



Datum van  
inontvangstneming

:

24/07/2017

**Zaak C-374/17**

**Verzoek om een prejudiciële beslissing**

**Datum van indiening:**

21 juni 2017

**Verwijzende rechter:**

Bundesfinanzhof (Duitsland)

**Datum van de verwijzingsbeslissing:**

30 mei 2017

**Verweerder en verzoeker in „Revision”:**

Finanzamt B

**Verzoekster en verweerster in „Revision”:**

A-Brauerei

---

[OMISSIS] **BUNDESFINANZHOF** (hoogste federale rechter in belastingzaken)

**[OMISSIS] BESCHIKKING**

**In het geding tussen**

Finanzamt B,

verweerder en verzoeker tot „Revision”,

en

A-Brauerei,

verzoekster en verweerster in „Revision”,

[OMISSIS] betreffende de afzonderlijke vaststelling van de heffingsgrondslagen voor

de overdrachtsbelasting,

In tegenwoordigheid van:

Bundesministerium der Finanzen (federaal ministerie van Financiën),

heeft de II. Senat

[OMISSIS] [samenstelling van de rechtsprekende formatie] [OMISSIS] op 30 mei 2017 het volgende beslist: **[Or. 2]**

#### Dictum

- 1 1. De behandeling van de zaak wordt geschorst.
- 2 2. Het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: „Hof”) wordt verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

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

3

#### Motivering

##### I.

- 4 Verzoekster en verweerster in „Revision” (hierna: „verzoekster”) is een naamloze vennootschap met een commerciële handelsactiviteit. Zij hield 100 % van de aandelen in de T-GmbH, die eigenaar was van verschillende stukken grond. De T-GmbH was op haar beurt de enige vennoot van de E-GmbH.
- 5 Bij overeenkomst van 1 augustus 2012 droeg de T-GmbH in haar hoedanigheid van overdragende vennootschap haar gehele vermogen – dus met inbegrip van de stukken grond – met alle rechten en verplichtingen door ontbinding zonder liquidatie overeenkomstig § 1, lid 1, punt 1, juncto § 2, punt 1, van het Umwandlungsgesetz (wet inzake de wijziging van de rechtspositie van ondernemingen; hierna: „UmwG”) over aan verzoekster in haar hoedanigheid van verkrijgende vennootschap (fusie door overneming). De fusie werd op 24 september 2012 van kracht ingevolge de inschrijving in het handelsregister. Op die datum **[Or. 3]** hield de T-GmbH, waarin verzoekster sinds meer dan vijf jaar een deelneming had, op te bestaan. Verzoekster was sindsdien de enige vennoot van de E-GmbH.
- 6 Volgens verweerder en verzoeker tot „Revision” (het Finanzamt; hierna: „belastingdienst”) was de overdracht aan verzoekster van de stukken grond in het

kader van de fusie van de T-GmbH een belastbare verwerving overeenkomstig § 1, lid 1, punt 3, van het Grunderwerbsteuergesetz (wet op de belasting bij overdracht van onroerend goed) in de versie die in 2012 van toepassing was (hierna: „GrEStG). De belastingdienst stelde uiteindelijk met wijzigende aanslag van 13 augustus 2013 de heffingsgrondslagen voor de overdrachtsbelasting overeenkomstig § 17, lid 3, eerste zin, punt 1, GrEStG ten aanzien van verzoekster vast. De belastingdienst weigerde daarbij het in § 6a GrEStG bedoelde belastingvoordeel toe te kennen. De belastingdienst wees het bezwaar af met de motivering dat de T-GmbH geen afhankelijke vennootschap in de zin van § 6a GrEStG is, omdat zij ingevolge de fusie opgehouden heeft te bestaan en aldus niet is voldaan aan de wettelijke termijn van vijf jaar voor het aanhouden van een deelneming.

- 7 Het Finanzgericht (belastingrechter in eerste aanleg) wees het beroep toe en kende het in § 6a GrEStG bedoelde belastingvoordeel ten belope van 100 % toe. [OMISSIS]
- 8 Met zijn beroep in „Revision” komt de belastingdienst op tegen de schending van § 6a GrEStG.
- 9 De belastingdienst verzoekt de beslissing van het Finanzgericht te vernietigen en het beroep af te wijzen.
- 10 Verzoekster verzoekt het beroep in „Revision” ongegrond te verklaren. [Or. 4]
- 11 Het Bundesministerium der Finanzen (federaal ministerie van Financiën) heeft in de procedure geïntervenieerd. Het heeft meegedeeld dat de Commissie geen formele onderzoeksprocedure heeft ingeleid naar het recent ingevoerde belastingvoordeel van § 6a GrEStG.

