

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS  
F. G. JACOBS

16 päivänä toukokuuta 2002<sup>1</sup>

1. Saksan Bundesfinanzhof on tässä asiassa pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua siitä, saako jäsenvaltio säätää, että kokonaisuudessaan liikeomaisuuteen kuuluvassa liikerakennuksessa olevan asunnon käyttäminen yksityiseen asumiseen on verotonta direktiivin 77/388/ETY<sup>2</sup> 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla, mistä seuraa, että arvonlisävero, joka on maksettu rakennuksen rakentamisen yhteydessä, ei voida vähentää.

Direktiivin 77/388/ETY tässä asiassa merkitykselliset säännökset

2. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisävero on kannettava

”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeelli-

sestä tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

3. Direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava

”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”.

4. Direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan veron perusteen on oltava ”edellä 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä”.

5. Direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään useista pakollisista arvonlisävero koskevista vapautuksista. Kyseisen kohdan

1 — Alkuperäinen kieli: englanti.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

b alakohdassa vapautetaan verosta seuraavat liiketoimet, lukuun ottamatta tiettyjä poikkeuksia, joilla ei ole merkitystä tämän asian kannalta:

”kiinteän omaisuuden vuokraus —.”

6. Direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisille oikeuden verotuksen valitsemiseen:

- a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta;
- b) edellä B kohdan d, g ja h alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta.

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valinta-oikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valinta-oikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä.”

7. Direktiivin 17 artikla koskee verovelvollisen oikeutta vähentää verollisista lii-

ketoimistaan maksettavasta verosta arvonlisävero, joka sisältyy verovelvollisen verollisia liiketoimiaan varten hankkimien tavaroiden ja palveluiden hankintahintaan. Vähennysjärjestelyllä varmistetaan, että vero, jonka elinkeinonharjoittajat kantavat lisäämällä veron myymiensä tavaroiden ja palvelujen hintaan, ei viime kädessä jää rasittamaan elinkeinonharjoittajaa: arvonlisävero rasittaa lopullisesti ainoastaan kuluttajaa, joka ei ole arvonlisäverovelvollinen ja jolla siten ei ole vähennysoikeutta.

8. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

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

9. Joskus saattaa kuitenkin olla tarpeen oikaista alun perin tehty vähennys. Direktiivin 20 artiklan 2<sup>3</sup> ja 3 kohdassa on

3 — Sellaisena kuin se on muutettuna direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annettulla neuvoston direktiivillä 95/7/ETY (EYVL L 102, s. 18).

säännökset investointitavaroita koskevien vähennysten oikaisemisesta, jos kyseisiä tavaroita on käytetty verollisiin liiketoimiin vaihtelevassa määrin eri aikoina:

”2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankäytön- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidenneksen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavarankäytön- tai valmistusvuoteen.

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavarankäytön ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Tätä

taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos mainitun tavarankäytön luovutus on verollinen: ja sitä on pidettävä kokonaan vapautettuna, jos luovutus on vapautettu. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta.

— —”

**Kansallisen lainsäädännön tässä asiassa merkitykselliset säännökset**

10. Vuoden 1993 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; jäljempänä UStG 1993), sellaisena kuin sitä sovelletaan vuoden 1995 osalta,<sup>4</sup> 1 §:n otsikkona on ”Verolliset liiketoimet”, ja kyseisessä lainkohdassa luetellaan arvonlisäveron alaiset liiketoimet. Lain 1 §:n 2 momentin b kohdan mukaan arvonlisäveron alaisiin liiketoimiin kuuluu myös yksityinen käyttö, johon kyseisessä lainkohdassa olevan määritelmän mukaan kuuluvat tilanteet, joissa elinkeinonharjoittaja osana liiketoimintaansa luovuttaa muuta kuin tavaraa liiketoiminnan ulkopuolisiin tarkoituksiin.

11. UStG 1993:n 4 §:n otsikkona on ”Verottomat tavaroiden ja palveluiden luovutukset sekä yksityinen käyttö”. Lain 4 §:n

<sup>4</sup> — BGBl. I, s. 565.

12 momentin a kohdan mukaan kiinteän omaisuuden vuokraaminen on veroton liiketoimi.

12. UStG 1993:n 9 §:n 1 momentin mukaan elinkeinonharjoittaja voi pitää verollisena liiketointa, joka on 4 §:n 12 momentin perusteella veroton, jos kyseessä on luovutus toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän liiketoimintaan. Lain 9 §:n 2 momentin<sup>5</sup> mukaan verottomuudesta voidaan kyseisellä tavalla luopua kiinteän omaisuuden vuokraamisen osalta ainoastaan silloin, kun vuokralainen käyttää tai aikoo käyttää kiinteää omaisuutta yksinomaan liiketoimiin, joiden osalta hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähentäminen on sallittua.

13. Bundesfinanzhofin oikeuskäytännön mukaan liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteän omaisuuden yksityinen käyttö on verotonta UStG 1993:n 4 §:n 12 momentin a kohdan perusteella. Luopuminen verottomuudesta lain 9 §:n perusteella ei ole sallittua, koska kyseinen säännös edellyttää toisen elinkeinonharjoittajan liiketoimintaan tapahtuvaa luovutusta.

14. UStG 1993:n 15 §:n 2 momentin mukaan verotonta toimintaa varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen hintaan sisältyvää arvonlisäveroa ei saada vähentää.

15. Esillä oleva tapaus ei ole ensimmäinen kerta, kun liikeomaisuuden yksityisen käytön arvonlisäverokohtelua koskevat Saksan lain säännökset ovat tulleet yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäviksi. Olen selittänyt kyseisten säännösten systematiikan ja vaikutuksen asiassa Armbrecht<sup>6</sup> antamassani ratkaisuehdotuksessa, ja tässä yhteydessä voi olla avuksi toistaa kyseinen selitys:

” — Saksan täytäntöönpanosäännösten peruseriaatteena 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 velvoitetaan verovelvollinen lukemaan liikeomaisuuteen osaksi yrityksen tarpeisiin ja osaksi omaan käyttöön hankitut tavarat. Verovelvollisella katsotaan olevan oikeus tavaroihin 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.

— —

<sup>5</sup> — Sellaisena kuin se on muutettuna 21.12.1993 annetulla lailla; BGBl I, s. 2310.

<sup>6</sup> — Asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2773, 22 ja 25 kohta).

Saksan säännösten logiikan mukaan kiinteän omaisuuden oma käyttö rinnastetaan yrityksen tekemän asuntoa koskevan vuokrasopimuksen verottomuuteen. Oman käytön katsotaan toisin sanoen olevan verovelvollisen tekemä 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukainen suoritus, mutta se on verotonta 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla. Tästä on seurauksena, että päinvastoin kuin muiden tavaroiden osalta verovelvollisella ei ole oikeutta kiinteää omaisuutta hankkiessaan vähentää arvonlisäveroa oman käytön osalta, koska hän voi pitää sitä verottomana hankintana. Hän ei myöskään ole velvollinen maksamaan omasta käytöstä veroa 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti.”

#### Asian käsittelyvaiheet ja esitetty ennakkoratkaisukysymys

16. Seeling omistaa puutarha-alan yrityksen, joka on liiketoimintansa osalta arvonlisäverovelvollinen. Hän rakensi vuonna 1995 rakennuksen, joka kuuluu (kokonaisuudessaan) liikeomaisuuteen ja jota hän käytti sen valmistumisen jälkeen osittain liiketoiminnassa ja osittain omaan asumiskäyttöön.

17. Vuotta 1995 koskevassa liikevaihtoveroilmoituksessaan Seeling vaati vähennettäväksi arvonlisäveron, joka sisältyi koko rakennuksen hankintahintaan.

Rakennuksen yksityisen käytön hän esitti ilmoituksessaan verollisena omalla käyttönä. Finanzamt sitä vastoin katsoi, että rakennuksen yksityinen käyttö oli verotonta omaa käyttöä, minkä vuoksi se ei myöntänyt tältä osin oikeutta vähennykseen.

18. Finanzgericht päätyi samalle kannalle kuin Finanzamt ja hylkäsi Seelingin tekemän valituksen.

19. Seeling on valittanut Bundesfinanzhofiin. Hän väittää, että Euroopan yhteisön oikeuden mukaan asunnon yksityiskäyttö on hänen osaltaan verollista ja että siksi se arvonlisävero, joka sisältyy asuntona käytetyn rakennuksen osan hankintahintaan, on saatava vähentää.

20. Ennakkoratkaisupyynnössään Bundesfinanzhof toteaa, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan tarkoituksena on taata verovelvollisen ja kuluttajan yhdenvertainen kohtelu estämällä yksityiseen käyttöön otetun liikeomaisuuden jääminen kokonaan verottamatta, ja se viittaa tältä osin asiassa Kühne,<sup>7</sup> asiassa Mohsche<sup>8</sup> ja asiassa Fillibeck<sup>9</sup> annettuihin tuomioihin.

7 — Asia 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989 (Kok. 1989, s. 1925, 8 kohta).

8 — Asia C-193/91, Mohsche, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2615, 8 kohta).

9 — Asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997 (Kok. 1997, s. I-5577, 25 kohta).

21. Bundesfinanzhof toteaa kuitenkin, että on epäselvää, miten pitkälle tässä verovelvollisen ja kuluttajan rinnastamisessa voidaan mennä, eli voidaanko sitä, että verovelvollinen käyttää liikeomaisuutta (ositain) yksityiseen käyttöön, pitää direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna verottomana kiinteän omaisuuden vuokrauksena.

22. Bundesfinanzhofin mukaan vastaus tähän kysymykseen ei ole täysin selvä myöskään yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Armbrecht antaman tuomion jälkeen.<sup>10</sup> Bundesfinanzhof toteaa, että kyseisessä asiassa antamassani ratkaisuehdotuksessa esitin, että Saksan lainsäädäntö, jossa rinnastetaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvaa kiinteää omaisuutta yksityisesti käytävä verovelvollinen vuokralaiseen, jolla on veroton vuokrasopimus, perustuu sellaiselle käsitykselle verotuksen neutraalisuudesta, joka on yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön vastainen.<sup>11</sup> Yhteisöjen tuomioistuin ei kuitenkaan käsitellyt tätä kysymystä tuomiossaan.

23. Bundesfinanzhof on siis esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Saako jäsenvaltio säätää, että kokonaisuudessaan liikeomaisuuteen kuuluvassa liikerakennuksessa olevan asunnon käyttä-

minen omaan asumiseen — joka direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaan on rinnastettava vastiketta vastaan suoritettuun palveluun — on (direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettulla tavalla, mutta ilman mahdollisuutta verovapautuksesta luopumiseen) verotonta, mistä seuraa, että arvonlisäveroa, joka on maksettu rakennuksen rakentamisen yhteydessä, ei voida vähentää direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti?”

24. Seeling, Saksan hallitus ja komissio ovat esittäneet kirjalliset huomautukset sekä olleet läsnä suullisessa käsittelyssä.

#### Asian tarkastelu

25. Seeling ja komissio, toisin kuin Saksan hallitus, ovat sitä mieltä, että esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen tulee vastata kieltävästi. Olen samaa mieltä.

26. Lähtökohtana tulee olla yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä<sup>12</sup> vakiintunut periaate, jonka mukaan verovelvollisella on direktiivin soveltamisen kannalta mahdollisuus valita, lukeeko hän yksityisessä käytössään olevan osan tavarasta yrityksensä omaisuuteen vai ei. Kun

<sup>10</sup> — Katso alaviite 6.

<sup>11</sup> — Katso ratkaisuehdotuksen 22 kohta ja sitä seuraavat kohdat sekä 47 kohta.

<sup>12</sup> — Ks. erityisesti edellä alaviitteessä 6 mainittu asia Armbrecht, tuomion 20 kohta.

verovelvollinen on päättänyt kohdella liikeomaisuutena sellaista tavaraa, jota hän käyttää sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, kyseistä tavaraa koskeva arvonlisävero on periaatteessa kokonaan vähennyskelpoinen.<sup>13</sup> On selvää, että sanalla ”periaatteessa” yhteisöjen tuomioistuimien on yksinkertaisesti tarkoittanut edellyttää, että asiaan ei liity ainoatakaan direktiivissä 77/388/ETY säädettyä merkityksellistä poikkeusta: jos mahdollisesta poikkeuksesta ei muuta johdu, yhteisöjen tuomioistuimien on korostanut, että oikeus vähennykseen on ehdoton myös silloin, kun tavarain käyttö liiketoimintaan on hyvin vähäistä.<sup>14</sup>

27. Kun verovelvollinen on käyttänyt kyseistä valinta-oikeuttaan ja arvonlisävero on kokonaisuudessaan vähennetty, 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan — jossa siis kyseisen tavarain ottaminen omaan käyttöön rinnastetaan palvelusuoritukseen — on suunniteltu varmistamaan verovelvollisen ja kuluttajan yhdenvertainen kohtelu siten, että estetään yksityisiin tarkoituksiin käytetyn liikeomaisuuden jääminen verottamatta; kyseinen säännös edellyttää siis kyseessä olevien tavarain yksityisen käytön verottamista, kun kyseisten tavarain hankinnan yhteydessä maksettu vero oli vähennettävissä.<sup>15</sup>

28. Ensi näkemältä saattaa vaikuttaa oudolta, että osaksi yksityisessä käytössä

olevaa omaisuutta voidaan kohdella kokonaan liikeomaisuuteen kuuluvana. Tiettyissä tilanteissa tällainen kohtelu saattaa kuitenkin edistää verotuksen neutraalisuutta, koska tällöin voidaan asianmukaisella tavalla ottaa huomioon muutokset verovelvollisen yksityisen käytön osuudessa omaisuuden käyttöön aikana tai muutokset verovelvollisen myyjän ja verovelvollisen ostajan välillä.<sup>16</sup>

29. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä sallitaan kaksi vaihtoehtoista tapaa, joilla osittain yksityisessä käytössä olevia tavaroita voidaan käsitellä arvonlisäverotuksen kannalta: verovelvollinen voi joko pitää tavarat siltä osin kokonaan arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolella tai vaihtoehtoisesti sisällyttää kyseiset tavarat liikeomaisuuteensa, vähentää hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron ja maksaa käytöstä veroa 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti. Saksan lainsäädännössä on kuitenkin kolmaskin tapa, jota voidaan soveltaa silloin, kun kyseessä on kiinteä omaisuus: tällöin palveluun, joka katsotaan suoritetuksi 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla, rinnastetaan vuokraaminen, ja sitä kohdellaan verottomana direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen perusteella, joka tulisi sovellettavaksi, jos kyseessä olisi todellinen vuokrasopimus.<sup>17</sup> Koska vuokraus on verotonta, hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähentäminen ei ole mahdollista.

13 — Asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 26 kohta).

14 — Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Lennartz, tuomion 29 kohta.

15 — Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Kühne, tuomion 8 kohta sekä alaviitteessä 9 mainittu asia Fillibeck, tuomion 25 kohta.

16 — Katso edellä alaviitteessä 6 mainitussa asiassa Armbrrecht antamani ratkaisuehdotuksen 34–36 kohta, jossa lisää pohdintaa sekä havainnollinen esimerkki.

17 — Päitsi jos vuokralainen on verovelvollinen, joka on 13 artiklan C kohdan a alakohdan mukaisesti valinnut verotuksen.

30. Tukeakseen edellä esitettyä kolmatta menettelytapaa Saksan hallitus väittää, että 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan sanamuodon mukaan direktiivin kaikkia säännöksiä, jotka koskevat palvelujen suoritus- ta, voidaan periaatteessa soveltaa myös liikeomaisuuden yksityiseen käyttöön. Nyt esillä olevassa tapauksessa omaisuuden yksityisen käytön kohtelemisen vastikkeellisenä palvelujen suorituksena direktiivin 6 artiklan 2 kohdan mukaisesti viittaa siihen, että 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulisi soveltaa analogisesti. Saksan hallituksen väitteen mukaan kyseistä tulkintaa ei sulje pois se, että ei ole olemassa kolmatta, joka käyttäisi omaisuutta: se, että 6 artiklan 2 kohdan mukaan yksityistä käyttöä pidetään palvelujen suorituksena, osoittaa, että kolmannen liittyminen asiaan ei ole välttämätöntä.

31. Minun mielestäni, ja kuten myös Seeling ja komissio katsovat, 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ei voida tulkita näin.

32. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan direktiivin 77/388/ETY 13 artiklassa mainittujen vapautusten täytyy olla yhteisön oikeuden omia käsitteitä, jotta arvonlisäveron määräytymisperuste tulee määrittelyksi yhdenmukaisesti ja yhteisön säännösten mukaisesti.<sup>18</sup> Lisäksi vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa tulee tulkita suppeasti, koska vapautukset poikkeavat direktiivin 2 artiklassa sää-

detystä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastikkeellisesta tavarantoimituksesta tai palvelun suorituksista.<sup>19</sup> Vaikka kyseinen suppean tulkinnan vaatimus ei tarkoita, että vapautusten määrittelyä käytettyä sanamuotoa tulisi tulkita siinä määrin rajoittavasti, että vapautukset menettäisivät tavoitellut vaikutuksensa,<sup>20</sup> on selvää, että vapautuksia ei voida missään tapauksessa laajentaa analogisella tulkinnalla, kuten Saksan hallituksen väite tuntuu edellyttävän.

33. Erityisesti direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkintamiseksi yhteisöjen tuomioistuin on useissa viimeaikaisissa tuomioissaan ohjannut käsitteen ”vuokraus” tulkintaa. Se on ensiksikin todennut, että käsitteen ”kiinteän omaisuuden vuokraus” piiriin ei voida sisällyttää sopimuksia, joissa ei ole sovittu kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden kestosta, joka on vuokrasopimuksen olennainen osa.<sup>21</sup> Toiseksi yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu kiinteän omaisuuden vuokraus muodostuu siitä, että kiinteistön omistaja antaa vuokralaiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden

19 — Ks. erityisesti kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan vapautuksen osalta asia C-326/99, Goed Wonen, tuomio 4.10.2001 (Kok. 2001, s. I-6831, 46 kohta oikeuskäytäntöviittauksiin).

20 — Ks. asiassa C-267/00, London Zoological Society, tuomio 21.3.2002 (Kok. 2002, s. I-3353), 13.12.2001 antamani ratkaisuehdotuksen 19 kohta.

21 — Komissio v. Irlanti, tuomion 56 kohta ja komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 68 kohta, joihin molempiin on viitattu alaviitteessä 18.

18 — Ks. esimerkiksi asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6301, 51 kohta) ja asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6355, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksiin).



hallita kiinteistöään ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä.<sup>22</sup> Direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetty vapautus ei siis mielestäni sovellu fiktiiviseen vuokraukseen, jossa verovelvollinen vuokraisi omaisuuden itselleen ja jossa ei siis olisi aitoa sopimusta vastikkeesta tai käyttöoikeuden kestosta (tai mistään muustakaan).

34. Jos lisäksi lainsäätäjä olisi tarkoittanut, että 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa luetaisiin yhdessä 13 artiklan B kohdan b alakohdan kanssa, olisi oletettavaa, että 6 artiklan 2 kohdan a alakohta sisältäisi suoran viittauksen 13 artiklan B kohdan b alakohtaan;<sup>23</sup> tällaisen lukemisen vaikutus olisi siis se, että verollinen suoritus muuttuisi verottomaksi suoritukseksi.

35. Saksan hallituksen näkökanta sisältää lisäksi ristiriitaisen tulkinnan 6 artiklan 2 kohdan a alakohdasta. Kyseisessä säännöksessä sanotaan yksiselitteisesti, että kyseisiä määräyksiä tavaroiden yksityisestä käytöstä sovelletaan, ”jos tavarat oikeutavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen”. Saksan lain säännökset, joilla väitetysti pannaan täytäntöön direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohdan a alakohta, kuitenkin estävät tavaroiden arvonlisäveron vähentämisen, kun kyseessä oleva tavara on kiinteää omaisuutta.

36. Lopuksi, kuten komissio huomauttaa, yhteisöjen tuomioistuin on tullut siihen tulokseen, että yksityinen oikeussubjekti voi kansallisessa tuomioistuimessa vedota jäsenvaltiota vastaan sekä 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaan että 13 artiklan B kohdan b alakohtaan.<sup>24</sup> Olisi varmaankin yllättävää, jos kaksi säännöstä, joita on erikseen pidetty riittävän selkeinä, täsmällisinä ja ehdottomina luomaan välitön oikeusvaikutus, tulisikin tulkita toisistaan riippuvaisiksi siitä huolimatta, että kyseisiin säännöksiin ei sisälly suoraa tai edes epäsuoraa viittausta kyseisenlaiseen riippuvuussuhteeseen.

37. Koska en hyväksy Saksan hallituksen väitettä, jonka mukaan 13 artiklan B kohdan b alakohtaa voitaisiin analogisesti soveltaa verovelvollisen liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteän omaisuuden yksityiseen käyttöön, ei ole tarpeen käsitellä Saksan hallituksen väitteitä, jotka koskevat 13 artiklan C kohdan merkityksellisyyttä ja vaikutusta; kyseisen säännöksen mukaan jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen<sup>25</sup> oikeuden verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta.

38. Katson siis, että Saksan lainsäädäntö, joka koskee verovelvollisen liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteän omaisuuden yksityisen käytön arvonlisäverokohtelua, on ristiriidassa direktiivin 77/388/ETY syste-

22 — Asia C-409/98, *Mirror Group*, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7175, 31 kohta) ja asia C-108/99, *Cantor Fitzgerald International*, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7257, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

23 — Katso vastaavasti asiassa *Mohsche* antamani ratkaisuehdotuksen 14 kohta, johon on viitattu alaviiteessä 8.

24 — Ks. alaviiteessä 7 mainittu asia *Kühne*, tuomion 27 kohta, alaviiteessä 8 mainittu asia *Mohsche*, tuomion 19 kohta sekä asia C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-493, 32 kohta).

25 — Vaikka direktiivin englanninkielisessä tekstissä viitataan veronmaksajiin (”taxpayers”), on selvää, että siinä tarkoitetaan verovelvollisia (”taxable persons”): ks. esim. ranskankielinen teksti, jossa käytetään sanaa ”assujettis”, sekä saksankielinen teksti, jossa käytetään sanaa ”Steuerpflichtigen”.

matiikan kanssa. Seelingillä on näin ollen oikeus vähentää koko rakennuksen hankintahintaan sisältynyt arvonlisävero kokonaisuudessaan, ja hän on velvollinen maksamaan vuosittaisen veron direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti.

39. Saksan hallitus väittää kuitenkin, että kyseinen lähestymistapa tekisi mahdolliseksi, että Seelingin asemassa oleva verovelvollinen saisi kassavirtaedun ja verosedun, jotka eivät olisi mahdollisia Saksan lainsäädännön perusteella.

40. Ensiksikin verovelvollinen saisi kassavirtaedun siten, että hän saisi heti alussa täyden hyödyn vähennyksestä, kun taas 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettu vero, joka on itse asiassa suunniteltu olemaan vastapainona vähennykselle, porrastetaan yksityisen käytön koko ajanjakson.

41. Mielestäni — ja kuten myös Seelingin asiamies esitti suullisessa käsittelyssä — kyseinen etu kuuluu luonnostaan 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan rakenteeseen, ja yhteisöjen tuomioistuin — joka ei ole 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa koskevissa lukuisissa tuomioissaan kertaakaan esittänyt, että kyseinen säännös olisi virheellinen — on pitänyt kyseistä etua yksityistä käyttöä koskevan järjestelmän hyväksyttävänä seurauksena. Tavaroiden yksityinen käyttö olisi aivan yhtä hyvin voitu maksaa oikaisemalla verovelvollisen tekemä alkuperäinen vähennys. Direktiiviä 77/388/ETY koskevan komission ehdotuksen peruste-

luista<sup>26</sup> ilmenee kuitenkin, että tuolloin tunnustettiin, että sama tavoite olisi voitu saavuttaa toisilla keinoilla (erityisesti jo tehtyjen vähennysten oikaisemisella), mutta että ”tasapuolisuuden ja yksinkertaisuuden takia valittiin menettely, jolla kyseisiä liiketoimia käsitellään verollisina suorituksina”.<sup>27</sup> Siten 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetty oman käytön verollisuus valittiin tietoisesti vaihtoehtona sille, että hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta olisi rajoitettu.<sup>28</sup>

42. Toiseksi Saksan hallitus väittää, että Seelingin asemassa oleva verovelvollinen saisi veroedun, jos hän myisi rakennuksen sitten kun kymmenen vuotta on kulunut sen hankkimisesta ja kun hankintahintaan sisältynyt arvonlisävero on tullut täysimääräisesti vähennetyksi. Kyseisen väitteen tarkastelu edellyttää direktiivissä 77/388/ETY säädetyn vähennysten oikaisemista koskevan järjestelmän lyhyttä esitelyä.

43. Direktiivin 20 artiklassa säädetään investointitavaroiden hankinnan yhteydessä tehdyn alkuperäisen vähennyksen myöhemmästä oikaisemisesta, jotta tavaroiden käyttöä koskevat myöhemmät muutokset otettaisiin huomioon. Direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetään viiden vuoden pituisesta oikaisukaudesta, joka voidaan pidentää kahteenkymmeneen vu-

26 — Euroopan yhteisöjen tiedote, liite 11/73, kommentaari, joka koskee 5 artiklan 6 kohtaa edeltänyttä 5 artiklan 3 kohtaa; 5 artiklan 6 kohta on 5 artiklassa (”Tavaroiden luovutukset”) oleva 6 artiklan 2 kohdan a alakohtaa vastaava säännös.

27 — Ks. edelleen Farmer, P. ja Lyal, R. EC Tax Law 1994, s. 102.

28 — Katso myös alaviiteessä 13 mainitussa asiassa Lennartz antamani ratkaisuehdotuksen 59 kohta.

teen (alun perin<sup>29</sup> kymmeneen vuoteen) kiinteän omaisuuden osalta. Direktiivin 20 artiklan 3 kohta koskee tilannetta, jossa investointitavara luovutetaan oikaisukauden aikana: jos verovelvollinen luovuttaa tavaran kyseisenä ajanjaksona, tavaraa katsotaan käytetyksi oikaisukauden loppuun saakka verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa, jota pidetään joko kokonaan verollisena tai kokonaan vapautettuna (riippuen siitä, onko tavaran luovutus verollinen vai vapautettu). Vaikuttaa siltä, että Saksa on kiinteän omaisuuden osalta pidentänyt 20 artiklan 2 kohdassa mainitun viiden vuoden ajanjakson kymmeneen vuoteen alkuperäisen vaihtoehdon mukaisesti.

44. Saksan hallitus huomauttaa, että 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan veron perusteena on 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen suoritusten osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten täysi määrä. Kun kyseinen palvelu muodostuu kiinteän omaisuuden yksityisestä käytöstä, kyseiset kustannukset muodostuvat pääasiassa omaisuuden tai sen yksityisessä käytössä olevan osuuden arvon alenemisesta. On epätodennäköistä, että kiinteä omaisuus olisi kymmenessä vuodessa hankinnan jälkeen menettänyt arvonsa kokonaan tai että vastaavasti hankintahintaan sisältynyt arvonlisävero, joka on vähennetty, olisi käytännössä kompensoitu vuosittaisen veron maksulla. Jos siis verovelvollinen myy omaisuuden kymmenen vuoden ajanjakson jälkeen siten, että arvonlisäveroa ei makseta lainkaan kyseisestä luovutuksesta,<sup>30</sup> hän on tällöin saa-

nut edun hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron täydestä vähentämisestä ilman että kyseistä vähennystä voitaisiin myöhemmin oikaista. Saksan hallituksen mukaan kyseinen lopputulos olisi ristiriidassa verotuksen neutraalisuutta koskevan periaatteen kanssa.

45. Vaikka kyseinen huoli onkin jossain määrin oikeutettua, ongelmaa voidaan ainakin osittain lieventää sillä, että päätetään sallia kahdenkymmenen vuoden pituinen oikaisukausi. Seeling huomauttaa myös toisesta epäkohdasta, joka aiheuttaa kiinteän omaisuuden yksityistä käyttöä koskevista Saksan lain säännöksistä. Kun liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteän omaisuuden hankintahintaan sisältynyt arvonlisävero on kokonaan vähennetty ja kyseistä kiinteistöä on käytetty ainoastaan liiketoimintaan kiinteistön hankintaa seuranneiden kymmenen vuoden ajan, ei ole olemassa tapaa, jonka avulla kyseinen vähennys voitaisiin oikaista myöhemmän yksityiskäytön huomioon ottamiseksi, jos kyseinen yksityiskäyttö alkaa kymmenen vuotta kiinteistön hankinnan jälkeen. Jopa nyt esillä olevan asian kaltaisissa tapauksissa, joissa yksityinen käyttö alkoi heti omaisuuden hankinnan jälkeen, ei ole mitään mahdollisuutta oikaista sitä hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron osuutta, jonka mukaisesti vähennys on tehty, jotta kymmenen vuoden ajanjakson jälkeen tapahtuvat muutokset yksityisen käytön ja liiketoimintaan kuuluvan käytön suhteellisissa osuuksissa voitaisiin ottaa huomioon. Verotuksen neutraalisuus voidaan saavuttaa vain, jos täysi vähennys sallitaan heti alussa, sillä silloin yksityistä käyttöä verotetaan koko sen keston ajan 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti.

29 — Ennen säännöksen muuttamista alaviitteessä 3 mainitulla direktiivillä 95/7/EY, joka tuli voimaan 25.5.1995.

30 — Oletettavasti siksi, että luovutus olisi veroton 13 artiklan B kohdan g alakohdan perusteella. Tulee kuitenkin ottaa huomioon, että tietyissä tilanteissa myyjä voi valita verotuksen noudattamalla Saksan lain niitä säännöksiä, jotka koskevat 13 artiklan C kohdan b alakohdan täytäntöönpanoa.

## Ratkaisuehdotus

46. Edellä esitetyn perusteella katson, että Bundesfinanzhofin esittämään ennakkoratkaisukysymykseen tulisi vastata seuraavasti:

Jäsenvaltio ei saa säätää, että kokonaisuudessaan liikeomaisuuteen kuuluvassa liikerakennuksessa olevan asunnon käyttäminen omaan asumiseen on verotonta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettulla tavalla.