DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

15. juni 2006 *

I sag C-264/04,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Amtsgericht Breisach (Tyskland) ved afgørelse af 7. juni 2004, indgået til Domstolen den 22. juni 2004, i sagen:

Badischer Winzerkeller eG

mod

Land Baden-Württemberg,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne S. von Bahr (refererende dommer) og A. Borg Barthet,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 17. november 2005,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Land Baden-Württemberg ved K. Ehmann, som befuldmægtiget

— den tyske regering ved A. Tiemann, som befuldmægtiget

— den østrigske regering ved H. Dossi, som befuldmægtiget

— den polske regering ved T. Nowakowski, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved L. Ström van Lier og F. Hoffmeister, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 10, litra c), og artikel 12 i Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter (EFT 1969 II, s. 405), som affattet ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985 (EFT L 156, s. 23, herefter »direktivet«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem andelsselskabet Badischer Winzerkeller eG (herefter »Badischer Winzerkeller«) og Land Baden-Württemberg angående spørgsmålet om opkrævning af et gebyr for berigtigelse i tingbogen.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Direktivets artikel 4, stk. 1 og 2, opregner de dispositioner, der er undergivet eller kan undergives kapitaltilførselsafgift.

4 Direktivets artikel 10 har følgende ordlyd:

»Bortset fra kapitaltilførselsafgiften opkræver medlemsstaterne af selskaber, personsammenslutninger eller juridiske personer med erhvervsformål ingen andre skatter eller afgifter af nogen art på:

a) de i artikel 4 nævnte dispositioner

b) indskud, lån eller ydelser i forbindelse med de i artikel 4 nævnte dispositioner

c) indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af deres juridiske karakter.«

5 Direktivets artikel 12, stk. 1, litra b), bestemmer, at medlemsstaterne uanset direktivets artikel 10 og 11 kan opkræve ejerskifteafgifter, derunder tinglysningsafgifter, vedrørende indskydelse af fast ejendom eller en samlet forretningsvirksomhed (»fonds de commerce«), beliggende inden for deres område, i et selskab, en personsammenslutning eller en juridisk person med erhvervsformål.

6 I henhold til direktivets artikel 12, stk. 2, må de i artiklens stk. 1, litra b), nævnte skatter og andre afgifter ikke være højere end dem, der i den opkrævende medlemsstat opkræves i forbindelse med lignende dispositioner.

De nationale bestemmelser

7 § 82 i lov om tinglysning (Grundbuchordnung) af 26. maj 1994 (BGBl. 1994 I, s. 1114) bestemmer:

»Er tingbogen blevet urigtig med hensyn til registrering af ejeren som følge af rettigheders overgang uden for tingbogen, skal Grundbuchamt [tingbogskontoret] pålægge ejeren eller den eksekutor, som har ret til at forvalte ejendommen, at anmode om berigtigelse i tingbogen og at fremlægge den dokumentation, som er nødvendig for berigtigelsen i tingbogen.«

8 § 60, stk. 1-4, i forbundslov om omkostningerne i anledning af frivillig retspleje (Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit) af 26. juli 1957 (BGBl. 1957 I, s. 960, herefter »Kostenordnung«) bestemmer:

»(1) For registrering af en ejer eller af medejere opkræves det fulde gebyr.

(2) Gebyret nedsættes til det halve ved registrering af en ægtefælle, samlever eller af efterkommere af den registrerede ejer, også selv om disse registreres som følge af skifte af uskiftet bo eller dødsbo, eller når de efterfølgende registreres som medejere af ejendomme, som hører til et uskiftet bo; for begge registreringer som følge af arveskifte eller skifte af uskiftet bo gør det ingen forskel, om arvingerne eller de, som sidder i uskiftet bo, er registreret i tingbogen eller ikke.

(3) Opkræves der både gebyrer i medfør af stk. 1 og stk. 2, beregnes først det fulde gebyr i henhold til den samlede værdi; det således beregnede gebyr nedsættes til det halve af andelen for de personer, for hvis registrering der i henhold til stk. 2 kun opkræves halvt gebyr.

