JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
ANTONIO TIZZANO
23 päivänä tammikuuta 2001 [1]

1. High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, The Divisional Court (jäljempänä High Court) on 15.10.1998 ja 2.9.1998 tekemillään päätöksillä esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi ennakkoratkaisukysymystä ensimmäisessä asiassa ja yhden ennakkoratkaisukysymyksen jälkimmäisessä asiassa, jotka kaikki koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) [2] 13 artiklan tulkintaa. Tarkemmin sanoen kansallinen tuomioistuin kysyy, kuinka — yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Lubbock Fine antama tuomio [3] huomioon ottaen — on tulkittava mainitun artiklan B kohdan b alakohdassa olevaa käsitettä "kiinteän omaisuuden vuokraus" sen määrittämiseksi, kuuluvatko tietyt sen arvioinnin alaiset sopimustoimet käsitteen soveltamisalaan ja voivatko ne siten saada hyväkseen tässä säännöksessä tältä osin säädetyn vapautuksen arvonlisäverosta.

Sovellettava yhteisön lainsäädäntö

2. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa vahvistetaan vapautukset arvonlisäverosta. Artiklan B kohdassa säädetään muun muassa seuraavaa:

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

— —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus — —."

1 — Alkuperäinen kieli: italia.

2 — EYVL L 145, s. 1.

3 — Asia C-63/92, Lubbock Fine, tuomio 15.12.1993 (Kok. 1993, s. I-6665).

Tosiseikasto ja ennakkoratkaisukysymykset asiassa C-409/98, Mirror Group

3. Vuonna 1993 kustannusalalla toimiva Mirror Group Newspapers Plc -niminen yhtiö (jäljempänä Mirror Group) oli kiinnostunut vuokraamaan tietyt tilat Lontoossa voidakseen harjoittaa siellä toimintaansa. On huomattava, että arvovaltaisuutensa vuoksi yhtiötä pidettiin "etuoikeutettuna vuokralaisena" (anchor tenant), minkä johdosta se saattoi saada erityisen edulliset vuokraehdot. Tässä tilanteessa Mirror Group teki 20.6.1993 sopimuksen Olympia & York Canary Wharf Ltd:n (selvitystilassa; jäljempänä O & Y) kanssa sopimukset, jotka sisältyivät kolmeen eri asiakirjaan. Nämä asiakirjat olivat seuraavat:

— pääsopimus, joka koski erään Lontoossa sijaitsevan rakennuksen viiden kerroksen (20.—24.) vuokraamista

— näitä viittä kerrosta koskeva vuokrasopimus ja

— sopimus, jonka mukaan Mirror Groupilla oli optio-oikeus 1—4 lisäkerroksen vuokraamiseen samasta rakennuksesta kuuden kuukauden määräajassa sekä — edellyttäen, ettei optiota ollut käytetty useampien kuin kahden kerroksen osalta tuona ajanjaksona — toinen optio-oikeus vuokrata kaksi lisäkerrosta 18 kuukauden määräajassa.

4. Pääsopimuksen 13 artiklan 1 kohdan mukaan O & Y maksaa Mirror Groupille, joka on arvovaltainen vuokralainen, viimeistään 2.7.1993 (ilman arvonlisäveroa) noin 12 miljoonan Englannin punnan (GBP) suuruisen "hyvityksen" (inducement) vuokrauksen hyväksymiseksi seuraavien maksuehtojen mukaan.

a) Noin 6,5 miljoonaa GBP (ilman arvonlisäveroa) oli maksettava kolmannen hallussa ehdon täyttymiseen asti olevalle tilille (escrow account) hyvityksenä mainittujen viiden kerroksen vuokraamisesta. Tili vapautettaisiin Mirror Groupin käyttöön useissa maksuerissä sitä mukaa kuin oikeus irtisanoa vuokrasopimus lakkaisi. Pääsopimuksen mukaan näet Mirror Groupilla oli 20.8.1993 asti ehdoton irtisanomisoikeus, mutta oikeuden toteuttaminen johtaisi hyvityksen takaisinmaksuun kokonaisuudessaan. Myöhemmin aina 20.12.1993 saakka yhtiöllä sitä vastoin olisi irtisanomisoikeus vain tiettyjen ehtojen jäädessä täyttymättä: tässä jälkimmäisessä tapauksessa niin ikään hyvitys olisi maksettava kokonaan takaisin, jollei Mirror Groupin oikeudesta vähentää tilojen varustuksesta ja muutosta mahdollisesti jo aiheutuneet kulut muuta johtuisi.

b) Noin 5,5 miljoonaa GBP (ilman arvonlisäveroa) oli heti maksettava optiohyvityksenä Mirror Groupille, jonka oli välittömästi siirrettävä kyseinen summa toiselle escrow account -tyyppiselle tilille vakuudeksi. Tili vapautettaisiin Mirror Groupin käyttöön, kun optio käytetään, tosiasiallisesti vuokratun pinta-alan mukaisessa suhteessa. Mirror Group käytti optionsa kolmen lisäkerroksen osalta ja sai näin säilytettyä koko kyseisen summan vähennettynä 1,4 miljoonalla GBP:lla (ilman arvonlisäveroa), joka oli maksettava takaisin O & Y:lle siksi, ettei optiota käytetty neljännen lisäkerroksen osalta.

c) Lisäksi noin 2 miljoonaa GBP arvonlisäveroa oli maksettava kolmannelle escrow account -tyyppiselle tilille, kunnes arvonlisävero oli maksettu Mirror Groupille 26.7.1993.

