CONCLUSIE VAN ADVOCAAT-GENERAAL
H. SAUGMANDSGAARD ØE
van 19 september 2018 [1]

Zaak C-374/17

Finanzamt B
tegen
A-Brauerei,
in tegenwoordigheid van
Bundesministerium der Finanzen

[verzoek van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) om een prejudiciële beslissing]

„Prejudiciële verwijzing – Steunmaatregelen van de staten – Materiële selectiviteit – Geen – Criterium van de algemene beschikbaarheid – Algemene maatregel – Referentiekader – Vergelijkbaarheid – Rechtvaardiging in verband met de aard of de algemene opzet van het referentiekader – Belastingvoordeel – Belasting op de verwerving van onroerend goed – Vrijstelling ten gunste van omzettingen binnen een concern – Voorwaarde van een deelneming van ten minste 95 % in het maatschappelijk kapitaal van de deelnemende vennootschappen – Tijdvakken van deelneming van vijf jaar vóór en vijf jaar na de omzetting”

I. Inleiding

1. Bij beslissing van 30 mei 2017 heeft het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) een verzoek om een prejudiciële beslissing over de uitlegging van artikel 107, lid 1, VWEU tot het Hof gericht.

2. Dit verzoek is te plaatsen in het kader van een geding tussen A-Brauerei en het Finanzamt B (belastingdienst, Duitsland) over het besluit van laatstgenoemde om de transactie waarbij de dochteronderneming van A-Brauerei, T-GmbH, in A-Brauerei is opgegaan, in aanmerking te laten komen voor de vrijstelling in § 6a van het Grunderwerbsteuergesetz (Duitse wet inzake de belasting op de verwerving van onroerend goed, in de versie van 26 februari 1997, BGBl. I, blz. 418, 1804, laatstelijk gewijzigd bij § 12, punt 1, van de wet van 22 juni 2011, BGBl. I, blz. 1126; hierna: „GrEStG”). In wezen zijn op grond van deze bepaling bepaalde omzettingen binnen een concern vrijgesteld van de belasting op de verwerving van onroerend goed.

1 Oorspronkelijke taal: Frans.

3. De verwijzende rechter is van oordeel dat het opgaan van T-GmbH in A-Brauerei onder § 6a GrEStG valt en derhalve moet worden vrijgesteld van de belasting op de verwerving van onroerend goed. Hij wordt echter geconfronteerd met de vraag of deze vrijstelling als „staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU moet worden gekwalificeerd. Hij benadrukt dat de kwalificatie als „staatssteun" in het hoofdgeding hoofdzakelijk zal afhangen van de uitlegging van de voorwaarde inzake selectiviteit. Genoemde rechter meent evenwel dat de vrijstelling in § 6a GrEStG niet selectief is en derhalve geen staatsteun vormt.

4. Ik moet er allereerst op wijzen dat de rechtspraak van het Hof over materiële selectiviteit erdoor wordt gekenmerkt dat er twee analysemethoden naast elkaar bestaan, met name op belastinggebied. Dit is bevestigd in de mededeling van de Europese Commissie betreffende het begrip „staatssteun".[2]

5. Ten eerste is er de klassieke analysemethode, die tekstueel uit het VWEU kan worden afgeleid[3] en gebaseerd is op het criterium van de algemene beschikbaarheid. Volgens deze benadering, die onder meer is toegepast in het arrest Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk[4], is elk voordeel dat niet voor alle op het nationale grondgebied aanwezige ondernemingen openstaat selectief. Het criterium van de algemene beschikbaarheid vereist niet dat alle ondernemingen ook daadwerkelijk het voordeel genieten, alleen dat zij dat kunnen genieten.[5]

6. Ten tweede is er de methode van het zogenoemde „referentiekader", die is terug te voeren op het in 2011 gewezen arrest Paint Graphos e.a.[6], dat in het arrest Commissie/World Duty Free Group e.a.[7] is bevestigd, en gebaseerd is op het criterium van discriminatie.[8] In die benadering, die uit drie stappen bestaat, is een voordeel selectief wanneer het een afwijking van het relevante referentiekader vormt, wanneer het niet openstaat voor alle ondernemingen die zich in een vergelijkbare positie bevinden en wanneer het niet wordt gerechtvaardigd door de aard en de algemene opzet van de regeling in kwestie.[9]

7. Met elk van deze twee analysemethoden wordt beoogd de selectieve maatregelen, die onder artikel 107, lid 1, VWEU vallen, te onderscheiden van de algemene maatregelen, die daar niet onder vallen. In het kader van de onderhavige zaak leidt de toepassing van elk van deze beide methoden mijn inziens tot hetzelfde resultaat, namelijk dat de vrijstelling in § 6a GrEStG niet selectief is.

8. Niettemin geef ik het Hof in overweging om *alleen de klassieke analysemethode* toe te passen en te oordelen dat de vrijstelling in § 6a GrEStG volgens deze methode een algemene maatregel is, aangezien hij openstaat voor alle ondernemingen die zich op het nationale grondgebied bevinden, en zelfs voor elke nationale of buitenlandse onderneming die onroerend goed op het nationale grondgebied bezit.[10]

2 Zie mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, C/2016/2946 (PB 2016, C 262, blz. 1; hierna: „mededeling van de Commissie betreffende het begrip ‚staatssteun'"), punten 128-131.

3 Volgens artikel 107, lid 1, VWEU is steun die „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties [begunstigt]" verboden, dat wil zeggen steun die niet voor alle ondernemingen of alle producties openstaat. Anders dan andere bepalingen van het VWEU bevat deze bepaling echter geen verwijzing naar het begrip „discriminatie".

4 Arrest van 15 november 2011 (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 73 en 103-108).

5 Zie punt 94 van de onderhavige conclusie.

6 Arrest van 8 september 2011 (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 49).

7 Arrest van 21 december 2016 (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Zie punt 63 van de onderhavige conclusie en de referenties in de voetnoot.

9 Zie punt 118 van de onderhavige conclusie.

10 Zie punten 89 tot en met 116 van de onderhavige conclusie.

9. Ik moet namelijk toegeven dat ik enige aarzelingen heb bij de praktische gevolgen van het gebruik van de methode van het referentiekader, zowel inhoudelijk als formeel.[11] Het komt mij immers voor dat die methode het gevaar inhoudt dat de staatssteunregels worden uitgebreid tot elke fiscale differentiatie, waarbij de verleiding groot is om alle fiscale regelingen van de lidstaten de revue te laten passeren, op zoek naar gevallen van discriminatie.

10. Subsidiair zal ik uiteenzetten waarom de toepassing van de methode van het referentiekader leidt tot dezelfde conclusie, namelijk dat er geen sprake is van staatssteun, waarbij ik niet zal verbergen dat er aanmerkelijke problemen bij de toepassing van die methode zijn.[12]

II. Toepasselijke Duitse bepalingen

11. § 1 van het Umwandlungsgesetz (Duitse wet inzake de omzetting van vennootschappen; hierna: „UmwG") is als volgt verwoord:

„(1) Rechtssubjecten met zetel op het nationale grondgebied kunnen worden omgezet

1. door fusie;

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

3. door overdracht van het vermogen;

[…]"

12. § 2 UmwG bepaalt:

„Rechtssubjecten kunnen door ontbinding zonder liquidatie fuseren

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

13. § 1 GrEStG luidt:

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

1. een koopovereenkomst of een andere rechtshandeling op basis waarvan een recht op eigendomsoverdracht ontstaat;

2. het akkoord over de eigendomsoverdracht, indien voorafgaandelijk geen rechtshandeling heeft plaatsgevonden op basis waarvan een recht op eigendomsoverdracht is ontstaan;

3. de eigendomsoverdracht, indien voorafgaandelijk geen rechtshandeling heeft plaatsgevonden op basis waarvan een recht op eigendomsoverdracht is ontstaan en een akkoord over de eigendomsoverdracht ook niet noodzakelijk is.

11 Zie punten 61 tot en met 88 van de onderhavige conclusie.

12 Zie punten 117 tot en met 195 van de onderhavige conclusie.

[…]

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

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

1. een rechtshandeling op basis waarvan een recht op overdracht van een of meerdere aandelen van de vennootschap ontstaat, wanneer als gevolg van de overdracht, direct of indirect, minstens 95 procent van de aandelen in de vennootschap in handen zouden komen van uitsluitend een verkrijger, van controlerende en afhankelijke ondernemingen of personen, of van afhankelijke ondernemingen of personen;

2. de directe of indirecte vereniging van minstens 95 procent van de aandelen in de vennootschap, wanneer vooraf geen verbintenisrechtelijke transactie in de zin van punt 1 heeft plaatsgevonden;

3. een rechtshandeling op basis waarvan een recht op overdracht, direct of indirect, van minstens 95 procent van de aandelen in de vennootschap ontstaat;

4. de overdracht, direct of indirect, van minstens 95 procent van de aandelen in de vennootschap aan een derde, wanneer vooraf geen verbintenisrechtelijke transactie in de zin van punt 3 heeft plaatsgevonden."

14. § 6a GrEStG regelt het volgende:

„Wat belastbare rechtshandelingen als bedoeld in § 1, lid 1, punt 3, alinea 2a of 3, betreft, wordt de belasting niet geheven in het kader van een omzetting in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, [UmwG]; […] de eerste volzin is ook van toepassing op overeenkomstige omzettingen volgens het recht van een lidstaat van de Europese Unie of van een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte. De eerste volzin is slechts van toepassing wanneer uitsluitend een controlerende onderneming en één of meerdere van deze onderneming afhankelijke vennootschappen of meerdere van een controlerende onderneming afhankelijke vennootschappen aan de omzettingsprocedure deelnemen. Een vennootschap is afhankelijk in de zin van de derde volzin wanneer de controlerende vennootschap ononderbroken gedurende vijf jaar vóór de transactie en gedurende vijf jaar na de transactie direct, indirect, deels direct of deels indirect, een deelneming van minstens 95 procent in het kapitaal of het maatschappelijk vermogen aanhoudt."

III. Hoofdgeding

15. A-Brauerei, verzoekster in het hoofdgeding en verweerster in „Revision", is een naamloze vennootschap die commercieel actief is. Zij hield 100 % van de aandelen in T-GmbH, die eigenaar was van verschillende onroerende goederen. T-GmbH was op haar beurt de enige vennoot van E-GmbH.

16. Bij overeenkomst van 1 augustus 2012 heeft T-GmbH in haar hoedanigheid van overdragende vennootschap haar gehele vermogen (dus met inbegrip van de onroerende goederen) met alle rechten en verplichtingen door ontbinding zonder liquidatie overeenkomstig § 1, lid 1, punt 1, juncto § 2, punt 1, UmwG overgedragen aan A-Brauerei, in haar hoedanigheid van verkrijgende vennootschap (fusie door overname). De fusie werd op 24 september 2012 van kracht door inschrijving in het handelsregister. Op die datum hield T-GmbH, waarin A-Brauerei sinds meer dan vijf jaar een deelneming had, op te bestaan. A-Brauerei was vanaf toen dus de enige vennoot van E-GmbH.

17. De belastingdienst, verweerder in het hoofdgeding en verzoeker tot „Revision", was van oordeel dat de overdracht aan A-Brauerei van de onroerende goederen in het kader van de fusie met T-GmbH een belastbare handeling overeenkomstig § 1, lid 1, punt 3, GrEStG was en dat die handeling niet onder de vrijstelling in § 6a GrEStG viel. Hij heeft het bezwaar van A-Brauerei afgewezen met de motivering dat T-GmbH geen afhankelijke vennootschap in de zin van § 6a GrEStG was, omdat zij ingevolge de fusie had opgehouden te bestaan en dus niet was voldaan aan het wettelijk voorschrift dat een deelneming gedurende vijf jaar na de transactie moest worden aangehouden.

18. Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) heeft het door A-Brauerei ingestelde beroep toegewezen en haar het in § 6a GrEStG bedoelde belastingvoordeel toegekend.

19. In „Revision" voor de verwijzende rechter beroept de belastingdienst zich op schending van § 6a GrEStG. Hij concludeert tot vernietiging van de uitspraak van het Finanzgericht en verwerping van het beroep. A-Brauerei concludeert tot afwijzing van het beroep in „Revision".

20. Het Bundesministerium der Finanzen (federaal ministerie van Financiën, Duitsland) heeft in de procedure geïntervenieerd. Het heeft uiteengezet dat het belastingvoordeel dat recent bij § 6a GrEStG was ingevoerd, geen voorwerp van een formeel onderzoek door de Commissie is geweest.

IV. Prejudiciële vraag

21. Het Bundesfinanzhof heeft het Hof toelichtingen verschaft bij de belasting op de verwerving van onroerend goed krachtens § 1, lid 1, GrEStG, bij de vrijstelling in § 6a GrEStG en bij de relevantie van de gestelde vraag voor de uitkomst van het hoofdgeding.

22. Voor een goed begrip van het geschil en de belangen die in de onderhavige zaak op het spel staan, acht ik het dienstig om die toelichtingen hier gedeeltelijk weer te geven.

A. Belasting op de verwerving van onroerend goed krachtens § 1, lid 1, GrEStG

23. De belasting op de verwerving van onroerend goed krachtens § 1, lid 1, GrEStG heeft in beginsel betrekking op alle rechtshandelingen die leiden tot een wijzing van de rechthebbende op onroerend goed dat op het nationale grondgebied is gelegen.

24. Tot de handelingen bedoeld in § 1, lid 1, punt 3, GrEStG behoren onder meer wijzigingen van de rechthebbenden na omzettingen als bedoeld in het UmwG, zoals een fusie, een splitsing of een vermogensoverdracht. In het kader van die handelingen wordt het vermogen van het overgenomen subject in zijn geheel (overdracht onder algemene titel) of voor een deel (overdracht onder bijzondere titel) overgedragen aan een nieuw rechtssubject, zonder dat afzonderlijke vermogensbestanddelen hoeven te worden overgedragen.

