, von der Grunderwerbsteuer zu befreien, wobei das herrschende Unternehmen eine Beteiligung von mindestens 95 % an der abhängigen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und grundsätzlich fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang halten muss, als staatliche Beihilfe einzustufen ist.

41. Nach Art. 107 Abs. 1 AEUV sind, soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen.

42. Nach ständiger Rechtsprechung des Gerichtshofs verlangt die Qualifizierung als Beihilfe im Sinne dieser Bestimmung, dass alle dort genannten Voraussetzungen erfüllt sind [13].

43. Die Schwierigkeiten der vorliegenden Rechtssache konzentrieren sich auf die Voraussetzung der Selektivität [14].

44. Das vorlegende Gericht, die A-Brauerei und die deutsche Regierung sind der Auffassung, dass diese Voraussetzung von der im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Steuerbefreiung nicht erfüllt werde und diese daher nicht als staatliche Beihilfe eingestuft werden könne. Die Kommission vertritt den gegenteiligen Standpunkt.

45. Wie das vorlegende Gericht, die A-Brauerei und die deutsche Regierung bin ich der Ansicht, dass diese Steuerbefreiung nicht selektiv ist. Diese fehlende Selektivität ist aus der Anwendung der klassischen Methode der Selektivitätsprüfung, die sich auf den Begriff „allgemeine Verfügbarkeit“ stützt (Abschnitt C), sowie der Anwendung der Methode des Bezugsrahmens, und zwar trotz der Schwierigkeiten bei ihrer Anwendung (Abschnitt D), abzuleiten.

46. Vorab möchte ich jedoch auf die entscheidende Bedeutung, die der Auslegung der Voraussetzung der Selektivität im Bereich der Steuern zukommt (Abschnitt A), sowie auf die systemische Bedeutung der Wahl der Methode der Selektivitätsprüfung (Abschnitt B) hinweisen.

13 Vgl. u. a. Urteile vom 4. Juni 2015, Kommission/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, Rn. 46 und 47), vom 16. Juli 2015, BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, Rn. 23 und 24), sowie vom 18. Februar 2016, Deutschland/Kommission (C-446/14 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:97, Rn. 21 und 22).

14 Für eine eingehende Analyse der Entwicklung der Auslegung des Begriffs der Selektivität in der Rechtsprechung des Gerichtshofs, vgl. Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2015, S. 103 bis 150.

A. Zur entscheidenden Bedeutung der Voraussetzung der Selektivität im Bereich der Steuern

47. Die Voraussetzung der Selektivität ist für die Einstufung als staatliche Beihilfe im Bereich der Steuern entscheidend, wenn eine steuerliche Maßnahme, die eine Differenzierung zwischen Wirtschaftsteilnehmern vornimmt, grundsätzlich die *anderen* von dieser Einstufung verlangten Voraussetzungen erfüllt.

48. Die Einstufung als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist von der Erfüllung von sechs Voraussetzungen abhängig [15]. Erstens muss die nationale Maßnahme einem Unternehmen einen Vorteil verschaffen. Zweitens muss dieser Vorteil selektiv sein. Drittens muss dieser Vorteil dem Staat zurechenbar sein. Viertens muss sie aus staatlichen Mitteln gewährt werden. Fünftens muss die Maßnahme den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Sechstens muss diese Maßnahme den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.

49. Von diesen sechs Voraussetzungen sind drei fast definitionsgemäß von jeder eine Steuerbegünstigung vorsehenden nationalen Maßnahme, wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende Befreiung, erfüllt.

50. Zunächst gewährt eine solche Befreiung den in ihren Anwendungsbereich fallenden Steuerpflichtigen einen *Vorteil*, indem sie sie von einer finanziellen Belastung befreit, nämlich im Ausgangsrechtsstreit von der in § 1 GrEStG festgelegten Grunderwerbsteuer.

51. Sodann ist eine Steuerbegünstigung im Allgemeinen von einer Maßnahme in Form von Gesetzen oder Verordnungen, wie im Ausgangsrechtsstreit § 6a GrEStG, vorgesehen. Das Erfordernis der *Zurechenbarkeit an den Staat* ist daher als erfüllt anzusehen [16].

52. Schließlich hat der Gerichtshof bereits vor langem entschieden, dass die Einführung einer Steuerbegünstigung die Verwendung *staatlicher Mittel* impliziert, und zwar trotz des Fehlens einer unmittelbaren Übertragung dieser Mittel, wobei der Ursprung eines solchen Vorteils im Verzicht des Mitgliedstaats auf Steuereinnahmen liegt, die er normalerweise erhalten hätte [17].

53. Von den drei verbleibenden Voraussetzungen werden diejenige betreffend die Beeinträchtigung des *Handels* zwischen den Mitgliedstaaten und die Gefahr einer Verzerrung des *Wettbewerbs* praktisch sehr oft erfüllt sein, wenn die in Rede stehende Maßnahme nicht unter eine De-minimis-Verordnung [18] oder die Entscheidungspraxis der Kommission über die Maßnahmen mit rein lokalen Auswirkungen [19] fällt.

15 Die klassische Rechtsprechung des Gerichtshofs fasst einige dieser Voraussetzungen zusammen und stellt somit vier Tatbestandsmerkmale des Begriffs der Beihilfe fest. Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Vgl. u. a. Urteile vom 18. Mai 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, Rn. 13), sowie vom 26. April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 37).

16 Vgl. insoweit Urteile vom 19. Dezember 2013, Association Vent De Colère! u. a. (C-262/12, EU:C:2013:851, Rn. 17 und 18), sowie vom 13. September 2017, ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, Rn. 21 und 22).

17 Vgl. u. a. Urteile vom 15. März 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, Rn. 14), vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission (C-156/98, EU:C:2000:467, Rn. 26 bis 28), sowie vom 15. Dezember 2005, Italien/Kommission (C-66/02, EU:C:2005:768, Rn. 76 bis 81).

18 Vgl. insbesondere die Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18. Dezember 2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl. 2013, L 352, S. 1). Ich weise darauf hin, dass die Anwendbarkeit einer solchen Verordnung im Rahmen der dem Gerichtshof vorgelegten Akte nicht geltend gemacht worden ist.

19 Vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe, Rn. 196 und 197.

54. Nach ständiger Rechtsprechung bedarf es nämlich nicht des Nachweises einer tatsächlichen Auswirkung der fraglichen Beihilfe auf den Handel zwischen Mitgliedstaaten und einer tatsächlichen Wettbewerbsverzerrung, sondern nur der Prüfung, ob die Beihilfe geeignet ist, diesen Handel zu beeinträchtigen und den Wettbewerb zu verfälschen [20].

55. Insbesondere wird durch eine von einem Mitgliedstaat gewährte Beihilfe der Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinflusst, wenn sie bei diesem die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen konkurrierenden Unternehmen stärkt, ohne dass es erforderlich ist, dass das begünstigte Unternehmen selbst am Handel zwischen den Mitgliedstaaten teilnimmt [21].

56. Außerdem gibt es keinen Schwellenwert oder Prozentsatz, bis zu dem man davon ausgehen könnte, dass der Handel zwischen Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigt wäre. Weder der verhältnismäßig geringe Umfang einer Beihilfe noch die verhältnismäßig geringe Größe des begünstigten Unternehmens schließt nämlich von vornherein die Möglichkeit einer Beeinträchtigung des Handels zwischen Mitgliedstaaten aus [22].

57. Was die Voraussetzung der Wettbewerbsverzerrung anbelangt, verfälschen nach der Rechtsprechung Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, grundsätzlich die Wettbewerbsbedingungen [23]. Insoweit hat der Gerichtshof bereits entschieden, dass eine Steuervergünstigung den Wettbewerb verzerren kann, da sie den betreffenden Wirtschaftsteilnehmern einen wirtschaftlichen Vorteil verschafft [24].

58. Es ist Sache des vorlegenden Gerichts, zu beurteilen, ob im spezifischen Rahmen des Ausgangsrechtsstreits diese beiden Voraussetzungen erfüllt sind. Jedenfalls scheint mir kaum zweifelhaft zu sein, dass, unabhängig von diesem Rechtsstreit, die fragliche Steuerbefreiung unter tatsächlichen Umständen anwendbar ist, in denen diese beiden Voraussetzungen sehr wohl erfüllt sein werden.

59. Nach alledem werden grundsätzlich die fünf ersten Voraussetzungen für die Einstufung der Befreiung nach § 6a GrEStG als staatliche Beihilfe erfüllt sein. Die Einstufung dieser Befreiung als staatliche Beihilfe wird daher in erster Linie von ihrer möglichen selektiven Natur abhängen. Allgemeiner hat aus diesem Grund die Selektivität eine entscheidende Bedeutung für die Einstufung als staatliche Beihilfe im Bereich der Steuern.

60. Im Hinblick auf diese entscheidende Bedeutung der Voraussetzung der Selektivität im Bereich der Steuern ist die systemische Bedeutung der Wahl der Methode der Selektivitätsprüfung zu betonen.

20 Vgl. u. a. Urteile vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a. (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 78), vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 51), sowie vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 78).

21 Vgl. u. a. Urteile vom 15. Dezember 2005, Italien/Kommission (C-66/02, EU:C:2005:768, Rn. 117), vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a. (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 79 und 80), und vom 19. März 2015, OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, Rn. 55 und 56).

22 Vgl. u. a. Urteile vom 21. März 1990, Belgien/Kommission (C-142/87, EU:C:1990:125, Rn. 43), vom 21. Juli 2005, Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, Rn. 41), sowie vom 17. Juli 2008, Essent Netwerk Noord u. a. (C-206/06, EU:C:2008:413, Rn. 76).

23 Vgl. Urteile vom 30. April 2009, Kommission/Italien und Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, Rn. 54), vom 27. Juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, Rn. 80), sowie vom 26. April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 66).

24 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 3. März 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, Rn. 55), und vom 17. November 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, Rn. 53).

B. Zur systemischen Bedeutung der Wahl der Methode der Selektivitätsprüfung und zur Unterscheidung zwischen dem Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit und demjenigen der Diskriminierung

61. Wie ich in der Einleitung der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, ist die Rechtsprechung des Gerichtshofs durch zwei Methoden der materiellen Selektivitätsprüfung gekennzeichnet, wobei die erste auf dem Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit (klassische Prüfungsmethode) und die zweite auf demjenigen der Diskriminierung (Methode des Bezugsrahmens) beruht.

62. Diese beiden Methoden haben in der Praxis unterschiedliche Implikationen sowohl auf *materieller* Ebene, nämlich zum Anwendungsbereich des Beihilfenrechts, als auch auf *formeller* Ebene, nämlich zur Art der für die Bestimmung des Vorliegens einer Beihilfe erforderlichen Prüfung.

63. Was erstens die Implikationen auf materieller Ebene betrifft, so führt die Methode des Bezugsrahmens, die auf dem Begriff der Diskriminierung beruht [25], dazu, sich Fragen zur Rechtmäßigkeit *jeder Differenzierung* durch die Mitgliedstaaten im Bereich der Steuern zu stellen.

64. Im Vergleich dazu beschränkt die klassische Prüfungsmethode den Umfang der beihilferechtlichen Prüfung auf *nur diejenigen Differenzierungen, die nicht allgemein verfügbar sind*, d. h. auf die Differenzierungen, auf die sich nicht alle Unternehmen im Inland berufen können.

65. Diese beiden Begriffe können zwar in der Theorie ähnlich scheinen, sie haben jedoch in der Praxis spürbar unterschiedliche Tragweiten.

66. Um ein extremes Beispiel heranzuziehen, stellt eine Maßnahme, die progressive Steuersätze vorsieht, die nach der Höhe der Einkommen definiert werden, unbestreitbar eine allgemeine Maßnahme nach der klassischen Prüfungsmethode dar, da jedes Unternehmen die günstigsten Sätze beanspruchen kann. Hingegen stellen nach der Methode des Bezugsrahmens die günstigsten Steuersätze eine Differenzierung dar, die entweder durch eine fehlende Vergleichbarkeit (zweiter Schritt) oder durch das Vorliegen einer Rechtfertigung aufgrund der Natur oder des inneren Aufbaus der fraglichen Regelung (dritter Schritt) validiert werden muss.

67. Um ganz klar zu sein: Ich behaupte natürlich nicht, dass die Methode des Bezugsrahmens automatisch dazu führen würde, progressive Steuersätze als selektiv einzustufen [26], aber sehr wohl, dass sie diese Möglichkeit umfasst, da sie dazu führt, sich Fragen zur Rechtmäßigkeit von Maßnahmen zu stellen, die durch die klassische Prüfungsmethode vorab ausgeschlossen werden. Diese Gefahr der Ausweitung des Beihilfenrechts könnte insbesondere Maßnahmen betreffen, die denjenigen ähnlich sind, die der Gerichtshof in der Vergangenheit als „allgemein" eingestuft hat [27].