## II.

- 12 [OMISSIS]
- 13 1. Nationaal recht
- 14 a) § 1 GrEStG

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

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

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

[...]

(2a) Indien het vermogen van een vennootschap een op het nationale grondgebied gelegen onroerend goed omvat en het vennotenbestand binnen vijf jaar direct of indirect dusdanig wijzigt dat minstens 95 procent van de aandelen in de vennootschap aan nieuwe vennoten wordt overgedragen, wordt dit beschouwd **[Or. 5]** als een rechtshandeling strekkende tot overdracht van een onroerend goed aan een nieuwe personenvennootschap. [...]

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

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

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

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

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

15 b) § 6a GrEStG [OMISSIS] **[Or. 6]** [OMISSIS].

16 „Wat belastbare rechtshandelingen als bedoeld in § 1, lid 1, punt 3, alinea 2a of 3, betreft, wordt de belasting niet geheven in het kader van een omzetting in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, van het Umwandlungsgesetz; [...] de eerste volzin is ook van toepassing op overeenkomstige omzettingen volgens het recht van een lidstaat van de Europese Unie of van een staat die partij is bij de Overeenkomst over de Europese Economische Ruimte. De eerste volzin is slechts van toepassing wanneer uitsluitend een controlerende onderneming en één of meerdere van deze onderneming afhankelijke vennootschappen of meerdere van een controlerende onderneming afhankelijke vennootschappen aan de omzettingsprocedure deelnemen. Een vennootschap is afhankelijk in de zin van de

derde volzin wanneer de controlerende vennootschap ononderbroken gedurende vijf jaar vóór de transactie en gedurende vijf jaar na de transactie direct, indirect, deels direct of deels indirect, een deelneming van minstens 95 procent in het kapitaal of het maatschappelijk vermogen aanhoudt.”

17 c) UmwG

18 § 1 UmwG

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

1. door fusie;

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

3. door overdracht van het vermogen;

[...]”

19 § 2 UmwG

„Rechtssubjecten kunnen door ontbinding zonder liquidatie fuseren [**Or. 7**]

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

20 2. Algemene regeling betreffende de belastingsplicht volgens het recht inzake de overdrachtsbelasting

21 a) Belastbare verwervingen

22 aa) De overdrachtsbelasting ziet als belasting over juridische of economische transacties in beginsel op alle rechtshandelingen waarbij de houder van een recht op een op het nationale grondgebied gelegen onroerend goed wijzigt. Dat geldt voor nationale en buitenlandse rechtssubjecten.

23 bb) Volgens § 1, lid 1, punt 1, GrEStG is al sprake van belastbaarheid bij het sluiten van een verbintenisrechtelijke transactie – zoals bijvoorbeeld een koopovereenkomst – op basis waarvan een recht op eigendomsoverdracht van een onroerend goed ontstaat. Bij ontstentenis van een dergelijke transactie, is de zakenrechtelijke eigendomsoverdracht (akkoord over de eigendomsoverdracht) van het stuk grond belastbaar.

24 cc) Volgens § 1, lid 1, punt 3, GrEStG is de overdracht van eigendom van een op het nationale grondgebied gelegen onroerend goed ook onderworpen aan de

overdrachtsbelasting wanneer voorafgaandelijk geen transactie heeft plaatsgevonden op grond waarvan een recht op eigendomsoverdracht ontstaat en een akkoord over de eigendomsoverdracht niet noodzakelijk is. Dit is onder meer het geval wanneer de houder van een recht wijzigt naar aanleiding van een omzetting overeenkomstig de UmwG (fusie, splitsing en overdracht van vermogen). In het kader van die verrichtingen gaat het gehele vermogen (overdracht onder algemene titel) of een deel van het vermogen (overdracht onder bijzondere titel) van het overdragende rechtssubject van rechtswege over op een nieuw rechtssubject. Het is niet noodzakelijk dat afzonderlijke vermogensbestanddelen worden overgedragen. **[Or. 8]**

