

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

F. G. JACOBS

6 päivänä huhtikuuta 1995 *

1. Jos verovelvollinen myy hotellin, jota hän on käyttänyt sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarpeisiin ja luopuu tässä yhteydessä veron vapautuksesta, jota myytiin muussa tapauksessa kuudennen ALV-direktiivin¹ 13 artiklan B kohdan g alakohdan mukaisesti sovellettaisiin, onko hänen maksettava vero siitä osasta kauppahintaa, joka kohdistuu yksityisesti käytettyyn osaan hotellista? Tämä on ongelma, jonka vuoksi Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kolme kuudennen direktiivin tulkin-taa koskevaa kysymystä.

2. Toisessa jaostossa 17.6.1993 pidetyn suullisen käsittelyn jälkeen julkisasiamies Van Gerven esitti ratkaisuehdotuksensa 15.9.1993. Yhteisöjen tuomioistuin määräsi 13.12.1994 suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudestaan, ja uusi suullinen käsittely pidettiin yhteisöjen tuomioistuimen täysistun-nossa 14.3.1995.

Tosiasiat ja kysymykset

3. Asiassa esiin tulleet ongelmat ovat melkoisen monimutkaisia. Perustosiasiat ovat

kuitenkin yksinkertaiset. Armbrecht, joka on hotellinpitäjä, omisti kiinteistön, johon kuului vierashuoneita, ravintola ja yksityisasun-tona käytetty osa. Vuonna 1981 hän sopi rakennuksen myynnistä hintaan 1 150 000 Saksan markkaa (DEM) ”plus ALV 13 %”. Hän väittää, että notaarin vahvistamassa kauppakirjassa oleva viittaus ALV:hen oli tarkoitettu kohdistumaan ainoastaan liiketoi-mintaan käytettyyn rakennuksen osaan ja ettei hän veloittanut ALV:tä yksityisasun-tona käytetyltä osalta eikä myöskään saanut tältä osin maksua ALV:stä. ALV-ilmoituksessaan vuodelta 1981 hän käsitteli liiketoimintaan käytetyn osan myyntiä verol-lisena, mutta ilmoitti 157 705 DEM:n suu-ruisen, yksityiseen asuntoon kohdistuvan kauppahinnan osan verottomana myyntinä. Finanzamt katsoi verotarkastuksen perus-teella, että Armbrechtin olisi pitänyt maksaa vero myös asunon myynnistä. Armbrecht valitti menestyksellisesti Finanzgerichtiin, joka katsoi, että Saksan siviililaista poiketen ALV-lainsäädännön kannalta on olemassa kaksi erillistä tavaraa, kun rakennusta käyte-tään osaksi liiketoimintaan ja osaksi asun-tona. Koska Armbrecht ei ollut veloittanut ostajalta ALV:tä yksityisasunnon osalta, hän ei ollut velvollinen maksamaan ALV:tä tältä osin. Bundesfinanzhof, jonka käsiteltävänä asia nyt on, pyytää ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

* Alkuperäinen kieli: englanti.

1 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverojärjestelmien yhdenmukaista-misesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukai-nen määrätymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL L 145, s. 1)

*1) Onko yrityksen käytössä oleva osa kiinteistöstä kiinteistön myynnin yhteydessä oma tavaransa, joka on luo-

vutettavissa kuudennen direktiivin (77/388/ETY) 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla?

Yhteisön lainsäädäntö

- 2) Käytetäänkö kiinteistöä, josta osa on yksityisessä käytössä ja osa yrityksen käytössä, kokonaisuudessaan yrityksen verollisiin liiketoimiin kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti vai onko vain yrityksen tarpeisiin käytetty osa luettava yrityksen omaisuuteen?

- 3) Onko mahdollista rajoittaa kuudennen direktiivin (77/388/ETY) 20 artiklan 2 kohdan mukainen ostovähennysten oikaiseminen yrityksen käytössä olevaan osaan kiinteistöä?"

4. Näiden kysymysten syynä oleva pääasiallinen ongelma on se, voiko verovelvollinen päättää jättää kuudennen direktiivin soveltamisen kannalta yrityksensä liikeomaisuuden ulkopuolelle yksityisessä käytössä olevan osan kiinteistöstään, vaikka tämä kiinteistö on yksi ainoa esine omistusoikeutta koskevan kansallisen lain mukaan. Julkisasiamies Van Gerven päätyi 15.9.1993 esittämässään ratkaisuehdotuksessa siihen, että verovelvollisella oli tällainen oikeus. Olen samaa mieltä, joskin eri perusteilla.

5. Ennen kuin ryhdyn käsittelemään yksittäisiä kysymyksiä, saattaa olla hyödyllistä esittää ne kuudennen direktiivin säännökset, joilla erityisesti on merkitystä tässä asiassa.

6. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan veroa on kannettava

"verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

7. Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

8. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään tavaroiden tai palvelujen ottamisesta verovel-

vollisen omaan käyttöön. Direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa todetaan näin:

”Vastikkeelliseen luovutukseen on rinnastettava yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Tällä ei kuitenkaan tarkoiteta tavaroiden ottamista yrityksen tarpeisiin vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten.”

Direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa rinnastetaan palvelujen suoritukseen

”yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen”.

9. Direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään tiettyjen kiinteää omaisuutta koskevien liiketoimien vapauttamisesta verosta. Direk-

tiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa vapautetaan verosta seuraavat liiketoimet, lukuun ottamatta tiettyjä poikkeuksia, joilla ei ole merkitystä tämän asian kannalta:

”kiinteän omaisuuden vuokraus ...”

Direktiivin 13 artiklan B kohdan g ja h alakohdassa verosta vapautetaan

”g) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

h) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata”.

10. Direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a ja b alakohdassa, joihin edellä mainituissa sään-

nöksissä viitataan, määritellään luovutukset, joita vapautukset eivät koske, seuraavasti:

11. Direktiivin 13 artiklan C kohdassa asetetaan tärkeä lisäedellytys edellä mainituille vapautuksille seuraavasti:

"a) Rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjiineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa; jäsenvaltiot voivat määritellä, miten tätä perustetta sovelletaan rakennuksen muutostöihin, ja mitä käsitteellä maapohja tarkoitetaan.

"Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisille oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta;

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistuksen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa tai ensimmäisen käyttöönoton ja seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos nämä ajat eivät ole pidempiä kuin viisi tai vastaavasti kaksi vuotta.

b) edellä B kohdan [...] g ja h alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta.

'Rakennuksella' tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa;

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä."

b) Rakennusmaan luovutus.

12. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

'Rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata."

"Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, vero-

velvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

teena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavarán ensimmäisestä käyttöönotosta.

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen”.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kymmeneen vuoteen.

13. Direktiivin 20 artiklan 2 ja 3 kohdassa säädetään investointitavaroita koskevien vähennysten oikaisemisesta, jos näitä tavaroita on käytetty vaihtelevasti verollisiin liike-toimiin eri aikoina, seuraavasti:

3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Tätä taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos mainitun tavarán luovutus on verollinen: ja sitä on pidettävä kokonaan vapautettuna, jos luovutus on vapautettu. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta.”

”2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarán hankinta- tai valmistusvuosi. Kunkin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarán hankinta- tai valmistusvuoteen. Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavarán ensimmäisestä käyttöönotosta.

Ensimmäinen kysymys

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perus-

14. Bundesfinanzhofin kysymys on tehty direktiivin 5 artiklan 1 kohdan terminologiaa käyttäen. Siinä kysytään, onko yrityksen tarpeisiin käytetty kiinteän omaisuuden osa tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla erillinen tavara. Tältä osin Saksan hallitus on voimakkaasti korostanut sitä, että Saksan siviililain mukaan Armbrechtin hotelli on yksi

ainoa esine ja että se on merkitty kiinteistörekisteriin yhtenä kiinteistönä. Suuri osa keskustelusta on keskittynyt tähän seikkaan. Mielestäni tämä keskustelu on kuitenkin väittelyä asian vierestä.

15. Mielestäni voi tuskin olla epäilystä siitä, etteikö 5 artiklan 1 kohta viittaisi kansalliseen lakiin sen määrittämiseksi, mitä omistajalle kuuluvien oikeuksien siirtäminen sisältää, ja että tässä tapauksessa Armbrecht siirsi tässä artiklassa tarkoitetulla tavalla omistajalle kuuluvan määräämisvallan koko hotellinsa osalta. Näin on asianlaita huolimatta yhteisöjen tuomioistuimen tuomioista, joihin tässä oikeudenkäynnissä on vedottu. Pitää paikkansa, että asiassa de Jong² yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että jos rakennusyrittäjä hankkii maata yksityisomaisuutekseen, minkä jälkeen hän rakentaa talon omaan käyttöön, on tälle yksityiselle maalleen, oman käytön vero kohdistuu vain rakennuksen arvoon eikä maapohjan arvoon; maapohja ei ole ollut missään vaiheessa rakennusyrittäjän liikeomaisuutta eikä sitä sen vuoksi ole voitu ottaa omaan käyttöön 5 artiklan 6 kohdassa tarkoitetulla tavalla. Tämä tapaus oli kuitenkin hyvin erityisluonteinen. On syytä muistaa, että jäsenvaltioiden oikeus käsitellä tavaroiden luovutuksena (pikemmin kuin palvelusuorituksena) rakennusyrittäjän tekemiä töitä, jos hän ei omista maapohjaa, jolla työt tehdään, perustuu 5 artiklan 5 kohdan b alakohdassa olevaan erityissäännökseen. Tämä säännös ei kuitenkaan anna

jäsenvaltiolle oikeutta käsitellä sellaisen rakennusyrittäjän suoritusta, joka rakentaa asuinrakennusta asiakkaansa maapohjalle, siten, että rakentaja luovuttaisi tavarolta, joihin kuuluisi paitsi asuinrakennus niin myös maapohja. Hänen ei voida mitenkään katsoa luovuttavan asiakkaalleen maapohjaa, jonka tämä jo omistaa. Tästä syystä vastaavasti de Jongin ei voitu katsoa luovuttavan itselleen maapohjaa, joka jo oli hänen yksityisomaisuuttaan. Se, että 5 artiklaan on täytynyt sisällyttää erityissäännös, antaa aiheutta sellaiseen päätelmään, jos siitä on syytä jotain päätellä, että pääsääntö on, että rakennus ja maapohja, jolla se sijaitsee, siirretään 5 artiklan 1 kohdan soveltamisen kannalta yhtenä tavaranä.

16. Käsitykseni mukaan on hyödytöntä vedota myös asiassa Shipping and Forwarding Enterprise Safe annettuun tuomioon.³ Siinä yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että käsitteellä ”tavaroiden luovutus” ei viitata kansallisessa laissa säänneltyihin tapoihin luovuttaa omistusoikeus, vaan sillä tarkoitetaan mitä tahansa aineellisen omaisuuden siirtoa yhdeltä osapuolelta toiselle siten, että tämä toinen voi määrätä siitä aivan kuin hän olisi omistaja; tästä seuraa, että kyseessä voi olla tavaroiden luovutus, vaikka laillista omistusoikeutta ei olisi siirretty. Tämä ratkaisu ei kuitenkaan poista tarvetta määrittää kansallisen lain perusteella, mitä oikeuksien siirtäminen sisältää 5 artiklan 1 kohdan soveltamisen kannalta, minkä osoittaa se seikka, että yhteisöjen tuomioistuin katsoi

2 — Asia C-20/91, tuomio 6.5.1992 (Kok. 1992 s. I-2847).

3 — Asia C-320/88, tuomio 8.2.1990 (Kok. 1990 s. I-285).

kansallisen tuomioistuimen asiaksi määrittellä, oliko omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto tapahtunut.

