DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)
den 15 juni 2006 *

I mål C-264/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Amtsgericht Breisach (Tyskland), genom beslut av den 7 juni 2004 som inkom till domstolen den 22 juni 2004, i målet

Badischer Winzerkeller eG

mot

Land Baden-Württemberg,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna S. von Bahr (referent) och A. Borg Barthet,

* Rättegångsspråk: tyska.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 17 november 2005,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Land Baden-Württemberg, genom K. Ehmann, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom A. Tiemann, i egenskap av ombud,

— Österrikes regering, genom H. Dossi, i egenskap av ombud,

— Polens regering, genom T. Nowakowski, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom L. Ström van Lier och F. Hoffmeister, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 10 c och 12 i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning (EGT L 249, s. 25), i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 (EGT L 156, s. 23) (nedan kallat direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan kooperativet Badischer Winzerkeller eG (nedan kallat Badischer Winzerkeller) och Land Baden-Württemberg angående en avgift som tas ut för rättelse i fastighetsregistret.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 4.1 och 4.2 i direktivet räknas de transaktioner upp som är och fortsatt kan vara föremål för skatt på kapitaltillskott.

4 Artikel 10 i direktivet har följande lydelse:

"Medlemsstaterna får inte, med undantag av skatt på kapitaltillskott, påföra bolag, sammanslutningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte, någon som helst pålaga avseende

a) transaktioner som avses i artikel 4,

b) tillskott, lån eller tjänster som tillhandahålls som ett led i transaktioner som avses i artikel 4,

c) registrering eller någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som ett bolag, en sammanslutning eller en juridisk person som bedriver verksamhet med vinstsyfte kan underkastas på grund av dess rättsliga form."

5 Enligt artikel 12.1 b i direktivet kan medlemsstaterna utan hinder av artiklarna 10 och 11 i detta direktiv påföra skatt på överlåtelse, inberäknat avgifter för registrering i fastighetsregister, av fast egendom eller en rörelse inom deras territorium till bolag, föreningar eller juridiska personer som bedriver verksamhet i vinstsyfte.

6 Enligt artikel 12.2 i direktivet skall de skatter eller avgifter som avses i artikel 12.1 b inte överstiga dem som är tillämpliga på liknande transaktioner i den medlemsstat som tar ut skatten eller avgiften.

Den nationella lagstiftningen

7 82 § i den tyska förordningen om fastighetsregister (Grundbuchordning) av den 26 maj 1994 (BGBl. 1994 I, s. 1114) har följande lydelse:

"Har registreringen av en fastighetsägare i fastighetsregistret blivit felaktig till följd av en överlåtelse som inte har registrerats, skall Grundbuchamt [lantmäteriverket] ålägga den fastighetsägare eller den testamentsexekutor som är behörig att förvalta fastigheten att begära rättelse i fastighetsregistret och inkomma med de handlingar som är nödvändiga för att vidta rättelsen i fastighetsregistret."

8 60.1–60.4 § i förbundslagen om avgifter i ärenden rörande frivillig rättsvård (Gesetz über die Kosten in Angelegenheiten der freiwilligen Gerichtsbarkeit) av den 26 juli 1957 (BGBl. 1957 I, s. 960) (nedan kallad Kostenordnung) har följande lydelse:

"1. För registrering av ägare eller samägare utgår full avgift.

2. Avgiften reduceras till hälften vid registrering av den registrerade ägarens make/maka, sambo eller avkomlingar, även om nämnda personer registreras till följd av uppdelning av egendom som ingår i egendomsgemenskap eller kvarlåtenskap eller om de i efterhand registreras som samägare i fastigheter som ingår i egendomsgemenskap. Vid registrering till följd av uppdelning av egendom som ingår i kvarlåtenskap eller i egendomsgemenskap saknar det betydelse huruvida arvingarna eller de som har fortsatt att leva i egendomsgemenskap under tiden har registrerats i fastighetsregistret eller inte.