25. Daarnaast is in § 1, leden 2a en 3, GrEStG een juridische fictie ingebouwd, op grond waarvan bepaalde rechtshandelingen betreffende de aandelen van vennootschappen worden gelijkgesteld aan rechtshandelingen betreffende onroerend goed dat door die vennootschappen wordt gehouden. Deze zijn derhalve in beginsel onderworpen aan de belasting op de verwerving van onroerend goed. Al de gevallen waarop die fictie ziet, leiden ertoe dat in één keer of achtereenvolgens ten minste 95 % van de aandelen in de vennootschap in kwestie wordt overgedragen.

B. Vrijstelling in § 6a GrEStG

26. § 6a GrEStG voorziet in een vrijstelling van de belasting op de verwerving van onroerend goed in geval van omzettingen in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, UmwG. Deze vrijstelling geldt voor ondernemingen waarvan de zetel zich op het nationale grondgebied of in het buitenland bevindt. Zij komt ook ten goede aan overeenkomstige omzettingen volgens het recht van een lidstaat of een staat waarop de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van toepassing is.

27. Volgens § 6a, derde volzin, GrEStG is de werkingssfeer van deze vrijstelling echter beperkt tot omzettingen die door groepen van ondernemingen worden verricht. Aan de omzetting dienen immers uitsluitend een controlerende onderneming en een of meer van de controlerende onderneming afhankelijke vennootschappen deel te nemen. Een vennootschap wordt als „afhankelijk" aangemerkt wanneer haar maatschappelijk kapitaal of vermogen direct of indirect voor ten minste 95 % en ononderbroken in handen van de controlerende onderneming was in de vijf jaar voorafgaand aan de handeling en in de vijf jaar na deze handeling.

28. Het Bundesfinanzhof benadrukt dat het § 6a GrEStG ruim uitlegt, overeenkomstig het doel van het belastingvoordeel, te weten herstructureringen binnen concerns te vergemakkelijken.

29. Deze ruime uitlegging geldt mede voor het begrip „controlerende onderneming" in de zin van § 6a, derde volzin, GrEStG. Iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon, personenvennootschap of maatschap die economische activiteiten uitoefent, kan een controlerende onderneming zijn. Aan deze voorwaarde is met name voldaan wanneer de controlerende onderneming op de markt aanwezig is via haar deelneming in de afhankelijke onderneming.

30. Volgens bedoelde ruime uitlegging zijn de in § 6a, vierde volzin, GrEStG voorgeschreven tijdvakken van deelneming slechts bepalend voor zover zij na de omzetting in acht kunnen worden genomen. Zo kan in het geval van een fusie van een afhankelijke vennootschap met de controlerende onderneming alleen het tijdvak voorafgaand aan de fusie in acht worden genomen, aangezien de deelneming van de controlerende onderneming in de afhankelijke vennootschap per definitie verdwijnt na de fusie. Niettemin wordt het in § 6a GrEStG bedoelde belastingvoordeel toegekend, aangezien de niet-inachtneming van het tijdvak van deelneming na de fusie juist te wijten is aan de fusie zelf. Deze uitlegging geldt ook voor de andere omzettingen als bedoeld § 6a, eerste volzin, GrEStG.

C. Relevantie van de gestelde vraag voor de uitkomst van het hoofdgeding

31. De verwijzende rechter is van oordeel dat het opgaan van T-GmbH in A-Brauerei onder § 6a GrEStG valt en dus moet worden vrijgesteld van de belasting op de verwerving van onroerend goed. Aan de omzetting hebben immers A-Brauerei, als controlerende onderneming, en T-GmbH, die in A-Brauerei is opgegaan, als afhankelijke vennootschap deelgenomen. A-Brauerei oefent een economische activiteit uit en heeft gedurende meer dan vijf jaar voorafgaand aan de fusie 100 % van de aandelen in T-GmbH in handen gehad. Bovendien is de niet-inachtneming van het tijdvak van deelneming na de fusie te wijten aan de fusie zelf.

32. Voor deze rechter rijst evenwel de vraag of deze vrijstelling als „staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU moet worden gekwalificeerd.

33. Hij herinnert aan de vaste rechtspraak van het Hof dat bij nationale rechters gedingen in staatssteunzaken aanhangig kunnen worden gemaakt waarin zij verplicht zijn het begrip „steun" als bedoeld in artikel 107, lid 1, VWEU uit te leggen en toe te passen, in het bijzonder om te bepalen of een overheidsmaatregel ten uitvoer is gebracht zonder de procedure van voorafgaand toezicht als ingesteld bij artikel 108, lid 3, VWEU in acht te nemen.

34. De verwijzende rechter verduidelijkt dat ingeval deze vrijstelling als „staatssteun" zou moeten worden gekwalificeerd, § 6a GrEStG niet van toepassing zou zijn en de behandeling van het beroep in „Revision" zou moeten worden geschorst totdat de Commissie een besluit over de verenigbaarheid van deze steun met de interne markt heeft genomen. In het tegenovergestelde geval zou het door de belastingdienst ingestelde beroep tot „Revision" ongegrond zijn en zou A-Brauerei voor de vrijstelling in aanmerking komen.

35. Voor de verwijzende rechter rijzen inzonderheid vragen over de selectiviteit van het belastingvoordeel in § 6a GrEStG.

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

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

V. Procedure bij het Hof

37. Het verzoek om een prejudiciële beslissing is op 21 juni 2017 ter griffie van het Hof ingeschreven.

38. A-Brauerei, de Duitse regering en de Commissie hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

39. Ter terechtzitting van 11 juni 2018 hebben de vertegenwoordigers van A-Brauerei, de Duitse regering en de Commissie hun standpunten mondeling toegelicht.

VI. Analyse

40. Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in essentie te vernemen of artikel 107, lid 1, VWEU aldus moet worden uitgelegd dat een belastingvoordeel als dat in het hoofdgeding, dat inhoudt dat een omzetting binnen een concern – in casu een fusie waaraan een controlerende onderneming en een afhankelijke vennootschap deelnemen – wordt vrijgesteld van de belasting op de verwerving van onroerend goed, vooropgesteld dat de controlerende onderneming een deelneming van ten minste 95 % in de afhankelijke vennootschap aanhoudt in de vijf jaar voorafgaand aan de handeling en in beginsel in de vijf jaar daarna, als „staatssteun" moet worden aangemerkt.

41. Artikel 107, lid 1, VWEU bepaalt dat, behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt zijn, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt.

42. Volgens vaste rechtspraak van het Hof kan een maatregel slechts als „staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt indien alle in die bepaling neergelegde voorwaarden zijn vervuld. [13]

43. De problemen die in deze zaak rijzen, spitsen zich toe op de voorwaarden van de selectiviteit. [14]

44. Volgens de verwijzende rechter, A-Brauerei en de Duitse regering voldoet de belastingvrijstelling die in het hoofdgeding aan de orde is niet aan deze voorwaarde, zodat zij niet als „staatssteun" kan worden aangemerkt. De Commissie verdedigt het tegenovergestelde standpunt.

45. Ik ben met de verwijzende rechter, A-Brauerei en de Duitse regering van mening dat deze belastingvrijstelling niet selectief is. Dat er geen selectiviteit is, moet worden afgeleid uit de toepassing van de klassieke methode voor de analyse van selectiviteit, die gebaseerd is op het begrip „algemene beschikbaarheid" (onderdeel C), en de toepassing van de methode van het referentiekader, en dit ondanks de problemen bij de toepassing daarvan (onderdeel D).

46. Vooraf zou ik willen benadrukken welke beslissende betekenis aan de uitlegging van de voorwaarde van selectiviteit op fiscaal gebied toekomt (onderdeel A) en welk systemisch belang de keuze van de methode voor de analyse van de selectiviteit heeft (onderdeel B).

A. Beslissende betekenis van de voorwaarde van selectiviteit op fiscaal gebied

47. De voorwaarde van selectiviteit is op fiscaal gebied beslissend voor de kwalificatie als „staatssteun", aangezien een belastingmaatregel waarbij tussen ondernemers wordt gedifferentieerd, in de regel aan de *andere* voorwaarden voor die kwalificatie voldoet.

48. Voor de kwalificatie als „staatsteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU moet aan zes voorwaarden zijn voldaan. [15] In de eerste plaats moet de nationale maatregel een onderneming een voordeel verschaffen. In de tweede plaats moet dit voordeel selectief zijn. In de derde plaats moet bedoeld voordeel aan de staat toe te rekenen zijn. In de vierde plaats moet dit met staatsmiddelen zijn bekostigd. In de vijfde plaats moet de maatregel een ongunstige invloed op het handelsverkeer tussen de lidstaten hebben. In de zesde plaats moet deze maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen.

49. Aan drie van deze zes voorwaarden is bijna per definitie voldaan door elke nationale maatregel die in een belastingvoordeel voorziet, zoals bij de vrijstelling die in het hoofdgeding aan de orde is.

13 Zie met name arresten van 4 juni 2015, Commissie/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punten 46 en 47); 16 juli 2015, BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, punten 23 en 24), en 18 februari 2016, Duitsland/Commissie (C-446/14 P, niet gepubliceerd, EU:C:2016:97, punten 21 en 22).

14 Zie voor een diepgaande analyse van hoe de uitlegging van het begrip „selectiviteit" zich in de rechtspraak van het Hof heeft ontwikkeld, Piernas López, J. J., *The Concept of State Aid Under EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2015, blz. 103-150.

15 In de klassieke rechtspraak van het Hof zijn bepaalde van die voorwaarden gegroepeerd en dan ook vier bestanddelen van het begrip „steun" geïdentificeerd. In de eerste plaats moet het gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. In de tweede plaats moet die maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. In de derde plaats moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. In de vierde plaats moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen. Zie met name arresten van 18 mei 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punt 13), en 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 37).

50. Allereerst levert een dergelijke vrijstelling een *voordeel* op voor de belastingbetalers die daaronder vallen, doordat zij worden bevrijd van een financiële last, namelijk de belasting op de verwerving van onroerend goed waarin § 1 GrEStG voorziet in het hoofdgeding.

51. Vervolgens wordt in het algemeen bij een wettelijke of bestuursrechtelijke maatregel in een belastingvoordeel voorzien, zoals het geval is bij § 6a GrEStG in het hoofdgeding. Het vereiste van *toerekenbaarheid aan de staat* moet dus worden geacht te zijn vervuld. [16]

52. Tot slot heeft het Hof reeds sinds lange tijd geoordeeld dat de invoering van een belastingvoordeel het gebruik van *staatsmiddelen* inhoudt, en dit ondanks dat dergelijke middelen niet direct worden overgedragen, aangezien een dergelijk voordeel eruit voortspruit dat de staat afziet van belastinginkomsten die hij normaliter zou hebben geïnd. [17]

53. Bij de drie nog overblijvende voorwaarden is in de praktijk heel vaak voldaan aan die van de ongunstige beïnvloeding van het *handelsverkeer* tussen de lidstaten en die van het gevaar van vervalsing van de *mededinging*, wanneer de maatregel in kwestie niet valt onder een de-minimisverordening [18] of onder de beslissingspraktijk van de Commissie inzake maatregelen die louter op lokaal vlak gevolgen sorteren [19].

54. Volgens vaste rechtspraak hoeft immers niet te worden aangetoond dat sprake is van een werkelijke beïnvloeding van het handelsverkeer tussen de lidstaten en dat de mededinging daadwerkelijk wordt vervalst, maar hoeft enkel te worden onderzocht of de steun dat handelsverkeer ongunstig kan beïnvloeden en de mededinging kan vervalsen. [20]

55. In het bijzonder wanneer steun van een lidstaat de positie van een onderneming ten opzichte van die van andere, concurrerende ondernemingen in het handelsverkeer tussen de lidstaten versterkt, moet dit handelsverkeer worden geacht door de steun te worden beïnvloed, en dit zonder dat de begunstigde onderneming zelf deelneemt aan het handelsverkeer tussen de lidstaten. [21]

56. Bovendien bestaat er geen drempel of percentage waaronder het handelsverkeer tussen de lidstaten kan worden geacht niet ongunstig te worden beïnvloed. De betrekkelijk geringe omvang van de steun of de vrij bescheiden grootte van de betrokken onderneming sluiten immers niet a priori de mogelijkheid uit dat het handelsverkeer tussen lidstaten ongunstig kan worden beïnvloed. [22]

16 Zie in dat verband arresten van 19 december 2013, Association Vent De Colère! e.a. (C-262/12, EU:C:2013:851, punten 17 en 18), en 13 september 2017, ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, punten 21 en 22).

17 Zie met name arresten van 15 maart 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punt 14); 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C-156/98, EU:C:2000:467, punten 26-28), en 15 december 2005, Italië/Commissie (C-66/02, EU:C:2005:768, punten 76-81).

18 Zie met name verordening (EU) nr. 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de-minimissteun (PB 2013, L 352, blz. 1). Ik verduidelijk dat in het aan het Hof voorgelegde dossier niet de toepasselijkheid van een dergelijke verordening is vermeld.

19 Zie mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun", punten 196 en 197.

20 Zie met name arresten van 8 september 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 78); 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 51), en 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 78).

21 Zie met name arresten van 15 december 2005, Italië/Commissie (C-66/02, EU:C:2005:768, punt 117); 8 september 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punten 79 en 80), en 19 maart 2015, OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, punten 55 en 56).

22 Zie met name arresten van 21 maart 1990, België/Commissie (C-142/87, EU:C:1990:125, punt 43); 21 juli 2005, Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, punt 41), en 17 juli 2008, Essent Netwerk Noord e.a. (C-206/06, EU:C:2008:413, punt 76).

57. Wat betreft de voorwaarde van de verstoring van de mededinging dient te worden verduidelijkt dat steun die is bedoeld om een onderneming te bevrijden van de kosten die zij normaliter in het kader van haar lopend beheer of van haar normale activiteiten had moeten dragen, in beginsel de mededingingsvoorwaarden vervalst.[23] Het Hof heeft in dat verband reeds geoordeeld dat een belastingvoordeel de mededinging kan vervalsen, aangezien het de betrokken ondernemers een economisch voordeel verschaft.[24]

58. Het is aan de verwijzende rechter om te beoordelen of in het specifieke kader van het hoofdgeding aan die twee voorwaarden is voldaan. In ieder geval lijkt mij er geen twijfel over te bestaan dat het, los van dat geding, de bedoeling is dat de vrijstelling in kwestie wordt toegepast in feitelijke omstandigheden waarin aan die beide voorwaarden is voldaan.

