JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
F. G. JACOBS
22 päivänä helmikuuta 2001 [1]

1. Alankomaiden Hoge Raadin (Korkein oikeus) esittämä ennakkoratkaisukysymys koskee kuudennen arvonlisäverodirektiivin [2] 5 artiklan 3 kohdan ja 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkintaa. Asiassa on kyse siitä, miten arvonlisäverotuksessa on kohdeltava tietynlaisen käyttö- ja nautintaoikeuden (recht van vruchtgebruik, usus fructus) antamista kiinteistöön kymmeneksi vuodeksi. Yksi ratkaistavista kysymyksistä on, saako jäsenvaltio käsitellä kyseistä toimea kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna verottomana kiinteän omaisuuden vuokrauksena.

Asiassa sovellettavat kuudennen direktiivin säännökset

2. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

3. Direktiivin 3, 5 ja 6 artiklassa määritellään kolme 2 artiklan 1 kohdassa käytetyistä käsitteistä eli verovelvollisen, tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen käsitteet.

4. Verovelvollisella tarkoitetaan 4 artiklan 1 kohdan mukaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin tämän artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa.

5. Taloudellista toimintaa on 4 artiklan 2 kohdan mukaan toiminta, joka käsittää "aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa".

6. Direktiivin V osaston, joka on otsikoitu "Verolliset liiketoimet", ensimmäisessä artiklassa eli 5 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

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).

— —

3. Jäsenvaltiot voivat pitää aineellisena omaisuutena:

a) tiettyjä oikeuksia kiinteään omaisuuteen;

b) sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen;

c) osuuksia tai osakkeita, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan.

— — "

7. Palvelujen suorituksella tarkoitetaan 6 artiklan 1 kohdan mukaan mitä tahansa liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettu tavaran luovutus.

8. Direktiivin 13 artikla koskee maan alueella myönnettäviä arvonlisäverovapautuksia. Sen A kohdassa luetellaan "tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset". B kohtaan sisältyy luettelo "muista vapautuksista". Lisäksi C kohdan perusteella jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen tietyissä 13 artiklan B kohdassa mainituissa tilanteissa. On muistettava, että tietyissä olosuhteissa verovelvollisen kannalta on edullista pyytää, että myynti on verollista, jotta se voisi vähentää ostoihin sisältyvän veron.

9. Nyt esillä olevassa asiassa on kyse 13 artiklan B kohdan b alakohdasta, jossa vapautetaan arvonlisäverosta "kiinteän omaisuuden vuokraus". Jäsenvaltiot saavat asettaa verottomuudelle edellytyksiä, ja tietyt toimet eivät sisälly tämän vapautuksen soveltamisalaan. Kyseisessä direktiivin kohdassa 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:

— —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta:

1. hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltyä majoitustoimintaa, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

2. alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten;

3. pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrausta;

4. säilytyslokeroiden vuokrausta.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista; — —."

10. Direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädetään tähän liittyvästä oikeudesta verotuksen valitsemiseen:

"C. *Valintaoikeus*

Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta;

b) — — .

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

11. Tietyissä tapauksissa voi olla tarkoituksenmukaista, että jäsenvaltiot saavat

luvan ottaa käyttöön tai pitää voimassa direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Tässä tarkoituksessa direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. — — "

Asiassa merkityksellinen Alankomaiden lainsäädäntö

12. Alankomaissa arvonlisäverosta säädetään vuonna 1968 annetussa Wet op de omzetbelastingissa [3] (liikevaihtoverolaki, jäljempänä lvv-laki), sellaisena kuin se on muutettuna. [4]

13. Nyt esillä oleva riita koskee pääasiallisesti kahta muutosta, jotka tehtiin lvv-lakiin 18.12.1995. [5] Näillä muutoksilla oli nimenomaisesti tarkoitus estää tietyt veronkiertojärjestelyt kiinteän omaisuuden osalta. Niitä sovelletaan taannehtivasti 31.3.1995 klo 18.00 lähtien.

14. Asian käsittelyn kannalta on ehkä parasta, että esitän kyseisen kahden muutetun säännöksen tekstin tässä kokonaisuudessaan. Muutetut kohdat on *kursivoitu*. Muista merkityksellisistä lvv-lain kohdista esitän tiivistelmän.

15. Kyseisen lain 1 §:n a kohdassa määritellään arvonlisäveron soveltamisala lähes samoin sanoin kuin direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa.

16. Lain 3 §:ssä selvennetään tavaroiden luovutuksen käsitettä. Tavaroiden luovutuksena pidetään lain 3 §:n 1 momentin e kohdan mukaan esimerkiksi sellaista tavaroiden siirtoa, jonka seurauksena kyseiset tavarat eivät enää kuulu kyseisen verovelvollisen liikeomaisuuteen.

3 — Staatsblad 1968, s. 329.

4 — Lakia on muutettu erityisesti kuudennen direktiivin täytäntöönpanemiseksi 28.12.1978 annetulla lailla (Staatsblad 1978, s. 677).

5 — Wet van 18 december 1995 tot wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken, Staatsblad 1995, s. 659.

17. Ensimmäinen kyseisistä muutetuista säännöksistä on lain 3 §:n 2 momentti. Siinä säädetään niistä lisätilanteista, joita pidetään tavaroiden luovutuksena, ja se on annettu direktiivin 5 artiklan 3 kohdassa säädetyn mahdollisuuden käyttämiseksi.[6] Muutetussa muodossaan se kuuluu seuraavasti:

"2. Omaisuuden luovutuksena pidetään myös omaisuuteen kohdistuvien oikeuksien perustamista, siirtämistä ja muuttamista sekä niistä luopumista ja niiden päättämistä, lukuunottamatta erilaisia kiinnityksiä (hypotheek ja grondrente), *paitsi jos näistä oikeuksista maksettu korvaus liikevaihtovero mukaan lukien on vähemmän kuin näiden oikeuksien käypä arvo. Käypä arvo on vähintään kyseisen oikeuden kohteena olevan kiinteän omaisuuden hankintahinta liikevaihtovero mukaan lukien, ja hankintahinnan suuruus määräytyy sen mukaan, kuinka suureksi riippumaton kolmas osapuoli sen arvioisi oikeustoimen tekohetkellä.*"

18. Toinen riidanalainen säännös on lain 11 §:n 1 momentin b kohta. Sillä on tarkoitus panna täytäntöön direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta ja 13 artiklan C kohdan a alakohta,[7] ja siinä säädetään seuraavaa:

"1. Yleisellä hallinnollisella määräyksellä vahvistetuin edellytyksin verottomia ovat seuraavat:

— —

b. kiinteän omaisuuden vuokraus (maanvuokraus mukaan luettuna), lukuun ottamatta

1) — —

— —

5) muun kiinteän omaisuuden kuin asumistarkoitukseen käytettävien rakennusten tai niiden osien vuokrausta *henkilöille, jotka käyttävät kiinteää omaisuutta tarkoituksiin, joiden perusteella heillä on 15 §:ssä säädetty oikeus vähentää vero kokonaan tai lähes kokonaan*, jos vuokralainen ja vuokranantaja ovat yhdessä tehneet tätä koskevan hakemuksen veroviranomaiselle ja

6 — Ks. edellä 6 kohta.