- 25 dd) Voorts zijn andere rechtshandelingen belastbaar op grond van § 1, leden 2a en 3, GrEStG. Deze bepalingen zien op de overdracht of de vereniging van aandelen in vennootschappen die onroerend goed bezitten, wanneer deze handelingen vanuit het oogpunt van het recht inzake de overdrachtsbelasting gelijkstaan met een overdracht van een onroerend goed.
- 26 Die situaties hebben met elkaar gemeen dat niet de eigendom van een onroerend goed aan een nieuw rechtssubject wordt overgedragen, maar dat slechts direct of indirect aandelen in een vennootschap die onroerend goed bezit worden overgedragen. Aangezien in totaal of achtereenvolgens minstens 95 procent van de aandelen wordt overgedragen, wordt een fictieve overdracht van een onroerend goed belast. De vennootschap die onroerend goed bezit blijft weliswaar eigenaar van het onroerend goed, maar de vennoten van die vennootschap zijn, direct of indirect, gewijzigd.
- 27 b) Belastingvoordeel van § 6a GrEStg
- 28 aa) Wat de in § 1, lid 1, punt 3, lid 2a en lid 3, GrEStG bedoelde belastbare rechtshandelingen betreft, wordt de overdrachtsbelasting ingevolge § 6a, eerste volzin, GrEStG niet geheven wanneer de rechtshandeling is gebaseerd op een omzetting in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, UmwG (fusie, splitsing, overdracht van vermogen).
- 29 bb) Het belastingvoordeel geldt voor ondernemingen waarvan de zetel zich op het nationale grondgebied of in het buitenland bevindt. Het belastingvoordeel ziet, behalve op omzettingen in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, UmwG, ook op overeenkomstige omzettingen volgens het recht van een lidstaat van de Europese Unie (EU) of van een staat die partij is bij de Overeenkomst over de Europese Economische Ruimte (EER). **[Or. 9]**
- 30 cc) In § 6a, derde volzin, GrEStG wordt de werkingssfeer van het belastingvoordeel beperkt tot situaties in verband met een concern. Volgens deze bepaling is het belastingvoordeel van § 6a, eerste volzin, GrEStg slechts van toepassing wanneer uitsluitend een controlerende onderneming en één of meerdere van die controlerende onderneming afhankelijke vennootschappen of meerdere van een controlerende onderneming afhankelijke vennootschappen aan

de omzettingsprocedure deelnemen. Een vennootschap is afhankelijk wanneer de controlerende vennootschap ononderbroken gedurende vijf jaar vóór de transactie en gedurende vijf jaar na de transactie direct, indirect, deels direct of deels indirect, een deelneming van minstens 95 procent in het kapitaal of het maatschappelijk vermogen aanhoudt (§ 6a, vierde volzin, GrEStG). Aldus genieten omzettingsprocedures met de volgende deelnemers het belastingvoordeel: een controlerende onderneming en een afhankelijke vennootschap, een controlerende onderneming en meerdere afhankelijke vennootschappen en meerdere vennootschappen die afhankelijk zijn van een controlerende vennootschap.

- 31 dd) Het Bundesfinanzhof (hoogste federale rechter in belastingzaken) legt § 6a GrEStG overeenkomstig het doel van het belastingvoordeel, te weten herstructurerings binnen concerns vergemakkelijken, ruim uit.
- 32 (1) Dat geldt allereerst voor het begrip „controlerende onderneming” in de zin van § 6a, derde volzin, GrEStG. Iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon, personenvennootschap of maatschap, die economische activiteiten uitoefent, kan een controlerende onderneming zijn. Aan de economische handelsactiviteiten van de controlerende onderneming hoeven geen hoge eisen te worden gesteld. Het is voldoende dat de controlerende onderneming middels de deelneming in de afhankelijke onderneming aan de markt deelneemt. Bijgevolg hoeft het als heersende onderneming bij een omzetting betrokken rechtssubject geen ondernemer in de zin van § 2 van de Umsatzsteuergesetz (btw-wet) te zijn. Het doet ook niet ter zake **[Or. 10]** of de controlerende onderneming de deelneming in de afhankelijke vennootschap via haar privévermogen of via haar bedrijfsvermogen aanhoudt.
- 33 (2) Door de in § 6a, vierde volzin, GrEStG vastgestelde termijnen geldt het belastingvoordeel slechts wanneer de controlerende onderneming vijf jaar vóór de rechtshandeling en vijf jaar na de rechtshandeling een deelneming in de afhankelijke vennootschap aanhoudt. Deze bepaling, die een met het doel van het voorschrift strijdige verruiming van het belastingvoordeel moet voorkomen, moet aldus worden uitgelegd dat de termijnen slechts doorslaggevend zijn voor zover zij ingevolge de omzetting kunnen worden geëerbiedigd. Zo kan bijvoorbeeld bij een fusie van een afhankelijke vennootschap met de controlerende onderneming alleen de termijn „vóór” de fusie in acht worden genomen. Na de fusie bestaat de deelneming van de controlerende onderneming in de afhankelijke vennootschap niet meer. Het belastingvoordeel van § 6a GrEStG moet worden toegekend omdat de termijn na de fusie precies vanwege de fusie niet kan worden geëerbiedigd. Dat is ook het geval voor de andere onder § 6a, eerste volzin, GrEStG vallende omzettingsprocedures, waarbij rechtsgronden verhinderen dat de termijnen kunnen worden geëerbiedigd.
- 34 3. Beoordeling van het geding overeenkomstig Duits recht



