YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

8 päivänä kesäkuuta 2000 *

Asiassa C-400/98,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Finanzamt Goslar

vastaan

Brigitte Breitsohl

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräyty-

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

misperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 4, 17 ja 28 artiklan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja J. C. Moitinho de Almeida (esittelevä tuomari) sekä tuomarit R. Schintgen, G. Hirsch, V. Skouris ja F. Macken,

julkisasiamies: D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kirjaaja: R. Grass,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Saksan hallitus, asiamiehinään liittovaltion valtiovarainministeriön ministerineuvos W.-D. Plessing ja saman ministeriön ylijohtaja C.-D. Quassowski,

— Kreikan hallitus, asiamiehinään valtion oikeudellisen neuvoston oikeudellinen neuvonantaja K. Paraskevopoulou-Grigoriou ja ulkoasiainministeriön oikeudellisen erityisosaston eurooppaoikeutta hoitavan jaoston tarkastaja A. Rokofyllou,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään oikeudellinen neuvonantaja E. Traversa ja oikeudellisessa yksikössä toimiva kansallinen virkamies A. Buschmann,

ottaen huomioon esittelevän tuomarin kertomuksen,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.12.1999 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 27.8.1998 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 9.11.1998, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 4, 17 ja 28 artiklan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty Brigitte Breitsohlin ja Finanzamt Goslarin välisessä oikeudenkäynnissä, joka koskee Breitsohlin tekemää vähennystä arvonlisäverosta, jonka hän oli maksanut taloudellisen toiminnan aloittamista varten suorittamiensa liiketoimien yhteydessä.

Kuudes direktiivi

3 Kuudennen direktiivin 4 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

3. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jotain seuraavista liiketoimista:

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

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen 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.

'Rakennuksella' tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa;

b) rakennusmaan luovutus.

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

— — "

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään seuraavaa:

" — —

B *Muut vapautukset*

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:

— —

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

— —

C *Valintaoikeus*

Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

— —

b) edellä B kohdan d, g ja h alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta.

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

5 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. 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;

— — ."

6 Kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Alunperin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, etenkin jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu; oikaisua ei kuitenkaan suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneiden liiketoimien osalta eikä asianmukaisesti toteen näytetyn tai todetun tuhoutumisen, hävikin tai varkauden osalta — — .

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

— —

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

— —

4. Jäsenvaltiot voivat 2 ja 3 kohtaa sovellettaessa

— määritellä investointitavaran käsitteen,

— täsmentää tarkistuksessa huomioon otettavan veron määrää,

— toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet, joilla estetään oikaisusta aiheutuva perusteeton hyöty,

— sallia hallinnollisia yksinkertaistuksia.

— — "

7 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa täsmennetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena:

— —

b) jatkaa liitteessä F lueteltujen liiketoimien vapauttamista jäsenvaltiossa voimassa olevin edellytyksin;

c) myöntää verovelvollisille oikeuden valita vapautettujen liiketoimien verotus liitteessä G määrätyin edellytyksin;

— — .”

8 Kuudennen direktiivin liitteessä F, jonka otsikkona on ”Luettelo 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista”, olevassa 16 kohdassa luetellaan seuraavaa:

”Direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetut rakennusten ja maapohjien luovutukset.”

9 Kuudennen direktiivin liitteessä G, jonka otsikkona on ”Valintaoikeus”, säädetään seuraavaa:

”1. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan c alakohdassa tarkoitettu valintaoikeus voidaan myöntää:

— —

b) liitteessä F tarkoitettujen liiketoimien osalta;

— — ."

Arvonlisäveroa koskeva kansallinen lainsäädäntö

10 Vuoden 1980 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 2 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Elinkeinonharjoittajana pidetään henkilöä, joka harjoittaa itsenäisesti teollista, kaupallista tai ammattitoimintaa. Yrityksellä tarkoitetaan elinkeinonharjoittajan teollisen, kaupallisen tai ammattitoiminnan muodostamaa kokonaisuutta. Teollisella, kaupallisella tai ammattitoiminnalla tarkoitetaan tulojen hankkimiseksi harjoitettavaa jatkuvaa toimintaa, vaikkei toiminnan tarkoituksena olisikaan voiton saaminen tai vaikka henkilöiden yhteenliittymä harjoittaisi vain jäseniinsä kohdistuvaa toimintaa."

