YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

4 päivänä lokakuuta 2001 *

Asiassa C-326/99,

jonka Hoge Raad der Nederlanden (Alankomaat) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Stichting "Goed Wonen"

vastaan

Staatssecretaris van Financiën

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 5 artiklan 3 kohdan ja 13 artiklan B kohdan b alakohdan ja C kohdan a alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: hollanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. La Pergola (esittelevä tuomari) sekä tuomarit M. Wathelet, D. A. O. Edward, P. Jann ja C. W. A. Timmermans,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: osastopäällikkö D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Alankomaiden hallitus, asiamiehenään A. Fierstra,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja H. M. H. Speyart,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Stichting "Goed Wonen" -säätiön, edustajanaan gemachtigde G. Vos, Alankomaiden hallituksen, asiamiehenään J. S. van den Oosterkamp, Saksan hallituksen, asiamiehenään W.-D. Plessing, ja komission, asiamiehenään

H. M. H. Speyart, 7.12.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 22.2.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Hoge Raad der Nederlanden on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 24.8.1999 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 31.8.1999, EY 234 artiklan nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 5 artiklan 3 kohdan ja 13 artiklan B kohdan b alakohdan ja C kohdan a alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa vastapuolina ovat alankomaalainen säätiö Stichting "Goed Wonen" ja Staatssecretaris van Financiën ja jossa ensin mainittu on hakenut muutosta verotarkastajan maksuunpanopäätökseen, joka koskee ajanjaksolta 1.4.—30.6.1995 tämän säätiön maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin soveltamisala ilmaistaan direktiivin 2 artiklassa seuraavasti:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista."

4 Kuudennen direktiivin V osastoon, joka on otsikoitu "Verolliset liiketoimet", kuuluvassa 5 artiklassa, joka puolestaan on otsikoitu "Tavaroiden luovutukset", säädetään seuraavaa:

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

— —

3. Jäsenvaltiot voivat pitää aineellisena omaisuutena:

— —

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

— —."

5 Kuudennen direktiivin 6 artiklassa, joka myös kuuluu direktiivin V osastoon ja joka on otsikoitu "Palvelujen suoritukset", säädetään seuraavaa:

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

— — ".

6 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa, joka kuuluu direktiivin x osastoon ja joka on otsikoitu "Maan alueella myönnettävät vapautukset", on seuraavat säännökset, jotka myös ovat merkityksellisiä nyt käsiteltävänä olevan asian ratkaisemiseksi:

" — —

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;

— —.

C. *Valintaoikeus*

Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta;

— —.

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

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa, joka on otsikoitu "Vähennysoikeuden syntyminen ja laajuus", olevassa 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

— —."

8 Kuudennen direktiivin XV osastoon, joka on otsikoitu "Yksinkertaistamistoimenpiteet", kuuluvassa 27 artiklassa säädetään seuraavaa:

"1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

2. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot.

3. Komissio antaa tämän tiedoksi muille jäsenvaltioille kuukauden kuluessa.

4. Neuvoston päätös katsotaan tehdyksi, jollei komissio tai jokin jäsenvaltio ole kahden kuukauden kuluessa 3 kohdassa tarkoitetusta tiedoksi antamisesta vaatinut asian saattamista neuvoston käsiteltäväksi.

— — "

Kansallinen lainsäädäntö

9 Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (laki liikevaihtoveron korvaamisesta arvonlisäverojärjestelmän mukaisella liikevaihtoverolla, Stbl. 1968, s. 329), joka on annettu 28.6.1968, sellaisena kuin se on muutettuna 18.12.1995 annetulla Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zakenilla (laki kiinteään omaisuuteen liittyvän veronkierron estämiseksi, Stbl. 1995, s. 659; jäljempänä arvonlisäverolaki), joka on tullut taannehtivasti voimaan 31.3.1995 alkaen, sisältää säännökset kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdan täytäntöönpanemiseksi. Arvonlisäverolain 3 §:n 2 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Omaisuuden luovutuksena pidetään myös omaisuuteen kohdistuvien oikeuksien perustamista, siirtämistä ja muuttamista sekä niistä luopumista ja niiden päättämistä, lukuun ottamatta 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."

10 Arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin b kohdalla on tarkoitus panna täytäntöön direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta ja 13 artiklan C kohdan a alakohta. Siinä säädetään seuraavaa:

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

— —

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

— —

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 täyttävät ministeriön päätöksessä säädetyt edellytykset; kiinteän omaisuuden vuokraukseksi katsotaan myös kaikki muu kiinteän omaisuuden käyttöön antaminen, jota ei pidetä kiinteän omaisuuden luovutuksena."