(4) Gebyrerne i medfør af stk. 1-3 opkræves ikke ved registrering af arvinger til den registrerede ejer, når anmodningen om registrering indgives senest to år efter arvefaldet.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

9 Amtsgericht Breisach har anført, at det den 3. august 1995 blev anmeldt til andelsselskabsregisteret ved Amtsgericht Freiburg, at andelsselskabet Weinbau- und Vertreibsgenossenschaft Baden eG, Breisach am Rhein (herefter »Weinbau«), ved en fusion var blevet optaget i Badischer Winzerkeller.

10 Amtsgericht Breisach har anført, at Weinbau var registreret som ejer af flere grunde i tingbogen for Breisach.

11 Den 10. juni 1997 berigtigede Grundbuchamt navnet på ejeren, som var Badischer Winzerkeller. For denne berigtigelse opkrævede Grundbuchamt i henhold til

Kostenordnungs §§ 19 og 20 samt § 60, stk. 1, et beløb på ca. 5 100 EUR på grundlag af en ejendomsværdi på ca. 3 400 000 EUR.

12 Ved skrivelse af 19. marts 2001 gjorde Badischer Winzerkeller indsigelse mod fastsættelsen af afgifterne, til støtte for hvilken andelsselskabet i det væsentlige påberåbte sig direktivet.

13 Amtsgericht Breisach fandt, at det gebyr, som var opkrævet i henhold til Kostenordnungs § 60, i princippet var omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10, litra c), idet den udgjorde en formalitet, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af sin juridiske karakter.

14 Ifølge Amtsgericht Breisach skal det derfor undersøges, om dette gebyr, således som visse tyske domstole mener, udgør en ejerskifteafgift, der er tilladt i henhold til direktivets artikel 12, stk. 1, litra b) eller c).

15 Amtsgericht Breisach har henvist til, at Domstolen, hvis den finder, at et gebyr som det, der er omhandlet i Kostenordnungs § 60, er omfattet af undtagelsen i direktivets artikel 12, stk. 1, i henhold til direktivets artikel 12, stk. 2, også skal undersøge, om gebyret ikke er højere end skatter og andre afgifter, der i den pågældende medlemsstat opkræves i forbindelse med lignende dispositioner. Amtsgericht Breisach har herved anført, at der i henhold til Kostenordnungs § 60 ikke skal opkræves vederlag for berigtigelse i tingbogen i arvesituationer, når anmodningen om berigtigelse indgives senest to år efter arvefaldet.

16 Amtsgericht Breisach har på denne baggrund udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som ændret ved Rådets direktiv 73/79/EØF af 9. april 1973 om ændring af anvendelsesområdet for den nedsatte sats for kapitaltilførselsafgiften, der for bestemte dispositioner med henblik på omstrukturering af selskaber er fastsat i artikel 7, stk. 1, litra b), i direktivet om kapitaltilførselsafgifter, 73/80/EØF af 9. april 1973 om fastsættelse af fælles satser for kapitaltilførselsafgiften, 74/553/EØF af 7. november 1974 om ændring af artikel 5, stk. 2, i direktiv 69/335 og 85/303/EØF af 10. juni 1985 om ændring af direktiv 69/335 (herefter »direktivet«), fortolkes således, at forbuddet i direktivets artikel 10, litra c), uafhængigt af betingelserne i direktivets artikel 4 omfatter samtlige dispositioner, som er nævnt i direktivets artikel 10, litra c)?

2) Skal direktivet anvendes uden nogen sondring mellem gebyrer for en statslig tjenesteydelse og afgifter, således at »Gebühren« i henhold til Kostenordnung kan sidestilles med ejerskifteafgifter?

