Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE
föredraget den 19 september 2018[1]

Mål C-374/17

Finanzamt B
mot
A-Brauerei,
ytterligare deltagare i rättegången:
Bundesministerium der Finanzen

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande – Stöd som ges av en medlemsstat – Materiell selektivitet – Föreligger inte – Kriteriet om allmän tillgänglighet – Allmän åtgärd – Referensram – Jämförbarhet – Motivering grundad på referensramens art eller systematik – Skattefördel – Skatt på fastighetsförvärv – Undantag från skatteplikt för transaktioner som avser bolagsombildning inom en koncern – Krav på innehav av andelar motsvarande minst 95 procent av aktiekapitalet i de deltagande bolagen – Innehavsperioder på fem år före och efter bolagsombildningen”

I. Inledning

1. Genom beslut av den 30 maj 2017 har Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) hänskjutit en begäran om förhandsavgörande till EU-domstolen rörande tolkningen av artikel 107.1 FEUF.

2. Frågan har uppkommit i ett mål mellan A-Brauerei och Finanzamt B (skattemyndigheten, Tyskland) angående skattemyndighetens beslut, i vilket det slogs fast att den transaktion varigenom A-Brauerei genom absorption övertog sitt dotterbolag T-GmbH inte omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § i Grunderwerbsteuergesetz (den tyska lagen om beskattning av fastighetsförvärv, i dess lydelse av den 26 februari 1997, BGB1. I, s. 418, 1804, senast ändrad genom 12 § punkt 1 i lag av den 22 juni 2011, BGB1. I, s. 1126, nedan kallad GrEStG). I denna bestämmelse föreskrivs i huvudsak att vissa transaktioner för bolagsombildning som sker inom en koncern är undantagna från skatt på fastighetsförvärv.

3. Den hänskjutande domstolen anser att T-GmbH:s fusion med A-Brauerei omfattas av 6a § GrEStG och därför ska undantas från skatt på fastighetsförvärv. Den hänskjutande domstolen ställer sig dock frågan huruvida detta undantag från skatteplikt ska anses utgöra ”statligt stöd” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. Den har framhållit att kvalificeringen som ”statligt stöd” inom ramen för tvisten i det nationella målet huvudsakligen kommer att vara avhängig tolkningen av selektivitetskriteriet. Nämnda domstol är dock av den uppfattningen att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG inte är selektivt och därför inte utgör ett statligt stöd.

1 Originalspråk: franska.

4. Jag ska inledningsvis påpeka att EU-domstolens praxis rörande materiell selektivitet kännetecknas av att det sida vid sida finns två analysmetoder, särskilt på skatteområdet, vilket bekräftas av Europeiska kommissionens tillkännagivande om begreppet ”statligt stöd”. [2]

5. För det första finns den klassiska analysmetoden, vilken kan utläsas av ordalydelsen i EUF-fördraget [3] och som grundar sig på kriteriet om allmän tillgänglighet. Detta synsätt, vilket tillämpades bland annat i domen kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket, [4] innebär att varje fördel som inte är tillgänglig för alla företag som finns i landet är selektiv. Kriteriet om allmän tillgänglighet kräver inte att alla företag faktiskt åtnjuter den aktuella fördelen, utan att alla företag *kan* få denna fördel. [5]

6. För det andra finns den så kallade referensrammetoden, som härrör från domen Paint Graphos m.fl. [6] som avkunnades 2011 och som bekräftades i domen kommissionen/World Duty Free Group m.fl., [7] vilken grundar sig på kriteriet om diskriminering. [8] Enligt detta synsätt, vilket är uppdelat i tre steg, är en fördel selektiv om den utgör ett undantag från den relevanta referensramen, om den inte är tillgänglig för alla företag som befinner sig i jämförbara situationer och om den inte är motiverad av den aktuella ordningens art eller systematik. [9]

7. Båda dessa analysmetoder syftar till att särskilja de selektiva åtgärderna, som omfattas av artikel 107.1 FEUF, från de allmänna åtgärderna, som inte omfattas därav. I förevarande mål leder tillämpningen av båda dessa metoder enligt min mening till samma resultat, nämligen att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG inte är selektivt.

8. Jag föreslår dock att domstolen ska tillämpa *endast den klassiska analysmetoden* och, med tillämpning av denna metod, slå fast att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG utgör en allmän åtgärd, eftersom det är tillgängligt för alla företag i landet, och även för alla nationella eller utländska företag som äger en fastighet i landet. [10]

9. Jag medger att jag hyser viss oro för de praktiska konsekvenserna av att tillämpa referensrammetoden, både i materiellt och formellt hänseende. [11] Jag anser bland annat att denna metod medför en risk för att reglerna om statligt stöd utvidgas till att omfatta alla skattedifferentieringar, genom att uppmuntra till att i detalj granska medlemsstaternas samtliga skatteordningar för att hitta exempel på diskriminering.

10. I andra hand ska jag redogöra för skälen till att en tillämpning av referensrammetoden leder till samma slutsats, nämligen att det inte föreligger statligt stöd, utan att bortse från de betydande svårigheter som är förenade med tillämpningen av denna metod. [12]

2 Se kommissionens tillkännagivande om begreppet ”statligt stöd” som avses i artikel 107.1 FEUF, C/2016/2946 (EUT C 262, 2016, s. 1, nedan kallat kommissionens tillkännagivande om begreppet ”statligt stöd”), punkterna 128–131.

3 Enligt artikel 107.1 FEUF är stöd som ”gynna[r] vissa företag eller viss produktion”, det vill säga stöd som inte är tillgängliga för alla företag och all produktion, förbjudna. Denna bestämmelse innehåller däremot inte någon hänvisning till begreppet ”diskriminering”, till skillnad från andra bestämmelser i EUF-fördraget.

4 Dom av den 15 november 2011 (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 73 och 103–108).

5 Se punkt 94 i detta förslag till avgörande.

6 Dom av den 8 september 2011 (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 49).

7 Dom av den 21 december 2016 (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981).

8 Se punkt 63 i detta förslag till avgörande och hänvisningarna i fotnoten.

9 Se punkt 118 i detta förslag till avgörande.

10 Se punkterna 89–116 i detta förslag till avgörande.

11 Se punkterna 61–88 i detta förslag till avgörande.

12 Se punkterna 117–195 i detta förslag till avgörande.

II. Tillämpliga tyska bestämmelser

11. 1 § i Umwandlungsgesetz (den tyska lagen om bolagsombildning, nedan kallad UmwG) har följande lydelse:

”(1) De rättssubjekt som har sitt säte på det nationella territoriet kan bli föremål för bolagsombildning

1. genom fusion,

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

3. genom allmän överföring av tillgångar.

…”

12. I 2 § UmwG föreskrivs följande:

”Rättssubjekt kan fusionera genom upplösning utan likvidation

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

13. I 1 § GrEStG föreskrivs följande:

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

1. ett köpeavtal eller annan rättshandling som medför rätt till överföring av äganderätten,

2. ett avtal om överföring av äganderätten, om detta inte har föregåtts av en rättshandling som medför rätt till överföring av äganderätten,

3. en överföring av äganderätten, om denna inte har föregåtts av en rättshandling som medför rätt till överföring av äganderätten och inget avtal om överföring av äganderätten heller krävs.

…

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

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

1. en rättshandling som ger rätt till överföring av en eller flera andelar i bolaget, när överföringen medför att minst 95 procent av andelarna i bolaget direkt eller indirekt innehas av förvärvaren eller av kontrollerande och kontrollerade företag eller kontrollerade personer, eller av kontrollerade företag eller kontrollerade personer,

2. direkt eller indirekt ansamling av minst 95 procent av andelarna i bolaget, om denna inte föregåtts av en obligationsrättslig transaktion i den mening som avses i led 1,

3. en rättshandling som direkt eller indirekt ger rätt till överföring av minst 95 procent av andelarna i bolaget,

4. en direkt eller indirekt överföring av minst 95 procent av andelarna i bolaget till ett annat, om denna inte föregåtts av en obligationsrättslig transaktion i den mening som avses i led 3.”

14. I 6a § GrEStG föreskrivs följande:

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

III. Målet vid den nationella domstolen

15. A-Brauerei, som är klagande i första instans och motpart i målet om överklagande, är ett aktiebolag som bedriver näringsverksamhet. A-Brauerei innehade 100 procent av andelarna i T-GmbH, som ägde flera fastigheter. T-GmbH var å sin sida ensam ägare i E-GmbH.

16. Genom avtal av den 1 augusti 2012 överförde T-GmbH, som överlåtande rättssubjekt, alla sina tillgångar (inklusive fastigheter) med alla därtill kommande rättigheter och skyldigheter, genom upplösning utan likvidation enligt 1 § punkt 1 led 1 UmwG, jämförd med 2 § led 1 UmwG, till A-Brauerei, som övertagande rättssubjekt (fusion genom absorption). Fusionen registrerades i handelsregistret med verkan från den 24 september 2012. Vid denna tidpunkt upphörde T-GmbH, som A-Brauerei varit delägare i under mer än fem år, att existera. A-Brauerei blev följaktligen ensam ägare i E-GmbH.

17. Finanzamt B (skattemyndigheten), som är motpart i första instans och klagande i målet om överklagande, ansåg att överföringen av fastigheterna till A-Brauerei genom fusionen med T-GmbH utgjorde en skattepliktig transaktion enligt 1 § punkt 1 led 3 GrEStG, och att denna transaktion inte omfattades av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG. Skattemyndigheten avslog A-Brauereis klagomål och uppgav att T-GmbH inte var ett kontrollerat bolag, i den mening som avses i 6a § GrEStG, eftersom det upphört att existera genom fusionen och att den lagstadgade fristen för innehav på fem år efter transaktionen således inte hade iakttagits.

18. Finanzgericht (Skattedomstolen, Tyskland) biföll A-Brauereis överklagande och beviljade bolaget den skattefördel som avses i 6a § GrEStG.

19. Skattemyndigheten har överklagat till den hänskjutande domstolen och gjort gällande att 6a § GrEStG har åsidosatts. Myndigheten har yrkat att den hänskjutande domstolen ska upphäva Finanzgerichts (Skattedomstolens) dom och ogilla överklagandet i första instans. A-Brauerei har yrkat att Finanzamts överklagande ska ogillas.

20. Bundesministerium der Finanzen (Förbundsfinansministeriet, Tyskland) har intervenerat i målet. Ministeriet har angett att kommissionen inte har genomfört ett formellt granskningsförfarande avseende den nyligen införda skattefördelen i 6a § GrEStG.

IV. Tolkningsfrågan

21. Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) har gett EU-domstolen förklarande upplysningar om den skatt på fastighetsförvärv som fastställs i 1 § punkt 1 GrEStG, om det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG, och om betydelsen av den fråga som har ställts för att avgöra det nationella målet.

22. För att underlätta förståelsen av tvisten i det nationella målet och betydelsen av förevarande mål, anser jag att det är lämpligt att återge delar av dessa förklaringar.

A. Den skatt på fastighetsförvärv som fastställs i 1 § punkt 1 GrEStG

23. Den skatt på fastighetsförvärv som fastställs i 1 § punkt 1 GrEStG avser i princip alla rättsliga transaktioner som innebär att en fastighet i landet byter ägare.

24. Bland de transaktioner som avses i 1 § punkt 1 led 3 GrEStG finns bland annat ägarbyte genom bolagsombildningar enligt UmwG, såsom fusion, fission eller allmän överföring av tillgångar. Vid dessa transaktioner övergår det överlåtande rättssubjektets tillgångar helt (universalsuccession) eller delvis (singularsuccession) till ett nytt rättssubjekt, utan att någon särskild överföring av enstaka tillgångar behöver ske.

25. I 1 § punkterna 2a och 3 GrEStG uppställs dessutom en rättslig fiktion, varigenom vissa rättsliga transaktioner avseende andelar i bolag likställs med rättsliga transaktioner avseende fastigheter som ägs av dessa bolag, och dessa transaktioner omfattas därför i princip av skatten på fastighetsförvärv. Alla de situationer som omfattas av denna fiktion innebär att minst 95 procent av andelarna i det aktuella bolaget överförs sammanlagt eller successivt.

B. Det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG

26. I 6a § GrEStG fastställs ett undantag från fastighetsförvärvsskatt vid bolagsombildning, i den mening som avses i 1 § punkt 1 led 1–3 UmwG. Undantaget från skatteplikt gäller för företag med säte inom landet eller i utlandet. Det omfattar även motsvarande bolagsombildningar som föreskrivs i lagstiftningen i en medlemsstat eller en stat som omfattas av avtalet om Europeiska ekonomiska samarbetsområdet.

27. 6a § tredje meningen GrEStG inskränker dock undantagets tillämpningsområde till att endast omfatta bolagsbildningar som genomförs av koncerner. Endast ett kontrollerande företag och ett eller flera kontrollerade bolag, som kontrolleras av detta kontrollerande företag, eller flera kontrollerade bolag, som kontrolleras av ett kontrollerande företag, får nämligen delta i bolagsombildningen. Ett bolag anses vara ”kontrollerat” om minst 95 procent av dess kapital innehas, direkt eller indirekt, av det kontrollerande företaget utan avbrott fem år före transaktionen och fem år efter transaktionen.

28. Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) har framhållit att den tolkar 6a § GrEStG extensivt, i överensstämmelse med syftet med skattefördelen, nämligen att underlätta omstruktureringar inom koncerner.