7 — Ks. edellä 9 ja 10 kohta.

täyttävät ministeriön päätöksessä säädetyt edellytykset;

kiinteän omaisuuden vuokraukseksi katsotaan myös kaikki muu kiinteän omaisuuden käyttöön antaminen, jota ei pidetä kiinteän omaisuuden luovutuksena."

Tosiseikat ja asian käsittelyn vaiheet

19. Asiassa merkityksellisenä aikana eli vuonna 1995 valittaja oli Woningbouwvereniging "Goed Wonen" -niminen yhdistys. Vuonna 1997 se muutti oikeudellista muotoaan, ja siitä tuli Stichting "Goed Wonen" -niminen säätiö. Koska tällä muutoksella ei ole merkitystä asian ratkaisuun, käytän kyseisestä yhdistyksestä ja säätiöstä jäljempänä ilmausta "valittaja", jotta se ei sekoittuisi erilliseen, jäljempänä mainittavaan [8] säätiöön, jonka nimi on Stichting "De Goede Woning".

20. Vuoden 1995 toisen neljänneksen aikana valittajalle luovutettiin kolme uutta vuokra-asuntokompleksia (jäljempänä uudet talot).

21. Valittaja perusti 28.4.1995 notaarin vahvistamalla perustamiskirjalla säätiön nimeltä Stichting "De Goede Woning" (jäljempänä Stichting).

22. Toisella notaarin vahvistamalla asiakirjalla, joka on päivätty samana päivänä, valittaja antoi Stichtingille kymmeneksi vuodeksi erityisen käyttö- ja nautintaoikeuden (recht van vruchtgebruik) [9] näihin uusiin taloihin sellaista vastiketta vastaan, joka alitti näiden talojen hankintahinnan.

23. Käyttö- ja nautintaoikeuden antamista koskevassa asiakirjassa todettiin myös, että Stichting antoi valittajan tehtäväksi

— huolehtia rakennusten hoidosta sekä suorittaa itse tai teetättää toisella kaikenlaisia ylläpitotöitä

— kerätä vuokrat ja hallinnoida niitä, antaa kuitit vuokranmaksusta, tehdä, muuttaa ja irtisanoa vuokrasopimukset sekä periä vuokran korotukset

8 — Ks. jäljempänä 21 kohta.

9 — Ks. jäljempänä 53—60 kohta.

— tehdä käyttö- ja nautintaoikeuden haltijan nimissä kaikki tähän hallinnointiin liittyvät (oikeus)toimet, joita Stichting pitää tarpeellisina.

24. Ajanjaksoa 1.4.—30.6.1995 koskevassa veroilmoituksessaan valittaja esitti sen arvonlisäveron määrän (645 067 Alankomaiden guldenia; jäljempänä NLG), joka maksettiin käyttö- ja nautintaoikeuden antamisesta Stichtingille, ja vähensi tästä määrästä sen arvonlisäveron, joka liittyi uusien talojen rakentamiseen (1 285 059 NLG). Tämän ilmoituksen perusteella valittaja sai palautusta 639 992 NLG.

25. Stichtingin perustaminen ja käyttö- ja nautintaoikeuden myöntäminen olivat näin ollen valittajalle edullisia erityisesti siksi, että ennen kyseisten lainmuutosten voimaantuloa valittaja sai vähentää ostoihin sisältyvän veron.

26. Oletettavasti sen jälkeen, kun 18.12.1995 annetulla lailla tehdyt muutokset tulivat voimaan (taannehtivasti), Alankomaiden veroviranomaiset panivat jälkikäteen maksuun 1 285 059 NLG eli sen arvonlisäveron määrän, jonka valittaja oli vähentänyt ostovähennyksenä. Valittaja teki oikaisuvaatimuksen tästä maksuunpanosta. Alankomaiden viranomaiset pysyttivät aluksi päätöksensä. Ne kuitenkin alensivat 14.2.1997 tehdyllä päätöksellä kyseistä määrää 639 992 NLG:iin, joka vastaa valittajalle ilmoituksen perusteella palautettua määrää.

27. Gerechtshof te Arnhem kumosi 20.5.1998 antamallaan tuomiolla veroviranomaisten alkuperäisen päätöksen mutta pysytti 14.2.1997 tehdyn päätöksen, jolla kannettavan veron määrää oikaistiin. Gerechtshof katsoi, että Stichtingin perustamisella ja käyttö- ja nautintaoikeuden myöntämisellä ei ollut vaikutusta arvonlisäverokäsittelyyn, ja tämän päätelmänsä tueksi se esitti pääosin seuraavat perustelut.

28. Ensinnäkin Stichting täytyi samaistaa valittajaan, koska valittajan rooli sen suhteissa Stichtingiin oli niin hallitseva. Käyttö- ja nautintaoikeuden myöntäminen ei siksi ollut kahden erillisen verovelvollisen välillä tapahtunut luovutus.

29. Toiseksi, vaikka tällainen samaistaminen ei olisi mahdollista, käyttö- ja nautintaoikeuden myöntämistä ei voitu pitää verollisena luovutuksena, joka antaa

oikeuden ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen:

— sitä ei voida pitää kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa ja lvv-lain 3 §:n 1 momentin e kohdassa tarkoitettuna aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtona

— sitä ei myöskään voida pitää muutetun lvv-lain 3 §:n 2 momentissa tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena, koska maksettu määrä on vähemmän kuin kyseisten talojen hankintahinta

— koska sitä ei voida pitää tavaroiden luovutuksena, sitä olisi pidettävä periaatteessa verollisena palvelujen suorituksena; tätä palvelujen suoritusta on kuitenkin pidettävä muutetun lvv-lain 11 §:n 1 momentin b kohtaan sisältyvän uuden määritelmän mukaisena verottomana kiinteän omaisuuden vuokraamisena, koska sitä on pidettävä sellaisena muuna kiinteän omaisuuden käyttöön antamisena, joka ei ole luonteeltaan kiinteän omaisuuden luovutus.

30. Valittaja valitti tästä tuomiosta Hoge Raadiin.

31. Hoge Raadin mukaan ei ole epäilystä, miten kolmeen kysymykseen on vastattava. Gerechtshof on ensinnäkin katsonut virheellisesti, että valittaja on samaistettava Stichtingiin, koska kyseisten oikeustoimien seurauksena luotiin säätiön muodossa uusi oikeushenkilö, joka on valittajasta erillinen. Gerechtshof katsoi kuitenkin oikein, että kyseessä ei ollut kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa ja lvv-lain 3 §:n 1 momentin e kohdassa tarkoitettu aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto. Stichting sai ainoastaan rajoitetun oikeuden, joka ei kattanut oikeutta vapaasti määrätä kyseisistä taloista. Viimeiseksi Hoge Raad on todennut, että nyt esillä olevassa asiassa tuomioistuimet eivät voi asettaa kyseenalaiseksi 19.12.1995 annetun lain taannehtivuutta.