5. Viiden kerroksen vuokrasopimuksen kesto oli 25 vuotta, eikä vuokraa tarvinnut suorittaa viiden vuoden ajalta, ja seuraavan 20 vuoden aikanakin vuokran piti alittaa markkinoilla vallitseva taso. Lisäkerrosten osalta vuokran piti olla asiallisesti ottaen sama kuin viiden ensimmäisen kerroksen osalta. Vastikkeena Mirror Group sitoutui vuokralaiseksi siihen kuuluvine velvollisuuksineen sekä varustamaan omalla kustannuksellaan viisi kerrosta ja muut kerrokset osittain O & Y:n taloudellisella avulla. Tähän varustukseen Mirror Group käytti vastaavasti noin 7,2 miljoonaa ja 4,4 miljoonaa GBP.

6. Mirror Group vetosi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyyn vapautukseen "kiinteän omaisuuden vuokrauksen" osalta ja haki veronpalautuksena noin 2:ta miljoonaa GBP, jonka se oli suorittanut arvonlisäverona 12 miljoonan GBP:n suuruisesta hyvityksestä. Commissioners of Customs and Excise (välillisestä verotuksesta vastaava viranomainen, jäljempänä veroviranomainen) kuitenkin hylkäsi hakemuksen. Mirror Group valitti London VAT and Duties Tribunaliin (Lontoossa toimiva arvonlisäveroasioita käsittelevä tuomioistuin, jäljempänä verotuomioistuin).

7. Kyseinen verotuomioistuin katsoi 3.4.1998 antamassaan päätöksessä, että vapautus kattoi vuokraukseen liittyvän 6,5 miljoonan GBP:n suuruisen hyvityksen. Sen mukaan nimittäin siitä huolimatta, että tässä tapauksessa tilanne erosi perinteisestä vuokrajärjestelystä, koska suorituksen oli tehnyt vuokralaisen sijasta vuokranantaja, oli katsottava, että 13 artiklan B kohdan b alakohta oli silti sovellettavissa, kun otetaan huomioon edellä mainittu asiassa Lubbock Fine annettu tuomio, jonka mukaan on mahdollista katsoa, että tämänkin kaltainen tilanne on artiklassa tarkoitettua vuokrausta. Sitä vastoin verotuomioistuimen näkemyksen mukaan 5,5 miljoonan GBP:n suuruinen optiohyvitys ei ollut arvonlisäveroton suoritus. Tämä summa oli sen mukaan vastiketta *erillisen* palvelun suorittamisesta, joka koski vain optioita eikä siten suoranaisesti vuokrausta.

8. Mirror Group ja veroviranomainen valittivat kumpikin päätöksestä High Courtiin. Kyseisessä oikeudenkäynnissä on ilmennyt erilaisia näkemyksiä siitä, miten on tulkittava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa etenkin asiassa Lubbock Fine annetun tuomion kannalta. High Courtin mukaan asiallisesti ottaen tuomiosta eivät ilmene selkeästi kyseisen säännöksen soveltamisalan määrittämiseksi sovellettavat tulkintaperusteet, ja tämän seurauksena siitä ei voida ammentaa mitään varmaa kyseisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevan riidan ratkaisemiseksi. Tämän vuoksi High Court on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 15.10.1998 tekemällään päätöksellä seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

"1. Onko yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-63/92 (Lubbock Fine & Co v. Commissioners of Customs and Excise) antaman tuomion johdosta neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan arvonlisäverosta vapaa sellaisen henkilön (jäljempänä henkilö) suoritus, jolla ei alkujaan ole oikeutta kiinteistöön, kun tuo henkilö tekee kiinteistön omistajan kanssa vuokrasopimuksen kyseisen kiinteistön vuokrauksesta ja/tai hyväksyy vuokranantajan kanssa tehtävän vuokrasopimuksen tämän maksamaa rahasummaa vastaan?

2. Onko yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-63/92 (Lubbock Fine & Co v. Commissioners of Customs and Excise) antaman tuomion johdosta neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan arvonlisäverosta vapaa sellaisen henkilön (jäljempänä henkilö) suoritus, jolla ei alkujaan ole oikeutta kiinteistöön, kun tuo henkilö

a) tekee rahasummaa vastaan optiosopimuksen tuon kiinteistön vuokrauksesta sellaisin ehdoin, että kyseinen rahasumma pidetään erityisellä tilillä vakuutena optiosopimuksesta johtuvien velvoitteiden noudattamisesta

ja/tai

b) myöhemmin käyttää optiosopimuksen mukaiset optiot ja tekee vuokrasopimuksen erityistilillä vakuutena olevan rahasumman vapauttamista vastaan?"

Tosiseikasto ja ennakkoratkaisukysymykset asiassa C-108/99, Cantor

9. Prudential Assurance Co Ltd (jäljempänä Prudential) antoi 25.3.1986 Wako

International (Europe) Limitedille (jäljempänä Wako) vuokralle erään Lontoossa sijaitsevan rakennuksen neljännen kerroksen. Vuokrasopimuksen kesto oli 15 vuotta, ja sopimuksen 18 kohdan d alakohdan mukaan Wako sitoutui olemaan siirtämättä vuokrasopimusta ja ottamatta alivuokralaista ilman vuokranantajan suostumusta.