68. Mit anderen Worten ist der Untersuchungsbereich des Diskriminierungstests deutlich weiter als derjenige des Tests der allgemeinen Verfügbarkeit. Der Diskriminierungstest ist nämlich grundsätzlich auf *jedes* Differenzierungskriterium, insbesondere im Bereich der Steuern, anzuwenden [28].

25 Vgl. Urteile vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 53) und Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 54), sowie vom 28. Juni 2018, Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 83). Vgl. dazu auch Thomas, S., „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. Februar 2017.

26 Ich weise darauf hin, dass nach Rn. 139 der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe die Einkommensteuerprogression und ihre Umverteilungslogik Rechtfertigungen aufgrund der Natur oder des inneren Aufbaus der fraglichen Regelung darstellen können. Siehe auch Nr. 187 der vorliegenden Schlussanträge.

27 Siehe Nrn. 95 bis 97 der vorliegenden Schlussanträge.

28 Wie ich in den Nrn. 47 bis 60 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, sind die anderen in Art. 107 Abs. 1 AEUV vorgesehenen Voraussetzungen im Bereich der Steuern im Allgemeinen erfüllt.

69. Im Vergleich dazu bezieht sich der Test der allgemeinen Verfügbarkeit nur auf die Differenzierungskriterien, die bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige von der Inanspruchnahme des betreffenden Vorteils unwiderruflich ausschließen. Das ist u. a. bei den Differenzierungen nicht der Fall, die auf der Verwendung von Rechtsinstrumenten wie der im Ausgangsverfahren fraglichen Befreiung nach § 6a GrEStG beruhen. Daher ist diese Befreiung nach der klassischen Prüfungsmethode eine allgemeine Maßnahme, da es jedem Unternehmen freisteht, seine Tätigkeiten in einem Konzern zu strukturieren und gegebenenfalls einen der in § 6a GrEStG genannten Umwandlungsvorgänge durchzuführen [29].

70. Diese Befreiung könnte hingegen in Anwendung der Methode des Bezugsrahmens als selektiv eingestuft werden, wenn die Stelle, die darüber zu befinden hat (die Kommission, das Gericht, der Gerichtshof oder das nationale Gericht), der Ansicht ist, dass die sich daraus ergebende unterschiedliche Behandlung nicht durch die fehlende Vergleichbarkeit [30] oder das Vorliegen einer Rechtfertigung [31] validiert werden kann.

71. Eine andere Art, die unterschiedliche Tragweite dieser beiden Ansätze zu erläutern, besteht darin, sich zu fragen, zu welchem Zeitpunkt man die Selektivität eines Vorteils zu beurteilen hat. Nach der klassischen Prüfungsmethode, die sich auf den Gedanken der allgemeinen Verfügbarkeit gründet, ist die Selektivität *vor* dem Zeitpunkt zu beurteilen, zu dem ein Unternehmen eine Entscheidung trifft, die ihm gestattet, einen Vorteil zu erlangen, wie eine Investition, die Einstellung eines Arbeitnehmers oder ein Umwandlungsvorgang innerhalb eines Konzerns. Nach diesem ersten Ansatz ist ein Vorteil nicht selektiv, wenn das Verhalten, auf das dieser Vorteil abzielt, von jedem Unternehmen angenommen werden kann [32].

72. Dagegen führt die Methode des Bezugsrahmens dazu, die Selektivität *nach* einer solchen Entscheidung zu beurteilen, indem sie die Situation der Unternehmen, denen tatsächlich der Vorteil gewährt wird – weil sie das Verhalten, auf das der Vorteil abzielt, angenommen haben – mit der Situation der Unternehmen, denen er nicht gewährt wird – weil sie dieses Verhalten nicht angenommen haben, vergleicht. Nach diesem zweiten Ansatz fällt offensichtlich eine große Zahl von steuerlichen Differenzierungen, die durch den ersten Ansatz vorab ausgeschlossen werden, unter das Beihilfenrecht [33].

29 Siehe Nrn. 89 bis 116 der vorliegenden Schlussanträge.

30 Siehe Nrn. 141 bis 179 der vorliegenden Schlussanträge.

31 Siehe Nrn. 180 bis 195 der vorliegenden Schlussanträge.

32 Vgl. dazu Nicolaides, P., „Excessive Widening of the Concept of Selectivity", *European State Aid Law Quarterly*, 2017, Bd. 1, S. 62 bis 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" (Hervorhebung nur hier). In diesem Sinne vgl. auch Derenne, J., „Commission v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?", *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, Bd. 8, Nr. 5, S. 311 bis 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 Vgl. u. a. Nicolaides, P., a. a. O., S. 72, sowie Derenne, J., a. a. O., S. 313.

73. Zusammenfassend geht die Methode des Bezugsrahmens dahin, das Beihilfenrecht in einen *allgemeinen Diskriminierungstest* umzuwandeln, der jedes Differenzierungskriterium betrifft und nach dem daher sämtliche Steuerregelungen der Mitgliedstaaten zu überprüfen sind, soweit diese Regelungen um Differenzierungen herum aufgebaut sind [34]. Die Strenge dieses Tests wird außerdem durch die Beschränkungen betreffend die Ziele, die hinsichtlich der Vergleichbarkeit [35] und der Rechtfertigung [36] geltend gemacht werden können, verschärft.

74. In einem Bereich wie dem Steuerrecht, der eng mit der Souveränität der Mitgliedstaaten verbunden ist, der auf Unionsebene nicht oder wenig harmonisiert ist und der heikle politische Fragen, wie die Gleichheit vor der Steuer oder die Progressivität der Steuer, aufwirft, kann man sich jedoch fragen, ob die Verwendung einer weniger invasiven Prüfungsmethode, die sich auf den Begriff der allgemeinen Verfügbarkeit gründet, nicht angemessener ist.

75. Insoweit weise ich darauf hin, dass für die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen mit dem Binnenmarkt nach Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV ausschließlich die Kommission zuständig ist [37].

76. Abgesehen von den in Art. 107 Abs. 2 AEUV genannten Fällen, deren praktische Bedeutung aufgrund ihrer Besonderheiten gering ist, verfügt die Kommission hierbei über ein weites Ermessen, dessen Ausübung komplexe wirtschaftliche und soziale Wertungen voraussetzt [38]. Daher ist die Kommission nicht verpflichtet, solche Beihilfen für mit dem Gemeinsamen Markt vereinbar zu erklären, obwohl sie sich auch dann zur Vereinbarkeit staatlicher Beihilfen, über die sie ihre Kontrolle ausübt, mit dem Gemeinsamen Markt äußern muss, wenn diese ihr nicht notifiziert wurden [39]. Außerdem ist Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV in Bezug auf Abweichungen vom allgemeinen Grundsatz der Unvereinbarkeit staatlicher Beihilfen mit dem Gemeinsamen Markt eng auszulegen [40].

77. In Anbetracht der ausschließlichen Zuständigkeit und des weiten Ermessens der Kommission hinsichtlich der Vereinbarkeit der Beihilfen mit dem Binnenmarkt würde eine Ausdehnung des Anwendungsbereichs des Beihilfenrechts mittels der Methode des Bezugsrahmens der Kommission die Befugnis übertragen, die nationalen Steuerregelungen zu „glätten“, indem sie die Aufhebung der Differenzierungen verlangt, die aus sozialen, wirtschaftlichen, ökologischen oder anderen Gründen zulässigerweise festgelegt wurden [41].

34 Jede Steuerpolitik stützt sich auf Differenzierungen, die nach sozialen, wirtschaftlichen, ökologischen oder anderen vom betreffenden Staat verfolgten Zielen festgelegt werden. Diese steuerlichen Differenzierungen können u. a. die Form von Befreiungen, Abzügen, Steuergutschriften oder auch differenzierten (insbesondere progressiven) Steuersätzen annehmen.

35 Siehe Nrn. 149 bis 159 der vorliegenden Schlussanträge.

36 Siehe Nrn. 180 bis 186 der vorliegenden Schlussanträge.

37 Vgl. u. a. Urteile vom 21. November 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, Rn. 28), vom 19. Juli 2016, Kotnik u. a. (C-526/14, EU:C:2016:570, Rn. 37), vom 26. Oktober 2016, DEI und Kommission/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, Rn. 96), sowie vom 18. Mai 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, Rn. 42).

38 Vgl. u. a. Urteile vom 23. Februar 2006, Atzeni u. a. (C-346/03 und C-529/03, EU:C:2006:130, Rn. 84), vom 8. März 2016, Griechenland/Kommission (C-431/14 P, EU:C:2016:145, Rn. 68), sowie vom 19. Juli 2016, Kotnik u. a. (C-526/14, EU:C:2016:570, Rn. 38). Vgl. auch Bacon, K., *European Union Law of State Aid*, Oxford University Press, Oxford, 2013, 2. Aufl., 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 Vgl. u. a. Urteile vom 26. September 2002, Spanien/Kommission (C-351/98, EU:C:2002:530, Rn. 75), vom 13. Februar 2003, Spanien/Kommission (C-409/00, EU:C:2003:92, Rn. 94), sowie vom 29. April 2004, Italien/Kommission (C-91/01, EU:C:2004:244, Rn. 44).

40 Vgl. u. a. Urteile vom 30. September 2003, Deutschland/Kommission (C-301/96, EU:C:2003:509, Rn. 66, 71, 106 und 131), vom 23. Februar 2006, Atzeni u. a. (C-346/03 und C-529/03, EU:C:2006:130, Rn. 79), sowie vom 14. Oktober 2010, Nuova Agricast und Cofra/Kommission (C-67/09 P, EU:C:2010:607, Rn. 74).

41 Wie ich in den Nrn. 47 bis 60 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, sind die anderen in Art. 107 Abs. 1 AEUV vorgesehenen Voraussetzungen im Bereich der Steuern grundsätzlich erfüllt, so dass die Einstufung einer steuerlichen Differenzierung als staatliche Beihilfe in erster Linie von ihrer selektiven Natur abhängt. Folglich wird die Auslegung der Voraussetzung der Selektivität in hohem Maße den Umfang der Befugnis zur „Glättung“ bestimmen, der der Kommission im Hinblick auf die nationalen Steuerregelungen eingeräumt wird.

78. Es wäre meines Erachtens schwer mit dem Grundsatz der Autonomie der Mitgliedstaaten im Bereich der Steuern vereinbar, der Kommission eine solche Befugnis zu gewähren. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs fallen nämlich mangels einer einschlägigen Unionsregelung die Bestimmung der Bemessungsgrundlage und die Verteilung der Steuerbelastung auf die unterschiedlichen Produktionsfaktoren und Wirtschaftssektoren in die Steuerzuständigkeit der Mitgliedstaaten [42].

79. Mit anderen Worten ist es nicht Sache der Kommission, wegen des Verbots staatlicher Beihilfen über jede unterschiedliche Behandlung zu befinden, die sich aus der von jedem Mitgliedstaat festgelegten Verteilung der Steuerbelastung ergibt.

80. Man kann sich auch fragen, ob die Heranziehung der Methode des Bezugsrahmens die Mitgliedstaaten *de facto* zwänge, der Kommission nach Art. 108 Abs. 3 AEUV die überwiegende Mehrheit ihrer nationalen steuerpolitischen Maßnahmen, insbesondere diejenigen, die ihren Jahreshaushalt umsetzen, oder diejenigen, die jedem Unternehmen offenstehen, wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende Befreiung, zu notifizieren.

81. Im Vergleich dazu gestattet es die Heranziehung der klassischen Prüfungsmethode, die sich auf das Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit gründet, das Beihilfenrecht und in erster Linie die Tätigkeit der Kommission auf die für den Wettbewerb im Binnenmarkt schädlichsten Maßnahmen, nämlich die Einzelbeihilfen und die sektoralen Beihilfen, zu konzentrieren [43]. Die intersektoralen Maßnahmen würden diesem Recht dagegen nur unterstellt, wenn feststeht, dass sie mittelbar selektiv und daher für den Wettbewerb im Binnenmarkt schädlich sind („Gibraltar"-Ausnahme [44]).

82. Zweitens stelle ich mir auch *auf formeller Ebene* zu den Implikationen der Methode des Bezugsrahmens Fragen, nämlich zur Qualität der für die Feststellung des Vorliegens einer Beihilfe erforderlichen Prüfung, und zwar aus den folgenden vier Gründen. Diese formellen Schwierigkeiten wurden auch in der Lehre festgestellt [45].