3) Såfremt Domstolen svarer spørgsmål 2 bekræftende, opstår følgende spørgsmål: Skal direktivets artikel 12, stk. 2, sidste punktum, da fortolkes således, at denne særbestemmelse finder anvendelse, fordi der i henhold til § 60 i [...] Kostenordnung [...] f.eks. ikke opkræves vederlag for berigtigelse i tingbogen i arvesituationer, når anmodningen om berigtigelse indgives senest to år efter arvefaldet?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

17 Med det første spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om et gebyr som det i hovedsagen omhandlede, der opkræves for berigtigelse i tingbogen i tilfælde af fusion af to juridiske personer, kan være omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10, litra c).

18 Det bemærkes, at denne bestemmelse forbyder medlemsstaterne at opkræve andre skatter eller afgifter bortset fra kapitaltilførselsafgift på indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af sin juridiske karakter.

19 Domstolen har allerede haft lejlighed til at præcisere, at forbuddet i direktivets artikel 10, litra c), gælder ved siden af forbuddene i direktivets artikel 10, litra b) og c), der henviser til de tilfælde, der er beskrevet i direktivets artikel 4 (jf. i denne retning dom af 27.10.1998, sag C-152/97, AGAS, Sml. I, s. 6553, præmis 21). Dette forbud har sin berettigelse i den omstændighed, at de pågældende afgifter, selv om de ikke opkræves på kapitaltilførsler som sådanne, dog opkræves på grund af formaliteter, der skyldes selskabets juridiske karakter, dvs. på grund af dets egenskab af middel til at tilføre kapital, således at deres opretholdelse kan bringe de formål i fare, der forfølges med direktivet (dom af 11.6.1996, sag C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., Sml. I, s. 2827, præmis 23, og AGAS-dommen, præmis 21).

20 For at afgøre, om et gebyr som det i hovedsagen omhandlede er omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10, litra c), skal det derfor undersøges, om betingelserne i denne bestemmelse er opfyldt.

21 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at Badischer Winzerkeller er en juridisk person med erhvervsformål i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 3, stk. 2. Direktivets artikel 10, litra c), finder derfor anvendelse på Badischer Winzerkeller.

22 Tilbage står at undersøge, om det i hovedsagen omhandlede gebyr er opkrævet på indregistrering eller andre formaliteter, der går forud for udøvelse af en virksomhed, og som en sådan juridisk person kan underkastes på grund af sin juridiske karakter.

23 Hvad angår spørgsmålet om, hvorvidt den i hovedsagen omhandlede berigtigelse i tingbogen er begrundet i Badischer Winzerkellers juridiske karakter, bemærkes, at berigtigelsen attesterer, at faste ejendomme overgik fra Weinbau til Badischer Winzerkeller, hvilket er en direkte følge af fusionen mellem disse to andelsselskaber. Berigtigelsen er således en formalitet, som selskabet er underkastet på grund af sin juridiske karakter.

24 Det fremgår derimod ikke, at berigtigelsen i tingbogen strengt taget er en formalitet, der går forud for en juridisk person som Badischer Winzerkellers udøvelse af virksomhed.

25 I henhold til fast retspraksis skal det undersøges, om en berigtigelse i tingbogen, selv om den strengt taget ikke er formaliteter, der går forud for udøvelse af den pågældende juridiske persons virksomhed, dog er en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af virksomheden (jf., hvad angår registrering af kapitalforhøjelser, dom af 2.12.1997, sag C-188/95, Fantask m.fl., Sml. I, s. 6783, præmis 22, og af 29.9.1999, sag C-56/98, Modelo, den såkaldte »Modelo I-dom«, Sml. I, s. 6427, præmis 25).

26 Herved bemærkes, at Domstolen gentagne gange har fastslået, at når en disposition, der foretages af en juridisk person, såsom kapitaludvidelse eller vedtægtsændring efter national ret skal gøres til genstand for en retlig formalitet, er denne formalitet en forudsætning for udøvelsen og den fortsatte udøvelse af den juridiske persons virksomhed (jf. bl.a. Modelo I-dommen, præmis 26, dom af 21.9.2000, sag C-19/99, Modelo, den såkaldte »Modelo II-dom«, Sml. I, s. 7213, præmis 26, af 26.9.2000, sag C-134/99, IGI, Sml. I, s. 7717, præmis 24, af 21.6.2001, sag C-206/99, SONAE, Sml. I, s. 4679, præmis 30, og af 19.3.2002, sag C-426/98, Kommissionen mod Grækenland, Sml. I, s. 2793, præmis 30).