11 UStG:n 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

"Seuraavat 1 §:n 1 momentin 1—3 kohdassa säädetyt liiketoimet on vapautettu verosta:

— —

9. a) liiketoimet, jotka kuuluvat maanhankintaverolain soveltamisalaan — — .”

12 UStG:n 9 §:n 1 momentissa täsmennetään kuitenkin seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja voi käsitellä 4 §:n — — 9 kohdan nojalla verosta vapautettua liiketointa verollisena, jos kyseinen liiketoimi suoritetaan toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän yrityksen lukuun.”

13 UStG:n 15 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Elinkeinonharjoittaja voi vähentää seuraavat verot:

14 §:ssä tarkoitetuissa laskuissa erikseen mainitun veron, joka liittyy tavaroihin tai palveluihin, jotka hänen yritykselleen on luovuttanut tai suorittanut muu yritys — — .”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Breitsohl neuvotteli erään ajoneuvonvalmistajan kanssa vuonna 1989 jälleenmyyntisopimuksesta. Kyseinen ajoneuvonvalmistaja ilmoitti Breitsohlille 14.4.1989 päivätyllä kirjeellä hyväksyvänsä tämän jälleenmyyjäksi tietyin edellytyksin.

15 Breitsohl teki helmikuussa 1990 toimivaltaisille kunnan viranomaisille ilmoituksen moottoriajoneuvojen myynti- ja korjaustoimintaa harjoittavasta liikkeestä ja hankki 62 670 Saksan markan (DEM) suuruisella arvonlisäverosta vapautetulla summalla rakentamattoman tontin, jolla oli tarkoitus harjoittaa ilmoitettua yritystoimintaa. Huhtikuussa 1990 hän antoi eräälle rakennusalan yritykselle tehtäväksi rakentaa tontille autokorjaamon. Maansiirtotyöt alkoivat vielä saman kuukauden aikana. Toukokuun 1990 puoliväliin mennessä maansiirtotyöt oli suoritettu, rakennuksen perusta oli valmis ja pohja osittain valmis. Nämä työt maksoivat yhteensä 173 655,50 DEM.

16 Kun ilmeni, että kokonaisrakennuskustannukset nousisivat 230 000 DEM:lla, pankki ei ollut halukas rahoittamaan näitä lisäkustannuksia. Rakennusalan yritys keskeytti rakennustyöt 22.5.1990 epäselvän rahoitustilanteen vuoksi.

17 Koska Breitsohl ei enää katsonut kykenevänsä toteuttamaan kaikkia tonttia koskevia rakennussuunnitelmiaan eikä aloittamaan liiketoimintaa, hän sitoutui 22.11.1990 tehdyllä sopimuksella maksamaan rakennusalan yritykselle sen tekemistä töistä yhteensä 100 000 DEM ja luovuttamaan jo pystytetyt rakenteet kolmannelle 50 000 DEM:n hintaan, toisin sanoen 43 859,65 DEM:lla, johon oli lisätty 6 140,35 DEM:n suuruinen liikevaihtovero. Breitsohl myi maapohjan samalle henkilölle 61 905 DEM:n hinnalla niin, ettei hinnan yhteydessä mainittu arvonlisäveroa.

18 Breitsohl ilmoitti vuotta 1990 koskevassa vuosittaisessa arvonlisäveroilmoituksessaan verollisina liiketoimina rakennusten osien luovutuksen perusteella 43 859 DEM ja vähennyskelpoisina määrinä 13 900,11 DEM, jotka vastasivat notariaatti- ja veroneuvontakuluja sekä rakennuskuluja. Tästä syntyi

7 759,90 DEM:n ylijäämä hänen edukseen. Breitsohl ei ollut arvonlisäveroa koskevissa ennakkoilmoituksissaan maininnut näitä määriä.

19 Finanzamt hyväksyi 15.7.1992 tekemässään vuotta 1990 koskevassa verotuspäätöksessä vähennyskelpoiseksi summaksi vain 95,50 DEM:n määrän sillä perusteella, että kyseessä olevat suoritukset oli käytetty verottomaan tontin luovutukseen. Maksettavaksi arvonlisäveron määräksi vahvistettiin 6 045 DEM.

