YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

19 päivänä huhtikuuta 2007 *

Asiassa C-455/05,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Finanzgericht Hamburg (Saksa) on esittänyt 1.12.2005 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 23.12.2005, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

vastaan

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. N. Cunha Rodrigues, U. Lõhmus (esittelevä tuomari), A. Ó Caoimh ja P. Lindh,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Saksan hallitus, asiamiehinään M. Lumma ja U. Forsthoff,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis ja Z. Chatzipavlou,

– Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja J.-C. Gracia,

– Irlanti, asiamiehenään D. O'Hagan, avustajinaan G. Clohessy, SC, ja C. Ramsay, BL,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato S. Fiorentino,

– Kyproksen hallitus, asiamiehenään D. Ergatoudi,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään T. Harris ja T. Ward,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään D. Triantafyllou,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisukysymys koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen mää-

räytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH (jäljempänä Velvet & Steel) ja Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel (verohallinto, jäljempänä Finanzamt) ja jossa on kyse siitä, kuuluuko Velvet & Steelin vastattavakseen ottama erään rakennuksen korjausvelvoite arvonlisäverovelvollisuuden piiriin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

d) seuraavat liiketoimet:

– –

2. luottotakuun tai muun vakuuden välitys ja muu käsittely sekä luotonantajan harjoittama luottotakuun hallinta".

Kansallinen lainsäädäntö

4 Saksan liikevaihtoverolain (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), sellaisena kuin sitä sovellettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikana, 1 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan liikevaihtoveroa suoritetaan luovutuksista ja muista suorituksista, jotka elinkeinonharjoittaja suorittaa kotimaassa vastikkeellisesti elinkeinotoimintaansa liittyen.

5 UStG:n 4 §:n 8 momentin g kohdassa liikevaihtoverosta vapautetaan seuraavat 1 §:n 1 momentin 1–3 kohdan soveltamisalaan kuuluvat liiketoimet:

"velvoitteiden vastattavaksi ottaminen ja takauksien tai muiden vakuuksien antaminen ja niiden välitys".

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

6 Burmeister Immobilien GmbH (jäljempänä Burmeister) myi syyskuussa 1998 kiinteistön, jolle oli rakennettu monenperheentalo, joka oli annettu vuokralle. Kaksi yksityishenkilöä toteutti vastaavanlaisen myynnin heinäkuussa 1999. Näihin myyntitoimiin liittyvissä kahdessa kauppasopimuksessa myyjät sitoutuivat suorittamaan tarvittavat korjaustyöt kyseisissä rakennuksissa. Mainitut kaksi yksityishenkilöä sitoutuivat lisäksi ottamaan vastattavakseen vuokratakuun.

7 Edellä mainittujen myyntitoimien jälkeen myyjät tekivät Velvet & Steelin kanssa 25.9.1998 ja 12.7.1999 sopimukset, joiden otsikkona oli "Kauppahinnan osan siirtäminen velvoitteiden vastattavaksi ottamista vastaan".

8 Näillä sopimuksilla Velvet & Steel otti vastattavakseen myyjien sopimat rakennusten korjausvelvoitteet sekä vuokratakuun näiden rakennusten kauppahinnan osaa vastaan, joka oli 200 000 DEM Burmeisterin kanssa tehdyn sopimuksen osalta ja 250 000 DEM yksityishenkilöiden kanssa tehdyn sopimuksen osalta. Kyseisten sopimusten mukaan Velvet & Steel sitoutui vapauttamaan myyjät kaikista kustannuksista ja vaatimuksista, joihin rakennusten ostajilla on oikeus korjaustöiden ja vuokratakuun osalta.

9 Mainitut kaksi rakennusten ostajaa suostuivat myöhemmin vapauttamaan Velvet & Steelin velvoitteistaan sitä vastaan, että niille maksetaan osa Velvet & Steelille

siirretystä kauppahintaosuudesta. Tästä liiketoimesta saatavan tulon, joka oli 11 000 DEM Burmeisterin kanssa tehdyn sopimuksen osalta ja 13 750 DEM edellä mainittujen yksityishenkilöiden kanssa tehdyn sopimuksen osalta, oli tarkoitus jäädä Velvet & Steelille "hyvityksenä tai kiinteämääräisenä korvauksena/vahingonkorvauksena mahdollisesta tulon menetyksestä". Velvet & Steel ilmoitti tämän tulon arvonlisäverotusta varten.