59. Uit een en ander volgt dat de vrijstelling van § 6a GrEStG in beginsel voldoet aan de eerste vijf voorwaarden voor kwalificatie als „staatsteun". De kwalificatie van die vrijstelling als „staatssteun" zal dus in eerste lijn afhangen van de eventueel selectieve aard ervan. Meer in het algemeen is het om die reden dat aan de selectiviteit beslissende betekenis toekomt voor de kwalificatie als „staatssteun" op fiscaal gebied.

60. Gelet op deze beslissende betekenis van de voorwaarde van selectiviteit op fiscaal gebied, moet worden benadrukt welke systemische belang de keuze van de methode voor de analyse van de selectiviteit heeft.

B. Systemisch belang van de keuze van de methode voor de analyse voor de selectiviteit en onderscheid tussen het criterium van algemene beschikbaarheid en dat van discriminatie

61. Zoals ik in de inleiding van deze conclusie heb vermeld, wordt de rechtspraak van het Hof erdoor gekenmerkt dat er twee methoden voor de analyse van materiële selectiviteit naast elkaar bestaan, waarvan de eerste is gebaseerd op het criterium van algemene beschikbaarheid (klassieke analysemethode) en de tweede op dat van discriminatie (methode van het referentiekader).

62. Deze twee methoden hebben in de praktijk verschillende implicaties op zowel *inhoudelijk* vlak, namelijk de werkingssfeer van de staatssteunregels, als *formeel* vlak, namelijk de diepgang van de analyse om tot de vaststelling te komen dat sprake is van staatssteun.

63. Wat in de eerste plaats de implicaties op inhoudelijk vlak betreft, rijst bij de methode van het referentiekader, die berust op het begrip „discriminatie"[25], de vraag naar de legitimiteit van *elke differentiatie* waartoe de lidstaten op fiscaal gebied overgaan.

64. Ter vergelijking is de omvang van het staatssteunonderzoek bij de klassieke analysemethode beperkt tot louter *differentiaties die niet algemeen beschikbaar zijn*, namelijk waarvoor niet alle op het nationale grondgebied aanwezige ondernemingen in aanmerking kunnen komen.

65. Hoewel deze twee begrippen in theorie vergelijkbaar kunnen zijn, hebben zij in de praktijk een strekking die merkbaar kan verschillen.

23 Zie arresten van 30 april 2009, Commissie/Italië en Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, punt 54); 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punt 80), en 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punt 66).

24 Zie in die zin arresten van 3 maart 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, punt 55), en 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punt 53).

25 Zie arresten van 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 53), en Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 54), en 28 juni 2018, Andres/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 83). Zie op dat punt ook 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 februari 2017.

66. Om een extreem voorbeeld te nemen, vormt een maatregel die voorziet in progressieve belastingtarieven die afhankelijk van het inkomensniveau zijn gedefinieerd, volgens de klassieke analysemethode ontegenzeggelijk een algemene maatregel, aangezien elke onderneming voor de gunstigere tarieven in aanmerking kan komen. Volgens de methode van het referentiekader vormen de meest gunstige tarieven echter een differentiatie waarvan de geldigheid afhangt van het gebrek aan vergelijkbaarheid (tweede stap), of van het bestaan van een rechtvaardiging die verband houdt met aard of de algemene opzet van de betrokken regeling (derde stap).

67. Voor alle duidelijkheid beweer ik natuurlijk niet dat de methode van het referentiekader er automatisch toe leidt dat progressieve belastingtarieven als „selectief" worden aangemerkt [26], maar wel dat zij die mogelijkheid inhoudt, aangezien zij vragen doet rijzen naar de legitimiteit van maatregelen die eerder bij de klassieke analysemethode zijn uitgesloten. Dit risico van uitbreiding van de staatssteunregels zou met name betrekking kunnen hebben op maatregelen die vergelijkbaar zijn met maatregelen die het Hof in het verleden als „algemeen" heeft aangemerkt. [27]

68. Anders gezegd, strekt het onderzoek bij de discriminatietoets merkbaar verder dan de toets van de algemene beschikbaarheid. De discriminatietoets is namelijk in beginsel op *elk* differentiatiecriterium van toepassing, in het bijzonder op fiscaal gebied. [28]

69. Ter vergelijking ziet de toets van de algemene beschikbaarheid alleen op differentiatiecriteria die er onherroepelijk toe leiden dat bepaalde ondernemingen of bepaalde producties van het voordeel in kwestie worden uitgesloten. Dat is niet het geval bij onder meer differentiaties die zijn gebaseerd op het gebruik van juridische instrumenten zoals de vrijstelling van § 6a GrEStG die in het hoofdgeding aan de orde is. Volgens de klassieke analysemethode is die vrijstelling dus een algemene maatregel, aangezien het elke onderneming vrijstaat om haar activiteiten in een concern te structureren en om in voorkomend geval tot een van de omzettingen als bedoeld in § 6a GrEStG over te gaan. [29]

70. Daarentegen zou die vrijstelling op grond van de methode van het referentiekader als „selectief" kunnen worden aangemerkt indien de instantie die daarover heeft te beslissen (de Commissie, het Gerecht, het Hof of de nationale rechter) van oordeel is dat het daaruit voortvloeiende verschil in behandeling zijn geldigheid niet kan ontlenen aan een gebrek aan vergelijkbaarheid [30] of het bestaan van een rechtvaardiging [31].

71. Een andere manier om het verschil in strekking tussen die twee benaderingen uit te leggen, bestaat erin om zich af te vragen op welk moment moet worden beoordeeld of een voordeel selectief is. Volgens de klassieke analysemethode, die gebaseerd is op de idee van de beschikbaarheid, wordt de selectiviteit beoordeeld *voordat* een onderneming een beslissing neemt op basis waarvan zij voor een

26 Ik wijs er in dat verband op dat in punt 139 van de mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun" is gepreciseerd dat het progressieve karakter van de inkomstenbelasting en de herverdelende functie ervan rechtvaardigingsgronden kunnen zijn die aan de aard of de opzet van de regeling in kwestie zijn ontleend. Zie ook punt 187 van de onderhavige conclusie.

27 Zie punten 95 tot en met 97 van de onderhavige conclusie.

28 Zoals ik heb uiteengezet in de punten 47 tot en met 60 van de onderhavige conclusie is op belastinggebied in de regel voldaan aan de andere voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU.

29 Zie punten 89 tot en met 116 van de onderhavige conclusie.

30 Zie punten 141 tot en met 179 van de onderhavige conclusie.

31 Zie punten 180 tot en met 195 van de onderhavige conclusie.

voordeel in aanmerking kan komen, zoals een investering, de tewerkstelling van een werknemer of een omzetting binnen een concern. Volgens deze eerste benadering is een voordeel niet selectief wanneer het gedrag waarop dit voordeel doelt, door om het even welke onderneming kan worden gevolgd. [32]

72. Omgekeerd leidt de methode van het referentiekader ertoe dat de selectiviteit wordt beoordeeld *nadat* een dergelijke beslissing is genomen, door de situatie van ondernemingen die het voordeel daadwerkelijk genieten – omdat zij het beoogde gedrag hebben gevolgd – te vergelijken met de situatie van ondernemingen die dit niet genieten – omdat zij dit gedrag niet hebben gevolgd. Het is duidelijk dat bij deze tweede benadering een groot aantal fiscale differentiaties die eerder op grond van de eerste benadering waren uitgesloten, onder de staatssteunregels worden gebracht. [33]

73. Samenvattend leidt de methode van het referentiekader ertoe dat de staatsteunregels worden omgevormd tot een *algemene discriminatietoets*, die ziet op elk differentiatiecriterium, en nodigt zij ertoe uit om alle belastingregelingen van de lidstaten de revue te laten passeren, voor zover die regeling rond differentiaties is opgebouwd. [34] De strengheid van deze toets wordt voorts nog vergroot door de beperkingen ten aanzien van de doelstellingen die in het stadium van zowel de vergelijkbaarheid [35] als de rechtvaardiging [36] kunnen worden aangevoerd.

74. Op een gebied als dat van de fiscaliteit, dat nauw met de soevereiniteit van de lidstaten is verweven, dat niet of weinig op het niveau van de Unie is geharmoniseerd en dat gevoelige politieke vragen doet rijzen, zoals de fiscale gelijkheid of de progressiviteit van de belasting, zou men zich kunnen afvragen of het gebruik van een minder ingrijpende analysemethode, gebaseerd op het begrip „algemene beschikbaarheid", niet passender zou zijn.

75. Ik herinner er in dat verband aan dat de beoordeling van de verenigbaarheid van steunmaatregelen met de interne markt overeenkomstig artikel 107, leden 2 en 3, VWEU onder de uitsluitende bevoegdheid van de Commissie valt. [37]

76. Buiten de gevallen vermeld in artikel 107, lid 2, VWEU, die wegens hun specificiteit van beperkt praktisch belang zijn, beschikt de Commissie daarbij over een ruime beoordelingsbevoegdheid, waarvan de uitoefening een afweging van economische en sociale gegevens impliceert. [38] Ofschoon de Commissie altijd een oordeel moet geven over de verenigbaarheid met de gemeenschappelijke markt

32 Zie op dat punt Nicolaides, P., „Excessive Widening of the Concept of Selectivity", *European State Aid Law Quarterly*, 2017, deel 1, blz. 62-72, op blz. 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 punt 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" (cursivering van mij). Zie in diezelfde zin Derenne, J., „Commissie v World Duty Free Group a.o.: Selectivity in (Fiscal) State Aid, quo vadis Curia?", *Journal of European Competition Law & Practice*, 2017, deel 8, nr. 5, blz. 311-313, op blz. 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 Zie met name Nicolaides, P., op. cit., blz. 72, en Derenne, J., op. cit., blz. 313.

34 Elk belastingbeleid is gebaseerd op differentiaties aan de hand van sociale, economische, milieu- of andere doelstellingen van de betrokken lidstaat. Deze fiscale differentiaties kunnen met name de vorm van vrijstellingen, aftrekmogelijkheden, belastingkredieten of ook gedifferentieerde (met name progressieve) belastingtarieven aannemen.

35 Zie punten 149 tot en met 159 van de onderhavige conclusie.

36 Zie punten 180 tot en met 186 van de onderhavige conclusie.

37 Zie met name arresten van 21 november 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punt 28); 19 juli 2016, Kotnik e.a. (C-526/14, EU:C:2016:570, punt 37); 26 oktober 2016, DEI en Commissie/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, punt 96), en 18 mei 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punt 42).

38 Zie met name arresten van 23 februari 2006, Atzeni e.a. (C-346/03 en C-529/03, EU:C:2006:130, punt 84); 8 maart 2016, Griekenland/Commissie (C-431/14 P, EU:C:2016:145, punt 68), en 19 juli 2016, Kotnik e.a. (C-526/14, EU:C:2016:570, punt 38). Zie ook Bacon, K., *European Union Law of State Aid*, Oxford University Press, Oxford, 2013, 2e uitg., punt 3.26: „Article 107(3) gives the Commissie 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 Commissie enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3)."

van staatssteun waarover zij toezicht uitoefent, zelfs indien deze staatssteun niet bij haar is aangemeld, is zij dus niet verplicht dergelijke steun verenigbaar met de gemeenschappelijke markt te verklaren.[39] Bovendien moet artikel 107, leden 2 en 3, VWEU wat de uitzonderingen op het algemene beginsel van de onverenigbaarheid van staatssteun met de gemeenschappelijke markt betreft, restrictief worden uitgelegd.[40]

77. Gelet op de uitsluitende bevoegdheid en de ruime beoordelingsbevoegdheid van de Commissie op het gebied van de verenigbaarheid van steun met de interne makt, zou een uitbreiding van de werkingssfeer van de staatssteunregels via de methode van het referentiekader de Commissie de bevoegdheid verlenen om de nationale belastingstelsels „te polijsten" door de opheffing te eisen van legitiem ingevoerde differentiaties om sociale, economische, milieu- of andere redenen.[41]

78. De toekenning van een dergelijke bevoegdheid aan de Commissie zou volgens mij moeilijk te verenigen zijn met het beginsel van de autonomie van de lidstaten op fiscaal gebied. Volgens de rechtspraak van het Hof behoren de vaststelling van de heffingsgrondslagen en de verdeling van de belastingdruk over de verschillende productiefactoren en economische sectoren, bij gebreke van regelgeving van de Unie op dit gebied, immers tot de bevoegdheid van de lidstaten.[42]

79. Anders gezegd, is het niet aan de Commissie om zich op grond van het verbod van staatssteun uit te spreken over elk verschil in behandeling dat uit de door elke lidstaat vastgelegde verdeling van de belastingdruk voortvloeit.

80. Ook kan men zich afvragen of het gebruik van de methode van het referentiekader de lidstaten er de facto toe verplicht om een groot deel van hun nationale maatregelen op het gebied van fiscaal beleid krachten artikel 108, lid 3, VWEU bij de Commissie aan te melden, met name die waarmee uitvoering wordt gegeven aan de jaarlijkse begroting of die welke voor alle ondernemingen openstaan, zoals de vrijstelling die in het hoofdgeding aan de orde is.

81. Ter vergelijking maakt de klassieke analysemethode, die is gebaseerd op het criterium van algemene beschikbaarheid, het mogelijk de staatssteunregels, en in eerste lijn het optreden van de Commissie, weer op de voor de mededinging schadelijkste maatregelen te richten, namelijk individuele steun en sectorale steun.[43] Sectoroverschrijdende maatregelen zouden daarentegen alleen onder deze regels vallen wanneer vast komt te staan dat zij indirect selectief zijn en derhalve schadelijk voor de mededinging binnen de interne markt (de „Gibraltar"-uitzondering[44]).

39 Zie met name arresten van 26 september 2002, Spanje/Commissie (C-351/98, EU:C:2002:530, punt 75); 13 februari 2003, Spanje/Commissie (C-409/00, EU:C:2003:92, punt 94), en 29 april 2004, Italië/Commissie (C-91/01, EU:C:2004:244, punt 44).

