

Mål C-455/05

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

mot

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(begäran om förhandsavgörande från Finanzgericht Hamburg)

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Artikel 13 B d punkt 2 – Begreppet ’övertagande av förpliktelser’ – Övertagande av en förpliktelse att renovera en fastighet – Nekat undantag från skatteplikt”

Domstolens dom (tredje avdelningen) av den 19 april 2007

Sammanfattning av domen

Skattebestämmelser – Harmonisering av lagstiftning – Omsättningsskatt – Gemensamt system för mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet

(Rådets direktiv 77/388, artikel 13 B d punkt 2)

Artikel 13 B d punkt 2 i rådets sjätte direktiv 77/388 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter skall tolkas så, att begreppet övertagande av förpliktelser utesluter andra förpliktelser än penningförpliktelser från bestämmelsens tillämpningsområde, såsom förpliktelsen att renovera en fastighet.

Den jämförande prövningen av de olika språkversionerna av nämnda bestämmelse påvisar terminologiska skillnader vad gäller begreppet övertagande av förpliktelser. I vissa språkversioner, såsom i den tyska, den franska och den italienska, har nämligen detta uttryck en allmän innebörd medan det i andra versioner, såsom i den engelska och i den spanska, tydligt anges att det är penningförpliktelser som avses.

Det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 2 i sjätte direktivet – förutom övertagande av förpliktelser – avser förhandlingar om och övertagande av borgensförbindelser och andra säkerheter och garantier samt förvaltning av kreditsäkerheter. Det står klart att samtliga dessa transaktioner till sin natur utgör finansiella tjänster. Samma slutsats gäller i fråga om övriga transaktioner som anges i punkterna 1 och 3–6 i artikel 13 B d i nämnda direktiv. Övertagandet av förpliktelsen att renovera en fastighet utgör inte till sin natur en finansiell transaktion i den mening som avses i artikel 13 B d i sjätte direktivet och det omfattas därmed inte heller av tillämpningsområdet för denna bestämmelse.

(se punkterna 18, 21–23, 26 och domslutet)

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 19 april 2007(*)

"Sjätte mervärdesskattedirektivet – Undantag från skatteplikt – Artikel 13 B d punkt 2 – Begreppet 'övertagande av förpliktelser' – Övertagande av en förpliktelse att renovera en fastighet – Nekat undantag från skatteplikt"

I mål C-455/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Finanzgericht Hamburg (Tyskland) genom beslut av den 1 december 2005, som inkom till domstolen den 23 december 2005, i målet

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

mot

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J.N. Cunha Rodrigues, U. Löhmus (referent), A. Ó Caoimh och P. Lindh,

generaladvokat: M. Poiares Maduro,

justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Tysklands regering, genom M. Lumma och U. Forsthoff, båda i egenskap av ombud,
- Greklands regering, genom K. Georgiadis och Z. Chatzipavlou, båda i egenskap av ombud,
- Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.-C. Gracia, båda i egenskap av ombud,
- Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av G. Clohessy, SC, och C. Ramsay, BL,
- Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av S. Fiorentino, avvocato dello Stato,
- Cyperns regering, genom D. Ergatoudi, i egenskap av ombud,
- Förenade kungarikets regering, genom T. Harris och T. Ward, båda i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou, 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 artikel 13 B d punkt 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH (nedan kallat Velvet & Steel) och Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (skattemyndigheten) (nedan kallad Finanzamt) angående frågan huruvida Velvet & Steels övertagande av förpliktelsen att renovera en fastighet omfattas av mervärdesskatteplikt.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätt

3 Enligt artikel 13 B d punkt 2 i sjätte direktivet gäller följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

d) Följande transaktioner:

...

2. Förhandlingar om och [övertagande av förpliktelser, borgensförbindelser och] andra säkerheter och [garantier samt kreditgivarens] förvaltning [av kreditgarantier].”

Nationell rätt

4 Enligt 1 § första stycket punkt 1 i den tyska mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz) (nedan kallad UStG), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, är vederlagsbetingade leveranser och andra tillhandahållanden som sker från en näringsidkare i landet inom ramen för dennes näringsverksamhet mervärdesskattepliktiga.

5 I 4 § punkt 8 g UStG undantas från mervärdesskatt följande transaktioner som omfattas av 1 § första stycket punkterna 1–3:

”övertagande av förpliktelser, borgensförbindelser och andra säkerheter samt förmedling av sådana transaktioner”.

Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

6 Burmeister Immobilien GmbH (nedan kallat Burmeister) sålde i september 1998 en fastighet på vilken uppförts ett flerfamiljshus som uthyrdes. Två privatpersoner genomförde i juli år 1999 en liknande försäljning. I de båda försäljningsavtalen avseende dessa transaktioner åtog sig säljarna att utföra erforderliga renoveringsarbeten på berörda fastigheter. De båda privatpersonerna övertog också ansvaret för en hyresgaranti.

7 Efter nämnda försäljningstransaktioner slöt säljarna avtal med Velvet & Steel den 25 september 1998 respektive den 12 juli 1999, med beteckningen "avstående från en del av försäljningspriset mot övertagande av förpliktelse".

