YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

27 päivänä tammikuuta 2000 *

Asiassa C-23/98,

jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Staatssecretaris van Financiën

vastaan

J. Heerma

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 4 artiklan 1 kohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: P. J. G. Kapteyn, joka hoitaa kuudennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit G. Hirsch (esittelevä tuomari) ja H. Ragnemalm,

julkisasiamies: G. Cosmas,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään ulkoasiainministeriön oikeudellinen neuvonantaja A. Bos,

— Saksan hallitus, asiamiehenään liittovaltion talousministeriön ministerineuvos E. Röder,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies H. van Vliet, avustajanaan asianajaja L. van den Berghe, Bryssel,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan J. Heerman, edustajanaan Accountants en bedrijfsadviseurs ALFA BEAG:n verotusasiantuntija J. Boele, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään

ulkoasiainministeriön oikeudellinen apulaisneuvonantaja J. S. van den Oosterkamp, ja komission, asiamiehenään H. van Vliet, 18.3.1999 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 20.5.1999 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Hoge Raad der Nederlanden on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 12.11.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 28.1.1998, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla ennakkoratkaisukysymyksen 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 artiklan 1 kohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Heerma ja Alankomaiden veroviranomainen ja jossa on kyse siitä, kannetaanko arvonlisäveroa siitä, että Heerma vuokraa omistamansa kiinteistön Alankomaiden oikeuden mukaan perustetulle siviiliyhtiölle, jonka yhtiömies Heerma on.

Sovellettavat oikeussäännöt

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

4 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. — —

4. Edellä 1 kohdassa käytetty sanonta 'itsenäisesti' sulkee verotuksen ulkopuolelle työntekijät ja muut henkilöt, jos heidän suhteensa työnantajaan perustuu

työsopimukseen tai muuhun oikeussuhteeseen, joka työehtojen, vastikkeen ja työnantajavastuun osalta luo työnantajan ja työntekijän välisen suhteen.

Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

5. — — ."

5 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan jäsenvaltiot vapauttavat lähtökohtaisesti verosta kiinteän omaisuuden vuokrauksen. Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin tällaisten liiketoimien osalta myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen.

6 Näiden säännösten mukaisesti Alankomaiden lainsäädännössä säädetään mahdollisuudesta valita verotus vuokrauksen osalta.

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva asia

7 Heerma omisti maatilan, ja hän perusti 1.1.1994 vaimonsa kanssa siviiliyhtiön (jäljempänä siviiliyhtiö Heerma), jolle hän siirsi apporttina tämän maatilan tuotantovälineistä koostuvan irtaimiston.

8 Alankomaiden oikeuden mukaan perustettu siviiliyhtiö ei ole oikeushenkilö. Se on kuitenkin tosiasiallisesti riippumaton samalla tavalla kuin oikeushenkilö ja vastaa itsenäisesti taloudellisesta toiminnastaan, joten kuudennen direktiivin 4 artiklan mukaisena verovelvollisena on pidettävä siviiliyhtiötä eikä sen johdossa toimivaa yhtä tai useampaa yhtiömiestä.

9 Vuoden 1994 aikana Heerma ryhtyi rakentamaan navettaa, jonka hän sitten vuokrasi siviiliyhtiö Heermalle kuudeksi vuodeksi 1.11.1994 alkaen 12 000 Alankomaiden guldenin (NLG) suuruista vuosivuokraa vastaan.

10 Heerma ja siviiliyhtiö Heerma pyysivät tämän vuokrasopimuksen osalta poikkeusta arvonlisäverovelvollisuutta koskevasta vapautuksesta. Alankomaiden veroviranomainen hylkäsi tämän hakemuksen sekä tästä hylkäämisestä tehdyn valituksen. Heerma nosti tällöin kanteen Gerechtshof te Leeuwardenissa, joka kumosi viranomaisen hylkäyspäätökset ja totesi, että Heerman navetanvuokrausta ei ole vapautettu arvonlisäverosta.

11 Veroviranomainen valitti tästä tuomiosta Hoge Raad der Nederlandeniin. Tämän tuomioistuimen mukaan riidanalaista ei ole se, että Heerma teki vuokrasopimuksen jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, joten vuokraamista on pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Kun sitä vastoin otetaan huomioon vuokranantajan ja vuokralaisen välinen side tässä asiassa, on pohdittava, pitääkö kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa tulkita siten, että tätä kiinteän omaisuuden vuokrausta on pidettävä itsenäisesti harjoitettuna taloudellisena toimintana, vai onko tämän itsenäisyyttä koskevan edellytyksen katsottava jäävän täyttymättä. Tämä jälkimmäinen vaihtoehto tarkoittaisi kansallisen tuomioistuimen mukaan sitä, että vuokranantajana toimiva yhtiömies olisi samaistettava vuokralaisena toimivaan siviiliyhtiöön, jolloin kyse olisi ainoastaan yhdestä tässä säännöksessä tarkoitetusta verovelvollisesta.

12 Tässä tilanteessa Hoge Raad der Nederlanden on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kun henkilön harjoittamana ainoana taloudellisena toimintana on aineellisen omaisuuden vuokraaminen siviiliyhtiölle, jonka yhtiömies hän on, tätä vuokraamista, vaikkakin kysymyksessä on taloudellinen toiminta, on pidettävä toimintana, jota hän ei harjoita itsenäisesti, koska yhtiömiehen ja yhtiön on katsottava olevan yksi 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen?"

Ennakkoratkaisukysymys

13 Aluksi on todettava, että Heerma ei ole antanut navettaa siviiliyhtiö Heerman käyttöön apporttina, jota vastaan hän saisi osuutensa yhtiön voitoista ja vastaisi osaltaan sen tappioista, vaan hän on vuokrannut navetan vuokraa vastaan, joten kyse on kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitetusta vastikkeellisesta suorituksesta.

14 Toisaalta kansallinen tuomioistuin vetoaa asiassa C-230/94, Enkler, 26.9.1996 annettuun tuomioon (Kok. 1996, s. I-4517) ja katsoo, että Heerma harjoittaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, koska hän antoi navetan vuokralle jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

15 Alankomaiden hallitus väittää, että kyse ei ole kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetusta taloudellisesta itsenäisyydestä, kun aineellisen omaisuuden vuokraus on suljetussa piirissä tapahtuva liiketoimi eli kun esimerkiksi Alankomaiden oikeuden mukaan perustetun siviiliyhtiön yhtiömies vuokraa omaisuutta tälle yhtiölle. Vuokranantaja, joka on samanaikaisesti yhtiömies, on yhteisvastuussa vuokrasopimuksesta vuokralaisena olevalle yhtiölle aiheutuvien velvoitteiden täyttämisestä.

16 Saksan hallitus ja komissio sitä vastoin väittävät, että yhtiömies, joka vuokraa omaisuutta yhtiölle, jonka yhtiömies hän on, toimii nyt käsiteltävänä olevassa asiassa kyseessä olevassa tilanteessa riippumattomasti. Komissio korostaa tältä osin, että sopimuspuolia eli yhtiömiestä ja yhtiötä ei voida pitää yhtenä vero-

velvollisena pelkästään sillä perusteella, että niiden edut eivät ole vastakkaiset vaan päinvastoin yhtenevät.

17 On todettava, että kun yhtiömies, kuten Heerma kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa, vuokraa kiinteää omaisuutta yhtiölle, joka on verovelvollinen ja jota hän omistaa, hän toimii kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla itsenäisesti.

18 Kyseessä olevan toiminnan osalta yhtiön ja yhtiömiehen välillä ei ole kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun työnantajan ja työntekijän välisen suhteen kanssa analogista suhdetta, jonka takia yhtiömiehen osalta ei täyttyisi riippumattomuutta koskeva edellytys. Päinvastoin yhtiömies toimii omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan vuokratessaan aineellista omaisuutta yhtiölle, vaikka hän olisi samanaikaisesti vuokraajana olevan yhtiön johdossa. Tällainen vuokraaminen ei nimittäin kuulu yhtiön johtamiseen tai edustamiseen.

19 Toisin kuin Alankomaiden hallitus väittää, tältä osin ei ole merkitystä sillä, että yhtiömiehen toiminta rajoittuu aineellisen omaisuuden vuokraamiseen yhtiölle, jonka yhtiömies hän on. Tällä seikalla ei nimittäin ole vaikutusta arvioitaessa yhtiömiehen riippumattomuutta hänen harjoittaessaan kyseessä olevaa, kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaansa, vaan se voi enintään vaikuttaa siihen, luokitellaanko se tässä artiklassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi. Kuten kansallinen tuomioistuin toteaa, edellä mainitun asiassa Enkler annetun tuomion 22 kohdasta kuitenkin ilmenee, että aineellisen omaisuuden vuokralle antaminen on tämän omaisuuden hyödyntämistä, joka on luokiteltava kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, mikäli sitä harjoitetaan jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

20 On totta, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.

21 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 22 kohdassa, käsiteltävänä olevassa asiassa ei ole tarpeen tutkia tätä säännöstä, koska Alankomaiden veroviranomainen ei ole kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa vedonnut tässä säännöksessä tarkoitettuun verotukselliseen ykseyteen.

22 Kysymykseen on siis vastattava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun henkilön harjoittamana ainoana tässä säännöksessä tarkoitettuna taloudellisena toimintana on aineellisen omaisuuden vuokraaminen Alankomaiden oikeuden mukaan perustetun siviiliyhtiön kaltaiselle yhtiölle, jonka yhtiömies hän on, tämän vuokraamisen on katsottava tapahtuneen tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla itsenäisesti.

Oikeudenkäyntikulut

23 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Alankomaiden ja Saksan hallituksille sekä 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 Hoge Raad der Nederlandenin 12.11.1997 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun henkilön harjoittamana ainoana tässä säännöksessä tarkoitettuna taloudellisena toimintana on aineellisen omaisuuden vuokraaminen Alankomaiden oikeuden mukaan perustetun siviiliyhtiön kaltaiselle yhtiölle, jonka yhtiömies hän on, tämän vuokraamisen on katsottava tapahtuneen tässä säännöksessä tarkoitetulla tavalla itsenäisesti.

Kapteyn Hirsch Ragnemalm

Julistettiin Luxemburgissa 27 päivänä tammikuuta 2000.

R. Grass

kirjaaja

J. C. Moitinho de Almeida

kuudennen jaoston puheenjohtaja