3. Om avgifter vid tillämpning av första och andra stycke[na] uttas samtidigt, skall full avgift först beräknas på grundval av det totala värdet. Den så beräknade avgiften reduceras till hälften för personer som enligt andra stycket enbart skall betala halv avgift vid registreringen.

4. Avgifterna enligt första till tredje stycke[na] uttas inte vid registrering av arvtagare till den registrerade ägaren, om begäran om registrering framställs till fastighetsregistret inom två år efter dödsfallet."

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

9 Amtsgericht Breisach har angett att den fusion där kooperativet Weinbau- und Vertriebsgenossenschaft Baden eG, Breisach am Rhein (nedan kallat Weinbau) genom absorption uppgått i Badischer Winzerkeller registrerades den 3 augusti 1995 i kooperativregistret vid Amtsgericht Freiburg.

10 Amtsgericht Breisach har preciserat att Weinbau var registrerat i Breisachs fastighetsregister såsom ägare av flera fastigheter.

11 Den 10 juni 1997 vidtog Grundbuchamt en rättelse avseende ägarens namn, nu Badischer Winzerkeller. Grundbuchamt tog för denna rättelse ut en avgift enligt 19,

20 och 60.1 §§ i Kostenordnung på 5 100 euro beräknad på grundval av ett fastighetsvärde på cirka 3 400 000 euro.

12 Badischer Winzerkeller väckte genom skrivelse av den 19 mars 2001 talan mot avgiftsbeslutet. Talan grundade sig huvudsakligen på direktivet.

13 Amtsgericht Breisach anser att den avgift som påförts med stöd av 60 § i Kostenordnung i princip omfattas av förbudet i artikel 10 c i direktivet eftersom den utgör en formalitet som föregår utövandet av en verksamhet, som en juridisk person som bedriver verksamhet med vinstsyfte kan underkastas på grund av sin rättsliga form.

14 Enligt Amtsgericht Breisach skall det prövas huruvida denna avgift, i enlighet med uppfattningen hos vissa tyska domstolar, utgör en skatt på överlåtelse som är tillåten enlig artikel 12.1 b eller 12.1 c i direktivet.

15 Amtsgericht Breisach har riktat uppmärksamhet på den omständigheten att domstolen, om den skulle slå fast att en sådan avgift som den som avses i 60 § i Kostenordnung omfattas av undantaget i artikel 12.1 i direktivet, också skall kontrollera att denna avgift, i enlighet med artikel 12.2 i direktivet, inte överstiger de skatter eller avgifter som är tillämpliga på liknande transaktioner i den berörda medlemsstaten. Amtsgericht Breisach uppmärksammar i detta hänseende att det i 60 § i Kostenordnung föreskrivs att avgift inte tas ut för rättelse i fastighetsregistret vid arv, om begäran om rättelse framställs inom två år efter dödsfallet.

16 Amtsgericht Breisach har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Skall rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 73/79/EEG av den 9 april 1973 om ändring av tillämpningsområdet för den reducerade skatt på kapitaltillskott som föreskrivs i artikel 7.1 b i direktivet om indirekta skatter på kapitalanskaffning beträffande vissa omstruktureringar av bolag, rådets direktiv 73/80/EEG av den 9 april 1973 om fastställande av gemensamma satser för skatter på kapitaltillskott, rådets direktiv 74/553/EEG av den 7 november 1974 om ändring av artikel 5.2 i direktiv 69/335 och rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985 om ändring av direktiv 69/335 (nedan kallat direktivet) tolkas så, att samtliga transaktioner som anges i artikel 10 c i direktivet omfattas av förbudet i artikel 10 c i direktivet, oberoende av förutsättningarna i artikel 4 i direktivet?

2) Skall det vid tillämpning av direktivet inte göras någon åtskillnad mellan avgifter för tjänster som staten tillhandahåller och skatter, så att "avgifter" i den mening som avses i Kostenordnung kan likställas med "skatt på överlåtelse"?