17. Myöskään sillä ei ole merkitystä, että Saksan siviililain mukaan kiinteän omaisuuden osaomistus saattaa olla joissain tilanteissa mahdollista, koska tällaista kysymystä ei tässä asiassa tule esiin.

18. Asia ei kuitenkaan pääty tähän. Direktiivin 5 artiklan 1 kohtaa on luettava yhdessä 2 artiklan 1 kohdan kanssa, jonka mukaan tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta on kannettava veroa vain, jos ne suorittaa ”verovelvollinen tässä ominaisuudessaan”. Käsitykseni mukaan oikea kysymys tässä asiassa on, toimiiko liikkeenharjoittaja, joka myy yksityiskäytössä olevan osan kiinteästä omaisuudesta, kokonaan verovelvollisena vai osaksi yksityishenkilönä. Toisin sanoen on välttämätöntä selvittää, käyttääkö verovelvollinen omistajalle kuuluvia oikeuksia, jotka on määritelty kansallisessa oikeudessa, osaksi yksityishenkilönä. Koska 2 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ei ole saatavissa osviittaa, kysymys on pakko ratkaista direktiivin tarkoituksen ja systematiikan perusteella.

19. Ennen kuin alan käsitellä tätä kysymystä, minun on otettava kantaa Saksan hal-

lituksen suullisissa käsittelyissä esittämään näkökohtaan. Saksan hallitus väittää, että koska 13 artiklan C kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus rajoittaa verotuksen valintaoikeuden laajuutta ja säätää sen käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, Saksan lainsäätäjä voi edellyttää, että verovelvollinen valitsee verotuksen koko kiinteistön osalta. Tästä syystä kansallisen tuomioistuimen ensimmäisen kysymyksen tilannetta ei esiinny.

20. Tämä näkemys on kuitenkin ristiriidassa kuudennen direktiivin perusrakenteen kanssa. Veron soveltamisalasta säädetään 2 artiklan 1 kohdassa, kuten edellä on jo todettu. Sen mukaan veroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta. Direktiivin 13 artiklassa säädetään vapautuksista verosta tiettyjen tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta. Näiden luovutusten ja suoritusten perusteella ei synny veronmaksuvelvollisuutta, mutta ne kuuluvat kuitenkin 2 artiklan 1 kohdan mukaiseen veron soveltamisalaan. Ne täytyy erottaa luovutuksista ja suorituksista, jotka 2 artiklan 1 kohdan mukaan eivät kuulu veron soveltamisalaan; tällaisia ovat esimerkiksi yksityisten henkilöiden suorittamat myynnit.

21. Saksan hallituksen näkemys jättää huomiotta tämän perusrakenteen. Direktiivin 13

artiklan C kohdassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus rajoittaa verotuksen valinta- oikeuden laajuutta. Verotuksen valitseminen muuntaa verosta vapautetun luovutuksen tai suorituksen verolliseksi luovutukseksi tai suoritukseksi sekä antaa verovelvolliselle vähennysoikeuden. Sitä käyttämällä ei voida kuitenkaan muuntaa verolliseksi sellaista luovutusta tai suoritusta, joka ei kuulu veron soveltamisalaan. Toisin sanoen verotuksen valinta-oikeutta voidaan käyttää vain 2 artiklan 1 kohdan rajoissa. Tästä seuraa, että kansallinen tuomioistuin on aivan oikein katsonut, että ensimmäinen tässä asiassa esiin nouseva kysymys on, kuuluuko hotellin yksityisessä käytössä olevan osan myynti veron soveltamisalaan. Jos se ei siihen kuulu, sitä ei voida sisällyttää veron soveltamisalaan käyttämällä verotuksen valinta-oikeutta. Tässä asiassa ilmenevä ongelma kuvastaa yleisempää ongelmaa, joka koskee saksalaisia säännöksiä yksityiskäytöstä, kuten jäljempänä selitän.

22. Tämä on neljäs tapaus, jonka saksalainen tuomioistuin on saattanut yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi ja jossa yhteisöjen tuomioistuimella on ollut mahdollisuus pohjata omaa käyttöä koskevia direktiivin säännöksiä.⁴ Näistä tapauksista ilmenee, että Saksan täytäntöönpanosäännösten peruseräteenä on, että verovelvollinen, joka ottaa

tavaroita tai palveluja omaan käyttöönsä, täytyy asettaa samaan asemaan arvonlisäverotuksellisesti kuin missä hänen asiakkaansa ovat, jotta verovelvollisten ja yksityishenkilöiden välillä säilyy verotuksen neutraalisuus. Tästä syystä Saksan säännöksissä veloitetaan verovelvollinen lukemaan liikeomaisuuteen osaksi yrityksen tarpeisiin ja osaksi omaan käyttöön hankitut tavarat. Verovelvollisella katsotaan olevan oikeus tavarihin sisältyvän veron täyteen vähennykseen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti, mutta hänen täytyy sitten maksaa 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti niiden omasta käytöstä vuosittainen vero, joka perustuu tavaroiden arvoon tehtyjen poistojen jälkeen. Jos hän sittemmin myy tavaran, hänen on veloittava ALV koko myyntihinnasta 2 artiklan 1 kohdan mukaan.

23. Saksan säännösten logiikka edellyttää, että verovelvollisen täytyy maksaa veroa yksityiskäytöstä, vaikka hän ei voi vähentää ALV:tä tavaroiden hankinnan yhteydessä, jos hän ostaa ne esimerkiksi yksityishenkilöltä (ks. Kühne-tuomio jäljempänä 29 kohdassa). Se edellyttää myös, että verovelvollisen täytyy maksaa veroa tavaroiden käyttöön liittyvien palvelujen yksityiskäytöstä siinäkin tapauksessa, että mitään palvelusuorituksista vähennettävää ALV:tä ei ole, koska palvelut olivat verosta vapautettuja tai niistä ei verotettu (ks. Mohsche-tuomio jäljempänä 30 kohdassa). Molemmista tapauksista verovelvollisen yrityksen asiakas joutuisi maksamaan tavarihin tai palveluihin sisältyvän koko veron, vaikka verovelvollinen ei ole voinut vähentää niihin sisältyvää ALV:tä.