10. Vuonna 1993 Wako päätti siirtää vuokrasopimuksen Cantor Fitzgerald Internationalille (jäljempänä Cantor). Siirto tehtiin kahden eri asiakirjan avulla. Ensimmäisessä 12.3.1993 allekirjoitetussa asiakirjassa Wako ja Cantor tekivät sopimuksen vuokrasopimuksen siirrosta. Tässä sopimuksessa, johon osallisena oli kolmaskin yhtiö eli Cantor Fitzgerald Securities, joka takasi Cantorin velvoitteet, Wako sitoutui suorittamaan Cantorille sopimuksentekohetkellä 1,5 miljoonaa GBP vastikkeena siitä, että Cantor ottaa vuokrasopimuksen nimiinsä. Viimeksi mainittu puolestaan sitoutui täyttämään Wakon vuokrasopimuksesta aiheutuvat velvoitteet sekä korvaamaan tälle kaikki vuokrasopimuksesta johtuvat vahingot ja velat. Cantor sitoutui lisäksi tekemään Prudentialin kanssa sopimuksen, jossa annetaan lupa siirtoon.

11. Tämä toinen sopimus tehtiin 23.3.1993 Prudentialin, Wakon ja Cantorin välillä Cantor Fitzgerald Securitiesin ollessa takaajana. Sopimuksen mukaan Prudential oikeutti Wakon siirtämään vuokrasopimuksen Cantorille, joka sitoutui tämän johdosta vuokranantajaa kohtaan maksamaan vuokran ja täyttämään vuokrasopimuksesta johtuvat velvoitteet. Seuraavana päivänä Wako, Cantor ja taas takaajana Cantor Fitzgerald Securities tekivät kolmannen sopimuksen Wakon vuokrasopimuksen siirrosta Cantorille. Cantor otti tilat hallintaansa heti tämän viimeksi mainitun sopimuksen tekohetkestä lukien.

12. Mainittua liiketointa varten Cantor sai Wakolta 1,5 miljoonaa GBP, jolla se maksoi arvonlisäveron. Liiketoimi hyväksyttiin veroviranomaisen päätöksellä 30.7.1996. Cantor valitti 13.8.1996 päätöksestä London VAT and Duties Tribunaliin, joka päätti 6.8.1997 hyväksyä valituksen ja vapauttaa liiketoimen arvonlisäverosta.

13. Veroviranomainen valitti 26.9.1997 High Courtiin vaatien verotuomioistuimen päätöksen kumoamista. Tämänkin oikeudenkäynnin yhteydessä kuitenkin heräsi epäilyjä siitä, miten on tulkittava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa jälleen juuri asiassa Lubbock Fine annetun tuomion kannalta. High Court on esittänyt tämän vuoksi 2.9.1998 yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-63/92 (Lubbock Fine & Co v. Commissioners of Customs and Excise) antaman tuomion johdosta neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B koh-

dan b alakohdan mukaan arvonlisäverosta vapaa sellaisen henkilön (jäljempänä henkilö) suoritus, jolla ei ole oikeutta kiinteistöön, kun tämä henkilö tekee sopimuksen tämän kiinteistön vuokraamisesta sen vuokralaisen kanssa ja kun vuokralainen maksaa tälle henkilölle rahasumman vastikkeena siitä, että vuokralainen siirtää kiinteistön vuokrasopimuksen tälle henkilölle?"

Oikeudellinen tarkastelu

Yleisluonteiset huomiot

14. Näissä kahdessa ennakkoratkaisupyynnössä High Court pyytää yhteisöjen tuomioistuinta tulkitsemaan tapauksen asianhaarat huomioon ottaen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua käsitettä "kiinteän omaisuuden vuokraus" erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Lubbock Fine antaman tuomion kannalta, jossa täsmennettiin tämän käsitteen ulottuvuutta.

15. Juuri mainitussa ennakkotapauksessa yhteisöjen tuomioistuinta pyydettiin esittämään kantansa tilanteessa, jossa vuokralainen oli luopunut vuokrasopimukseen perustuvista oikeuksistaan ja asettanut kiinteistön sen käyttöön, jolta hänen oikeutensa olivat peräisin, korvauksen suorittamista vastaan. Kyse oli siten sen tutkimisesta, kuuluiko tämä liiketoimi edellä mainitun 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun käsitteen "kiinteän omaisuuden vuokraus" alaan.

16. Yhteisöjen tuomioistuin totesi tuomiossa seuraavaa: " — — koska tietty liiketoimi, kuten kiinteän omaisuuden vuokraus, jota verotettaisiin maksettujen vuokrien perusteella, kuuluu kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetyn vapautuksen piiriin, tätä sopimusta koskevaa muutosta, kuten sopimukseen perustuvaa irtisanomista korvausta vastaan, on pidettävä niin ikään vapautuksen piiriin kuuluvana. Näin ollen kansalliselle tuomioistuimelle on vastattava, että se, että vuokralainen luopuu vuokrasopimuksestaan ja antaa kiinteistön sen käyttöön, jolta hänen oikeutensa on peräisin, kuuluu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa verovapaan liiketoimen määrittämiseksi käytetyn käsitteen 'kiinteän omaisuuden vuokraus' alaan. — — Yhden ja saman vuokrasopimuksen järjestelmää ei näet voi hajottaa".[4]

17. Kuten olen todennut, kansallinen tuomioistuin esittää epäilyjä tämän ennakkotapauksen ulottuvuudesta eli erityisesti siitä, voidaanko siihen tukeutua käsiteltävänä olevien asioiden ratkaisemisessa; asianosaiset High Courtissa tai tässä tuomioistuimessa eivät nekään ole poistaneet

4 — Asiassa Lubbock Fine annetun tuomion 9, 10 ja 12 kohta.

näitä epäilyjä, koska ne tekevät tuomiosta melko ristiriitaisia päätelmiä.