83. Als Erstes ist die Methode des Bezugsrahmens, anders als die klassische Prüfungsmethode, formell um drei aufeinanderfolgende Schritte herum aufgebaut, deren genauer Inhalt unsicher ist [46].

84. Als Zweites ist im spezifischen Kontext der vorliegenden Rechtssache die Anwendung dieser Methode meines Erachtens mit zahlreichen Schwierigkeiten verbunden, die großteils die ungewöhnliche Länge der vorliegenden Schlussanträge erklären. Diese Schwierigkeiten sind umso bemerkenswerter, als die in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Steuerregelung relativ gewöhnlich ist.

42 Vgl. u. a. Urteile vom 15. November 2011, Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 97), sowie vom 26. April 2018, ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291, Rn. 38).

43 Ich denke insbesondere an die Frage der Steuervorbescheide („tax rulings"), dank derer gewisse Unternehmen „nach Maß" eingeführte Steuervorteile hätten beanspruchen können. Vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe, Rn. 169 bis 174.

44 Siehe Nrn. 98 bis 101 der vorliegenden Schlussanträge.

45 Vgl. u. a. Peiffert, O., „Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État", *Revue Concurrences*, 2017, Nr. 3, S. 52 bis 63, S. 53 und 54: „[U]nbeschadet der Zunahme der Rechtsprechungstätigkeit in dem Bereich scheinen die Urteile des [Gerichtshofs] und des [Gerichts] manchmal mehr Fragen aufzuwerfen, als sie lösen. Unter dem Blickwinkel der Rechtssicherheit scheint eine Klärung der [Voraussetzung der Selektivität] durch die Rechtsprechung weiterhin erforderlich. [D]ie Umstände, die es erlauben, eine nichtselektive Maßnahme mit Sicherheit festzustellen, sind selten. Die Diskussion scheint sich auf den Boden des „Bezugsrahmens" zu verlagern, von dem ausgehend die jeweilige Behandlung der Unternehmen zu vergleichen wäre … Allgemeiner zeugt die Rechtsprechung davon, dass Vorabentscheidungsersuchen von nationalen Gerichten verfasst werden, die erhebliche Schwierigkeiten bei der Auslegung der Voraussetzung der Selektivität haben, die für die in ihre Zuständigkeit fallende Anwendung der Stillhalteverpflichtung erforderlich ist."

46 Siehe Nrn. 121 bis 140 (erster Schritt), 141 bis 179 (zweiter Schritt) und 180 bis 195 (dritter Schritt) der vorliegenden Schlussanträge.

85. Als Drittes neigt diese Methodik dazu, die Diskussion zur Selektivität zu formellen Fragen hin zu verlagern, wie zur Bestimmung des einschlägigen Bezugsrahmens. So hat der Gerichtshof jüngst im Urteil Andres/Kommission [47] meines Erachtens zu Recht entschieden, dass das Gericht bei der Bestimmung des einschlägigen Bezugsrahmens einen Rechtsfehler begangen hatte. Der mit diesem im ersten Schritt der Methode des Bezugsrahmens begangenen formellen Fehler befasste Gerichtshof hat jedoch nicht über die grundlegende Frage befunden, nämlich das Vorliegen oder Nichtvorliegen des selektiven Charakters eines steuerlichen Vorteils, der Unternehmen in Schwierigkeiten mittelbar begünstigte.

86. Als Viertes kann man sich fragen, ob es angemessen ist, den zur Untersuchung des Vorliegens einer Beihilfe auf nationaler Ebene berufenen Personen eine so komplexe Prüfung vorzuschreiben. Ich denke zunächst an die nationalen Beamten, die mit der Notifizierung der Beihilfemaßnahmen an die Kommission betraut sind, sodann an die Unternehmen, von denen die Rückzahlung einer rechtswidrig gewährten Beihilfe verlangt werden könnte, und schließlich an die nationalen Gerichte, die damit betraut sind, der rechtswidrigen Gewährung einer Beihilfe abzuhelfen [48]. Gerade in Erfüllung dieser Aufgabe hat das vorlegende Gericht den Gerichtshof mit dem vorliegenden Vorabentscheidungsersuchen befasst [49].

87. Aus all diesen sowohl materiellen als auch formellen Gründen schlage ich dem Gerichtshof vor, nicht nur in der vorliegenden Rechtssache, sondern allgemeiner im Bereich der Steuern, die klassische, auf dem Kriterium der allgemeinen Verfügbarkeit gründende Prüfungsmethode anzuwenden.

88. Wie sich aus dem folgenden Abschnitt ergeben wird, erlaubt es die Anwendung dieser klassischen Prüfungsmethode ohne Schwierigkeit, auf den nichtselektiven Charakter der Befreiung nach § 6a GrEStG zu schließen.

C. Zur Anwendung der klassischen Methode der Selektivitätsprüfung und zur Einstufung der Befreiung nach § 6a GrEStG als allgemeine Maßnahme

89. Art. 107 AEUV untersagt Beihilfen, die „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigen“, d. h. selektive Beihilfen [50].

90. Nach ständiger Rechtsprechung stellen die Vorteile aus einer unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbaren allgemeinen Maßnahme keine staatlichen Beihilfen im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV dar [51].

47 Urteil vom 28. Juni 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Diese Rechtssache betraf eine Steuerregelung, die eine allgemeine Regel (den Vortrag von Verlusten), eine Ausnahme (teilweise oder gänzliche Verweigerung des Verlustvortrags bei einem wesentlichen Wechsel der Anteilseigner) und eine Ausnahme von der Ausnahme (der Verlustvortrag wird wieder möglich, wenn der wesentliche Wechsel der Anteilseigner die Sanierung der Körperschaft bezweckt) umfasste. Der Gerichtshof hat entschieden, dass das Gericht dadurch einen Rechtsfehler begangen hatte, dass es die Würdigung der Kommission, wonach der Bezugsrahmen nur durch die Ausnahme, unter Ausschluss der allgemeinen Regel, gebildet werde, bestätigt hatte.

48 Vgl. u. a. Urteile vom 21. November 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, Rn. 28), vom 15. September 2016, PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, Rn. 31), sowie vom 18. Mai 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, Rn. 42).

49 Siehe Nrn. 33 und 34 der vorliegenden Schlussanträge.

50 Vgl. u. a. Urteile vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 32), sowie vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 41).

51 Vgl. u. a. Urteile vom 29. März 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 39), vom 26. April 2018, ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291, Nr. 27), sowie vom 28. Juni 2018, Lowell Financial Services/Kommission (C-219/16 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:508, Rn. 87).

91. Im Gegensatz zur Methode des Bezugsrahmens, die ich im nächsten Abschnitt prüfen werde, beruht die klassische Prüfungsmethode nicht auf dem Gedanken der Diskriminierung [52], sondern auf dem der *allgemeinen Verfügbarkeit*. Nach diesem Ansatz ist jede Maßnahme selektiv, die einen Vorteil verschafft, der nur für „bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" verfügbar ist, um den Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV zu übernehmen, der nicht auf den Begriff der Diskriminierung Bezug nimmt.

92. Nach diesem Ansatz sind die Vorteile als selektiv einzustufen, die nur entweder ein oder mehrere Unternehmen oder Gruppen von Unternehmen oder ein oder mehrere Produktionszweige beanspruchen können [53].

93. Somit ist der Begriff der allgemeinen Maßnahme nur auf die Vorteile anwendbar, der den Unternehmen insgesamt und unabhängig von ihrem Tätigkeitsbereich gewährt werden, d. h. auf die sektorübergreifenden Vorteile. Solche Vorteile sind grundsätzlich als allgemeine Maßnahmen anzusehen, wobei sie dafür allen Unternehmen im Inland offenstehen müssen [54].

94. Der Begriff der allgemeinen Maßnahme verlangt jedoch nicht, dass alle Unternehmen *tatsächlich in den Genuss* des fraglichen sektorübergreifenden Vorteils *kommen* (Kriterium der tatsächlichen Inanspruchnahme), sondern nur, dass alle Unternehmen *in seinen Genuss kommen könnten* (Kriterium der Verfügbarkeit) [55]. Das ergibt sich aus der ständigen Rechtsprechung, wonach die Tatsache, dass nur die Steuerpflichtigen, die die Voraussetzungen für die Anwendung einer Maßnahme erfüllen, diese in Anspruch nehmen können, als solche dieser Maßnahme keinen selektiven Charakter verleihen kann [56]. Hingegen können die Vorteile als selektiv eingestuft werden, von denen gewisse Unternehmen oder gewisse Wirtschaftssektoren unwiderruflich ausgeschlossen sind.

95. Der Rechtsprechung des Gerichtshofs sind mehrere Beispiele allgemeiner oder potenziell allgemeiner Maßnahmen zu entnehmen. So ist eine steuerliche Maßnahme, nach der Steuerpflichtige den Gewinn aus dem Verkauf von Wirtschaftsgütern abziehen dürfen, vorausgesetzt, sie schaffen andere Wirtschaftsgüter an, als allgemein einzustufen [57]. Ebenso genügt die Tatsache, dass eine erhöhte Ermäßigung von Soziallasten nur Unternehmen vorbehalten wird, die Arbeiter oder Arbeiter, deren Arbeitszeit eine Mindeststundenzahl überschreitet, beschäftigt, nicht, um auf das Vorliegen einer Beihilfe zu schließen [58].

52 Siehe Nr. 63 der vorliegenden Schlussanträge und die in der Fußnote angeführten Verweise.

53 Vgl. zu Beispielen für sektorielle Beihilfen Urteile vom 19. Mai 1999, Italien/Kommission (C-6/97, EU:C:1999:251, Rn. 17), vom 15. Dezember 2005, Italien/Kommission (C-66/02, EU:C:2005:768, Rn. 96 bis 98) und Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, Rn. 45 bis 49), sowie vom 30. Juni 2016, Belgien/Kommission (C-270/15 P, EU:C:2016:489, Rn. 50 bis 53).

54 Vgl. Urteil vom 8. November 2001, Adria-Wien Pipeline und Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, Rn. 35 und 36).

55 Eine auf dem Kriterium der tatsächlichen Inanspruchnahme gründende Auslegung würde dazu führen, jede steuerliche Anreizmaßnahme als selektiv einzustufen, da eine solche Maßnahme definitionsgemäß nicht alle Unternehmen begünstigt, sondern darauf abzielt, deren Verhalten zu beeinflussen, indem denjenigen, die das gewünschte Verhalten annehmen, eine Steuervergünstigung angeboten wird. Eine solche Auslegung wäre meines Erachtens schwer mit dem Grundsatz der Autonomie der Mitgliedstaaten im Bereich der Steuern vereinbar (siehe Nr. 78 der vorliegenden Schlussanträge).

56 Vgl. u. a. Urteile vom 29. März 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 42), vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 59), sowie vom 28. Juni 2018, Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 94).

57 Vgl. Urteil vom 19. September 2000, Deutschland/Kommission (C-156/98, EU:C:2000:467, Rn. 22). Die im vorliegenden Fall in Rede stehende Maßnahme war jedoch selektiv, da sie einen erhöhten Abzug im Fall der Anschaffung von Anteilen an Kapitalgesellschaften vorsah, die ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in den neuen Bundesländern oder in Berlin hatten und nicht mehr als 250 Arbeitnehmer beschäftigten (vgl. Rn. 23 dieses Urteils).

58 Vgl. Urteil vom 17. Juni 1999, Belgien/Kommission (C-75/97, EU:C:1999:311, Rn. 28). Die im vorliegenden Fall in Rede stehende Maßnahme war hingegen selektiv, da ihre Gewährung ausdrücklich auf bestimmte Wirtschaftszweige beschränkt war (vgl. Rn. 29 bis 31 dieses Urteils).

96. Der Gerichtshof hat auch entschieden, dass eine nationale Bestimmung, die unter bestimmten Voraussetzungen die Einstellung von gerichtlichen Verfahren in Steuersachen gegen Zahlung eines Betrags in Höhe von 5 % des Streitwerts vorsah [59], oder auch eine nationale Regelung, die vorsah, dass eine Unterbrechungshandlung im Rahmen der Strafverfolgung von schwerem Mehrwertsteuerbetrug die Wirkung hat, die Verjährungsfrist um lediglich ein Viertel ihrer ursprünglichen Dauer zu verlängern [60], als allgemeine Maßnahme einzustufen ist.

