YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)
26 päivänä syyskuuta 1996 *

Asiassa C-230/94,

jonka Bundesfinanzhof on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Renate Enkler

vastaan

Finanzamt Homburg

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 ja 2 kohdan, 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. N. Kakouris sekä tuomarit P. J. G. Kapteyn ja H. Ragnemalm (esittelevä tuomari),

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

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Renate Enkler, edustajanaan veroneuvonantaja Hans-Jürgen Enkler, Kirkel,

— Saksan hallitus, asiamiehenään liittovaltion talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Assistant Treasury Solicitor John E. Collins,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Jürgen Grunwald,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Renate Enklerin, edustajanaan Hans-Jürgen Enkler, Finanzamt Homburgin, asiamiehenään Regierungsoberrat Hans-Werner Klein, ja komission, asiamiehenään Jürgen Grunwald, esittämät suulliset huomautukset 15.2.1996 pidetyssä istunnossa,

kuultuaan julkisasiamiehen 28.3.1996 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on 5.5.1994 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.8.1994, esittänyt EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla neljä ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsää-

dännön 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 ja 2 kohdan, 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset ovat tulleet esiin Enklerin ja Finanzamt Homburgin välisessä riita-asiassa, joka koskee sitä, onko Enkleriä pidettävä liikkeenharjoittajana, ja sitä, miten Enklerin omistaman matkailuauton veron peruste lasketaan.

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 todetaan 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."

5 Direktiivin 6 artiklassa säädetään lisäksi seuraavaa:

"1. 'Palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

— —

2. Vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin on rinnastettava:

a) yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen;

— —"

6 Direktiivin 11 artiklassa säädetään, että veron perusteen on 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta oltava verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä.

7 Enkler on puolisonsa omistaman veroneuvontatoimiston palveluksessa. Hän teki 15.9.1984 asuinpaikkansa kunnallisviranomaiselle sekä Finanzamt Homburgille ilmoituksen harjoittamastaan matkailuautojen vuokraustoiminnasta. Hän osti 28.9.1984 matkailuauton, jonka hinta oli 46 249 Saksan markkaa (DEM) lisättynä liikevaihtoverolla 6 474,89 DEM.

8 Vuotta 1984 koskevassa liikevaihtoveron vuosi-ilmoituksessa Enkler teki 7 270,77 DEM:n suuruisen vähennyksen, vaikka matkailuauto oli ollut yksinomaan hänen yksityiskäytössään.

9 Vuotta 1985 koskevassa ilmoituksessa Enkler ilmoitti liikevaihdon määräksi 2 535 DEM, josta 2 205 DEM oli kertynyt matkailuauton vuokrauksesta puolisolle.

10 Vuotta 1986 koskevassa ilmoituksessa Enkler ilmoitti liikevaihdon määräksi 1 728 DEM, josta 868 DEM oli jälleen kertynyt matkailuauton vuokrauksesta puolisolle.

11 Enklerin puoliso oli maksanut Enklerille vuokraa 90 DEM päivässä. Hän oli lisäksi osallistunut matkailuauton hankinta- ja kunnossapitomenoihin maksamalla Enklerille 42 321 DEM vuonna 1984, 8 270 DEM vuonna 1985 ja 8 751 DEM vuonna 1986.

12 Näiden kolmen tilikauden aikana Enkler oli kahdesti vuokrannut ajoneuvon ulkopuolisille. Enklerin toimittamien tietojen mukaan matkailuautoa oli käytetty seuraavasti:

kokonaiskäyttö: 250 päivää, 25 781 ajokilometriä,

yksityiskäyttö: 79 päivää, 13 100 ajokilometriä,

puolison käyttö: 40 päivää, 5 239 ajokilometriä,

vuokraus ulkopuolisille: 18 päivää, 3 236 ajokilometriä,

matkat korjaamoon: 113 päivää, 4 206 ajokilometriä.