- 35 De fusie tussen T-GmbH en verzoekster komt op grond van § 6a GrEStG in aanmerking voor het belastingvoordeel. De overdrachtsbelasting mag niet worden geheven.
- 36 Verzoekster in haar hoedanigheid van controlerende onderneming en de met haar gefuseerde T-GmbH in haar hoedanigheid van afhankelijke vennootschap namen deel aan de omzettingsprocedure. Verzoekster oefent een economische activiteit uit en had vóór de fusie meer dan vijf jaar 100 % **[Or. 11]** van de aandelen in de T-GmbH in handen. De omstandigheid dat verzoekster na de fusie geen deelneming in de T-GmbH kon aanhouden, doet daaraan geen afbreuk. Het vermogen van de T-GmbH is ingevolge de fusie door overdracht onder algemene titel aan verzoekster overgedragen. Verzoekster kon de termijn betreffende de deelneming in de T-GmbH dus niet in acht nemen om redenen die verband houden met het recht inzake de omzetting van ondernemingen..
- 37 4. De prejudiciële vraag
- 38 a) De verwijzende rechter wenst te vernemen of bij het belastingvoordeel van § 6a GrEStG sprake is van door artikel 107, lid 1, VWEU verboden steun. Er bestaat met name twijfel over de vraag of het belastingvoordeel inderdaad slechts bepaalde ondernemingen of bepaalde producties begunstigt en daardoor een selectief voordeel verschaft. Bovendien zou het belastingvoordeel niet als selectief kunnen worden aangemerkt, omdat het als correctie van het referentiesysteem is gerechtvaardigd.
- 39 Artikel 107, lid 1, VWEU bepaalt dat, behoudens de afwijkingen waarin de Verdragen voorzien, steunmaatregelen van de staten of in welke vorm ook met staatsmiddelen bekostigd, die de mededinging door begunstiging van bepaalde ondernemingen of bepaalde producties vervalsen of dreigen te vervalsen, onverenigbaar met de interne markt zijn, voor zover deze steun het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig beïnvloedt. De bepaling verbiedt in beginsel selectieve steun aan bepaalde ondernemingen of bepaalde producties (zie arresten Hof van 18 juli 2013, P, C-6/12, EU:C:2013:525, punt 17, en 9 oktober 2014, Ministerio de Defensa en Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, punt 32).
- 40 b) Het staat aan de nationale rechter om in het bij hem aanhangige geding na te gaan of een belastingvoordeel **[Or. 12]** moet worden aangemerkt als staatssteun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU (zie arresten Hof van 18 juli 2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, punt 50, en Ministerio de Defensa en Navantia, EU:C:2014:2262, punt 55). Op basis van dat onderzoek kan worden beslist of een belastingvoordeel – zoals § 6a GrEStG –, dat zonder inachtneming van de voorafgaande controleprocedure van artikel 108, lid 3, VWEU is ingevoerd, aan die procedure had moeten worden onderworpen (arrest Hof, Lucchini, EU:C:2007:434, punt 50), en welke gevolgen aan een mogelijke schending moeten worden verbonden. De nationale rechter is daarentegen niet bevoegd om uitspraak te doen over de verenigbaarheid van staatssteun met de interne markt.