3) För det fall att domstolen besvarar den andra frågan jakande: Skall artikel 12.2 sista meningen i direktivet tolkas så, att ett undantag uppkommer som en konsekvens av att det i 60 § i Kostenordnung ... föreskrivs att avgift inte tas ut för till exempel rättelse i fastighetsregistret vid arv, om begäran om rättelse framställs inom två år efter dödsfallet?

Tolkningsfrågorna

Den första frågan

17 Den nationella domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida en sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som tas ut för rättelse i fastighetsregistret i samband med fusionen mellan två juridiska personer omfattas av förbudet i artikel 10 c i direktivet.

18 Det skall erinras om att medlemsstaterna enligt denna bestämmelse, med undantag av skatt på kapitaltillskott, inte får påföra någon pålaga för registrering eller för någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som en juridisk person som bedriver verksamhet med vinstsyfte kan underkastas på grund av sin rättsliga form.

19 Domstolen har sedan tidigare slagit fast att förbudet i artikel 10 c i direktivet skall läggas till förbuden i artikel 10 a och 10 b i detta direktiv, där det hänvisas till de fall som anges i artikel 4 i direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 1998 i mål C-152/97, AGAS, REG 1998, s. I-6553, punkt 21). Detta förbud är motiverat av att de ifrågavarande pålagorna, även om de inte påförs kapitaltillskotten som sådana, likväl påförs på grund av de formaliteter som har samband med bolagets rättsliga form, det vill säga det medel som används för att anskaffa kapital, så att deras bibehållande skulle kunna innebära en risk för att även de mål som eftersträvas med direktivet äventyras (dom av den 11 juni 1996 i mål C-2/94, Denkavit Internationaal m.fl., REG 1996, s. I-2827, punkt 23, och domen i det ovannämnda målet AGAS, punkt 21).

20 För att kunna avgöra huruvida en sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen omfattas av förbudet i artikel 10 c i direktivet, skall det således prövas huruvida förutsättningarna i denna bestämmelse är uppfyllda.

21 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Badischer Winzerkeller är en juridisk person som bedriver verksamhet med vinstsyfte i den mening som avses i artikel 3.2 i direktivet. Artikel 10 c i direktivet kan således tillämpas.

22 Det återstår att pröva huruvida den avgift som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har tagits ut för registrering eller för någon annan formalitet som föregår utövandet av en verksamhet och som en sådan juridisk person kan underkastas på grund av sin rättsliga form.

23 Vad gäller frågan huruvida den rättelse i fastighetsregistret som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är motiverad av Badischer Winzerkellers rättsliga form, skall det påpekas att denna rättelse är ett intyg på en överlåtelse av fastigheter från Weinbau till Badischer Winzerkeller, vilken är en direkt följd av fusionen av dessa båda kooperativ. Rättelsen är alltså en formalitet som en juridisk person kan underkastas på grund av sin rättsliga form.

24 Å andra sidan verkar rättelsen i fastighetsregistret inte i strikt mening vara en formalitet som föregår all verksamhet som en sådan juridisk person som Badischer Winzerkeller utövar.

25 Enligt fast rättspraxis skall det avgöras huruvida en rättelse i fastighetsregistret, utan att formellt sett utgöra ett förfarande som föregår utövandet av den berörda juridiska personens verksamhet, icke desto mindre utgör ett krav för att utöva och fortsätta denna verksamhet (se, vad gäller registrering av kapitalökning, dom av den 2 december 1997 i mål C-188/95, Fantask m.fl., REG 1997, s. I-6783, punkt 22, och av den 29 september 1999 i mål C-56/98, Modelo (Modelo I), REG 1999, s. I-6427, punkt 25).

26 I detta hänseende skall det påpekas att domstolen vid ett flertal tillfällen slagit fast att när en transaktion som till exempel ökning av kapitalet eller en ändring av rättslig form genomförs av en juridisk person, skall denna, enligt nationell rätt, underkastas en väsentlig formalitet som utgör ett krav för att få utöva och fortsätta denna verksamhet (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Modelo I, punkt 26, dom av den 21 september 2000 i mål C-19/99, Modelo (Modelo II), REG 2000, s. I-7213, punkt 26, av den 26 september 2000 i mål C-134/99, IGI, REG 2000, s. I-7717, punkt 24, av den 21 juni 2001 i mål C-206/99, SONAE, REG 2001, s. I-4679, punkt 30, och av den 19 mars 2002 i mål C-426/98, kommissionen mot Grekland, REG 2002, s. I-2793, punkt 30).

27 Samma överväganden gäller vid sådana transaktioner som är i fråga i målet vid den nationella domstolen — nämligen en juridisk persons förvärv av fast egendom på grund av en fusion genom absorption — och som enligt tysk rätt föranleder en obligatorisk rättelse i fastighetsregistret.

28 Av detta följer att en sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som tas ut för rättelse i fastighetsregistret utgör en pålaga som tas ut för en föregående formalitet som en juridisk person som bedriver verksamhet med vinstsyfte kan underkastas på grund av sin rättsliga form.

29 Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall den första frågan besvaras så, att en sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som tas ut för en rättelse i fastighetsregistret, i princip omfattas av förbudet i artikel 10 c i direktivet.

Den andra och den tredje frågan

30 Den nationella domstolen har ställt sin andra och sin tredje fråga för att få klarhet i huruvida en sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som uttas för rättelse i fastighetsregistret under vissa omständigheter, med avvikelse från artikel 10 c i direktivet, kan utgöra en skatt på överlåtelse som är tillåten enligt artikel 12 i detta direktiv.

31 I detta hänseende skall det påpekas att artikel 12.1 i direktivet innehåller en uttömmande uppräkning av de andra skatter och avgifter, utöver skatten på kapitaltillskott, som med avvikelse från förbudet i artiklarna 10 och 11 i samma direktiv kan påföras kapitalassociationer vid de transaktioner som avses i dessa sistnämnda bestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 februari 1988 i mål 36/86, Dansk Sparinvest, REG 1988, s. 409, punkt 9, och av den 20 april 1993 i de förenade målen C-71/91 och C-178/91, Ponente Carni och Cispadana Costruzioni, REG 1993, s. I-1915, punkt 24).

32 Den skatt på överlåtelse som avses i artikel 12.1 b i direktivet skall anses utgöra en registreringsavgift som tas ut med anledning av vissa transaktioner avseende överlåtelse av antingen fast egendom eller rörelse i enlighet med allmänna kriterier och målsättningar (se dom av den 11 december 1997 i mål C-42/96, Immobiliare SIF, REG 1997, s. I-7089, punkt 34).

33 I denna bestämmelse görs ingen åtskillnad mellan de skatter på överlåtelse som medlemsstaterna kan ta ut. Med stöd av denna bestämmelse kan medlemsstaterna generellt, med undantag av skatt på kapitaltillskott, påföra skatt när den beskattningsutlösande händelsen hänger samman med överlåtelse av fast egendom eller rörelse (se domen i det ovannämnda målet Immobiliare SIF, punkt 35).

34 I detta hänseende kan det konstateras att den avgift som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som beräknas på grundval av allmänna kriterier och målsättningar, nämligen — enligt beslutet om hänskjutande — värdet på föremålet för transaktionen, är objektivt knuten till den överlåtelse av äganderätten till den fasta egendomen från Weinbau till Badischer Winzerkeller som skett genom en fusion där Weinbau genom absorption uppgått i Badischer Winzerkeller.

35 Det verkar således som om uttaget av en sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör en skatt på överlåtelse i den mening som avses i artikel 12.1 b i direktivet.

36 Denna avgift kan emellertid endast tillåtas om den, i enlighet med artikel 12.2 i direktivet, inte överstiger de pålagor som är tillämpliga på liknande transaktioner i den medlemsstat som tar ut skatten eller avgiften.

37 Den nationella domstolen har i detta hänseende påpekat att det i den nationella lagstiftningen under vissa förutsättningar inte föreskrivs att avgifter skall tas ut för rättelse i fastighetsregistret vid arv, om begäran om rättelse framställs inom två år efter dödsfallet.

38 För att avgöra huruvida en överlåtelse genom arv kan anses likna en sådan transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, skall både ändamålet och verkan med arvet beaktas.

39 Det skall konstateras att det inte går att likställa en arvsöverlåtelse av fast egendom, när det gäller överlåtelsens ändamål och verkan, med en sådan transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen där fast egendom har överlåtits till följd av en fusion mellan två ekonomiska aktörer.

40 Den omständigheten att det vid vissa transaktioner, som till exempel arv, enligt den nationella lagstiftningen inte påförs någon avgift eller reducerad avgift, betyder för övrigt inte nödvändigtvis att den avgift som tillämpas på den transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen strider mot artikel 12.2 i direktivet.

41 En sådan slutsats kan endast dras genom en helhetsbedömning av de skatter och avgifter som tas ut på transaktioner som, mot bakgrund av deras ändamål och verkan, liknar den transaktion som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, nämligen överlåtelsen av fast egendom från ett kooperativ till ett annat till följd av en fusion mellan de båda.

42 Denna bedömning måste ske mot bakgrund av de faktiska omständigheterna i målet vid den nationella domstolen och därtill en tolkning av den nationella lagstiftningen.

43 Domstolen erinrar i detta hänseende om att det i ett förfarande enligt artikel 234 EG, som grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och EG-domstolen, endast är den nationella domstolen som är behörig att tolka den nationella lagstiftningen och att bedöma de faktiska omständigheterna i målet (se, bland annat, dom av den 17 juni 1999 i mål C-295/97, Piaggio, REG 1999, s. I-3735,

punkt 29, av den 5 oktober 1999 i de förenade målen C-175/98 och C-177/98, Lirussi och Bizzaro, REG 1999, s. I-6881, punkt 37, och av den 15 maj 2003 i mål C-282/00, RAR, REG 2003, s. I-4741, punkt 46).

44 Det ankommer således på den nationella domstolen att kontrollera huruvida en sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen överstiger de avgifter som tas ut på liknande transaktioner i den medlemsstat som tar ut skatten eller avgiften.

45 Med hänsyn till det ovanstående skall den andra och den tredje frågan besvaras med att en sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan, med avvikelse från artikel 10 c i direktivet, anses utgöra en skatt på överlåtelse som är tillåten enligt artikel 12.1 b i direktivet, under förutsättning att den inte överstiger de avgifter som den medlemsstat som skatten eller avgiften också påför liknande transaktioner. Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida denna avgift är förenlig med bestämmelserna i artikel 12.2 i direktivet.

Rättegångskostnader

46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) **En sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen och som tas ut för en rättelse i fastighetsregistret omfattas i princip av förbudet i artikel 10 c i rådets direktiv 69/335/EEG av den 17 juli 1969 om**

indirekta skatter på kapitalanskaffning, i dess lydelse enligt rådets direktiv 85/303/EEG av den 10 juni 1985.

2) **En sådan avgift som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan, med avvikelse från artikel 10 c i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, anses utgöra en skatt på överlåtelse som är tillåten enligt artikel 12.1 b i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303, under förutsättning att den inte överstiger de avgifter som den medlemsstat som tar ut skatten eller avgiften också påför liknande transaktioner.**

Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida denna avgift är förenlig med bestämmelserna i artikel 12.2 i direktiv 69/335, i dess lydelse enligt direktiv 85/303.

Underskrifter