40 Zie met name arresten van 30 september 2003, Duitsland/Commissie (C-301/96, EU:C:2003:509, punten 66, 71, 106 en 131); 23 februari 2006, Atzeni e.a. (C-346/03 en C-529/03, EU:C:2006:130, punt 79), en 14 oktober 2010, Nuova Agricast en Cofra/Commissie (C-67/09 P, EU:C:2010:607, punt 74).

41 Zoals ik heb uiteengezet in de punten 47 tot en met 60 van de onderhavige conclusie, is op belastinggebied in beginsel aan de overige voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU voldaan, zodat de kwalificatie van een fiscale differentiatie als „staatssteun" in eerste lijn afhangt van de selectiviteit ervan. Bijgevolg zal de uitlegging van de selectiviteitsvoorwaarde voor een groot deel bepalen hoe ver de bevoegdheid van de Commissie reikt om nationale belastingstelsels te „polijsten".

42 Zie met name arresten van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punt 97), en 26 april 2018, ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291, punt 38).

43 Ik denk met name aan het probleem van de tax rulings, waarmee bepaalde ondernemingen „op maat gesneden" fiscale voordelen kunnen genieten. Zie de mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun", punten 169-174.

44 Zie punten 98 tot en met 101 van de onderhavige conclusie.

82. In de tweede plaats stel ik mij vragen over de implicaties van de methode van het referentiekader *op formeel vlak*, namelijk de diepgang van de analyse die vereist is om te bepalen of sprake is van steun, en dit om de volgende vier redenen. Ik benadruk dat deze formele problemen ook in de rechtsleer zijn onderkend. [45]

83. In de eerste plaats is de methode van het referentiekader, anders dan de klassieke analysemethode, formeel gezien opgebouwd uit drie opeenvolgende stappen, waarvan de exacte inhoud niet vaststaat. [46]

84. In de tweede plaats leidt de toepassing van deze methode in de specifieke context van de onderhavige zaak mijns inziens tot vele problemen, wat voor een groot deel verklaart waarom deze conclusie zo ongebruikelijk lang is. Deze problemen zijn des te opmerkelijker omdat de fiscale regeling die in het hoofdgeding aan de orde is, relatief vaak voorkomt.

85. In de derde plaats wordt het debat over de selectiviteit in deze methodologie eerder tot formele vraagstukken herleid, zoals de afbakening van het relevante referentiekader. Zo heeft het Hof in het recente arrest Andres/Commissie [47], mijns inziens terecht, geoordeeld dat het Gerecht blijk had gegeven van een onjuiste rechtsopvatting in de fase van de afbakening van het relevante referentiekader. Omdat het werd geconfronteerd met deze formele fout in het kader van de eerste stap van de methode van het referentiekader, heeft het Hof echter niet de gelegenheid gehad om zich over de basisvraag uit te spreken, namelijk of een belastingvoordeel dat ondernemingen in moeilijkheden indirect ten goede kwam, al dan niet selectief was.

86. In de vierde plaats kan men zich afvragen of het opportuun is om de personen die steun op nationaal niveau moeten onderzoeken, te dwingen tot een dermate complexe analyse. Ik denk in de eerste plaats aan nationale ambtenaren die belast zijn met de aanmelding van steunmaatregelen bij de Commissie, vervolgens aan de ondernemingen die mogelijkerwijs onrechtmatig toegekende steun moeten terugbetalen en tot slot aan de nationale rechters die een oplossing moeten vinden voor de onrechtmatige toekenning van steun. [48] Ik wijs erop dat de verwijzende rechter zich juist in de uitoefening van die taak tot het Hof heeft gewend met de onderhavige prejudiciële verwijzing. [49]

87. Om al deze – zowel inhoudelijke als formele – redenen geef ik het Hof in overweging om niet alleen in de onderhavige zaak maar meer in het algemeen op fiscaal gebied de klassieke analysemethode op basis van het criterium van algemene beschikbaarheid toe te passen.

88. Zoals uit het volgende onderdeel zal blijken, kan zonder problemen tot de vaststelling worden gekomen dat de vrijstelling in § 6a GrEStG niet selectief is, indien de klassieke analysemethode wordt toegepast.

45 Zie met name Peiffert, O., „Comparaison n'est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d'une aide d'État", *Revue Concurrences*, 2017, nr. 3, blz. 52-63, op blz. 53 en 54: „[O]ndanks de toename van het aantal rechtszaken op dit gebied, lijken de arresten van het [Hof] en van het [Gerecht] soms meer vragen op te werpen dan zij beantwoorden. Vanuit het oogpunt van de rechtszekerheid lijkt het nog steeds noodzakelijk dat in de rechtspraak opheldering wordt gegeven over de selectiviteitsvoorwaarde. Slechts zelden kan aan de hand van de gegevens met zekerheid worden vastgesteld dat de maatregel niet selectief is. De discussie lijkt zich naar het terrein van het ‚referentiekader' te verplaatsen, aan de hand waarvan moet worden vergeleken hoe de ondernemingen worden behandeld […]. Meer bepaald blijkt uit de rechtspraak dat prejudicieel wordt verwezen door nationale rechters die te kampen hebben met belangrijke problemen bij de uitlegging van de selectiviteitsvoorwaarde, die noodzakelijk is voor de toepassing van de standstillplicht die zij ambtshalve dienen toe te passen."

46 Zie punten 121 tot en met 140 (eerste stap), 141 tot en met 179 (tweede stap) en 180 tot en met 195 (derde stap) van de onderhavige conclusie.

47 Arrest van 28 juni 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Deze zaak had betrekking op de belastingregeling die een hoofdregel omvatte (overdracht van verliezen), een afwijking (gehele of gedeeltelijke weigering van de overdracht van verliezen in geval van een belangrijke wijziging in de samenstelling van de aandeelhouders) en een afwijking van de afwijking (verliesoverdracht is wel weer mogelijk wanneer de belangrijke wijziging in de samenstelling van de aandeelhouders tot doel heeft om de onderneming te saneren). Het Hof heeft geoordeeld dat het Gerecht blijk had gegeven van een onjuiste rechtsopvatting door de analyse van de Commissie te bevestigen dat het referentiekader alleen werd gevormd door de afwijking, met uitsluiting van de hoofdregel.

48 Zie met name arresten van 21 november 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punt 28); 15 september 2016, PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, punt 31), en 18 mei 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punt 42).

49 Zie punten 33 en 34 van de onderhavige conclusie.

C. Toepassing van de klassieke methode voor de analyse van selectiviteit en kwalificatie van de vrijstelling in § 6a GrEStG als algemene maatregel

89. Artikel 107 VWEU verbiedt steunmaatregelen die „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties" begunstigen, dat wil zeggen selectieve steunmaatregelen. [50]

90. Volgens vaste rechtspraak vormen voordelen die voortvloeien uit een algemene maatregel die zonder onderscheid van toepassing is op alle marktdeelnemers, geen steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU. [51]

91. Anders dan bij de methode van het referentiekader, die ik in het volgende onderdeel zal onderzoeken, berust de klassieke analysemethode niet op de idee van discriminatie [52] maar op die van de *algemene beschikbaarheid*. Volgens die benadering is een maatregel selectief wanneer die een voordeel toekent dat voorbehouden is aan „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties", om het in de woorden van artikel 107, lid 1, VWEU te zeggen, die niet naar het begrip „discriminatie" verwijzen.

92. Volgens die benadering moeten voordelen waarvoor alleen een of meerdere ondernemingen of een categorie van ondernemingen of een of meerdere sectoren in aanmerking komen, als „selectief" worden aangemerkt. [53]

93. Het is dus de bedoeling dat het begrip „algemene maatregel" alleen wordt toegepast op voordelen die aan alle ondernemingen worden aangeboden, los van de sector waarin zij actief zijn, dat wil zeggen sectoroverschrijdende voordelen. Dergelijke voordelen moeten in beginsel als algemene maatregelen worden beschouwd, met dien verstande dat zij moeten openstaan voor alle ondernemingen die zich op het nationale grondgebied bevinden. [54]

94. Dit in aanmerking genomen, vereist het begrip „algemene maatregel" niet dat alle ondernemingen ook *daadwerkelijk in het genot zijn gekomen* van het sectoroverschrijdende voordeel in kwestie (criterium van de effectieve terbeschikkingstelling), maar alleen dat alle ondernemingen *daarvoor in aanmerking kunnen komen* (criterium van de terbeschikkingstelling) [55]. Dat is wat wordt bedoeld met de vaste rechtspraak dat het feit dat alleen belastingplichtigen die voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van een maatregel, voor deze maatregel in aanmerking komen, op zich nog niet meebrengt dat het een selectieve maatregel betreft. [56] Maatregelen waarvan bepaalde ondernemingen of bepaalde sectoren van de economie onherroepelijk zijn uitgesloten, kunnen daarentegen als „selectief" worden aangemerkt.

50 Zie met name arresten van 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 32), en 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 41).

51 Zie met name arresten van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 39); 26 april 2018, ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291, punt 27), en 28 juni 2018, Lowell Financial Services/Commissie (C-219/16 P, niet gepubliceerd, EU:C:2018:508, punt 87).

52 Zie punt 63 van de onderhavige conclusie en de verwijzingen in de voetnoot.

53 Zie voor voorbeelden van sectorale steun arresten van 19 mei 1999, Italië/Commissie (C-6/97, EU:C:1999:251, punt 17); 15 december 2005, Italië/Commissie (C-66/02, EU:C:2005:768, punten 96-98), en Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punten 45-49), en 30 juni 2016, België/Commissie (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punten 50-53).

54 Zie arrest van 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punten 35 en 36).

55 Een uitlegging op basis van de effectieve terbeschikkingstelling zou ertoe leiden dat elke fiscale stimuleringsmaatregel als „selectief" wordt aangemerkt, aangezien een dergelijke maatregel per definitie niet effectief ten gunste van alle ondernemingen komt, maar hun gedrag wil sturen door een fiscaal voordeel aan te bieden aan diegenen die zich in de gewenste zin gaan gedragen. Een dergelijke uitlegging zou moeilijk te verenigen zijn met het beginsel van de autonomie van de lidstaten op belastinggebied (zie punt 78 van de onderhavige conclusie).

56 Zie met name arresten van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 42); 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 59), en 28 juni 2018, Andres/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punt 94).

95. In de rechtspraak van het Hof zijn meerdere voorbeelden van algemene of in potentie algemene maatregelen te vinden. Zo moet een belastingmaatregel op grond waarvan belastingplichtigen de winst op de verkoop van economische goederen kunnen aftrekken op voorwaarde dat zij andere economische goederen kopen, als „algemeen" worden aangemerkt.[57] Ook het feit dat een verhoogde vermindering van de sociale bijdragen wordt voorbehouden aan ondernemingen die handarbeiders of handarbeiders in dienst hebben van wie de arbeidstijd een bepaald aantal uren overschrijdt, volstaat niet voor de conclusie dat sprake is van steun.[58]

96. Het Hof heeft tevens geoordeeld dat een nationale bepaling die onder bepaalde voorwaarden voorziet in de beëindiging van gerechtelijke procedures in belastingzaken in ruil voor de betaling van 5 % van het in geding zijnde bedrag als een „algemene maatregel" moet worden aangemerkt.[59] Datzelfde geldt voor een nationale regeling die erin voorziet dat de stuitingshandeling in een strafvervolging voor ernstige strafbare feiten ter zake van de btw tot gevolg heeft dat de verjaringstermijn met slechts een kwart van de oorspronkelijke duur wordt verlengd.[60]

97. Bovendien heeft het Hof in het arrest Netherlands Maritime Technology Association/Commissie[61] de geldigheid van een besluit van de Commissie[62] bevestigd waarin de toekenning van een belastingvoordeel voor uitsluitend activa die op grond van een leasingcontract werden verworven, als „algemene maatregel" was aangemerkt.

98. Na dit te hebben verduidelijkt, kan een sectoroverschrijdend voordeel niet als „algemene maatregel" worden aangemerkt wanneer wordt aangetoond dat dit *indirect selectief* is, dat wil zeggen dat het, ondanks dat het de aanschijn heeft algemeen te zijn, bepaalde ondernemingen of bepaalde economische sectoren in werkelijkheid onherroepelijk van het genot daarvan uitsluit.

99. Zo heeft het Hof in het arrest Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk[63] geoordeeld dat belastingvoordelen die de aanschijn hadden algemeen te zijn, maar in werkelijkheid alleen aan offshorevennootschappen ten goede kwamen, indirect selectief waren. Ook in het arrest GEMO heeft het Hof vastgesteld dat een maatregel die erin voorzag dat dierlijke kadavers en afval van slachthuizen gratis werd opgehaald en verwijderd indirect selectief was omdat die in hoofdzaak aan veehouders en slachthuizen ten goede kwam, en dit ondanks het feit dat het voordeel daarvan zich bij gelegenheid tot andere personen kon uitstrekken.[64]

100. Het is wegens hun schadelijke gevolgen voor de mededinging binnen de interne markt dat dergelijke direct of indirect selectieve voordelen aan de staatsteunregels moeten worden onderworpen. Voordelen die voor alle ondernemingen openstaan, sorteren dergelijke mededingingsverstorende gevolgen niet, zodat zij niet aan de staatsteunregels hoeven te worden onderworpen.

101. Volgens die vaste rechtspraak moet bijgevolg worden nagegaan of met de vrijstelling in § 6a GrEStG *direct of indirect* een voordeel wordt toegekend waarvan bepaalde ondernemingen of bepaalde economische sectoren onherroepelijk zijn uitgesloten.

57 Zie arrest van 19 september 2000, Duitsland/Commissie (C-156/98, EU:C:2000:467, punt 22). De maatregel die in die zaak aan de orde was, was echter selectief omdat daarin werd voorzien in een verhoogde aftrek in geval van de verwerving van nieuwe aandelen in kapitaalvennootschappen die hun zetel en bestuur in de nieuwe Länder of in Berlijn hadden en niet meer dan 250 werknemers in dienst hadden (zie punt 23 van ditzelfde arrest).