10 Suoritetun verotarkastuksen johdosta Finanzamt katsoi, että se, että Velvet & Steel otti vastattavakseen korjausvelvoitteen, on väistämättä UStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettu arvonlisäveron alainen suoritus. Velvet & Steel teki Finanzamtin verotuspäätöksen johdosta oikaisuvaatimuksen, jonka Finanzamt hylkäsi 10.6.2003.

11 Velvet & Steel valitti tästä päätöksestä Finanzgericht Hamburgiin 14.7.2003. Se nojautui kyseisessä tuomioistuimessa väitteeseen, jonka mukaan kumpaakaan niistä kahdesta velvoitteesta, jotka se oli ottanut vastattavakseen, ei ollut suoritettu, ja esitti, että kyseessä olevat liiketoimet on katsottava "velvoitteiden vastattavaksi ottamiseksi", josta säädetään UStG:n 4 §:n 8 momentin g kohdassa, jolla kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohta on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä. Finanzamt väitti sitä vastoin, että kyseinen yhteisön oikeuden säännös koskee ainoastaan maksuvelvoitteiden vastattavaksi ottamista, kun taas rakennuksen korjausvelvoitteen vastattavaksi ottaminen kuuluu palveluvelvoitteisiin.

12 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, onko kiinteistöjen korjausvelvoitteen vastattavaksi ottaminen liiketoimi, joka on vapautettu liikevaihtoverosta UStG:n 4 §:n 8 momentin g kohdan nojalla. Se katsoo, että kyseisen pykälän

sanamuoto sulkee pois sen, että vapautus rajoittuisi maksuvelvoitteisiin. Se epäilee kuitenkin tämän tulkinnan yhdenmukaisuutta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohdan kanssa, sillä kuudennen direktiivin kyseisen säännöksen saksan- ja ranskankielisistä versioista poiketen säännöksen englanninkielinen versio ei koske velvoitteiden vastattavaksi ottamista yleisesti, vaan yksinomaan tiettyjä takuiden tai vakuuksien muotoja. Finanzgericht Hamburg on näin ollen päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko – – kuudennen – – direktiivin – – 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohtaa tulkittava velvoitteiden vastattavaksi ottamisen käsitteen osalta siten, että tämän käsitteen soveltamisalaan kuuluvat yksinomaan maksuvelvoitteet, vai kattaako tämä alakohta myös muiden velvoitteiden eli esimerkiksi palveluvelvoitteiden vastattavaksi ottamisen?"

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa kysymyksellään tietää, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohtaa tulkittava siten, että velvoitteiden vastattavaksi ottamisen käsite sulkee kyseisen säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle muut velvoitteet kuin maksuvelvoitteet, eli esimerkiksi kiinteistön korjausvelvoitteen.

14 Aluksi on muistutettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa

peritään jokaisesta verovelvollisen vastikkeellisesta palvelusta (ks. erityisesti asia C-472/03, Arthur Andersen, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1719, 24 kohta; asia C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, tuomio 9.2.2006, Kok. 2006, s. I-1385, 13 kohta ja asia C-89/05, United Utilities, tuomio 13.7.2006, Kok. 2006, s. I-6813, 21 kohta).

15 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan mainitut vapautukset ovat lisäksi yhteisön oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (asia C-8/01, Taksatorringen, tuomio 20.11.2003, Kok. 2003, s. I-13711, 37 kohta ja yhdistetyt asiat C-394/04 ja C-395/04, Ygeia, tuomio 1.12.2005, Kok. 2005, s. I-10373, 15 kohta).

16 Yhteisön oikeussääntöjä on siten tulkittava ja sovellettava yhtenäisesti ottaen huomioon kaikilla yhteisön virallisilla kielillä laaditut versiot (ks. asia C-449/93, Rockfon, tuomio 7.12.1995, Kok. 1995, s. I-4291, 28 kohta ja asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005, Kok. 2005, s. I-10683, 31 kohta).

17 Tältä osin on todettava, että kuudes direktiivi ei sisällä sen 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohtaan sisältyvän velvoitteiden vastattavaksi ottamisen käsitteen määritelmää.

18 Kuudennen direktiivin kyseisen säännöksen eri kieliversioita vertailtaessa nousee esiin terminologisia eroavaisuuksia velvoitteiden vastattavaksi ottamisen käsitteen osalta. Eräissä kieliversioissa, kuten saksan-, ranskan- ja italiankielisissä versioissa,

kyseisellä ilmaisulla on yleinen merkitys, kun taas muissa versioissa, kuten englannin- ja espanjankielisissä versioissa, viitataan selvästi maksuvelvoitteisiin.