29. Denna extensiva tolkning gäller begreppet ”kontrollerande företag”, i den mening som avses i 6a § tredje meningen GrEStG. Ett kontrollerande företag kan vara en fysisk eller juridisk person, ett personbolag eller en sammanslutning av fysiska eller juridiska personer som bedriver näringsverksamhet. Sistnämnda krav är bland annat uppfyllt om det kontrollerande företaget är närvarande på marknaden genom sitt innehav av andelar i det kontrollerade bolaget.

30. Enligt denna extensiva tolkning är de innehavsperioder som föreskrivs i 6a § fjärde meningen GrEStG endast avgörande i den mån dessa perioder kan iakttas efter bolagsombildningen. När det kontrollerade bolaget uppgår i det kontrollerande företaget vid en fusion kan endast perioden före fusionen iakttas, eftersom det kontrollerande företagets innehav av andelar i det kontrollerade bolagets kapital antagligen upphör efter fusionen. Skattefördelen i 6a § GrEStG beviljas likväl när innehavsperioden inte har kunnat iakttas under tiden efter fusionen just på grund av själva fusionen. Denna tolkning gäller även för de andra transaktioner för bolagsombildning som avses i 6a § första meningen GrEStG.

C. Tolkningsfrågans relevans för att avgöra det nationella målet

31. Den hänskjutande domstolen anser att fusionen mellan T-GmbH och A-Brauerei genom absorption omfattas av 6a § GrEStG och därför ska undantas från fastighetsförvärvsskatt. I bolagsombildningen deltog A-Brauerei, i egenskap av kontrollerande företag, och T-GmbH, som absorberades av A-Brauerei, i egenskap av kontrollerat bolag. A-Brauerei bedriver näringsverksamhet och innehade 100 procent av andelarna i T-GmbH under mer än fem år före fusionen genom absorption. Att innehavsperioden inte har kunnat iakttas under tiden efter fusionen beror just på själva fusionen.

32. Den hänskjutande domstolen ställer sig dock frågan huruvida detta undantag från skatteplikt ska anses utgöra ”statligt stöd” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

33. Den hänskjutande domstolen har påpekat att det följer av EU-domstolens fasta praxis att de nationella domstolarna kan, på området för statligt stöd, behöva avgöra mål i vilka de måste tolka och tillämpa begreppet stöd, i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF, för att kunna fastställa om en statlig åtgärd har införts utan att förfarandet för förhandskontroll i artikel 108.3 FEUF har iakttagits.

34. Den hänskjutande domstolen har angett att om undantaget från skatteplikt ska anses utgöra ”statligt stöd”, så får 6a § GrEStG inte tillämpas, och målet om överklagande ska i så fall vilandeförklaras till dess att kommissionen har fattat ett beslut om huruvida stödet är förenligt med den inre marknaden. I annat fall, ska skattemyndighetens överklagande ogillas och A-Brauerei kan då omfattas av undantaget från skatteplikt.

35. Den hänskjutande domstolen vill särskilt få klarhet i huruvida den skattefördel som föreskrivs i 6a § GrEStG är selektiv.

36. Mot denna bakgrund beslutade Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen) att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

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

V. Förfarandet vid domstolen

37. Begäran om förhandsavgörande registrerades vid domstolens kansli den 21 juni 2017.

38. A-Brauerei, den tyska regeringen och kommissionen har inkommit med skriftliga yttranden.

39. Företrädare för A-Brauerei, den tyska regeringen och kommissionen deltog vid förhandlingen den 11 juni 2018 för att yttra sig muntligen.

VI. Bedömning

40. Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 107.1 FEUF ska tolkas så, att en sådan skattefördel som den som är aktuell i det nationella målet, vilken består i ett undantag från skatt på fastighetsförvärv vid bolagsombildning inom en koncern, i förevarande fall en fusion, i vilken ett kontrollerande företag och ett kontrollerat bolag deltar, varvid det kontrollerande företaget ska inneha minst 95 procent av det kontrollerade bolaget fem år före transaktionen och i princip fem år efter transaktionen, ska anses utgöra ”statligt stöd”.

41. Det framgår av lydelsen i artikel 107.1 FEUF att om inte annat föreskrivs i fördragen, är stöd som ges av en medlemsstat eller med hjälp av statliga medel, av vilket slag det än är, som snedvrider eller hotar att snedvrida konkurrensen genom att gynna vissa företag eller viss produktion, oförenligt med den inre marknaden i den utsträckning det påverkar handeln mellan medlemsstaterna.

42. För att en åtgärd ska anses utgöra ”statligt stöd” enligt artikel 107.1 FEUF, krävs enligt domstolens fasta praxis att samtliga villkor i den bestämmelsen är uppfyllda. [13]

43. De svårigheter som uppstår i förevarande mål rör selektivitetskriteriet. [14]

44. Den hänskjutande domstolen, A-Brauerei och den tyska regeringen anser att detta kriterium inte är uppfyllt genom det undantag från skatteplikt som är aktuellt i det nationella målet och att det därför inte kan anses utgöra ”statligt stöd”. Kommissionen har argumenterat för en motsatt ståndpunkt.

45. I likhet med den ståndpunkt som den hänskjutande domstolen, A-Brauerei och den tyska regeringen har anfört, anser jag att detta undantag från skatteplikt inte är selektivt. Denna bristande selektivitet ska utläsas av en tillämpning av den klassiska metoden för att analysera selektivitet, vilken grundar sig på begreppet ”allmän tillgänglighet” (avsnitt C), och en tillämpning av referensrammetoden, trots de svårigheter som är förknippade med tillämpningen av denna metod (avsnitt D).

46. Jag vill dock inledningsvis framhålla den avgörande betydelse som tolkningen av selektivitetskriteriet har på skatteområdet (avsnitt A) och den i systematiskt hänseende stora betydelsen av valet av metod för att analysera selektivitet (avsnitt B).

A. Den avgörande betydelse som selektivitetskriteriet har på skatteområdet

47. Selektivitetskriteriet är avgörande för kvalificeringen som ”statligt stöd” på skatteområdet, eftersom en skatteåtgärd som gör åtskillnad mellan ekonomiska aktörer i allmänhet uppfyller de *övriga* villkor som är nödvändiga för en sådan kvalificering.

13 Se, bland annat, dom av den 4 juni 2015, kommissionen/MOL (C-15/14 P, EU:C:2015:362, punkterna 46 och 47), dom av den 16 juli 2015, BVVG (C-39/14, EU:C:2015:470, punkterna 23 och 24), och dom av den 18 februari 2016, Tyskland/kommissionen (C-446/14 P, ej publicerad, EU:C:2016:97, punkterna 21 och 22).

14 För en ingående analys av hur tolkningen av begreppet ”selektivitet” har utvecklats i domstolens praxis, se Piernas López, J.J., *The Concept of State Aid Under EU Law*, Oxford University Press, Oxford, 2015, s. 103–150.

48. För att en nationell åtgärd ska anses utgöra ”statligt stöd” enligt artikel 107.1 FEUF krävs det att sex villkor är uppfyllda.[15] För det första ska den nationella åtgärden ge ett företag en fördel. För det andra ska denna fördel vara selektiv. För det tredje ska fördelen kunna tillskrivas staten. För det fjärde ska den finansieras med hjälp av statliga medel. För det femte ska åtgärden påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det sjätte ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen.

49. Varje nationell åtgärd som föreskriver en skattefördel, såsom det undantag från skatteplikt som är aktuellt i det nationella målet, uppfyller nästan per definition tre av dessa sex villkor.

50. För det första ger ett sådant undantag från skatteplikt en *fördel* till de skattskyldiga som omfattas av dess tillämpningsområde genom att befria dem från en ekonomisk börda, det vill säga skatten på fastighetsförvärv som föreskrivs i 1 § GrEStG i det nationella målet.

51. Vidare föreskrivs en skattefördel i allmänhet i lag eller andra författningar, såsom 6a § GrEStG i det nationella målet. Kravet på att åtgärden *kan tillskrivas staten* ska således anses vara uppfyllt.[16]

52. Slutligen har domstolen sedan länge slagit fast att införandet av en skattefördel innebär användning av *statliga medel*, trots att det inte sker någon direkt överföring av sådana medel, eftersom en sådan fördel är en följd av att medlemsstaten har avstått från de skatteintäkter som normalt tas ut.[17]

53. Av de tre återstående villkoren, är villkoret om påverkan på *handeln* mellan medlemsstaterna och villkoret om risken för snedvridning av *konkurrensen* i praktiken mycket ofta uppfyllda om den aktuella åtgärden inte omfattas av en förordning om stöd av mindre betydelse[18] eller av kommissionens beslutspraxis om åtgärder som har en rent lokal verkan.[19]

54. Enligt fast rättspraxis är det inte nödvändigt att styrka att stödet faktiskt påverkar handeln mellan medlemsstaterna och att konkurrensen faktiskt snedvrids, utan endast att undersöka huruvida det kan påverka handeln och snedvrida konkurrensen.[20]

55. Om ett stöd som beviljats av en medlemsstat stärker ett företags ställning i förhållande till andra konkurrerande företag i handeln mellan medlemsstaterna, ska denna handel anses påverkad av det aktuella stödet, och det är inte nödvändigt att det stödmottagande företaget självt deltar i handeln mellan medlemsstaterna.[21]

15 I domstolens klassiska praxis har vissa av dessa villkor delats in i grupper och det har således identifierats fyra rekvisit för begreppet ”stöd”. För det första ska det röra sig om en statlig åtgärd eller en åtgärd som vidtas med hjälp av statliga medel. För det andra ska denna åtgärd kunna påverka handeln mellan medlemsstaterna. För det tredje ska åtgärden ge mottagaren en selektiv fördel. För det fjärde ska åtgärden snedvrida eller hota att snedvrida konkurrensen. Se, bland annat, dom av den 18 maj 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punkt 13), och dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 37).

16 Se, i det avseendet, dom av den 19 december 2013, Association Vent De Colère! m.fl. (C-262/12, EU:C:2013:851, punkterna 17 och 18), och dom av den 13 september 2017, ENEA (C-329/15, EU:C:2017:671, punkterna 21 och 22).

17 Se, bland annat, dom av den 15 mars 1994, Banco Exterior de España (C-387/92, EU:C:1994:100, punkt 14), dom av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467, punkterna 26–28), och dom av den 15 december 2005, Italien/kommissionen (C-66/02, EU:C:2005:768, punkterna 76–81).

18 Se, bland annat, kommissionens förordning (EU) nr 1407/2013 av den 18 december 2013 om tillämpningen av artiklarna 107 och 108 i fördraget om Europeiska unionens funktionssätt på stöd av mindre betydelse (EUT L 352, 2013, s. 1). Jag vill påpeka att det i de handlingar som har ingetts till domstolen inte har gjorts gällande att en sådan förordning är tillämplig.

19 Se kommissionens tillkännagivande om begreppet ”statligt stöd”, punkterna 196 och 197.

20 Se, bland annat, dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 78), dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 51), och dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 78).

21 Se, bland annat, dom av den 15 december 2005, Italien/kommissionen (C-66/02, EU:C:2005:768, punkt 117), dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 79 och 80), och dom av den 19 mars 2015, OTP Bank (C-672/13, EU:C:2015:185, punkterna 55 och 56).

56. Vidare finns det inte något tröskelvärde eller någon procentsats under vilken man kan anse att handeln mellan medlemsstaterna inte påverkas. Den omständigheten att ett stödbelopp är relativt ringa eller att storleken på det företag som erhåller stödet är relativt blygsam utesluter nämligen inte *a priori* att handeln mellan medlemsstaterna kan påverkas. [22]

57. Med avseende på villkoret om en snedvridning av konkurrensen, har det preciserats att stöd som syftar till att befria ett företag från kostnader som detta normalt borde ha burit inom ramen för den löpande driften eller dess normala verksamhet, i princip snedvrider konkurrensvillkoren. [23] Domstolen har i det avseendet redan slagit fast att en skattefördel kan snedvrida konkurrensen, eftersom den ger de berörda ekonomiska aktörerna en ekonomisk fördel. [24]

58. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bedöma huruvida dessa båda villkor är uppfyllda inom den särskilda ramen för det nationella målet. Under alla omständigheter kan det enligt min mening knappast råda några tvivel om att det aktuella undantaget från skatteplikt, oberoende av denna tvist, kan vara tillämpligt under faktiska omständigheter då dessa båda villkor utan tvivel är uppfyllda.

59. Av det ovan anförda följer att undantaget från skatteplikt i 6a § GrEStG i princip uppfyller de fem första villkoren som krävs för att en åtgärd ska anses utgöra ”statligt stöd”. Frågan huruvida undantaget från skatteplikt ska anses utgöra ”statligt stöd” är således i första hand avhängig av om undantaget eventuellt är selektivt. Detta är mer allmänt skälet till att selektiviteten har en avgörande betydelse för kvalificeringen som ”statligt stöd” på skatteområdet.

60. Med hänsyn till denna avgörande betydelse som selektivitetskriteriet har på skatteområdet är det nödvändigt att framhålla den i systematiskt hänseende stora betydelsen av valet av metod för att analysera selektivitet.