⁴ — Ks. asiat 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989 (Kok. 1989, s. 1925); C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795) ja C-193/91, Mohsche, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2615).

24. Finanzamtin suullisissa käsittelyissä antamista selityksistä ilmenee, että Saksan säännöksiä sovelletaan samoin periaattein kiinteään omaisuuteen, vaikka se on monimutkaisempaa. Huomattakoon, että kuudennen direktiivin mukaan kiinteän omaisuuden vuokraaminen ja tällaisen omaisuuden (paitsi rakennusmaan ja uusien rakennusten) luovuttaminen ovat periaatteessa verosta vapautettuja (ks. edellä 13 artiklan B kohdan b, g ja h alakohta). Direktiivin 13 artiklan C kohdassa kuitenkin annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus myöntää verovelvollisille oikeus valita verotus tällaisten liiketoimien osalta jäsenvaltioiden säätämässä rajoissa. Saksan säännöksissä rajataan valintoikeuden käyttö tapauksiin, joissa asiakas käyttää tavaraa liiketoimintaansa. Rajoitus on looginen, koska valintoikeuden tarkoitus on se, että verotus toimii normaalisti kahden verovelvollisen välisissä liiketoimissa.

25. Saksan säännösten logiikan mukaan kiinteän omaisuuden yksityiskäyttö rinnastetaan yrityksen tekemän asuntoa koskevan vuokrasopimuksen vapautukseen verosta. Yksityiskäytön katsotaan toisin sanoen olevan verovelvollisen tekemä 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukainen suoritus, mutta se on vapautettu verosta 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla. Tästä on seurauksena, että päinvastoin kuin muiden tavaroiden osalta verovelvollisella ei ole oikeutta kiinteää omaisuutta hankkiessaan vähentää ALV:tä oman käytön osalta, koska hän voi pitää sitä verosta vapautettuna hankintana. Hän ei myöskään ole velvollinen maksamaan omasta

käytöstä veroa 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti.

26. Myös seuraavaan Saksan täytäntöönpanosäännöksistä johtuvaan seikkaan on syytä kiinnittää huomiota. Muiden kuin kiinteään omaisuuteen kuuluvien tavaroiden osalta yksityiskäytön määrän vuosittaiset vaihtelut otetaan huomioon omasta käytöstä maksettavan veron suuruudessa. Kiinteän omaisuuden osalta tämä ei ole mahdollista, koska niiden osalta ei ole olemassa vuosittaista veroa. Oikaisu kuitenkin tehdään niiden kansallisten säännösten perusteella, joilla on pantu täytäntöön direktiivin 20 artiklan 2 kohta, joka koskee investointitavaroiden osalta tehtävää vähennysten oikaisemista. Näiden kansallisten säännösten mukaan muutokset verollisen käytön ja verosta vapautetun yksityiskäytön välillä otetaan huomioon kymmenen vuoden ajalta omaisuuden hankkimisesta lukien alkuperäisen vähennyksen oikaisuna, joka perustuu eri käyttötapojen suhteellisiin osuuksiin hankintavuonna. Olettakaamme, että verovelvollinen hankkii kiinteää omaisuutta, jota hän käyttää ensimmäisenä vuonna 80-prosenttisesti verollisessa liiketoiminnassaan ja 20-prosenttisesti omassa käytössään. Jos toisena vuonna hänen yksityiskäyttönsä osuus laskee 10 %:iin, hänellä on oikeus tehdä tältä vuodelta lisävähennys, jonka suuruus on 1/10 (20 %—10 %) verosta. Jos verovelvollinen myy omaisuuden toiselle verovelvolliselle tänä kymmenen vuoden oikaisukautena ja valitsee verotuksen omaisuuden osalta, hänen katsotaan ottaneen omaisuuden verolliseen käyttöön jäljellä olevaksi ajaksi tätä kymmenvuotiskautta, ja hän saa osittaisen palautuksen. Kymmenen vuoden pituisen oikaisukauden jälkeen mitään oikaisuja ei enää tehdä. Tästä seuraa, että jos verovelvollinen valitsee verotuksen omaisuuden myynnin osalta kymmenvuotiskauden jälkeen, hänen on veloitettava vero koko

kauppahinnasta siitä huolimatta, että hän on lopullisesti vastannut verosta siltä osin, kuin omaisuus on ollut omassa käytössä. Täten Saksan säännökset itse asiassa poistavat omaisuuden lineaarisesti kymmenen vuoden aikana.

verovelvollinen voi valita verotuksen vain siltä osin, kuin kiinteää omaisuutta käytetään liiketoimintaan. Yksityiskäytössä olevan osan myyntiä käsitellään verosta vapautettuna luovutuksena.

Tämän asian kannalta merkitykselliset ennakkotapaukset

27. Ranskan hallitus on samaa mieltä Saksan hallituksen kanssa siitä, että sekakäytössä olevaa kiinteää omaisuutta täytyy lähtökohdaisesti pitää yhtenä yrityksen tavarana. Ranskan hallituksen vastaus yhteisöjen tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin osoittaa, että Ranskan säännökset perustuvat samanlaisiin periaatteisiin kuin Saksan, vaikka ne toimivat hieman eri tavalla. Tämä kysymys ei tule samassa määrin esiin, koska Ranskan säännösten mukaan vanhojen rakennusten myynnin yhteydessä verotusta ei voida valita, päinvastoin kuin Saksassa. Vanha rakennus on kuitenkin automaattisesti ALV:n alainen, jos se myydään ensimmäisen kerran sen valmistumista seuranneiden viiden vuoden aikana. Verollinen myynti antaa oikeuden lisävähennykseen omaan käyttöön käytetyiltä osin, kuten Saksankin säännösten mukaan.

29. Aikaisemmissa ratkaisuisaan yhteisöjen tuomioistuin on vain tietyin edellytyksin hyväksynyt Saksan säännökset. Asiassa Kühne se katsoi, että 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan ei syntynyt verovelvollisuutta auton oman käytön osalta, kun auto hankittiin käytettynä yksityishenkilöltä ja arvonlisäveroa ei vähennetty. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että säännös oli

”tarkoitettu estämään yrityksen tavaroiden oman käytön verottamatta jääminen, ja sen vuoksi tällaisten tavaroiden oma käyttö on verotettavaa vain, jos niitä hankittaessa maksettu vero oli vähennyskelpoinen”.

28. Portugalin hallituksen vastaus yhteisöjen tuomioistuimen kirjallisiin kysymyksiin osoittaa, että Portugalin lain mukaan verotuksen valinta-oikeutta pitää käyttää koko kiinteään omaisuuteen. Yhdistynyt kunin-gaskunta huomauttaa, että sen lain mukaan

30. Vastaavasti yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa Mohsche, että 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan käsite ’ottaminen käyttöön’ ei sisältänyt tällaisen käyttöön ottamisen liitännäisiä palveluja. Tästä ratkaisusta seurasi, että omasta käytöstä maksettavan veron perusteiden ulkopuolelle jätettiin sellaisten liitän-

näisten palvelujen arvo, joiden osalta ALV:tä ei ollut vähennetty.

31. Näissä tuomioissa yhteisöjen tuomioistuimien on siten hylännyt Saksan säännösten perusteena olevan käsityksen, että verovelvollinen on rinnastettava asiakkaisiinsa, vaikka se ei ole kyseenalaistanut niissä käytettyä perusmenettelytapaa oman käytön verottamiseksi. Riittää, että verovelvolliseen kohdistuu sama verorasitus, joka häneen olisi kohdistunut, jos hän olisi ostanut kyseiset tavarat tai hankkinut kyseiset palvelut yksityishenkilönä. Tästä syystä on selvää, että omaa käyttöä, mukaan lukien kiinteän omaisuuden oma käyttö, koskevien Saksan säännösten perustana oleva verotuksen neutraalisuuden käsite on erilainen kuin yhteisöjen tuomioistuimen tulkinta tämän asian kannalta merkityksellisistä direktiivin säännöksistä. Tässä piilee tämän tapauksen ongelman ydin.

32. Esillä olevan asian kannalta erityisen merkittävä on kolmas tapaus, jonka saksalainen tuomioistuin on saattanut yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi ennakkoratkaisua varten, eli asia Lennartz.⁵ Yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin ratkaisemaan, oliko sellainen säännös lainmukainen, jossa evättiin verovelvollisilta oikeus vähentää ALV investointitavaroista, joita käytettiin sekä liiketoimintaan että yksityisesti, ellei liiketoimintaan käytetty osuus ylittänyt tiettyä vähimmäisosuutta. Voidakseen ratkaista tämän kysymyksen yhteisöjen tuomioistui-

men täytyi aluksi pohtia kuudennen direktiivin systematiikkaa investointitavaroiden oman käytön osalta. Yhteisöjen tuomioistuimien totesi tuomiionsa 26 kohdassa seuraavasti:

”Vastauksessa kansallisen tuomioistuimen kysymykseen on korostettava ensinnäkin, että kuudennen direktiivin 6 artiklan mukaan se, että verovelvollinen ottaa yrityksen liiketoimintaan kuuluvan tavaransa omaan käyttöönsä tai käyttää sitä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin, jos tavara on oikeuttanut ALV:n täyteen tai osittaiseen vähennykseen. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan säännöksistä yhdessä luettuina selviää, että jos verovelvollinen hankkii tavaroita, jotka ovat osaksi hänen omassa käytössään, hänen katsotaan suorittavan vastiketta vastaan palvelun, jota verotetaan palvelun suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrän perusteella. Tästä seuraa, että henkilön, joka käyttää tavaroita osaksi verollisiin liiketoimiin ja osaksi omaan käyttöön ja joka tavarat hankkiessaan vähensi täysin tai osittain hankintahintoihin sisältyneen ALV:n, katsotaan käyttävän tavaroita kokonaisuudessaan arvonlisäverollisiin liiketoimiinsa 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla. Niinpä tällä henkilöllä on periaatteessa oikeus heti vähentää täysin tavaroiden hankintahintoihin sisältyvät arvonlisäverot.”

33. Periaate, jonka mukaan investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan

5 — Ks. viittaus alaviitteessä 4.

että omaan käyttöön, käsitellään yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvina tavaroina, joiden osalta ALV on periaatteessa kokonaan vähennettävissä, oli sopusoinnussa Ranskan ja Saksan hallitusten tuossa asiassa esittämien huomautusten kanssa. Koska kuitenkin sekä Ranska että Saksa olivat sitä mieltä, ettei ollut asianmukaista antaa verovelvollisille oikeutta vähentää koko ALV:tä, jos käyttö liiketoimintaan oli vähäistä, kummallakin jäsenvaltiolla oli säännöksiä, jotka kielsivät vähennyksen tekemisen tällaisissa tapauksissa. Päinvastoin kuin Ranska Saksa ei kuitenkaan ollut pyytänyt kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisesti neuvostolta lupaa säännökselleen. Yhteisöjen tuomioistuin päätti, että luvan puuttumisen vuoksi säännökseen ei voitu vedota verovelvollisia vastaan.

34. Ensi näkemältä saattaa vaikuttaa oudolta, että osaksi omassa käytössä olevaa autoa voidaan käsitellä kokonaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvana. Tietyissä tilanteissa tällainen käsittely saattaa kuitenkin edistää veron neutraalisuutta, koska voidaan ottaa oikealla tavalla huomioon muutokset verovelvollisen oman käytön osuudessa auton käyttöänsä aikana tai muutokset tässä osuudessa voidaan ottaa huomioon verovelvollisen myyjän ja verovelvollisen ostajan välillä. Tätä voidaan kuvata seuraavalla yksinkertaisella esimerkillä.