20 Breitsohl haki 14.8.1992 oikaisua tähän verotuspäätökseen. Finanzamt katsoi 11.1.1995 tekemässään päätöksessä, että Breitsohlista ei ollut tullut elinkeinonharjoittajaa säännöllisten liiketoimien puuttuessa eikä hänellä näin ollen myöskään ollut oikeutta tehdä verovähennystä. Finanzamt katsoi sitä vastoin, että Breitsohlilla oli velvollisuus maksaa vero, joka oli selvästi mainittu laskussa, joka koski rakenteiden myyntiä kolmannelle, eli 6 140,35 DEM:n suuruinen summa.

21 Breitsohl valitti 13.2.1995 tästä päätöksestä Niedersächisches Finanzgerichtiin. Tämä tuomioistuin hyväksyi valituksen suurimmalta osaltaan 5.12.1996 antamallaan tuomiolla. Finanzgericht katsoi asiassa C-110/94, INZO, 29.2.1996 annettuun tuomioon (Kok. 1996, s. I-857) viitaten, että yritystoiminta oli alkanut jo Breitsohlin valmistelevasta toiminnasta ja että tällä oli näin ollen oikeus vähentää rakennusalan yrityksen laskuja vastaava arvonlisävero. Finanzgericht katsoi lisäksi, että Breitsohlilla oli ollut oikeus luopua kiinteistön luovutuksen verovapautuksesta ja rajoittaa samalla tämä luopuminen toteutettuihin rakennustöihin ja näin ollen jättää maapohjan luovutus vapautuksesta luopumisen ulkopuolelle. Finanzgerichtin mukaan oli syytä evätä ainoastaan maapohjan myyntiin liittyvien notaarinpalkkioiden verovähennysoikeus.

22 Finanzamt Goslar haki 4.3.1997 muutosta (Revision) Finanzgerichtin tuomioon Bundesfinanzhofissa. Muutoksenhaussaan Finanzamt väittää pääasiallisesti, että UStG:n 9 §:n 1 momentin nojalla ei ole sallittua rajata kiinteistönluovutuksen

yhteydessä verovapautuksesta luopumista ainoastaan rakennuksiin. Bundesfinanzhofin viimeaikaisessa oikeuskäytännössä, joka perustuu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, pidetään sallittuna rajata UStG:n 9 §:ään perustuva verovapautuksesta luopuminen tiettyihin rakennuksen osiin sillä edellytyksellä, että näiden rakennuksen osien luovutus sisältää niihin liittyvän maapohjan osien luovutuksen. Samaan tulkintaan päädytään tarkastelemalla kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohtaa yhdessä C kohdan ensimmäisen kohdan kanssa; näissä säännöksissä mainitaan rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ilman, että niissä olisi annettu erillinen valintamahdollisuus toisaalta rakennuksen ja toisaalta maapohjan osalta.

23 Bundesfinanzhof kysyy, sovelletaanko edellä mainitussa asiassa INZO annetussa tuomiossa vahvistettuja periaatteita ainoastaan tapauksiin, joissa veroviranomainen on jo maksuunpanopäätöksessä katsonut elinkeinonharjoittajan verovelvolliseksi sillä perusteella, että tämä on ilmoittanut aikovansa suorittaa verollisia liiketoimia, vai onko veroviranomaisen kaikissa tapauksissa perustettava verotus aikomukseen suorittaa verollisia liiketoimia, vaikka verotusta koskevien asiakirjojen perusteella onkin alusta alkaen selvää, että aiottua taloudellista toimintaa ei ole harjoitettu.

24 Bundesfinanzhof toteaa aluksi, että jos edellä mainitussa asiassa INZO annetun tuomion 23 kohdan mukaisesti olisi edellytettävä, että ilmoitettu aikomus aloittaa verolliset liiketoimet osoitetaan objektiivisin todistein, vaikka vähennysoikeutta koskevan päätöksen tekemishetkellä on selvää, että verollisia liiketoimia ei tosiasiallisesti ole suoritettu, veroviranomaisten olisi tässä tapauksessa verotuksessa kohdeltava pelkkiä aikomuksia liikeyrityksinä ja mahdollisesti otettava ne huomioon kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetyssä oikaisumenettelyssä. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy myös, voiko tontin ja sillä sijaitsevan rakenteilla olevan rakennuksen vuonna 1990 tapahtunut luovutus investointiomaisuuden luovutuksena oikaisuajanjakson sisällä johtaa verovähennyksen oikaisuun kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetyin edellytyksin.