B. Den i systematiskt hänseende stora betydelsen av valet av metod för att analysera selektivitet och skillnaden mellan kriteriet om allmän tillgänglighet och kriteriet om diskriminering

61. Som jag påpekade i inledningen av detta förslag till avgörande, kännetecknas EU-domstolens praxis av att det sida vid sida finns två metoder för att analysera den materiella selektiviteten. Den första grundar sig på kriteriet om allmän tillgänglighet (den klassiska analysmetoden), och den andra grundar sig på kriteriet om diskriminering (referensrammetoden).

62. Dessa två metoder har i praktiken olika följder både i *materiellt* hänseende, det vill säga vad gäller tillämpningsområdet för reglerna om statligt stöd, och i *formellt* hänseende, det vill säga vad gäller kvaliteten på den analys som krävs för att avgöra huruvida fråga är om ett stöd.

63. Vad först beträffar följderna i materiellt hänseende, leder referensrammetoden, som grundar sig på begreppet ”diskriminering”, [25] till frågan huruvida *alla differentieringar* som medlemsstaterna gör på skatteområdet är lagenliga.

22 Se, bland annat, dom av den 21 mars 1990, Belgien/kommissionen (C-142/87, EU:C:1990:125, punkt 43), dom av den 21 juli 2005, Xunta de Galicia (C-71/04, EU:C:2005:493, punkt 41), och dom av den 17 juli 2008, Essent Netwerk Noord m.fl. (C-206/06, EU:C:2008:413, punkt 76).

23 Se dom av den 30 april 2009, kommissionen/Italien och Wam (C-494/06 P, EU:C:2009:272, punkt 54), dom av den 27 juni 2017, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania (C-74/16, EU:C:2017:496, punkt 80), och dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkt 66).

24 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 3 mars 2005, Heiser (C-172/03, EU:C:2005:130, punkt 55), och dom av den 17 november 2009, Presidente del Consiglio dei Ministri (C-169/08, EU:C:2009:709, punkt 53).

25 Se dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 53), kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 54), och dom av den 28 juni 2018, Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 83). Se även, i det avseendet, 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, den 1 februari 2017.

64. Som jämförelse begränsar den klassiska analysmetoden omfattningen av den granskning som görs av huruvida det föreligger statligt stöd till att omfatta *endast de differentieringar som inte är allmänt tillgängliga*, det vill säga de differentieringar som inte alla företag som finns i landet kan dra fördel av.

65. Även om dessa två begrepp i teorin kan tyckas likna varandra, har de dock i praktiken avsevärt olika räckvidd.

66. För att ta ett extremt exempel utgör en åtgärd som föreskriver progressiva skattesatser, fastställda utifrån inkomstnivån, onekligen en allmän åtgärd enligt den klassiska analysmetoden, eftersom alla företag kan dra fördel av de mest förmånliga skattesatserna. Enligt referensrammetoden utgör de mest förmånliga skattesatserna däremot en differentiering som måste godkännas antingen på grund av bristande jämförbarhet (andra steget) eller på grund av att det finns en motivering som grundar sig på den aktuella ordningens art eller systematik (tredje steget).

67. För att vara helt tydlig, gör jag naturligtvis inte gällande att referensrammetoden automatiskt skulle leda till att progressiva skattesatser anses vara ”selektiva”, [26] utan snarare att metoden medför en sådan möjlighet eftersom den föranleder frågan huruvida de åtgärder som i ett tidigare skede har underkänts genom den klassiska analysmetoden är lagenliga. Denna risk för att utvidga reglerna om statligt stöd skulle bland annat kunna avse åtgärder som liknar dem som domstolen tidigare har kvalificerat som ”allmänna”. [27]

68. Med andra ord är undersökningsområdet för testet av huruvida det föreligger diskriminering betydligt mer omfattande än för det test som avser allmän tillgänglighet. Diskrimineringstestet är nämligen i princip tillämpligt på *alla* särskiljningskriterier, särskilt på skatteområdet. [28]

69. Som jämförelse avser testet av allmän tillgänglighet endast de särskiljningskriterier som ofrånkomligen utestänger vissa företag eller viss produktion från den aktuella fördelen. Så är bland annat inte fallet i fråga om differentieringar som grundar sig på rättsliga instrument, såsom det undantag från skatteplikt som fastställs i 6a § GrEStG och som är i fråga i det nationella målet. Enligt den klassiska analysmetoden utgör således detta undantag från skatteplikt en allmän åtgärd, eftersom det är tillåtet för alla företag att organisera sin verksamhet inom en koncern och i förekommande fall genomföra någon av de transaktioner för bolagsombildning som avses i 6a § GrEStG. [29]

70. Detta undantag från skatteplikt skulle däremot kunna kvalificeras som ”selektivt” med tillämpning av referensrammetoden, om den instans som ska ta ställning till huruvida så är fallet (kommissionen, tribunalen, domstolen eller den nationella domstolen) anser att den skillnad i behandling som följer därav inte kan godtas på grund av bristande jämförbarhet [30] eller förekomsten av en motivering. [31]

26 Jag vill i det avseendet påpeka att det i punkt 139 i kommissionens tillkännagivande om begreppet ”statligt stöd” anges att en progressiv skala för inkomstskatt och inkomstskattens omfördelningssyfte kan utgöra motiveringar som grundar sig på den aktuella ordningens art och systematik. Se även punkt 187 i detta förslag till avgörande.

27 Se punkterna 95–97 i detta förslag till avgörande.

28 Som jag har påpekat i punkterna 47–60 i detta förslag till avgörande, är de andra villkor som föreskrivs i artikel 107.1 FEUF i allmänhet uppfyllda på skatteområdet.

29 Se punkterna 89–116 i detta förslag till avgörande.

30 Se punkterna 141–179 i detta förslag till avgörande.

31 Se punkterna 180–195 i detta förslag till avgörande.

71. Ett annat sätt att förklara skillnaden i räckvidd mellan dessa två synsätt är att undersöka vilken tidpunkt som ska ligga till grund för bedömningen av om en fördel är selektiv. Enligt den klassiska analysmetoden, som grundar sig på tanken om tillgänglighet, ska selektiviteten bedömas *före* den tidpunkt då ett företag fattar ett beslut som gör det möjligt för företaget att åtnjuta en fördel, såsom en investering, anställning av en arbetstagare eller en transaktion för bolagsombildning inom en koncern. Enligt detta första synsätt är en fördel inte selektiv om det beteende som denna fördel avser kan anammas av alla företag. [32]

72. Referensrammetoden leder tvärtom till att bedömningen av selektivitet ska göras *efter* det att ett sådant beslut har fattats, genom att jämföra situationen för de företag som faktiskt åtnjuter fördelen – på grund av att de har anammat det avsedda beteendet – med situationen för de företag som inte åtnjuter fördelen – på grund av att de inte har anammat detta beteende. Uppenbarligen får detta andra synsätt till följd att ett stort antal skattedifferentieringar, som har uteslutits i ett tidigare skede enligt det första synsättet, omfattas av reglerna om statligt stöd. [33]

73. Sammanfattningsvis tenderar referensrammetoden att medföra att reglerna om statligt stöd omvandlas till ett *allmänt diskrimineringstest*, som avser alla särskiljningskriterier, och som således uppmuntrar till att i detalj granska medlemsstaternas samtliga skatteordningar, i den mån dessa ordningar är strukturerade kring differentieringar. [34] Testets stränghet skärps dessutom genom begränsningarna vad gäller de mål som kan åberopas både i samband med jämförbarheten [35] och i samband med motiveringen. [36]

74. På ett sådant område som skatteområdet, som är nära förbundet med medlemsstaternas suveränitet och som inte alls eller endast i begränsad omfattning har harmoniserats på unionsnivå, samt väcker känsliga politiska frågor – såsom likabehandling i skattehänseende eller skatternas progressivitet – är det dock berättigat att ställa sig frågan om det inte är lämpligare att använda en mindre ingripande analysmetod, som grundar sig på begreppet ”allmän tillgänglighet”.

75. Jag vill i det avseendet påpeka att bedömningen av huruvida stödåtgärder är förenliga med den inre marknaden enligt artikel 107.2 och 107.3 FEUF omfattas av kommissionens exklusiva befogenhet. [37]

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

33 Se, bland annat, Nicolaides, P., op. cit., s.72, och Derenne, J., op. cit, s. 313.

34 All skattepolitik grundar sig på differentieringar som fastställs utifrån de sociala, ekonomiska, miljömässiga eller andra mål som eftersträvas av den berörda staten. Dessa skattedifferentieringar kan bland annat ha formen av undantag från skatteplikt, avdrag, avräkning eller differentierade (särskilt progressiva) skattesatser.

35 Se punkterna 149–159 i detta förslag till avgörande.

36 Se punkterna 180–186 i detta förslag till avgörande.

37 Se, bland annat, dom av den 21 november 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 28), dom av den 19 juli 2016, Kotnik m.fl. (C-526/14, EU:C:2016:570, punkt 37), dom av den 26 oktober 2016, DEI och kommissionen/Alouminion tis Ellados (C-590/14 P, EU:C:2016:797, punkt 96), och dom av den 18 maj 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punkt 42).

76. Vid sidan av de typfall som omnämns i artikel 107.2 FEUF, vilka har begränsad praktisk betydelse på grund av deras specifika karaktär, har kommissionen i det avseendet ett stort utrymme för skönsmässig bedömning i vilket det ingår att göra ekonomiska och sociala bedömningar. [38] Även om kommissionen alltid ska ta ställning till huruvida statligt stöd, över vilket den utövar sin kontroll, är förenligt med den inre marknaden – även om stödet i fråga inte har anmälts till kommissionen – är kommissionen inte skyldig att förklara att sådant stöd är förenligt med den inre marknaden. [39] När det gäller undantag från den allmänna principen att statliga stöd är oförenliga med den inre marknaden, ska artiklarna 107.2 och 107.3 FEUF tolkas restriktivt. [40]

77. Med hänsyn till kommissionens exklusiva befogenhet och stora utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller huruvida stöd är förenligt med den inre marknaden, skulle en utvidgning av tillämpningsområdet för reglerna om statligt stöd – genom referensrammetoden – ge kommissionen befogenhet att ”utjämna” de nationella skatteordningarna genom att kräva att differentieringar, som lagenligen har införts av sociala, ekonomiska, miljömässiga eller andra skäl, ska avskaffas. [41]

78. Att tillerkänna kommissionen en sådan befogenhet är enligt min mening svårförenligt med principen om medlemsstaternas självbestämmande på skatteområdet. Det följer nämligen av EU-domstolens praxis att i avsaknad av unionslagstiftning på området är det medlemsstaterna som är behöriga att fastställa vad som ska utgöra beskattningsunderlag och att fördela skattebördan mellan de olika produktionsfaktorerna och de olika ekonomiska sektorerna. [42]

79. Med andra ord ankommer det inte på kommissionen att, med stöd av förbudet mot statligt stöd, ta ställning till varje skillnad i behandling som följer av den fördelning av skattebördan som varje medlemsstat har fastställt.

80. Det är även berättigat att ställa sig frågan om en användning av referensrammetoden de facto skulle tvinga medlemsstaterna att med tillämpning av artikel 108.3 FEUF anmäla de allra flesta av deras nationella åtgärder på det skattepolitiska området till kommissionen, i synnerhet de åtgärder varigenom deras årliga budget genomförs eller de åtgärder som är tillgängliga för alla företag, såsom det undantag från skatteplikt som är aktuellt i det nationella målet.

38 Se, bland annat, dom av den 23 februari 2006, Atzeni m.fl. (C-346/03 och C-529/03, EU:C:2006:130, punkt 84), dom av den 8 mars 2016, Grekland/kommissionen (C-431/14 P, EU:C:2016:145, punkt 68), och dom av den 19 juli 2016, Kotnik m.fl. (C-526/14, EU:C:2016:570, punkt 38). Se även Bacon, K., European Union Law of State Aid, Oxford University Press, Oxford, 2013, andra upplagan, nr 3.26: ”Article 107(3) gives the Commission a power to exempt particular types of aid from the general prohibition contained in Article 107(1). But it is under no obligation to do so. In consequence, the Commission enjoys a wide discretion in its application of Article 107(3).”

39 Se, bland annat, dom av den 26 september 2002, Spanien/kommissionen (C-351/98, EU:C:2002:530, punkt 75), dom av den 13 februari 2003, Spanien/kommissionen (C-409/00, EU:C:2003:92, punkt 94), och dom av den 29 april 2004, Italien/kommissionen (C-91/01, EU:C:2004:244, punkt 44).

40 Se, bland annat, dom av den 30 september 2003, Tyskland/kommissionen (C-301/96, EU:C:2003:509, punkterna 66, 71, 106 och 131), dom av den 23 februari 2006, Atzeni m.fl. (C-346/03 och C-529/03, EU:C:2006:130, punkt 79), och dom av den 14 oktober 2010, Nuova Agricast och Cofra/kommissionen (C-67/09 P, EU:C:2010:607, punkt 74).

41 Som jag har påpekat i punkterna 47–60 ovan, är de andra villkoren som föreskrivs i artikel 107.1 FEUF i princip uppfyllda på skatteområdet, vilket gör att frågan huruvida en skattedifferentiering ska anses utgöra ”statligt stöd” i första hand är avhängig av om den är selektiv. Tolkningen av selektivitetskriteriet kommer därför att i stor utsträckning avgöra omfattningen av den befogenhet att ”utjämna” nationella skatteordningar som kommissionen ges i det avseendet.

42 Se, bland annat, dom av den 15 november 2011, kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkt 97), och dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 38).