35. Münchenissä työskentelevä asianajaja ostaa uuden auton, jota hän käyttää ensim-

mäisenä vuonna liiketoimintaan 30-prosenttisesti. Toisena vuonna hän saa Hampurista uuden tärkeän asiakkaan, jonka luo hän ajaa säännöllisesti autollaan. Tästä syystä auton käyttö liiketoimintaan nousee toisena vuonna 80 %:iin. Kolmantena vuonna osa hänen uuden asiakkaansa ongelmista on ratkaistu, ja auton käyttö liiketoimintaan laskee 50 %:iin. Tämän vuoden lopulla hän myy auton toiselle verovelvolliselle, joka käyttää sitä ensimmäisenä vuonna liiketoimintaan 25-prosenttisesti.

36. Yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Lenartz antamassa tuomiossa tekemän tulkinnan mukaisesti asianajajalla olisi oikeus käsitellä autoa yrityksen liikeomaisuutena kokonaisuudessaan ja vähentää täysin hankintahintaan sisältyvä ALV, koska hänen katsottaisiin käyttävän autoa kokonaisuudessaan verollisiin liiketoimiin. Ensimmäisen, toisen ja kolmannen vuoden aikana hän olisi velvollinen maksamaan 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan perusteella omasta käytöstä veroa, jonka määrä vaihtelisi oman käytön osuuden suuruuden mukaan kunakin vuonna. Vero laskettaisiin yritykselle auton antamisesta omaan käyttöön aiheutuneiden kustannusten perusteella; näihin kustannuksiin sisältyisi määrä auton investointikulujen poistoa varten. Myydessään auton kolmannen vuoden lopussa hän olisi veronmaksuvelvollinen käytetyn auton myyntihinnasta. Tämä menettely alkaisi sitten uudelleen ostajan kohdalla; ostajalla olisi oikeus vähentää myyjän veloittama arvonlisävero ja hän olisi velvollinen maksamaan omasta käytöstä veroa.

37. Edellä kuvattu käsittely on sopusoinnussa veron peruseriaatteiden kanssa, koska

ALV-rasitus kohdistuu verovelvolliseen vain tavaroiden ja palveluiden yksityisen kulutuksen osalta eikä hänen verollisiin liiketoimintoihinsa. Tästä seuraa, että vaikka yhteisöjen tuomioistuin katsoi asioissa Kühne ja Mohsche antamissaan tuomioissa, että Saksan säännösten tietyt kohdat olivat ristiriidassa direktiivin kanssa, asiassa Lennartz antamissaan tuomiossa se hyväksyi perusteeltaan Ranskan ja Saksan hallitusten esittämän tavan ottaa huomioon oma käyttö.

39. On vaikea myös ymmärtää, mikä merkitys sillä erolla on, että toisin kuin kiinteää omaisuutta autoa ei voida jakaa fyysisesti, tai sillä jossain määrin kyseenalaisella erolla, että autoa ei voisi käyttää yhtä aikaa liiketoimintaan ja yksityisesti. Syynä siihen, että verovelvollisella on oikeus vähentää koko vero tavaroiden hankinnan yhteydessä ja että hänen on maksettava omasta käytöstä määräjain toistuvaa veroa, on se, että muutokset liiketoimintaan käytetyn osuuden ja oman käytön välillä voidaan ottaa huomioon; tämä perussyy soveltuu yhtä lailla kiinteään omaisuuteen.

Lennartz-tuomion ulottuvuus

38. Armbrrecht ja komissio pyrkivät tekemään eron Lennartz-tapauksen ja esillä olevan asian välille sillä perusteella, että päinvastoin kuin kiinteää omaisuutta autoa ei voida jakaa kahteen osaan ja säilyttää samalla sen käytettävyyttä; julkisasiamies Van Gerven on samaa mieltä. Minä en pidä tällaista erottelua välttämättömänä enkä tarkoituksenmukaisena. Ensinnäkin Lennartz-tapauksessa yhteisöjen tuomioistuimen piti ratkaista, *oliko* verovelvollisella *oikeus* vähentää auton hankintahintaan sisältyvä vero. Juttu nostettiin juuri siitä syystä, että Lennartz ei saanut käsitellä autoa liikeomaisuutenaan Saksan säännöksissä olevan vähimmäiskäyttöedellytyksen vuoksi, vaikka hän sitä halusi. Nyt esillä olevassa asiassa on kyse päinvastaisesta tapauksesta: voiko jäsenvaltio *vaatia*, että verovelvollinen käsittelee omassa käytössä olevaa kiinteän omaisuuden osaa yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvana.

40. Lopuksi totean, että kiinteän omaisuuden pysyvä jako liikeomaisuuteen ja yksityiskäytössä olevaan osaan on ristiriidassa direktiivin systematiikan kanssa ja saattaa johtaa kahtenkertaiseen verotukseen, kuten jäljempänä selvitän.

41. Lennartz-tapauksessa kysymyksessä olleiden tavaroiden ja nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevan tavaroiden välillä on kuitenkin ero, joka on olennainen tämän jutun ratkaisun kannalta. Lennartz-tapauksessa oli kyse tavaroista, joiden arvo niiden käyttöaikana normaalitapauksissa alentuu ja joiden käyttöikä voidaan arvioida kohtuullisen tar-

kasti. Sitä, että tämä menetelmä soveltuu huonommin tavaroihin, joiden arvo ei alene tai joiden arvo nousee, voidaan kuvata muuntamalla hieman edellä kerrottua esimerkkiä.

42. Münchenissä työskentelevä asianajaja ostaa uuden urheiluauton, joita valmistetaan rajoitettu erä, hintaan 100 000 DEM plus ALV. Hän käyttää autoa 50-prosenttisesti liiketoimintaan. Viiden vuoden kuluttua hän myy sen kohonneeseen hintaan 150 000 DEM plus ALV toiselle verovelvolliselle, joka käyttää sitä 50-prosenttisesti liiketoimintaan.

43. Lennartz-tapauksen menetelmän mukaan asianajaja kirjaa auton liikeomaisuutensa, vähentää hankintahintaan sisältyvän veron ja maksaa omasta käytöstään viiden vuoden pituiselta omistusajaltaan vuosittaisen veron. Sitten hän myy auton ja veloittaa ostajalta ALV:n koko kauppahinnasta. Tässä huomataan ensinnäkin, että asianajaja maksaa veron kahdesti oman käytön osalta: ensin oman käytön vuosittaisena verona ja uudelleen auton myydessään, koska auton arvo ei alene. Toiseksi ostajan omasta käytöstä mak sama vero perustuu hänen maksamaansa ostohintaan 150 000 DEM, kun taas jos hän olisi ostanut auton yksityishenkilöltä hänen

(välillinen) ALV-rasituksensa olisi rajoittunut myyjän alkuperäisestä hankintahinnasta eli 100 000 DEM: stä maksamaan ALV:ään.

44. Tämä lopputulos on ristiriidassa yhteisöjen tuomioistuimen asioissa Kühne ja Mohsche antamien tuomioiden perustana olevan periaatteen kanssa; tämän periaatteen mukaan verovelvollinen on asetettava siihen asemaan, jossa hän olisi ollut, jos kyseiset tavarat tai palvelut olisivat jääneet hänen yksityisomaisuudekseen.

45. Saksalaiset kiinteän omaisuuden omaa käyttöä koskevat säännökset vielä pahentavat menetelmässä ilmeneviä puutteita, kun sitä sovelletaan tavaroihin, joiden arvo ei alene ennakoitavissa olevalla tavalla. Kuten jo edellä selitin, käsittelemällä kiinteän omaisuuden yksityiskäyttöä verosta vapautettuna suorituksena ja soveltamalla siihen kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa olevia vähennysten oikaisemista koskevia säännöksiä, Saksan lainsäädännön mukaan todellisuudessa kiinteä omaisuus poistetaan kymmenen vuoden kuluessa. Saksan lainsäädännöstä seuraa siis, että kiinteän omaisuuden myynnistä on maksettava täysi arvonlisävero joka kerta, kun se myydään kymmenen vuoden omistuksen jälkeen ilman, että mitään veron palautusta maksetaan siltä osin, kuin myyjä on maksanut veroa oman käytön osalta. Lisäksi ostajan maksettava oman käytön vero perustuu viimeisen myyjän veloittamaan kauppahintaan eikä alkuperäisen myyjän maksamaan hankintahintaan.

46. Tämän vuoksi on selvää, että ellei verovelvollinen osta kiinteää omaisuutta, jolla on epätavallisen lyhyt käyttöikä, joko hän itse tai ostaja joutuu maksamaan enemmän veroa, kuin jos hän olisi omistanut erillisen yksityisasunnon, jonka myynti ei ole arvonlisäveron alainen.

47. Tämä lopputulos johtuu tietysti Saksan säännösten logiikasta, joka rinnastaa verovelvollisen, joka ottaa omaan käyttöönsä yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvaa kiinteää omaisuutta, vuokralaiseen, jolla on verosta vapautettu vuokrasopimus. Saksan lainsäädäntö perustuu, kuten edellä jo totesin, sellaiselle käsitykselle verotuksen neutraalisuudesta, joka on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön vastainen.

Tämän asian ratkaisu

48. Tämän vuoksi on tarpeen löytää ratkaisu, joka on sopusoinnussa yhteisöjen tuomioistuimen käsityksen kanssa siitä, mikä on verotuksen neutraalisuuden tavoite. On selvää, että joissain tapauksissa Lennartz-tuomion mukainen menetelmä saattaa mahdollistaa sen, että omaa käyttöä verotetaan täsmällisemmin. Se ei kuitenkaan toimi kaikissa oloissa, eikä varsinkaan silloin kun sitä käytetään Saksan säännösten mukaisesti kiinteään omaisuuteen.

49. Olen siis julkisasiamies Van Gervenin kanssa samaa mieltä siitä, että verovelvollisen on voitava valita, lukeeko hän omassa käytössään olevan osan tavarasta yrityksen liikeomaisuuteen. Jos hän päättää käsitellä tavaraa kokonaan liikeomaisuutenaan, hänen on maksettava veroa omasta käytöstä 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti. Verovelvolliselle tämän menettelytavan valinnasta koituu se etu, että siinä otetaan huomioon myöhempiä vuosina oman käytön osuuden mahdollinen vähentyminen. Jos hän toisaalta päättää pitää osan tavarasta liikeomaisuutensa ulkopuolella, hän maksaa lopullisesti veron yksityisestä osasta sen suuruisena, kuin sen osuus hankintavuonna on. On kuitenkin syytä huomata, että jos jonain myöhempanä vuonna oman käytön osuus on suurempi kuin mitä se oli hankintavuonna, hänen katsotaan tekevän 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisen suorituksen lisäkäytön osalta siltä osin, kuin hän ottaa omaan käyttöönsä yrityksen liikeomaisuutta. Sellainen verovelvollinen, joka arvioi, että hänen oman käyttönsä osuus tuskin vaihtelee merkittävästi ja joka asettaa menettelyllisen yksinkertaisuuden etusijalle tai joka hankkii tavarana, jonka arvo sen käyttöikänä ei alene siten, että se voidaan tarkasti arvioida, saattaa suosia tätä vaihtoehtoa. Huomattakoon, että verovelvolliselle annettu valintamahdollisuus ei johda verosta välttymiseen. Se antaa päinvastoin mahdollisuuden verottaa omaa käyttöä sen periaatteen mukaisesti, että verorasituksen olisi vastattava mahdollisimman tarkasti sitä, mikä se olisi ollut, jos tavarat olisivat koko ajan olleet verovelvollisen yksityisomaisuutta.

50. En pidä välttämättömänä enkä tarkoituksemukaisena eron tekemistä kiinteän omai-

suuden ja muun omaisuuden välille tai erilaisten tavaroiden välille sen mukaan, ovatko ne fyysisesti jaettavissa liiketoimintaan käytettyyn osaan ja yksityiseen käyttöön, kuten jo edellä (39 kohta) totesin. Kiinteä omaisuus ei ole ainoa omaisuuslaji, johon Lennartz-tapauksen menetelmä saattaa huonosti soveltua. Ei myöskään ole olemassa mitään syytä, miksi verovelvollinen ei saisi käyttää mihin tahansa tavariin sitä yksinkertaisempaa menetelmää, että hän jättää osan niistä liikeomaisuutensa ulkopuolelle: on hänen asiansa verrata etuja ja haittoja tavaroiden lajin ja aiotun käytön perusteella. Jako oman käytön osaan ja liiketoimintaan käytettyyn osaan voidaan helposti tehdä liiketoimintaan käytetyn osuuden ja omassa käytössä olleen osuuden suhteen perusteella sen mukaisina, kuin ne olivat hankintavuonna. Oman käytön osuuden määrittäminen tavaran pysyvän fyysisen jaon perusteella voi lisäksi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen. Olettakaamme esimerkiksi, että hotellinpitäjä ostaa hotellin, jossa on pääarakennus ja lisärakennus. Aluksi hotellinpitäjän yksityiskäytössä on kolme huonetta päärakennuksessa. Päärakennuksessa tehdään myöhemmin muutoksia, ja hän muuttaa vuodeksi yksityisasuntonsa lisärakennukseen. Muutostöiden jälkeen hän muuttaa takaisin päärakennukseen, mutta eri paikkaan. Fyysisen jaon mukaan ne kolme huonetta, joita hän alunperin käytti yksityisasuntonaan, kuuluisivat lopullisesti hänen omaan käyttöönsä, minkä lisäksi hän joutuisi maksamaan omasta käytöstä veroa (tai vähennyksiä oikaistaisiin, kuten Saksan järjestelmässä) uuden asuntonsa osalta. Hän olisi toisin sanoen lopullisesti kantanut verorasituksen huoneista, jotka eivät enää ole hänen käytössään. Siksi on selvää, että ainoastaan oman käytön suhteellisen osuuden perusteella voidaan päästä järjelliseen lopputulokseen. Tällaista jakoa voidaan soveltaa yhtä hyvin muuntuyppisiin tavariin, kuten autoihin ja tietokoneisiin, koska jako perustuu siihen, mihin tavaraa käytetään.

51. Päädyn siis siihen, että ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että verovelvollinen, joka päättää tavarankäytön hankkiessaan jättää osan siitä liiketoimintansa ulkopuolelle, ei toimi kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla verovelvollisen ominaisuudessa myydessään tämän yksityisen osan.

Toinen ja kolmas kysymys

52. Vastaus toiseen ja kolmanteen kysymykseen seuraa vastauksesta ensimmäiseen kysymykseen. Toisella kysymyksellä kysytään, katsotaanko sekäkäytössä olevan kiinteän omaisuuden olevan direktiivin 17 artiklan 2 kohdan soveltamisen kannalta kokonaan yrityksen liiketoimiin käytettyä. Vastaus tähän kysymykseen riippuu siitä, päättääkö verovelvollinen pitää osan tästä omaisuudesta liiketoimintansa ulkopuolella. Jos hän näin päättää, omassa käytössä oleva osa ei missään vaiheessa kuulu liikeomaisuuteen, mistä seuraa, ettei hänen voida katsoa ottavan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvia tavaroita omaan käyttöönsä 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettulla tavalla. Tämän vuoksi hänen ei voida katsoa tässä säännöksessä tar-

koitetulla tavalla tekevän palvelusuoritusta omassa käytössä olevan osan osalta. Tätä osaa ei sen vuoksi käytetä verolliseen liiketoimintaan tavaroina tai palveluina. Se kuuluu ALV-järjestelmän ulkopuolelle, ja se täytyy jättää huomiotta.

ten tarkoitus on tehdä mahdolliseksi alkupe-
räisen vähennyksen oikaisu investointitava-
roiden käytössä tapahtuvien muutosten
huomioon ottamiseksi. Jos verovelvollinen
päättää pitää yksityiskäytössä olevan osan
kiinteästä omaisuudesta ALV-järjestelmän
ulkopuolella, hän kantaa verorasituksen tästä
osasta lopullisesti. Tähän osaan ei voida koh-
distaa 20 artiklan 2 kohdan mukaista oikai-
sua. Näissä tapauksissa 20 artiklan 2 kohta
sovelletaan vain yrityksen tarpeisiin käytet-
tyyn osaan tavarasta.

53. Samat päätelmät koskevat kolmatta kysymystä. Direktiivin 20 artiklan 2 kohdan vähennysten oikaisemista koskevien säännös-

Ratkaisuehdotus

54. Edellä esitetyn perusteella olen sitä mieltä, että ennakkoratkaisukysymyksiin on vastattava seuraavasti:

- 1) Jos verovelvollinen myy tavarán, josta hän on sen hankinnan yhteydessä päättänyt pitää osan liiketoimintansa ulkopuolella, hän ei toimi verovelvollisen ominaisuudessa kuudennen ALV-direktiivin (77/388/ETY) 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla myydessään tämän yksityisen osan.
- 2) Tällaisissa oloissa vain liiketoimintaan kuuluvaa osaa tavarasta käytetään yrityksen liiketoimiin direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla.
- 3) Tällaisissa oloissa hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaiseminen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaisesti rajoittuu liiketoimintaan kuuluvaan osaan tavarasta.