11 Kyseisen 18.12.1995 annetun lain esitöissä täsmennetään tältä osin seuraavaa:

"Arvonlisäverolainsäädäntöä käytetään kiinteän omaisuuden osalta yhä enemmän tavalla, joka on ristiriidassa tämän lainsäädännön tarkoituksen kanssa. Arvonlisäverovelvollisuuden ulkopuolelle jäävät elinkeinonharjoittajat, kuten sairaalat, pankit ja vakuutusyhtiöt, sekä tietyt yhteisöt, jotka eivät ole elinkeinonharjoittajia, kuten kunnat, käyttävät — useimmiten perustamalla erityisesti tätä tarkoitusta varten säätiön tai yhteisön — hyväkseen niin sanottua valintaoikeussääntelyä, joka koskee kiinteän omaisuuden verollista vuokraamista, tai sääntelyjä, joka koskevat kiinteän omaisuuden verollista luovuttamista (tässä tarkoitetaan kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädettyjen valintamahdollisuuksien kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä). Tästä seuraa, että kiinteää omaisuutta verotetaan kevyemmin — ja tietyissä tapauksissa huomattavasti kevyemmin — kuin laissa on tarkoitettu. — —

Direktiivissä on sallittu se, että tiettyjä kiinteään omaisuuteen kohdistuvia oikeuksia pidetään tavaroina (5 artiklan 3 kohta). Tämä ei kuitenkaan ole pakollista. Direktiivissä pidetään oikeuden antamista, siirtämistä jne. periaatteessa palveluna. [Kiinteään omaisuuteen liittyvän veronkierron] estämiseksi on siis tarpeen, että nämä palvelut vapautetaan arvonlisäverosta, mistä seuraa, että oikeutta ostoihin sisältyvän veron vähentämiseen ja kyseistä verotuksellista etua ei ole. Nyt tarkasteltavana olevan asian osalta direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetään siitä, että 'kiinteän omaisuuden vuokraus' on verotonta, mutta siitä ei ilmene, mikä yhteys tällä käsitteellä on jäsenvaltioiden siviilioikeudessa käytettyihin vastaaviin käsitteisiin. Koska nyt tarkasteltavana olevat rajoitetut oikeudet [kuten recht van vruchtgebruik ja erfpacht jne.] ovat hyvin samankaltaisia kiinteän omaisuuden vuokrauksen kanssa, nyt ehdotettu rinnastaminen vuokraukseen [arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin b kohta] vastaa direktiivin systematiikkaa. Jäsenvaltiot saavat määritellä direktiivissä käytetyn vuokrauksen käsitteen, ja ne voivat poiketa omassa siviilioikeudessa käytetystä vuokrauksen käsitteestä, koska direktiivissä ei viitata siihen."

Pääasian oikeudenkäynti ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Pääasian muutoksenhakija Stichting "Goed Wonen" on seurannut oikeudellisesti Woningbouwvereniging "Goed Wonen" -nimistä yhdistystä (asuntorakennusyhdistys "Goed Wonen", jäljempänä GW-yhdistys).

13 Vuoden 1995 toisen neljänneksen aikana GW-yhdistykselle luovutettiin kolme uutta kiinteistöä, joilla olevat asunnot oli tarkoitettu vuokrattaviksi.

14 GW-yhdistys perusti 28.4.1995 notaarin vahvistamilla asiakirjoilla Stichting "De Goede Woning" -nimisen säätiön (jäljempänä GW-säätiö) ja antoi tälle kymmeneksi vuodeksi erityisen käyttö- ja nautintaoikeuden (recht van vruchtgebruik) näihin uusiin taloihin sellaista vastiketta vastaan, joka alitti näiden talojen hankintahinnan. Käyttö- ja nautintaoikeuden haltijana GW-säätiö antoi GW-yhdistyksen 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 sekä tehdä käyttö- ja nautintaoikeuden haltijan nimissä kaikki tähän hallinnointiin liittyvät oikeustoimet, joita GW-yhdistys pitää tarpeellisina.

15 Ajanjaksoa 1.4.—30.6.1995 koskevassa veroilmoituksessaan GW-yhdistys esitti sen arvonlisäveron määrän, jonka se oli laskuttanut GW-säätiöltä käyttö- ja nautintaoikeuden antamisesta, eli 645 067 Alankomaiden guldenia (NLG), ja sen arvonlisäveron, joka GW-yhdistykseltä oli laskutettu uusien rakennusten rakentamisesta, eli 1 285 059 NLG, jonka GW-yhdistys vähensi ostoihin sisältyvänä verona. Tämän ilmoituksen perusteella GW-yhdistykselle palautettiin 639 992 NLG.