81. Som jämförelse gör en tillämpning av den klassiska analysmetoden, vilken grundar sig på kriteriet om allmän tillgänglighet, det möjligt att fokusera reglerna om statligt stöd, och i första hand kommissionens ingripande, till att avse de åtgärder som är mest skadliga för konkurrensen på den inre marknaden, nämligen individuella stöd och sektorstöd.[43] Sektorövergripande åtgärder omfattas däremot av dessa regler endast om det styrks att de indirekt är selektiva och följaktligen skadliga för konkurrensen på den inre marknaden (Gibraltar-undantaget[44]).

82. Vidare funderar jag även över vilka följder referensrammetoden får *i formellt hänseende*, det vill säga för kvaliteten på den analys som krävs för att fastställa huruvida det föreligger ett stöd, och det av följande fyra skäl. Jag vill påpeka att dessa formella svårigheter även har identifierats i doktrinen.[45]

83. För det första är referensrammetoden, till skillnad från den klassiska analysmetoden, formellt strukturerad kring tre på varandra följande steg, vilkas exakta innehåll är oklart.[46].

84. För det andra anser jag att tillämpningen av denna metod, i det särskilda sammanhang som förevarande mål avser, medför många svårigheter, vilka till stor del förklarar varför förevarande förslag till avgörande är osedvanligt långt. Dessa svårigheter är än mer anmärkningsvärda då den skattebestämmelse som är i fråga i förevarande mål är relativt vanlig.

85. För det tredje tenderar denna metod att förskjuta diskussionen om selektivitet till att avse formella frågor, såsom fastställandet av den relevanta referensramen. I den nyligen avkunnade domen Andres/kommissionen[47] fann EU-domstolen, enligt min mening med rätta, att tribunalen hade gjort en felaktig rättstillämpning vid fastställandet av den relevanta referensramen. Eftersom domstolen skulle ta ställning till detta formella fel som begåtts i det första steget av referensrammetoden, fick den likväl inte möjlighet att ta ställning till sakfrågan, nämligen huruvida en skattefördel som indirekt gynnar företag i svårigheter är selektiv eller ej.

86. För det fjärde är det berättigat att ställa sig frågan om det är lämpligt att kräva att de personer som ska undersöka huruvida det föreligger ett stöd på nationell nivå ska göra en sådan komplicerad bedömning. Jag tänker först och främst på de nationella tjänstemän som har till uppgift att anmäla stödåtgärderna till kommissionen, därefter på de företag som kan bli tvungna att återbetala ett stöd som beviljats olagligen, och slutligen på de nationella domstolar som har till uppgift att avhjälpa det olagliga beviljandet av stöd.[48] Jag vill påpeka att det är just i samband med utförandet av detta uppdrag som den hänskjutande domstolen har vänt sig till EU-domstolen med den aktuella begäran om förhandsavgörande.[49]

43 Jag tänker särskilt på problemet med förhandsbesked i skattefrågor (”tax rulings”) med hjälp av vilka vissa företag skulle ha kunnat få ”skräddarsydda” skattefördelar. Se kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd, nr 169–174.

44 Se punkterna 98–101 i detta förslag till avgörande.

45 Se, bland annat, Peiffert, O., ”Comparaison n’est pas raison: Pour une clarification du critère de sélectivité d’une aide d’État”, *Revue Concurrences*, 2017, nr 3, s. 52–63, s. 53 och 54: ”[T]rots det ökande antalet tvister på området, tycks [domstolens] och [tribunalens] domar ibland väcka fler frågor än de besvarar. Ur rättssäkerhetssynpunkt tycks ett klargörande i rättspraxis av [selektivitetskriteriet] fortfarande krävas. [D]e uppgifter som gör det möjligt att med säkerhet identifiera den icke selektiva åtgärden är sällsynta. Diskussionen tycks förskjutas till ’referensramens’ område, utifrån vilken det är fråga om att jämföra hur företagen behandlas … Mer allmänt tyder rättspraxis på att besluten att begära förhandsavgörande utformas av nationella domstolar som ställs inför stora svårigheter vid tolkningen av selektivitetskriteriet, vilken krävs för att tillämpa det krav på *standstill* som de får tillämpa på eget initiativ.”

46 Se punkterna 121–140 (första steget), 141–179 (andra steget) och 180–195 (tredje steget) i detta förslag till avgörande.

47 Dom av den 28 juni 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Det målet avsåg en skatteordning som innehöll en allmän regel (förlustutjämning), ett undantag (förlustutjämning nekas delvis eller helt vid väsentliga ändringar av aktieägarkretsen) och ett undantag från undantaget (förlustutjämning blir återigen möjlig om den väsentliga ändringen av aktieägarkretsen syftar till rekonstruktion av bolaget). Domstolen slog fast att tribunalen hade gjort en felaktig rättstillämpning genom att fastställa kommissionens bedömning att referensramen bestod av enbart undantaget, och inte omfattade den allmänna regeln.

48 Se, bland annat, dom av den 21 november 2013, Deutsche Lufthansa (C-284/12, EU:C:2013:755, punkt 28), dom av den 15 september 2016, PGE (C-574/14, EU:C:2016:686, punkt 31), och dom av den 18 maj 2017, Fondul Proprietatea (C-150/16, EU:C:2017:388, punkt 42).

49 Se punkterna 33 och 34 i detta förslag till avgörande.

87. Av samtliga dessa materiella och formella skäl, föreslår jag att EU-domstolen, inte bara i förevarande mål utan även mer allmänt på skatteområdet, ska tillämpa den klassiska analysmetoden som grundar sig på kriteriet om allmän tillgänglighet.

88. Såsom kommer att framgå av det följande avsnittet, gör tillämpningen av den klassiska analysmetoden det möjligt att utan svårighet konstatera att det undantag från skatteplikt som fastställs i 6a § GrEStG inte är selektivt.

C. Tillämpningen av den klassiska analysmetoden för selektivitet och kvalificeringen av det undantag från skatteplikt som fastställs i 6a § GrEStG som en allmän åtgärd

89. Artikel 107 FEUF förbjuder stöd som ”gynna[r] vissa företag eller viss produktion”, det vill säga selektivt stöd. [50]

90. Det följer av fast rättspraxis att fördelar som följer av en allmän åtgärd som är tillämplig på samtliga ekonomiska aktörer utan åtskillnad inte utgör statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF. [51]

91. Till skillnad från referensrammetoden, som jag kommer att undersöka i nästa avsnitt, grundar sig den klassiska analysmetoden inte på tanken om diskriminering, [52] utan på tanken om *allmän tillgänglighet*. Enligt detta synsätt anses varje åtgärd som medför en fördel som är tillgänglig endast för ”vissa företag eller viss produktion”, för att återge lydelsen i artikel 107.1 FEUF som inte innehåller någon hänvisning till begreppet ”diskriminering”, vara selektiv.

92. Med tillämpning av detta synsätt ska de fördelar som är förbehållna antingen ett eller flera företag eller kategorier av företag, eller en eller flera verksamhetsområden anses vara ”selektiva”. [53]

93. Begreppet ”allmän åtgärd” kan således endast tillämpas på de fördelar som erbjuds alla företag, oavsett deras verksamhetsområde, det vill säga på sektorövergripande fördelar. Sådana fördelar ska i princip anses utgöra allmänna åtgärder, med tanke på att de måste vara tillgängliga för alla företag i landet för att kunna vara det. [54]

50 Se, bland annat, dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 32), och dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 41).

51 Se, bland annat, dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 39), dom av den 26 april 2018, ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkt 27), och dom av den 28 juni 2018, Lowell Financial Services/kommissionen (C-219/16 P, ej publicerad, EU:C:2018:508, punkt 87).

52 Se punkt 63 i detta förslag till avgörande och hänvisningarna i fotnoten.

53 Se, för exempel på sektorstöd, dom av den 19 maj 1999, Italien/kommissionen (C-6/97, EU:C:1999:251, punkt 17), dom av den 15 december 2005, Italien/kommissionen (C-66/02, EU:C:2005:768, punkterna 96–98), dom av den 15 december 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774, punkterna 45–49), och dom av den 30 juni 2016, Belgien/kommissionen (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkterna 50–53).

54 Se dom av den 8 november 2001, Adria-Wien Pipeline och Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke (C-143/99, EU:C:2001:598, punkterna 35 och 36).

94. Begreppet ”allmän åtgärd” kräver dock inte att alla företag *faktiskt åtnjuter* den aktuella sektorsövergripande fördelen (kriteriet om faktisk tillgänglighet), utan endast att alla företag *kan åtnjuta denna* (kriteriet om tillgänglighet). [55] Detta är innebörden av fast rättspraxis, enligt vilken den omständigheten att enbart skattskyldiga som uppfyller villkoren för tillämpning av en åtgärd kan dra nytta av denna inte i sig betyder att den är selektiv. [56] De fördelar som vissa företag eller vissa ekonomiska sektorer är ofrånkomligen utestängda från kan däremot anses vara ”selektiva”.

95. EU-domstolens praxis innehåller flera exempel på allmänna eller potentiellt allmänna åtgärder. En skatteåtgärd som gör det möjligt för skattskyldiga att avräkna vinsten från försäljningen av tillgångar, under förutsättning att de förvärvar andra tillgångar, ska således anses vara en ”allmän åtgärd”. [57] På samma sätt är den omständigheten att ett höjt avdrag för sociala avgifter är förbehållet endast de företag som anställer kroppsarbetare eller arbetstagare vars arbetstid överskrider ett visst antal timmar inte tillräcklig för att leda till slutsatsen att det föreligger ett stöd. [58]

96. Domstolen har även slagit fast att en nationell bestämmelse, enligt vilken domstolsförfaranden i skattemål, på vissa villkor, kan avgöras genom erläggande av ett belopp motsvarande 5 procent av tvistens värde, ska anses utgöra en ”allmän åtgärd”. [59] Samma sak gäller nationella bestämmelser i vilka det föreskrivs att den handling som innebär preskriptionsavbrott i mål om grovt mervärdesskattebedrägeri innebär att preskriptionstiden förlängs med enbart en fjärdedel av den ursprungliga preskriptionstiden. [60]

97. I domen Netherlands Maritime Technology Association/kommissionen [61] bekräftade domstolen giltigheten av ett beslut av kommissionen [62] i vilket beviljandet av en skattefördel, som var tillämplig endast på tillgångar som förvärvats genom leasingavtal, ansågs utgöra en allmän åtgärd.

98. En sektorsövergripande fördel kan dock inte anses utgöra en ”allmän åtgärd” om det har fastställts att den är *indirekt selektiv*, det vill säga när vissa företag eller vissa ekonomiska sektorer i själva verket är ofrånkomligen uteslutna från denna fördel, trots att den framstår som allmän.

99. I domen kommissionen och Spanien/Government of Gibraltar och Förenade kungariket [63] slog således domstolen fast att skattefördelar som utåt sett var allmänna, men som i själva verket endast offshorebolag åtnjöt, var indirekt selektiva. I domen GEMO konstaterade domstolen likaså att en åtgärd som föreskrev fri insamling och destruktion av djurkadaver och slaktavfall var indirekt selektiv, eftersom en sådan åtgärd huvudsakligen gynnar uppfödare och slakterier, även om andra personer tillfälligt kan dra nytta av åtgärden. [64]

55 En tolkning som grundar sig på kriteriet om faktisk tillgänglighet skulle leda till att varje skatteincitament anses vara ”selektivt”, eftersom en sådan åtgärd per definition inte faktiskt åtnjuts av alla företag, utan har till syfte att påverka deras beteende genom att erbjuda en skattefördel till dem som anammar det önskade beteendet. En sådan tolkning är svårförenlig med principen om medlemsstaternas självbestämmande på skatteområdet (se punkt 78 i detta förslag till avgörande).

56 Se, bland annat, dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 42), dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 59), och dom av den 28 juni 2018, Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkt 94).

57 Se dom av den 19 september 2000, Tyskland/kommissionen (C-156/98, EU:C:2000:467, punkt 22). Den åtgärd som var aktuell i det målet var dock selektiv i den mån som den fastställde en större avräkning vid förvärv av nya aktier eller andelar i aktiebolag och andra bolag med begränsat ansvar, om bolagets säte och bolagsledning låg i de nya tyska delstaterna eller i Berlin och antalet anställda inte översteg 250 (se punkt 23 i samma dom).

58 Se dom av den 17 juni 1999, Belgien/kommissionen (C-75/97, EU:C:1999:311, punkt 28). Den åtgärd som var aktuell i det målet var dock selektiv i den mån som möjligheten att komma i åtnjutande av åtgärden uttryckligen var begränsad till vissa verksamhetssektorer (se punkterna 29–31 i samma dom).

59 Se dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkterna 39–44).

60 Se dom av den 8 september 2015, Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 62).

61 Dom av den 14 april 2016 (C-100/15 P, ej publicerad, EU:C:2016:254).

62 Kommissionens beslut C(2012) 8252 final av den 20 november 2012 om det statliga stödet SA.34736 (2012/N) – Spanien – Tidig avskrivning av vissa tillgångar som förvärvats genom finansiell leasing.