58 Zie arrest van 17 juni 1999, België/Commissie (C-75/97, EU:C:1999:311, punt 28). De maatregel die in die zaak aan de orde was, was evenwel selectief omdat uitdrukkelijk alleen bepaalde bedrijfstakken voor het voordeel ervan in aanmerking kwamen (zie punten 29-31 van ditzelfde arrest).

59 Zie arrest van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punten 39-44).

60 Zie arrest van 8 september 2015, Taricco e.a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punt 62).

61 Arrest van 14 april 2016 (C-100/15 P, niet gepubliceerd, EU:C:2016:254).

62 Besluit C(2012) 8252 final van de Commissie van 20 november 2012 inzake steunmaatregel SA.34736 (2012/N) – Spanje – Vervroegde afschrijving van bepaalde activa die via financiële leasing zijn aangeschaft.

63 Arrest van 15 november 2011 (C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732, punten 103-108).

64 Arrest van 20 november 2003 (C-126/01, EU:C:2003:622, punten 35-39).

102. Mijns inziens lijdt het geen twijfel dat deze vrijstelling een algemene maatregel in de hierboven gespecificeerde zin is, namelijk een maatregel waarvoor alle ondernemingen in aanmerking kunnen komen, los van de sector waarin zij actief zijn.

103. Zoals de Duitse regering heeft toegelicht, is ten eerste de werkingssfeer van dit belastingvoordeel niet voorbehouden aan ondernemingen die op een bepaald gebied actief zijn of aan bepaalde soorten producties maar op alle ondernemingen van toepassing, los van hun activiteit. Ten tweede wordt in § 6a GrEStG geen voorwaarde gesteld ten aanzien van de rechtsvorm, de omvang van de onderneming of de plaats waar de zetel van de onderneming zich bevindt. Ten derde vinden de omzettingen waarop deze bepaling doelt, in alle bedrijfstakken plaats.

104. Voor deze argumentatie kan steun worden gevonden in de door A-Brauerei achterhaalde bedoelingen die de Duitse wetgever bij de vaststelling van § 6a GrEStG had, namelijk om herstructureringen van ondernemingen te vergemakkelijken teneinde belemmeringen van de economische groei weg te nemen.[65] De Duitse wetgever wilde dus de groei van de Duitse economie *in het algemeen* bevorderen, en niet die van een specifieke sector. In mijn ogen is het niet de bedoeling dat de staatsteunregels op dergelijke maatregelen worden toegepast.

105. Ik voeg daaraan toe dat het elke onderneming in het kader van haar economische strategie vrijstaat om haar activiteiten in een concern te structureren en om in voorkomend geval tot een van de omzettingen als bedoeld in § 6a GrEStG over te gaan.

106. Ik zie geen reden om die casuspositie anders te behandelen dan die van het belastingvoordeel dat alleen wordt toegekend voor activa die in het kader van een leasingcontract worden gekocht, die hierboven is vermeld. Ook hier staat het elke onderneming vrij om de verwerving van activa zo te structureren dat een leasingcontract wordt gesloten. De redenen waarom de Commissie heeft uitgesloten dat dit voordeel selectief is, lijken mij in dat verband volledig te kunnen worden getransponeerd naar de vrijstelling die in de onderhavige zaak aan de orde is.[66]

107. Anders gezegd, zijn zowel leasingcontracten als concerns juridische instrumenten die voor alle ondernemingen en voor elke economische activiteit openstaan, zodat een belastingvoordeel dat aan het gebruik ervan is verbonden, een algemene maatregel vormt.

108. Ik wijs er ook op dat in § 6a GrEStG, zoals de Duitse regering terecht aanvoert, geen onderscheid wort gemaakt tussen nationale ondernemingen en ondernemingen die in andere lidstaten zijn gevestigd. Volgens die bepaling is die vrijstelling bovendien ook van toepassing op „overeenkomstige omzettingen" waarin het recht van een lidstaat voorziet.

109. Aangezien de vrijstelling in § 6a GrEStG openstaat voor elke onderneming die zich op het nationale grondgebied bevindt, en zelfs voor elke nationale of buitenlandse onderneming die onroerend goed op het nationale grondgebied bezit, vormt zij bijgevolg een algemene maatregel die aan de toepassing van artikel 107, lid 1, VWEU ontsnapt.

65 Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums (wetsvoorstel ter versnelling van de economische groei), Deutscher Bundestag, document 17/15, blz. 21. Bijlage 10 bij de schriftelijke opmerkingen van A-Brauerei.

66 Zie arrest van 14 april 2016, Netherlands Maritime Technology Association/Commissie (C-100/15 P, niet gepubliceerd, EU:C:2016:254, punt 23): „De Commissie heeft allereerst opgemerkt dat deze maatregel van toepassing is op alle ondernemingen die in Spanje aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen, zonder onderscheid naar de sector, de plaats van vestiging, de omvang of hun juridische status. Het feit dat genoemde maatregel alleen van toepassing is op activa die op grond van een leasingcontract worden verworven, leidt niet tot een selectief voordeel, aangezien elk actief kan worden gefinancierd via leasingcontracten die ondernemingen in alle sectoren en van om het even welke omvang gebruiken De Commissie heeft ook opgemerkt dat de aangemelde maatregel volgens de Spaanse autoriteiten van toepassing is op zowel activa die in Spanje zijn opgebouwd als op als activa die in andere lidstaten zijn opgebouwd." Zie ook besluit C(2012) 8252 final, punten 26-36.

110. Op grond van de rechtspraak die in punt 94 van deze conclusie in herinnering is gebracht, kan de kwalificatie als „algemene maatregel" niet worden uitgesloten op grond dat niet alle ondernemingen *ook daadwerkelijk* vrijstelling op grond van § 6a GrEStG genieten, hetzij omdat zij hun activiteit niet in een concern hebben gestructureerd, hetzij omdat zij niet zijn overgegaan tot een van de omzettingen als in die bepaling bedoeld.

111. Zoals de verwijzende rechter heeft opgemerkt, is elk belastingvoordeel ervan afhankelijk dat bepaalde voorwaarden in acht worden genomen, waardoor bepaalde belastingplichtigen noodzakelijkerwijs van het genot daarvan worden uitgesloten. Het loutere bestaan van een of meer voorwaarden voor toekenning van een belastingvoordeel kan niet volstaan om dit als „selectief" aan te merken. Anders zouden alle belastingregelingen van de lidstaten aan de staatssteunregels zijn onderworpen.

112. Anders gezegd, vormt een belastingvoordeel dat wordt gekoppeld aan gedrag dat elke onderneming kan volgen, een algemene maatregel. [67]

113. Om geen dubbelzinnigheid te laten bestaan, verduidelijk ik nog dat de klassieke analysemethode die in dit onderdeel is toegepast, die mijn voorkeur wegdraagt, moet worden onderscheiden van de methode die door het Gerecht is gevolgd en door het Hof ongeldig is verklaard in het arrest Commissie/World Duty Free Group e.a. [68] Het Gerecht had de voorwaarde van selectiviteit namelijk zo uitgelegd dat van de Commissie werd geëist dat zij een specifieke categorie van ondernemingen zou aanwijzen die door de belastingmaatregel werden begunstigd. Zoals het Hof terecht heeft geoordeeld, moet een zodanige formele uitlegging van het begrip „selectiviteit" worden verworpen. [69] Bovendien kwam de maatregel in kwestie ten goede aan ondernemingen die grensoverschrijdende transacties verrichtten, zoals advocaat-generaal Wathelet terecht heeft opgemerkt in zijn conclusie in die laatste zaak. [70] Dit is echter niet het geval bij de maatregel die in de onderhavige zaak aan de orde is. [71]

114. Gelet op een en ander geeft ik het Hof in overweging om de gestelde vraag in die zin te beantwoorden dat de vrijstelling in § 6a GrEStG een algemene maatregel vormt en derhalve niet als „staatsteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU kan worden aangemerkt.

115. Dat die benadering wordt gevolgd, is temeer opportuun daar de suggestie bij strikte lezing van het arrest Commissie/World Duty Free Group e.a. [72] zou kunnen zijn dat het begrip „algemene maatregel" de facto volledig van zijn inhoud wordt beroofd, zoals de Duitse regering ter terechtzitting heeft betoogd. Ik preciseer echter dat de strekking van dit arrest mij op dat punt beperkt lijkt te zijn tot de vaststelling van de blijk van een onjuiste rechtsopvatting waar hiervoor op is gewezen.

116. Subsidiair zal ik in het volgende onderdeel de methode van het referentiekader toepassen.

D. Toepassing van de methode van het referentiekader op de vrijstelling in § 6a GrEStG

117. Om de selectiviteit te beoordelen, met name op belastinggebied, heeft het Hof in bepaalde zaken een driestappenmethode gebruikt die gebaseerd is op de afbakening van het „referentiekader".

67 Zie punt 71 van de onderhavige conclusie en de verwijzingen in de voetnoot.

68 Arrest van 21 december 2016 (C-20/15 P ent C-21/15 P, EU:C:2016:981).

69 Zie arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 71 en 94).

70 Conclusie van advocaat-generaal Wathelet in de gevoegde zaken Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:624, punten 135-139).

71 Zie punt 108 van de onderhavige conclusie.

72 Arrest van 21 december 2016 (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981).

118. Volgens die methode moet in een eerste stap het referentiekader worden afgebakend, dat wil zeggen de algemene of normale belastingregeling in de betrokken lidstaat. In een tweede stap moet worden beoordeeld of de belastingmaatregel afwijkt van dat stelsel voor zover de maatregel onderscheid maakt tussen marktdeelnemers die zich, gelet op de doelstelling van bedoeld stelsel, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. In een derde stap moet nog worden nagegaan of de differentiatie in kwestie gerechtvaardigd is doordat zij voortvloeit uit de aard of de algemene opzet van het eerder afgebakende stelsel. [73]

119. Zoals ik in de loop van mijn uitweidingen nog zal benadrukken, rijzen er in de onderhavige zaak in elk van de stappen van die analysemethode problemen. Ik vraag mij in dat verband af of het wel opportuun is om een dergelijke complexiteit te eisen voor elk van de fiscale differentiaties die de lidstaten invoeren.

120. Na dit te hebben verduidelijkt, meen ik dat, ondanks de toepassingsproblemen, uit elk van de drie stappen van de methode van het referentiekader kan worden afgeleid dat de vrijstelling die in het hoofdgeding aan de orde is, niet selectief is.

1. Afbakening van het relevante referentiekader

121. Dat een referentiekader moet worden afgebakend, is voor het voor eerst formeel in de rechtspraak van het Hof vermeld in het arrest Portugal/Commissie [74], in een passage waarin het Hof de *geografische* selectiviteit van het betrokken voordeel onderzoekt. In die context moet die benadering zonder voorbehoud worden goedgekeurd. Het onderzoek van geografische selectiviteit vereist namelijk dat vooraf wordt bepaald of het referentiekader zich op het niveau van de staat of op het niveau van de lagere overheid in kwestie bevindt. [75]

122. Pas daarna, vanaf het arrest Paint Graphos e.a. [76] dat in 2011 is gewezen, heeft het Hof deze stap „geïmporteerd" naar de beoordeling van de *materiële* selectiviteit.

73 Zie in die zin arresten van 8 september 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punten 49 en 64); 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 41), en Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 57-60), en 28 juni 2018, Andres/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punten 86 en 87). Zie ook de conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Andres/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punt 96).

74 Arrest van 6 september 2006 (C-88/03, EU:C:2006:511, punten 56 en 57).

75 Zie ook arrest van 11 september 2008, UGT-Rioja e.a. (C-428/06–C-434/06, EU:C:2008:488, punten 47, 75 en 143).

76 Zie meer bepaald punt 49 van het arrest van 8 september 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550), waarin het Hof „in die zin" punt 56 van het arrest van 6 september 2006, Portugal/Commissie (C-88/03, EU:C:2006:511), aanhaalt. Zie vervolgens arresten van 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 19); 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punten 35-45); 21 december 2016, Commissie/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punt 55), en de arresten die zijn aangehaald in voetnoot 80.

123. De afbakening van het relevante referentiekader in het kader van de beoordeling van de materiële selectiviteit geeft echter aanleiding tot problemen waarop reeds meerdere advocaten-generaal hebben gewezen. In de zaak Andres/Commissie [77] heeft advocaat-generaal Wahl benadrukt dat de afbakening van het referentiekader een belangrijke bron van rechtsonzekerheid is, met name op fiscaal gebied. In de zaken ANGED [78] heeft advocaat-generaal Kokott erop gewezen dat het onderzoek van de selectiviteit belangrijke problemen doet rijzen in het geval van de belastingregelingen van de lidstaten en dat de afbakening van een referentiekader niet doorslaggevend kan zijn.

124. Ook in rechtsleer klinken die problemen door. [79]

125. De problemen in verband met de afbakening van het referentiekader worden ook in de rechtspraak van het Hof weerspiegeld. Zij hebben met name tot de vernietiging van de arresten van het Gerecht in de zaken Commissie/World Duty Free Group e.a. en Andres/Commissie [80] geleid.

126. In het kader van het hoofdgeding worden die problemen geïllustreerd door de diversiteit van de aan het Hof voorgestelde benaderingen voor de afbakening van het relevante referentiekader.

127. Alvorens die benaderingen te onderzoeken, moet ik benadrukken dat het feit dat § 6a GrEStG een afwijking is van § 1 GrEStG, niet volstaat om § 6a GrEStG van het referentiekader uit te sluiten. Anders gezegd, kan niet worden volstaan met de vaststelling dat § 6a GrEStG *formeel* een afwijking van § 1 GrEStG is om tot de conclusie te komen dat § 1 GrEStG het referentiekader is en § 6a GrEStG een afwijking van dit kader.

