DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

19. april 2007 *

I sag C-455/05,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Finanzgericht Hamburg (Tyskland) ved afgørelse af 1. december 2005, indgået til Domstolen den 23. december 2005, i sagen:

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

mod

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Rosas, og dommerne J.N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus (refererende dommer), A. Ó Caoimh og P. Lindh,

* Processprog: tysk.

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— den tyske regering ved M. Lumma og U. Forsthoff, som befuldmægtigede

— den græske regering ved K. Georgiadis og Z. Chatzipavlou, som befuldmægtigede

— den franske regering ved G. de Bergues og J.-C. Gracia, som befuldmægtigede

— Irland ved D. O'Hagan, som befuldmægtiget, bistået af G. Clohessy, SC, og C. Ramsay, BL

— den italienske regering ved I.M. Braguglia, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato S. Fiorentino

— den cypriotiske regering ved D. Ergatoudi, som befuldmægtiget,

— Det Forenede Kongeriges regering ved T. Harris og T. Ward, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou, som befuldmægtiget,

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 13, punkt B, litra d), nr. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om

harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Denne anmodning er fremsat inden for rammerne af en sag mellem Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH (herefter »Velvet & Steel«) og Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (afgiftsmyndigheden, herefter »Finanzamt«) vedrørende spørgsmålet om opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) i forbindelse med Velvet & Steels indgåelse af en forpligtelse om renovering af en fast ejendom.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2, bestemmer:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

[...]

d) følgende transaktioner:

[...]

2. forhandlinger og indgåelse af forpligtelser om sikkerhedsstillelse og andre former for sikkerhed og garantier, samt forvaltning af kreditgarantier ved den person, der har ydet kreditten.«

Nationale bestemmelser

4 Ifølge § 1, stk. 1, nr. 1, i lov om merværdiafgift (Umsatzsteuergesetz, herefter »UStG«) i den affattelse, der fandt anvendelse på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, pålægges merværdiafgift levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende, der optræder i denne egenskab.

5 UStG's § 4, nr. 8, litra g), fritager følgende transaktioner, der er omfattet af § 1, stk. 1, nr. 1-3, fra moms:

»indgåelse af forpligtelser, af sikkerhedsstillelse og af andre former for sikkerhed samt forhandlinger om disse transaktioner«.

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

6 Burmeister Immobilien GmbH (herefter »Burmeister«) solgte i september 1998 en grund, som var bebygget med en udlejet beboelsesejendom. To privatpersoner foretog et tilsvarende salg i juli 1999. I de to salgsaftaler vedrørende transaktionerne indgik sælgerne en forpligtelse til at gennemføre nødvendige renoveringsarbejder på de solgte ejendomme. De to privatpersoner indgik desuden en lejegaranti.

7 Efter disse salgstransaktioner indgik sælgerne henholdsvis den 25. september 1998 og den 12. juli 1999 aftaler med Velvet & Steel med overskriften »overdragelse af en del af købsprisen mod overtagelse af forpligtelser«.

8 I henhold til disse aftaler overtog Velvet & Steel de renoveringsforpligtelser vedrørende ejendommene, som påhvilede sælgerne, samt lejegarantien mod overdragelse af en del af salgsprisen vedrørende disse ejendomme, nærmere bestemt 200 000 DEM i forbindelse med aftalen indgået med Burmeister, og 250 000 DEM i forbindelse med aftalen indgået med privatpersonerne. Ifølge disse aftaler påtog Velvet & Steel sig at friholde sælgerne for samtlige omkostninger og krav, som tilkommer køberne af ejendommene med hensyn til henholdsvis renoveringsarbejderne og lejegarantien.

9 Efterfølgende accepterede de to købere af ejendommene at friholde Velvet & Steel for sine forpligtelser mod betaling til dem af en del af den salgspris, der var

overdraget og stillet til rådighed for sidstnævnte. Overskuddet som følge af denne transaktion, dvs. 11 000 og 13 750 DEM for aftalerne indgået med henholdsvis Burmeister og de pågældende privatpersoner, skulle Velvet & Steel beholde som »vederlag og engangsydelse til fuld godtgørelse for eventuel tabt fortjeneste«. Dette overskud blev momsdeklareret af Velvet & Steel.