63 Dom av den 15 november 2011 (C-106/09 P och C-107/09 P, EU:C:2011:732, punkterna 103–108).

64 Dom av den 20 november 2003 (C-126/01, EU:C:2003:622, punkterna 35–39).

100. Det är på grund av deras skadliga inverkan på konkurrensen på den inre marknaden som sådana fördelar, vilka är direkt eller indirekt selektiva, ska omfattas av reglerna om statligt stöd. De fördelar som är tillgängliga för alla företag har däremot inte några sådana konkurrensbegränsande verkningar och ska följaktligen inte omfattas av reglerna om statligt stöd.

101. I enlighet med fast rättspraxis ska det således undersökas huruvida det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG *direkt eller indirekt* ger en fördel, som vissa företag eller vissa ekonomiska sektorer är ofrånkomligen utestängda från.

102. Enligt min mening råder det knappast något tvivel om att detta undantag från skatteplikt utgör en allmän åtgärd i den mening som angetts ovan, det vill säga en åtgärd som alla företag kan åtnjuta, oavsett deras verksamhetsområde.

103. Som den tyska regeringen har förklarat är nämligen tillämpningsområdet för denna skattefördel, för det första, inte förbehållet företag som bedriver verksamhet inom en viss sektor eller vissa typer av produktion, utan skattefördelen är tillämplig på alla företag, oavsett vilken verksamhet de bedriver. För det andra uppställer inte 6a § GrEStG något krav vad gäller företagets rättsliga form, storlek eller säte. För det tredje sker de transaktioner för bolagsombildning som avses i denna bestämmelse inom alla branscher.

104. Detta argument bekräftas av den tyska lagstiftarens avsikt vid antagandet av 6a § GrEStG, såsom den har identifierats av A-Brauerei, nämligen att underlätta omstruktureringar av företag för att undanröja vissa hinder för ekonomisk tillväxt.[65] Den tyska lagstiftarens avsikt var således att främja tillväxten i den tyska ekonomin *i allmänhet*, och inte särskilt inom en viss sektor. Jag anser att reglerna om statligt stöd inte kan vara tillämpliga på sådana åtgärder.

105. Jag ska tillägga att det är tillåtet för varje företag, inom ramen för dess ekonomiska strategi, att organisera sin verksamhet i en koncern och att eventuellt genomföra någon av de transaktioner för bolagsombildning som avses i 6a § GrEStG.

106. Jag ser inte någon anledning till att detta fall ska behandlas annorlunda än det ovannämnda fallet med en skattefördel som beviljades endast för tillgångar som förvärvats genom leasingavtal. Det var på samma sätt tillåtet för varje företag att organisera förvärvet av tillgångar genom att ingå ett leasingavtal. I det avseendet anser jag att de skäl som föranledde kommissionen att slå fast att denna fördel inte var selektiv i sin helhet kan överföras på det undantag från skatteplikt som är aktuellt i förevarande mål.[66]

107. Med andra ord utgör både leasingavtal och bolagskoncerner rättsliga instrument som är tillgängliga för alla företag och alla ekonomiska verksamheter, vilket innebär att en skattefördel som är knuten till användningen av dessa utgör en allmän åtgärd.

108. Såsom den tyska regeringen med fog har gjort gällande, vill jag även påpeka att det i 6a § GrEStG inte görs någon åtskillnad mellan nationella företag och företag hemmahörande i andra medlemsstater. Enligt lydelsen i denna bestämmelse gäller dessutom undantaget från skatteplikt även för ”motsvarande bolagsombildningar” som föreskrivs i lagstiftningen i en medlemsstat.

65 Lagförslag om snabbare ekonomisk tillväxt (Entwurf eines Gesetzes zur Beschleunigung des Wirtschaftswachstums), Deutscher Bundestag, handling 17/15, s. 21. Bilaga 10 till A-Brauereis skriftliga yttrande.

66 Se dom av den 14 april 2016, Netherlands Maritime Technology Association/kommissionen (C-100/15 P, ej publicerad, EU:C:2016:254, punkt 23): ”Kommissionen noterade först att denna åtgärd var tillämplig på alla bolag som omfattades av inkomstskatt i Spanien, utan någon åtskillnad beroende på deras verksamhetsområden, var de var etablerade, deras storlek eller deras juridiska ställning. Den omständigheten att denna åtgärd endast var tillämplig på tillgångar som förvärvats genom leasingavtal gav inte upphov till någon selektiv fördel, eftersom alla typer av tillgångar kunde finansieras genom leasingavtal, vilka kan användas av bolag inom alla verksamhetsområden och bolag av alla storlekar. Kommissionen noterade även att enligt de spanska myndigheterna var den anmälda åtgärden tillämplig både på de tillgångar som byggts i Spanien och på de tillgångar som byggts i andra medlemsstater.” Se även kommissionens beslut C(2012) 8252 final, punkterna 26–36.

109. Eftersom det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG är tillgängligt för alla företag i landet, och även för alla nationella eller utländska företag som äger en fastighet i landet, utgör det en allmän åtgärd som inte omfattas av artikel 107.1 FEUF.

110. Med tillämpning av den rättspraxis som nämnts ovan i punkt 94 i detta förslag till avgörande, kan en kvalificering som ”allmän åtgärd” inte uteslutas på grund av att inte alla företag *faktiskt* åtnjuter det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG, antingen på grund av att de inte har organiserat sin verksamhet i en bolagskoncern, eller på grund av att de inte har utfört en av de transaktioner för bolagsombildning som avses i nämnda bestämmelse.

111. Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat är alla skattefördelar avhängiga av att vissa villkor iakttas, vilket med nödvändighet utesluter att vissa skattskyldiga kan få en sådan fördel. Enbart den omständigheten att det uppställs ett eller flera villkor för beviljandet av fördelen räcker inte för att en skattefördel ska anses vara ”selektiv”, i annat fall skulle medlemsstaternas skatteordningar i sin helhet omfattas av reglerna om statligt stöd.

112. En skattefördel som är knuten till ett beteende som kan anammas av alla företag utgör med andra ord en allmän åtgärd.[67]

113. För att undanröja alla oklarheter vill jag slutligen påpeka att den klassiska analysmetoden, som har tillämpats i detta avsnitt och som jag förespråkar, ska särskiljas från den metod som tribunalen hade tillämpat och som domstolen underkände i domen kommissionen/World Duty Free Group m.fl.[68] Tribunalen hade nämligen tolkat selektivitetskriteriet som ett krav på att kommissionen skulle identifiera en särskild grupp av företag som gynnades av den aktuella skatteåtgärden. Domstolen gjorde en riktig bedömning när den slog fast att en sådan formalistisk tolkning av begreppet ”selektivitet” inte kan godtas.[69] Jag delar dessutom generaladvokat Wathelets uppfattning i förslaget till avgörande i sistnämnda mål att den aktuella åtgärden gynnade de företag som utförde gränsöverskridande transaktioner.[70] Så är emellertid inte fallet med den åtgärd som är aktuell i förevarande mål.[71]

114. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen ska besvara tolkningsfrågan så, att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG utgör en allmän åtgärd och kan därför inte anses utgöra ”statligt stöd” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

115. En tillämpning av detta synsätt är än mer lämplig eftersom en restriktiv tolkning av domen kommissionen/World Duty Free Group m.fl.[72] skulle kunna tyda på att begreppet ”allmän åtgärd” faktiskt har förlorat allt innehåll, såsom den tyska regeringen gjorde gällande vid den muntliga förhandlingen. Jag vill dock påpeka att jag anser att räckvidden av den domen i det avseendet är begränsad till konstaterandet av den felaktiga rättstillämpning som har identifierats ovan.

116. I andra hand ska jag i det följande avsnittet tillämpa referensrammetoden.

67 Se punkt 71 i detta förslag till avgörande och hänvisningarna i fotnoten.

68 Dom av den 21 december 2016 (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981).

69 Se dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 71 och 94).

70 Förslag till avgörande av generaladvokat Melchior Wathelet i de förenade målen kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:624, punkterna 135–139).

71 Se punkt 108 i detta förslag till avgörande.

72 Dom av den 21 december 2016 (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981).

D. Tillämpningen av referensrammetoden på det undantag från skatteplikt som fastställs i 6a § GrEStG

117. I syfte att bedöma selektiviteten, särskilt på skatteområdet, har EU-domstolen i vissa mål tillämpat en trestegsmetod som grundar sig på fastställandet av en ”referensram”.

118. Enligt denna metod ska först referensramen fastställas, det vill säga vilket allmänt skattesystem eller normalt skattesystem som är tillämpligt i den berörda medlemsstaten. Därefter är det nödvändigt att bedöma huruvida den aktuella skatteåtgärden avviker från detta system såtillvida att den medför att skillnader görs i behandlingen av ekonomiska aktörer, som mot bakgrund av det mål som eftersträvas med detta system, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation. Sedan ska det även undersökas huruvida den aktuella skillnaden i behandling är motiverad av arten av och systematiken i det skattesystem som tidigare har fastställts.[73]

119. Såsom jag kommer att framhålla i min redogörelse nedan, ger vart och ett av stegen i denna analysmetod upphov till tillämpningssvårigheter i förevarande mål. Jag ställer mig i det avseendet frågande till huruvida det är lämpligt att kräva att det ska göras en så komplicerad analys med avseende på varje skattedifferentiering som medlemsstaterna har infört.

120. Trots dessa tillämpningssvårigheter anser jag att man av vart och ett av dessa tre steg i referensrammetoden kan utläsa att det undantag från skatteplikt som är aktuellt i det nationella målet inte är selektivt.

1. Fastställandet av den relevanta referensramen

121. Det första formella omnämnandet, i EU-domstolens praxis, av behovet av att fastställa en referensram går tillbaka till domen Portugal/kommissionen,[74] i ett avsnitt där domstolen undersökte den aktuella fördelens *geografiska* selektivitet. Jag anser att detta synsätt ska godtas utan förbehåll i detta sammanhang. Bedömningen av huruvida en åtgärd är geografiskt selektiv kräver att det på förhand fastställs huruvida den relevanta referensramen finns på statlig nivå eller på den berörda territoriella regionala enhetens nivå.[75]

122. Det var först senare, från och med domen Paint Graphos m.fl.[76] som avkunnades 2011, som domstolen ”införde” detta steg i samband med bedömningen av den *materiella* selektiviteten.

73 Se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkterna 49 och 64), dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 41), dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 57–60), och dom av den 28 juni 2018, Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkterna 86 och 87). Se även förslaget till avgörande av generaladvokaten Wahl i målet Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017, punkt 96).

74 Dom av den 6 september 2006 (C-88/03, EU:C:2006:511, punkterna 56 och 57).

75 Se, även, dom av den 11 september 2008, UGT-Rioja m.fl. (C-428/06–C-434/06, EU:C:2008:488, punkterna 47, 75 och 143).

76 Se, särskilt, punkt 49 i dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550), där domstolen, ”för ett liknande resonemang”, hänvisade till punkt 56 i dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511). Se, vidare, dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 19), dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkterna 35–45), dom av den 21 december 2016, kommissionen/Hansestadt Lübeck (C-524/14 P, EU:C:2016:971, punkt 55), och de domar som det hänvisas till i fotnot 80.

123. Fastställandet av den relevanta referensramen, i samband med bedömningen av den materiella selektiviteten, ger dock upphov till svårigheter som bland annat har uppmärksammats av flera generaladvokater. I målet Andres/kommissionen [77] framhöll generaladvokat Wahl att fastställandet av referensramen är en betydande källa till rättsosäkerhet, särskilt på skatteområdet. I målen ANGED [78] påpekade generaladvokat Kokott dels att prövningen av selektiviteten bereder avsevärda svårigheter när det gäller medlemsstaternas bestämmelser angående skatter och avgifter, dels att fastställandet av en referensram inte kan vara det avgörande kriteriet.

124. Dessa svårigheter har även diskuterats i doktrinen. [79]

125. Svårigheterna i samband med fastställandet av referensramen avspeglas även i EU-domstolens praxis. De har bland annat lett till att tribunalens domar upphävdes i målet kommissionen/World Duty Free Group m.fl. och i målet Andres/kommissionen. [80]

126. Inom ramen för målet vid den nationella domstolen illustreras dessa svårigheter av de olika synsätt som har föreslagits vid EU-domstolen i syfte att fastställa den relevanta referensramen.

127. Innan jag övergår till att granska dessa synsätt, ska det framhållas att den omständigheten att 6a § GrEStG utgör ett undantag från 1 § GrEStG inte räcker för att utesluta 6a § GrEStG från referensramen. Med andra ord räcker det inte att konstatera att 6a § GrEStG *formellt* utgör ett undantag från 1 § GrEStG för att dra slutsatsen att 1 § GrEStG utgör referensramen och att 6a § GrEStG utgör ett undantag från denna referensram.

128. I det avseendet angav EU-domstolen i den nyligen avkunnade domen Andres/kommissionen [81] att åberopandet av en viss lagstiftningsteknik inte är tillräckligt för att definiera den relevanta referensramen för bedömningen av selektivitetskriteriet, utom för att framhålla formen av statligt ingripande framför deras effekter, och den använda lagstiftningstekniken kan följaktligen inte vara en avgörande omständighet för att fastställa referensramen. Jag vill framhålla att denna önskan att underkänna ett formalistiskt synsätt vid prövningen av statligt stöd överensstämmer med själva lydelsen i artikel 107.1 FEUF, vilken förbjuder att stöd ”av vilket slag det än är” ges.