16 Verotarkastaja pani jälkikäteen maksuun sen arvonlisäveron määrän, jonka GW-yhdistys oli vähentänyt. Oikaisuvaatimuksen seurauksena maksuunpanopäätös pysytettiin 12.12.1996 tehdyllä päätöksellä, jonka GW-yhdistys on saattanut Gerechtshof te Arnhemin (Alankomaat) tutkittavaksi. Verotarkastaja alensi kuitenkin omasta aloitteestaan 14.2.1997 tekemällään päätöksellä jälkikäteen perittävää määrää 639 992 NLG:iin, joka vastaa sitä määrää, jonka veroviranomaiset palauttivat valittajalle veroilmoituksen perusteella.

17 GW-yhdistys muutti 21.8.1997 oikeudellista muotoaan, ja siitä tuli Stichting "Goed Wonen" -niminen säätiö.

18 Gerechtshof te Arnhem pysytti 20.5.1998 antamallaan tuomiolla maksuunpanopäätöksen siinä muodossa kuin verotarkastaja oli sitä myöhemmin muuttanut. Stichting "Goed Wonen" on hakenut kassaatiomenettelyssä muutosta tähän päätökseen.

19 Hoge Raad der Nederlandenin mukaan Gerechtshof te Arnhem on todennut, että kun GW-yhdistys perusti GW-säätiön ja antoi sille kyseisiä asuntoja koskevan käyttö- ja nautintaoikeuden, GW-yhdistyksen luoma järjestely ei poikkea siitä tilanteesta, että GW-yhdistys olisi itse antanut kyseiset uudet asunnot vuokralle. Kun otetaan huomioon GW-säätiön erittäin rajoitettu toimintavapaus, se täytyy samaistaa GW-yhdistykseen, koska GW-yhdistyksen asema on täysin määräävä, mikä ilmenee käyttö- ja nautintaoikeuden antamisen yhteydessä annetusta toimeksiannosta sekä kyseisen säätiön ja yhdistyksen läheisistä hallinnollisista yhteyksistä. Tämän vuoksi käyttö- ja nautintaoikeuden antamista ei voitu pitää arvonlisäverollisena liiketoimena.

20 Lisäksi Gerechtshof katsoi, että vaikka GW-säätiötä ei voitaisi samaistaa GW-yhdistykseen, arvonlisäveron jälkikäteinen periminen oli silti lainmukaista seuraavista syistä:

— Nyt kyseessä olevan erityisen käyttö- ja nautintaoikeuden kaltaisen rajoitetun oikeuden antamista ei voida pitää arvonlisäverolain 3 §:n 1 momentin e kohdassa ja kuudennen arvonlisäverolain 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna tavaran luovutuksena, koska sillä tarkoitetaan omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

— Kuudes direktiivi ei ole esteenä sille, että rajoitetun esineoikeuden antamista pidetään tavaran luovutuksena ainoastaan, jos arvonlisäverolain 3 §:n 2 momentin 1 kohdassa asetettu edellytys täyttyy.

— Kyseisen erityisen käyttö- ja nautintaoikeuden antamista nyt kyseessä olevalla tavalla on pidettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna vuokrauksena, joten tässä säännöksessä tarkoitettua verovapautusta sovelletaan.

21 Hoge Raad katsoo, että siinä määrin kuin Stichting "Goed Wonen" -säätiön ensimmäinen valitusperuste koskee sitä Gerechtshof te Arnhemin tulkintaa, jonka mukaan tämä säätiö on samaistettava GW-säätiöön, tämä valitusperuste on hyväksyttävä. Hoge Raadin mukaan on selvää, että GW-yhdistys on perustanut pääasiassa kyseessä olevilla oikeustoimilla uuden oikeushenkilön, joka on siitä itsestään erillinen.

22 Siitä, onko kansallinen lainsäätäjä toiminut moitteettomasti pannessaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohdan täytäntöön niin, että sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttö- ja nautintaoikeuden kiinteään omaisuuteen, pidetään aineellisena omaisuutena siitä riippuen, millä hinnalla näiden oikeuksien luovutus on tapahtunut, Hoge Raad viittaa asiassa C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, 8.2.1990 annettuun tuomioon (Kok. 1990, s. I-285, 8 ja 9 kohta; Kok. Ep. X, s. 311). Hoge Raadin mukaan yhteisöjen tuomioistuin perusteli tässä tuomiossa sitä ratkaisuaan, jonka mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa siitä riippumatta, vaihtuuko siirrossa omaisuuden omistaja, tarpeella käyttää yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä yhtenäistä verollisten liiketoimien määritelmää.

23 Hoge Raad on myös todennut, että koska kuudennessa direktiivissä ei määritellä vuokrauksen käsitettä, nyt esillä olevassa asiassa on ratkaistava, onko neuvoston tarkoituksena ollut direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa rajoittaa tämän käsitteen sisältöä niin, että se vastaa kulloisenkin jäsenvaltion siviilioikeudessa käytettyä vuokrauksen käsitettä.