97. Außerdem hat der Gerichtshof im Urteil Netherlands Maritime Technology Association/Kommission [61] die Gültigkeit einer Entscheidung der Kommission [62] bestätigt, die die Gewährung eines nur auf unter einem Leasingvertrag erworbene Vermögenswerte anwendbaren steuerlichen Vorteils als allgemeine Maßnahme eingestuft hatte.

98. Dies vorausgeschickt, kann ein sektorübergreifender Vorteil nicht als allgemeine Maßnahme eingestuft werden, wenn nachgewiesen ist, dass er *mittelbar selektiv* ist, d. h., wenn trotz seines Anscheins der Allgemeinheit gewisse Unternehmen oder gewisse Wirtschaftssektoren in Wirklichkeit unwiderruflich von seiner Gewährung ausgeschlossen sind.

99. So hat der Gerichtshof im Urteil Kommission und Spanien/Government of Gibraltar und Vereinigtes Königreich [63] entschieden, dass steuerliche Vorteile mittelbar selektiv waren, die dem Anschein nach allgemein waren, aber in Wirklichkeit nur die Offshore-Unternehmen begünstigten. Ebenso hat der Gerichtshof im Urteil GEMO [64] festgestellt, dass eine Maßnahme mittelbar selektiv ist, die die Sammlung und Beseitigung von Tierkörpern und Schlachthofabfällen ohne Kostenbelastung vorsieht, da eine solche Maßnahme im Wesentlichen Viehzüchtern und Schlachthöfen zugutekommt, unbeschadet der Tatsache, dass sie gelegentlich anderen Personen zugutekommen könnte.

100. Aufgrund ihrer für den Wettbewerb im Binnenmarkt schädlichen Wirkungen müssen diese unmittelbar oder mittelbar selektiven Vorteile dem Beihilfenrecht unterliegen. Dagegen erzeugen die allen Unternehmen offenstehenden Vorteile keine solchen wettbewerbswidrigen Wirkungen und sind folglich nicht dem Beihilfenrecht zu unterstellen.

101. Nach dieser ständigen Rechtsprechung ist daher zu prüfen, ob die in § 6a GrEStG vorgesehene Befreiung *unmittelbar oder mittelbar* einen Vorteil gewährt, von dem gewisse Unternehmen oder gewisse Wirtschaftssektoren unwiderruflich ausgeschlossen sind.

102. Meines Erachtens besteht kein Zweifel, dass diese Befreiung eine allgemeine Maßnahme in dem vorstehend dargelegten Sinn darstellt, nämlich eine Maßnahme, die alle Unternehmen unabhängig von ihrem Tätigkeitsbereich in Anspruch nehmen können.

103. Wie nämlich die deutsche Regierung dargelegt hat, ist der Anwendungsbereich dieses steuerlichen Vorteils erstens nicht auf Unternehmen mit einem bestimmten Tätigkeitsgegenstand bzw. nicht auf bestimmte Produktionszweige eingeschränkt, sondern findet auf alle Unternehmen unabhängig vom Gegenstand ihrer Tätigkeit Anwendung. Zweitens schreibt § 6a GrEStG keine Voraussetzungen betreffend die Rechtsform, die Unternehmensgröße oder den Ort des Unternehmenssitzes vor. Drittens kommen Umwandlungsvorgänge nach dieser Bestimmung in jeder Branche vor.

59 Vgl. Urteil vom 29. März 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 39 bis 44).

60 Vgl. Urteil vom 8. September 2015, Taricco u. a. (C-105/14, EU:C:2015:555, Rn. 62).

61 Urteil vom 14. April 2016 (C-100/15 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:254).

62 Entscheidung C(2012) 8252 final der Kommission vom 20. November 2012 über die staatliche Beihilfe SA.34736 (2012/N) – Spanien – Vorzeitige Abschreibung von Gegenständen, die durch Finanzierungsleasing erworben wurden.

63 Urteil vom 15. November 2011 (C-106/09 P und C-107/09 P, EU:C:2011:732, Rn. 103 bis 108).

64 Urteil vom 20. November 2003 (C-126/01, EU:C:2003:622, Rn. 35 bis 39).

104. Diese Argumentation wird durch den Willen des deutschen Gesetzgebers beim Erlass von § 6a GrEStG bestätigt, wie er von der A-Brauerei dargestellt wurde, nämlich Umstrukturierungen von Unternehmen zu erleichtern, um gewisse Wirtschaftswachstumshemmnisse zu beseitigen [65]. Der Wille des deutschen Gesetzgebers war somit, das Wachstum der deutschen Wirtschaft *im Allgemeinen* zu fördern und nicht dasjenige eines besonderen Sektors. Meines Erachtens ist das Beihilfenrecht auf solche Maßnahmen nicht anzuwenden.

105. Außerdem steht es jedem Unternehmen im Rahmen seiner wirtschaftlichen Strategie frei, seine Tätigkeiten in einem Konzern zu strukturieren und gegebenenfalls einen der in § 6a GrEStG genannten Umwandlungsvorgänge durchzuführen.

106. Ich sehe keinen Grund, diesen Fall und den des oben angeführten steuerlichen Vorteils, der nur den unter einem Leasingvertrag erworbenen Vermögenswerten gewährt wird, unterschiedlich zu behandeln. Es stand jedem Unternehmen in der gleichen Weise frei, den Erwerb von Vermögenswerten durch Abschluss eines Leasingvertrags zu strukturieren. Insoweit scheinen mir die Gründe, die die Kommission veranlassten, die Selektivität dieses Vorteils auszuschließen, vollständig auf die in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehende Befreiung übertragbar [66].

107. Mit anderen Worten sind sowohl Leasingverträge als auch Konzerne Rechtsinstrumente, die jedem Unternehmen und jeder wirtschaftlichen Tätigkeit offenstehen, so dass eine Steuervergünstigung, die an ihre Verwendung gebunden ist, eine allgemeine Maßnahme darstellt.

108. Ich weise auch darauf hin, dass, wie die deutsche Regierung zu Recht geltend gemacht hat, § 6a GrEStG nicht zwischen inländischen Unternehmen und in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen unterscheidet. Nach dieser Bestimmung gilt die Befreiung außerdem für „entsprechende Umwandlungen“ aufgrund des Rechts eines Mitgliedstaats.

109. Folglich stellt die Befreiung nach § 6a GrEStG, da sie jedem Unternehmen im Inland und selbst jedem inländischen oder ausländischen Unternehmen, das im Inland ein Grundstück besitzt, offensteht, eine allgemeine Maßnahme dar, auf die Art 107 Abs. 1 AEUV nicht anwendbar ist.

110. Nach der oben in Nr. 94 der vorliegenden Schlussanträge angeführten Rechtsprechung kann die Einstufung als allgemeine Maßnahme nicht aus dem Grund ausgeschlossen sein, dass nicht alle Unternehmen *tatsächlich* in den Genuss der Befreiung nach § 6a GrEStG kommen, entweder weil sie ihre Tätigkeit nicht in einem Konzern strukturiert haben, oder weil sie keinen der in dieser Bestimmung angeführten Umwandlungsvorgänge durchgeführt haben.

111. Wie das vorlegende Gericht ausgeführt hat, hängt jede Steuervergünstigung von der Einhaltung bestimmter Voraussetzungen ab, was bestimmte Steuerpflichtige zwangsläufig von ihrem Genuss ausschließt. Das bloße Bestehen einer oder mehrerer Anspruchsvoraussetzungen kann nicht ausreichen, um eine Steuervergünstigung als selektiv einzustufen, da sonst das gesamte Steuerrecht der Mitgliedstaaten dem Beihilfenrecht unterstellt würde.

65 Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums, Deutscher Bundestag, Drucksache 17/15, S. 21. Anlage 10 zu den schriftlichen Erklärungen der A-Brauerei.

66 Vgl. Urteil vom 14. April 2016, Netherlands Maritime Technology Association/Kommission (C-100/15 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2016:254, Rn. 23): „Die Kommission hat zunächst darauf hingewiesen, dass diese Maßnahme auf alle in Spanien einkommensteuerpflichtigen Gesellschaften anwendbar sei, ohne Unterscheidung nach ihrem Wirtschaftszweig, dem Ort ihrer Niederlassung, ihrer Größe oder ihrer Rechtsform. Der Umstand, dass diese Maßnahme nur auf unter einem Leasingvertrag erworbene Vermögenswerte anwendbar sei, führe nicht zu einem selektiven Vorteil, da jede Art von Vermögenswert durch Leasingverträge finanziert werden könne, die von Gesellschaften jedes Wirtschaftszweigs und jeder Größe verwendet werden könnten. Die Kommission hat auch ausgeführt, dass nach Angaben der spanischen Behörden die angemeldete Maßnahme sowohl auf in Spanien gebaute als auch in anderen Mitgliedstaaten gebaute Vermögenswerte anwendbar sei.“ Vgl. auch Entscheidung C(2012) 8252 final, Rn. 26 bis 36.

112. Mit anderen Worten stellt eine Steuervergünstigung, die an ein Verhalten gebunden ist, das jedes Unternehmen annehmen kann, eine allgemeine Maßnahme dar[67].

113. Um jede Unklarheit zu beseitigen, weise ich schließlich darauf hin, dass die im vorliegenden Abschnitt angewendete klassische Prüfungsmethode, die ich bevorzuge, von der vom Gericht angewendeten und vom Gerichtshof im Urteil Kommission/World Duty Free Group u. a.[68] für rechtswidrig erklärten zu unterscheiden ist. Das Gericht hatte nämlich die Voraussetzung der Selektivität dahin ausgelegt, dass sie von der Kommission die Feststellung einer besonderen Gruppe von Unternehmen verlange, die durch die fragliche steuerliche Maßnahme begünstigt werde. Wie der Gerichtshof zu Recht entschieden hat, ist eine solche formalistische Auslegung des Begriffs der Selektivität zurückzuweisen[69]. Außerdem begünstigte die in Rede stehende Maßnahme, wie Generalanwalt Wathelet in seinen Schlussanträgen in der letzteren Rechtssache zu Recht ausführte, Unternehmen, die grenzüberschreitende Transaktionen durchführten[70]. Das ist jedoch hinsichtlich der in der vorliegenden Rechtssache in Rede stehenden Maßnahme nicht der Fall[71].

114. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, auf die Vorlagefrage dahin zu antworten, dass die Befreiung nach § 6a GrEStG eine allgemeine Maßnahme darstellt und folglich nicht als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV eingestuft werden kann.

115. Die Wahl dieses Ansatzes ist umso mehr angemessen, als eine strikte Auslegung des Urteils Kommission/World Duty Free Group u. a.[72] darauf hindeuten könnte, dass der Begriff der allgemeinen Maßnahme *de facto* völlig seines Inhalts entleert worden sei, wie die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung geltend gemacht hat. Ich weise jedoch darauf hin, dass mir dieses Urteil in diesem Punkt auf die Feststellung des oben identifizierten Rechtsfehlers beschränkt zu sein scheint.

116. Hilfsweise werde ich im folgenden Abschnitt die Methode des Bezugsrahmens anwenden.

D. Zur Anwendung der Methode des Bezugsrahmens auf die Befreiung nach § 6a GrEStG

117. Um die Selektivität insbesondere im Bereich der Steuern zu beurteilen, wandte der Gerichtshof in bestimmten Rechtssachen eine drei Schritte umfassende Methode an, die auf der Bestimmung eines „Bezugsrahmens“ gründet.

118. Nach dieser Methode ist in einem ersten Schritt der Bezugsrahmen festzustellen, d. h. die im betreffenden Mitgliedstaat anwendbare allgemeine oder normale Steuerregelung. In einem zweiten Schritt ist es erforderlich, zu beurteilen, ob die in Rede stehende steuerliche Maßnahme von diesem System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dieser Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. In einem dritten Schritt ist noch zu überprüfen, ob die in Rede stehende Differenzierung durch die Natur oder den Aufbau der zuvor festgestellten Steuerregelung gerechtfertigt ist[73].

67 Siehe Nr. 71 der vorliegenden Schlussanträge und die in der Fußnote angeführten Verweise.

68 Urteil vom 21. Dezember 2016 (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981).

69 Vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 71 und 94).

70 Schlussanträge des Generalanwalts Wathelet in den verbundenen Rechtssachen Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:624, Rn. 135 bis 139).

71 Vgl. Nr. 108 der vorliegenden Schlussanträge.

72 Urteil vom 21. Dezember 2016 (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981).

73 Vgl. in diesem Sinne Urteile vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a. (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550, Rn. 49 und 64), vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 41), und Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 57 bis 60), sowie vom 28. Juni 2018, Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 86 und 87). Vgl. auch Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, Nr. 96).