10 I forbindelse med en revision ansatte Finanzamt Velvet & Steels overtagelse af renoveringsforpligtelsen som en afgiftspligtig tjenesteydelse som omhandlet i UStG's § 1, stk. 1, nr. 1, første punktum. Velvet & Steel klagede over Finanzamts momsansættelse, hvilken klage blev afvist af sidstnævnte den 10. juni 2003.

11 Den 14. juli 2003 anlagde Velvet & Steel sag til prøvelse af denne afgørelse ved Finanzgericht Hamburg. På grundlag af det argument, at ingen af de to forpligtelser, som selskabet havde påtaget sig, var blevet opfyldt, har det for retten gjort gældende, at de pågældende transaktioner skal anses for »indgåelse af forpligtelser« som omhandlet i UStG's § 4, nr. 8, litra g), som er en gennemførelse i national ret af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2. Finanzamt har derimod gjort gældende, at den pågældende fællesskabsbestemmelse udelukkende vedrører indgåelse af finansielle forpligtelser, mens indgåelse af forpligtelser om renovering af en ejendom hører under kategorien pligt til naturalopfyldelse.

12 Den forelæggende ret er i tvivl om, hvorvidt tilbagetagelsen af forpligtelsen til renovering af fast ejendom er en momsfritagen transaktion som omhandlet i UStG's § 4, nr. 8, litra g). Retten mener, at bestemmelsens ordlyd udelukker enhver

begrænsning af fritagelsen til kun at omfatte finansielle forpligtelser. Retten er imidlertid i tvivl om, hvorvidt en sådan fortolkning er forenelig med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2, fordi den engelske sprogudgave af direktivet, i modsætning til den tyske og den franske udgave, ikke omfatter indgåelse af forpligtelser generelt set, men kun særlige former for sikkerhed og garantier. Det er under disse omstændigheder, at Finanzgericht Hamburg har besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2, i [...] sjette direktiv [...] med hensyn til begrebet »indgåelse af forpligtelser« fortolkes således, at bestemmelsen kun omfatter finansielle forpligtelser, eller omfatter bestemmelsen også indgåelse af andre forpligtelser, som f.eks. af forpligtelser til at levere tjenesteydelser?«

Om det præjudicielle spørgsmål

13 Med sit præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2, skal fortolkes således, at begrebet »indgåelse af forpligtelser« indebærer, at andre typer af forpligtelser end finansielle forpligtelser, såsom forpligtelsen til at renovere en fast ejendom, er udelukket fra bestemmelsens anvendelsesområde.

14 Det bemærkes indledningsvis, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes strengt, da disse fritagelser er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver

tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dom af 3.3.2005, sag C-472/03, Arthur Andersen, Sml. I, s. 1719, præmis 24, af 9.2.2006, sag C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, Sml. I, s. 1385, præmis 13, og af 13.7.2006, sag C-89/05, United Utilities, Sml. I, s. 6813, præmis 21).

15 Det følger ligeledes af fast retspraksis, at nævnte fritagelser er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvormed det skal undgås, at momsbestemmelserne anvendes forskelligt fra medlemsstat til medlemsstat (dom af 20.11.2003, sag C-8/01, Taksatorringen, Sml. I, s. 13711, præmis 37, og af 1.12.2005, forenede sager C-394/04 og C-395/04, Ygeia, Sml. I, s. 10373, præmis 15).

16 De fællesskabsretlige bestemmelser skal således fortolkes og anvendes ensartet i lyset af de udgaver, der er udfærdiget på alle fællesskabssprog (jf. dom af 7.12.1995, sag C-449/93, Rockfon, Sml. I, s. 4291, præmis 28, og af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 31).

17 I denne henseende skal det bemærkes, at sjette direktiv ikke indeholder nogen definition af begrebet »indgåelse af forpligtelser«, der er indeholdt i artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2.

18 Det fremgår af en sammenlignende gennemgang af de forskellige sprogudgaver af denne bestemmelse i sjette direktiv, at der er terminologiske afvigelser med hensyn til begrebet »indgåelse af forpligtelser«. I visse sprogudgaver, som f.eks. den tyske,

den franske og den italienske, har dette udtryk en generel betydning, mens det i andre sprogudgaver, som f.eks. den engelske og den spanske, klart henviser til finansielle forpligtelser.

19 Ifølge fast retspraksis kan den formulering, der er anvendt i en sprogudgave af en fællesskabsretlig bestemmelse, ikke alene tjene som grundlag for bestemmelsens fortolkning eller i denne henseende tillægges større betydning end de øvrige sprogudgaver. Dette ville nemlig være i strid med kravet om en ensartet anvendelse af fællesskabsretten (jf. dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Sml. I, s. 7053, præmis 16).

20 Når der er tale om sproglige afvigelser, kan rækkevidden af det pågældende udtryk ikke fastlægges ved fortolkning af ordlyden alene. Udtrykkets betydning må følgelig klarlægges ud fra den sammenhæng, hvori det indgår, og under hensyn til opbygningen af sjette direktiv (jf. i denne retning dom af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 22, og af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, præmis 42, samt Jyske Finans-dommen, præmis 31).

21 Hvad angår den sammenhæng, hvori nævnte udtryk indgår, skal det bemærkes, at den fritagelse, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2, ud over indgåelse af forpligtelser vedrører forhandlinger og indgåelse af forpligtelser om sikkerhedsstillelse og andre former for sikkerhed og garantier, samt forvaltning af kreditgarantier. Det er ubestridt, at alle disse transaktioner efter deres art er finansielle tjenesteydelser.

22 Den samme konklusion kan drages for så vidt angår de øvrige transaktioner, der er angivet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 1 og 3-6. Nr. 1 vedrører

således lån; nr. 3 anbringelse af midler, kontokurantkonti, betalinger, overførsler, fordringer, checks og andre i handelsforhold benyttede dokumenter, nr. 4 betalingsmidler, nr. 5 aktier og andre adkomstbeviser, og nr. 6 forvaltning af investeringsforeninger. Selv om disse transaktioner, på grundlag af arten af de leverede tjenesteydelser, ikke nødvendigvis skal foretages af banker eller finansinstitutter (jf. i denne retning SDC-dommen, præmis 32, samt dom af 26.6.2003, sag C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Sml. I, s. 6729, præmis 64, og af 4.5.2006, sag C-169/04, Abbey National, Sml. I, s. 4027, præmis 66), henhører de ikke desto mindre i deres helhed under området for finansielle transaktioner.

23 I det foreliggende tilfælde er indgåelse af forpligtelsen til at renovere en fast ejendom efter sin art ikke en finansiel transaktion som omhandlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), og er derfor ikke omfattet af denne bestemmelses anvendelsesområde.

24 Denne fortolkning støttes desuden af formålet med fritagelsen for finansielle transaktioner, således som Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber har redegjort for i sine skriftlige indlæg, som nemlig er at afhjælpe de vanskeligheder, der er forbundet med fastsættelsen af afgiftsgrundlaget samt størrelsen af momsfradraget, og at hindre en stigning i omkostningerne til forbrugerkredit. Eftersom opkrævning af moms på indgåelse af en forpligtelse til at renovere en fast ejendom ikke frembyder sådanne vanskeligheder, kan denne transaktion ikke fritages.

25 Følgelig kan det hverken på grundlag af ordlyden af, sammenhængen i eller formålet med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2, udledes, at fællesskabslovgivers

hensigt var at momsfritage indgåelse af forpligtelser, der ikke har finansiel karakter. Det følger heraf, at indgåelse af sådanne forpligtelser er momspligtig.

26 Det forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2, skal fortolkes således, at begrebet »indgåelse af forpligtelser« indebærer, at andre typer af forpligtelser end finansielle forpligtelser, såsom forpligtelsen til at renovere en fast ejendom, er udelukket fra bestemmelsens anvendelsesområde.

Sagens omkostninger

27 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:

Artikel 13, punkt B, litra d), nr. 2, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at begrebet »indgåelse af forpligtelser« indebærer, at andre typer af forpligtelser end finansielle forpligtelser, såsom forpligtelsen til at renovere en fast ejendom, er udelukket fra bestemmelsens anvendelsesområde.

Underskrifter