27 De samme overvejelser gør sig gældende hvad angår en disposition som den i hovedsagen omhandlede, dvs. en juridisk persons erhvervelse af fast ejendom ved en fusion, som efter tysk ret skal gøres til genstand for en berigtigelse i tingbogen.

28 Heraf følger, at et gebyr, der opkræves for berigtigelse i tingbogen, som det i hovedsagen omhandlede udgør en skat eller afgift på en forudgående formalitet, som en juridisk person med erhvervsformål kan underkastes på grund af sin juridiske karakter.

29 Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at et gebyr som det i hovedsagen omhandlede, der opkræves for berigtigelse i tingbogen, i princippet er omfattet af forbuddet i direktivets artikel 10, litra c).

Om det andet og det tredje spørgsmål

30 Med det andet og tredje spørgsmål ønsker den nationale ret nærmere bestemt oplyst, om et gebyr som det i hovedsagen omhandlede, der opkræves for berigtigelse i tingbogen, under visse betingelser som afvigelse fra direktivets artikel 10, litra c), kan anses for en ejerskifteafgift, der er tilladt efter direktivets artikel 12.

31 Herved bemærkes, at direktivets artikel 12, stk. 1, opstiller en udtømmende liste over andre skatter eller afgifter end kapitaltilførselsafgiften, der som afvigelse fra direktivets artikel 10 og 11 kan pålægges kapitalselskaber i anledning af de dispositioner, der er nævnt i disse bestemmelser (jf. i denne retning dom af 2.2.1988, sag 36/86, Dansk Sparinvest, Sml. s. 409, præmis 9, og af 20.4.1993, forenede sager C-71/91 og C-178/91, Ponente Carni og Cispadana Costruzioni, Sml. I, s. 1915, præmis 24).

32 Ejerskifteafgifter som omhandlet i direktivets artikel 12, stk. 1, litra b), må anses for registreringsafgifter, der på grundlag af generelle og objektive kriterier opkræves i forbindelse med nærmere angivne former for overdragelse af fast ejendom eller en samlet forretningsvirksomhed (dom af 11.12.1997, sag C-42/96, Immobiliare SIF, Sml. I, s. 7089, præmis 34).

33 Efter bestemmelsen sondres der ikke mellem, hvilke ejerskifteafgifter medlemsstaterne kan opkræve. Ud over kapitaltilførselsafgiften kan medlemsstaterne efter bestemmelsen generelt opkræve afgifter, hvor afgiftspligtens indtræden er objektivt forbundet med, at der sker en overdragelse af ejendomsretten til en fast ejendom eller til en samlet forretningsvirksomhed (jf. Immobiliare SIF-dommen, præmis 35).

34 Herved bemærkes, at et gebyr som det i hovedsagen omhandlede, der beregnes på grundlag af generelle og objektive kriterier, det vil ifølge forelæggelsesafgørelsen sige på grundlag af værdien af genstanden for dispositionen, er objektivt forbundet med overdragelsen af Weinbaus ejendomsret til faste ejendomme til Badischer Winzerkeller, idet Weinbau ved en fusion blev optaget i Badischer Winzerkeller.

35 Det fremgår derfor, at opkrævning af et gebyr som det i hovedsagen omhandlede udgør en ejerskifteafgift i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i direktivets artikel 12, stk. 1, litra b).

36 Dette gebyr kan i henhold til direktivets artikel 12, stk. 2, imidlertid kun være tilladt, hvis det ikke er højere end de skatter og andre afgifter, der i den opkrævende medlemsstat opkræves i forbindelse med lignende dispositioner.