32. Hoge Raad katsoo kuitenkin, että useat valittajan argumenteista nostavat esiin ongelmia, jotka liittyvät kuudennen direktiivin tulkintaan.

33. Valittaja on esittänyt Hoge Raadissa lähinnä, että lvv-lain 3 §:n 2 momentti on direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdan vastainen. Valittajan mukaan Alankomaiden lainsäätäjä on virheellisesti luonut yhteyden esineoikeuden antamisesta maksetun vastikkeen ja sen kysymyksen

välillä, onko esineoikeuden antamista pidettävä verollisena myyntinä. Toiseksi Alankomaiden olisi pitänyt hakea lvv-lain 3 §:n 2 momentin muuttamiseen lupaa direktiivin 27 artiklan mukaisesti. Kolmanneksi lvv-lain 11 §:n 1 momentin b kohta on ristiriidassa direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ja 13 artiklan C kohdan a alakohdan kanssa, koska siinä vapautetaan arvonlisäverosta kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden antamisen kaltaiset toimet, joita ei voida pitää direktiivissä tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokraamisena.

34. Näiden argumenttien pohjalta Hoge Raad on esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että kansallisella lainsäätäjällä on vapaus päättää, että esineoikeuksien, joilla annetaan oikeudenomistajalle oikeus käyttää kiinteää omaisuutta, katsotaan olevan aineellista omaisuutta ainoastaan, jos kyseisten oikeuksien antamisesta, siirtämisestä tai muuttamisesta, niistä luopumisesta ja niiden päättämisestä sovittu vastike on vähintään kiinteän omaisuuden käyvän arvon suuruinen?

2. Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan johdantolausetta ja b alakohtaa sekä 13 artiklan C kohdan johdantolausetta ja a alakohtaa tulkittava siten, että kansallisella lainsäätäjällä on vapaus päättää, että käsitteellä 'kiinteän omaisuuden vuokraus' on katsottava tarkoitettavan paitsi kiinteän omaisuuden vuokrausta yksityisoikeudellisessa merkityksessä myös kaikkea muuta kiinteän omaisuuden käyttöön antamista, jota ei pidetä kiinteän omaisuuden luovutuksena?"

35. Alankomaiden hallitus ja komissio ovat esittäneet asiassa kirjalliset huomautuksensa. Alankomaiden ja Saksan hallitukset ja komissio osallistuivat suulliseen käsittelyyn.

Kysymys 1: Kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohta

36. Ensimmäisellä kysymyksellään Hoge Raad pyytää ratkaisua siitä, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohtaa tulkittava niin, että se on esteenä muutetun lvv-lain 3 §:n 2 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa esineoikeuksien myöntämistä, siirtämistä ja muuttamista sekä niistä luopumista ja niiden päättämistä, ottamatta lukuun kiinnityksiä, pidetään tavaroiden luovutuksena ainoastaan, jos niistä maksettu korvaus liikevaihtovero mukaan lukien on vähintään kyseisten oikeuksien kohteena olevan kiinteän omaisuuden käyvän arvon suuruinen.

37. Valittaja väittää, että lvv-lain 3 §:n 2 momentin muutos on ristiriidassa direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdan kanssa. Direktiivissä nimittäin sallitaan ainoastaan se, että jäsenvaltiot valitsevat kansallisessa oikeusjärjestyksessä säädetyistä esineoikeuksista ne oikeudet, jotka on rinnastettava aineelliseen omaisuuteen. Siinä ei kuitenkaan anneta niille mahdollisuutta tehdä eroa sen perusteella, millainen korvaus maksetaan tällaisen oikeuden luovuttamisesta. Alankomaiden valitsemasta kriteeristä seuraa, että maksetusta korvauksesta riippuen esineoikeutta pidetään tietyissä tapauksissa aineellisena omaisuutena ja tietyissä tapauksissa taas ei. Siksi Alankomaiden olisi pitänyt pyytää direktiivin 27 artiklan mukaisesti lupa ennen lvv-lain muuttamista. Alankomailla ei kuitenkaan tällaista lupaa ollut, olipa kyse ajankohdasta, jolloin kyseinen käyttö- ja nautintaoikeus annettiin, tai ajankohdasta, jolloin lainsäätäjä sääti muutoksista. Vuonna 1996 annettu lupa [10] annettiin myöhässä, ja lisäksi se koski poikkeamista toisesta kuudennen direktiivin säännöksestä, eikä Alankomaat myöskään koskaan käyttänyt tämän luvan suomaa mahdollisuutta.

38. Alankomaiden hallitus ja komissio esittävät — ja olen näiltä osin niiden kanssa samaa mieltä — että muutetun 3 §:n 2 momentin kaltainen kansallinen säännös on sopusoinnussa kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdan kanssa.

39. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Tämän määritelmän kaksi pääosaa ovat se, että kyseessä on "omaisuuden omistajalle kuuluvan määräysvallan siirto", ja se, että luovutus koskee "aineellista omaisuutta".

40. Määritelmän ensimmäisen osan osalta yhteisöjen tuomioistuin on todennut, että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta ainoastaan omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyy kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtomuodot, joissa toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja. [11]

41. Määritelmän toisen osan osalta on todettava, että 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat pitää aineellisena omaisuutena "sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttö- ja nautintaoikeuden kiinteään omaisuuteen". Tämän säännöksen antamisen syynä oli se, että useiden jäsenvaltioiden yksityisoikeudessa tunnetaan sellaisia rajoitettuja esineoikeuksia kuten "usufruct", "emphyteusis" ja "superficie",

10 — Luvan antamisesta Alankomaille soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 8 päivänä heinäkuuta 1996 tehty neuvoston päätös 96/432/EY (EYVL L 179, s. 51).

11 — Asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990 (Kok. 1990, s. I-285, 7 kohta).

joiden perusteella oikeudenhaltija voi tietyillä tavoin taloudellisesti hyödyntää kiinteää omaisuutta. [12]

42. Jos direktiivin 5 artiklan 1 kohtaa ja 3 kohdan b alakohtaa tulkitaan tiukasti sanamuotonsa mukaisesti, jäsenvaltiot saavat pitää direktiivissä tarkoitettuna tavaroiden luovutuksena ainoastaan 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa mainittujen esineoikeuksien siirtoa. Asiassa Van Tiem annetusta tuomiosta [13] ilmenee kuitenkin, että jos jäsenvaltio on käyttänyt 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädettyä mahdollisuutta pitää tiettyjä esineoikeuksia aineellisena omaisuutena, 5 artiklan 1 kohdassa käytettyä sanaa "siirto" on tulkittava niin, että se kattaa myös tällaisen oikeuden *luomisen*.