8 Genom dessa avtal påtog sig Velvet & Steel de förpliktelser att renovera byggnaderna som ålåg säljarna samt hyresgarantin, mot en del av försäljningspriset för dessa byggnader. I det avtal som slöts med Burmeister uppgick denna del till 200 000 DEM och i det avtal som slöts med privatpersonerna till 250 000 DEM. Enligt nämnda avtal åtog sig Velvet & Steel att överta säljarnas ansvar gentemot förvävarna av byggnaderna för samtliga kostnader och anspråk när det gällde renoveringsarbetena och hyresgarantin.

9 Därefter accepterade de båda förvävarna av fastigheterna att befria Velvet & Steel från deras skyldigheter mot att de erhöll en del av kvoten av det försäljningspris som betalats till sistnämnda bolag. Vinsten från denna transaktion, som uppgick till 11 000 respektive 13 750 DEM för avtalen som slutits med Burmeister och med de berörda privatpersonerna, skulle stanna hos Velvet & Steel som "betalning eller schablonersättning/-gottgörelse för eventuellt vinstbortfall". Velvet & Steel redovisade denna vinst i en mervärdesskattedeklaration.

10 Finanzamt fann vid en kontroll att Velvet & Steels övertagande av renoveringsförpliktelsen utgör ett tillhandahållande som omfattas av tvingande mervärdesskatteplikt enligt 1 § första stycket punkt 1 första meningen UStG. Velvet & Steel begärde omprövning av Finanzamts beskattningsbeslut. Finanzamt beslutade vid omprövning den 10 juni 2003 att inte ändra beskattningsbeslutet.

11 Velvet & Steel överklagade den 14 juli 2003 omprövningsbeslutet till Finanzgericht Hamburg. Velvet & Steel anförde vid nämnda domstol att de båda förpliktelser som bolaget hade övertagit aldrig hade behövt fullgöras, och gjorde med stöd av detta gällande att de aktuella transaktionerna måste betecknas som "övertagande av förpliktelser" i den mening som avses i 4 § punkt 8 g UStG, genom vilken artikel 13 B d punkt 2 i sjätte direktivet har införlivats med nationell rätt. Finanzamt gjorde däremot gällande att den åberopade gemenskapsrättsliga bestämmelsen endast tar sikte på övertagande av penningförpliktelser, medan övertagandet av förpliktelsen att renovera en fastighet faller under kategorin naturaförpliktelser.

12 Den hänskjutande domstolen anser det vara oklart huruvida övertagandet av förpliktelsen att renovera fastigheterna utgör en transaktion som med stöd av 4 § punkt 8 g UStG är undantagen från skatteplikt. Den anser att ordalydelsen i nämnda lagrum utesluter varje begränsning av undantaget från skatteplikt till att endast avse penningförpliktelser. Nämnda domstol anser emellertid att det är tveksamt huruvida denna tolkning stämmer överens med artikel 13 B d punkt 2 i sjätte direktivet, då den engelska versionen av denna bestämmelse i sjätte direktivet, i motsats till den franska och den tyska språkversionen av direktivet, inte tar sikte på övertagande av förpliktelser i allmänhet utan endast av speciella former av garantier och säkerheter. Det är mot denna bakgrund som Finanzgericht Hamburg har beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

"Skall artikel 13 B d punkt 2 i [sjätte direktivet] tolkas så, att begreppet 'övertagande av förpliktelser' endast avser penningförpliktelser, eller skall begreppet även anses omfatta

övertagande av andra förpliktelser, till exempel naturaförpliktelser?”

Tolkningsfrågan

13 Den hänskjutande domstolen har ställt sin tolkningsfråga för att få klarhet i huruvida artikel 13 B d punkt 2 i sjätte direktivet skall tolkas så, att begreppet övertagande av förpliktelser utesluter andra förpliktelser än penningförpliktelser, såsom förpliktelsen att renovera en fastighet, från bestämmelsens tillämpningsområde.

14 Det skall inledningsvis erinras om att de uttryck som används i bestämmelserna om undantag i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag (se, bland annat, dom av den 3 mars 2005 i mål C?472/03, Arthur Andersen, REG 2005, s. I?1719, punkt 24, av den 9 februari 2006 i mål C?415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, REG 2006, s. I?1385, punkt 13, och av den 13 juli 2006 i mål C?89/05, United Utilities, REG 2006, s. I-6813, punkt 21).

15 Av fast rättspraxis följer även att nämnda undantag är självständiga begrepp i gemenskapsrätten vilka syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (dom av den 20 november 2003 i mål C?8/01, Taksatorringen, REG 2003, s. I?13711, punkt 37, och av den 1 december 2005 i de förenade målen C?394/04 och C?395/04, Ygeia, REG 2005, s. I?10373, punkt 15).