19 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jossakin kieliversiossa käytettyä yhteisön säännöksen sanamuotoa ei voida käyttää tämän säännöksen ainoana tulkintaperusteena, eikä sille voida antaa tältä osin etusijaa muihin kieliversioihin nähden. Tällainen lähestymistapa ei vastaisi yhteisön oikeuden yhtenäisen tulkinnan vaatimusta (ks. asia C-149/97, Institute of the Motor Industry, tuomio 12.11.1998, Kok. 1998, s. I-7053, 16 kohta).

20 Kun kieliversiot ovat erilaisia, kyseessä olevan ilmaisun merkitystä ei voida arvioida pelkästään sen sanamuodon perusteella. Ilmaisua on näin ollen tulkittava ottamalla huomioon asiayhteys, johon se liittyy, sekä kuudennen direktiivin tarkoitus ja systematiikka (ks. vastaavasti asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 22 kohta; asia C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1527, 42 kohta ja em. asia Jyske Finans, tuomion 31 kohta).

21 Sen asiayhteyden osalta, johon kyseinen ilmaisu liittyy, on tuotava esiin, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohdassa säädetty vapautus koskee paitsi velvoitteiden vastattavaksi ottamista myös takauksien ja muiden vakuuksien välitystä ja muuta käsittelyä sekä luottojen vakuuksien hallinnointia. On selvää, että kaikki nämä liiketoimet ovat luonteensa puolesta rahoitukseen liittyviä palveluita.

22 Sama päätelmä pätee muidenkin kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 1 ja 3–6 alakohdassa mainittujen liiketoimien osalta. Kyseinen

1 alakohta koskee siten luottoja; 3 alakohta koskee talletus- ja käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, sekkejä ja muita siirtokelpoisia asiakirjoja; 4 alakohta koskee maksuvälineitä; 5 alakohta koskee osakkeita ja muita arvopapereita ja 6 alakohta koskee puolestaan erityisten sijoitusrahastojen hallinnointia. Vaikka näiden liiketointen, jotka määritellään tarjottujen palvelujen luonteen perusteella, ei välttämättä tarvitse olla pankkien tai rahoituslaitosten suorittamia (ks. vastaavasti em. asia SDC, tuomion 32 kohta; asia C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6729, 64 kohta ja asia C-169/04, Abbey National, tuomio 4.5.2006, Kok. 2006, s. I-4027, 66 kohta), ne kuuluvat kuitenkin kokonaisuudessaan rahoitustoimien alaan.

23 Nyt käsiteltävänä olevassa asiassa rakennuksen korjausvelvoitteen vastattavaksi ottaminen ei luonteensa puolesta ole kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa tarkoitettu rahoitustoimi, ja se ei näin ollen kuulu kyseisen säännöksen soveltamisalaan.

24 Tätä tulkintaa tukee lisäksi rahoitustoimien verovapautuksen tarkoitus, eli Euroopan yhteisöjen komission kirjallisissa huomautuksissaan esittämän mukaisesti tarkoituksena on poistaa ne vaikeudet, jotka liittyvät veron perusteen ja vähennettävän arvonlisäveron määrän määrittämiseen, sekä välttää kulutusluottojen kulujen kasvaminen. Koska kiinteistön korjausvelvoitteen vastattavaksi ottamisen kuulumiseen arvonlisäverovelvollisuuden piiriin ei liity tällaisia vaikeuksia, kyseistä liiketointa ei ole tarpeen vapauttaa verosta.

25 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohdan sanamuoto, asiayhteys ja tarkoitus eivät näin ollen tee mahdolliseksi katsoa, että yhteisön lainsäätäjän aikomuksena oli vapauttaa arvonlisäverosta sellaisten sitoumusten

vastattavaksi ottaminen, jotka eivät liity rahoitukseen. Tästä seuraa, että tällaisten sitoumusten vastattavaksi ottamisesta on kannettava arvonlisäveroa.

26 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohtaa on tulkittava siten, että velvoitteiden vastattavaksi ottamisen käsite sulkee kyseisen säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle muut velvoitteet kuin maksuvelvoitteet, eli esimerkiksi kiinteistön korjausvelvoitteen.

Oikeudenkäyntikulut

27 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan d alakohdan 2 alakohtaa on tulkittava siten, että velvoitteiden vastattavaksi ottamisen käsite sulkee kyseisen säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle muut velvoitteet kuin maksuvelvoitteet, eli esimerkiksi kiinteistön korjausvelvoitteen.

Allekirjoitukset