119. Wie ich im Folgenden darlegen werde, ist im Rahmen der vorliegenden Rechtssache jeder der Schritte dieser Methode mit Anwendungsschwierigkeiten verbunden. Ich frage mich insoweit, ob es angemessen ist, eine so komplexe Prüfung für jede einzelne der von den Mitgliedstaaten geschaffenen steuerlichen Differenzierungen zu verlangen.

120. Nach dieser Klarstellung bin ich unbeschadet dieser Anwendungsschwierigkeiten der Auffassung, dass aus jedem der drei Schritte der Methode des Bezugsrahmens abgeleitet werden kann, dass die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende Steuerbefreiung nicht selektiv ist.

1. Zur Bestimmung des einschlägigen Bezugsrahmens

121. Der erste förmliche Hinweis in der Rechtsprechung des Gerichtshofs auf das Erfordernis, einen Bezugsrahmen festzustellen, geht auf das Urteil Portugal/Kommission [74] zurück, in einer Passage, in der der Gerichtshof die *geografische* Selektivität des in Rede stehenden Vorteils geprüft hat. Meines Erachtens ist diesem Ansatz in diesem Kontext vorbehaltlos zuzustimmen. Die Prüfung der geografischen Selektivität erfordert nämlich, zuvor festzustellen, ob der einschlägige Bezugsrahmen auf der Ebene des Staates oder auf der Ebene der betreffenden unterstaatlichen Einheit angesiedelt ist [75].

122. Erst in einem zweiten Schritt, ab dem Urteil Paint Graphos u. a. [76], das 2011 verkündet wurde, hat der Gerichtshof diesen Schritt im Rahmen der Beurteilung der *materiellen* Selektivität „importiert".

123. Die Bestimmung des einschlägigen Bezugsrahmens im Rahmen der Beurteilung der materiellen Selektivität bereitet jedoch Schwierigkeiten, auf die insbesondere mehrere Generalanwälte hingewiesen haben. In der Rechtssache Andres/Kommission [77] hat Generalanwalt Wahl hervorgehoben, dass die Bestimmung des Bezugsrahmens eine erhebliche Quelle von Rechtsunsicherheit ist, insbesondere im Bereich der Steuern. In den Rechtssachen ANGED [78] wies Generalanwältin Kokott darauf hin, dass zum einen die Prüfung der Selektivität bei steuerrechtlichen Regelungen der Mitgliedstaaten erhebliche Schwierigkeiten bereite und dass zum anderen die Bestimmung eines Bezugsrahmens nicht entscheidend sein könne.

124. Auch in der Lehre wurde auf diese Schwierigkeiten hingewiesen [79].

74 Urteil vom 6. September 2006 (C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 56 und 57).

75 Vgl. auch Urteil vom 11. September 2008, UGT-Rioja u. a. (C-428/06 bis C-434/06, EU:C:2008:488, Rn. 47, 75 und 143).

76 Vgl. insbesondere Rn. 49 des Urteils vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a. (C-78/08 bis C-80/08, EU:C:2011:550), in dem der Gerichtshof „in diesem Sinne" Rn. 56 des Urteils vom 6. September 2006, Portugal/Kommission (C-88/03, EU:C:2006:511), zitiert. Vgl. sodann Urteile vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 19), vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 35 bis 45), vom 21. Dezember 2016, Kommission/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, Rn. 55), sowie die in Fn. 80 angeführten Urteile.

77 Schlussanträge des Generalanwalts Wahl in der Rechtssache Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Zunächst weist Generalanwalt Wahl in Nr. 98 dieser Schlussanträge darauf hin, dass diese Rechtssache die Schwierigkeiten verdeutliche, die mit der Bestimmung des Bezugsrahmens verbunden seien. Sodann bemerkt Generalanwalt Wahl in Nr. 101 dieser Schlussanträge, dass „[i]m Gegensatz zu anderen Formen von Beihilferegelungen … die genaue Bestimmung einer solchen allgemeinen und allgemeingültigen Regelung im steuerlichen Kontext mit Unsicherheiten behaftet [ist]. Angesichts der Komplexität eines jeden Steuersystems und der Variablen, die mit der Bestimmung der steuerlichen Belastung von Unternehmen verbunden sind, erscheint es unmöglich, mit Sicherheit zu wissen, welches die ‚normale Situation' ist". Schließlich lautet Nr. 105 dieser Schlussanträge wie folgt: „… Auf die Frage nach den zur Bestimmung des Referenzsystems anzuwendenden Kriterien *hat die Kommission nicht zu erläutern vermocht, auf welcher Grundlage sie das Referenzsystem bestimmt*. Sie hat diesen Vorgang als eine Suche nach dem Grundgedanken des Systems bezeichnet. Die Antwort der Kommission scheint … zu bestätigen, dass die Bestimmung des Referenzsystems im Einzelfall *tatsächlich nicht anhand objektiver Kriterien erfolgt*" (Hervorhebung nur hier).

78 Schlussanträge von Generalanwältin Kokott in den verbundenen Rechtssachen ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2017:854, Nrn. 76 und 88).

79 Vgl. u. a. Peiffert, O., a. a. O., S. 60: „Begreift man, dass sich die Unionsgerichte … nicht als an die von den Mitgliedstaaten geltend gemachten Umstände gebunden ansehen, bereitet die Bestimmung dieses Bezugsrahmens jedoch erhebliche Schwierigkeiten. Im Übrigen gibt es insoweit keine klare Methode."

125. Die mit der Bestimmung des Bezugsrahmens verbundenen Schwierigkeiten spiegeln sich auch in der Rechtsprechung des Gerichtshofs wider. Sie haben insbesondere zur Aufhebung der Urteile des Gerichts in den Rechtssachen Kommission/World Duty Free Group u. a. sowie Andres/Kommission geführt [80].

126. Im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits werden diese Schwierigkeiten durch die Unterschiedlichkeit der dem Gerichtshof vorgeschlagenen Ansätze für die Bestimmung des einschlägigen Bezugsrahmens veranschaulicht.

127. Vor der Prüfung dieser Ansätze habe ich darauf hinzuweisen, dass die Tatsache, dass § 6a GrEStG eine Ausnahme zu § 1 GrEStG darstellt, nicht hinreicht, um § 6a GrEStG vom Bezugsrahmen auszuschließen. Mit anderen Worten kann es nicht hinreichen, festzustellen, dass § 6a GrEStG *formell* eine Ausnahme zu § 1 GrEStG darstellt, um daraus zu schließen, dass § 1 GrEStG den Bezugsrahmen und § 6a GrEStG eine Ausnahme zu diesem Rahmen darstelle.

128. Dazu hat der Gerichtshof im Urteil Andres/Kommission [81] jüngst festgestellt, dass der Rückgriff auf eine bestimmte Regelungstechnik nicht zur Bestimmung des für die Prüfung des Tatbestandsmerkmals der Selektivität maßgebenden Referenzsystems ausreichen könne, da sonst die Form der staatlichen Maßnahmen in entscheidender Weise Vorrang vor ihren Wirkungen genösse, und dass folglich die verwendete Regelungstechnik kein für die Bestimmung des Referenzsystems ausschlaggebender Gesichtspunkt sein könne. Dieser Wille zur Zurückweisung von Formalismus bei der Prüfung der staatlichen Beihilfen entspricht dem Wortlaut von Art. 107 Abs. 1 AEUV, der die Gewährung von Beihilfen „gleich welcher Art“ verbietet.

129. In diesem Sinne weise ich darauf hin, dass nach ständiger Rechtsprechung Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht nach den Gründen oder Zielen der staatlichen Maßnahmen unterscheidet, sondern diese nach ihren Wirkungen beschreibt [82].

130. Mit anderen Worten ist bei der Bestimmung des Bezugsrahmens ausschließlich auf die Wirkungen der in Rede stehenden Maßnahmen abzustellen. Im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits ist jedoch festzustellen, dass die Wirkungen von § 1 und von § 6a GrEStG von den Beteiligten, die Erklärungen beim Gerichtshof eingereicht haben, unterschiedlich ausgelegt worden sind.

131. Nach der A-Brauerei bezweckt die Grunderwerbsteuer, den Erwerb der Sachherrschaft über ein in Deutschland gelegenes Grundstück zu besteuern. Nach diesem Ansatz, den ich als „wirtschaftlich“ einstufen würde, wird der Bezugsrahmen durch § 1 und § 6a GrEStG gemeinsam gebildet. § 6a GrEStG hat nämlich unmittelbar am Bezugsrahmen teil, indem er Umwandlungsvorgänge von der Steuer befreit, die zu keiner Veränderung an der Sachherrschaft über das Grundstück, das weiterhin von demselben herrschenden Unternehmen gehalten wird, führt. Folglich würde § 6a GrEStG keine Abweichung vom Bezugsrahmen darstellen und wäre daher nicht selektiv im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV.

132. Auch die deutsche Regierung ist der Ansicht, dass der Bezugsrahmen durch § 1 und § 6a GrEStG gemeinsam gebildet wird. Anders als die A-Brauerei hat diese Regierung jedoch einen auf den Begriff der steuerlichen Leistungsfähigkeit gründenden Ansatz vorgeschlagen. Nach diesem Ansatz bezweckt die Grunderwerbsteuer die Besteuerung der objektiven Leistungsfähigkeit des Grundstückserwerbers bzw. Grundstücksveräußerers, die sich in einer Vermögensdisposition widerspiegele.

80 Vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981), und vom 28. Juni 2018, Andres/Kommission (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Zur letzten Rechtssache vgl. auch die Urteile vom selben Tag Deutschland/Kommission (C-208/16 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:506), Deutschland/Kommission (C-209/16 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:507) sowie Lowell Financial Services/Kommission (C-219/16 P, nicht veröffentlicht, EU:C:2018:508).

81 Urteil vom 28. Juni 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505, Rn. 92 und 104).

82 Vgl. u. a. Urteile vom 29. März 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, Rn. 36), vom 30. Juni 2016, Belgien/Kommission (C-270/15 P, EU:C:2016:489, Rn. 40), sowie vom 26. Oktober 2016, Orange/Kommission (C-211/15 P, EU:C:2016:798, Rn. 38).

133. Für die Kommission beruht der Bezugsrahmen hingegen allein auf § 1 GrEStG, der diejenigen Verkehrsakte festlege, die die Steuerpflicht für alle natürlichen und juristischen Personen, die in Deutschland ein Grundstück rechtlich oder wirtschaftlich erwürben, auslösten. Insoweit sei der gegenständliche Referenzrahmen rein fiskalisch und habe die Besteuerung aller Verkehrsakte zum Ziel, die juristisch oder wirtschaftlich zu einer Übertragung des Eigentums führten.

134. Ich gebe zu, dass es mir größte Schwierigkeiten bereitet, die Relevanz jedes dieser drei Ziele in Frage zu stellen. Wie die meisten Steuerregelungen, scheint mir die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende Grunderwerbsteuer gleichzeitig mehrere Ziele zu verfolgen, die auf der Grundlage ihrer Wirkungen, insbesondere den von der A-Brauerei, der deutschen Regierung und der Kommission angeführten, bestimmt werden können. Meines Erachtens würde es eine nicht unerhebliche Gefahr der Willkür schaffen, eines dieser Ziele zulasten der übrigen zu bevorzugen, um „den" einschlägigen Bezugsrahmen für die Prüfung der Selektivitätsvoraussetzung zu bestimmen.

135. Insbesondere ist der Ansatz der Kommission, wonach nur auf das fiskalische Ziel dieser Regelung, nämlich das Erzielen von Steuereinnahmen, abzustellen sei, zwingend zurückzuweisen, da er den ersten beiden Schritten der Methode des Bezugsrahmens jede praktische Wirksamkeit nähme [83].

136. Diese mit der Bestimmung des einschlägigen Bezugsrahmens verbundene Willkürgefahr stellt eine erhebliche Quelle von Rechtsunsicherheit insbesondere für die nationalen Beamten, die Unternehmen und die nationalen Gerichte dar, die das Vorliegen einer Beihilfe auf nationaler Ebene zu beurteilen haben [84]. Diese Rechtsunsicherheit scheint mir zwingend mit dem Erfordernis verbunden zu sein, einen Bezugsrahmen auf der Grundlage der mit der in Rede stehenden Steuer verfolgten Ziele zu bestimmen.

137. Nach meinem Dafürhalten ist diese Rechtsunsicherheit schwer mit der ständigen Rechtsprechung zu vereinbaren, wonach der Begriff der staatlichen Beihilfe ein Rechtsbegriff und anhand objektiver Kriterien auszulegen ist [85]. Außerdem erinnere ich daran, dass ein weites Ermessen der Kommission hinsichtlich der Einstufung einer Maßnahme als staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV durch nichts gerechtfertigt ist [86]. Aufgrund der Rechtsunsicherheit, mit der die Bestimmung des Bezugsrahmens behaftet ist, bestünde jedoch die Gefahr, der Kommission *de facto* ein solches Ermessen einzuräumen.