24 Hoge Raad on katsonut, että asian ratkaisemiseksi on tulkittava kuudetta direktiiviä, ja siksi se on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle 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?"

Alustava huomautus

25 Aluksi on syytä täsmentää, että nämä ennakkoratkaisukysymykset liittyvät riitaan, joka koskee sellaista oikeustoimea, jossa aineellisen kiinteän omaisuuden eli tässä tapauksessa useasta asunnosta muodostuvan kiinteistön omistaja antaa oikeushenkilölle tietyksi sovituksi ajaksi vastiketta vastaan oikeuden hallita kiinteistöä omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle. On riidatonta, että pääasian oikeudenkäynnissä se vastike, joka on sovittu maksettavaksi käyttö- ja nautintaoikeudesta, on pienempi kuin kyseisen kiinteistön hankintahinta.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

26 Ensimmäisellä kysymyksellään Hoge Raad pyytää ratkaisua siitä, onko kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohtaa tulkittava niin, että se on esteenä arvonlisäverolain 3 §:n 2 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa kiinteään omaisuuteen kohdistuvien esineoikeuksien perustamista, siirtämistä ja muuttamista sekä niistä luopumista ja niiden päättämistä pidetään tavaroiden luovutuksena ainoastaan, jos niistä maksettu korvaus liikevaihtoverolla lisättynä on vähintään kyseisten oikeuksien kohteena olevan kiinteän omaisuuden käyvän arvon suuruinen.

27 Stichting "Goed Wonen" esittää, että kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden antaminen GW-säätiölle oli arvonlisäverollinen omaisuuden luovutus, koska GW-säätiö sai oikeuden määrätä kyseisistä asunnoista omistajan tavoin.

28 Stichting "Goed Wonen" väittää myös, että arvonlisäverolain 3 §:n 2 momentti on ristiriidassa kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan kanssa. Tässä säännöksessä nimittäin sallitaan ainoastaan se, että jäsenvaltiot valitsevat kansallisessa oikeusjärjestyksessä säädetyistä esineoikeuksista ne oikeudet, jotka on rinnastettava aineelliseen omaisuuteen. Siinä ei kuitenkaan anneta jäsenvaltioille mahdollisuutta tehdä eroa sen perusteella, millainen korvaus maksetaan tällaisen oikeuden luovuttamisesta.

29 Stichting "Goed Wonen" väittää edelleen, että Alankomaiden kuningaskunnan valitsemasta kriteeristä seuraa, että maksetusta korvauksesta riippuen samaa esineoikeutta pidetään tietyissä tapauksissa aineellisena omaisuutena ja tietyissä tapauksissa taas ei. Lisäksi se hinta, joka maksetaan erityisen käyttö- ja nautintaoikeuden antamisesta rajoitetuksi ajaksi, on välttämättä pienempi kuin kyseisen kiinteän omaisuuden käypä arvo.

30 Kyseisen säätiön mukaan Alankomaiden kuningaskunnan olisi pitänyt pyytää kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisesti lupa ennen arvonlisäverolain 3 §:n 2 momentin muuttamista. Alankomailla ei kuitenkaan ollut tällaista lupaa silloin, kun lainsäätäjä sääti kyseiseen kansalliseen säännökseen tehtävistä muutoksista. Luvan antamisesta Alankomaille soveltaa direktiivin 77/388/ETY 11 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 8 päivänä heinäkuuta 1996 tehty neuvoston päätös 96/432/EY (EYVL L 179, s. 51) tehtiin tältä osin myöhässä, ja lisäksi se koski poikkeamista toisesta kuudennen direktiivin säännöksestä, eikä Alankomaat myöskään ole käyttänyt tämän luvan suomaa mahdollisuutta.

31 Alankomaiden hallitus ja komissio esittävät, että pääasiassa kyseessä olevan verotuksellisen järjestelyn avulla GW-yhdistyksen ja GW-säätiön maksama arvonlisäveron kokonaismäärä oli huomattavasti pienempi kuin se, jonka tämän yhdistyksen olisi pitänyt maksaa, jos se olisi itse antanut asunnot vuokralle. Koska suurin osa vuokralaisista ei todennäköisesti ollut arvonlisäverovelvollisia, GW-yhdistys ei olisi tässä tilanteessa voinut esittää viimeksi mainittujen kanssa yhdessä hakemusta verollisuuden valitsemiseksi arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohdan mukaisesti. Kiinteän omaisuuden vuokrauksen verottomuutta koskevaa pääsääntöä oli siis sovellettu, eikä GW-yhdistys olisi voinut vähentää asuntojen hankintahintaan sisältyvää arvonlisäveroa.

32 Alankomaiden hallituksen ja komission mukaan pääasian oikeudenkäynnissä on kyse järjestelystä, jonka tarkoituksena on keinotekoisesti vähentää kiinteistön luovutuksista maksettavaksi tulevaa arvonlisäveroa; säätäessään vuonna 1995 arvonlisäverolain muuttamisesta Alankomaiden lainsäätäjä pyrki juuri estämään tällaisten järjestelyjen käyttämisen.

33 Tältä osin on syytä todeta heti aluksi, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 ja 3 kohdan sanamuodon perusteella jäsenvaltiot saavat pitää aineellisen omaisuuden "luovutuksena" ainoastaan sellaisten esineoikeuksien siirtoa, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen. Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin todennut asiassa C-186/89, Van Tiem, 4.12.1990 antamassaan tuomiossa (Kok. 1990, s. I-4363), että jos jäsenvaltio on käyttänyt tätä mahdollisuutta, 5 artiklan 1 kohdassa käytettyä siirron käsitettä on tulkittava niin, että se kattaa myös 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa mainittujen esineoikeuksien luomisen.

34 Lisäksi, kuten Alankomaiden hallitus ja komissio ovat perustellusti todenneet, jäsenvaltioilla on vapaus käyttää niille kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdassa annettua valinnanmahdollisuutta ja myös oikeus asettaa tältä osin tiettyjä edellytyksiä, kunhan näillä edellytyksillä ei keskeisellä tavalla muuteta tämän valinnanmahdollisuuden luonnetta, koska kuudennessa direktiivissä ei ole sel-

laisia säännöksiä, joissa rajoitettaisiin jäsenvaltioilla tältä osin olevaa harkintavaltaa. Kun siis kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdassa mahdollistetaan se, että aineelliseen omaisuuteen rinnastetaan kaikki kyseiset oikeudet taikka ainoastaan yksi näistä oikeuksista tai jotkut niistä, tässä säännöksessä mahdollistetaan myös se, että aineelliseen omaisuuteen rinnastetaan vain ne oikeudet, jotka täyttävät kulloinkin kyseessä olevan jäsenvaltion määrittämät täsmälliset kriteerit.

35 Arvonlisäverolain 3 §:n 2 momentissa säädetyllä edellytyksellä, jonka mukaan tässä säännöksessä tarkoitettujen oikeuksien perustamisesta sovitun korvauksen on yhdessä liikevaihtoveron kanssa oltava vähintään kyseisen oikeuden kohteena olevan kiinteän omaisuuden hankintahinnan suuruinen, pyritään kuitenkin siihen kuudennella direktiivillä tavoiteltuun päämäärään, jonka mukaan on varmistettava arvonlisäveron todellinen ja asianmukainen kantaminen; tähän päätelmään ei vaikuta se, että tämä edellytys täyttyy käytännössä harvoin.

36 Tällainen edellytys ei näin ollen ole kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan vastainen.

37 Tämän vuoksi ei ole syytä tutkia niitä Stichting "Goed Wonen" -säätiön esittämiä väitteitä, joiden mukaan vuonna 1995 tehty arvonlisäverolain muutos oli kuudennen direktiivin 27 artiklassa tarkoitettu direktiivistä poikkeava erityistoimenpide, jolle oli saatava neuvostolta lupa.

38 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 3 kohdan b alakohtaa on tulkittava niin, että se ei ole esteenä arvonlisäverolain 3 §:n 2 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa kiinteään omaisuuteen kohdistuvien esineoikeuksien perustamista, siirtämistä ja muuttamista sekä niistä luopumista ja niiden päättämistä pidetään tavaroiden luovutuksena ainoastaan, jos niistä maksettu korvaus liikevaihtoverolla lisättynä on vähintään kyseisten oikeuksien kohteena olevan kiinteän omaisuuden käyvän arvon suuruinen.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

39 Toisella kysymyksellään Hoge Raad haluaa selvittää, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ja C kohdan a alakohtaa tulkittava niin, että ne ovat esteenä arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka perusteella kiinteään omaisuuteen kohdistuvan erityisen käyttö- ja nautintaoikeuden (recht van vruchtgebruik, usus fructus) antaminen rajoitetuksi ajaksi voidaan rinnastaa kiinteän omaisuuden vuokraukseen arvonlisäverovapautusta sovellettaessa.

40 Stichting "Goed Wonen" ja komissio esittävät, että esineoikeuksien perustaminen siinä muodossa, että kiinteä omaisuus annetaan toisen käyttöön muuten kuin luovuttamalla kyseinen omaisuus, ei kuulu vuokrauksen käsitteen piiriin. Tämän vuoksi se, että kyseisen erityisen käyttö- ja nautintaoikeuden antaminen on arvonlisäverolaissa vapautettu arvonlisäverosta, on ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa.