- 41 Wanneer twijfels bestaan over de vraag of een nieuw belastingvoordeel staatssteun vormt, moet het Bundesfinanzhof het Hof krachtens artikel 267, lid 3, VWEU verzoeken om uitlegging van de toepasselijke bepalingen van het Unierecht (arrest Hof van 21 november 2013, Deutsche Lufthansa, C-284/12, EU:C:2013:755, punt 44).
- 42 c) Een nationale maatregel kan pas worden aangemerkt als een „steunmaatregel van de staat” in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU wanneer is voldaan aan vier voorwaarden (zie arresten Hof van 21 december 2016, World Duty Free Group, C-20/15 P en C-21/15 P, EU:C:2016:981, punt 53 en de aldaar aangehaalde rechtspraak). In de eerste plaats moet het gaan om een maatregel van de staat of met staatsmiddelen bekostigd. In de tweede plaats moet die maatregel het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig kunnen beïnvloeden. In de derde plaats moet de maatregel de begunstigde een voordeel verschaffen. In de vierde plaats moet de maatregel de mededinging vervalsen of dreigen te vervalsen. [**Or. 13**]
- 43 d) Maatregelen die, in welke vorm ook, ondernemingen rechtstreeks of indirect kunnen bevoordelen of die moeten worden beschouwd als een economisch voordeel dat de begunstigde onderneming onder normale marktvoorwaarden niet zou hebben verkregen, worden beschouwd als staatssteun (arrest Hof, Ministerio de Defensa en Navantia, EU:C:2014:2262, punt 21).
- 44 Het belastingvoordeel van § 6a GrEStG is een dergelijk voordeel. De begunstigten verkeren daardoor financieel in een betere situatie dan de andere belastingplichtigen die eveneens een belastbare rechtshandeling als bedoeld in § 1, lid 1, punt 3, eerste volzin, lid 2a en lid 3, GrEStG verrichten en niet voldoen aan de voorwaarden van het belastingvoordeel.
- 45 e) De vraag rijst of het belastingvoordeel van § 6a GrEStG gepaard gaat met een selectief voordeel.
- 46 aa) Bij de beoordeling van de selectiviteit moet worden bepaald of een nationale maatregel binnen het kader van een bepaalde rechtsregeling „bepaalde ondernemingen of bepaalde producties” kan begunstigen ten opzichte van andere die zich, gelet op de doelstelling van die regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden en dus een verschillende behandeling krijgen die in wezen discriminerend is (arrest Hof, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, punt 54 en arrest Hof van 21 december 2016, Commissie/Aer Lingus, C-164/15 P en C-165/15 P, EU:C:2016:990, punt 51).
- 47 bb) Een nationale belastingmaatregel kan pas als „selectief” worden aangemerkt nadat ten eerste is bepaald welke algemene of „normale” belastingregeling [**Or. 14**] geldt in de betrokken lidstaat. Ten tweede moet worden aangetoond dat de betrokken belastingmaatregel afwijkt van de gewone regeling, voor zover hij differentiaties invoert tussen marktdeelnemers die zich, gelet op het doel van de

gewone regeling, in een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie bevinden (arrest Hof, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, punt 57).

- 48 cc) De omstandigheid dat een erg groot aantal ondernemingen aanspraak kan maken op een nationale maatregel of dat die ondernemingen tot verschillende sectoren behoren, volstaat niet om het selectieve karakter van die maatregel in twijfel te trekken en dus om te beletten dat hij als staatssteun wordt aangemerkt (arrest Hof, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, punt 80). Een belastingmaatregel kan ook selectief zijn wanneer hij losstaat van de aard van de activiteiten die door de begunstigde ondernemingen worden verricht (arrest Hof, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, punt 81). Anderzijds brengt de omstandigheid dat alleen belastingplichtigen die voldoen aan de voorwaarden voor toepassing van een maatregel, voor deze maatregel in aanmerking komen, op zich nog niet mee dat het een selectieve maatregel betreft (zie arrest Hof, World Duty Free Group, EU:C:2016:981, punt 59).
- 49 dd) Er bestaat twijfel over de vraag of de voorwaarden van § 6a GrEStG tot selectiviteit kunnen leiden. Aangezien een belastingvoordeel in het algemeen steeds aan voorwaarden is gebonden en dus in de regel bepaalde belastingplichtigen van de werkingssfeer worden uitgesloten, moeten de effecten van die voorwaarden op het staatssteunkarakter van de bepaling worden verduidelijkt. Het onderscheid tussen voorwaarden die tot staatssteun leiden en voorwaarden die niet tot staatssteun leiden is onduidelijk. **[Or. 15]**
- 50 (1) De belastingvrijstelling van § 6a GrEStG geldt volgens de bewoordingen ervan niet alleen voor bepaalde ondernemingen of bepaalde producties. Zij geldt integendeel, ongeacht de aard van de verrichte activiteiten, voor alle nationale en buitenlandse ondernemingen die omzettingen in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, UmwG (fusie, splitsing en overdracht van vermogen) of overeenkomstige omzettingen volgens het recht van de lidstaten van de EU of van een staat die partij is bij de EER-Overeenkomst doorvoeren.
- 51 Aangezien het belastingvoordeel aan bepaalde voorwaarden gebonden is (omzettingen in de zin van § 1, lid 1, punten 1 tot en met 3, UmwG of gelijksoortige omzettingen in de EU of in de EER, vaststelling van de deelnemende rechtssubjecten, de controlerende onderneming moet een deelneming van minstens 95 procent aanhouden en de duur van de deelneming in de afhankelijke vennootschap), bestaan er twijfels over de vraag of de bepaling daardoor een selectief voordeel verschaft. De selectieve werking zou kunnen voortvloeien uit het feit dat de bepaling slechts van toepassing is op omzettingen en niet op andere herstructureringsmaatregelen. Voorts zou de selectieve werking van het belastingvoordeel erin kunnen bestaan dat ondernemingen binnen een concern niet onder § 6a GrEStG vallen wanneer de controlerende onderneming binnen het concern niet kan aantonen dat zij de vereiste deelneming van minstens 95 procent in een afhankelijke vennootschap aanhoudt of wanneer de deelneming in een afhankelijke vennootschap niet gedurende de volledige termijn van vijf jaar vóór en na de rechtshandeling maar slechts gedurende een kortere termijn bestaat.