13 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lisäksi, että matkailuautolle oli otettu yksityinen pakollinen liikennevakuutus. Silloin kun ajoneuvo oli ulkopuolisten käytössä, Enkler otti sille vuokra-ajoneuvojen pakollisen liikennevakuutuksen ja antoi vakuutuskirjan asiakkaille. Vakuutuksenantajan kanssa tehdyn sopimuksen perusteella Enklerin puoliso sai käyttää ajoneuvoa ilman täydentävää vakuutusta.

14 Näyttää siltä, että Enkler ei mainostanut ajoneuvon vuokrausmahdollisuutta päivälehdissä. Silloin kun ajoneuvo ei ollut vuokrattuna, se oli pysäköitynä Enklerien asunnon lähellä sijaitsevalla katetulla pysäköintipaikalla.

15 Vuonna 1986 Enkler ilmoitti, että hän aikoo ottaa ajoneuvon yksinomaan yksityiskäyttöön. Hän ilmoitti veron perusteeksi 19 000 DEM ja ilmoitti olevansa oikeutettu 80 prosentin suuruiseen vähennykseen verosta, koska hän on pienyrittäjä.

16 Vuosia 1984—1986 koskevassa oikaisupäätöksessä Finanzamt Homburg otti Enklerin maksettavaksi määrättävää veroa laskettaessa huomioon ainoastaan ne määrät, jotka vastasivat ajoneuvon vuokraajilta erikseen laskutettua liikevaihtoveroa. Näin tehdessään Finanzamt lähti siitä periaatteesta, että Enkler oli velvollinen maksamaan liikevaihtoveroa, koska hän oli laskuttanut sen, vaikka hän ei ollutkaan liikkeenharjoittaja.

17 Finanzgericht hylkäsi Enklerin valituksen katsoen erityisesti, että hän ei ollut liikkeenharjoittaja matkailuauton vuokraustoiminnan osalta. Tämä tuomioistuin täsmensi, että liikkeenharjoittajan toiminnalta vaadittu jatkuvaluontoisuus edellyttää, että toimintaa harjoitetaan tulonsaantitarkoituksessa; tämän tarkoituksen olemassaolo on todettava objektiivisten tunnusmerkkien perusteella. Finanzgerichtin mukaan Enklerin toiminta muistutti yksityistä toimintaa, kun otetaan huomioon seuraavat seikat:

— hän oli hankkinut ainoastaan yhden ajoneuvon, joka ominaisuuksiensa perusteella oli tarkoitettu vapaa-ajan käyttöön ja joka oli pääasiallisesti ollut hänen yksityiskäytössään,

— hän harjoitti pääasiallisesti muuta toimintaa kuin vuokraustoimintaa,

— hänellä ei ollut toimistoa eikä tiloja ajoneuvon säilyttämistä ja huoltoa varten,

— kantajan puoliso oli suurimmaksi osaksi rahoittanut matkailuauton ja huoltanut sitä,

— ajoneuvolla oli vuokra-ajoneuvon vakuutus ainoastaan silloin, kun se tosiasiallisesti oli yrityskäytössä, ja

— omistaja piti ajoneuvon, vaikka toiminta osoittautui erittäin tappiolliseksi.

18 Enkler haki muutosta Bundesfinanzhofissa. Bundesfinanzhof katsoi, että asiaa koskevia Saksan oikeuden säännöksiä tulkittaessa on otettava huomioon kuudennen direktiivin vastaavat säännökset, ja se päätti lykätä ratkaisun antamista siihen saakka, kunnes yhteisöjen tuomioistuin on antanut ennakkoratkaisun seuraaviin neljään kysymykseen:

"1) Onko aineellisen omaisuuden vuokrausta pidettävä

a) kuudennen direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuna palvelujen suorittajan harjoittamana toimintana vai

b) ainoastaan kuudennen direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettuna liiketoimena, joka käsittää aineellisen omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa?

2) Onko kaikki aineellisen omaisuuden käyttöön antaminen vastiketta vastaan kuudennen direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettua taloudellista toimintaa vai onko toiminnan oltava erotettavissa yksityisestä toiminnasta, jotta sitä voitaisiin pitää taloudellisena toimintana?

Onko se erotettava yksityisestä toiminnasta

— tiettyjen tunnusmerkkien (kuten esimerkiksi taloudellisen merkityksen, luovutuksen keston, vastikkeen suuruuden) perusteella vai

— vertaamalla sitä siihen, miten vastaavaa taloudellista toimintaa (tässä tapauksessa matkailuautojen ammattimaista vuokrausta) yleensä harjoitetaan?

3) Onko matkailuauton vuokrausta pidettävä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa harjoitettuna taloudellisena toimintana, jos ajoneuvoa on yli kahden vuoden pituisena ajanjaksona vuokrattu ainoastaan muutaman päivän ajan kahdelle ulkopuoliselle vuokraajalle ja kaikkiaan noin kuuden viikon ajan vuokranantajan puolisolle ja kun tästä saatu vastike on kaikkiaan noin 4 300 DEM?

4) Mikäli kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko siihen veron perusteeseen (kuudennen direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohta), jota sovelletaan kuudennen direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin palvelujen suorituksiin, sisällytettävä myös ne kustannukset, jotka ovat syntyneet silloin, kun vuokrattavaksi tarkoitettu omaisuus on ollut vuokranantajan itsensä käytettävissä (toisin sanoen silloin, kun ajoneuvo ei ole ollut vuokrattuna)?"

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

19 Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuinta pääasiallisesti täsmentämään, onko aineellisen omaisuuden vuokrausta pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä tarkoitettuna taloudellisena toimintana vai yksinomaan saman säännöksen toisessa virkkeessä tarkoitettuna taloudellisena toimintana.

20 Aluksi on huomautettava, että kun kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohtaa verrataan 4 artiklan 3 kohtaan, todetaan, että sen paremmin 4 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä virkkeessä kuin sen toisessakaan virkkeessä mainittu taloudellinen toiminta ei käsitä satunnaisesti suoritettuja liiketoimia.

21 Seuraavaksi on täsmennettävä, että aineellisen omaisuuden vuokrausta on pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettuna tämän omaisuuden hyödyntämisenä (katso asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655).

22 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että aineellisen omaisuuden vuokralle antaminen on tämän omaisuuden hyödyntämistä, mitä on pidettävä kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana, mikäli sitä harjoitetaan jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

Toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys

23 Toisella ja kolmannella kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy pääasiallisesti sitä, milloin aineellisen omaisuuden, kuten matkailuauton, vuokrausta on katsottava harjoitetun kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetussa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

24 Tämän osalta on muistutettava, että sen, joka vaatii arvonlisäveroa vähennettäväksi, on osoitettava, että hän täyttää vähennyksen tekemisen edellytykset, ja todistettava erityisesti, että hän täyttää verovelvollisen tunnusmerkit. Kuudennen direktiivin 4 artikla ei näin ollen estä sitä, että verohallinto voi vaatia, että verovelvollisen ilmoitus toiminnan luonteesta on vahvistettava objektiivisilla seikoilla (katso edellä mainittu asia Rompelman, tuomion 24 kohta). Tästä seuraa, että vero- tai oikeusviranomaisten, joilta on pyydetty kannanottoa tähän ongelmaan, on arvioitava kaikkia tietylle yksittäistapaukselle tunnusomaisia seikkoja, kun ne ratkaisevat, onko kyseistä toimintaa — nyt käsiteltävänä olevassa asiassa omaisuuden hyödyntämistä vuokrauksen muodossa — katsottava harjoitettavan jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

25 Tämän osalta on korostettava, että kuten kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdasta ilmenee, toiminnan tarkoituksella tai tuloksella ei sellaisenaan ole merkitystä kuudennen direktiivin soveltamisalaa määriteltäessä.

26 Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-97/90, Lennartz, 11.7.1991 antamassaan tuomiossa (Kok. 1991, s. I-3795) todennut, että kyseisen omaisuuden luonne kuuluu niihin seikkoihin, joiden perusteella veroviranomaisten on arvioitava, onko verovelvollinen hankkinut omaisuuden taloudellisessa toiminnassa käytettäväksi.