16 Gemenskapsbestämmelserna skall sålunda tolkas och tillämpas på ett enhetligt sätt mot bakgrund av de olika versionerna på gemenskapens samtliga språk (se domar av den 7 december 1995 i mål C?449/93, Rockfon, REG 1995, s. I?4291, punkt 28, och av den 8 december 2005 i mål C?280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I?10683, punkt 31).

17 Domstolen konstaterar i detta avseende att sjätte direktivet inte innehåller någon definition av begreppet övertagande av förpliktelser som återfinns i artikel 13 B d punkt 2 däri.

18 Den jämförande prövningen av de olika språkversionerna av denna bestämmelse i sjätte direktivet påvisar terminologiska skillnader vad gäller begreppet övertagande av förpliktelser. I vissa språkversioner, såsom i den tyska, den franska och den italienska, har nämligen detta uttryck en allmän innebörd medan det i andra versioner, såsom i den engelska och i den spanska, tydligt anges att det är penningförpliktelser som avses.

19 Enligt fast rättspraxis kan den formulering som använts i en språkversion av en gemenskapsrättslig bestämmelse inte ensam ligga till grund för tolkningen av denna bestämmelse eller i detta hänseende tillmätas större betydelse än övriga språkversioner. Detta skulle strida mot kravet på en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten (se dom av den 12 november 1998 i mål C?149/97, Institute of the Motor Industry, REG 1998, s. I?7053, punkt 16).

20 Inför språkliga skillnader går det emellertid inte att bedöma räckvidden av det berörda uttrycket, på grundval av en renodlat lexikalisk tolkning. Därför måste uttrycket tolkas mot bakgrund av dess sammanhang, och med hänsyn till ändamålen med sjätte direktivet och dess systematik (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juni 1997 i mål C?2/95, SDC, REG 1997, s. I?3017, punkt 22, av den 3 mars 2005 i mål C?428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, REG 2005, s. I?1527, punkt 42, och domen i det ovannämnda målet Jyske Finans, punkt 31).

21 När det gäller det sammanhang i vilket nämnda uttryck återfinns, påpekar domstolen att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 2 i sjätte direktivet – förutom

övertagande av förpliktelser – avser förhandlingar om och övertagande av borgensförbindelser och andra säkerheter och garantier samt förvaltning av kreditsäkerheter. Det står klart att samtliga dessa transaktioner till sin natur utgör finansiella tjänster.

22 Samma slutsats gäller för de övriga transaktioner som anges i artikel 13 B d punkterna 1 och 3 i sjätte direktivet. Sålunda avses i punkt 1 krediter, i punkt 3 spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, punkt 4 betalningsmedel, punkt 5 aktier och andelar, och punkt 6 förvaltning av särskilda investeringsfonder. Även om dessa transaktioner, vilka definieras utifrån arten av de tjänster som tillhandahålls, inte nödvändigtvis behöver utföras av banker eller finansinstitut (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet SDC, punkt 32, dom av den 26 juni 2003 i mål C-305/01, *MKG/Kraftfahrzeuge/Factoring*, REG 2003, s. I-6729, punkt 64, och av den 4 maj 2006 i mål C-169/04, *Abbey National*, REG 2006, s. I-4027, punkt 66), omfattas de ändå av området för finansiella transaktioner.

23 Det i förevarande fall aktuella övertagandet av förpliktelsen att renovera en fastighet utgör inte till sin natur en finansiell transaktion i den mening som avses i artikel 13 B d i sjätte direktivet och det omfattas därmed inte heller av tillämpningsområdet för denna bestämmelse.

24 Denna tolkning har för övrigt stöd i det ändamål som eftersträvas med undantaget från skatteplikt för finansiella tjänster – något som också Europeiska gemenskapernas kommission har förklarat i sitt skriftliga yttrande – nämligen att lindra de svårigheter som är förenade med fastställandet av beskattningsunderlaget och den avdragsgilla mervärdesskatten, samt att undvika en ökning av kostnaderna för konsumtionskrediter. Eftersom den skattskyldighet för mervärdesskatt som avser övertagandet av en förpliktelse att renovera en fastighet inte ger prov på några sådana svårigheter kan denna transaktion inte undantas från skatteplikt.

25 Följaktligen går det inte, när det gäller artikel 13 B d punkt 2 i sjätte direktivet, vare sig med stöd av dess ordalydelse, sammanhang eller ändamål, att fastställa att lagstiftarens vilja varit att från skatteplikt undanta övertagande av förpliktelser som inte utgör penningförpliktelser. Härav följer att övertagandet av en sådan förpliktelse är mervärdesskattepliktig.

26 Tolkningsfrågan skall följaktligen besvaras med att artikel 13 B d punkt 2 i sjätte direktivet skall tolkas så, att begreppet övertagande av förpliktelser utesluter andra förpliktelser än penningförpliktelser från bestämmelsens tillämpningsområde, såsom förpliktelsen att renovera en fastighet.

Rättegångskostnader

27 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 yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Artikel 13 B d punkt 2 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att begreppet övertagande av förpliktelser utesluter andra förpliktelser än penningförpliktelser från bestämmelsens tillämpningsområde, såsom förpliktelsen att renovera en fastighet.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: tyska.