128. In dat verband heeft het Hof in het recente arrest Andres/Commissie [81] onderstreept dat het gebruik van een bepaalde regelgevingstechniek niet kan volstaan om het relevante referentiekader ten behoeve van de analyse van de voorwaarde inzake selectiviteit te bepalen, aangezien anders kennelijk meer belang wordt gehecht aan de vorm van de overheidsmaatregelen dan aan de gevolgen ervan, zodat de gebruikte regelgevingstechniek geen beslissende factor kan zijn bij de vaststelling van het referentiekader. Ik benadruk dat deze wens om formalisme in het kader van het onderzoek van staatssteun te verwerpen in overeenstemming is met de bewoordingen van artikel 107, lid 1, VWEU zelf, waarin het verbod zich uitstrekt tot steun die „in welke vorm ook" wordt toegekend.

129. In diezelfde lijn herinner ik eraan dat artikel 107, lid 1, VWEU volgens vaste rechtspraak geen onderscheid maakt naar de redenen of doeleinden van de maatregelen van de staten, maar die definieert aan de hand van hun gevolgen. [82]

77 Conclusie van advocaat-generaal Wahl in de zaak Andres/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). Om te beginnen benadrukt advocaat-generaal Wahl in punt 98 van die conclusie dat deze zaak laat zien welke problemen er zijn bij de bepaling van het referentiekader. Vervolgens merkt advocaat-generaal Wahl in punt 101 van diezelfde conclusie op dat „anders dan bij andere soorten steunregelingen het geval is, […] de nauwkeurige vaststelling van een dergelijk algemeen toepasselijk stelsel van belastingheffing gepaard [gaat] met veel onzekerheden. Gezien de complexiteit van belastingstelsels en de variabelen die meespelen bij het vaststellen van de belastingdruk op ondernemingen, lijkt het onmogelijk om met zekerheid te weten wat de ‚normale situatie' is." Tot slot is punt 105 van bedoelde conclusie als volgt verwoord: „[Nadat haar] een vraag [was] gesteld over de criteria voor de vaststelling van het referentiestelsel, [*kon] de Commissie […] niet uitleggen aan de hand waarvan zij het referentiestelsel vaststelt*. Zij omschreef dat proces als een zoektocht naar de logica van het stelsel. Het antwoord van de Commissie lijkt te bevestigen dat het referentiestelsel in een bijzonder geval in feite „*niet aan de hand van een samenstel van objectieve criteria wordt vastgesteld*." (cursivering van mij).

78 Conclusie van advocaat-generaal Kokott in de gevoegde zaken ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2017:854, punten 76 en 88).

79 Zie met name Peiffert, O., op. cit., blz. 60: „Indien het zo wordt opgevat dat de rechterlijke instanties van de Unie zich niet […] gebonden achten aan de door de lidstaten aangevoerde factoren, levert de vaststelling van het referentiekader niettemin belangrijke problemen op. Er is wat dat betreft trouwens geen duidelijke methode."

80 Zie arresten van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981), en 28 juni 2018, Andres/Commissie (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Zie wat die laatste zaak betreft ook de arresten van diezelfde dag, Duitsland/Commissie (C-208/16 P, niet gepubliceerd, EU:C:2018:506); Duitsland/Commissie (C-209/16 P, niet gepubliceerd, EU:C:2018:507), en Lowell Financial Services/Commissie (C-219/16 P, niet gepubliceerd, EU:C:2018:508).

81 Arrest van 28 juni 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punten 92 en 104).

82 Zie met name arresten van 29 maart 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punt 36); 30 juni 2016, België/Commissie (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punt 40), en 26 oktober 2016, Orange/Commissie (C-211/15 P, EU:C:2016:798, punt 38).

130. Met andere woorden moet het referentiekader uitsluitend aan de hand van de gevolgen van de betrokken maatregelen worden afgebakend. In het kader van het hoofdgeding moet worden vastgesteld dat de partijen die opmerkingen bij het Hof hebben ingediend, verschillende opvattingen hebben van de gevolgen van §§ 1 en 6a GrEStG.

131. Volgens A-Brauerei heeft de belasting op de verwerving van onroerend goed tot doel om de verwerving van de controle over een op Duits grondgebied gelegen onroerend goed te belasten. Volgens die benadering, die ik als „economisch" zou willen aanmerken, wordt het referentiekader gevormd door §§ 1 en 6a GrEStG gezamenlijk. § 6a GrEStG maakt immers rechtstreeks deel uit van het referentiekader, door omzettingen vrij te stellen die niet leiden tot een wijziging in de controle over onroerend goed, dat in handen van dezelfde controlerende onderneming blijft. Bijgevolg vormt § 6a GrEStG geen afwijking van het referentiekader, zodat die niet selectief in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU is.

132. De Duitse regering is ook van mening van het referentiekader door §§ 1 en 6a GrEStG gezamenlijk wordt gevormd. Anders dan A-Brauerei stelt deze regering niettemin een benadering op basis van het begrip „draagkracht" voor. In deze benadering heeft de belasting op de verwerving van onroerend goed tot doel om de objectieve financiële draagkracht van de verwerver of de verkoper van onroerend goed zoals die bij een vermogensoverdracht tot uitdrukking komt te belasten.

133. De Commissie is daarentegen van mening dat het referentiekader wordt gevormd door uitsluitend § 1 GrEStG, waarin is omschreven welke commerciële handelingen voor alle natuurlijke of rechtspersonen die de juridische of economische eigendom van onroerend goed in Duitsland verweven, de fiscale verplichting doen ontstaan. Zij heeft verduidelijkt dat het referentiekader in kwestie zuiver fiscaal is en bedoeld is om commerciële handelingen te belasten die juridisch of economisch gezien tot een eigendomsoverdracht leiden.

134. Ik heb de grootste moeite om vraagtekens bij een van die drie doelstellingen te plaatsen. Zoals het geval is bij het merendeel van de belastingregelingen, lijkt me de belasting op de verwerving van onroerend goed die in het hoofdgeding aan de orde is, meerdere doelstellingen tegelijk na te streven, die alle aan de hand van de gevolgen van die belasting kunnen worden bepaald, met name de door A-Brauerei, de Duitse regering en de Commissie genoemde. In mijn ogen zou er een niet te verwaarlozen gevaar van willekeur zijn, indien aan een van deze doelstellingen de voorkeur boven de andere zou worden gegeven met het oog op de afbakening van „het" relevante referentiekader ten behoeve van het onderzoek van de voorwaarde van selectiviteit.

135. Meer bepaald moet de benadering van de Commissie, die inhoudt dat uitsluitend van het fiscale doel van deze regeling moet worden uitgegaan, namelijk de inning van belastingopbrengsten, dwingend worden verworpen, aangezien zij elk nut aan de eerste twee stappen van de methode van het referentiekader zou ontnemen. [83]

136. Dit gevaar van willekeur bij de afbakening van het relevante referentiekader vormt een belangrijke bron van rechtsonzekerheid, met name voor de nationale ambtenaren, de ondernemingen en de nationale rechters die op nationaal niveau dienen te bepalen of sprake is van steun. [84] Ik benadruk dat deze rechtsonzekerheid wezenseen lijkt te zijn met de noodzaak om een referentiekader op basis van de door betrokken belasting nagestreefde doelstellingen af te bakenen.

83 Zie punten 145 en 146 van de onderhavige conclusie.

84 Zie punt 86 van de onderhavige conclusie.

137. Mijns inziens is deze rechtsonzekerheid moeilijk te verenigen met de vaste rechtspraak dat het begrip „staatssteun" een juridisch begrip is en aan de hand van objectieve elementen moet worden uitgelegd.[85] Ik herinner er bovendien aan dat niets rechtvaardigt dat de Commissie over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikt wat de kwalificatie van een maatregel als „staatssteun" in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU betreft.[86] De rechtsonzekerheid rond de afbakening van het relevante referentiekader houdt immers het gevaar in dat de Commissie de facto een dergelijke bevoegdheid wordt toegekend.

138. Deze rechtsonzekerheid is temeer vatbaar voor kritiek daar de keuze van het referentiekader van doorslaggevend belang kan zijn voor het onderzoek van de selectiviteit en derhalve voor de kwalificatie als „staatssteun".[87] Zo leiden de door A-Brauerei en de Duitse regering geopperde referentiekaders er in de onderhavige zaak toe dat het uitgesloten is dat de vrijstelling in § 6a GrEStG selectief is, anders dan in de door de Commissie voorgestelde benadering.

139. Na die verduidelijkingen heb ik niettemin een voorkeur voor de door A-Brauerei voorgestelde benadering, die mij de toelichtingen van de verwijzende rechter lijken te bevestigen. Volgens die rechter brengt de vrijstelling in § 6a GrEStG immers een correctie aan op de te ruim gedefinieerde werkingssfeer van § 1 GrEStG, door omzettingen binnen een concern uit te sluiten omdat die geen invloed op de economische eigendom van de betrokken onroerende goederen hebben.[88] Bijgevolg maakt § 6a GrEStG deel uit van het referentiekader en kan die niet als selectief in zin van artikel 107, lid 1, VWEU worden aangemerkt.

140. Subsidiair, voor het geval dat het Hof het relevante referentiekader als alleen § 1 GrEStG zou afbakenen, overeenkomstig de door de Commissie voorgestelde benadering, zal ik in het volgende onderdeel onderzoeken of de situaties die onder § 6a GrEStG vallen, vergelijkbaar zijn met de situaties die daar niet onder vallen.

2. Geen vergelijkbaarheid tussen de situaties die onder de vrijstelling in § 6a GrEStG vallen en de situaties die daar niet onder vallen

141. Volgens de rechtspraak van het Hof houdt de tweede stap van de methode van het referentiekader in dat wordt onderzocht of de belastingmaatregel in kwestie onderscheid maakt tussen marktdeelnemers die zich, *afgaand op de doelstelling van het referentiekader*, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden.[89]

142. Ik herinner eraan dat dit aspect niet aan het Hof was voorgelegd in de zaak Commissie/World Duty Free Group e.a.[90], aangezien het Gerecht het besluit van de Commissie nietig had verklaard zonder de argumenten inzake het ontbreken van vergelijkbaarheid tussen belastingplichtigen die onder de vrijstelling in kwestie vielen en zij die daar niet onder vielen te onderzoeken.

85 Zie met name arresten van 16 mei 2000, Frankrijk/Ladbroke Racing en Commissie (C-83/98 P, EU:C:2000:248, punt 25); 9 juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" e.a./Commissie (C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, EU:C:2011:368, punt 132); 21 juni 2012, BNP Paribas en BNL/Commissie (C-452/10 P, EU:C:2012:366, punt 100), en 30 november 2016, Commissie/Frankrijk en Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, punt 87).

86 Zie arresten van 22 december 2008, British Aggregates/Commissie (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 112), en 9 juni 2011, Comitato „Venezia vuole vivere" e.a./Commissie (C-71/09 P, C-73/09 P en C-76/09 P, EU:C:2011:368, punt 132).

87 In de punten 47 tot en met 60 van de onderhavige conclusie heb ik uiteengezet waarom differentiaties op belastinggebied in beginsel voldoen aan de overige voorwaarden van artikel 107, lid 1, VWEU.

88 Zo kon in het kader van het hoofdgeding, waarin een dochteronderneming (T-GmbH) in de moedermaatschappij (A-Brauerei) opgaat, de economische eigendom van het onroerend goed van T-GmbH reeds vóór de fusie door verwerving aan A-Brauerei worden toegerekend omdat A-Brauerei het volledige maatschappelijke kapitaal van T-GmbH in handen had.

89 Zie met name arresten van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 57); 20 december 2017, Comunidad Autónoma de Galicia en Retegal/Commissie (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, punten 58 en 61), en 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punten 38 en 40).

90 Zie arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punten 92-94 en 123).

143. Bij de beoordeling van de vergelijkbaarheid in de context van de tweede stap van de methode van het referentiekader rijzen meerdere gevoelige vragen.

144. In de eerste plaats is er het gevaar dat op deze tweede stap de stempel van rechtsonzekerheid drukt doordat die vereist dat wordt achterhaald wat „de doelstelling" is die door het referentiekader wordt nagestreefd. Zoals ik in punt 134 van deze conclusie heb vermeld, streeft de belasting op de verwerving van onroerend goed die in het hoofdgeding aan de orde is, meerdere doelstellingen tegelijk na, zoals bij het merendeel van de belastingregelingen het geval is. Nogmaals, volgens mij is er een gevaar van willekeur indien de voorkeur aan een van deze doelstellingen ten nadele van de andere zou worden gegeven met het oog op het onderzoek van de vergelijkbaarheid.

145. Ter illustratie, de door de Commissie gesuggereerde benadering komt erop neer dat de voorkeur wordt gegeven aan de fiscale doelstelling van deze regeling, namelijk de inning van belastingopbrengsten. Afgaand daarop, zouden alle aan die belasting onderworpen belastingplichtigen zich in een vergelijkbare situatie bevinden. Volgens mij moet een dergelijke benadering dwingend worden verworpen, omdat daarmee elk nut wordt ontnomen aan de eerste twee stappen van de methode van het referentiekader, waarbij in aanmerking moet worden genomen dat de derde stap een beperkte draagwijdte heeft.

146. Om te beginnen geldt immers dat indien het referentiekader als de belasting wordt gedefinieerd, elk aan bepaalde belastingplichtigen toegekend belastingvoordeel noodzakelijkerwijs een afwijking van dat kader vertegenwoordigt (eerste stap). Vervolgens kunnen alle belastingplichtigen, als belastingplichtigen die aan die belasting zijn onderworpen, worden geacht zich voor de doelstelling van de inning van de belastingopbrengsten in een vergelijkbare situatie te bevinden (tweede stap). Tot slot worden alleen de aan het referentiekader inherente mechanismen als rechtvaardiging in verband met de aard of de algemene opzet van de regeling in kwestie aanvaard (derde stap). [91]

147. Wanneer aan een gegeven belastingregeling een of meerdere doelstellingen worden toegedicht, gaat daarmee hoe dan ook en noodzakelijkerwijs onzekerheid gepaard. Ik merk in dat verband op dat advocaat-generaal Bobek in de recente zaak België/Commissie [92] niet minder dan drie factoren heeft benoemd die voor de beoordeling van de vergelijkbaarheid in het kader van de selectiviteit in aanmerking kunnen worden genomen. Daarbij benadrukte hij dat die beoordeling „*steeds een aantal keuze-elementen zal omvatten* die het resultaat zijn van een subjectieve waardering van de vraag welke ondernemingen vergelijkbaar zijn, en waarom, waarbij meer gewicht wordt gegeven aan een factor dan aan een andere".