27 Tämän tunnusmerkin perusteella voidaan myös ratkaista, onko oikeussubjekti käyttänyt omaisuutta siten, että hänen toimintaansa voidaan pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Sen seikan, että omaisuus soveltuu hyödynnettäväksi ainoastaan taloudellisesti, on yleensä katsottava osoittavan, että omistaja hyödyntää sitä taloudellisessa toiminnassa ja siis jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Sen sijaan silloin, kun omaisuutta sen ominaisuuksien puolesta voidaan käyttää sekä taloudellisessa toiminnassa että yksityisessä käytössä, on tutkittava omaisuuden hyödyntämisen olosuhteet kokonaisuudessaan sen ratkaisemiseksi, käytetäänkö sitä todellakin jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

28 Viimeksi mainitussa tapauksessa vertailu toisaalta niiden olosuhteiden välillä, joissa asianosainen tosiasiallisesti hyödyntää omaisuutta, ja toisaalta niiden olosuhteiden välillä, joissa vastaavaa taloudellista toimintaa yleensä harjoitetaan, voi olla eräs menetelmä, jonka avulla voidaan varmistua siitä, harjoitetaanko kyseistä toimintaa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

29 Vaikka kyseisen toiminnan tulokseen liittyviä tunnusmerkkejä ei sellaisenaan voida käyttää sen ratkaisemisessa, onko toimintaa harjoitettu jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, muun muassa vuokrauksen tosiasiallisen keston, asiakaskunnan suuruuden ja tulojen määrän kaltaiset seikat voidaan tässä arvioinnissa ottaa huomioon osana asian kokonaisolosuhteita.

30 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella toiseen ja kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että sen ratkaiseminen, onko aineellisen omaisuuden, kuten matkailuauton, vuokralle antamista katsottava harjoitettavan jatkuvaluontoi-

sessa tulonsaantitarkoituksessa, siten kuin kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetaan, kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jonka on arvioitava asian olosuhteita kokonaisuutena.

Neljäs ennakkoratkaisukysymys

31 Neljännellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että liikevaihtoveron perusteeseen, jota sovelletaan saman direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan perusteella palvelujen suoritukseen rinnastettaviin liiketoimiin, on sisällytettävä ne kustannukset, jotka ovat aiheutuneet silloin, kun omaisuus on ollut verovelvollisen itsensä käytettävissä siten, että hän on milloin hyvänsä todella voinut käyttää sitä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin.

32 Ensinnäkin kuudennen direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "[v]ähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy", ja saman artiklan 2 kohdassa annetaan verovelvolliselle oikeus "vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai luovuttaa toinen verovelvollinen", mikäli tavarat käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

33 Toiseksi sen estämiseksi, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ostohintaan sisältyneen arvonlisäveron, välttyisi maksamasta arvonlisäveroa silloin, kun hän ottaa yrityksen omaisuuteen kuuluneen tavaran yksityiseen käyttöönsä, ja että hän saisi tällä tavalla perusteetonta etua verrattuna tavalliseen kuluttajaan, joka tavaran ostaessaan maksaa arvonlisäveron, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin "yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavarat oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen" (katso samaan periaatteeseen

perustuvan kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan osalta asia C-20/91, De Jong, tuomio 6.5.1992, Kok. 1992, s. I-2847, 15 kohta).

34 Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa C-193/91, Mohsche, 25.5.1993 antamassaan tuomiossa (Kok. 1993, s. I-2615, 13 ja 14 kohta) katsonut, että tavaran ottaminen omaan käyttöön on verollista vain poikkeuksellisesti ja että kuudennen direktiivin 6 kohdan 2 kohdan a alakohdassa käytettyä ilmaisua "tavaroiden ottaminen omaan käyttöön" on näin ollen tulkittava suppeasti siten, että se käsittää ainoastaan tavaran itsensä käyttöön ottamisen. Tämä säännös ei siten koske kolmansien suorittamia tavaran kunnossapitoon ja käyttöön liittyviä palveluja, joihin sisältynyttä arvonlisäveroa verovelvollinen ei ole voinut vähentää.