37 Den forelæggende ret har herved anført, at der i henhold til den nationale lovgivning under visse omstændigheder ikke opkræves vederlag for berigtigelse i tingbogen i arvesituationer, når anmodningen om berigtigelse indgives senest to år efter arvefaldet.

38 For at afgøre, om en arvesituation kan anses for sammenlignelig med en disposition som den i hovedsagen omhandlede, skal der tages hensyn til såvel situationens genstande som dens virkninger.

39 Det bemærkes, at overdragelse af fast ejendom ved arv hvad angår genstand og virkning ikke kan sammenlignes med en disposition som den i hovedsagen omhandlede, der vedrører overdragelse af fast ejendom i forbindelse med en fusion af to virksomheder.

40 Den omstændighed, at der i henhold til den nationale lovgivning ikke opkræves et gebyr eller opkræves et nedsat gebyr for visse dispositioner såsom i arvesituationer, indebærer ikke nødvendigvis, at det gebyr, der opkræves på den i hovedsagen omhandlede disposition, er i strid med direktivets artikel 12, stk. 2.

41 Det er kun muligt at afgøre dette ud fra en samlet vurdering af de skatter og afgifter, der opkræves på dispositioner, der i lyset af deres genstande og virkninger er sammenlignelige med den i hovedsagen omhandlede disposition, dvs. overdragelse af fast ejendom fra et andelsselskab til et anden som følge af deres fusion.

42 Denne vurdering skal foretages i lyset af de i hovedsagen omhandlede faktiske omstændigheder og forudsætter en fortolkning af national ret.

43 Herved bemærkes, at under en sag i henhold til artikel 234 EF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører fortolkningen af national ret og bedømmelsen af faktiske omstændigheder under den nationale rets kompetence (jf. bl.a. dom af 17.6.1999, sag C-295/97, Piaggio, Sml. I, s. 3735, præmis 29, af 5.10.1999, forenede sager C-175/98 og C-177/98,

Lirussi og Bizzaro, Sml. I, s. 6881, præmis 37, og af 15.5.2003, sag C-282/00, RAR, Sml. I, s. 4741, præmis 46).

44 Det tilkommer derfor den nationale ret at undersøge, om det i hovedsagen omhandlede gebyr er højere end de gebyrer, der i den opkrævende medlemsstat opkræves i forbindelse med lignende dispositioner.

45 Det andet og det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at et gebyr som det i hovedsagen omhandlede som afvigelse fra direktivets artikel 10, litra c), kan anses for en ejerskifteafgift, der er tilladt efter direktivets artikel 12, stk. 1, litra b), forudsat, at det ikke er højere end de gebyrer, der i den opkrævende medlemsstat opkræves i forbindelse med lignende dispositioner. Det tilkommer den nationale ret at undersøge, om gebyret er foreneligt med bestemmelserne i direktivets artikel 12, stk. 2.

Sagens omkostninger

46 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, der er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tredje Afdeling) for ret:

1) **Et gebyr som det i hovedsagen omhandlede, der opkræves for berigtigelse i tingbogen, er i princippet omfattet af forbuddet i artikel 10, litra c), i**

Rådets direktiv 69/335/EØF af 17. juli 1969 om kapitaltilførselsafgifter, som affattet ved Rådets direktiv 85/303/EØF af 10. juni 1985.

2) **Et gebyr som det i hovedsagen omhandlede kan som afvigelse fra artikel 10, litra c), i direktiv 69/335, som affattet ved direktiv 85/303, anses for en ejerskifteafgift, der er tilladt efter artikel 12, stk. 1, litra b), i direktiv 69/335, som affattet ved direktiv 85/303, forudsat at det ikke er højere end de gebyrer, der i den opkrævende medlemsstat opkræves i forbindelse med lignende dispositioner.**

Det tilkommer den nationale ret at undersøge, om gebyret er foreneligt med bestemmelserne i artikel 12, stk. 2, i direktiv 69/335, som affattet ved direktiv 85/303.

Underskrifter