- 52 (2) De beperking van de werkingsfeer van § 6a GrEStG tot omzettingen (fusie, splitsing, overdracht van vermogen) heeft tot gevolg dat marktdeelnemers die verwervingshandelingen zonder omzetting **[Or. 16]** verrichten, niet in aanmerking komen voor het belastingvoordeel. Wanneer bijvoorbeeld binnen een concern zonder begunstigde omzetting slechts de deelneming van minstens 95 % in een vennootschap die onroerend goed bezit of in een onroerend goed wordt overgedragen, dan is overdrachtsbelasting verschuldigd zonder dat het belastingvoordeel van § 6a GrEStG kan worden toegepast. De marktdeelnemers die de onder § 6a GrEStG vallende verwervingshandelingen zonder omzetting verrichten, kunnen zich, gelet op het doel van § 1 GrEStG, dat erin bestaat wijziging van de houder van een recht op een onroerend goed en overeenkomstige overdrachten of verenigingen van aandelen in vennootschappen die onroerend goed bezitten te belasten, feitelijk en juridisch in een situatie bevinden die vergelijkbaar is met die van marktdeelnemers die de verwervingshandeling middels omzetting verrichten. § 6a GrEStG is evenwel niet van toepassing wanneer een herstructurering binnen het concern niet door omzetting maar door een andere maatregel wordt bewerkstelligd. Dat zou erop kunnen wijzen dat de beperking tot omzettingen selectief is. Tegen een feitelijk en juridisch vergelijkbare situatie van de marktdeelnemer zou evenwel kunnen pleiten dat een omzetting steeds leidt tot een wijziging van de houder van het recht, terwijl aan andere maatregelen aldus vorm zou kunnen worden gegeven dat de belastbare verwervingshandelingen van § 6a, eerste volzin, GrEStG niet plaatsvinden.
- 53 (3) De in § 6a, vierde volzin, GrEStG geformuleerde voorwaarde dat de controlerende onderneming een deelneming van minstens 95 % in een afhankelijke vennootschap moet aanhouden, leidt ook tot een onderscheid tussen de marktdeelnemers.
- 54 Marktdeelnemers met een dergelijke gekwalificeerde deelneming bevinden zich vanuit het oogpunt van de overdrachtsbelasting feitelijk en juridisch evenwel niet in een situatie **[Or. 17]** die vergelijkbaar is met die van een marktdeelnemer met een deelneming van minder dan 95 % in een vennootschap die onroerend goed bezit. De overdracht van de gekwalificeerde deelneming in een vennootschap die onroerend goed bezit, is uit hoofde van § 1, leden 2a en 3, GrEStG onderworpen aan de overdrachtsbelasting. In dit opzicht heeft de overdracht van een gekwalificeerde deelneming op het gebied van het recht inzake de overdrachtsbelasting dezelfde rechtsgevolgen als de overdracht van een onroerend goed. De houder van een niet-gekwalificeerde deelneming kan deze daarentegen overdragen zonder dat overdrachtsbelasting over de handeling wordt geheven; in dat geval kan overdrachtsbelasting slechts worden geheven wanneer andere aandeelhouders aandelen overdragen zodat in totaal minstens 95 % van de aandelen aan nieuwe rechtssubjecten wordt overgedragen. Dit onderscheid zou ervoor kunnen pleiten, de voorwaarde van een gekwalificeerde deelneming in hoofde van de controlerende onderneming niet als selectief aan te merken.
- 55 (4) De inachtneming van de termijn betreffende de deelneming van de controlerende onderneming in de afhankelijke vennootschap overeenkomstig § 6a,

vierde volzin, GrEStG is een criterium dat eveneens tot gevolg zou kunnen hebben dat marktdeelnemers in vergelijkbare situaties ongelijk worden behandeld. Een controlerende onderneming die op het tijdstip van de omzetting nog geen vijf jaar een deelneming in de afhankelijke vennootschap had, komt niet in aanmerking voor het belastingvoordeel van § 6a GrEStG, ook al bestaat er op dat ogenblik reeds nood aan herstructurering. De in § 6a, vierde volzin, GrEStG vastgestelde termijnen kunnen in die zin er mede toe bijdragen dat het belastingvoordeel als selectief wordt aangemerkt.

- 56 De in het referentiesysteem in § 1, lid 2a, GrEStG bepaalde termijn van vijf jaar staat daaraan niet in de weg. In § 1, lid 2a, GrEStG wordt de wijziging van het vennotenbestand van een personenvennootschap binnen vijf jaar in aanmerking genomen. § 6a, vierde volzin **[Or. 18]** GrEStG knoopt daarentegen, wat alle onder § 6a, eerste volzin, GrEStG vallende verwervingshandelingen betreft, aan bij het aanhouden van de deelneming gedurende een periode van minstens vijf jaar vóór en na de verwervingshandeling.
- 57 f) Aan de selectiviteitsvoorwaarde is evenwel niet voldaan wanneer een maatregel weliswaar een voordeel biedt voor de begunstigde, maar gerechtvaardigd wordt door de aard of de algemene opzet van het belastingstelsel waarvan hij een onderdeel vormt (arresten Hof van 8 september 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, punt 64, en 8 november 2011, Adra-Wien Pipeline en Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke, C-143/99, EU:C:2001:598, punt 42).
- 58 aa) Het begrip staatssteun ziet niet op overheidsmaatregelen die differentiëren tussen ondernemingen en dus a priori selectief zijn, wanneer deze differentiatie het gevolg is van de aard of de opzet van het lastenstelsel waarvan zij deel uitmaken (arrest Hof, Ministerio de Defensa en Navantia, EU:C:2014:2262, punt 42 en de aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 59 Een maatregel die een uitzondering op de toepassing van het algemene belastingstelsel inhoudt, kan worden gerechtvaardigd, wanneer kan worden aangetoond dat deze maatregel rechtstreeks uit de basis- of hoofdbeginselen van het belastingstelsel voortvloeit. In dit verband moet een onderscheid worden gemaakt tussen de doelstellingen van een specifiek belastingstelsel die buiten dat stelsel zijn gelegen, en de voor het bereiken van dergelijke doelstellingen noodzakelijke mechanismen die inherent zijn aan het belastingstelsel zelf (arrest Hof, Ministerio de Defensa en Navantia, EU:C:2014:2262, punt 43). **[Or. 19]**
- 60 bb) Het belastingvoordeel van § 6a GrEStG zou kunnen worden gerechtvaardigd op grond dat de criteria in § 1, lid 1, punt 3, eerste volzin, leden 2a en 3, GrEStG vanuit het oogpunt van het recht inzake de overdrachtsbelasting te ruim zijn omschreven en daarom voor bepaalde situaties in verband met een concern moeten worden gecorrigeerd door de werkings sfeer te beperken. Het is in dat verband van geen belang dat de beperking niet werd opgenomen in de afzonderlijke bepalingen betreffende de belastbare rechtshandelingen, maar gelet

op het feit dat de belastbaarheid van rechtshandelingen in verschillende bepalingen is geregeld, in de vorm van een belastingvoordeel werd gegoten.