138. Diese Rechtsunsicherheit ist umso kritikwürdiger, als die Wahl des Bezugsrahmens eine entscheidende Bedeutung bei der Prüfung der Selektivität und folglich der Einstufung als staatliche Beihilfe haben kann [87]. So schlössen in der vorliegenden Rechtssache die von der A-Brauerei und der deutschen Regierung vorgebrachten Bezugsrahmen, anders als der von der Kommission vorgeschlagene, die Selektivität der Befreiung nach § 6a GrEStG aus.

83 Siehe Nrn. 145 und 146 der vorliegenden Schlussanträge.

84 Siehe Nr. 86 der vorliegenden Schlussanträge.

85 Vgl. u. a. Urteile vom 16. Mai 2000, Frankreich/Ladbroke Racing und Kommission (C-83/98 P, EU:C:2000:248, Rn. 25), vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" u. a./Kommission (C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, EU:C:2011:368, Rn. 132), vom 21. Juni 2012, BNP Paribas und BNL/Kommission (C-452/10 P, EU:C:2012:366, Rn. 100), sowie vom 30. November 2016, Kommission/Frankreich und Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, Rn. 87).

86 Vgl. Urteile vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn 112), sowie vom 9. Juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" u. a./Kommission (C-71/09 P, C-73/09 P und C-76/09 P, EU:C:2011:368, Rn. 132).

87 In den Nrn. 47 bis 60 der vorliegenden Schlussanträge habe ich die Gründe dargelegt, aus denen steuerliche Differenzierungen grundsätzlich die anderen Voraussetzungen nach Art. 107 Abs. 1 AEUV erfüllen.

139. Dies vorausgeschickt, bevorzuge ich jedoch den von der A-Brauerei vorgeschlagenen Ansatz, der mir durch die Erläuterungen des vorlegenden Gerichts bekräftigt scheint. Nach diesem Gericht stellt nämlich § 6a GrEStG eine Korrektur zum Anwendungsbereich von § 1 GrEStG, der zu weit gefasst worden sei, dar, indem er Umwandlungsvorgänge innerhalb von Konzernen aufgrund ihrer fehlenden Auswirkung auf das wirtschaftliche Eigentum an den betreffenden Grundstücken ausschließe[88]. Folglich ist § 6a GrEStG Teil des Bezugsrahmens und kann nicht als selektiv im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV angesehen werden.

140. Hilfsweise, sollte der Gerichtshof den einschlägigen Bezugsrahmen im Einklang mit dem von der Kommission vorgeschlagenen Ansatz dahin bestimmen, dass er allein durch § 1 GrEStG gebildet wird, werde ich im folgenden Abschnitt prüfen, ob die unter § 6a GrEStG fallenden Situationen mit denen vergleichbar sind, die nicht darunter fallen.

2. Zur fehlenden Vergleichbarkeit der unter die Befreiung nach § 6a GrEStG fallenden Situationen und derjenigen, die nicht darunter fallen

141. Nach der Rechtsprechung des Gerichtshofs besteht der zweite Schritt der Methode des Bezugsrahmens darin, zu prüfen, ob die in Rede stehende steuerliche Maßnahme Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich *im Hinblick auf das mit dem Bezugsrahmen verfolgte Ziel* in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden[89].

142. Ich weise darauf hin, dass der Gerichtshof mit diesem Gesichtspunkt in der Rechtssache Kommission/World Duty Free Group u. a.[90] nicht befasst war, da das Gericht den Beschluss der Kommission für nichtig erklärt hatte, ohne das Vorbringen zur fehlenden Vergleichbarkeit der Steuerpflichtigen, die unter die in Rede stehende Steuerbefreiung fielen, und derjenigen, die nicht darunter fielen, zu prüfen.

143. Die Beurteilung der Vergleichbarkeit im Kontext des zweiten Schritts der Methode des Bezugsrahmens wirft mehrere heikle Fragen auf.

144. Erstens läuft dieser zweite Schritt Gefahr, von Rechtsunsicherheit geprägt zu sein, da er erfordert, das vom Bezugsrahmen verfolgte „Ziel“ zu bestimmen. Wie ich nämlich in Nr. 134 der vorliegenden Schlussanträge ausgeführt habe, verfolgt die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende Grunderwerbsteuer, wie die meisten Steuerregelungen, gleichzeitig mehrere Ziele. Es würde wiederum eine Gefahr der Willkür mit sich bringen, im Hinblick auf die Prüfung der Vergleichbarkeit eines dieser Ziele zulasten der anderen zu bevorzugen.

145. So läuft, zur Veranschaulichung, der von der Kommission vorgebrachte Ansatz darauf hinaus, das fiskalische Ziel dieser Regelung, nämlich das Erzielen von Steuereinnahmen, zu bevorzugen, gegenüber dem sich alle dieser Steuer unterliegenden Steuerpflichtigen in einer vergleichbaren Situation befänden. Meines Erachtens ist ein solcher Ansatz zwingend auszuschließen, da er den beiden ersten Schritten der Methode des Bezugsrahmens jede praktische Wirksamkeit nähme, wobei der dritte Schritt eine beschränkte Tragweite hat.

88 So konnte im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits, der die Übernahme einer Tochtergesellschaft (T-GmbH) durch die Muttergesellschaft (A-Brauerei) betrifft, das wirtschaftliche Eigentum am Grundstücksvermögen der T-GmbH der A-Brauerei aufgrund des Haltens sämtlicher Gesellschaftsanteile an der T-GmbH bereits vor der Verschmelzung durch Aufnahme zugeordnet werden.

89 Vgl. u. a. Urteile vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 57), vom 20. Dezember 2017, Comunidad Autónoma de Galicia und Retegal/Kommission (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, Rn. 58 und 61), sowie vom 26. April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 38 und 40).

90 Vgl. Urteil vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 92 bis 94 und 123).

146. Zunächst stellt nämlich, wenn als Bezugsrahmen die Steuer definiert wird, jede gewissen Steuerpflichtigen gewährte Steuervergünstigung zwangsläufig eine Abweichung von diesem Rahmen dar (erster Schritt). Sodann können alle Steuerpflichtigen als dieser Steuer unterliegende Rechtsträger im Hinblick auf das in der Erzielung von Steuereinnahmen bestehende Ziel als sich in einer vergleichbaren Situation befindend angesehen werden (zweiter Schritt). Schließlich sind nur die dem Bezugsrahmen innewohnenden Mechanismen als Rechtfertigung aufgrund der Natur oder des inneren Aufbaus der in Rede stehenden Regelung zulässig (dritter Schritt) [91].

147. Jedenfalls ist es zwangsläufig ein unsicherer Schritt, einer bestimmten Steuerregelung ein Ziel oder mehrere Ziele zuzuordnen. Insoweit weise ich darauf hin, dass in der Rechtssache Belgien/Kommission [92] Generalanwalt Bobek jüngst nicht weniger als drei Faktoren identifiziert hat, die bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit im Rahmen der Selektivität berücksichtigt werden können, wobei er darauf hingewiesen hat, dass diese Beurteilung „*immer auch subjektive Bewertungen* zur Frage *enthalten* [wird], welche Unternehmen vergleichbar sind und warum ein größeres Gewicht auf den einen Faktor und nicht auf den anderen zu legen ist".

148. Die Subjektivität dieser Beurteilung scheint mir im Widerspruch zur oben in Nr. 137 der vorliegenden Schlussanträge angeführten ständigen Rechtsprechung zu stehen, nach der zum einen der Begriff der staatlichen Beihilfe anhand objektiver Umstände auszulegen ist und zum anderen ein weites Ermessen der Kommission hinsichtlich der Einstufung einer Maßnahme als staatliche Beihilfe durch nichts gerechtfertigt ist.

149. Zweitens besteht auch hinsichtlich der Art der Ziele, die für die Beurteilung der Vergleichbarkeit geltend gemacht werden können, eine Unsicherheit. Nach der Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe ist diese Beurteilung unter Berücksichtigung des „dem Bezugssystem *immanenten Ziels*" vorzunehmen, wobei „[d]ie Mitgliedstaaten … sich nicht auf *externe politische Ziele* wie regional-, umwelt- oder industriepolitische Ziele berufen [können], um die unterschiedliche Behandlung von Unternehmen zu rechtfertigen" [93].

150. Diese Unterscheidung zwischen einem dem Bezugsrahmen „immanenten Ziel" und „externen politischen Zielen" führt praktisch dazu, sich zu fragen, welche Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit ein rechtmäßiges Ziel dem Bezugsrahmen „immanent" wird. Nach der einschlägigen Rechtsprechung [94], die in der Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe angeführt wird [95], scheint es, dass die betreffende Steuerregelung eng um das geltend gemachte rechtmäßige Ziel herum aufgebaut sein muss, wie eine auf das Ziel des Umweltschutzes gründende Ökosteuer.

91 Siehe Nrn. 180 bis 186 der vorliegenden Schlussanträge.

92 Schlussanträge des Generalanwalts Bobek in der Rechtssache Belgien/Kommission (C-270/15 P, EU:C:2016:289, Nrn. 31 bis 37), Hervorhebung nur hier. Nach ihm sind die drei einschlägigen Faktoren der Anwendungsbereich der Maßnahme, der Zweck der Maßnahme und die Substituierbarkeit des betreffenden Erzeugnisses.

93 Vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe, Rn. 135, Hervorhebung nur hier.

94 Vgl. u. a. Urteile vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 86 bis 93), in dem der Gerichtshof auf die Verpflichtung hinweist, die Vergleichbarkeit im Hinblick auf das mit einer Ökoabgabe verfolgte Ziel zu prüfen; vom 8. September 2011, Kommission/Niederlande (C-279/08 P, EU:C:2011:551, Rn. 63 bis 68), in dem der Gerichtshof die Vergleichbarkeit im Hinblick auf das von einer Regelung zur Begrenzung von NO_x-Emissionen verfolgte Ziel (Umweltschutz) feststellt; vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 29 und 30), in dem der Gerichtshof die dem betreffenden Steuersystem fremden Kriterien wie die Erhaltung von Arbeitsplätzen zurückweist (Rn. 30), wobei diese Passage eher den dritten Schritt der Methode des Bezugsrahmens zu betreffen scheint (vgl. Rn. 29), vom 4. Juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, Rn. 78 und 79), in dem der Gerichtshof die fehlende Vergleichbarkeit im Hinblick auf das mit einer besonderen Steuer auf Kernbrennstoff für die Stromerzeugung verfolgte Umweltziel feststellt; vom 26. April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 49 bis 56), ANGED (C-234/16 und C-235/16, EU:C:2018:281, Rn. 42 bis 50) und ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291, Rn. 37 bis 46), in denen der Gerichtshof fehlende Vergleichbarkeit im Hinblick auf die mit einer Sonderabgabe verfolgten Umweltschutz- und Raumordnungsziele feststellt.

95 Vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe, Rn. 136: „Bei *bestimmten Zweckabgaben*, z. B. Umwelt- und Gesundheitssteuern, die erhoben werden, um bestimmten Tätigkeiten oder Produkten mit negativen Auswirkungen auf die Umwelt oder die menschliche Gesundheit entgegenzuwirken, wird das verfolgte politische Ziel in der Regel in die Struktur der Abgabe (und insbesondere ihrer Bemessungsgrundlage) einbezogen sein. In diesen Fällen stellt eine unterschiedliche Behandlung von Tätigkeiten oder Produkten, deren Lage sich hinsichtlich des immanenten Ziels von solchen unterscheidet, auf die die Steuer erhoben wird, keine Abweichung vom System dar" (Hervorhebung nur hier).

151. Nach dieser Auslegung der Kommission wäre es jedoch ausgeschlossen, sich auf ein rechtmäßiges Ziel wie den Umweltschutz im Rahmen einer allgemeinen Steuer wie der Einkommensteuer zu berufen, da eine allgemeine Steuer nicht eng um ein solches Ziel herum aufgebaut ist. Ich frage mich jedoch, ob es insoweit angemessen ist, ein rechtmäßiges Ziel wie den Umweltschutz als einer auf dieses Ziel gründenden *Sonderabgabe* „immanent" anzusehen, obwohl dieses Ziel als einer *allgemeinen Steuer* „fremd" erachtet werden müsste.