43. Siitä valittajan pääargumentista, jonka mukaan jäsenvaltiot eivät saa tehdä erottelua tiettyä oikeutta koskevasta oikeustoimesta maksetun korvauksen perusteella, on todettava, että 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädetään nimenomaisesti, että jäsenvaltiot *voivat* pitää aineellisena omaisuutena sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen. Kuudennessa direktiivissä ei ole sellaisia säännöksiä, joissa asetettaisiin nimenomaisia rajoitteita sille harkintavallalle, jota jäsenvaltioilla on edellä mainitun säännöksen perusteella. Koska jäsenvaltiot saavat myös säätää, että 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa mainitut esineoikeudet eivät ole lainkaan aineellista omaisuutta, ne saavat luonnollisestikin asettaa rajoittavia edellytyksiä sille, että näitä esineoikeuksia pidetään aineellisena omaisuutena. Ainoa rajoitus, jota jäsenvaltioiden on noudatettava, on se, että asetetuilla edellytyksillä ei saa perustavanlaatuisesti muuttaa 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarjotun mahdollisuuden luonnetta.

44. On syytä muistuttaa, että Alankomaiden lainsäätäjän käyttämänä erotteluperusteena on se korvaus, joka on maksettu esineoikeutta koskevasta oikeustoimesta. Mielestäni tämä ei ole ristiriidassa 5 artiklan 3 kohdan tarkoituksen kanssa, eikä sillä muuteta perustavanlaatuisesti 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarjotun mahdollisuuden luonnetta. Direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdan tarkoituksena on se, että jäsenvaltiot voivat pitää tavaroiden luovutuksena tiettyjä oikeustoimia, jotka ovat taloudellisilta vaikutuksiltaan samankaltaisia kuin 5 artiklan 1 kohdan kattamat luovutukset. Käytännössä tämä samankaltaisuus on suurempi silloin, kun esineoikeutta koskevasta oikeustoimesta maksettu korvaus vastaa kyseisen kiinteän omaisuuden käypää arvoa, ja samankaltaisuus on pienempi silloin, kun oikeustoimesta ei makseta mitään tai siitä maksetaan kiinteän omaisuuden käypää arvoa pienempi korvaus.

45. Vaihtoehtoinen erotteluperuste olisi voinut olla se ajanjakso, joksi rajoitettu esineoikeus annetaan. Tästä on esimerkkinä neuvoston päätös, jossa Irlannille

12 — Ks. komission kuudetta direktiiviä koskevan ensimmäisen ehdotuksen selitykset, *Bulletin of the European Communities*, liite 11/73, s. 10.

13 — Asia C-186/89, Van Tiem, tuomio 4.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4363).

annettiin lupa soveltaa kuudennesta direktiivistä poikkeavaa toimenpidettä. [14] Tästä päätöksestä ilmenee epäsuorasti, että Irlannissa tavaroiden luovutuksena pidetään pitkäaikaista (10 vuotta tai sitä kauemmin voimassa olevaa) kiinteän omaisuuden vuokraa. Neuvosto totesi tässä yhteydessä, että yhteisön oikeudessa jätetään jäsenvaltioille merkittävää harkintavaltaa sen määrittämisessä, miten kiinteää omaisuutta kohdellaan arvonlisäverotuksessa, ja että yhteisön oikeuden saattaminen osaksi kansallista oikeutta on johtanut huomattaviin eroihin tällä alalla sovellettavassa jäsenvaltioiden oikeudessa.

46. Koska riidanalainen lainmuutos on sopusoinnussa direktiivin 5 artiklan 3 kohdan kanssa, Alankomaat ei tarvinnut muutoksen tekemiseen direktiivin 27 artiklassa tarkoitettua lupaa. Siksi ei ole tarpeen tarkastella niitä valittajan argumentteja, jotka koskevat vuonna 1996 annettua lupaa.

47. On ehkä myös sellaisia oikeustoimia, joissa tietty kiinteään omaisuuteen kohdistuva esineoikeus annetaan käypää arvoa pienempää korvausta vastaan ja jonka perusteella oikeuden saaja silti voi todellisuudessa määrätä omaisuudesta sen omistajan tavoin. Jos lvv-lain 3 §:n 2 momenttia tulkittaisiin niin, että sen perusteella tällaisia oikeustoimia pidettäisiin palvelujen suorituksena, tämä tulkinta saattaisi olla ristiriidassa direktiivin 5 artiklan 1 kohdan kanssa, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on sitä tulkinnut. [15] Koska nyt esillä oleva asia ei koske tällaista oikeustointa ja koska 5 artiklan 1 kohdasta ei ole esitetty ennakkoratkaisukysymystä, yhteisöjen tuomioistuimen ei tarvitse tutkia tätä tilannetta.

48. Edellä esitetyn perusteella katson, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohtaa on tulkittava niin, että sen perusteella jäsenvaltio saa säätää, että oikeustoimea, joka koskee kiinteään omaisuuteen kohdistuvaa rajoitettua oikeutta, pidetään tavaroiden luovutuksena ainoastaan, jos tästä oikeustoimesta maksettu korvaus liikevaihtovero mukaan lukien on vähintään kyseisen oikeuden kohteena olevan kiinteän omaisuuden käyvän arvon suuruinen.

Kysymys 2: Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta

Riidanalainen muutos ja kysymyksen muotoilu

49. Kansallinen tuomioistuin on esittänyt seuraavan kysymyksen:

"Onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ja 13 artiklan

14 — Luvan antamisesta Irlannille soveltaa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 21 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 24 päivänä heinäkuuta 1997 tehty neuvoston päätös 97/510/EY (EYVL L 214, s. 37).

15 — Ks. alaviitteessä 11 mainittu asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, jota olen käsitellyt edellä 40 kohdassa.

C kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että kansallisella lainsäätäjällä on vapaus päättää, että käsitteellä 'kiinteän omaisuuden vuokraus' on katsottava tarkoitettavan paitsi kiinteän omaisuuden vuokrausta yksityisoikeudellisessa merkityksessä myös kaikkea muuta kiinteän omaisuuden käyttöön antamista, jota ei pidetä kiinteän omaisuuden luovutuksena?"

50. Kysymys on näin ollen muotoiltu abstraktisti eli viittaamalla lvv-lain 11 §:n 1 momentin b kohdan riidanalaisen muutoksen sanamuotoon,[16] jonka mukaan kiinteän omaisuuden vuokraukseksi katsotaan "myös kaikki muu kiinteän omaisuuden käyttöön antaminen, jota ei pidetä kiinteän omaisuuden luovutuksena".

51. Vaikka tämä ennakkoratkaisukysymys on muotoiltu varsin laveasti, pääasian asianosaiset ja asian käsittelyyn yhteisöjen tuomioistuimessa osallistuneet osapuolet ovat käsitelleet lähes yksinomaan sitä konkreettista ongelmaa, joka liittyy pääasian oikeudenkäyntiin, eli kyseisen käyttöoikeuden antamista ja sen arvonlisäverokohtelua. Olisi myös vaikeaa antaa kansalliselle tuomioistuimelle sellainen yleinen vastaus, jossa otettaisiin huomioon kaikki jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä säännellyt oikeudelliset muodot, joita käyttäen mahdollisuus käyttää kiinteä omaisuutta voidaan antaa.

52. Tämän vuoksi ehdotan, että toinen kysymys muotoillaan uudelleen siten, että kysymyksen sisällössä otetaan huomioon pääasian tosiseikat, ja että tutkitaan, voiko jäsenvaltio pitää kiinteään omaisuuteen kohdistuvan käyttö- ja nautintaoikeuden antamista rajoitetuksi ajaksi (esimerkiksi kymmeneksi vuodeksi) kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa ja 13 artiklan C kohdan a alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena.

Kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden luonne

53. Alankomaiden siviililakikirjan 3:021 §:n mukaan kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden haltijalla on oikeus käyttää toisen omaisuutta ja saada omaisuudesta saatava tuotto.

54. Tällainen käyttö- ja nautintaoikeus perustuu roomalaiseen oikeuteen,[17] jossa se määriteltiin oikeudeksi käyttää ja hyödyntää toisen omaisuutta sen keskeistä sisältöä eli substanssia loukkaamatta. Tämän oikeuden päätarkoituksena oli elannon antaminen esimerkiksi leskelle. Alkujaan roomalaisessa oikeudessa ei oltu varmoja siitä, miten tämä oikeus oli luokiteltava, ja esitettiin, että monella tapaa käyttö- ja nautintaoikeus oli omistusoikeuden osa. Vasta myöhemmin alettiin ajatella, että se on rajoitettu esineoikeus, joka oli luokiteltava henkilörasitteeksi. Rasite oli oikeus, joka rasitti toisen omaisuutta ja joka oli luonteeltaan joko kiinteistörasite tai henkilörasite. Kiin-

16 — Ks. edellä 18 kohta.

17 — Ks. Borkowski, A., *Textbook on Roman Law*, Blackstone Press Limited, London, 1994, s. 163—.

teistörasitteet, kuten oikeus kulkea toisen kiinteistön läpi, liittyivät maahan: ne olivat oikeuksia, joita henkilöllä oli maanomistuksensa perusteella toisen omistamaa maata kohtaan. Henkilörasitteet, kuten nyt kyseessä oleva käyttö- ja nautintaoikeus, liittyivät tiettyyn henkilöön ja lakkasivat tämän kuollessa. [18]

55. Nykyään käyttö- ja nautintaoikeus tässä muodossaan sisältyy Euroopan unionin jäsenvaltioista Itävallan, Belgian, Ranskan, Saksan, Kreikan, Italian, Luxemburgin, Alankomaiden, Portugalin ja Espanjan oikeuteen. [19] Sitä käytetään lähinnä perheen sisäisissä järjestelyissä ja/tai verotussyistä.

56. Kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden pääpiirteet ovat asianomaisten kansallisten lakien perusteella seuraavat:

— se on esineoikeus, joka antaa yksinoikeuden käyttää toisen omaisuutta omistajan tapaan ja nauttia omaisuuden tuotto

— käyttö- ja nautintaoikeuden haltija ei saa olennaisesti muuttaa omaisuuden luonnetta tai käyttötarkoitusta

— se annetaan eliniäksi tai määräajaksi; jos se annetaan oikeushenkilölle, monissa järjestelmissä sitä ei saa antaa laissa säädettyä pitemmäksi ajaksi

— henkilörasitteena se lakkaa, jos alkuperäinen käyttö- ja nautintaoikeuden haltija kuolee tai oikeushenkilö puretaan

— se voi perustua muun muassa sopimukseen, testamenttiin, lakiin (esim. jälkeenjääneen puolison oikeus asua yhteisessä kodissa) tai tuomioistuimen päätökseen

— monissa oikeusjärjestyksissä kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden siirtäminen on kielletty laissa tai ainakin edellyttää omistajan suostumusta.

18 — Ks. myös Buckland, W. W. ja McNair, A. D., *Roman Law and Common Law: A Comparison in Outline*, second edition revised by F. H. Lawson, Cambridge University Press, Cambridge, 1965, s. 127—.

19 — Seuraavat kansallisten oikeusjärjestyksien vertailut perustuvat teokseen Hurndall, A. (ed.), *Property in Europe: Law and Practice*, Butterworths, London, Dublin, Edinburgh, 1998.

57. Käyttö- ja nautintaoikeutta ei tässä muodossaan ole Tanskassa, Suomessa, Ruotsissa, Irlannissa tai Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

58. Tanskassa, Suomessa, Ruotsissa ja Irlannissa on vastaavia mutta paljon rajoitetumpia oikeuksia, jotka käsittävät oikeuden saada tuoton toisen maasta tietyn ajankohdan ajan (esim. metsänhakkuuoikeus, laiduntamislupa).

59. Tällaista käyttö- ja nautintaoikeutta muistuttaa Englannissa ja Walesissa, Irlannissa ja Pohjois-Irlannissa life estate -oikeus tai long lease -tyyppinen vuokra, jotka voidaan sopia elinikäisiksi vastaavasti kuin kyseinen elinikäinen käyttö- ja nautintaoikeus. Skotlannissa ilmeisesti liferent-tyyppinen elinkorko täyttää vastaavan tarkoituksen.

60. Englannissa ja Walesissa, Pohjois-Irlannissa, Irlannissa ja Skotlannissa ei historiallisesti ollut mitään tarvetta tässä tarkoitettuun käyttö- ja nautintaoikeuteen. Näissä järjestelmissä lease-oikeus-instituutiota voidaan käyttää hyvin vastaavalla tavalla eli niin, että oikeuden saajalle annetaan yksinoikeus (rajoitettua omistusoikeutta vastaavalla tavalla) pitää määräajan hallussaan maata tai rakennuksia tai saada niiden tuotto. Englannin oikeudessa on käytetty myös trust-oikeus-instituutiota erityisesti elatustehtävän täyttämiseksi.

Käyttö- ja nautintaoikeuden antaminen kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna vuokraamisena

61. Valittaja ja komissio esittävät, että kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden antamista ei voida pitää kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna vuokraamisena.

62. Ensinnäkin ne muistuttavat, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädettyjä vapautuksia on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero on kannettava kaikista verovelvollisen vastikkeellisista tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista. [20]

63. Lisäksi niiden mukaan kuudennessa direktiivissä käytetystä terminologiasta seuraa, että 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytettyä vuokrauksen käsitettä on tulkittava ottaen huomioon jäsenval-

20 — Ks. esim. asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, 12 kohta) sekä erityisesti 13 artiklan B kohdan b alakohdasta asia C-358/97, komissio vastaan Irlanti ja asia C-359/97, komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta, joissa tuomiot on annettu 12.9.2000 (52 ja 64 kohta viitteineen).

tioiden siviilioikeuden yleiset periaatteet, jotka pohjautuvat roomalaiseen oikeuteen.

64. Ne viittaavat kuudenteen direktiiviin, jossa käytetään muun muassa seuraavia käsitteitä:

— 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa "sellaiset esineoikeudet, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen" [21]

— 13 artiklan B kohdan b alakohdassa "kiinteän omaisuuden vuokraus"

— 4 artiklan 2 kohdassa "aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntäminen jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa". [22]

65. Direktiivin laatijat olivat valittajan ja komission mukaan siis tietoisia siitä, että jäsenvaltioiden siviilioikeuksissa oli perustavanlaatuisia eroavaisuuksia yhtäältä kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden kaltaisen esineoikeuden antamisen ja toisaalta vuokrauksen (hollanniksi "verpachting en verhuur") välillä. Jälkimmäisen käsitteen on niiden mukaan tulkittava viittaavan vain henkilökohtaisiin vuokrasopimuksiin, joilla ei luoda varsinaisia esineoikeuksia. Jos Euroopan yhteisö olisi halunnut, että esineoikeuksien antaminen kuuluisi kyseisen vapautuksen soveltamisalaan, 13 artiklan B kohdan b alakohdassa olisi käytetty neutraalimpaa muotoilua 4 artiklan 2 kohtaa vastaavalla tavalla.

66. Valittajan ja komission mukaan tarkasteltaessa yhtäältä vuokrasopimusta, joka luo velvoiteoikeudellisia oikeuksia ja jota on pidettävä tässä tarkoitettuna vuokrauksena, ja toisaalta tässä tarkoitettua käyttö- ja nautintaoikeuden antamista, jota ei ole vapautettu arvonlisäverosta, on havaittavissa, että näiden pääasialliset erot ovat seuraavat:

— kyseinen käyttö- ja nautintaoikeus luo esineoikeudellisia oikeuksia, kun taas vuokrasopimuksilla luodaan vain velvoiteoikeudellisia oikeuksia

— kyseinen käyttö- ja nautintaoikeus lakkaa alkuperäisen haltijan kuollessa, kun taas vuokrasopimus pysyy voimassa ja siirtyy haltijan oikeudenomistajille

21 — Ks. edellä 6 kohta.
22 — Ks. edellä 5 kohta.

— kyseinen käyttö- ja nautintaoikeus voi olla vastikkeeton, kun taas vuokrasopimukseen kuuluu välttämättömänä osana vuokran maksaminen

— kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden haltija saa käyttää asianomaista omaisuutta ja siten luovuttaa edelleen tämän oikeuden; vuokrasopimuksessa edelleenvuokraus on periaatteessa kielletty, ellei omistaja tätä poikkeuksellisesti salli.

67. En ole vakuuttunut näistä argumentista. Mielestäni Alankomaiden ja Saksan hallitukset ovat oikeassa esittäessään, että jäsenvaltio voi pitää kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden antamista kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna vuokrauksena.

68. Kuudennessa direktiivissä ei nimenomaisesti määritellä vuokrausta. Siinä ei myöskään jätetä tämän käsitteen määrittämistä tehtäväksi jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä. [23]

69. Kuudennen direktiivin johdanto-osan 11. perustelukappaleesta ilmenee, että 13 artiklaan sisältyvällä yhteisellä vapautusten luettelolla pyritään varmistamaan, että arvonlisävero kannettaisiin yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa. Siksi vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan ilmaukset, joita on käytetty 13 artiklassa säädettyjen vapautusten määrittämiseksi, ovat yhteisön oikeuden omia käsitteitä, joille on annettava yhteisön oikeudessa oma määritelmänsä. [24]

70. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan sanamuodosta ei sinänsä saada mitään tukea tutkittaessa, miten kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsite olisi ymmärrettävä. [25]

71. Valittaja ja komissio ilmeisesti ehdottavat, mikäli olen ymmärtänyt niiden argumentit oikein, että vuokraus (hollanniksi "verpachting en verhuur") on ymmärrettävä niin, että sillä viitataan vain henkilökohtaisiin vuokrasopimuksiin, joilla ei luoda esineoikeuksia niiden jäsenvaltioiden siviilioikeusjärjestelmien mukaan, joihin roomalainen oikeus on vahvimmin vaikuttanut.

72. Katson kuitenkin, että yhteisön oikeudessa käytettyä vuokrauksen käsitettä ei voida määritellä pelkästään tukeutumalla tiettyjen jäsenvaltioiden oikeudessa käytettyihin oikeudellisiin käsitteisiin.

23 — Ks. sitä vastoin kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohta, jossa käytetyllä rakennusmaan käsitteellä tarkoitetaan "jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata".

24 — Ks. alaviitteessä 20 mainitut asia C-358/97, komissio vastaan Irlanti ja asia C-359/97, komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta, tuomioiden 51 ja 63 kohta.

25 — Ks. ibidem, tuomioiden 53 ja 65 kohta.

73. Näin on ensinnäkin siksi, että eri jäsenvaltioissa käytettyjen oikeusinstituutioiden välillä on tärkeitä aineellisia eroja.

74. Esimerkiksi "lease", jota käytetään englanninkielisessä versiossa, on common law -maille tyypillinen oikeusinstituutio. "Leasehold" on toinen "interest in land" -järjestelmän päätyypeistä, ja toinen on "freehold" (joka vastaa absoluuttista omistusoikeutta). Leaseholdia pidetään perinteisesti eräänlaisena rajoitettuna omistusoikeutena, ja siksi se voi olla vahvempi kuin rajoitetut esineoikeudet. Leasea voidaan käyttää siihen, että oikeus hallita maata tai rakennuksia tai molempia ja oikeus saada omaisuuden tuotto annetaan toiselle määräajaksi, yleisesti 999 vuodeksi, tai toistaiseksi niin, että sopimus voidaan irtisanoa päättymään tietyn ajanjakson eli esimerkiksi kuukauden tai vuoden lopussa.

75. Samojen taloudellisten vaikutusten aikaansaamiseksi civil law -järjestelmissä käytetään useita oikeudellisia keinoja, kuten vuokrasopimuksia ja esineoikeuksia (esim. nyt kyseessä oleva käyttö- ja nautintaoikeus, rakennusoikeudet). Tässä suhteessa romaanis-germaanisissa oikeusjärjestyksissä pidetään merkityksellisenä systemaattista eroa kiinteää omaisuutta koskeviin sopimuksiin, joilla luodaan ainoastaan velvoiteoikeudellisia oikeuksia, kuten vuokrasopimukset, ja järjestelyihin, joilla luodaan esineoikeuksia. Pohjoismaisissa oikeusjärjestyksissä ei ilmeisesti kuitenkaan ole painotettu näitä systemaattisia eroja. [26]

76. Toiseksi nämä aineelliset erot ovat aiheuttaneet huomattavia kielellisiä eroja 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetyn vuokrauskäsitteen osalta. Tanskan-, hollannin-, ranskan-, saksan-, italian- ja ruotsinkielisissä versioissa viitataan kahteen erityyppiseen sopimukseen. Ensimmäinen näistä sopimuksista (udlejning, location, Vermietung, locazione, verhuur, uthyrning) tarkoittaa sitä, että vuokralaiselle annetaan oikeus käyttää toisen omaisuutta. Toinen näistä sopimuksista (bortforpagtning, affermage, Verpachtung, affitto, verpachting, utarrendering) tarkoittaa sitä, että vuokralainen saa itselleen myös omaisuuden tuoton. Englannin- ja espanjankielisissä versioissa käytetään myös kahta sanaa (leasing or letting, arrendiamento y alquiler), mutta nämä kaksi sanaa eivät vastaa kahta teknisesti erilaista sopimustyyppiä. Suomen-, kreikan- ja portugalinkielisissä versioissa käytetään vain yhtä sanaa, joka viittaa yhteen sopimustyyppiin.

77. Lopuksi on huomattava, että 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1 alakohdasta ilmenee, että direktiivin laatijoilla ei ollut täysin formalistista käsitystä vuokrauksen käsitteen sisällöstä. Kyseisen säännöksen mukaan arvonlisäverovapautuksen piiriin ei kuulu muun muassa "hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen

26 — Ks. eri oikeusperheiden toisistaan poikkeavista oikeudellisen ajattelun muodoista Zweigert, K. ja Kötz, H., *Introduction to Comparative Law*, third revised edition translated from the German by T. Weir, Clarendon Press Oxford, 1998, s. 69.

jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta". Voitaisiin väittää, että kyseisen vapautuksen olemassaolo välttämättä edellyttää sitä, että hotellihuonetta koskevan sopimuksen tekemistä pidetään 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna vuokrauksena. Direktiivin laatijat olivat varmasti tietoisia siitä, että tällaista sopimusta — kun otetaan huomioon hotelliyrittäjän suorittaman palvelun keskeinen merkitys ja se, että hän valvoo edelleen hotellitilojen käyttöä — ei tietyissä jäsenvaltioissa pidetä vuokrasopimuksena.

78. Tämän vuoksi ei ole yllättävää, että kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ole viitattu kansallisen oikeuden oikeudellisiin luokituksiin vaan siinä on omaksuttu funktionaalinen lähestymistapa, jossa otetaan huomioon kyseisen käsitteen käyttöyhteys ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin yleinen rakenne.

79. Yhteisöjen tuomioistuin on esimerkiksi todennut niin sanotuissa tiemaksutapauksissa, että 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetty kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsite on "käsitteenä sinänsä tietyssä mielessä laajempi kuin tietyissä kansallisissa lainsäädännöissä".[27] Näissä tapauksissa yhteisöjen tuomioistuin ei pyrkinyt luokittelemaan kansalliseen oikeuteen perustuvien luokitusten mukaisesti kyseessä ollutta sopimusta, joka koski tienkäyttömahdollisuuden antamista tiemaksua vastaan. Sen sijaan se totesi, että vuokrauksen käsite ei kattanut sopimuksia, joissa osapuolet eivät olleet sopineet kiinteään omaisuuteen kohdistuvan käyttöoikeuden kestosta, joka on olennainen osa vuokrasopimusta. Jos tienkäyttömahdollisuus annettiin, osapuolet eivät ottaneet huomioon tienkäytön kestoa erityisesti määritellessään maksettavaa korvausta.[28] Uudemmista tuomioista voidaan mainita tuomio asiassa Stockholm Lindöpark, joka koski golfkentän käyttöoikeutta; siinä yhteisöjen tuomioistuin toisti kantansa, jonka mukaan kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden kesto on vuokrasopimuksen olennainen osa.[29] Samassa asiassa esittämässäni ratkaisuehdotuksessa korostin myös toista olennaista osaa: vuokraukseen kuuluu välttämättä se, että henkilölle annetaan yksinomainen oikeus hallita omaisuutta omistajan tavoin, ja lisäksi tämä oikeus kohdistuu määrättyyn esineeseen tai alueeseen.[30]

80. Kiinteän omaisuuden käsitteen funktionaalinen tulkinta takaa lisäksi sen, että verovelvollisia,[31] jotka taloudellisessa mielessä suorittavat samankaltaisia liiketoimia, kohdellaan yhdenvertaisesti, ja helpottaa sitä, että arvonlisäverovapautuksia sovelletaan yhdenmukaisesti kaikkialla yhteisössä, kuten kuudennen direk-

27 — Alaviitteessä 20 mainitut asia C-358/97, komissio vastaan Irlanti ja asia C-359/97, komissio vastaan Yhdistynyt kuningaskunta, tuomioiden 54 ja 66 kohta.

28 — Ibidem, 56 ja 57 kohta sekä 68 ja 69 kohta.

29 — Asia C-150/99, Stockholms Lindöpark, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-493, 27 kohta.

30 — Ks. 26.9.2000 esitetyn ratkaisuehdotuksen 38 kohta.

31 — Asia C-281/91, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf BV, tuomio 27.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5405, 14 kohta).

tiivin 11. perustelukappaleessa on edellytetty. Tällainen tulkinta on lisäksi sopusoinnussa sen kanssa, että yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut funktionaalisesti 5 artiklan 1 kohdassa käytettyä ilmausta "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto". [32]

81. Mitkä sitten ovat "kiinteän omaisuuden vuokrauksen" olennaiset osat?

82. Julkisasiamies Darmon käytti asiassa Lubbock Fine esittämässään ratkaisuehdotuksessa määritelmää, josta asianosaiset olivat yhtä mieltä ja jonka mukaan vuokrauksella tarkoitetaan sopimusta, jossa omistaja antaa vuokraa vastaan toiselle tiettyjä oikeuksia omaisuuteensa, kuten oikeuden hallita omaisuutta, riippumatta siitä, millaisia pieniä eroja kansallisissa oikeusjärjestelmissä on tältä osin. Alaviitteessä hän lisäsi, että yhteisön oikeudessa tarkoitettu vuokraus kattoi hänen mielestään lease-, licence-, bail- ja convention d'occupation précaire -nimiset oikeusinstituutiot. [33]

83. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa ehdotan hieman täsmällisempää tulkintaa, jossa otetaan huomioon 13 artiklan B kohdan b alakohdan erilaiset kieliversiot ja erot eri jäsenvaltioiden oikeusjärjestysten välillä.

84. Kyseinen 13 artiklan B kohdan b alakohdassa mainittu kiinteän omaisuuden vuokraus käsittää mielestäni sopimukset, joilla yksi osapuoli antaa toiselle osapuolelle oikeuden hallita määrättyä kiinteää omaisuutta kuin omaa omaisuuttaan sekä oikeuden käyttää tätä omaisuutta ja jopa saada sen tuotto ja jotka on tehty sovituksi ajaksi (määräajaksi tai toistaiseksi) ja sopimuksen kestoon suhteutettua vastiketta vastaan.

85. Jos tätä määritelmää sovelletaan nyt esillä olevaan asiaan, kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden antamista voidaan perustellusti pitää verottomana kiinteän omaisuuden vuokrauksena.

86. On muistettava, että valittaja antoi Stichtingille kyseisen uusiin taloihin kohdistuvan käyttö- ja nautintaoikeuden kymmeneksi vuodeksi. Kyse oli siis sopimuksesta, jolla yksi osapuoli antaa toiselle osapuolelle oikeuden hallita tiettyä kiinteää omaisuutta sekä oikeuden käyttää sitä ja jopa saada sen tuotto. Tämä oikeus annettiin vastiketta vastaan ja sovituksi ajaksi.

32 — Ks. edellä 40 kohta ja alaviite 11.

33 — Asia C-63/92, Lubbock Fine, tuomio 15.12.1993 (Kok. 1993, s. I-6665, 39 kohta ja ratkaisuehdotuksen 27 kohta). Epäselvää on, viittasiko hän alaviitteessään ranskalaiseen vai englantilaiseen licence-termiin.

87. Nyt kyseessä olevaan käyttö- ja nautintaoikeuteen liittyvät erityispiirteet, joita valittaja ja komissio ovat korostaneet,[34] eivät vaikuta tähän päätelmään.

88. Sillä, että kyseisellä käyttö- ja nautintaoikeudella annetaan haltijalleen esineoikeutena pidettävä oikeus, kun taas vuokrasopimuksella katsotaan annettavan velvoiteoikeudellisia oikeuksia, ei ole merkitystä. Jopa civil law -järjestelmissä kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden ja vuokrasopimuksen väliset erot ovat paljon pienempiä kuin abstrakti ja teoreettinen erottelu esineoikeuteen ja velvoiteoikeuteen kuuluviin oikeuksiin antaisi aiheen olettaa. Useimmissa näistä oikeusjärjestyksistä esimerkiksi vuokralainen ei menetä vuokrasopimukseen perustuvia oikeuksiaan — jotka teoriassa ovat ainoastaan kahdenvälisiä — vaikka omistaja myy omaisuuden kolmannelle.[35] Vastaavasti nyt kyseessä olevaa käyttö- ja nautintaoikeutta (henkilörasite) harvoin voidaan siirtää vapaasti kolmansille, eikä oikeus pysy voimassa alkuperäisen haltijan kuoltua. Nämä ovat todennäköisesti pääsyyt siihen, miksi aikoinaan ei oltu yksimielisiä siitä, että vuokrasopimukset luovat velvoiteoikeuteen kuuluvia oikeuksia ja kyseiset käyttö- ja nautintaoikeudet puolestaan esineoikeuksia.[36] On myös muistutettava, että common law -maissa lease täyttää sekä vuokrasopimuksen että kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden tarkoituksen, ja leasella voidaan antaa rajoitettuja esineoikeuksia vahvempia oikeuksia.

89. Se komission mainitsema seikka, että kyseinen käyttö- ja nautintaoikeus lakkaa alkuperäisen haltijansa kuollessa, kun taas vuokrasopimukset periaatteessa pysyvät voimassa ja siirtyvät vuokralaisen oikeudenomistajille, ainoastaan vahvistaa näkemystäni, jonka mukaan vuokrasopimusten ja kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden oikeusvaikutuksiin perustuva abstrakti erottelu ei ole merkityksellinen. Esineoikeuksien ja velvoiteoikeuksien teoreettisen erottelun perusteella voitaisiin nimittäin olettaa aivan päinvastaista.

90. Sillä, että kyseinen käyttö- ja nautintaoikeus voidaan antaa myös vastikkeettomasti, ei myöskään ole merkitystä. On totta, että esimerkiksi perhejärjestelynä annettua vastikkeetonta käyttö- ja nautintaoikeutta ei voida rinnastaa vuokraamiseen. On kuitenkin muistettava, että vastikkeettomat suoritukset jäävät joka tapauksessa kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

91. En myöskään ole vakuuttunut siitä, että komission väite, jonka mukaan kyseinen käyttö- ja nautintaoikeus olisi aina siirrettävissä ja vuokraoikeuden siirtäminen vaatisi aina omistajan suostumuksen, pitäisi paikkansa. Oikeutta siirtää käyttö- ja nautintaoikeus voidaan myös rajoittaa sopimuksella. Lisäksi ratkaistaessa sitä, onko kyseistä käyttö- ja nautintaoikeutta pidettävä kiinteän omaisuuden vuokrauksena, ei missään tapauksessa voi olla ratkaisevaa, onko oikeuden siirtäminen sopimuksessa asetetuin rajoituksin sallittua

34 — Ks. edellä 66 kohta.

35 — Coing, H., *Europäisches Privatrecht Bd. II 19. Jahrhundert: Überblick über die Entwicklung des Privatrechts in den ehemals gemeinrechtlichen Ländern*, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1989, s. 482.

36 — Vuokrasopimusten osalta ks. edellisessä alaviitteessä mainittu teos, s. 482, ja käyttöoikeuden osalta tämän ratkaisuehdotuksen 54 kohta ja alaviitteet 17 ja 18.

taikka päinvastoin lähtökohtaisesti kiellettyä, jos toisin ei ole sovittu.

92. Edellä esitetyn perusteella katson, että jäsenvaltio saa pitää kiinteään omaisuuteen kohdistuvan erityisen käyttö- ja nautintaoikeuden antamista rajoitetuksi ajaksi (esimerkiksi kymmeneksi vuodeksi) kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa ja 13 artiklan C kohdan a alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena.

Ratkaisuehdotus

93. Edellä esittämistäni syistä ehdotan, että esitettyihin kysymyksiin vastataan seuraavasti:

1. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohtaa on tulkittava niin, että sen perusteella jäsenvaltio saa säätää, että oikeustoimea, joka koskee kiinteään omaisuuteen kohdistuvia rajoitettuja oikeuksia, pidetään tavaroiden luovutuksena ainoastaan, jos tästä oikeustoimesta maksettu korvaus liikevaihtovero mukaan lukien on vähintään kyseisen oikeuden kohteena olevan kiinteän omaisuuden käyvän arvon suuruinen.

2. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ja 13 artiklan C kohdan a alakohtaa on tulkittava niin, että niiden perusteella jäsenvaltio saa pitää kiinteään omaisuuteen kohdistuvan erityisen käyttö- ja nautintaoikeuden antamista rajoitetuksi ajaksi (esimerkiksi kymmeneksi vuodeksi) näissä direktiivin säännöksissä tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena.