



Datum van
inontvangstneming

:

09/09/2025

Zaak C-477/25*

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

18 juli 2025

Verwijzende rechter:

Bundesfinanzhof (Duitsland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

22 mei 2025

Verweerder en verzoeker tot *Revision*:

Finanzamt X

Verzoekster en verweerster in *Revision*:

Servicekörperschaft

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Fiscaalrechtelijk beroep tegen de intrekking door het verwerende Finanzamt (belastingdienst, Duitsland; hierna: „verweerder”) van het besluit dat verzoekster voldoet aan de in de statuten vastgestelde voorwaarden voor algemeen nut.

Prejudiciële vragen

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vragen betreffende de uitlegging van de artikelen 107 en 108 VWEU met betrekking tot fiscale voordelen in verband met het algemeen nut in het nationale recht [§ 51 tot en met § 68 van de Abgabenordnung (belastingwet, Duitsland; hierna: „AO”)].

* Procestaal: Duits.

- 1) Moet artikel 107, lid 1, VWEU aldus worden uitgelegd dat er sprake is van een onder deze bepaling vallende steunmaatregel van een staat indien een lichaam volgens een nationale regeling ook recht heeft op het fiscale voordeel van een algemeen nut beogend bedrijf („Zweckbetrieb”) voor een economische activiteit, wanneer het lichaam zijn in de statuten vastgestelde fiscaal bevoordeelde doelen niet zelf direct hoeft te verwezenlijken, maar het deze doelen volgens de statuten door een planmatige samenwerking met een ander fiscaal bevoordeeld lichaam kan nastreven, zodat het als servicelichaam („Servicekörperschaft”) fiscaal bevoordeelde diensten van welke aard dan ook voor dat andere lichaam kan verrichten in mededinging met fiscaal niet-bevoordeelde dienstenaanbieders?
- 2) Staat aan het daarvoor vereiste selectieve voordeel in de weg dat het servicelichaam („Servicekörperschaft”) onderworpen is aan beperkingen van algemeen nut, in het bijzonder met het oog op het gebruik van middelen en de bestemming van het vermogen?
- 3) Indien wordt vastgesteld dat het om een steunmaatregel gaat: moet dan artikel 108, lid 3, VWEU aldus worden uitgelegd dat er sprake is van een aan deze bepaling onderworpen wijziging van een steunmaatregel, indien het nationale recht weliswaar reeds vóór 1 januari 1958 in een fiscaal voordeel voor economische activiteiten als een algemeen nut beogend bedrijf („Zweckbetrieb”) voorzag, maar de werkingssfeer van dit fiscale voordeel vervolgens zodanig is uitgebreid dat een servicelichaam („Servicekörperschaft”) fiscaal bevoordeelde diensten van welke aard dan ook, in mededinging met fiscaal niet-bevoordeelde dienstenaanbieders, voor andere fiscaal bevoordeelde lichamen kan verrichten?

Toepasselijke bepalingen

Nationaal recht

Abgabenordnung (belastingwet; hierna: „AO”)

§ 14, eerste en tweede volzin, AO luidt als volgt:

„Een bedrijf een permanente onafhankelijke activiteit is die het mogelijk maakt winst of andere economische voordelen te verkrijgen en die verder gaat dan het beheer van een vermogen. Een winstogmerk is niet vereist.”

§ 55, lid 1, AO bepaalt als volgt:

„Bevordering of ondersteuning geschiedt belangeloos, indien deze niet in de eerste plaats de eigen economische belangen dient, bijvoorbeeld commerciële of andere winstgevendende doeleinden, en is voldaan aan de volgende voorwaarden:

1. De middelen van het lichaam mogen alleen worden gebruikt voor de in de statuten vastgestelde doelen. Leden of vennoten (leden in de zin van deze bepalingen) mogen geen winstaandelen en in hun hoedanigheid van lid ook geen andere toewijzingen uit de middelen van het lichaam ontvangen. Het lichaam mag zijn middelen noch voor directe noch voor indirecte bevordering of ondersteuning van politieke partijen gebruiken.
2. Bij beëindiging van hun lidmaatschap of bij ontbinding of vereffening van het lichaam mogen de leden niet meer dan hun gestorte aandelenkapitaal en de marktwaarde van hun inbreng in natura ontvangen.
3. Het lichaam mag aan geen enkele persoon een voordeel verschaffen door middel van uitgaven die geen verband houden met het doel van het lichaam of door middel van een onevenredig hoge beloning.
4. Wanneer het lichaam wordt ontbonden of vereffend of wanneer zijn vroegere doel niet meer van toepassing is, mag het vermogen van het lichaam, voor zover dat het door zijn leden gestorte aandelenkapitaal en de marktwaarde van hun inbreng in natura overschrijdt, alleen worden gebruikt voor fiscaal bevoordeelde doelen (beginsel van bestemming van het vermogen). Aan dit vereiste wordt ook voldaan indien het vermogen aan een ander fiscaal bevoordeeld lichaam of aan een publiekrechtelijke rechtspersoon wordt overgedragen met het oog op fiscaal bevoordeelde doelen.
5. Behoudens de bepalingen van § 62 gebruikt het lichaam zijn middelen in beginsel spoedig voor de in zijn statuten vastgestelde fiscaal bevoordeelde doelen. Het gebruik in deze zin is ook het gebruik van middelen voor de verkrijging of de creatie van vermogensbestanddelen voor de in de statuten vastgestelde doelen. Middelen worden geacht spoedig te zijn gebruikt, wanneer zij uiterlijk twee kalenderjaren of boekjaren na de binnenkomst ervan worden gebruikt voor de in de statuten vastgestelde fiscaal bevoordeelde doelen. Lid 1 geldt niet voor lichamen met jaarlijkse inkomsten van ten hoogste 45 000 EUR.”

§ 57, leden 1 en 3, AO luiden als volgt:

„(1) Een lichaam streeft de in zijn statuten vastgestelde fiscaal bevoordeelde doelen direct na, wanneer het deze doelen zelf verwezenlijkt. Dit kan ook door hulppersonen worden gedaan indien, gelet op de omstandigheden van het geval, met name de juridische en feitelijke betrekkingen tussen het lichaam en de hulppersoon, het optreden van de hulppersoon moet worden beschouwd als het optreden van het lichaam zelf.

(3) Een lichaam streeft zijn fiscaal bevoordeelde doelen ook direct na in de zin van lid 1, eerste volzin, wanneer het volgens de statuten door een planmatige samenwerking met ten minste één ander lichaam, dat bovendien voldoet aan de voorwaarden van § 51 tot en met § 68, een fiscaal bevoordeeld doel verwezenlijkt.

§ 14, alsmede §§ 65 tot en met 68, vinden toepassing, met dien verstande dat voor de beoordeling van de hoedanigheid van een algemeen nut beogend bedrijf van elk afzonderlijk lichaam, de activiteiten van de in lid 1 bedoelde samenwerkende lichamen gezamenlijk in aanmerking moeten worden genomen.”

§ 61, lid 1, AO bepaalt als volgt:

„Er is sprake van een fiscaal toereikende bestemming van het vermogen (§ 55, lid 1, punt 4) indien het doel waarvoor het vermogen moet worden gebruikt wanneer het lichaam wordt ontbonden of vereffend of wanneer zijn vroegere doel niet meer van toepassing is, zo nauwkeurig in de statuten is omschreven dat aan de hand van de statuten kan worden nagegaan of voor dit doel een fiscaal voordeel geldt.”

§ 65 AO luidt als volgt:

„Er is sprake van een algemeen nut beogend bedrijf, wanneer

1. het bedrijf in zijn geheel beoogt om de in de statuten vastgestelde fiscaal bevoordeelde doelen van het lichaam te verwezenlijken,
2. de doelen slechts door een dergelijk bedrijf kunnen worden bereikt en
3. het bedrijf niet in grotere mate concurreert met niet-bevoordeelde bedrijven van dezelfde of soortgelijke aard dan onvermijdbaar is bij het verwezenlijken van de fiscaal bevoordeelde doelen.”

Unierecht

Primair recht

Artikel 107, lid 1, VWEU bepaalt als volgt:

„Behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, zijn steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt”.

Artikel 108, lid 3, VWEU luidt als volgt:

„De Commissie wordt van elk voornemen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen tijdig op de hoogte gebracht, om haar opmerkingen te kunnen maken. Indien zij meent dat zulk een voornemen volgens artikel 107 onverenigbaar is met de interne markt, vangt zij onverwijld de in het vorige lid bedoelde procedure aan. De betrokken lidstaat kan de voorgenomen maatregelen

niet tot uitvoering brengen voordat die procedure tot een eindbeslissing heeft geleid.”

Afgeleid recht

Verordening (EG) nr. 794/2004 van de Commissie van 21 april 2004 tot uitvoering van verordening nr. 659/1999 van de Raad tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 93 van het EG-Verdrag (PB 2004, L 140, blz. 1)

Artikel 4, lid 1, daarvan luidt in de versie van uitvoeringsverordening (EU) 2025/905 van de Commissie van 12 mei 2025 (PB 2025, L 905)

„Voor de toepassing van artikel 1, onder c), van verordening (EU) 2015/1589 wordt onder een wijziging in bestaande steun iedere wijziging verstaan, met uitzondering van aanpassingen van louter formele of administratieve aard die de beoordeling van de verenigbaarheid van de steunmaatregel met de gemeenschappelijke markt niet kunnen beïnvloeden. Een verhoging met maximaal 20 procent van de oorspronkelijke middelen van een bestaande steunregeling die is goedgekeurd of in het kader van verordening (EU) nr. 651/2014 verenigbaar is verklaard, wordt echter niet als een wijziging van bestaande steun beschouwd.”

Verordening (EU) nr. 651/2014, van de Commissie van 17 juni 2014 waarbij bepaalde categorieën steun op grond van de artikelen 107 en 108 van het Verdrag met de interne markt verenigbaar worden verklaard (PB 2014, L 187, blz. 1).

Verordening (EU) 2015/1589 van de Raad van 13 juli 2015 tot vaststelling van nadere bepalingen voor de toepassing van artikel 108 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (PB 2015, L 248, blz. 9).

Aangevoerde rechtspraak

Nationale rechtspraak

De aangevoerde arresten van het Bundesfinanzhof (BHF) (hoogste federale rechter in belastingzaken, Duitsland; hierna ook: „verwijzende rechter”) worden hieronder in de tekst van de samenvatting genoemd.

Unierechtspraak

Arresten van het Hof

Arrest van 10 januari 2006, Cassa di Risparmio di Firenze e.a., C-222/04, EU:C:2006:8 (hierna: „arrest Cassa di Risparmio di Firenze e.a.”)

Arrest van 5 oktober 2006, Transalpine Ölleitung in Österreich, C-368/04, EU:C:2006:644 (hierna: „arrest Transalpine Ölleitung in Österreich”)

Arrest van 18 juli 2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434 (hierna: „arrest Lucchini”)

Arrest van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 tot C-80/08, EU:C:2011:550 (hierna: „arrest Paint Graphos e.a.”)

Arrest van 15 november 2011, Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, C-106/09 P en C-107/09 P, EU:C:2011:732 (hierna: „arrest Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk”)

Arrest van 8 december 2011, Residex Capital IV, C-275/10, EU:C:2011:814 (hierna: „arrest Residex Capital IV”)

Arrest van 21 december 2016, Commissie/World Duty Free Group e.a, C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981 (hierna: „arrest Commissie/World Duty Free Group e.a.”)

Arrest van 19 december 2018, A-Brauerei, C-374/17, EU:C:2018:1024 (hierna: „arrest A-Brauerei”)

Arrest van 14 november 2019, Dilly’s Wellnesshotel, C-585/17, EU:C:2019:969 (hierna: „arrest Dilly’s Wellnesshotel”)

Arrest van 28 oktober 2021, Eco Fox, C-915/19–C-917/19, EU:C:2021:887 (hierna: „arrest Eco Fox”)

Arrest van 29 april 2025, Prezydent Miasta Mielca, C-453/23, EU:C:2025:285 (hierna: „arrest Prezydent Miasta Mielca”)

Arrest van het Gerecht

Arrest van 11 juli 2014, Telefónica de España en Telefónica Móviles España/Commissie, T-151/11, EU:T:2014:631 (hierna: „arrest Telefónica”)

Korte uiteenzetting van de feiten en van de procedure

- 1 Verzoekster is in februari 2022 opgericht als vennootschap met het doel om tegen betaling diensten op het gebied van financiële boekhouding en administratie te verrichten voor de I-Stiftung (hierna: „Stichting”). Daarvóór had de Stichting deze diensten van een derde ontvangen.
- 2 Volgens haar akte van oprichting streeft verzoekster uitsluitend en direct verschillende doelen van algemeen nut en liefdadigheidsdoelen na door een planmatige samenwerking met de Stichting in de vorm van het verrichten van

bovengenoemde diensten. De Stichting streeft uitsluitend en direct dezelfde fiscaal bevoordeelde doelen na als verzoekster en is als fiscaal bevoordeeld erkend. In haar statuten wordt de planmatige samenwerking (coöperatie) met verzoekster niet genoemd.

- 3 De verwerende belastingdienst (hierna: „verweerder”) heeft aanvankelijk bij aanslag van 17 maart 2022 vastgesteld dat de akte van oprichting van verzoekster voldoet aan de eisen om haar als onderneming van algemeen nut en bijgevolg fiscaal bevoordeeld te erkennen. Vervolgens heeft verweerder de aanslag echter ingetrokken, aangezien de pas ingevoerde bepaling van § 57, lid 3, AO, gelezen in samenhang met een bestuurlijke instructie waaraan verweerder gebonden is, vereist dat het lichaam waarmee wordt samengewerkt alsook de wijze van samenwerking worden genoemd in de statuten van beide lichamen (zogenoemde dubbele statutenvereiste), wat in de statuten van de Stichting niet het geval is. In het bezwaar dat verzoekster daartegen heeft ingesteld heeft zij aangevoerd dat de toepassing van het dubbele statutenvereiste uitsluitend voortvloeit uit een louter interne bestuurlijke instructie, die geen juridische plicht kan opleveren die verder gaat dan de wettelijke bepalingen. Verweerder heeft in de bezwaarprocedure het temporele toepassingsgebied van het besluit tot intrekking gewijzigd, maar het bezwaar voor het overige afgewezen.
- 4 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland) heeft het daartegen ingestelde beroep gegrond verklaard. Aan de in de statuten vastgestelde voorwaarden voor algemeen nut is voldaan. Met name moet volgens de bewoordingen en strekking van § 57, lid 3, AO de samenwerking niet in de zin van een dubbel statutenvereiste in de statuten van de Stichting worden opgenomen. Volgens het Unierecht is de regeling van § 57, lid 3, AO slechts een irrelevante wijziging van een „oude steunmaatregel” die niet is onderworpen aan het uitvoeringsverbod in artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU.
- 5 Hiertegen richt zich verweerders beroep in *Revision* waarmee hij zich beroept op schending van materieel recht.
- 6 Het Bundesministerium der Finanzen (Ministerie van Financiën, Duitsland) heeft meegedeeld dat de Duitse Bondsregering de Commissie niet overeenkomstig artikel 108, lid 3, eerste volzin, VWEU op de hoogte heeft gebracht van de nieuwe regeling in § 57, lid 3, AO en toegevoegd dat noch een kennisgeving noch een informeel beroep op de Commissie nodig was. § 57, lid 3 leidt niet tot een wijziging van het bestaande concept betreffende het algemeen nut. Het idee van een planmatige samenwerking was reeds voor de invoering ervan bekend en juridisch mogelijk. In zoverre gaat het bij § 57, lid 3, AO hooguit om een concretisering van een bestaande steunmaatregel.

Motivering van de verwijzing

Situatie naar nationaal recht

- 7 Een lichaam dat uitsluitend en direct doelen van algemeen nut, liefdadigheidsdoelen of kerkelijke doelen (fiscaal bevoordeelde doelen) nastreeft, is vrijgesteld van vennootschapsbelasting en ondernemingsbelasting. Zijn diensten zijn onderworpen aan het lage btw-tarief. Deze fiscale voordelen worden niet toegekend, indien het lichaam een bedrijf is, tenzij dit bedrijf een algemeen nut beogend bedrijf („Zweckbetrieb”) is in de zin van § 65 AO. Een dergelijk bedrijf kan echter slechts gebruik maken van fiscale voordelen, wanneer het in de statuten vastgestelde fiscaal bevoordeelde doelen in de zin van § 57, lid 1, AO direct nastreeft.
- 8 Na de toevoeging van § 57, lid 3, in de AO kan eenvoudiger worden voldaan aan het vereiste in § 57, lid 1, AO dat het doel direct moet worden nagestreefd. Thans streeft een lichaam zijn fiscaal bevoordeelde doelen ook direct na wanneer het volgens de statuten door een planmatige samenwerking met ten minste één ander lichaam een fiscaal bevoordeeld doel verwezenlijkt (§ 57, lid 3, eerste zin, AO). Het begrip „planmatige samenwerking” vereist geen vennootschappelijke band tussen de lichamen en de samenwerking kan alle soorten diensten omvatten. Uiteindelijk zorgt § 57, lid 3, AO ervoor dat juridisch onafhankelijke servicelichamen die diensten verrichten zoals die ook door particuliere, niet-bevoordeelde ondernemingen plegen te worden aangeboden, deze diensten binnen het kader van een fiscaal bevoordeeld bedrijf kunnen verrichten.
- 9 Het onderhavige geding is daarvan een treffende illustratie. Verzoekster beoogt diensten op het gebied van financiële boekhouding en administratie tegen betaling te verrichten voor de Stichting van algemeen nut. Tot de toevoeging van § 57, lid 3, AO kon verzoekster voor deze diensten die binnen het kader van een bedrijf worden verricht, geen gebruik maken van het fiscaal voordeel voor een algemeen nut beogend bedrijf. Hiervoor zou namelijk vereist zijn dat verzoekster haar in de statuten vastgestelde fiscaal bevoordeelde doelen direct nastreeft, waarvoor zij overeenkomstig § 57, lid 1, eerste volzin, AO deze doelen zelf moet verwezenlijken. Volgens de oude juridische situatie moest dat worden ontkend, aangezien verzoekster geen eigen fiscaal bevoordeelde doelen, maar die van de Stichting nastreeft. Ingevolge § 57, lid 3, AO is daarentegen voldoende dat verzoekster haar fiscaal bevoordeelde doelen volgens de statuten door een planmatige samenwerking met de Stichting van algemeen nut verwezenlijkt.

Beoordeling van § 57, lid 3, AO in het licht van het recht betreffende steunmaatregelen

- 10 Volgens de rechtspraak van het Hof omvat het begrip „(begunstigde) onderneming” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU elke eenheid die een economische activiteit uitoefent, ongeacht haar rechtsvorm en de wijze waarop zij wordt gefinancierd (zie bijvoorbeeld arrest Cassa di Risparmio di Firenze e.a.).

Bovendien moet het ten eerste gaan om een maatregel van de staat of een met staatsmiddelen bekostigde maatregel. Ten tweede moet deze maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. Ten derde moet de maatregel de begunstigde een selectief voordeel verschaffen. Ten vierde moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen (arresten Prezydent Miasta Mielca, punt 36; A-Brauerei, punt 19, en Commissie/World Duty Free Group e.a., punt 53).

- 11 Bij het onderzoek van de nationale rechter of een nationale regeling als steunmaatregel moet worden aangemerkt (arresten Transalpine Ölleitung in Österreich, punt 39; Lucchini, punt 50, en Cassa di Risparmio di Firenze e.a., punt 140), gaat de verwijzende rechter met betrekking tot § 57, lid 3 AO uit van de bevoordeling van een onderneming en tevens – uitgezonderd het criterium van selectiviteit – van drie van de vier door het Hof opgestelde voorwaarden om een steunmaatregel aan te nemen.

Eerste prejudiciële vraag

- 12 De verwijzende rechter is tot op heden ervan uitgegaan dat het fiscale voordeel voor een algemeen nut beogend bedrijf als oude steunmaatregel moet worden aangemerkt, aangezien het reeds voor de inwerkingtreding van het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap op 1 januari 1958 bestond [Bundesfinanzgericht (BFG) (federale belastingrechter in eerste aanleg, Duitsland), arrest van 31 juli 2013, I R 82/12, BFHE 243, blz. 180, BStBl II 2015, blz. 123, punt 35].
- 13 Hiervan moet de in casu te beantwoorden vraag worden onderscheiden, of het feit dat door § 57, lid 3, AO het fiscale voordeel voor algemeen nut beogende bedrijven wordt uitgestrekt tot servicelichamen, een afzonderlijk selectief voordeel als gevolg heeft, aangezien deze regeling het fiscale voordeel van een algemeen nut beogend bedrijf voor een economische activiteit toekent aan een servicelichaam, ongeacht of dit lichaam door een in de statuten vastgestelde planmatige samenwerking met een ander fiscaal bevoordeeld lichaam zijn fiscaal bevoordeelde doel slechts indirect nastreeft.
- 14 Om de selectieve werking van een belastingmaatregel vast te stellen moet eerst worden bepaald wat het referentiestelsel is en dus wat het „normale” belastingstelsel in de betrokken lidstaat is en vervolgens worden aangetoond dat de belastingmaatregel zodanig afwijkt van dit referentiestelsel dat daarmee een verschil in behandeling wordt ingevoerd tussen marktdeelnemers die zich uit het oogpunt van de met dit referentiestelsel nagestreefde doelstelling in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden. Het begrip „staatssteun” ziet echter niet op maatregelen die differentiëren tussen ondernemingen die zich, gelet op de betrokken rechtsregeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden, en bijgevolg in beginsel selectief zijn, wanneer de betrokken lidstaat in een derde fase kan aantonen dat die differentiatie gerechtvaardigd is aangezien zij voortvloeit uit de aard of de opzet van het stelsel waarvan de

maatregelen een onderdeel vormen (arresten Prezydent Miasta Mielca, punt 44, en A-Brauerei, punten 36 en 44).

- 15 In die context is de vaststelling van het referentiestelsel van groot belang bij belastingmaatregelen, daar het bestaan van een economisch voordeel in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU slechts ten opzichte van een „normale” belasting kan worden vastgesteld. De vaststelling van het referentiestelsel moet voortvloeien uit een objectief onderzoek van de inhoud, de onderlinge samenhang en de concrete effecten van de krachtens het recht van die lidstaat toepasselijke regels (arrest Prezydent Miasta Mielca, punten 45 en 46).
- 16 Bovendien moet in aanmerking worden genomen dat het de lidstaten zijn die, buiten de gebieden waarop het belastingrecht van de Unie is geharmoniseerd, door de uitoefening van hun exclusieve bevoegdheden met inachtneming van hun fiscale autonomie de wezenlijke kenmerken van de belasting vaststellen, die in beginsel het referentiestelsel of het „normale” belastingstelsel bepalen op basis waarvan de selectiviteitsvoorwaarde moet worden onderzocht. Die vaststelling van de wezenlijke kenmerken van de belasting betreft behalve de grondslag ervan en het belastbare feit ook de eventuele vrijstellingen waarmee zij gepaard gaat (arrest Prezydent Miasta Mielca, punten 48 en 49).
- 17 Aangezien de wezenlijke kenmerken van een belasting in beginsel het referentiestelsel bepalen aan de hand waarvan de selectiviteitsvoorwaarde moet worden onderzocht, wordt een algemene en abstracte vrijstelling waarmee een directe belasting gepaard gaat normaliter niet als „staatssteun” aangemerkt (arrest Prezydent Miasta Mielca, punt 50). Voorts zijn de lidstaten gerechtigd om in het kader van hun fiscale autonomie via directe belastingen naast een zuivere begrotingsdoelstelling een of meer andere doelstellingen na te streven, die in voorkomend geval samen het doel van het relevante referentiestelsel vormen (arrest Prezydent Miasta Mielca, punt 51).
- 18 Tot slot kan een algemene en abstracte vrijstelling waarmee een directe belasting gepaard gaat niet worden geacht tot het „normale” belastingstelsel te behoren wanneer de voorwaarden die de relevante regelgeving stelt om voor deze vrijstelling in aanmerking te komen rechtens of feitelijk betrekking hebben op een of meer specifieke kenmerken van de enige categorie van ondernemingen die daarvoor in aanmerking kan komen, waarbij die kenmerken onlosmakelijk verbonden zijn met de aard van die ondernemingen of van hun activiteiten (arresten Prezydent Miasta Mielca, punt 54, en Commissie en Spanje/Government of Gibraltar en Verenigd Koninkrijk, punt 104).
- 19 In het onderhavige geval vormen de afzonderlijke belastingwetten op grond waarvan de winst uit economische activiteiten van in het binnenland gevestigde lichamen onderworpen is aan vennootschapsbelasting en ondernemingsbelasting, en voor de binnen het kader van een economische activiteit verrichte btw-plichtige diensten normaliter het normale btw-tarief geldt, het relevante referentiestelsel.

- 20 Op deze algemene, abstract geformuleerde en voor alle marktdeelnemers ongedifferentieerd geldende belastingheffing maakt de nationale wetgever voor het algemeen nut beogende bedrijf uitzonderingen die buiten het normale referentiestelsel vallen. Enkel ondernemingen van de fiscaal bevoordeelde lichamen, dus slechts ondernemingen die een specifieke wettelijke activiteit uitoefenen en bijgevolg een bepaalde categorie van ondernemingen vormen, komen namelijk in aanmerking voor de fiscale voordelen voor algemeen nut beogende bedrijven (zie daaromtrent arrest Prezydent Miasta Mielca, punt 54). Dat is al voldoende om een selectief voordeel aan te nemen.
- 21 Los daarvan vormt § 57, lid 3, AO een uitzondering binnen de regelingen voor fiscaal bevoordeelde lichamen. In de bepaling wordt namelijk in zoverre uitgegaan van de omstandigheden bij een ander lichaam, dat een activiteit die – op zichzelf genomen – niet verschilt van die van een andere dienstenaanbieder, met het oog op het gebruik van de dienst door het ontvangende lichaam als fiscaal bevoordeeld wordt beschouwd.
- 22 § 57, lid 3, AO leidt tot differentiaties tussen ondernemingen die zich wat het met dit referentiestelsel nagestreefde doel betreft in een vergelijkbare feitelijke en juridische situatie bevinden. Doel van de afzonderlijke belastingwetten is de gelijkmatige belastingheffing van inkomsten uit economische activiteiten. Dit is in strijd met de vrijstelling van winstbelasting van het algemeen nut beogende bedrijf dat economische activiteiten verricht, en met het lage btw-tarief voor zijn diensten. De door § 57, lid 3, AO bevoordeelde ondernemingen bevinden zich met betrekking tot hun economische activiteiten in een vergelijkbare situatie als die van niet- bevoordeelde ondernemingen, aangezien de betrokken activiteit zich telkens beperkt tot het verrichten van diensten die naar hun aard niet „oorspronkelijk van algemeen nut” zijn.
- 23 Tevens is niet gebleken dat de selectieve bevoordeling van servicelichamen door § 57, lid 3, AO wordt gerechtvaardigd door de aard of de opzet van die regeling (zie arrest Paint Graphos e.a., punt 75).

Tweede prejudiciële vraag

- 24 Aan de aanneming van een selectief voordeel zou in de weg kunnen staan dat de bepaling van § 57, lid 3, AO ertoe leidt dat de hierdoor bevoordeelde servicelichamen zijn onderworpen aan de speciale regelingen van het recht betreffende het algemeen nut.
- 25 Bedenkingen over de selectiviteit van het voordeel zouden kunnen voortvloeien uit het feit dat, gelet op de activiteit van algemeen nut van de betrokken lichamen, de staat zelf of het publiek als bevoordeelde van de belastingmaatregel kunnen worden aangemerkt en niet het fiscaal bevoordeelde lichaam, zodat dat geen voordeel zouden kunnen hebben gehad. Het lichaam dat een algemeen nut beogende bedrijf is, is weliswaar geadresseerde van de nationale fiscale voordelen en enkel zijn financiële capaciteiten worden door de fiscale voordelen vergroot,

maar door de verwezenlijking van zijn fiscaal bevoordeelde doelen ontnemt het de staat zijn openbaredienstverplichting of zorgt het voor een aanvulling op en verrijking van het dienstenaanbod van de staat, zodat uiteindelijk de staat zelf of het publiek zou kunnen worden bevoordeeld. Dat zou kunnen voortvloeien uit het feit dat het recht betreffende het algemeen nut door de in § 55, lid 1, punten 1 tot en met 3 en 5, AO neergelegde beperking van het gebruik van middelen en de bestemming van het vermogen in de zin van § 55, lid 1, punt 4, en van § 61 ervoor zorgt dat de toegekende fiscale voordelen ten goede komen aan het nagestreefde doel.

- 26 Tegen een zodanig gemotiveerde ontkenning van een voordeel voor het fiscaal bevoordeelde lichaam pleiten echter de talrijke overlappingsen van de nationale catalogus van fiscaal bevoordeelde doelen en met name doelen van algemeen nut met de categorieën die de Uniewetgever aanmerkt als categorieën steun die moet worden beoordeeld.
- 27 Overlappingsen zijn er bijvoorbeeld met het toepassingsgebied van verordening nr. 651/2014. Volgens artikel 1, punt 1, ervan is deze verordening van toepassing op verschillende categorieën waarin fiscaal bevoordeelde lichamen een algemeen nut beogend fiscaal bevoordeelde bedrijf kunnen zijn. De Uniewetgever beschouwt deze categorieën in beginsel als categorieën steun die moeten worden beoordeeld. Dienovereenkomstig bevestigt hij ten aanzien van deze categorieën dat voordelen slechts onder specifieke afzonderlijk te beoordelen voorwaarden die hij in de hoofdstukken I en III van verordening nr. 651/2014 heeft vastgelegd, verenigbaar zijn met de interne markt (artikel 3 van die verordening).
- 28 De op basis daarvan vereiste beoordeling van de steun kan volgens de verwijzende rechter niet wegvallen omdat de staat als begunstigde wordt aangemerkt, want dan zou de beoordeling aan de hand van artikel 107 VWEU wegvallen en het uitvoeringsverbod dat geldt voor niet goedgekeurde steun worden omzeild.
- 29 De beperkingen van het gebruik van middelen en de bestemming van het vermogen van fiscaal bevoordeelde lichamen waarin het recht betreffende het algemeen nut voorziet zouden er ook voor kunnen pleiten dat de bevoordeelde ondernemingen niet kunnen worden vergeleken met niet-bevoordeelde ondernemingen en dat bijgevolg geen sprake is van selectiviteit van het voordeel. Wegens de beperkingen van het gebruik van middelen kunnen fiscaal bevoordeelde lichamen, anders dan niet-bevoordeelde ondernemingen, niet vrij beschikken over hun middelen en deze niet ten gunste van hun vennoten of leden benutten. De bestemming van het vermogen zorgt ervoor dat de lichamen hun vermogensbestanddelen uitsluitend inzetten voor hun fiscaal bevoordeelde doelen. Hun activiteit moet bovendien uitsluitend zijn gericht op het nastreven van doelen van algemeen nut, liefdadigheidsdoelen of kerkelijke doelen.
- 30 Tegen een zodanig gemotiveerde ontkenning van de vergelijkbaarheid van fiscaal bevoordeelde lichamen met niet-bevoordeelde ondernemingen pleit echter de uitgebreide catalogus van fiscaal bevoordeelde doelen. De catalogus omvat

uiteenlopende categorieën van het openbare leven, zodat § 57, lid 3, AO ingrepen in de door de fiscaal bevoordeelde lichamen gevormde markt mogelijk maakt. Om die reden bestaat er fundamentele twijfel of de vergelijkbaarheid van fiscaal bevoordeelde servicelichamen met niet-bevoordeelde ondernemingen die gelijksoortige diensten aanbieden op grond van beperkingen bij het gebruik van middelen en de bestemming van het vermogen kan worden ontkend.

Derde prejudiciële vraag

- 31 Volgens de rechtspraak van het Hof (arrest Eco Fox e.a., punten 36-38 en 40-42) verschilt in het kader van het door de artikelen 107 en 108 VWEU ingestelde stelsel van toezicht op steunmaatregelen van de staten de procedure naargelang het gaat om bestaande dan wel om nieuwe steun. Terwijl bestaande steunmaatregelen overeenkomstig artikel 108, lid 1, VWEU regelmatig tot uitvoering kunnen worden gebracht zolang de Commissie ze niet onverenigbaar met de interne markt heeft verklaard, bepaalt artikel 108, lid 3, VWEU dat elk voornemen tot invoering van nieuwe steunmaatregelen of tot wijziging van bestaande steunmaatregelen tijdig bij de Commissie moet worden aangemeld en niet tot uitvoering kan worden gebracht voordat de procedure tot een eindbeslissing heeft geleid. Maatregelen moeten als nieuwe steunmaatregelen moeten worden beschouwd waarvoor de aanmeldingsplicht van artikel 108, lid 3, VWEU geldt, wanneer zij na de inwerkingtreding van het VWEU zijn genomen tot invoering of wijziging van steunmaatregelen, waarbij deze wijzigingen betrekking kunnen hebben op bestaande steunmaatregelen. Het begrip „nieuwe steun” wordt in artikel 1, onder c), van verordening 2015/1589 gedefinieerd. Artikel 4, lid 1, eerste volzin, van verordening nr. 794/2004 bepaalt dat „[v]oor de toepassing van artikel 1, onder c), van verordening nr. 659/1999 [...] onder een wijziging in bestaande steun iedere wijziging [wordt] verstaan, met uitzondering van aanpassingen van louter formele of administratieve aard die de beoordeling van de verenigbaarheid van de steunmaatregel met de gemeenschappelijke markt niet kunnen beïnvloeden.”
- 32 De kring van de begunstigden behoort tot de kern van een steunregeling. Een wijziging van de criteria op basis waarvan de begunstigden van een steunregeling worden geïdentificeerd is niet gewoon een aanpassing van louter formele of administratieve aard (arrest Dilly’s Wellnesshotel, punten pagina 60 en 61). Een wijziging van een steunregeling waarbij een bestaande steunregeling wordt uitgebreid in de vorm van tot een nieuwe categorie van begunstigden, is een wijziging die duidelijk los kan worden gezien van de oorspronkelijke regeling, aangezien de toepassing van de bestaande steunregeling op de nieuwe categorie van begunstigden niets afdoet aan de beoordeling van de verenigbaarheid van de oorspronkelijke regeling met de gemeenschappelijke markt (arrest Telefónica, punt 64).
- 33 Beoordeeld moet worden of § 57, lid 3, AO slechts een onbeduidende formele – in de zin van een enkel organisatorische – wijziging van een voor inwerkingtreding van het VWEU bestaande steunmaatregel als bedoeld in artikel 4, lid 1, eerste

volzin, van verordening nr. 794/2004 tot gevolg heeft en bijgevolg niet als wijziging van een bestaande steunmaatregel moet worden aangemerkt.

- 34 De fiscale bevoordeling van algemeen nut beogende bedrijven is reeds voor de inwerkingtreding van het VWEU in het binnenland ingevoerd. Algemeen nut beogende bedrijven konden volgens de toenmalige juridische situatie echter alleen worden uitgeoefend door fiscaal bevoordeelde lichamen die met het een algemeen nut beogend bedrijf hun fiscaal bevoordeelde doelen nastreefden. Het toepassingsgebied van deze fiscale bevoordeling is door § 57, lid 3, AO uitgebreid.
- 35 Deze bepaling is niet alleen een concretisering, aanvulling of vereenvoudiging van samenwerkingsmogelijkheden die reeds voor de inwerkingtreding van het VWEU bestonden. Van een concretisering en aanvulling van de bestaande samenwerkingsmogelijkheden is geen sprake omdat het servicelichaam ook tevoren als hulppersoon van het fiscaal bevoordeelde lichaam actief kon worden, daar de hulppersoon slechts indirect fiscaal bevoordeelde doelen van zijn opdrachtgever financierde, maar deze doelen niet zelf heeft verwezenlijkt.
- 36 Voor een slechts formele, vanuit het oogpunt van de steunmaatregelen niet relevante wijziging zou kunnen pleiten dat in het geval van een loutere afsplitsing van de activiteit de interne organisatorische processen, structuren en verbindingen onder de deelnemers in wezen identiek blijven. De tevoren bestaande steunmaatregel wordt echter § 57, lid 3, AO met een nieuwe categorie begunstigden uitgebreid, wat duidelijk wordt wanneer niet alleen naar de gevallen van een loutere afsplitsing van een activiteit maar ook – zoals in het geval van verzoekster – naar nieuwe oprichtingen wordt gekeken. § 57, lid 3, AO maakt het mogelijk grote servicelichamen op te richten die diensten verrichten voor talrijke fiscaal bevoordeelde lichamen, wat kan leiden tot vervalsingen van de mededinging en het verdringen van niet-bevoordeelde ondernemingen van de markt.
- 37 Aangezien de kring van de begunstigden als kernelement van de bestaande steunmaatregel reeds is uitgebreid, is voorts in tegenstelling tot de opvatting van verzoekster niet beslissend of sprake is van een onbeduidende verhoging van de oorspronkelijke middelen als bedoeld in artikel 4, lid 1, tweede volzin, van verordening nr. 794/2004.

Relevantie van de prejudiciële vragen voor de beslechting van het geding

- 38 De door verweerder aangevoerde bezwaren tegen het arrest van het Finanzgericht waarin het beroep gegrond is verklaard, treffen geen doel. Bijgevolg rijst de vraag of aan de voorwaarden van § 57, lid 3, AO is voldaan en de uitvoering ervan een schending vormt van het verbod bedoeld in artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU.

- 39 Indien § 57, lid 3, AO de wezenlijke wijziging van een bestaande steunmaatregel of een nieuwe steunmaatregel betreft, is daarop het uitvoeringsverbod in artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU van toepassing. In dat geval zou verweerders beroep in *Revision* volgens het beginsel van „*Vollrevision*” (volledige *Revision*) (BFH, arrest van 14 december 2023, V R 28/21, BFHE 282, blz. 526, BStBl II 2024, blz. 425, punt 39), waarbij ook met artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU rekening moet worden gehouden (zei arrest Lucchini, punt 50), gegrond zijn en zou het beroep moeten worden verworpen (zie dienaangaande BFH, arrest van 31 juli 2013, I R 82/12, BFHE 243, blz. 180, BStBl II 2015, blz. 123, punt 33). Een steunmaatregel die in strijd met artikel 108, lid 3, VWEU tot uitvoering wordt gebracht is onwettig (arrest Residex Capital IV, punt 28).
- 40 Mocht dit echter bij § 57, lid 3, AO niet het geval zijn, zou de beslissing van het Finanzgericht juist zijn en verweerders beroep in *Revision* ongegrond.