41 Nämä osapuolet väittävät, että verovapautuksia koskevia kuudennen direktiivin säännöksiä, jotka voivat rikkoa kuudennen direktiivin 17 artiklasta ilmenevän vähennysketjun verovelvollisten välillä ja aiheuttaa näin verorasituksen siksi, ettei ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa voida vähentää, on tulkittava suppeasti.

42 Komissio esittää erityisesti, että vuokrauksen käsitteen ja kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden käsitteen välillä on huomattavia eroja roomalaiseen oikeuteen pohjautuvissa siviilioikeusjärjestelmissä, joita sovelletaan suurimmassa osassa jäsenvaltioita. Ensinnäkin käyttö- ja nautintaoikeuden (usus fructus) saaja saa paitsi oikeuden käyttää kyseistä omaisuutta myös oikeuden saada omaisuuden tuoton. Lisäksi tällainen kiinteään omaisuuteen kohdistuva käyttö- ja nautintaoikeus on esineoikeus, kun taas vuokraoikeus on henkilökohtainen oikeus. Edelleen käyttö- ja nautintaoikeus lakkaa automaattisesti tämän oikeuden haltijan kuollessa, kun taas vuokrasopimus pysyy periaatteessa edelleen voimassa myös vuokralaisen oikeudenomistajiin nähden. Käyttö- ja nautintaoikeudesta

poiketen vuokraoikeuden tarkoituksena on yleensä antaa kyseinen omaisuus vuokralaisen käyttöön siinä asumista varten. Tämän vuoksi omaisuuden alivuokraus ei periaatteessa ole mahdollista, paitsi jos omistaja on poikkeuksellisesti antanut tähän luvan, kun taas käyttö- ja nautintaoikeuden haltijalla on oikeus käyttää täysimääräisesti kyseistä omaisuutta eli myös oikeus antaa omaisuus vuokralle. Lisäksi ainoastaan käyttö- ja nautintaoikeus voidaan antaa vastikkeetta.

43 Komissio esittää edelleen, että jos yhteisön lainsäätäjän tarkoituksena oli vapauttaa arvonlisäverosta sellaisten esineoikeuksien perustaminen, jotka antavat niiden haltijalle oikeuden käyttää kiinteää omaisuutta, lainsäätäjä olisi maininnut nimenomaisesti tällaiset oikeudet, kuten se on tehnyt kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa ja 5 artiklan 3 kohdan b alakohdassa, eikä se olisi maininnut direktiivin 13 artiklassa pelkästään vuokrausta.

44 Sen tutkimiseksi, pitävätkö nämä väitteet paikkansa, on heti aluksi todettava, että kuudennessa direktiivissä ei nimenomaisesti määritellä vuokrausta eikä siinä myöskään jätetä tämän käsitteen määrittämistä tehtäväksi jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä, toisin kuin on tehty esimerkiksi "rakennusmaan" osalta (ks. kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohta, jonka mukaan "'rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata").

45 Kuten kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ja C kohdan sanamuodosta ilmenee, direktiivissä jätetään jäsenvaltioille paljon harkintavaltaa sen suhteen, vapauttavatko ne kyseiset toimet arvonlisäverosta (ks. asia C-12/98, Amengual Far, tuomio 3.2.2000, Kok. 2000, s. I-527, 13 kohta).

46 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että koska kuudennessa direktiivissä ja erityisesti sen 13 artiklassa säädetyt verovapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, joka on ilmaistu tämän direktiivin 2 artiklassa ja jonka

mukaan arvonlisävero kannetaan jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta, näitä verovapautuksia on tulkittava suppeasti (ks. kiinteän omaisuuden verottoman vuokrauksen osalta asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000, Kok. 2000, s. I-6301, 55 kohta ja asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-493, 25 kohta).

47 Lopuksi on huomattava, että kuudennen direktiivin 11. perustelukappaleesta ilmenee, että säätäessään yhteisestä verovapautusten luettelosta neuvosto pyrki siihen, että yhteisön omat varat kannettaisiin kaikissa jäsenvaltioissa toisiaan vastaavalla tavalla. Tästä seuraa, että vaikka tämän direktiivin 13 artiklan B kohdassa viitataan edellytyksiin, joita jäsenvaltiot asettavat vapautusten osalta, tässä säännöksessä tarkoitettujen vapautusten on vastattava yhteisön oikeuden omia käsitteitä, jotta arvonlisäveron peruste olisi määritettävissä yhdenmukaisella tavalla ja yhteisön oikeussääntöjen mukaisesti (ks. em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 51 kohta ja asia C-240/99, Skandia, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1951, 23 kohta).