18. Näyttää siltä, että asiassa Lubbock Fine annettu tuomio ei sellaisenaan voi olla tässä tapauksessa ratkaisevaa paitsi siksi, että se koskee asiaa, joka ei ole täysin yhteneväinen High Courtissa vireillä olevien asioiden kanssa, myös erityisesti siksi, että sen sanamuoto on sellainen, ettei se salli ilman muuta tuomion ulottamista nyt kyseessä oleviin tapauksiin. Tämän takia sen tutkimiseksi, onko ja missä määrin tällainen ulottaminen mahdollista, on tarkasteltava tuomiossa käytettyjen sanamuotojen sijasta pikemminkin sitä, millaiseen päättelyyn yhteisöjen tuomioistuin on todennäköisesti turvautunut kyseisessä asiassa.

19. Tätä varten on lähtökohdaksi otettava niin esiin tuodun ennakkotapauksen kuin myös tässä tapauksessa esillä olevien riitojen keskeinen käsite eli kiinteän omaisuuden vuokraus, josta säädetään kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa. Kyseessä on kuitenkin käsite, joka on kaikkea muuta kuin helppo määritellä, koska — kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut — kuudennen direktiivin mainittu säännös ei "anna mitään selvennystä käsitteen 'kiinteän omaisuuden vuokraus' ('letting' tai 'leasing') ulottuvuuteen". [5]

20. Asteittain lähestymällä voidaan havaita, että ensimmäisen tulkintaelementin tarjoaa yhteisön oikeuskäytäntö, jossa on vakiintuneesti todettu, että poikkeuksia pääsäännöstä on tulkittava suppeasti. Huolimatta joistakin oikeudenkäynnin aikana tältä osin esitetyistä epäilyistä ei ole mitään syytä omaksua tästä poikkeavaa lähtökohtaa tulkittaessa nyt esillä olevaa säännöstöä. Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin nimenomaisesti täsmentänyt, että "kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska vapautukset poikkeavat pääsäännöstä, jonka mukaan liikevaihtoveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta". [6]

21. Tämän lisäksi voidaan vielä todeta, että "kuudennen direktiivin 13 artiklassa mainitut vapautukset ovat yhteisön oikeuden omia käsitteitä", jolloin ne saavat yhteisön oikeuden mukaisen määritelmän, joka on "sinänsä tietyssä mielessä laajempi kuin kansallisissa lainsäädännöissä", mikä seuraa siitä, että 13 artiklan B kohdan b alakohdassa mainitaan nimenomaisesti, että "verovapauden ulkopuolelle jää esimerkiksi majoitussopimus — — , jota tietyissä kansallisissa oikeuksissa ei pidetä vuokrasopimuksena". [7]

5 — Asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6355, 65 kohta) ja asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6301, 53 kohta), jotka koskivat tienkäyttömaksuja.

6 — Asia C-346/95, Blasi, tuomio 12.2.1998 (Kok. 1998, s. I-481, 18 kohta). Ks. niin ikään vastaavasti monien muiden ohella edellä mainittujen asioiden C-359/97 (67 kohta) ja C-358/97 (55 kohta) yhteydessä mainitut tuomiot sekä äskettäin asia C-150/99, Stockholm Lindöpark AB, tuomio 18.1.2001 (Kok 2001, s. I-493, 25 kohta).

7 — Em. asiat C-359/97 (tuomio 12.9.2000, 63 ja 66 kohta) ja C-358/97 (tuomio 12.9.2000, 51 ja 54 kohta).

22. Nämä seikat huomioon ottaen näyttää siltä, että lähtökohtaisesti kyseisen ilmaisun määrittelemiseksi on syytä noudattaa kriteeriä, jota yleensä sovelletaan yhteisön oikeuden käsitteen tulkinnassa silloin, kun yhteisön lainsäädännöstä itsestään ei ole saatavissa tulkinta-apua. Näyttää nimittäin siltä, että on syytä tukeutua käsitteen "tavanomaiseen" merkitykseen eli toisin sanoen merkitykseen, joka sillä yleisesti on jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä. [8]

23. Vastaavasti on syytä yhtyä julkisasiamies Darmonin näkemykseen, jonka mukaan "on kiistatonta, että vuokraus on sopimus, jolla omistaja luovuttaa vuokraa vastaan tiettyjä oikeuksia esineeseensä, kuten käyttöoikeuden, olivatpa kansallisissa laeissa tältä osin olevat hienoiset erot millaisia tahansa". [9] Vaikka kyseisestä määritelmästä ei tätä implisiittisesti seuraakaan, voidaan niin ikään todeta lisäksi se, mitä yhteisöjen tuomioistuin on toistanut edellä mainituissa tienkäyttömaksuja koskevissa asioissa antamissaan tuomioissa eli että "[vuokrauksen] käsitteen piiriin ei voida sisällyttää sopimuksia, joiden erityispiirteenä on — — se, että osapuolten välisessä sopimuksessa ei ole otettu huomioon kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden kestoa, joka on vuokrasopimuksen olennainen osa". [10]

24. Näin muotoiltuna kyseisen käsitteen määrittely ei kuitenkaan tarjoa riittävästi hyödyllisiä elementtejä kansallisen tuomioistuimen esittämiin kysymyksiin vastaamiseksi. Kysymysten ratkaisemiseksi on edettävä vielä jonkin matkaa ja etsittävä mainitusta yleisestä määritelmästä lisää ja täsmällisempiä tietoja.