152. Eine solche Auslegung würde nämlich zu einer asymmetrischen Behandlung der im Rahmen von Sonderabgaben zum einen und allgemeinen Steuern zum anderen vorgesehenen Vergünstigungen führen. Eine Steuervergünstigung im Rahmen einer Sonderabgabe könnte auf der Grundlage des rechtmäßigen (als „immanent" eingestuften) Ziels als nichtselektiv eingestuft werden, im Gegensatz zu einer auf dasselbe Ziel gründenden (als „fremd" qualifizierten) Steuervergünstigung im Rahmen einer allgemeinen Einkommensteuer [96].

153. Eine solche asymmetrische Behandlung würde eine Bevorzugung der Sonderabgaben zulasten der allgemeinen Steuern – wie der Einkommensteuer – im Kernbereich des Beihilfenrechts, möglicherweise im Widerspruch zum Grundsatz der Steuerautonomie der Mitgliedstaaten, schaffen [97].

154. Grundsätzlich habe ich nämlich gewisse Bedenken hinsichtlich der praktischen Implikationen einer Auslegung, die die Möglichkeit der Geltendmachung bestimmter mit der fraglichen Steuerregelung rechtmäßig verfolgter Ziele ausschließt.

155. Ich habe bereits darauf hingewiesen, dass die Methode des Bezugsrahmens dahin tendiert, das Verbot staatlicher Beihilfen in einen *allgemeinen* Nichtdiskriminierungstest umzuwandeln, der grundsätzlich jede steuerliche Differenzierung verbietet [98]. Die oben angeführte Auslegung würde jedoch die Strenge dieses Verbots noch verschärfen, indem sie für die Beurteilung der Vergleichbarkeit nur die der in Rede stehenden Steuerregelung *immanenten Ziele* zuließe.

156. Im Vergleich dazu sehen die Bestimmungen des AEU-Vertrags, die die Verkehrsfreiheiten festlegen, ein Verbot der Diskriminierung allein aufgrund des *Ursprungs* vor, wobei die Möglichkeit der Geltendmachung *jedes rechtmäßigen Ziels* bei der Beurteilung der Vergleichbarkeit und der Prüfung etwaiger Rechtfertigungsgründe zugelassen wird.

157. Insoweit überzeugt mich das Argument nicht, wonach jedes mit der in Rede stehenden Steuerregelung rechtmäßig verfolgte Ziel, das u. a. den sozialen Schutz oder den Schutz der Umwelt betrifft, von der Kommission bei der Prüfung der Vereinbarkeit einer Beihilfe mit dem Binnenmarkt jedenfalls berücksichtigt werden *kann*. Eine solche *Möglichkeit* kann nämlich im Hinblick auf die Verpflichtung zur engen Auslegung von Art. 107 Abs. 2 und 3 AEUV sowie auf das weite Ermessen, über das die Kommission im Rahmen dieser Prüfung verfügt [99], insbesondere in einem nicht harmonisierten Bereich wie dem Steuerrecht, nicht als hinreichend angesehen werden.

96 Vgl. dazu Piernas López, J. J., „Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case", *European State Aid Law Quarterly*, 2018, Bd. 2, S. 274 bis 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 Siehe Nrn. 74 und 78 der vorliegenden Schlussanträge.

98 Siehe Nrn. 61 bis 73 der vorliegenden Schlussanträge.

99 Siehe Nr. 76 der vorliegenden Schlussanträge.

158. Folglich kann zwar die bloße Berufung eines Mitgliedstaats auf ein rechtmäßiges Ziel nicht für sich genommen zum Ausschluss einer staatlichen Maßnahme aus dem Anwendungsbereich von Art. 107 Abs. 1 AEUV führen, wie der Gerichtshof u. a. im Urteil Italien/Kommission [100] sowie im Urteil British Aggregates/Kommission [101] entschieden hat, doch muss jedes rechtmäßige Ziel *im spezifischen Kontext des zweiten Schritts der Methode des Bezugsrahmens*, nämlich der Prüfung der Vergleichbarkeit, geltend gemacht werden können.

159. Meines Erachtens wird dieser Ansatz durch die jüngst ergangenen ANGED-Urteile bestätigt, in denen der Gerichtshof die Vergleichbarkeit im Hinblick auf den Umweltschutz und die Raumordnung beurteilt hat, ohne diese Ziele als der in Rede stehenden Steuerregelung „immanent" einzustufen [102].

160. Nach dieser Klarstellung ist im Rahmen der vorliegenden Rechtssache zu prüfen, ob sich die Steuerpflichtigen, die in den Anwendungsbereich der Befreiung nach § 6a GrEStG fallen, zum einen und die nicht darunter fallenden zum anderen im Hinblick auf *sämtliche* mit der Grunderwerbsteuer verfolgte *Ziele* in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden.

161. Wie das vorlegende Gericht, die A-Brauerei und die deutsche Regierung bin ich der Ansicht, dass das nicht der Fall und folglich diese Steuerbefreiung nicht selektiv ist.

a) Zur fehlenden Vergleichbarkeit von Umwandlungen innerhalb eines Konzerns und Umwandlungen außerhalb eines Konzerns

162. Erstens gilt die Befreiung nach § 6a GrEStG für die Verschmelzungen, Spaltungen oder Vermögensübertragungen [103] innerhalb eines Konzerns, an denen ein herrschendes Unternehmen und ein oder mehrere von diesem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften oder mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften beteiligt sind.

163. Nach Ansicht der Kommission ist das von § 1 GrEStG verfolgte Ziel rein fiskalisch, nämlich die Besteuerung aller Verkehrsakte, die juristisch oder wirtschaftlich zu einer Übertragung des Eigentums führten. Im Hinblick auf dieses Ziel befänden sich jedoch Unternehmen, die Grunderwerb außerhalb des Konzerns vornähmen, in der gleichen tatsächlichen und rechtlichen Situation wie die Unternehmen, denen die in Rede stehende Befreiung gewährt werde.

164. Ich teile diese Ansicht der Kommission nicht. Meiner Ansicht nach sind die Umwandlungen *innerhalb* eines Konzerns nicht mit den Umwandlungen *außerhalb* eines Konzerns vergleichbar.

165. Wirtschaftlich wird nämlich jedes Grundstück, das zu einem Konzern gehört, mittelbar von der Muttergesellschaft, im Umfang ihrer Beteiligung an der Gesellschaft, die sein juristischer Eigentümer ist, gehalten. Insoweit erinnere ich daran, dass die Befreiung nach § 6a GrEStG voraussetzt, dass das herrschende Unternehmen mindestens 95 % des Gesellschaftskapitals der an der Umwandlung beteiligten Gesellschaften hält. In einem solchen Fall ist die Auswirkung eines Umwandlungsvorgangs wirtschaftlich neutral oder untergeordnet, da das herrschende Unternehmen vor und nach diesem Vorgang mittelbar Inhaber des Grundstücks bleibt, wie es das vorlegende Gericht im Wesentlichen dargelegt hat [104]. Die A-Brauerei hat in diesem Sinne darauf hingewiesen, dass diese Bestimmung Vorgänge ausnehmen solle, die nicht zu einer Änderung der Sachherrschaft über die betreffenden Grundstücke führten.

100 Urteil vom 2. Juli 1974 (173/73, EU:C:1974:71, Rn. 21, 22, 27 und 28).

101 Urteil vom 22. Dezember 2008 (C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 86 bis 93).

102 Urteile vom 26. April 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, Rn. 49 bis 56), ANGED (C-234/16 und C-235/16, EU:C:2018:281, Rn. 42 bis 50) sowie ANGED (C-236/16 und C-237/16, EU:C:2018:291, Rn. 37 bis 46).

103 § 6a GrEStG verweist nämlich auf die Umwandlungsvorgänge im Sinne von § 1 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 UmwG, der die Verschmelzungen, Spaltungen oder Vermögensübertragungen betrifft.

104 Vgl. Nr. 139 der vorliegenden Schlussanträge.

166. Mit anderen Worten bewirkt § 6a GrEStG, wie auch die deutsche Regierung in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat, insbesondere die Vermeidung einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung von Konzernen. Da nämlich die Steuer bei der Aufnahme eines Grundstücks in das Vermögen einer Gesellschaft des Konzerns zu entrichten ist, wäre es ungerecht, diese Steuer bei jeder Umwandlung innerhalb des Konzerns erneut zu erheben.

167. Diese Besonderheit der Umwandlungen *innerhalb eines Konzerns*, zwischen Gesellschaften, die über eine Beteiligung von mindestens 95 % verbunden sind, steht meines Erachtens der Annahme entgegen, dass solche Vorgänge mit einem Grunderwerb *außerhalb eines Konzerns*, wie einem bloßen Verkauf zwischen unabhängigen Personen, vergleichbar seien.

b) Zur fehlenden Vergleichbarkeit von Umwandlungen innerhalb eines Konzerns und anderen Umstrukturierungsmaßnahmen innerhalb eines Konzerns

168. Zweitens macht die Kommission geltend, dass die Umwandlungen innerhalb eines Konzerns im Hinblick auf das von der Grunderwerbsteuer verfolgte fiskalische Ziel mit den anderen Umstrukturierungsmaßnahmen innerhalb eines Konzerns vergleichbar seien. Beispielsweise unterliege der Verkauf eines Grundstücks zwischen Gesellschaften, die demselben Konzern angehörten, nicht der Befreiung nach dieser Bestimmung.

169. Dieser Standpunkt der Kommission ist überraschend. Denn das Unionsrecht und insbesondere die Richtlinie 2009/133/EG [105] scheinen mir die Besonderheit der Umwandlungsvorgänge innerhalb eines Konzerns, insbesondere die von Verschmelzungen wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden, anerkannt zu haben. Daher sieht Art. 4 Abs. 1 dieser Richtlinie vor, dass im Fall der Fusion, Spaltung oder Abspaltung keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns – u. a. aus Grundstücken – erfolgt [106].

170. Dieser Vorteil ist hingegen vom Unionsgesetzgeber nicht auf die anderen Vorgänge zwischen Gesellschaften desselben Konzerns, insbesondere auf die bloßen Verkäufe von Vermögenswerten zwischen solchen Gesellschaften, ausgeweitet worden. Diese unterschiedliche Behandlung lässt sich meines Erachtens durch die Besonderheit der Umstrukturierungsvorgänge erklären, auf die auch die A-Brauerei hingewiesen hat. Die Umstrukturierungsvorgänge haben nämlich insbesondere aufgrund ihres Umfangs besondere Rechtswirkungen auf die Rechtspersönlichkeit und/oder das Vermögen der betreffenden Gesellschaften. Beispielsweise führen Verschmelzungen grundsätzlich zum Erlöschen einer juristischen Person und zur Übertragung ihres Vermögens an die übernehmende Gesellschaft. Ein bloßer Verkauf bewirkt im Vergleich dazu nur die Übertragung eines Vermögenswerts in das Vermögen einer anderen Person.

171. Dieser objektive Wesensunterschied schließt es in meinen Augen aus, dass Umwandlungsvorgänge und andere Vorgänge zwischen Gesellschaften desselben Konzerns, insbesondere Verkäufe, als im Hinblick auf eine Steuer auf den Grunderwerb vergleichbar angesehen werden können, unabhängig davon, ob es sich um eine direkte Steuer auf die stillen Reserven oder eine indirekte Steuer auf den Grunderwerb, wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende, handelt.

105 Richtlinie des Rates vom 19. Oktober 2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (ABl. 2009, L 310, S. 34).

106 Vgl. Art. 4 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133: „Die Fusion, Spaltung oder Abspaltung darf keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen, der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergibt."

c) Zur fehlenden Vergleichbarkeit von Umwandlungsvorgängen, die die Beteiligungsschwelle von 95 % erreichen, und denjenigen, die sie nicht erreichen

172. Drittens weise ich darauf hin, dass § 6a GrEStG eine Beteiligungsschwelle von 95 % an der oder den am Umwandlungsvorgang beteiligten abhängigen Gesellschaften vorsieht. Um die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen zu können, muss, wie die deutsche Regierung ausgeführt hat, die Umwandlung folgende Beteiligte betreffen:

– ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft,

– ein herrschendes Unternehmen und mehrere abhängige Gesellschaften,

– mehrere von einem herrschenden Unternehmen abhängige Gesellschaften.

173. Nach der oben angeführten Bestimmung ist eine Gesellschaft abhängig, an deren Kapital oder Gesellschaftsvermögen das herrschende Unternehmen unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 95 % beteiligt ist. Es besteht somit eine unterschiedliche Behandlung von Beteiligungen unterhalb der Schwelle von 95 % zum einen und denjenigen in Höhe oder oberhalb dieser Schwelle zum anderen, wobei nur die Letzteren durch die Befreiung begünstigt sein können.