129. I linje med detta vill jag påpeka att det framgår av fast rättspraxis att det i artikel 107.1 FEUF inte tas någon hänsyn till de statliga åtgärdernas orsaker eller syften, utan åtgärderna definieras där med utgångspunkt i vilka verkningar de har. [82]

77 Förslag till avgörande av generaladvokat Wahl i målet Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2017:1017). I punkt 98 i nämnda förslag till avgörande framhöll först generaladvokaten att det målet visar svårigheterna med att fastställa referensramen. Därefter påpekade generaladvokaten, i punkt 101 i samma förslag till avgörande, att ”[i] motsats till vad som gäller för andra typer av stödordningar är ett precist fastställande av ett så allmänt och generellt tillämpligt system fullt med osäkerhetsmoment i skattesammanhang. Med komplexiteten i varje skattesystem och de variabler som används för att bestämma skattebördan för företagen i åtanke förefaller det omöjligt att säkert fastställa vad den ’normala situationen’ är.” Slutligen har punkt 105 i nämnda förslag till avgörande följande lydelse: ”… När den tillfrågades om vilka kriterier som ska ligga till grund för fastställandet av referenslagstiftningen *kunde kommissionen inte förklara på vilka grunder den fastställer detta system*. Den beskrev processen som ett sökande efter systemets uppbyggnad. Om något tycks kommissionens svar bekräfta att fastställandet av referenslagstiftningen *i själva verket inte grundas på en uppsättning objektiva kriterier*” (min kursivering).

78 Förslag till avgörande av generaladvokaten Kokott i de förenade målen ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2017:854, punkterna 76 och 88).

79 Se, bland annat, Peiffert, op. cit., s. 60: ”Även om det är förståeligt att unionsdomstolarna inte anser sig … vara bundna av de uppgifter som medlemsstaterna har anfört, medför fastställandet av denna referensram likväl stora svårigheter. Det finns för övrigt inte någon klar metod i det avseendet.”

80 Se dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981), och dom av den 28 juni 2018, Andres/kommissionen (C-203/16 P, EU:C:2018:505). Vad beträffar det sistnämnda målet, se även de domar som avkunnades samma dag i målen Tyskland/kommissionen (C-208/16 P, ej publicerad, EU:C:2018:506), Tyskland/kommissionen (C-209/16 P, ej publicerad, EU:C:2018:507), och Lowell Financial Services/kommissionen (C-219/16 P, ej publicerad, EU:C:2018:508).

81 Dom av den 28 juni 2018 (C-203/16 P, EU:C:2018:505, punkterna 92 och 104).

82 Se, bland annat, dom av den 29 mars 2012, 3M Italia (C-417/10, EU:C:2012:184, punkt 36), dom av den 30 juni 2016, Belgien/kommissionen (C-270/15 P, EU:C:2016:489, punkt 40), och dom av den 26 oktober 2016, Orange/kommissionen (C-211/15 P, EU:C:2016:798, punkt 38).

130. Referensramen ska med andra ord fastställas enbart utifrån de verkningar som de aktuella åtgärderna har. Inom ramen för målet vid den nationella domstolen ska det emellertid konstateras att de parter som har ingett yttranden till EU-domstolen har gjort olika tolkningar av verkningarna av 1 § och 6a § GrEStG.

131. A-Brauerei anser att skatten på fastighetsförvärv har till syfte att beskatta förvärvet av kontroll över en fastighet som är belägen i Tyskland. Enligt detta synsätt, vilket jag skulle beteckna som ett ”ekonomiskt” synsätt, består referensramen av 1 § och 6a § GrEStG i förening. 6a § GrEStG ingår nämligen direkt i referensramen genom att den från skatteplikt undantar de transaktioner för bolagsombildning som inte medför någon ändring av kontrollen över fastigheten, som fortsättningsvis ägs av samma kontrollerande företag. 6a § GrEStG utgör följaktligen inte ett undantag från referensramen och är därför inte selektiv i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

132. Den tyska regeringen anser också att referensramen består av 1 § och 6a § GrEStG i förening. Till skillnad från A-Brauerei har denna regering emellertid föreslagit ett synsätt som grundar sig på begreppet ”betalningsförmåga”. Enligt detta synsätt har skatten på fastighetsförvärv till syfte att beskatta den objektiva finansiella förmågan hos köparen eller säljaren av fastigheten, vilken visar sig i samband med en överlåtelse av tillgångar.

133. Kommissionen anser däremot att referensramen grundar sig enbart på 1 § GrEStG, som definierar de överlåtelsetransaktioner som medför en skyldighet för alla fysiska eller juridiska personer som rättsligt eller ekonomiskt förvärvar fast egendom i Tyskland att betala skatt. Kommissionen har i detta avseende preciserat att den aktuella referensramen är av rent skattemässig art och syftar till att beskatta alla överlåtelsetransanktioner som rättsligt eller ekonomiskt leder till en överföring av äganderätten.

134. Jag medger att det är mycket svårt att ifrågasätta relevansen av vart och ett av dessa tre mål. I likhet med de flesta skattebestämmelser, anser jag att den skatt på fastighetsförvärv som är aktuell i det nationella målet eftersträvar flera mål samtidigt, vilka kan identifieras på grundval av skattens verkningar, särskilt de som A-Brauerei, den tyska regeringen och kommissionen har nämnt. Om ett av dessa mål gavs företräde framför de andra, för att identifiera ”den” relevanta referensramen vid bedömningen av selektivitetskriteriet, skulle det enligt min mening medföra en inte obetydlig risk för godtycke.

135. Särskilt kommissionens synsätt, enligt vilket det endast ska tas hänsyn till reglernas skattemässiga mål, det vill säga skatteuppbörd, kan absolut inte godtas, eftersom det skulle leda till att de båda första stegen i referensrammetoden fråntogs all ändamålsenlig verkan. [83]

136. Denna risk för godtycke, vilken hänger samman med fastställandet av den relevanta referensramen, är en betydande källa till rättsosäkerhet särskilt för de nationella tjänstemännen, företagen och de nationella domstolar som ska bedöma huruvida det föreligger ett stöd på nationell nivå. [84] Jag vill påpeka att denna rättsosäkerhet tycks vara en oskiljaktig del av behovet av att fastställa en referensram på grundval av de mål som eftersträvas med den aktuella skatten.

83 Se punkterna 145 och 146 i detta förslag till avgörande.

84 Se punkt 86 i detta förslag till avgörande.

137. Enligt min mening är denna rättsosäkerhet svårförenlig med fast rättspraxis, enligt vilken begreppet ”statligt stöd” är av juridisk beskaffenhet och ska tolkas utifrån objektiva kriterier.[85] Jag vill vidare erinra om att det inte finns något som motiverar att kommissionen har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller frågan huruvida en åtgärd ska anses utgöra ”statligt stöd” i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.[86] Den rättsosäkerhet som påverkar fastställandet av den relevanta referensramen riskerar dock att i praktiken ge kommissionen ett sådant utrymme för skönsmässig bedömning.

138. Denna rättsosäkerhet är ännu mer diskutabel, eftersom valet av referensram kan ha en avgörande betydelse för bedömningen av selektivitet och följaktligen för kvalificeringen som ”statligt stöd”.[87] I förevarande mål skulle de referensramar som A-Brauerei och den tyska regeringen har föreslagit följaktligen utesluta att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG är selektivt, till skillnad från den referensram som kommissionen har föreslagit.

139. Trots detta föredrar jag dock det synsätt som A-Brauerei har föreslagit, vilket tycks mig vara styrkt av de förklaringar som den hänskjutande domstolen har uppgett. Enligt nämnda domstol medför nämligen det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG en korrigering av tillämpningsområdet för 1 § GrEStG, vilket har getts en alltför vid definition, genom att utesluta bolagsombildningar som sker inom koncerner på grund av att sådana ombildningar inte har någon inverkan på den ekonomiska äganderätten till de berörda fastigheterna.[88] 6a § GrEStG ingår följaktligen i referensramen och kan inte anses vara selektiv i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

140. I andra hand, för det fall domstolen skulle fastställa att den relevanta referensramen består av enbart 1 § GrEStG, i enlighet med det synsätt som kommissionen har föreslagit, ska jag i följande avsnitt undersöka huruvida de situationer som omfattas av 6a § GrEStG är jämförbara med de situationer som inte omfattas av denna bestämmelse.

2. Bristande jämförbarhet mellan de situationer som omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG och de situationer som inte omfattas därav

141. Enligt domstolens praxis består det andra steget i referensrammetoden i att undersöka huruvida den aktuella skatteåtgärden innebär att ekonomiska aktörer som, *mot bakgrund av det mål som eftersträvas med referensramen*, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation behandlas olika.[89]

85 Se, bland annat, dom av den 16 maj 2000, Frankrike/Ladbroke Racing och kommissionen (C-83/98 P, EU:C:2000:248, punkt 25), dom av den 9 juni 2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 132), dom av den 21 juni 2012, BNP Paribas och BNL/kommissionen (C-452/10 P, EU:C:2012:366, punkt 100), och dom av den 30 november 2016, kommissionen/Frankrike och Orange (C-486/15 P, EU:C:2016:912, punkt 87).

86 Se dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 112), och dom av den 9 juni 2011, Comitato ”Venezia vuole vivere” m.fl./kommissionen (C-71/09 P, C-73/09 P och C-76/09 P, EU:C:2011:368, punkt 132).

87 I punkterna 47–60 i detta förslag till avgörande har jag redogjort för skälen till att skattedifferentieringarna i princip uppfyller de andra villkoren i artikel 107.1 FEUF.

88 Inom ramen för det nationella målet, vilket avser att ett dotterbolag (T-GmbH) har absorberats av moderbolaget (A-Brauerei), kunde den ekonomiska äganderätten till T-GmbH:s fasta egendom redan tillskrivas A-Brauerei före fusionen genom absorption, på grund av att A-Brauerei innehade hela aktiekapitalet i T-GmbH.

89 Se, bland annat, dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 57), dom av den 20 december 2017, Comunidad Autónoma de Galicia och Retegal/kommissionen (C-70/16 P, EU:C:2017:1002, punkterna 58 och 61), och dom av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkterna 38 och 40).

142. Jag vill påpeka att EU-domstolen inte tog ställning till denna aspekt i målet kommissionen/World Duty Free Group m.fl.,[90] eftersom tribunalen hade ogiltigförklarat kommissionens beslut utan att pröva de argument som avsåg den bristande jämförbarheten mellan de skattskyldiga som omfattades av det aktuella undantaget och de skattskyldiga som inte omfattades därav.

143. Bedömningen av jämförbarheten, vilken ska göras i samband med det andra steget i referensrammetoden, väcker flera känsliga frågor.

144. För det första riskerar det andra steget att vara präglat av rättsosäkerhet, eftersom det i detta steg krävs att man fastställer ”det mål” som eftersträvas med referensramen. Såsom jag har påpekat i punkt 134 i detta förslag till avgörande eftersträvar den skatt på fastighetsförvärv som är aktuell i det nationella målet flera mål samtidigt, i likhet med de flesta skattebestämmelser. Om ett av dessa mål ges företräde framför de andra, i syfte att genomföra bedömningen av jämförbarhet, skulle det enligt min mening återigen medföra en risk för godtycke.

145. Det synsätt som kommissionen har föreslagit skulle exempelvis innebära att det skattemässiga syftet med denna ordning, det vill säga skatteuppbörd, gavs företräde, varvid alla skattskyldiga som är skyldiga att erlägga denna skatt befinner sig i en jämförbar situation. Enligt min mening är det nödvändigt att utesluta ett sådant synsätt, eftersom det skulle frånta de första stegen av referensrammetoden all ändamålsenlig verkan, då det tredje steget har en begränsad räckvidd.

146. Först och främst, om referensramen definieras vara skatten, utgör varje skattefördel som beviljas vissa skattskyldiga med nödvändighet ett undantag från denna ram (första steget). Vidare kan alla skattskyldiga, i egenskap av personer som är skyldiga att erlägga denna skatt, anses befinna sig i en jämförbar situation med hänsyn till målet, som är att uppbära skatt (andra steget). Slutligen är det endast de mekanismer som utgör en del av referensramen som kan godtas som en motivering grundad på den aktuella ordningens art eller systematik (tredje steget).[91]

147. Det är under alla omständigheter med nödvändighet förknippat med osäkerhet att tillskriva ett skattesystem ett eller flera mål. I det avseendet noterar jag att generaladvokat Bobek i det nyligen avgjorda målet Belgien/kommissionen[92] identifierade inte mindre än tre faktorer som kan beaktas vid bedömningen av jämförbarheten i samband med selektivitet, samtidigt som han framhöll att denna bedömning ”*alltid kommer att innebära ett subjektivt val* i fråga om vilka företag som är jämförbara och varför, genom att större vikt läggs vid en faktor än en annan”.

148. Subjektiviteten i denna bedömning står enligt min mening i strid med den fasta rättspraxis som har nämnts i punkt 137 i detta förslag till avgörande, av vilken det framgår dels att begreppet ”statligt stöd” ska tolkas utifrån objektiva kriterier, dels att det inte finns något som motiverar att kommissionen har ett stort utrymme för skönsmässig bedömning vad gäller frågan huruvida en åtgärd ska anses utgöra ”statligt stöd”.