148. De subjectiviteit van die beoordeling lijkt mij in tegenspraak met de in punt 137 van deze conclusie in herinnering gebrachte vaste rechtspraak dat het begrip „staatssteun" aan de hand van objectieve elementen moet worden uitgelegd en dat niets rechtvaardigt dat de Commissie over een ruime beoordelingsbevoegdheid beschikt wat de kwalificatie van een maatregel als „staatssteun" betreft.

149. In de tweede plaats is er ook onzekerheid ten aanzien van het soort doelstellingen dat kan worden aangevoerd teneinde de vergelijkbaarheid te beoordelen. Volgens de mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun" moet die beoordeling worden verricht aan de hand van „de intrinsieke doelstelling van de referentieregeling", waarbij „[d]e lidstaat […] zich niet [kan] beroepen op externe beleidsdoelstellingen – zoals doelstellingen van regionaal beleid, milieubeleid of industrieel beleid – om de gedifferentieerde behandeling van ondernemingen te rechtvaardigen". [93]

91 Zie punten 180 tot en met 186 van de onderhavige conclusie.

92 Conclusie van advocaat-generaal Bobek in de zaak België/Commissie (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punten 31-37), cursivering van mij. Volgens hem zijn de drie relevante factoren het toepassingsgebied van de maatregel, het doel van de maatregel en de substitueerbaarheid van de betrokken producten.

93 Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun", punt 135, cursivering van mij.

150. Dit verschil tussen „intrinsieke doelstelling" en „externe doelstellingen" van het referentiekader werpt in de praktijk de vraag op naar de voorwaarden die moeten zijn vervuld wil een legitieme doelstelling een „intrinsieke" doelstelling van het referentiekader worden. Bij lezing van de relevante rechtspraak [94] die in de mededeling wordt voorgesteld [95], lijkt het erop dat de belastingregeling in kwestie nauw rond de aangevoerde doelstelling moet zijn opgebouwd, zoals een milieubelasting die op de doelstelling van milieubescherming is gebaseerd.

151. Deze uitlegging van de Commissie zou echter uitsluiten dat in het kader van een algemene belasting als de inkomstenbelasting een legitieme doelstelling zoals de bescherming van het milieu kan worden aangevoerd, aangezien een algemene belasting niet nauw rond een dergelijke doelstelling is opgebouwd. Ik vraag mij in dat verband af hoe opportuun het is om een legitieme doelstelling als de bescherming van het milieu als „intrinsiek" aan een op die doelstelling gebaseerde *bijzondere belasting* te beschouwen, alhoewel die doelstelling als „extern" aan een *algemene belasting* moet worden beschouwd.

152. Een dergelijke uitlegging zou er immers toe leiden dat voordelen waarin in het kader van bijzondere belastingen wordt voorzien, asymmetrisch worden behandeld ten opzichte van voordelen waarin in het kader van algemene belastingen wordt voorzien. Een belastingvoordeel dat in het kader van een bijzondere belasting wordt aangeboden, zou op basis van de legitieme (als „intrinsiek" gekwalificeerde) doelstelling als „niet-selectief" kunnen worden aangemerkt, in tegenstelling tot een belastingvoordeel dat op diezelfde (als „extern" gekwalificeerde) doelstelling wordt gebaseerd in het kader van een algemene belasting op inkomsten. [96]

153. Een dergelijke asymmetrische behandeling zou ertoe leiden dat bijzondere belastingen binnen de staatssteunregels een voorkeursbehandeling ten opzichte van algemene belastingen – zoals de inkomstenbelasting – krijgen, wat mogelijk in tegenspraak is met de fiscale autonomie van de lidstaten. [97]

154. Meer fundamenteel beken ik dat ik enigszins bezorgd ben over de praktische implicaties van een uitlegging die uitsluit dat bepaalde legitieme, door de betrokken belastingregeling nagestreefde doelstellingen kunnen worden aangevoerd.

94 Zie met name arresten van 22 december 2008, British Aggregates/Commissie (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punten 86-93), waarin het Hof herinnert aan de verplichting om de verenigbaarheid aan de hand van de door een milieubelasting nagestreefde milieudoelstelling na te gaan; 8 september 2011, Commissie/Nederland (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punten 63-68), waarin het Hof de verenigbaarheid vaststelt aan de hand van de door een regeling ter beperking van NOx-uistoot nagestreefde doelstellingen (milieubescherming); 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punten 29 en 30), waarin het Hof de buiten de betrokken belastingregeling staande doelstellingen verwerpt, zoals het behoud van de werkgelegenheid (punt 30), maar die passage lijkt eerder betrekking te hebben op de derde stap van de methode van het referentiekader (zie punt 29); 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punten 78 en 79), waarin het Hof vaststelt dat geen sprake is van verenigbaarheid, afgaand op de milieudoelstelling die door een bijzondere belasting op het gebruik van nucleaire brandstoffen voor de opwekking van elektriciteit wordt nagestreefd; 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punten 49-56), ANGED (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2018:281, punten 42-50) en ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291, punten 37-46), waarin het Hof vaststelt dat geen sprake is van verenigbaarheid, afgaand op de doelstellingen van milieubescherming en ruimtelijke ordening die door de bijzondere belasting werden nagestreefd.

95 Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun", punt 136: „De vormgeving van bepaalde *bestemmingsheffingen* (en met name de heffingsgrondslagen ervan), zoals milieu- en gezondheidsheffingen die worden opgelegd om bepaalde activiteiten of producten te ontraden die ongunstig uitwerken op het milieu of de gezondheid van de mens, zal normaal gesproken de nagestreefde doelstellingen tot uiting brengen. In dergelijke gevallen vormt een gedifferentieerde behandeling voor activiteiten of producten waarvan de situatie, wat de nagestreefde intrinsieke doelstelling betreft, afwijkt van de activiteiten of producten die aan de belasting onderworpen zijn, geen afwijking" (cursivering van mij).

96 Zie dienaangaande Piernas López, J. J., „Revisiting Some Fundamentals of Fiscal Selectivity: The ANGED Case", *European State Aid Law Quarterly*, 2018, nr. 2, blz. 274-281, op blz. 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 Zie punten 74 en 78 van de onderhavige conclusie.

155. Ik heb reeds onderstreept dat de methode van het referentiekader ertoe leidt dat het verbod van staatssteun wordt omgevormd in een *algemene* discriminatietoets, die in beginsel elke fiscale differentiatie verbiedt.[98] De genoemde uitlegging maakt dat verbod nog strikter, doordat die alleen *doelstellingen die intrinsiek zijn* aan de betrokken belastingregeling ten behoeve van de beoordeling van de vergelijkbaarheid aanvaardt.

156. Ter vergelijking voorzien de bepalingen van het VWEU tot instelling van de vrijheden van verkeer in een verbod van discriminatie op basis van alleen de *herkomst*, waarbij tegelijkertijd wordt aanvaard dat *elk legitiem doel* bij de beoordeling van de vergelijkbaarheid en het onderzoek van eventuele rechtvaardigingen kan worden aangevoerd.

157. Ik ben in dat verband niet overtuigd van het argument dat elk door de betrokken belastingregeling nagestreefd legitiem doel, met name op het gebied van de sociale of milieubescherming, in ieder geval door de Commissie in aanmerking *kan* worden genomen bij het onderzoek van de verenigbaarheid van een steunmaatregel met de interne markt. Een dergelijke *mogelijkheid* kan immers niet voldoende worden geacht, gelet op verplichting om artikel 107, leden 2 en 3, VWEU strikt te uit leggen en op de ruime beoordelingsbevoegdheid waarover de Commissie in het kader van dat onderzoek beschikt[99], in het bijzonder op een niet-geharmoniseerd gebied als dat van de belastingen.

158. Hoewel het loutere aanvoeren van een legitiem doel door een lidstaat er niet op zich toe kan leiden dat een overheidsmaatgel van de werkingssfeer van artikel 107, lid 1, VWEU wordt uitgesloten, zoals het Hof heeft geoordeeld in het arrest Italië/Commissie[100] en in het arrest British Aggregates/Commissie[101], moet bijgevolg *in de specifieke context van de tweede stap van de methode van het referentiekader*, namelijk het onderzoek van de vergelijkbaarheid, elk legitiem doel kunnen worden aangevoerd.

159. Ik vind voor die benadering bevestiging in de recente arresten ANGED, waarin het Hof de vergelijkbaarheid heeft beoordeeld aan de hand van de milieubescherming en de ruimtelijke ordening, zonder die doelstellingen als „intrinsiek" aan de belastingregeling in kwestie te aan te merken.[102]

160. Na die verduidelijkingen moet in het kader van de onderhavige zaak worden onderzocht of de belastingplichtigen die onder de vrijstelling in § 6a GrEStG vallen en zij die daar niet onder vallen, zich in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, afgaand op *het geheel van de doelstellingen* die met de belasting op de verwerving van onroerend goed worden nagestreefd.

161. Zoals het geval is bij de benaderingen die door de verwijzende rechter, A-Brauerei en de Duitse regering worden voorgestaan, ben ik van mening dat dit niet het geval is en derhalve dat bedoelde vrijstelling niet selectief is.

a) Geen vergelijkbaarheid tussen omzettingen in concernverband en omzettingen buiten een concern om

162. In de eerste plaats ziet de vrijstelling in § 6a GrEStG op fusies, splitsingen of vermogensoverdrachten[103] binnen een concern waaraan een controlerende onderneming en een of meer van deze controlerende onderneming afhankelijke vennootschappen deelnemen.

98 Zie punten 61 tot en met 73 van de onderhavige conclusie.

99 Zie punt 76 van de onderhavige conclusie.

100 Arrest van 2 juli 1974 (173/73, EU:C:1974:71, punten 21, 22, 27 en 28).

101 Arrest van 22 december 2008 (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punten 86-93).

102 Arresten van 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punten 49-56); ANGED (C-234/16 en C-235/16, EU:C:2018:281, punten 42-50), en ANGED (C-236/16 en C-237/16, EU:C:2018:291, punten 37-46).

103 § 6a GrEStG verwijst namelijk naar omzettingen in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, UmwG, die ziet op fusies, splitsingen en vermogensoverdrachten.

163. Volgens de Commissie is het door § 1 GrEStG nagestreefde doel zuiver van fiscale aard, namelijk om alle commerciële handelingen die juridisch of economisch tot een eigendomsoverdracht leiden te belasten. Afgaand op die doelstelling bevinden zich ondernemingen die onroerend goed buiten een concern om verwerven zich feitelijk en juridisch in een vergelijkbare situatie als ondernemingen die voor de vrijstelling in kwestie in aanmerking komen.

164. Ik ben het niet eens met dat standpunt van de Commissie. Mijns inziens zijn omzettingen die *binnen* een concern worden verricht, niet vergelijkbaar met omzettingen *buiten* een concern om.

165. Economisch gezien is onroerend goed dat aan een concern toebehoort, immers indirect in handen van de moedermaatschappij, ter hoogte van haar deelneming in de vennootschap die juridisch de eigenaar ervan is. Ik herinner er in dat verband aan dat de vrijstelling in § 6a GrEStG ervan afhankelijk is gesteld dat ten minste 95 % van het kapitaal van de aan de omzetting deelnemende vennootschappen door de controlerende onderneming wordt gehouden. In een dergelijk geval is de impact van de omzetting economisch gezien neutraal of marginaal, aangezien de controlerende onderneming zowel voor als na de omzetting indirect houdster van het onroerend goed blijft, zoals de verwijzende rechter in wezen heeft opgemerkt.[104] A-Brauerei heeft in diezelfde zin benadrukt dat met die bepaling wordt beoogd transacties vrij te stellen die niet tot een wijziging van de controle over de betrokken onroerende goederen leiden.

166. Anders gezegd, en zoals de Duitse regering heeft bevestigd tijdens de pleitzitting, heeft § 6a GrEStG met name tot gevolg dat wordt voorkomen dat concerns economisch dubbel worden belast. Aangezien de belasting moet worden voldaan wanneer onroerend goed in het vermogen van een groepsvennootschap wordt opgenomen, zou het bijzonder onbillijk zijn om die belasting opnieuw te innen bij elke omzetting binnen een concern.

167. Mijns inziens verbiedt deze specificiteit van omzettingen *binnen een concern*, tussen vennootschappen die door een deelneming van ten minste 95 % met elkaar zijn verbonden, dat dergelijke verrichtingen als vergelijkbaar met de verwerving van onroerend goed *buiten een concern om*, zoals een eenvoudige verkoop tussen onafhankelijke personen, worden beschouwd.

b) Geen vergelijkbaarheid tussen omzettingen binnen een concern en andere herstructureringsmaatregelen binnen een concern

168. In de tweede plaats voert de Commissie aan dat omzettingen binnen een concern, afgaand op de fiscale doelstelling die met de belasting op de verwerving van onroerend goed wordt nagestreefd, vergelijkbaar zijn met andere herstructureringsmaatregelen binnen een concern. Zij noemt als voorbeeld dat een verkoop van onroerend goed die plaatsvindt tussen tot een en hetzelfde concern behorende vennootschappen, niet voor de vrijstelling in die bepaling in aanmerking komt.

169. Dit standpunt van de Commissie is verrassend. Het schijnt mij namelijk toe dat de specificiteit van omzettingen binnen een concern in het Unierecht, en meer specifiek in richtlijn 2009/133/EG[105], is erkend, en met name die van fusies, zoals de fusie die in het hoofdgeding aan de orde is. Zo voorziet artikel 4, lid 1, van die richtlijn erin dat in geval van fusies, splitsingen en gedeeltelijke splitsingen geen belasting op meerwaarden – onder meer in de sfeer van onroerend goed – wordt geheven.[106]

104 Zie punt 139 van de onderhavige conclusie.

105 Richtlijn van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (PB 2009, L 310, blz. 34).

106 Zie artikel 4, lid 1, van richtlijn 2009/133: „Fusies of splitsingen leiden niet tot enigerlei belastingheffing over de meerwaarden die bepaald worden door het verschil tussen de werkelijke waarde van de overgedragen activa en passiva en hun fiscale waarde."