174. Diese Beteiligungen befinden sich jedoch nicht in einer vergleichbaren Situation, da diese Beteiligungsschwelle von 95 % auch eine Voraussetzung für die Besteuerung nach § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG darstellt, wie die A-Brauerei und die deutsche Regierung zu Recht dargelegt haben.

175. Um das Zahlenbeispiel der A-Brauerei zu übernehmen: Der Erwerb einer Beteiligung von 94 % an einer Gesellschaft, die Grundstücke in Deutschland besitzt, ist nicht nach § 1 Abs. 2a und 3 GrEStG steuerpflichtig. Hingegen wäre die anschließende Verschmelzung zwischen der Tochtergesellschaft und der Muttergesellschaft nicht durch die Befreiung nach § 6a GrEStG begünstigt und daher steuerpflichtig. In diesem Fall würde die Steuer daher anlässlich dieser zwei Vorgänge nur einmal erhoben.

176. Umgekehrt ist der Erwerb einer Beteiligung von 95 % oder mehr an derselben Gesellschaft nach § 1 GrEStG steuerpflichtig, während die anschließende Verschmelzung durch die Befreiung nach § 6a GrEStG begünstigt wäre. Wiederum würde die Steuer anlässlich dieser zwei Vorgänge nur einmal erhoben.

177. Somit schafft die für die Befreiung (§ 6a GrEStG) verlangte Beteiligungsschwelle von 95 %, gemeinsam mit der als Besteuerungsvoraussetzung vorgesehenen Beteiligungsschwelle von 95 % (§ 1 Abs. 2a und 3 GrEStG) geprüft, keine Unterscheidung zwischen vergleichbaren Situationen, sondern erlaubt im Gegenteil eine nichtdiskriminierende Behandlung der verschiedenen Vorgänge, die von der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung erfasst sind.

178. Nach alledem bin ich der Ansicht, dass sich die Steuerpflichtigen, die in den Anwendungsbereich der Befreiung nach § 6a GrEStG fallen, zum einen und die nicht darunter fallenden zum anderen im Hinblick auf die mit der im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Steuer verfolgten Ziele nicht in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden. Folglich ist diese Befreiung nicht selektiv im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV.

179. Hilfsweise, für den Fall, dass der Gerichtshof davon ausgehen sollte, dass diese Gruppen von Steuerpflichtigen sich in einer vergleichbaren Situation befinden, werde ich im folgenden Abschnitt das Bestehen einer Rechtfertigung aufgrund der Natur oder des inneren Aufbaus der fraglichen Regelung prüfen.

3. Zum Bestehen einer Rechtfertigung aufgrund der Natur oder des inneren Aufbaus der in Rede stehenden Regelung

180. Nach der Rechtsprechung werden staatliche Maßnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit *a priori* selektiv sind, dann nicht vom Begriff der staatlichen Beihilfe erfasst, wenn diese Differenzierung aus der Natur oder dem Aufbau der Regelung folgt, zu der sie gehören [107].

181. Im Bereich der Steuern wurde diese Rechtfertigung wie folgt präzisiert. Eine Maßnahme kann durch die Natur und den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt sein, wenn der betreffende Mitgliedstaat nachweisen kann, dass sie unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht. Insoweit ist zu unterscheiden zwischen den mit einer bestimmten Steuerregelung verfolgten Zielen, die außerhalb dieser Regelung liegen, und den dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen, die zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sind [108].

182. Wie die Unterscheidung zwischen „immanentes Ziel" und „fremde Ziele", die im Rahmen des zweiten Schritts geprüft wurde [109], scheint mir die Unterscheidung zwischen „dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen" und „außerhalb liegenden Zielen" schwierig umzusetzen.

183. Zum einen kann man sich fragen, ob der Ausdruck „Steuersystem selbst" auf den Bezugsrahmen – der im Ausgangsrechtsstreit die Grunderwerbsteuer betrifft – verweist, oder auf das gesamte Steuerrecht eines Mitgliedstaats.

184. Meines Erachtens liefe eine Einschränkung dieses Begriffs auf die dem gesamten Steuerrecht eines Mitgliedstaats inhärenten Mechanismen Gefahr, den dritten Schritt der Methode des Bezugsrahmens seines Inhalts zu entleeren. Gegebenenfalls wäre nämlich eine auf der Bekämpfung von missbräuchlichen Praktiken oder auf dem Willen zur Verhinderung der Doppelbesteuerung gründende Rechtfertigung im Rahmen des Ausgangsrechtsstreits nur zulässig, wenn *das gesamte Steuerrecht* der Bundesrepublik Deutschland um diese Ziele herum aufgebaut wäre.

185. Folglich bin ich der Meinung, dass sich der Begriff „dem Steuersystem selbst inhärente Mechanismen" auf die *nur dem Bezugsrahmen*, der im Ausgangsrechtsstreit die Grunderwerbsteuer betrifft, *inhärenten* Mechanismen bezieht. Diese Auslegung wird meines Erachtens durch die Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe bestätigt, die eindeutig auf die Grund- oder Leitprinzipien des „Bezugssystems" abstellt [110].

186. Zum anderen bereitet unabhängig von der vorherigen Bemerkung auch die Trennlinie zwischen „außerhalb liegenden Zielen" und „inhärenten Mechanismen" der geprüften Steuerregelung Schwierigkeiten. Ich verweise insoweit auf meine Ausführungen zur Unterscheidung zwischen „immanentes Ziel" und „fremde Ziele" im Kontext der Beurteilung der Vergleichbarkeit [111].

107 Vgl. u. a. Urteile vom 22. Dezember 2008, British Aggregates/Kommission (C-487/06 P, EU:C:2008:757, Rn. 83), vom 21. Juni 2012, BNP Paribas und BNL/Kommission (C-452/10 P, EU:C:2012:366, Rn. 101), vom 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 42), sowie vom 21. Dezember 2016, Kommission/World Duty Free Group u. a. (C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rn. 58).

108 Vgl. u. a. Urteile vom 6. September 2006, Portugal/Kommission (C-88/03, EU:C:2006:511, Rn. 81), vom 8. September 2011, Paint Graphos u. a. (C-78/08 bis C 80/08, EU:C:2011:550, Rn. 65), vom 18. Juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, Rn. 22), sowie 9. Oktober 2014, Ministerio de Defensa und Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, Rn. 43).

109 Siehe Nrn. 149 bis 159 der vorliegenden Schlussanträge.

110 Vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe, Rn. 138.

111 Siehe Nrn. 149 bis 159 der vorliegenden Schlussanträge.

187. Dies vorausgeschickt, hat die Kommission in ihrer Bekanntmachung zum Begriff der staatlichen Beihilfe mehrere Ziele identifiziert, die ihres Erachtens im Rahmen dieses dritten Schrittes geltend gemacht werden können, wie die Notwendigkeit der Bekämpfung von Betrug oder Steuerhinterziehung, die Notwendigkeit der Beachtung besonderer Rechnungslegungsvorschriften, die Handhabbarkeit für die Verwaltung, den Grundsatz der Steuerneutralität, die Einkommensteuerprogression und ihre Umverteilungslogik, die Notwendigkeit der Vermeidung von Doppelbesteuerung oder das Ziel der bestmöglichen Einziehung von Steuerschulden [112].

188. Im Rahmen der vorliegenden Rechtssache scheinen mir jedoch die von der A-Brauerei und der deutschen Regierung geltend gemachten Rechtfertigungsgründe mehreren von der Kommission identifizierten Zielen zu entsprechen.

189. Zunächst hat die A-Brauerei geltend gemacht, dass die Befreiung nach § 6a GrEStG unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien der Grunderwerbsteuerregelung beruhe, da diese Steuer Rechtsvorgänge erfasse, die zu einer Änderung der Sachherrschaft über inländische Grundstücke führten.

190. Dieser Rechtfertigung, die mit dem Ziel der Vermeidung von Doppelbesteuerung, das mit der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Regelung verfolgt wird, in Zusammenhang gebracht werden kann, ist meines Erachtens aus den in den Nrn. 162 bis 167 der vorliegenden Schlussanträge dargelegten Gründen beizupflichten.

191. Sodann hat die deutsche Regierung vorgebracht, dass die Befreiung nach § 6a GrEStG dem der Grunderwerbsteuer zugewiesenen Ziel entspreche, die objektive Leistungsfähigkeit des Grundstückserwerbers bzw. Grundstücksveräußerers zu besteuern, die sich in der Verfügung über ein Grundstück widerspiegele. Die von § 6a GrEStG erfassten Vorgänge hätten jedoch keine Auswirkung auf die Leistungsfähigkeit der Beteiligten, da diese Beteiligten nicht unabhängig sondern miteinander durch die Beteiligung des herrschenden Unternehmens zu mindestens 95 % am Gesellschaftskapital einer oder mehrerer beteiligter Gesellschaften verbunden seien.

192. Ich sehe erneut keinen Grund, die Gültigkeit dieser Erläuterung in Frage zu stellen.

193. Schließlich haben die A-Brauerei und die deutsche Regierung auch die Anforderung betreffend die Behaltensfrist von fünf Jahren vor und nach dem Umwandlungsvorgang hinsichtlich der Beteiligung von 95 % am Kapital der abhängigen Gesellschaft gerechtfertigt [113]. Nach ihren Erläuterungen kann durch diese Fristen verhindert werden, dass die Befreiung nach § 6a GrEStG auf bestimmte missbräuchliche Praktiken anwendbar sei, die insbesondere im kurzfristigen Erwerb von Gesellschaftsanteilen zur Durchführung von nicht der Grunderwerbsteuer unterliegenden Umwandlungen bestünden.

194. Ich weise insoweit darauf hin, dass das vorlegende Gericht die Gültigkeit dieser Erläuterung bestätigt hat. Außerdem erlaubt Art. 3 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 2011/96/EU den Mitgliedstaaten, in entsprechender Weise die Inanspruchnahme einer Steuervergünstigung von der Dauer der Beteiligung an einer Tochtergesellschaft abhängig zu machen [114].

112 Vgl. Bekanntmachung der Kommission zum Begriff der staatlichen Beihilfe, Rn. 139.

113 Nach den Erläuterungen des vorlegenden Gerichts ist aufgrund einer weiten Auslegung durch dieses die zweite Frist von fünf Jahren im Fall einer Verschmelzung nicht anwendbar. Siehe Nr. 30 der vorliegenden Schlussanträge.

114 Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30. November 2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABl. 2011, L 345, S. 8). Nach ihrem dritten Erwägungsgrund zielt diese Richtlinie darauf ab, Dividendenzahlungen und andere Gewinnausschüttungen von Tochtergesellschaften an ihre Muttergesellschaften von Quellensteuern zu befreien und die Doppelbesteuerung derartiger Einkünfte auf Ebene der Muttergesellschaft zu beseitigen. Nach ihrem Art. 3 Abs. 2 Buchst. b haben die Mitgliedstaaten die Möglichkeit, von dieser Richtlinie ihre Gesellschaften auszunehmen, die nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren im Besitz einer Beteiligung bleiben, aufgrund deren sie als Muttergesellschaften gelten, oder an denen eine Gesellschaft eines anderen Mitgliedstaats nicht während eines ununterbrochenen Zeitraums von mindestens zwei Jahren eine solche Beteiligung hält.

195. Nach alledem sind die Voraussetzungen für die Gewährung der Befreiung nach § 6a GrEStG durch die Natur und den Aufbau der im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehenden Steuerregelung gerechtfertigt und stellt folglich diese Befreiung keine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV dar.

VII. Ergebnis

196. Nach alledem schlage ich dem Gerichtshof vor, die Vorlagefrage des Bundesfinanzhofs (Deutschland) wie folgt zu beantworten:

Art. 107 Abs. 1 AEUV ist dahin auszulegen, dass eine Steuerbegünstigung wie die im Ausgangsrechtsstreit in Rede stehende, die darin besteht, einen Umwandlungsvorgang innerhalb eines Konzerns, im vorliegenden Fall eine Verschmelzung, an der ein herrschendes Unternehmen und eine abhängige Gesellschaft beteiligt sind, von der Grunderwerbsteuer zu befreien, wobei das herrschende Unternehmen eine Beteiligung von mindestens 95 % an der abhängigen Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren vor dem Rechtsvorgang und grundsätzlich fünf Jahren nach dem Rechtsvorgang halten muss, eine allgemeine Maßnahme darstellt und folglich nicht als staatliche Beihilfe einzustufen ist.