149. För det andra föreligger det även osäkerhet vad beträffar den typ av mål som kan åberopas för att göra en bedömning av jämförbarheten. Enligt kommissionens tillkännagivande om begreppet ”statligt stöd”, ska denna bedömning genomföras med hänsyn till ”det *egentliga målet* med referenssystemet” eftersom ”[m]edlemsstaterna … inte [kan] åberopa *yttre* politiska *mål* – till exempel regional-, miljö- eller industripolitiska mål – för att motivera en differentierad behandling av företag”.[93]

90 Se dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkterna 92–94 och 123).

91 Se punkterna 180–186 i detta förslag till avgörande.

92 Förslag till avgörande av generaladvokaten Bobek i målet Belgien/kommissionen (C-270/15 P, EU:C:2016:289, punkterna 31–37), min kursivering. Enligt generaladvokaten är de tre relevanta faktorerna åtgärdens räckvidd, målsättningen med åtgärden och de berörda produkternas utbytbarhet.

93 Kommissionens tillkännagivande om begreppet ”statligt stöd”, punkt 135, min kursivering.

150. Denna distinktion mellan ”egentligt mål” och ”yttre mål” i förhållande till referensramen föranleder i praktiken frågan vilka villkor som måste vara uppfyllda för att ett legitimt mål ska bli det ”egentliga målet” i förhållande till referensramen. Enligt den tolkning av relevant rättspraxis [94] som föreslås i tillkännagivandet om begreppet ”statligt stöd”, [95] tycks det framgå att det aktuella skattesystemet ska vara nära strukturerat kring det åberopade legitima målet, i likhet med en miljöskatt som grundar sig på målet att skydda miljön.

151. Denna tolkning som kommissionen förespråkar skulle dock utesluta möjligheten att åberopa ett legitimt mål, såsom miljöskydd, i samband med en allmän skatt såsom inkomstskatt, eftersom en allmän skatt inte är nära strukturerad kring ett sådant mål. Härvidlag ställer jag mig dock tveksam till om det är lämpligt att anse att ett legitimt mål, såsom miljöskydd, utgör det ”egentliga målet” med en *särskild skatt* som grundar sig på detta mål, när detta mål ska anses vara ”externt” i förhållande till en *allmän skatt*.

152. En sådan tolkning skulle nämligen leda till en asymmetrisk behandling av de fördelar som ges inom ramen för särskilda skatter å ena sidan, och de fördelar som ges inom ramen för allmänna skatter, å den andra. En skattefördel som erbjuds i samband med en särskild skatt skulle kunna anses vara ”icke selektiv” på grundval av det legitima målet (som betecknas som ”egentligt mål”), till skillnad från en skattefördel som grundar sig på samma mål (som betecknas som ”externt” mål) i samband med en allmän inkomstskatt. [96]

153. En sådan asymmetrisk behandling skulle skapa en partiskhet till förmån för särskilda skatter och till nackdel för allmänna skatter – såsom inkomstskatt – i själva kärnan i reglerna om statligt stöd, vilket eventuellt strider mot principen om medlemsstaternas självbestämmande i skattefrågor. [97]

154. På ett mer grundläggande plan måste jag medge att jag känner viss oro för de praktiska följderna av en tolkning som utesluter möjligheten att åberopa vissa legitima mål som eftersträvas med det aktuella skattesystemet.

155. Jag har redan påpekat att referensrammetoden tenderade att omvandla förbudet mot statligt stöd till ett *allmänt* icke-diskrimineringstest, som i princip förbjuder alla skattedifferentieringar. [98] Den ovannämnda tolkningen skulle dock ytterligare skärpa förbudets stränghet genom att, vid bedömningen av jämförbarhet, godta endast de *egentliga målen* med det aktuella skattesystemet.

94 Se, bland annat, dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkterna 86–93), där domstolen erinrade om skyldigheten att undersöka jämförbarheten med hänsyn till det miljömål som eftersträvades med en miljöskatt, dom av den 8 september 2011, kommissionen/Nederländerna (C-279/08 P, EU:C:2011:551, punkterna 63–68), där domstolen slog fast att det förelåg jämförbarhet med hänsyn till det miljömål som eftersträvades med ett system som syftade till att begränsa utsläppen av kväveoxider (miljöskydd), dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkterna 29 och 30), där domstolen underkände mål som var främmande för det aktuella skattesystemet, såsom bibehållandet av sysselsättningen (punkt 30), men detta avsnitt tycks snarare avse det tredje steget av referensrammetoden (se punkt 29), dom av den 4 juni 2015, Kernkraftwerke Lippe-Ems (C-5/14, EU:C:2015:354, punkterna 78 och 79), där domstolen slog fast att det inte förelåg jämförbarhet med hänsyn till det miljömål som eftersträvades med en särskild skatt på användning av kärnbränsle för framställning av elektricitet, domar av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkterna 49–56), ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281, punkterna 42–50) och ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkterna 37–46), där kommissionen slog fast att det inte förelåg jämförbarhet med hänsyn till de mål för miljöskydd och fysisk planering som eftersträvades med en särskild skatt.

95 Kommissionens tillkännagivande om begreppet ”statligt stöd”, punkt 136: ”*Vissa särskilda avgifter* (och särskilt deras beskattningsunderlag), till exempel miljö- och hälsomässiga skatter för att motverka vissa aktiviteter eller produkter som har negativa följder för miljön eller människors hälsa, har i regel en struktur som integrerar de politiska mål som eftersträvas. I dessa fall utgör en differentierad behandling för verksamheter eller produkter vars situation skiljer sig från situationen för de verksamheter eller produkter som omfattas av skatten, när det gäller det egentliga mål som eftersträvas, inte ett undantag” (min kursivering).

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

97 Se punkterna 74 och 78 i detta förslag till avgörande.

98 Se punkterna 61–73 i detta förslag till avgörande.

156. Som jämförelse föreskrivs det i EUF-fördragets bestämmelser om de fria rörligheterna ett förbud mot diskriminering endast på grund av *ursprung*, samtidigt som det godtas att det vid bedömningen av jämförbarhet och vid prövningen av eventuella motiveringar är möjligt att åberopa *alla legitima mål*.

157. I det avseendet övertygas jag inte av argumentet att alla legitima mål som eftersträvas med det aktuella skattesystemet, bland annat avseende socialt skydd eller miljöskydd, under alla omständigheter *får* beaktas av kommissionen vid granskningen av huruvida ett stöd är förenligt med den inre marknaden. En sådan *möjlighet* kan nämligen inte anses vara tillräcklig, med hänsyn till skyldigheten att göra en restriktiv tolkning av artikel 107.2 och 107.3 FEUF och det stora utrymme för skönsmässig bedömning som kommissionen har inom ramen för denna granskning,[99] särskilt på ett område som inte har harmoniserats, såsom skatteområdet.

158. I enlighet med vad domstolen slog fast bland annat i domen Italien/kommissionen[100] och i domen British Aggregates/kommissionen[101], kan enbart den omständigheten att en medlemsstat åberopar ett legitimt mål inte i sig leda till att en statlig åtgärd faller utanför tillämpningsområdet för artikel 107.1 FEUF. Det måste emellertid vara möjligt att åberopa alla legitima mål *i det särskilda sammanhang som det andra steget av referensrammetoden avser*, nämligen bedömningen av jämförbarhet.

159. Detta synsätt bekräftas enligt min mening av de nyligen avkunnade domarna ANGED, i vilka domstolen bedömde jämförbarheten med hänsyn till miljöskydd och fysisk planering, utan att beteckna dessa mål som de ”egentliga målen” i förhållande till det aktuella skattesystemet.[102]

160. Sedan detta klargjorts ska det inom ramen för förevarande mål undersökas huruvida de skattskyldiga som omfattas av tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG, å ena sidan, och de skattskyldiga som inte omfattas därav, å andra sidan, i faktiskt och rättsligt hänseende befinner sig i en jämförbar situation mot bakgrund av *samtliga mål* som eftersträvas med skatten på fastighetsförvärv.

161. I likhet med de synsätt som den hänskjutande domstolen, A-Brauerei och den tyska regeringen har gjort gällande, anser jag att så inte är fallet och att undantaget från skatteplikt därför inte är selektivt.

a) Bristande jämförbarhet mellan de transaktioner för bolagsombildning som sker inom en koncern och de transaktioner som sker utanför en koncern

162. För det första avser det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG transaktioner i form av fusion, fission eller allmän överföring av tillgångar[103] inom en koncern, som ett kontrollerande företag och ett eller flera kontrollerade bolag, som kontrolleras av detta kontrollerande företag, eller flera kontrollerade bolag, som kontrolleras av ett kontrollerande företag, deltar i.

163. Enligt kommissionen är det mål som eftersträvas med 1 § GrEStG av rent skattemässig art, nämligen att beskatta alla överlåtelsetransanktioner som rättsligt eller ekonomiskt leder till en överföring av äganderätten. Mot bakgrund av detta mål, befinner sig de företag som genomför fastighetsförvärv utanför en koncern i faktiskt och rättsligt hänseende i en jämförbar situation som de företag som omfattas av det aktuella undantaget från skatteplikt.

99 Se punkt 76 i detta förslag till avgörande.

100 Dom av den 2 juli 1974,(173/73, EU:C:1974:71, punkterna 21, 22, 27 och 28).

101 Dom av den 22 december 2008 (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkterna 86–93).

102 Domar av den 26 april 2018, ANGED (C-233/16, EU:C:2018:280, punkterna 49–56), ANGED (C-234/16 och C-235/16, EU:C:2018:281, punkterna 42–50), och ANGED (C-236/16 och C-237/16, EU:C:2018:291, punkterna 37–46).

103 I 6a § GrEStG hänvisas det nämligen till transaktioner för bolagsombildning i den mening som avses i 1 § punkt 1 led 1–3 UmwG, vilken avser transaktioner i form av fusion, fission eller allmän överföring av tillgångar.

164. Jag delar inte kommissionen uppfattning på denna punkt. De transaktioner för bolagsombildning som sker *inom* en koncern kan enligt min mening inte jämföras med de transaktioner som sker *utanför* en koncern.

165. Varje fastighet som tillhör en bolagskoncern ägs nämligen, i ekonomiskt hänseende, indirekt av moderbolaget, i den omfattning som moderbolaget innehar andelar i det bolag som juridiskt sett är ägare till fastigheten. Jag vill i det avseendet påpeka att det uppställs som villkor för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG att det kontrollerande företaget innehar andelar motsvarande minst 95 procent av aktiekapitalet i de bolag som deltar i bolagsombildningen. I ett sådant fall är inverkan av en bolagsombildning neutral eller marginell i ekonomiskt hänseende, eftersom det kontrollerande företaget fortsätter att vara indirekt ägare till fastigheten före och efter transaktionen, såsom den hänskjutande domstolen i huvudsak har påpekat.[104] A-Brauerei framhöll i linje med detta att denna bestämmelse syftar till att undanta de transaktioner som inte medför någon ändring av kontrollen över de berörda fastigheterna.

166. Såsom den tyska regeringen bekräftade vid den muntliga förhandlingen, får 6a § GrEStG med andra ord bland annat till följd att ekonomisk dubbelbeskattning av bolagskoncerner undviks. Eftersom skatten ska betalas när en fastighet blir en del av tillgångarna i ett bolag i koncernen, vore det orättvist att på nytt ta ut denna skatt vid varje bolagsombildning inom en koncern.

167. Denna specifika karaktär, som kännetecknar transaktioner för bolagsombildning som sker *inom en koncern*, mellan bolag som är förbundna med varandra genom ett innehav av andelar motsvarande minst 95 procent, utgör enligt min mening hinder för att anse att sådana transaktioner är jämförbara med fastighetsförvärv som sker *utanför en koncern*, såsom en ren försäljning mellan självständiga personer.

b) Bristande jämförbarhet mellan de transaktioner för bolagsombildning som sker inom en koncern och de andra omstruktureringsåtgärder som vidtas inom en koncern

168. För det andra har kommissionen gjort gällande att de transaktioner för bolagsombildning som sker inom en koncern, mot bakgrund av det skattemässiga mål som eftersträvas med skatten på fastighetsförvärv, är jämförbara med de andra omstruktureringsåtgärder som vidtas inom en koncern. Som exempel har kommissionen påpekat att försäljningen av en fastighet mellan bolag som ingår i samma koncern inte omfattas av det undantag från skatteplikt som fastställs i bestämmelsen.

169. Kommissionens ståndpunkt är överraskande. Jag anser nämligen att unionsrätten, och närmare bestämt direktiv 2009/133/EG,[105] har erkänt den specifika karaktär som kännetecknar transaktioner för bolagsombildning inom en koncern, i synnerhet sådana transaktioner i form av fusion som är i fråga i det nationella målet. I artikel 4.1 i nämnda direktiv föreskrivs således att kapitalvinst – särskilt avseende fast egendom – inte ska beskattas vid en fusion, fission eller partiell fission.[106]

170. Unionslagstiftaren har däremot inte utvidgat denna fördel till att omfatta andra transaktioner mellan bolag inom samma koncern, särskilt rena försäljningar av tillgångar mellan sådana bolag. Jag anser att denna skillnad i behandling kan förklaras av omstruktureringstransaktionernas specifika karaktär, vilket även A-Brauerei har framhållit. Omstruktureringstransaktioner har nämligen, bland

104 Se punkt 139 i detta förslag till avgörande.

105 Rådets direktiv 2009/133/EG av den 19 oktober 2009 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, partiell fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater samt om flyttning av ett europabolags eller en europeisk kooperativ förenings säte från en medlemsstat till en annan (EUT L 310, 2009, s. 34).