48 Tältä osin ei voida hyväksyä niitä Stichting "Goed Wonen" -säätiön ja komission väitteitä, joiden mukaan vuokrauksen käsitteelle yhteisön oikeudessa annettavan määritelmän on perustuttava niihin samankaltaisuuksiin, joita on niiden jäsenvaltioiden, joissa roomalaisen oikeuden vaikutus on ollut vahvin, siviilioikeudessa käytettävien oikeudellisten käsitteiden välillä.

49 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 71—75 kohdassa, jos tällainen lähestymistapa hyväksyttäisiin, tällöin unohdettaisiin se, että jäsenvaltioiden oikeusjärjestysten välillä on merkittäviä eroja sellaisten esineoikeuksien osalta, jotka antavat haltijalleen oikeuden käyttää kiinteää omaisuutta. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa tarkoitettu vuokrauksen käsite on laajempi kuin kansallisissa oikeusjärjestyksissä käytetty vastaava käsite (ks. em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 54 kohta).

50 Jotta toiseen kysymykseen, sellaisena kuin se on tämän tuomion 39 kohdassa uudelleen muotoiltuna, voitaisiin antaa hyödyllinen vastaus, on ensinnäkin tarkasteltava kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa vuokrauksen osalta säädetyn verovapautuksen tarkoitusta. Toiseksi on tutkittava, oikeuttaako tämä tarkoitus sen, että kyseinen verovapautus ulotetaan koskemaan myös sellaisen esineoikeuden perustamista, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kiinteää omaisuutta, kuten tässä tarkoitetun käyttö- ja nautintaoikeuden perustamista, siten että myös tällaisen viimeksi mainitun toimen voidaan katsoa kuuluvan yhteisön oikeudessa käytetyn vuokrauksen käsitteen piiriin, sellaisena kuin tätä käsitettä on tulkittava asiayhteytensä, päämääriensä ja kuudennen direktiivin systematiikan valossa.

51 Komissio esitti neuvostolle 29.6.1973 selitysmuistion, joka oli liitetty ehdotukseen kuudenneksi direktiiviksi, ja tässä asiakirjassa komissio täsmensi verovapautuksia koskevan kuudennen direktiivin X osaston osalta seuraavaa: "Verovapautuksia koskevan luettelon laadinnassa on otettu huomioon jäsenvaltioissa voimassa olevat verottomuutta koskevat säännökset ja se, että vapautuksia olisi oltava niin vähän kuin mahdollista. — — Kiinteistöjen vuokraaminen on jäsenvaltioissa yleensä verotonta teknisistä, taloudellisista ja sosiaalisista syistä. Ne syyt, jotka puhuvat sen puolesta, että asuinkäyttöön tarkoitettujen kiinteistöjen — — vuokraaminen on verotonta, eivät kuitenkaan sovellu niihin tilanteisiin, joissa vuokraaminen tapahtuu hotellialalla tai liittyy elinkeinotoimintaan."

52 Vaikka kiinteän omaisuuden vuokraus periaatteessa kuuluu kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitetun taloudellisen toiminnan piiriin, se on tavallisesti luonteeltaan suhteellisen passiivista toimintaa, jossa ei synny merkittävää arvonlisää. Samoin kuin sen, että uusi rakennus myydään edelleen sen jälkeen, kun se on ensimmäistä kertaa luovutettu kuluttajalle, eli rakennuksen valmistusprosessin päätyttyä, kiinteän omaisuuden vuokrauksen on siis periaatteessa oltava arvonlisäverotonta, sanotun kuitenkaan rajoittamatta sitä, että jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan perusteella myöntää verovelvollisille oikeuden verotuksen valitsemiseen.

53 Kuudennen direktiivin yleisen tavoitteen mukaista on kuitenkin myös, että jos kiinteä omaisuus annetaan verovelvollisen käyttöön vuokrauksen muodossa,

jotta verovelvollinen käyttäisi sitä tavaroiden tai palveluiden tuottamiseen niin, että tuotantokustannukset siirretään tavaroiden tai palvelujen hintoihin, kiinteä omaisuus pysyy liiketoiminnan piirissä tai palaa siihen ja siksi sen on voitava olla verollisten liiketoimien kohteena. Niille toimille, jotka kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa on jätetty vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle, on nimittäin ominaista juuri se, että niissä kiinteää omaisuutta käytetään aktiivisemmin hyödyksi, mikä oikeuttaa siis sen, että nämä toimet ovat verollisia sen lisäksi, että omaisuuden ensimyynnistä on kannettu vero.