25. Näitä tarkoituksia varten vaikuttaa siltä, että erityisen huomattavaa apua on julkisasiamies Jacobsin asiassa Stockholm Lindöpark äskettäin esittämässä ratkaisuehdotuksesta, jossa hän painotti, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen saamiseksi sopimuksen on täytettävä "vuokrauksen keskeiset tunnuspiirteet, jotka käsittävät oikeuden hallita tiettyä kiinteää omaisuutta niin kuin olisi kyse omasta esineestä ja sulkea muut sen piiristä pois tai ottaa sen piiriin muita mukaan, sekä osapuolten välisen sopimuksen, jossa tämän hallinnan kesto otetaan huomioon erityisesti hinnan määrittämisen perusteena; näiden piirteiden on myöskin oltava sopimuksen kannalta keskeisiä". [11]

26. Näkemys, jonka mukaan vuokrauksen ominaispiirteiden on oltava määrätyn sopimuksen kannalta *keskeisiä*, jotta tämä voi saada vastaavan vapautuksen, on erittäin merkityksellinen tämän tapauksen kannalta. Se itse asiassa merkitsee sitä, että vapautuksen piiristä suljetaan pois ne sopimukset, joiden — vaikka ne omaa-

8 — Ks. vastaavasti julkisasiamies Alberin ratkaisuehdotus edellä mainituissa asioissa C-359/97 (76 kohta) ja C-358/97 (63 kohta).

9 — Asiassa Lubbock Fine esitetyn ratkaisuehdotuksen 39 kohta.

10 — Ks. tuomiot edellä mainituissa asioissa C-359/97 (68 kohta) ja C-358/97 (56 kohta).

11 — Asiassa C-150/99 (tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-493) esitetyn ratkaisuehdotuksen 40 kohta.

vatkin joitakin vuokrauksen ja vuokrasopimuksen kanssa yhteisiä piirteitä — keskeisenä piirteenä on kiinteistön käyttöön liittyvän palvelun suorittaminen. Juuri tästä syystä samassa ratkaisuehdotuksessa golfkenttien käyttöä koskevien sopimusten analysoinnin yhteydessä julkisasiamies Jacobs korosti tarvetta tietää, "onko liiketoimea pidettävä kiinteän omaisuuden hallintana vai suoritettuna palveluna, jonka kannalta kiinteä omaisuus muodostaa satunnaisen edellytyksen, vaikkakin keskeisen". [12] Julkisasiamies Alber sitä paitsi näyttää tukeutuneen samaan kriteeriin tienkäyttömaksuja koskeneissa asioissa katsoessaan, että autoilijoiden suorittama tiemaksu ei ole niinkään vastike kiinteistön käytöstä kuin vastike palvelun suorittamisesta. [13]

27. Kuitenkin sen arvioimiseksi, mitkä ovat keskeiset elementit määrätyssä sopimuksessa, ei voida tyytyä pelkkään teoreettiseen tai puhtaasti muodolliseen sopimuksen tarkasteluun, vaan on selvitettävä sopimuksen *taloudellinen funktio* eli se konkreettinen tehtävä, jota se objektiivisesti arvioituna täyttää osapuolten intressien täyttämiseksi. Toisin sanoen on tutkittava, mitä eri Euroopan maiden oikeudellisessa traditiossa pidetään oikeustoimen causana, joka ymmärretään juuri siksi taloudelliseksi funktioksi, joka määräytyy kyseessä olevien intressien pohjalta. Kuten sanottu, vuokrasopimuksen tapauksessa tämä funktio on kiinteän omaisuuden yksinomaisen käytön siirtäminen henkilöltä toiselle määrätyksi ajaksi.

28. On toisaalta tuskin tarpeen täsmentää, että funktio, josta puhumme, on sama kaikille sopimuksen osapuolille, ja se on siksi sopimuksen sisällön määrittämisessä ratkaisevassa asemassa. Sitä vastoin sillä ei ole mitään tekemistä niiden *subjektiivisten vaikuttimien* kanssa, jotka saivat kunkin osapuolen tekemään sopimuksen ja jotka aivan ilmeisesti eivät ilmene niiden sisällöstä. Tätä on korostettava, sillä vaikuttaa siltä, että juuri sopimuksen causan ja vaikuttimien toisiinsa sekoittaminen on tässäkin tapauksessa ollut eräiden epäselvyyksien alkuperänä ja lisännyt asianomaisten sopimusten luokitteluun liittyviä vaikeuksia.