106 Se artikel 4.1 i direktiv 2009/133: ”En fusion, fission eller partiell fission ska inte leda till beskattning av kapitalvinst beräknad som skillnaden mellan det verkliga värdet av de tillgångar och skulder som har överförts och deras skattemässiga värde.”

annat på grund av deras omfattning, särskilda rättsverkningar för de berörda bolagens ställning som juridiska personer och/eller deras tillgångar. Exempelvis medför fusioner i princip att en juridisk person upphör och att dess tillgångar överförs till det övertagande bolaget. Som jämförelse får en ren försäljning enbart till följd att en viss tillgång överförs till en annan persons tillgångar.

171. Denna objektiva skillnad vad gäller beskaffenhet utesluter enligt min mening att transaktioner för bolagsombildning och andra transaktioner mellan bolag inom samma koncern, bland annat försäljningar, kan anses vara jämförbara med avseende på en skatt som är tillämplig på fastighetstransaktioner, oavsett om det rör sig om en direkt skatt på kapitalvinst eller en sådan indirekt skatt på fastighetsförvärv som är aktuell i det nationella målet.

c) Bristande jämförbarhet mellan de transaktioner för bolagsombildning som når upp till tröskeln för innehav på 95 procent, och de transaktioner som inte når upp till denna tröskel

172. Jag vill för det tredje påpeka att det i 6a § GrEStG föreskrivs en tröskel för innehav på 95 procent i det eller de kontrollerade bolag som deltar i transaktionen för bolagsombildning. Såsom den tyska regeringen har påpekat ska bolagsombildningen inkludera följande för att omfattas av det undantag från skatteplikt som är aktuellt det nationella målet:

– ett kontrollerande företag och ett kontrollerat bolag,

– ett kontrollerande företag och flera kontrollerade bolag, eller

– flera bolag som kontrolleras av ett kontrollerande företag.

173. Enligt lydelsen i den ovannämnda bestämmelsen anses ett bolag vara ”kontrollerat” om det kontrollerande företaget innehar minst 95 procent av dess kapital, direkt eller indirekt. Det föreligger därför en skillnad i behandling mellan de innehav som understiger tröskeln på 95 procent, å ena sidan, och de innehav som når upp till eller överstiger denna tröskel, å andra sidan, då enbart den sistnämnda kategorin kan dra fördel av undantaget från skatteplikt.

174. Dessa innehav befinner sig dock inte i en jämförbar situation, eftersom denna tröskel för innehav på 95 procent även utgör ett villkor för beskattning enligt 1 § punkterna 2a och 3 GrEStG, såsom A-Brauerei och den tyska regeringen med rätta har förklarat.

175. För att använda det sifferexempel som A-Brauerei har gett, ska förvärvet av ett innehav på 94 procent i ett bolag som äger fastigheter i Tyskland inte beskattas enligt 1 § punkterna 2a och 3 GrEStG. Den senare fusionen mellan dotterbolaget och moderbolaget omfattas däremot inte av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG och är därför skattepliktig. I det fallet ska skatten således tas ut bara en gång i samband med dessa två transaktioner.

176. Förvärvet av ett innehav på 95 procent eller mer i samma bolag är däremot skattepliktigt enligt 1 § GrEStG, medan den senare fusionen omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG. Återigen ska skatten tas ut bara en gång i samband med dessa två transaktioner.

177. Den tröskel för innehav på 95 procent som krävs för att omfattas av undantaget från skatteplikt (6a § GrEStG), jämfört med den tröskel för innehav på 95 procent som föreskrivs som villkor för beskattning (1 § punkterna 2a och 3 GrEStG), gör således inte någon åtskillnad mellan jämförbara situationer, utan gör det tvärtom möjligt att garantera en icke-diskriminerande behandling av de olika transaktioner som omfattas av den ordning som är aktuell i det nationella målet.

178. Med hänsyn till det ovan anförda anser jag att de skattskyldiga som omfattas av tillämpningsområdet för det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG, å ena sidan, och de skattskyldiga som inte omfattas därav, å andra sidan, i faktiskt och rättsligt hänseende inte befinner sig i en jämförbar situation mot bakgrund av de mål som eftersträvas med den skatt som är aktuell i det nationella målet. Undantaget från skatteplikt är följaktligen inte selektivt i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

179. I andra hand, för det fall domstolen skulle slå fast att dessa kategorier av skattskyldiga befinner sig i en jämförbar situation, ska jag i det följande avsnittet undersöka huruvida det finns en motivering som grundar sig på den aktuella ordningens art eller systematik.

3. Förekomsten av en motivering som grundar sig på den aktuella ordningens art eller systematik

180. Det framgår av rättspraxis att begreppet ”statligt stöd” inte avser sådana statliga åtgärder som innebär att företag behandlas olika, och som således i princip är selektiva, när denna skillnad följer av arten av eller strukturen på det system som åtgärderna utgör en del av.[107]

181. På skatteområdet har räckvidden av denna motivering preciserats på följande sätt. En åtgärd kan vara berättigad med hänsyn till skattesystemets art och systematik om den berörda medlemsstaten kan visa att denna åtgärd är en direkt följd av de grundläggande eller styrande principerna för medlemsstatens skattesystem. Härvid måste det göras en åtskillnad mellan å ena sidan sådana mål som uppställts för en viss skatteordning och som ligger utanför denna, och å andra sidan mekanismer som utgör en del av själva skattesystemet och som är nödvändiga för att kunna uppnå sådana mål.[108]

182. I likhet med distinktionen mellan ”egentligt mål” och ”yttre mål” som prövades i samband med det andra steget,[109] anser jag att distinktionen mellan ”mekanismer som utgör en del av själva skattesystemet” och ”mål som ligger utanför” detta är svår att upprätthålla.

183. För det första kan man fråga sig huruvida uttrycket ”själva skattesystemet” hänvisar till referensramen – som avser skatten på fastighetsförvärv i målet vid den nationella domstolen – eller till en medlemsstats hela skattesystem.

184. Jag anser att en inskränkning av detta begrepp till att avse de mekanismer som utgör en del av en medlemsstats hela skattesystem, skulle medföra en risk för att det tredje steget av referensrammetoden förlorar all ändamålsenlighet. Om så var fallet skulle nämligen en motivering som grundar sig på bekämpandet av missbruk eller avsikten att förhindra dubbelbeskattning kunna godtas, i målet vid den nationella domstolen, endast om Förbundsrepubliken Tysklands *hela skattesystem* var strukturerat kring dessa mål.

185. Jag anser därför att begreppet ”mekanismer som utgör en del av själva skattesystemet” hänvisar till de mekanismer som utgör en del *av enbart referensramen*, vilken avser skatten på fastighetsförvärv i målet vid den nationella domstolen. Denna tolkning bekräftas i kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd, vilket otvetydigt avser de inre grundläggande eller vägledande principerna för ”referenssystemet”.[110]

107 Se, bland annat, dom av den 22 december 2008, British Aggregates/kommissionen (C-487/06 P, EU:C:2008:757, punkt 83), dom av den 21 juni 2012, BNP Paribas och BNL/kommissionen (C-452/10 P, EU:C:2012:366, punkt 101), dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 42), och dom av den 21 december 2016, kommissionen/World Duty Free Group m.fl. (C-20/15 P och C-21/15 P, EU:C:2016:981, punkt 58).

108 Se, bland annat, dom av den 6 september 2006, Portugal/kommissionen (C-88/03, EU:C:2006:511, punkt 81), dom av den 8 september 2011, Paint Graphos m.fl. (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punkt 65), dom av den 18 juli 2013, P (C-6/12, EU:C:2013:525, punkt 22), och dom av den 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa och Navantia (C-522/13, EU:C:2014:2262, punkt 43).

109 Se punkterna 149–159 i detta förslag till avgörande.

110 Kommissionens tillkännagivande om begreppet ”statligt stöd”, punkt 138.

186. För det andra, och oberoende av det föregående påpekandet, ger även skiljelinjen mellan ”yttre mål” och ”mekanismer som utgör en del” av skattesystemet upphov till svårigheter. I det avseendet hänvisar jag läsaren till mina påpekanden om distinktionen mellan ”egentligt mål” och ”yttre mål” i samband med bedömningen av jämförbarhet. [111]

187. Kommissionen har i sitt tillkännagivande om begreppet statligt stöd identifierat flera mål som den anser kan åberopas i samband med det tredje steget, såsom behovet av att bekämpa bedrägerier eller skatteundandragande, behovet av att beakta särskilda redovisningskrav, administrativ hanterlighet, principen om skatteneutralitet, en progressiv skala för inkomstskatt och inkomstskattens omfördelningssyfte, nödvändigheten av att undvika dubbelbeskattning och målet att optimera indrivningen av skatteskulder. [112]

188. I förevarande mål tycks de skäl som har åberopats av A-Brauerei och den tyska regeringen överensstämma med flera av de mål som kommissionen har identifierat.

189. Först och främst har A-Brauerei gjort gällande att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG vilar direkt på de grundläggande eller styrande principerna för ordningen med skatt på fastighetsförvärv, eftersom denna skatt avser de rättsliga transaktioner som leder till en ändring av kontrollen över fastigheter som är belägna i landet.

190. Denna motivering omfattas av det mål avseende undvikande av dubbelbeskattning som eftersträvas genom den ordning som är aktuell i det nationella målet, och ska enligt min mening godtas av de skäl som har angetts i punkterna 162–167 i detta förslag till avgörande.

191. Vidare har den tyska regeringen hävdat att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG överensstämmer med det mål som har uppställts för skatten på fastighetsförvärv, nämligen att beskatta den objektiva finansiella förmågan hos köparen eller säljaren, vilken visar sig i samband med överlåtelsen av en fastighet. De transaktioner som avses i 6a § GrEStG har dock inte någon inverkan på deltagarnas finansiella förmåga, eftersom dessa deltagare inte är självständiga utan är knutna till varandra genom det kontrollerande företagets innehav av andelar motsvarande minst 95 procent av aktiekapitalet i ett eller flera deltagande bolag.

192. Återigen ser jag ingen anledning att ifrågasätta riktigheten av denna förklaring.

193. Slutligen har A-Brauerei och den tyska regeringen även motiverat kravet på innehavsperioder på fem år före och efter bolagsombildningen, vad beträffar innehavet av andelar motsvarande 95 procent av aktiekapitalet i det kontrollerade bolaget. [113] Enligt deras förklaringar gör dessa perioder det möjligt att undvika att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i 6a § GrEStG tillämpas på vissa former av missbruk som bland annat består i kortsiktiga förvärv av andelar i bolag för att genomföra bolagsombildningar som inte omfattas av skatt på fastighetsförvärv.

111 Se punkterna 149–159 i detta förslag till avgörande.

112 Kommissionens tillkännagivande om begreppet statligt stöd, punkt 139.

113 Enligt de förklaringar som den hänskjutande domstolen har gett, är den andra femårsperioden inte tillämplig vid en fusion enligt den vidsträckta tolkning som nämnda domstol har gjort. Se punkt 30 i detta förslag till avgörande.

194. Jag vill i det avseendet framhålla att den hänskjutande domstolen har bekräftat att denna förklaring är riktig. Artikel 3.2 b i direktiv 2011/96/EU gör det dessutom möjligt för medlemsstaterna att på motsvarande sätt uppställa krav vad gäller längden på innehavet av andelar i ett dotterbolags kapital för att kunna åtnjuta en skattefördel. [114]

195. Av det ovan anförda följer att villkoren för beviljande av det undantag från skatteplikt som fastställs i 6a § GrEStG är motiverade av arten av och systematiken i det skattesystem som är aktuellt i det nationella målet, och att detta undantag från skatteplikt följaktligen inte utgör ett statligt stöd i den mening som avses i artikel 107.1 FEUF.

VII. Förslag till avgörande

196. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen besvarar den tolkningsfråga som hänskjutits av Bundesfinanzhof (Federala skattedomstolen, Tyskland) på följande sätt:

Artikel 107.1 FEUF ska tolkas så, att en sådan skattefördel som den som är aktuell i det nationella målet, vilken består i ett undantag från skatt på fastighetsförvärv vid bolagsombildning inom en koncern, i förevarande fall en fusion, i vilken ett kontrollerande företag och ett kontrollerat bolag deltar, varvid det kontrollerande företaget ska inneha minst 95 procent av det kontrollerade bolaget fem år före transaktionen och i princip fem år efter transaktionen, utgör en allmän åtgärd och kan därför inte anses utgöra ”statligt stöd”.

114 Rådets direktiv 2011/96/EU av den 30 november 2011 om ett gemensamt beskattningssystem för moderbolag och dotterbolag hemmahörande i olika medlemsstater (EUT L 345, 2011, s. 8). Enligt skäl 3 i direktivet är syftet med detta direktiv att undanta olika former av vinstutdelning från dotterbolag till moderbolag från källskatt och att förhindra dubbelbeskattning av sådana inkomster på moderbolagsnivå. I artikel 3.2 b i direktivet föreskrivs att medlemsstaterna ska ha möjlighet att inte tillämpa nämnda direktiv på bolag i medlemsstaten som inte under en oavbruten period av minst två år bibehåller ett innehav som kvalificerar dem som moderbolag eller på de bolag i medlemsstaten i vilka ett bolag från en annan medlemsstat inte bibehåller ett sådant innehav under en oavbruten period av minst två år.