25 Bundesfinanzhof toteaa tämän jälkeen, että Saksan lainsäädännön mukaan vapautuksen tai mahdollisen valintaoikeuden on koskettava kiinteistön olennaisia osia, toisin sanoen ei pelkästään maapohjaa vaan myös siihen liittyviä aines-

osia, erityisesti rakennuksia. Bundesfinanzhof epäilee, onko yhteisön oikeuden nojalla rakennetun maa-alueen luovutuksen yhteydessä mahdollista valita ainoastaan rakennuksiin kohdistuva verotus. Se toteaa, että jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan c alakohdan ja liitteessä G olevan 1 kohdan b alakohdan sekä liitteessä F olevan 16 kohdan yhdessä luettujen säännösten nojalla myöntää siirtymätoimenpiteenä verovelvollisille oikeuden valita rakennusten ja maapohjien luovutuksen verotus. Koska Saksan lainsäätäjä ei ole jättänyt rakennettujen kiinteistöjen luovutusta vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle, olisi näin ollen mahdollista luopua vapautuksesta.

26 Kuudennen direktiivin säännösten ja yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan rakennukset tai rakennusten osat sekä niihin liittyvä maapohja muodostavat yhdessä luovutuksen kohteen. Asiassa C-291/92, Armbrecht, 4.10.1995 annetun tuomion (Kok. 1995, s. I-2775, 21 kohta) mukaan rakennettua kiinteistöä koskeva verotusjärjestelmä voi olla erilainen ainoastaan sen mukaan, liittyykö se yritykseen, minkä perusteella verovelvollinen voi valita yrityksen käyttämän kiinteistön osan verottamisen ja olla käyttämättä tätä valintaoikeuttaan yksityiskäyttöön tarkoitetun osan suhteen. Nämä kaksi osaa on erotettava toisistaan hankintavuoden mukaisen liiketoiminnallisen käytön ja yksityiskäytön suhteen perusteella eikä fyysisen jaon mukaan. Rakennetun kiinteistön muuttumattoman fyysisen jaon perusteella tehty ero voisi johtaa kaksinkertaiseen verotukseen tilan käyttötarkoituksen muuttuessa.

27 Bundesfinanzhof toteaa lopuksi, että nyt esillä olevassa asiassa maapohjan ja sille rakennettujen rakennusten käsitteleminen yhdessä voisi johtaa yliverotukseen, koska rakentamaton maa-alue on hankittu verovapautusjärjestelmää soveltaen ja koska arvonlisäverolliset rakennustyöt on liitetty siihen. Rakennetun maa-alueen luovutus on siis kokonaisuudessaan vapautettu verosta, jolloin siihen ei voi liittyä vähennysoikeutta edes rakennustöiden osalta, koska niitä ei ole suoritettu arvonlisäverollisia liiketoimia varten, tai sitten koko rakennetun maa-alueen luovutuksen yhteydessä luovutaan vapautuksesta ja Breitsohl saa rakennustöitä koskevan vähennysoikeuden, mutta hänen on maksettava arvonlisävero koko luovutuksesta, vaikkei hän olekaan voinut vähentää veroja rakentamattoman maa-alueen hankkimisen yhteydessä.

28 Koska Bundesfinanzhof on epävarma sen ratkaistavaksi jätettyyn asiaan sovellettavien kuudennen direktiivin säännösten tulkinnasta, se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan (asia C-110/94, INZO, tuomio 29.1.1996, Kok. 1996, s. I-857) myös ensimmäisiä investointimenoja, jotka käytetään yrityksen toimintaa varten, voidaan pitää direktiivin 77/388/ETY 4 artiklassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Veroviranomaisen on otettava huomioon elinkeinonharjoittajan tässä yhteydessä ilmoittama tarkoitus. Jos hänet tällä tavoin katsotaan verovelvolliseksi, tätä ominaisuutta ei voida periaatteessa jälkikäteen poistaa häneltä sen mukaan, ovatko tietyt tapahtumat toteutuneet vai eivät (oikeusvarmuuden periaate). Tämä pätee myös investointitoimenpiteitä koskevan veron vähentämiseen.

Onko näiden periaatteiden mukaan yrityksen perustamiseen liittyviä investointeja koskeva veronvähennysoikeus (direktiivin 77/388/ETY 17 artikla) myönnettävä verollisiin liiketoimiin johtavan taloudellisen toiminnan aloittamistarkoituksen perusteella myös silloin, kun veroviranomainen tietää jo veroa ensimmäistä kertaa maksuunpantaessa, että aiottua verollisiin liiketoimiin johtavaa taloudellista toimintaa ei ole tosiasiallisesti aloitettu?

Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi:

2) Voidaanko verotusta koskeva valintaoikeus rakennuksia tai rakennusten osia niihin liittyvine maapohjineen luovutettaessa rajoittaa koskemaan vain rakennuksia tai rakennusten osia?"

Ensimmäinen kysymys

29 Ensimmäisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 4 ja 17 artiklaa tulkittava niin, että taloudellisen toiminnan aloittamiseksi suoritettujen liiketoimien yhteydessä maksettu arvonlisävero saadaan vähentää myös silloin, kun veroviranomainen tietää jo veroa ensimmäisen kerran maksuunpantaessa, että aiottua, verollisiin liiketoimiin johtavaa taloudellista toimintaa ei tulla harjoittamaan.

30 Saksan ja Kreikan hallitukset väittävät, että luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita, joihin edellä mainittu asiassa INZO annettu tuomio perustuu, ei sovelleta kansallisessa tuomioistuimessa esillä olevaan asiaan. Toisin kuin edellä mainittuun tuomioon johtaneessa asiassa, veroviranomainen ei ollut nyt esillä olevassa asiassa vielä hyväksynyt Breitsohlin olevan verovelvollisen asemassa tämän tehdessä arvonlisäveroilmoituksen. Breitsohl ei näin ollen voi vedota luottamuksensuojaan eikä käsitykseensä siitä, että hän voi vähentää arvonlisäveron.

31 Nämä hallitukset toteavat lisäksi, että arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatetta ei loukata nyt esillä olevassa asiassa, koska Breitsohl ei ole aloittanut verollista liiketoimintaa eikä hänen verovelvollisasemaansa ole hyväksytty.

32 Saksan hallitus toteaa, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan ja 17 artiklan 2 kohdan nojalla verovelvollisella on oikeus arvonlisäveron vähennykseen vain, jos ne tavarat ja palvelut, joista vero on maksettu, käytetään verollisiin liiketoimiin. Näin ollen lopullinen päätös vähennysoikeudesta voidaan tehdä vasta, kun tiedossa ovat ne liiketoimet, joihin tavarat ja palvelut on tosiasiallisesti käytetty. Valmistelevia toimenpiteitä suorittanut saa ainoastaan väliaikaisen elinkeinonharjoittajan aseman ja vähennysoikeuden, joiden pysyvyyden edellytyksenä on arvonlisäverollisten liiketoimien suorittaminen myöhemmin. Jos

valmistelevien toimenpiteiden jälkeen ei suoriteta tällaisia liiketoimia eikä niitä enää voida suorittaa, veroviranomaisen on heti evättävä sekä elinkeinonharjoittajan asema että arvonlisäveron vähennysoikeus.

33 Saksan hallitus väittää, että jos "elinkeinonharjoittajan" pelkkä aikomus suorittaa arvonlisäverollisia liiketoimia antaa tälle oikeuden saada verovelvollisen asema ja näin ollen vähennysoikeus, veroviranomaisen on tehtävä ratkaisunsa täysin subjektiiviseen aikomukseen perustuvan ilmoituksen perusteella eikä objektiivisesti tarkistettavissa olevien todellisten tietojen perusteella. Tällainen tilanne johtaa suoranaiseen väärinkäytöksiin yllyttämiseen.

34 On todettava, että sitä, jolla on objektiivisten seikkojen tukema aikomus aloittaa kuudennen direktiivin 4 artiklan mukaisesti itsenäinen taloudellinen toiminta ja joka suorittaa tätä varten ensimmäiset investointinsa, on pidettävä verovelvollisena. Toimiessaan tässä ominaisuudessaan hänellä on siis kuudennen direktiivin 17 artiklan ja sitä seuraavien artiklojen nojalla oikeus vähentää välittömästi se arvonlisävero, jonka hän on maksanut tai joka hänen on maksettava sellaisia investointeja koskevien kustannusten yhteydessä, jotka on tehty aiottua liiketoimintaa varten ja jotka oikeuttavat vähennykseen, ilman, että hänen olisi odotettava yritystoimintansa tosiasiallista alkamista (asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok. 1998, s. I-1, 17 kohta ja yhdistetyt asiat C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 47 kohta).

35 Todettakoon, että arvonlisäverojärjestelmän ja siten myös vähennysjärjestelmän soveltamisen kannalta on ratkaisevaa, että verovelvollinen hankkii tavarat tai palvelut tässä ominaisuudessaan. Tavaran tai palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan ainoastaan sen alkuperäisen vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu 17 artiklan nojalla, ja myöhempien ajanjaksojen aikana tämän direktiivin 20 artiklassa säädetyin edellytyksin mahdollisesti tehtävien oikaisujen laajuus (asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, 15 kohta).

36 Tätä tulkintaa tukee kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdan sanamuoto, jonka mukaan vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy. Tämän direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan näin tapahtuu silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan verovelvolliselle, jolla on vähennysoikeus.

37 Kuudennen direktiivin 4 artiklan toisenlainen tulkinta olisi sitä paitsi arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaatteen vastainen, koska arvonlisävero rasittaisi talouden toimijaa sen taloudellisessa toiminnassa ilman, että tällä olisi 17 artiklan mukaista mahdollisuutta vähentää arvonlisäveroa, ja johtaisi siihen, että investointimenot jaettaisiin sattumanvaraisesti ennen varsinaista yritystoiminnan aloittamista aiheutuneiden menojen ja sen jälkeen aiheutuneiden menojen kesken (asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, 23 kohta; em. asia INZO, tuomion 16 kohta, ja em. asia Gabalfrisa ym., tuomion 45 kohta).

38 Ensimmäisten investointimenojen yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähentämisoikeuden syntymisen edellytyksenä ei siis ole se, että veroviranomainen virallisesti tunnustaa verovelvollisen aseman. Tämän tunnustamisen seurauksena on vain, että tällaista kerran tunnustettua asemaa ei luottamuksensuojan ja oikeusvarmuuden periaatteita loukkaamatta enää voida taannehtivasti poistaa verovelvolliselta, petos- tai väärinkäytöstapauksia lukuun ottamatta.

39 Saksan hallituksen esiin tuoman väärinkäytösriskin osalta on todettava, että kuudennen direktiivin 4 artikla ei estä veroviranomaisia edellyttämästä, että ilmoitettu aikomus aloittaa taloudellinen toiminta, jossa suoritetaan verollisia liiketoimia, osoitetaan objektiivisin todistein. Tässä yhteydessä on korostettava, että asianomainen saavuttaa lopullisesti verovelvollisen aseman ainoastaan silloin, kun hän on tehnyt vilpittömässä mielessä ilmoituksen aikomuksestaan aloittaa taloudellisen toiminnan. Petos- tai väärinkäytöstilanteessa, jolloin asianomainen on esimerkiksi väittänyt aikovansa aloittaa tietyn taloudellisen toiminnan, mutta on todellisuudessa yrittänyt pelkästään hankkia yksityisomaisuudekseen tavaroita, joista voi tehdä vähennyksen, veroviranomaiset voivat vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti,

koska vähennykset on myönnetty väärän ilmoituksen perusteella (em. asia Rompelman, tuomion 24 kohta; em. asia INZO, tuomion 23 ja 24 kohta ja em. asia Gabalfrisa ym, tuomion 46 kohta).

40 Näin ollen on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa, onko ilmoitus arvonlisäverollisiin liiketoimiin johtavan taloudellisen toiminnan aloittamisaikeesta tehty vilpittömässä mielessä ja tukevatko objektiiviset seikat tätä, kun otetaan huomioon pääasian olosuhteet ja rakennustöiden edistyminen toukokuun 1990 puoliväliin mennessä.

41 Jos kyse ei ole petos- tai väärinkäytöstilanteesta ja jos kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisia mahdollisia oikaisuja ei oteta lukuun, arvonlisäverotuksen neutraalisuusperiaate edellyttää, kuten tämän tuomion 36 kohdassa on todettu, että kerran syntynyt vähennysoikeus säilyy silloinkin, kun veroviranomainen tietää jo veroa ensimmäisen kerran maksuunpantaessa, että aiottua taloudellista toimintaa, jonka piti johtaa verollisiin liiketoimiin, ei tulla harjoittamaan.