- 61 (1) § 6a GrEStG zou aldus kunnen worden opgevat dat in deze bepaling met name de rechtsgevolgen van de ruime werkingssfeer van § 1, lid 1, punt 3, eerste volzin, GrEStG, dat meestal van toepassing is in gevallen van omzetting, worden ingeperkt. Wat belastbare rechtshandelingen in het kader van een omzetting (zoals een fusie in het hoofdgeding) betreft, wordt onder bepaalde voorwaarden overeenkomstig § 6a GrEStG geen overdrachtsbelasting geheven. De overdrachtsbelasting strekt ertoe wijzigingen van de houder van een recht op een onroerend goed te belasten. Gelet op de andere voorwaarden van § 6a GrEStG (gekwalificeerde deelneming, termijnen voor het aanhouden van de deelneming) zou ervan kunnen moeten worden uitgegaan dat geen sprake is van een wijziging van de houder van een recht die behoort te worden belast. Door de voorwaarden worden de niet te belasten wijzigingen van de houder van een recht onderscheiden van de te belasten wijzigingen van de houder van een recht.
- 62 (2) Dat blijkt duidelijk uit het hoofdgeding, waarin een dochtervennootschap (T-GmbH) fuseert met de moedervernootschap (verzoekster). Vanuit het oogpunt van het recht inzake de overdrachtsbelasting dienden de onroerende goederen van de T-GmbH reeds aan verzoekster te worden toegerekend op grond van de 100 %-deelneming in de T-GmbH. De daaropvolgende civielrechtelijke verwerving van de onroerende goederen door verzoekster ingevolge [Or. 20] de omzetting is weliswaar belastbaar, maar vanuit het oogpunt van het recht inzake de overdrachtsbelasting is dat een te verregaand rechtsgevolg omdat de onroerende goederen tevoren reeds aan verzoekster moesten worden toegerekend.
- 63 (3) Een beroep op § 6a GrEStG is slechts mogelijk voor bepaalde ondernemingen of vennootschappen, waarbij een bijzondere afhankelijkheidsrelatie bestaat. Dat moet ervoor zorgen dat de rechtsgevolgen van de door § 6a GrEStG begunstigde verwervingshandelingen enkel in een precies omschreven werkingssfeer worden gecorrigeerd.
- 64 (4) Hetzelfde geldt voor de in acht te nemen termijnen betreffende de deelneming van de controlerende onderneming in de afhankelijke vennootschap. Dat moet voorkomen dat deelnemingen slechts voor een korte periode worden verworven om omzettingen zonder overdrachtsbelasting te verwezenlijken. De werkingssfeer van § 6a GrEStG wordt door de termijnen dienstig afgebakend om ongewenste neveneffecten te vermijden. Gelijksoortige regelingen zijn elders in het referentiesysteem terug te vinden (zoals bijvoorbeeld in § 5, lid 3, en § 6, lid 4, GrEStG).
- 65 g) Voor de kwalificatie van een nationale maatregel als staatssteun hoeft niet te worden aangetoond dat de betrokken steun de handel tussen de lidstaten werkelijk heeft beïnvloed en de mededinging daadwerkelijk heeft vervalst, maar dient enkel te worden onderzocht of die steun dat handelsverkeer ongunstig kan beïnvloeden en de mededinging kan vervalsen (arrest Hof, Ministerio de Defensa en Navantia,

EU:C:2014:2262, punt 51 en de aldaar aangehaalde rechtspraak). In het bijzonder wordt het intracommunautaire handelsverkeer door steun van een lidstaat beïnvloed, wanneer die steun de positie van een onderneming ten opzichte van **[Or. 21]** andere concurrerende ondernemingen in dat handelsverkeer versterkt.

- 66 De vraag rijst of het belastingvoordeel van § 6a GrEStG het handelsverkeer ongunstig kan beïnvloeden en de mededinging kan vervalsen. Dat zou alleen kunnen worden aangenomen indien ervan zou moeten worden uitgegaan dat elk belastingvoordeel in wezen die gevolgen kan hebben.
- 67 h) Gelet op een en ander zijn er ernstige redenen om aan te nemen dat § 6a GrEStG in situaties zoals die in het hoofdgeding niet als selectieve steun kan worden aangemerkt. Het belastingvoordeel lijkt gerechtvaardigd te zijn.
- 68 5. De aan het Hof van Justitie voorgelegde vragen zijn noodzakelijk voor de beslechting van het geschil.
- 69 Indien § 6a GrEStG steun in de zin van artikel 107, lid 1, VWEU, betreft, dan zou die bepaling overeenkomstig artikel 108, lid 3, derde volzin, VWEU niet mogen worden toegepast totdat de Commissie zich heeft uitgesproken over de verenigbaarheid van het belastingvoordeel met de interne markt. De procedure in „Revision” zou dan tot de beslissing van de Commissie moeten worden opgeschort.
- 70 Indien het belastingvoordeel van § 6a GrEStG geen verboden steun vormt, dan zou de beslissing van het Finanzgericht rechtsconform zijn. Het door de belastingdienst ingestelde beroep tot „Revision” zou ongegrond zijn. Verzoekster zou aanspraak kunnen maken op het belastingvoordeel.
- 71 6. Dit verzoek om een prejudiciële beslissing is noodzakelijk overeenkomstig artikel 267, lid 3, VWEU. **[Or. 22]**
- 72 [OMISSIS]
- 73 [OMISSIS]

[OMISSIS]