170. Dit voordeel is door de Uniewetgever echter niet uitgebreid tot andere verrichtingen binnen een en hetzelfde concern, met name niet tot eenvoudige verkopen van activa die tussen de vennootschappen van een dergelijk concern plaatsvinden. Dit verschil in behandeling wordt volgens mij verklaard door de specificiteit van herstructureringen, die ook door A-Brauerei is benadrukt. Herstructureringen hebben namelijk, vooral wegens de omvang ervan, specifieke rechtsgevolgen voor de rechtspersoonlijkheid en/of het vermogen van de daarbij betrokken vennootschapen. Ter illustratie leiden fusies er in beginsel toe dat een rechtspersoon verdwijnt en dat zijn vermogen overgaat op de vennootschap waarin die opgaat. Vergeleken daarmee heeft een eenvoudige verkoop alleen tot gevolg dat een actief wordt overgedragen naar het vermogen van een andere persoon.

171. Deze objectief andere aard betekent mijns inziens dat het uitgesloten is dat omzettingen en andere verrichtingen binnen een en hetzelfde concern, met name verkopen, als vergelijkbaar kunnen worden beschouwd voor de doelstellingen van een belasting op onroerendgoedtransacties, of het nu om een directe belasting op meerwaarden gaat of een indirecte belasting op de verwerving van onroerend goed, zoals die welke in het hoofdgeding aan de orde is.

c) Geen vergelijkbaarheid tussen omzettingen waarbij de drempel van een deelneming van 95 % wordt bereikt en die waarbij die drempel niet worden bereikt

172. In de derde plaats wijs ik erop dat § 6a GrEStG voorziet in een drempel van een deelneming van 95 % in de bij de omzetting betrokken afhankelijke vennootschappen. Zoals de Duitse regering heeft uiteengezet, is voor het voordeel van de vrijstelling die in het hoofdgeding aan de orde is, vereist dat daarbij de volgende vennootschappen betrokken zijn:

– een controlerende onderneming en een afhankelijke vennootschap,

– een controlerende onderneming en meerdere afhankelijke vennootschappen, of

– meerdere afhankelijke vennootschappen van een controlerende onderneming.

173. Volgens voornoemde bepaling is een vennootschap „afhankelijk” wanneer haar maatschappelijk kapitaal of vermogen direct of indirect voor ten minste 95 % in handen van de controlerende onderneming is. Bijgevolg is er een verschil in behandeling tussen deelnemingen onder de drempel van 95 % en deelnemingen waarbij deze drempel wordt behaald of overschreden, waarbij alleen die tweede voor de vrijstelling in aanmerking komen.

174. Dergelijke deelnemingen bevinden zich evenwel niet in een vergelijkbare situatie, aangezien deze drempel van een deelneming van 95 % op grond van § 1, leden 2a en 3, GrEStG ook een voorwaarde voor de heffing van de belasting vormt, zoals terecht is toegelicht door A-Brauerei en de Duitse regering

175. Om het door A-Brauerei voorgerekende voorbeeld over te nemen, is de verwerving van een deelneming van 94 % in een vennootschap die eigenaar is van op Duits grondgebied gelegen onroerend goed op grond van § 1, leden 2a en 3, GrEStG niet belastbaar. De daarop volgende fusie tussen de moeder- en de dochtermaatschappij zou dan echter niet voor de vrijstelling in § 6a GrEStG in aanmerking komen en dus belastbaar zijn. In dat geval zal de belasting in het kader van die twee verrichtingen dus één enkele maal worden geïnd.

176. De verwerving van een deelneming van 95 % of meer in dezelfde vennootschap is daarentegen op grond van § 1 GrEStG belastbaar, terwijl bij de daarop volgende fusie de vrijstelling in § 6a GrEStG kan worden genoten. De belasting in het kader van die twee verrichtingen zal wederom één enkele maal worden geïnd.

177. De drempel van een deelneming van 95 % waaraan moet worden voldaan om voor de vrijstelling in aanmerking te komen (§ 6a GrEStG), tezamen met de drempel van een deelneming van 95 % als voorwaarde voor de belastingheffing (§ 1, leden 2a en 3, GrEStG), leidt er dus niet toe dat een onderscheid tussen vergelijkbare situaties worden gemaakt. Daarmee kan juist worden gewaarborgd dat verschillende verrichtingen die door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde regelingen worden beoogd, niet-discriminatoir worden behandeld.

178. Gelet op een en ander ben ik van mening dat belastingplichtigen die binnen de werkingssfeer van de vrijstelling in § 6a GrEStG vallen en belastingplichtigen die daar niet onder vallen, zich afgaand op de door de in het hoofdgeding aan de orde zijnde belasting nagestreefde doelstelling niet in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden. Bijgevolg is deze vrijstelling niet selectief in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU.

179. Subsidiair, voor het geval dat Hof zou oordelen dat deze categorieën van belastingplichtigen zich in een vergelijkbare situatie bevinden, zal ik in het volgende onderdeel onderzoeken of een rechtvaardiging in verband met de aard of de algemene opzet van de belastingregeling in kwestie bestaat.

3. Bestaan van een rechtvaardiging in verband met de aard of algemene opzet van de regeling in kwestie

180. Volgens de rechtspraak ziet het begrip „staatssteun” niet op overheidsmaatregelen die tussen ondernemingen differentiëren, en derhalve a priori selectieve maatregelen zijn, wanneer deze differentiatie het gevolg is van de aard of de opzet van het lastenstelsel waarbinnen zij plaatsvinden. [107]

181. Op fiscaal gebied is de draagwijdte van die rechtvaardiging als volgt gepreciseerd. Een maatregel kan door de aard of de algemene opzet van het belastingstelsel gerechtvaardigd zijn wanneer de betrokken lidstaat kan aantonen dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van dat belastingstelsel voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de doelstellingen van een specifiek belastingstelsel die buiten dat stelsel zijn gelegen en anderzijds de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf. [108]

182. Zoals bij het onderscheid tussen „intrinsieke doelstelling” en „externe doelstellingen”, dat in het kader van de tweede stap is onderzocht [109], is het verschil tussen „mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf” en „externe doelstellingen” in de praktijk moeilijk te hanteren.

183. Ten eerste is de vraag gerechtvaardigd of de uitdrukking „belastingstelsel zelf” verwijst naar het referentiekader – dat de belasting op de verwerving van onroerend goed in het hoofdgeding betreft – of de fiscaliteit van een lidstaat als geheel.

184. Indien dat begrip werd beperkt tot de mechanismen die inherent zijn aan de fiscaliteit van een lidstaat als geheel, zou dat volgens mij het gevaar inhouden dat elk nut aan de derde stap van de methode van het referentiekader wordt ontnomen. In dat geval zou een rechtvaardiging die is ontleend aan de strijd tegen misbruik of de wens om dubbele belasting te voorkomen, in het kader van het hoofdgeding namelijk alleen toelaatbaar zijn indien de *fiscaliteit* van de Bondsrepubliek Duitsland *als geheel* rond die doelstellingen zou zijn opgebouwd.

107 Zie met name arresten van 22 december 2008, British Aggregates/Commissie (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punt 83); 21 juni 2012, BNP Paribas en BNL/Commissie (C-452/10 P, EU:C:2012:366, punt 101); 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 42), en 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a. (C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 58).

108 Zie met name arresten van 6 september 2006, Portugal/Commissie (C-88/03, EU:C:2006:511, punt 81); 8 september 2011, Paint Graphos e.a. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 65); 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punt 22), en 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 43).

109 Zie punten 149 tot en met 159 van de onderhavige conclusie.

185. Bijgevolg ben ik van mening dat het begrip „mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf" verwijst naar mechanismen die inherent zijn aan *alleen het referentiekader*, dat de belasting op de verwerving van onroerend goed in het hoofdgeding betreft. Ik vind voor die uitlegging steun in de mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun", die eenduidig ziet op de basis- of hoofdbeginselen van de „referentieregeling". [110]

186. Ten tweede, en los van de voorgaande opmerking, geeft ook de scheidslijn tussen „externe doelstellingen" en aan het onderzochte belastingstelsel „inherente mechanismen" aanleiding tot problemen. Ik verwijs de lezer wat dat betreft naar mijn opmerkingen over het onderscheid tussen „intrinsieke doelstelling" en „externe doelstellingen" in de context van de beoordeling van de vergelijkbaarheid. [111]

187. Na dat te hebben verduidelijkt, wijs ik erop dat de Commissie in haar mededeling betreffende het begrip „staatssteun" meerdere doelstellingen heeft benoemd die volgens haar in het kader van de derde stap kunnen worden ingeroepen, zoals de noodzaak om fraude of belastingontwijking te bestrijden, de noodzaak om met bijzondere boekhoudkundige vereisten rekening te houden, de administratieve beheersbaarheid, het beginsel van de fiscale neutraliteit, het progressieve karakter van de inkomstenbelasting en de herverdelende functie ervan, de noodzaak om dubbele belasting te vermijden en de doelstelling van het optimaliseren van de invordering van belastingschulden. [112]

188. In het kader van de onderhavige zaak lijken mij de door A-Brauerei en de Duitse regering ingeroepen rechtvaardigingen met meerdere van de door de Commissie geïdentificeerde doelstellingen overeen te stemmen.

189. Om te beginnen voert A-Brauerei aan dat de vrijstelling in § 6a GrEStG rechtstreeks berust op de basis- of hoofdbeginselen van de regeling van de belasting op de verwerving van onroerend goed, aangezien deze belasting ziet op rechtshandelingen die leiden tot een wijziging in de controle over op het nationale grondgebied gelegen onroerende goederen.

190. Volgens mij moet deze rechtvaardiging, waarvoor kan worden aangeknoopt bij de door de belastingregeling in het hoofdgeding nagestreefde doelstelling van het voorkomen van dubbele belastingheffing, om de in de punten 162 tot en met 167 van deze conclusie uiteengezette redenen worden goedgekeurd.

191. Vervolgens heeft de Duitse regering gesteld dat de vrijstelling in § 6a GrEStG in overeenstemming is met het aan de belasting op de verwerving van onroerend goed toegekende doel om belasting te heffen over de objectieve financiële draagkracht van de verwerver of de verkoper zoals die tot uitdrukking komt bij de overdracht van onroerend goed. De verrichtingen die met § 6a GrEStG worden beoogd, hebben echter geen weerslag op de financiële draagkracht van de deelnemers, aangezien die deelnemers niet onafhankelijk maar met elkaar verbonden zijn door de deelneming van de controlerende onderneming, ter hoogte van ten minste 95 %, in het maatschappelijk kapitaal van een of meerdere deelnemende vennootschappen.

192. Ik zie wederom geen reden om bij de geldigheid van die toelichting vraagtekens te plaatsen.

110 Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun", punt 138.

111 Zie punten 149 tot en met 159 van de onderhavige conclusie.

112 Mededeling van de Commissie betreffende het begrip „staatssteun", punt 139.

193. Tot slot hebben A-Brauerei en de Duitse regering ook een rechtvaardiging aangedragen voor het vereiste dat de deelneming van 95 % in het maatschappelijk kapitaal van de afhankelijke vennootschap gedurende vijf jaar voor en na de omzetting moet worden aangehouden. [113] Volgens hun toelichtingen kan met die tijdvakken worden voorkomen dat de vrijstelling in § 6a GrEStG wordt toegepast op praktijken die misbruik opleveren, met name dat op korte termijn aandelen worden verworven om een niet aan de belasting op de verwerving van onroerend goed onderworpen omzetting te realiseren.

194. Ik benadruk in dat verband dat de verwijzende rechter de geldigheid van die toelichting heeft bevestigd. Bovendien is het de lidstaten op grond van artikel 3, lid 2, onder b), van richtlijn 2011/96/EU toegestaan om de toekenning van een belastingvoordeel op analoge wijze afhankelijk te stellen van de duur van de deelneming in het kapitaal van een dochtermaatschappij. [114]

195. Uit een en ander volgt dat de voorwaarden voor toekenning van de vrijstelling in § 6a GrEStG worden gerechtvaardigd door de aard en de algemene opzet van de belastingregeling die in het hoofdgeding aan de orde is en derhalve dat deze vrijstelling geen staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU vormt.

VII. Conclusie

196. Gelet op het voorgaande geef ik het Hof in overweging om de vraag van het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland) te beantwoorden als volgt:

„Artikel 107, lid 1, VWEU moet aldus worden uitgelegd dat een belastingvoordeel als dat in het hoofdgeding, dat inhoudt dat een omzetting binnen een concern – in casu een fusie waaraan een controlerende onderneming en een afhankelijke vennootschap deelnemen – wordt vrijgesteld van de belasting op de verwerving van onroerend goed, vooropgesteld dat de controlerende onderneming een deelneming van ten minste 95 % in de afhankelijke vennootschap aanhoudt in de vijf jaar voorafgaand aan de handeling en in beginsel in de vijf jaar daarna, een algemene maatregel is en derhalve niet als ‚staatssteun' kan worden aangemerkt."

113 Volgens de toelichtingen van de verwijzende rechter is de tweede periode van vijf jaar niet van toepassing in het geval van een fusie, wegens de ruime uitlegging die hij daaraan heeft gegeven. Zie punt 30 van de onderhavige conclusie.

114 Richtlijn van de Raad van 30 november 2011 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten (PB 2011, L 345, blz. 8). Volgens overweging 3 strekt deze richtlijn ertoe dividenden en andere winstuitkeringen van dochterondernemingen aan hun moedermaatschappijen vrij te stellen van bronbelasting en dubbele belastingheffing van zulke inkomsten op het niveau van de moedermaatschappij te elimineren. Volgens artikel 3, lid 2, onder b), staat het de lidstaten vrij om deze richtlijn niet toe te passen op de vennootschappen van die lidstaat die niet gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaren een deelneming behouden welke recht geeft op de hoedanigheid van moedermaatschappij of op de vennootschappen waarin een vennootschap van een andere lidstaat niet gedurende een ononderbroken periode van ten minste twee jaren een dergelijke deelneming behoudt.