42 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 4 ja 17 artiklaa on tulkittava niin, että taloudellisen toiminnan aloittamiseksi suoritettujen liiketoimien yhteydessä maksettu arvonlisävero on oikeus vähentää myös silloin, kun veroviranomainen tietää jo veroa ensimmäisen kerran maksuunpantaessa, että aiottua taloudellista toimintaa, jonka piti johtaa verollisiin liiketoimiin, ei tulla harjoittamaan.

Toinen kysymys

43 Toisella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin tiedustelee pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohtaa tulkittava niin, että

rakennusten tai rakennusten osien ja niihin liittyvän maapohjan luovutuksen yhteydessä verotuksen valintaoikeutta on käytettävä niin, että valinnan on koskettava erottamattomasti rakennuksia tai rakennusten osia niihin liittyvine maapohjineen, vai voidaanko se rajoittaa koskemaan rakennuksia tai rakennusten osia.

44 Saksan hallitus väittää, että Saksan liittotasavalta on käyttänyt kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaista mahdollisuuttaan myöntää verovelvollisilleen oikeus valita verotus rakennusten ja niihin liittyvän maapohjan luovutuksen yhteydessä.

45 Saksan hallitus katsoo, että koska kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa annetaan jäsenvaltioille nimenomaisesti mahdollisuus rajoittaa valintaoikeuden ulottuvuutta ja päättää sen käyttämisen yksityiskohdista, kysymys siitä, voiko verovelvollinen käyttää valintaoikeuttaan vain rakennusten osalta ilman niihin liittyvää maapohjaa, on ratkaistava kansallisen lainsäädännön nojalla. Kyseinen säännös ei ole esteenä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa sallitaan valintaoikeuden käyttö ainoastaan rakennuksen tai ainoastaan maapohjan osalta, eikä sellaiselle kansalliselle lainsäädännölle, jossa edellytetään valintaoikeuden käyttämistä koko rakennetun tontin osalta.

46 Aluksi on todettava, että pääasiassa, jossa kyseessä on kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettu "ennen ensimmäistä käyttöönottoa" tapahtunut rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, Saksan lainsäädännön mukainen verovapautus ei voi perustua

kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohtaan eikä näin ollen verotusta koskeva valintaoikeus tämän direktiivin 13 artiklan C kohtaan.

47 Kuten kansallinen tuomioistuin ja komissio toteavat, pääasiassa kyseessä olevilla UStG:n säännöksillä myönnetty vapautus ja valintaoikeus perustuvat kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b ja c alakohtaan sekä tämän direktiivin liitteessä F olevaan 16 kohtaan ja liitteessä G olevan 1 kohdan b alakohtaan, joissa niitä yhdessä luettaessa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus siirtymäaikana, joka ei ole vielä päättynyt, jatkaa rakennuksen tai rakennuksen osan ja siihen liittyvän maapohjan ennen niiden ensimmäistä käyttöönottamista tapahtuneen luovutuksen vapauttamista verosta ja myöntää verovelvollisille oikeus valita tällaisen luovutuksen verottaminen.

48 Tämän jälkeen on todettava, että ilmaisua "rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen" ei voida määritellä viittaamalla pääasiassa sovellettavaan kansalliseen lainsäädäntöön, koska kuudennen direktiivin tavoitteena on määrittää yhdenmukaisesti ja yhteisön sääntöjen mukaisesti arvonlisäveron peruste, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ensimmäisessä virkkeessä jäsenvaltioille annettua mahdollisuutta määritellä käsite "maapohja". Tätä käsitettä, jonka avulla on osaltaan tarkoitus määrittää ne henkilöt, joita jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisina kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan nojalla, on näin ollen tulkittava yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltiossa.

49 Tästä on todettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa erotetaan toisistaan toisaalta rakennusmaiden luovutus, jolloin käytetään ilmaisua "jäsenvaltioiden määritelmän mukainen rakentamaton tai rakennettu maa", ja toisaalta ennen ensimmäistä käyttöönottoa tapahtunut rakennusten tai raken-

nusten osien luovutus niihin liittyvine maapohjineen, jolloin tämän säännöksen mukaisesti kaikkia maapohjaan liitettyjä rakennelmia pidetään rakennuksina.