29. Haluaisin lisätä tältä osin, että juuri esitettyä tulkintaperustetta on jo aiemminkin käytetty yhteisön oikeuskäytännössä. Kuten sanottu, esimerkiksi julkisasiamies Alberin edellä mainituissa tienkäyttömaksuasioissa tekemissä ratkaisuehdotuksissa tutkitaan "(osapuolten välisen) sopimuksen keskeistä päämäärää" sen määrittämiseksi, suoritettiinko tienkäyttömaksut vastikkeena tiepohjan vuokrauksesta vai palvelusuorituksesta. [14] Myös yhteisöjen tuomioistuin katsoi näissä asioissa antamissaan tuomioissa, että rat-

12 — Edellä mainitussa asiassa C-150/99 esitetyn ratkaisuehdotuksen 31 kohta.

13 — Ratkaisuehdotus edellä mainituissa asioissa C-359/97 (80 kohta) ja C-358/97 (67 kohta).

14 — Ratkaisuehdotus edellä mainituissa asioissa C-359/97 (80 kohta) ja C-358/97 (67 kohta).

kaiseva merkitys on sillä funktiolla, jonka sopimus osapuolten osalta täyttää. Voidaan havaita, että yhteisöjen tuomioistuimen kanta perustuu siihen, että sopimuksessaan osapuolet eivät ottaneet huomioon kiinteän omaisuuden käytön kestoa. [15]

30. Luultavasti vastaava katsantotapa antoi vaikutteita yhteisöjen tuomioistuimelle sen asiassa Henriksen antamassa tuomiossa, [16] jossa se totesi, että "'kiinteän omaisuuden vuokrauksen' käsite, joka on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun vapautuksen kohteena, käsittää välttämättä paitsi vuokrauksen pääkohteena olevien esineiden vuokraamisen myös kaikkien liitännäisesineiden vuokrauksen. Tämän vuoksi vapautuksen piiristä ei voida sulkea pois ajoneuvojen pysäköintiin tarkoitetun alueen vuokrausta, kun vuokraus liittyy läheisesti muuhun käyttöön tarkoitetun kiinteistön vuokraukseen, joka on verosta vapaata — kuten asuinkäyttöön tai kaupalliseen käyttöön tarkoitetun kiinteistön vuokraukseen — siten, että vuokraukset *muodostavat yhden ainoan liiketoimen*". [17]

31. Sama lähestymistapa löytyy mielestäni myös asiassa Lubbock Fine annetun tuomion taustalta, johon olen jo kiinnittänyt huomiota esillä olevassa asiassa. Kuten olen edellä todennut, yhteisöjen tuomioistuin on tämän asian yhteydessä katsonut, että kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu käsite "kiinteän omaisuuden vuokraus" kattaa tilanteen, jossa vuokralainen oli luopunut vuokrasopimuksesta aiheutuvista oikeuksistaan ja asettanut korvausta vastaan kiinteän omaisuuden sen käyttöön, jolta hänen oikeutensa oli peräisin. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan syy tähän on se, että jos kiinteän omaisuuden vuokraus kuuluu direktiivissä säädettyjen vapautusten piiriin, asianomaista sopimusta koskevaa muutosta, kuten sopimukseen perustuvaa irtisanomista korvausta vastaan, on niin ikään pidettävä tämän vapautuksen piiriin kuuluvana. [18]

32. Tästä seuraa, ettei yhteisöjen tuomioistuin ole pitänyt merkityksellisenä sitä, että osapuolet olivat tehneet uuden sopimuksen saattaakseen vuokrasopimuksen päättymään, eikä sitä, että maksun oli tällä kertaa suorittanut vuokranantaja vuokralaiselle. Päinvastoin tuomioistuin näyttää pitäneen ratkaisevana sitä seikkaa, että uuden sopimuksen tehtävänä oli antaa kiinteistö omistajan käyttöön eli että sillä oli sama funktio kuin alkuperäisellä sopimuksella, vaikka oikeuden siirto tapahtuikin vastakkaiseen suuntaan.

33. Näiden yleisten premissien tultua esitetyksi voidaan siirtyä tutkimaan erikseen kyseisiä ennakkoratkaisukysymyksiä.

15 — Julkisasiamies Jacobs muistuttaa näistä ennakkotapauksista edellä mainitussa asiassa Stockholm Lindöpark esittämässään ratkaisuehdotuksessa ja toteaa aivan oikein, että "yhteisöjen tuomioistuin on painottanut erityisesti sen välttämättömyyttä, että omaisuuden käytön kesto otetaan huomioon osapuolten sopimuksessa erityisesti vastikkeen määrittämisen kannalta ratkaisevana tekijänä" (23 kohta).

16 — Asia 173/88, Skatteministeriet v. Henriksen, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2763).

17 — Tuomion 14 ja 15 kohta, kursivointi tässä.

18 — Ks. vastaavasti tuomion 9 ja 10 kohta.

Asiassa C-409/98, Mirror Group, esitetyt kysymykset

a) Ensimmäinen kysymys

34. Tällä kysymyksellä kansallinen tuomioistuin haluaa vastauksen siihen, kuuluuko kiinteän omaisuuden vuokrauksen piiriin liiketoimi, jonka sisältönä on 1) kiinteistön vuokrausta koskevan sopimuksen tekeminen ja/tai 2) vuokranantajan kanssa tehtävän vuokrasopimuksen hyväksyminen tämän hyvityksenä maksamaa rahasummaa vastaan.

35. Ilmeisesti ja High Courtin itsensä tekemän selvityksen mukaan liiketoimi koostuu kahdesta sopimuksesta, jotka teoriassa voitaisiin asettaa niiden oikeudellisen luonnehdinnan mukaan eri verojärjestelmän alaisuuteen. Kumpikaan osapuoli ei ole suositellut tällaista eriyttämistä tässä tapauksessa, vaikka kannat ovatkin sitten eronneet kysymyksessä esiin tuodun ongelman ratkaisun osalta.

36. Olen samaa mieltä siitä, että tässä tapauksessa molempia sopimuksia on pidettävä yhtenä kokonaisuutena, koska niillä on läheinen suhde saman taloudellisen funktionsa johdosta. Tästä syystä katson, että niiden on oltava arvonlisäverosta vapaita.

37. Mielestäni tässä on olennaista, että liiketoimen tarkoituksena kokonaisuudessaan oli perustaa vuokrasuhde omistajan ja vuokralaisen välille ja että tämän johdosta sopimusten yksi ainoa yhteinen taloudellinen tehtävä oli siirtää oikeus kiinteistön käyttöön omistajalta vuokralaiselle. Tätä päätelmää tuntuu niin ikään tukevan muun muassa se, että Mirror Group saattoi disponoida vapaasti hyvityksestä vasta sen ajanjakson päätyttyä, jonka kuluessa sillä oli oikeus irtisanoa vuokrasopimus (ks. edellä 4 kohta), mikä osoittaa, että hyvityksen maksaminen oli vuokrasuhteen osatekijä.

38. Se seikka, että maksun suoritti kiinteistön vuokralleottajan sijasta vuokranantaja, vaikuttaa minusta sitä vastoin täysin yhdentekevältä, kuten komissiokin on huomauttanut. Muistutan nimittäin, ettei tämä seikka asiassa Lubbock Fine estänyt yhteisöjen tuomioistuinta katsomasta, että liiketoimea, josta tuossa asiassa oli kyse, oli pidettävä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa tarkoitettuna vuokrauksena.

39. Jos siis katsotaan, kuten mielestäni on tehtävä, että kyseisen liiketoimen funktiona kokonaisuudessaan oli siirtää oikeus kiinteistön käyttöön vuokranantajalta vuokralleottajalle, tämän liiketoimen on katsottava kuuluvan kokonaisuudessaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artik-

lan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun vuokrauksen piiriin.

b) Toinen kysymys

40. Tällä kysymyksellä kansallinen tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, kuuluuko kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun kiinteän omaisuuden vuokrauksen piiriin suoritus, jolla joku a) tekee optiosopimuksen kiinteistön vuokraamisesta rahasummaa vastaan, kun tietty rahamäärä talletetaan erityiselle tilille optiosopimuksesta johtuvien velvoitteiden vakuudeksi, ja/tai b) käyttää myöhemmin optiot ja tekee siten vuokrasopimuksen kyseisen rahamäärän vapauttamista vastaan.

41. Aluksi on syytä todeta, ettei kysymystä ole kovin helppo ymmärtää. Komissio katsoo kirjallisissa huomautuksissaan, että kysymys koskee kahta erillistä tapausta. Kohdan a tapauksessa on kyse sopimuksesta, jolla yksi osapuoli saa hyvityksen vastikkeena kiinteistön vuokrausta koskevan optiosopimuksen tekemisestä sitoutuen tallettamaan tämän summan erityiselle pankkitilille. Tapauksessa b on sen sijaan kyse sopimuksesta, jossa maksettu summa on vastiketta optio-oikeuden tosiasiallisesta käyttämisestä ja siten kiinteistön vuokrasopimuksen tekemisestä.

42. Näiden kahden tapauksen välinen ero ei minusta kuitenkaan ole ratkaiseva kansalliselle tuomioistuimelle vastattaessa. Vaikka katsottaisiinkin, että kyse on itse asiassa kahdesta eri sopimuksesta, olisi tässäkin tapauksessa silti käsillä kaksi läheisesti toisiinsa liittyvää sopimusta, koska niillä on sama taloudellinen funktio. Tästä taas seuraa, että sen ratkaisemiseksi, voidaanko asianomaista liiketoimea pitää arvonlisäverosta vapaana, on tarkasteltava sitä tehtävää, joka liiketoimella kokonaisuudessaan on tarkoitus toteuttaa.

43. Tästä näkökulmasta siksi, että Mirror Group saattoi disponoida hyvityksestä vasta option tosiasiallisesta käyttämishetkestä, sekä etenkin siksi, että vapautettu summa oli suoraan verrannollinen tosiasiallisesti vuokrattuun pinta-alaan (ks. edellä 4 kohta) katsoen, että kohdan a sopimuksen funktiona oli myötävaikuttaa vuokrasopimukseen siirrettäessä kiinteistön käyttöoikeutta omistajalta toiselle taholle. Jos tällainen on — kuten uskon — kuitenkin tosiasiassa koko liiketoimen funktio, seuraa tästä, että tässäkin tapauksessa kiinteistön omistajan suorittaman summan on oltava kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun, kiinteän omaisuuden vuokrauksen verovapauden piirissä.

Asiassa C-108/99, Cantor, esitetty kysymys

44. Vielä on tutkimatta High Courtin asiassa Cantor esittämä kysymys, jossa

kysytään sitä, kuuluuko käsitteen "kiinteän omaisuuden vuokraus" piiriin sopimus, jolla vuokralainen luovuttaa rahasumman kolmannelle, jotta tämä olisi hänen vuokrasopimuksensa siirronsaajana.

45. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen väitteiden mukaan tällainen sopimus ei kuulu tässä esillä olevan verovapauden piiriin, koska se muodostuu vuokralaisen ja kolmannen välillä tehdystä sopimuksesta, joka koskee yksinomaan sitä, että kyseinen kolmas hyväksyy vuokrasopimuksesta aiheutuvat velvoitteet vastiketta vastaan. Sillä ei siten kyseisen hallituksen mukaan ole mitään yhteyttä vuokrasopimuksen siirron kanssa.

46. En voi yhtyä tähän näkemykseen. Kyseessä olevaa sopimusta ei voida tarkastella erillään niiden sopimusten muodostamasta kokonaisuudesta, joilla liiketoimi kokonaisuudessaan toteutetaan. Vaikka liiketoimi tosiasiassa muodostuu kolmesta erillisestä sopimuksesta, vaikuttaisi siltä, että nämä joka tapauksessa täydentävät toisiaan saman lopputuloksen saavuttamiseksi eli kiinteistön käyttöoikeuden siirtämiseksi omistajan suostumuksella vuokralaiselta kolmannelle.

47. Kaiken kaikkiaan kyseessä on liiketoimi, jolla pyritään muuttamaan alkuperäistä vuokrasopimusta sopimuspuolten osalta ja johon olisi tämän takia sovellettava asiassa Lubbock Fine annetussa tuomiossa vahvistettua periaatetta. Kuten olen jo todennut, yhteisöjen tuomioistuin täsmensi tässä tuomiossa, että aiempia vuokrasopimuksia muuttavat sopimukset, mukaan lukien (myös muttei pelkästään) sopimukset, joissa määrätään "sopimukseen perustuvasta irtisanomisesta korvausta vastaan", kuuluvat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan soveltamisalaan. Ei ole mitään syytä päätyä erilaiseen ratkaisuun tilanteissa, jotka seuraavat samaa logiikkaa, eli sellaisten sopimusten tapauksessa, joissa — kuten juuri käsillä olevassa tapauksessa on asian laita — määrätään aiempien vuokrasopimusten muuttamisesta sopimuspuolten osalta.

48. Tätä päätelmää ei — toisin kuin komissio väittää kirjallisissa huomautuksissaan — kumoa se, että tässä tapauksessa maksun suoritti vuokralainen kolmannelle, joka sitoutui — sillä varauksella, että omistaja antaa suostumuksensa — täyttämään vuokrasopimuksesta johtuvat velvoitteet. Lisäksi komissio on muuttanut mieltään tältä osin sikäli, että se esitti istunnossa kannan, jossa otetaan huomioon liiketoimen taloudellinen funktio. Erityisesti komissio huomautti, että vuokralainen olisi päässyt samaan taloudelliseen lopputulokseen sellaistenkin liiketoimien avulla, joiden arvonlisäverottomuus on kiistaton (esimerkiksi kiinteistön alivuokrauksella kolmannelle ja asianmukaisen "palkkion" maksulla tälle). Komissio näin ollen myönsi, että näiden eri liiketoimien, joilla on sama taloudellinen funktio, on saatava sama kohtelu verotuksessa.

Ratkaisuehdotus

Edellä todetun perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa High Courtin esittämiin kysymyksiin seuraavalla tavalla:

Asiassa C-409/98, Mirror Group:

Asiassa C-63/92, Lubbock Fine, 15.12.1993 annetun tuomion (Kok. 1993, s. I-6665) mukaisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa

1) vapautetaan arvonlisäverosta liiketoimi, jonka sisältönä on kiinteistön vuokrasopimuksen tekeminen sellaisen henkilön kanssa, jolla ei ole alun perin mitään oikeutta kiinteistöön, kun tämä henkilö tekee kiinteistön omistajan kanssa sopimuksen sen vuokrauksesta ja/tai hyväksyy kiinteistön vuokrasopimuksen omistajan maksamaa rahasummaa vastaan

ja

2) vapautetaan arvonlisäverosta liiketoimi, jonka sisältönä on kiinteistön vuokrasopimuksen antaminen henkilölle, jolla ei ole alun perin mitään oikeutta kiinteistöön, kun kyseinen henkilö

a) tekee optiosopimuksen kiinteistön vuokrauksesta tämän henkilön maksamaa rahasummaa vastaan ja kun rahat pidetään talletettuina erityisellä tilillä vakuutena optiosopimuksesta johtuvien velvoitteiden täyttämisestä

ja/tai

b) käyttää myöhemmin optiosopimuksen mukaiset kiinteistön vuokrausta koskevat optiot erityistilillä nimissään olevien rahojen vapauttamista vastaan.

Asiassa C-108/99, Cantor:

Asiassa C-63/92, Lubbock Fine, 15.12.1993 annetun tuomion (Kok. 1993, s. I-6665) mukaisesti jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa vapautetaan arvonlisäverosta kiinteistön vuokrasopimuksen siirtäminen vuokralaisen toimesta kolmannelle, jolla ei ole oikeutta kiinteistöön, vuokralaisen tälle maksamaa rahasummaa vastaan.