35 Kuten edellä 33 kohdassa jo on todettu, kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan tarkoituksena on taata verovelvollisen ja lopullisen kuluttajan yhdenvertainen kohtelu. Viimeksi mainittu voi aina käyttää tavaraa niin halutessaan; sen vuoksi silloin, kun 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisesti määrätään veron peruste, jota sovelletaan 6 artiklan 2 kohdan nojalla palvelujen suoritukseen rinnastettavaan liiketoimeen, on otettava huomioon ne ajanjaksot, jolloin tavara on verovelvollisen käytettävissä siten, että yksityiskäyttö on milloin tahansa mahdollista.

36 Ensinnäkin on todettava, että näiden ajanjaksojen huomioon ottamista arvonlisäveron perustetta määrättäessä rajoittaa se, että huomioon on otettava ainoastaan tavaraan itseensä liittyvät kustannukset, kuten poistot, tai verovelvolliselle aiheutuneet sellaiset kustannukset, jotka ovat oikeuttaneet arvonlisäveron vähennykseen.

37 Seuraavaksi on todettava, että kaikkia tällaisia kustannuksia ei ole sisällytettävä veron perusteeseen. Kyseisille ajanjaksoille on tunnusomaista se, että kyseinen tavara on verovelvollisen käytettävissä sekä hänen yksityisiä tarpeitaan varten että samaan aikaan myös hänen yrityksensä tarpeita varten. Näin ollen huomioon on

otettava se kustannusten osa, joka vastaa toisaalta tavaran tosiasiallisen kokonaiskäyttöajan ja toisaalta sen ajan, jona tavara on tosiasiallisesti ollut käytössä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, välistä suhdetta.

38 Neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että saman direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla palvelujen suorituksiin rinnastettavien liiketoimien arvonlisäveron perusteeseen on sisällytettävä ne kustannukset, jotka ovat aiheutuneet aikana, jona tavara on ollut verovelvollisen käytettävissä siten, että hän on voinut milloin tahansa tosiasiallisesti käyttää sitä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, ja jotka liittyvät tavaraan itseensä tai joiden perusteella verovelvolliselle on syntynyt oikeus arvonlisäveron vähennykseen. Veron perusteeseen sisällytettävän kustannusten osan on vastattava toisaalta tavaran tosiasiallisen kokonaiskäyttöajan ja toisaalta sen ajan, jona tavara on tosiasiallisesti ollut käytössä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, välistä suhdetta.

Oikeudenkäyntikulut

39 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksille ja Euroopan yhteisöjen 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 (neljäs jaosto)

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 5.5.1994 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Aineellisen omaisuuden vuokralle antaminen on tämän omaisuuden hyödyntämistä, mitä on pidettävä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana, mikäli sitä harjoitetaan jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

2) Sen ratkaiseminen, onko aineellisen omaisuuden, kuten matkailuauton, vuokralle antamista katsottava harjoitettavan jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, siten kuin direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetaan, kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jonka on arvioitava asian olosuhteita kokonaisuutena.

3) Kuudennen direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että saman direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla palvelujen suorituksiin rinnastettavien liiketoimien arvonlisäveron perusteeseen on sisällytettävä ne kustannukset, jotka ovat aiheutuneet aikana, jona tavara on ollut verovelvollisen käytettävissä siten, että hän on voinut milloin tahansa tosiasiallisesti käyttää sitä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, ja jotka liittyvät tavaraan itseensä tai joiden perusteella verovelvolliselle on syntynyt oikeus arvonlisäveron vähennykseen. Veron perusteeseen sisällytettävän kustannusten osan on vastattava toisaalta tavaran tosiasiallisen kokonaiskäyttöajan ja toisaalta sen ajan, jona tavara on tosiasiallisesti ollut käytössä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, välistä suhdetta.

Kakouris Kapteyn Ragnemalm

Julistettiin Luxemburgissa 26 päivänä syyskuuta 1996.

R. Grass C. N. Kakouris

kirjaaja neljännen jaoston puheenjohtaja