50 Tästä erottelusta sekä kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan sanamuodosta "rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen", käy ilmi, että arvonlisäverotuksessa rakennuksia tai rakennusten osia ja niihin liittyvää maapohjaa ei voida erottaa toisistaan.

51 Näin ollen kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b ja c alakohdassa, luettuina yhdessä kuudennen direktiivin liitteessä F olevan 16 kohdan ja liitteessä G olevan 1 kohdan b alakohdan kanssa, tarkoitetun vapautuksen ja valintaoikeuden on koskettava erottamattomasti rakennuksia tai rakennusten osia niihin liittyvine maapohjineen.

52 Näin ollen rakennuksia niihin liittyvine maapohjineen luovuttava verovelvollinen voi vaatia joko vapautusta arvonlisäverosta rakennusten ja maapohjan osalta yhdessä taikka valita tämä kokonaisuuden verottamisen. Ensimmäisen vaihtoehdon mukaan toimiessaan pääasian vastaajan olisi oikaistava tekemänsä vähennykset kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Toisen vaihtoehdon valitessaan hän voi vähentää niihin rakennustöihin liittyvän arvonlisäveron, joiden osalta hän käyttää vähennysoikeuttaan, mutta vastaavasti hän on velvollinen suorittamaan arvonlisäveron maa-alueen myynnistä saamastaan summasta.

53 Se, että rakennuksia ja niihin liittyvää maapohjaa ei voida erottaa verovapautuksen taikka verotusta koskevan valintaoikeuden käyttämisen yhteydessä toisistaan, saattaa tosin aiheuttaa näiden kohteiden yliverottamisen, kuten kansallinen tuomioistuin perustellusti toteaa. Mutta kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 107 ja 108 kohdassa toteaa, tällainen riski kuuluu kuudennen

direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b ja c alakohdan mukaiseen siirtymäajan järjestelmään, jossa vapautukset arvonlisäverosta sallitaan kuluttajavaihetta aikaisemmassa vaiheessa, ja riski rajoittuu siirtymäkauteen, jonka päätyttyä jäsenvaltioiden on lakattava myöntämästä vapautuksia rakennusten ja rakennusten osien luovutuksille niihin liittyvine maapohjineen.

54 Koska lisäksi pääasiassa kyseessä oleva rakennus siihen liittyvine maapohjineen oli tarkoitettu käytettäväksi liiketoiminnan harjoittamiseen, kuten ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee ja toisin kuin edellä mainitussa asiassa Armbrecht annetun tuomion 21 kohdassa tarkastellussa tilanteessa, valintaoikeuden suhteen ei ole tarpeen tehdä eroa sen mukaan, käytetäänkö rakennuksia tai rakennusten osia niihin liittyvine maapohjineen liiketoimintaa varten vai ovatko ne verovelvollisen yksityisessä käytössä.

55 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohtaa on tulkittava niin, että rakennusten tai rakennusten osien ja niihin liittyvän maapohjan luovutuksen yhteydessä verotuksen valintaoikeutta on käytettävä niin, että valinnan on koskettava erottamattomasti rakennuksia tai rakennusten osia niihin liittyvine maapohjineen.

Oikeudenkäyntikulut

56 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan ja Kreikan hallituksille ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 27.8.1998 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 ja 17 artiklaa on tulkittava niin, että taloudellisen toiminnan aloittamiseksi suoritettujen liiketoimien yhteydessä maksettu arvonlisävero on oikeus vähentää myös silloin, kun veroviranomainen tietää jo veroa ensimmäisen kerran maksuunpantaessa, että aiottua taloudellista toimintaa, jonka piti johtaa verollisiin liiketoimiin, ei tulla harjoittamaan.**

2) **Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 3 kohdan a alakohtaa on tulkittava niin, että rakennusten tai rakennusten osien ja niihin liittyvän maapohjan luovutuksen yhteydessä verotuksen valintaoikeutta on käytettävä niin, että valinnan on koskettava erottamattomasti rakennuksia tai rakennusten osia niihin liittyvine maapohjineen.**

Moitinho de Almeida Schintgen Hirsch

Skouris Macken

Julistettiin Luxemburgissa 8 päivänä kesäkuuta 2000.

R. Grass

kirjaaja

J. C. Moitinho de Almeida

kuudennen jaoston puheenjohtaja