54 Edellä esitetyt näkökohdat pätevät soveltuvin osin myös silloin, kun kyse on sellaisen esineoikeuden perustamisesta, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kiinteää omaisuutta, kuten nyt kyseessä oleva käyttö- ja nautintaoikeus.

55 Tällaisen toimen peruspiirteenä on, samoin kuin vuokrauksen peruspiirteenä, se, että asianomaiselle annetaan tietyksi sovituksi ajaksi vastiketta vastaan oikeus hallita kiinteistöä kiinteistön omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle.

56 Näin ollen arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamiseksi ja sen vaatimuksen täyttämiseksi, että kuudennen direktiivin säännöksiä on sovellettava johdonmukaisella tavalla ja että erityisesti säädettyjä vapautuksia on sovellettava asianmukaisella, yksinkertaisella ja yhdenmukaisella tavalla, on perusteltua rinnastaa kyseisen käyttö- ja nautintaoikeuden kaltaisen oikeuden antaminen vuokraukseen sovellettaessa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ja C kohdan a alakohtaa.

57 Kuten Alankomaiden hallitus on perustellusti todennut, kiinteän omaisuuden tällaisen käyttömuodon rinnastamisella vuokraukseen voidaan välttää se, että veronkiertotarkoituksessa luodaan oikeus kiinteän omaisuuden hankintahintoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämiseen, ja direktiivin 13 artiklassa säädetään nimenomaisesti veronkierron estämisestä.

58 Tätä tulkintaa vastaan ei voida vedota siihen seikkaan, jonka Stichting "Goed Wonen" ja komissio ovat tuoneet esiin, että tällaisella käyttö- ja nautintaoikeudella on useiden jäsenvaltioiden siviilioikeudessa ominaispiirteitä, jotka erottavat sen vuokrauksesta. Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 87—91 kohdassa, näillä piirteillä ei ole merkitystä ratkaistaessa nyt esillä olevaa asiaa. Kyseiset erityispiirteet, jotka johtuvat näiden oikeusinstituutioiden kuulumisesta erilaisiin oikeudellisiin luokkiin, ovat merkitykseltään toisarvoisia siihen verrattuna, että taloudellisesti tarkasteltuna nyt kyseessä olevalla käyttö- ja nautintaoikeudella ja vuokrauksella on se yhteinen ominaispiirre, joka on mainittu tämän tuomion 55 kohdassa.

59 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ja C kohdan a alakohtaa on tulkittava niin, että ne eivät ole esteenä arvonlisäverolain 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka perusteella arvonlisäverovapautusta sovellettaessa kiinteän omaisuuden vuokraukseen voidaan rinnastaa se, että tietyksi sovituksi ajaksi annetaan vastiketta vastaan esineoikeus, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kiinteää omaisuutta, kuten pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva käyttö- ja nautintaoikeus.

Oikeudenkäyntikulut

60 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 (viides jaosto)

on ratkaissut Hoge Raad der Nederlandenin 24.8.1999 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 3 kohdan b alakohtaa on tulkittava niin, että se ei ole esteenä 28.6.1968 annetun Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarden (laki liikevaihtoveron korvaamisesta arvonlisäverojärjestelmän mukaisella liikevaihtoverolla), sellaisena kuin se on muutettuna 18.12.1995 annetulla Wet ter bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zakenilla (laki kiinteään omaisuuteen liittyvän veronkierron estämiseksi), 3 §:n 2 momentin kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jossa kiinteään omaisuuteen kohdistuvien esineoikeuksien perustamista, siirtämistä ja muuttamista sekä niistä luopumista ja niiden päättämistä pidetään tavaroiden luovutuksena ainoastaan, jos niistä maksettu korvaus liikevaihtoverolla lisättynä on vähintään kyseisten oikeuksien kohteena olevan kiinteän omaisuuden käyvän arvon suuruinen.

2) **Direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ja C kohdan a alakohtaa on tulkittava niin, että ne eivät ole esteenä kyseisen 28.6.1968 annetun lain, sellaisena kuin se on muutettuna 18.12.1995 annetulla lailla, 11 §:n 1 momentin b kohdan 5 alakohdan kaltaiselle kansalliselle säännökselle, jonka perusteella arvonlisäverovapautusta sovellettaessa kiinteän omaisuuden vuokraukseen voidaan rinnastaa se, että tietyksi sovituksi ajaksi annetaan vastiketta vastaan esineoikeus, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kiinteää omaisuutta, kuten pääasian oikeudenkäynnissä kyseessä oleva käyttö- ja nautintaoikeus.**

La Pergola Wathelet Edward

Jann Timmermans

Julistettiin Luxemburgissa 4 päivänä lokakuuta 2001.

R. Grass A. La Pergola

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja