JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GEORGES COSMAS
28 päivänä maaliskuuta 1996 *

Bundesfinanzhof on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle joukon kysymyksiä, jotka koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY [1] (jäljempänä kuudes direktiivi) eräiden säännösten tulkintaa. Ensimmäiset kolme kysymystä koskevat yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaa ja erityisesti kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa määritellyn taloudellisen toiminnan käsitettä. Viimeisellä kysymyksellään kansallinen tuomioistuin pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta selvitystä kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan täsmällisestä merkityksestä; tässä alakohdassa säädetään veron perusteesta, jota sovelletaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuihin, vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin rinnastettaviin tiettyihin liiketoimiin (jotka tämän vuoksi kuuluvat yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan).

I Tosiseikat — Ennakkoratkaisukysymykset

1. Renate Enkler (jäljempänä Enkler) on puolisonsa omistaman veroneuvontatoimiston palveluksessa. Hän teki 15.9.1984 asuinpaikkansa kunnallisviranomaiselle sekä toimivaltaiselle veroviranomaiselle (Finanzamt Homburg, jäljempänä Finanzamt) ilmoituksen harjoittamastaan matkailuautojen vuokraustoiminnasta. Muutamia päiviä myöhemmin eli 28.9.1984 hän osti matkailuauton, jonka hinta oli 46 249 Saksan markkaa (DEM) lisättynä liikevaihtoverolla 6 474,89 DEM.

2. Vuotta 1984 koskevassa liikevaihtoveron vuosi-ilmoituksessa Enkler ilmoitti vähennyskelpoisena verona 7 270,77 DEM ilmoittaen samalla, että matkailuauto oli kyseisen vuoden aikana ollut ainoastaan hänen yksityiskäytössään. Kahdelta seuraavalta vuodelta tekemissään vastaavissa ilmoituksissa Enkler ilmoitti ajoneuvon vuokrauksen liikevaihdon seuraavasti:

— 1985: kokonaisliikevaihto 2 535 DEM, joista 2 205 DEM tuloa ajoneuvon vuokrauksesta puolisolle;

* Alkuperäinen kieli: kreikka.

1 — EYVL L 145, s. 1.

— 1986: kokonaisliikevaihto 1 728 DEM, josta 868 DEM tuloa ajoneuvon vuokrauksesta puolisolle.

3. Myös seuraavat, ajoneuvon ostoon ja käyttöön liittyvät seikat käyvät ilmi ennakkoratkaisupyynnöstä: [2]

Enklerin puoliso osallistui ajoneuvon hankinta- ja kunnossapitomenoihin 42 321 DEM:lla vuonna 1984, 8 270 DEM:lla vuonna 1985 ja 8 751 DEM:lla vuonna 1986. Vuokratessaan ajoneuvon hän maksoi siitä korvauksena 90 DEM päivässä.

Matkailuauto, joka oli rekisteröity Enklerin nimiin, oli ensimmäisen kerran käytössä puolisoiden yhteisellä matkalla, jonka aikana he huomasivat, että ajoneuvon tiiviydessä oli ongelmia. He pyysivät myyjää korjaamaan tämän vian. Sinä aikana kun myyjä teki tarvittavat korjaukset, ajoneuvo oli Enklerin puolisoiden yksityiskäytössä. Korjauksen jälkeen ajoneuvo vuokrattiin kahteen otteeseen ulkopuolisille ja se vahingoittui vuokrauksen aikana onnettomuudessa.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on Enklerin itsensä antamien tietojen pohjalta esittänyt seuraavan yhteenvedon ajoneuvon käyttöön liittyvistä seikoista:

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.

2 — Sillä seikalla, että Enkler (joka ei kuitenkaan aseta kyseenalaiseksi esitettyjen ennakkoratkaisukysymysten tarkoituksenmukaisuutta) yhteisöjen tuomioistuimelle tekemissään kirjallisissa huomautuksissa kiistää Bundesfinanzhofin esittämien, riidanalaisen ajoneuvon ostoon ja käyttöön liittyvien tosiseikkojen oikeellisuuden, ei ole merkitystä ennakkoratkaisumenettelyssä. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, sillä ei ole toimivaltaa tutkia pääasian tosiseikkoja koskevia kysymyksiä eikä ainakaan ratkaista pääasian asianosaisten välistä erimielisyyttä. Asian tosiseikkojen arviointia koskevien kysymysten ratkaiseminen kuuluu nimittäin kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Kun yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen, se voi ottaa huomioon ainoastaan ne tosiseikat, jotka on ilmoitettu ennakkoratkaisupyynnössä [ks. esim. asia 51/74, Van der Hulst, tuomio 23.1.1975 (Kok. 1975, s. 79, 12 kohta); asia 36/79, Denkavit, tuomio 15.11.1979 (Kok. 1979, s. 3439, 12 kohta); asia 17/81, Pabst & Richarz, tuomio 29.4.1982 (Kok. 1982, s. 1331, 12 kohta); asia 243/83, Binon, tuomio 3.7.1985 (Kok. 1985, s. 2015, 24 kohta); asia 74/87, Goerrig, tuomio 31.5.1988 (Kok. 1988, s. 2771, 10 kohta) ja asia C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertriebs, tuomio 2.6.1994 (Kok. 1994, s. I-2305, 16 ja 17 kohta)].

4. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa lisäksi seuraavaa:

a) Matkailuajoneuvolle oli otettu yksityinen pakollinen liikennevakuutus. Ainoastaan silloin kun ajoneuvo oli ulkopuolisten käytössä, Enkler otti sille vuokra-ajoneuvojen pakollisen vakuutuksen; vakuutuksenantajan kanssa tehdyn sopimuksen perusteella Enklerin puoliso sai käyttää ajoneuvoa ilman täydentävää vakuutusturvaa.

b) Enkler ei mainostanut ajoneuvon vuokrausmahdollisuutta lehdissä.

c) Silloin kun matkailuauto ei ollut vuokrattuna, se oli pysäköitynä Enklerien asunnon lähellä sijaitsevalla katetulla pysäköintipaikalla.

5. Vuonna 1986 Enkler ilmoitti aikovansa (ilmeisesti ilmoituksen tekemispäivästä alkaen) ottaa ajoneuvon yksinomaan yksityiskäyttöön. Samassa yhteydessä Enkler ilmoitti hänen maksettavakseen tulevan liikevaihtoveron perusteeksi 19 000 DEM, josta hän teki vielä 80 prosentin vähennyksen, johon hänellä pienyrittäjänä oli oikeus *Umsatzsteuergesetz*in (Saksan liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 19 pykälän 3 momentin nojalla.

6. Finanzamt oli riidanalaisilta vuosilta (1984—1986) toimittamassaan liikevaihtoverotuksessa verottanut Enkleriä aluksi hänen tekemiensä ilmoitusten mukaisesti. Finanzamt kuitenkin muutti aikaisempia verotuspäätöksiään 3.4.1989 tekemällään oikaisupäätöksellä siten, että se otti Enklerin maksettavaksi määrättävää veroa laskettaessa huomioon ainoastaan ne määrät, jotka vastasivat Enklerin ajoneuvon vuokraajilta laskuttaman liikevaihtoveron määrää. Tehdessään tämän oikaisupäätöksen Finanzamt lähti siitä, että Enkler oli velvollinen maksamaan liikevaihtoveroa UStG:n 14 pykälän 3 momentin nojalla, koska hän oli laskuttanut edellä mainituilta vuokraajilta liikevaihtoveron, vaikka hän ei ollut liikkeenharjoittaja.

7. Enklerin valitus oikaisupäätöksestä hylättiin. Myös Enklerin toimivaltaiseen Finanzgerichtiin tekemä valitus hylättiin; Finanzgericht katsoi, että Enkleriä ei ollut pidettävä liikkeenharjoittajana matkailuauton vuokraustoiminnan osalta. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Finanzgericht katsoi, että liikkeenharjoittajan toiminnalta vaadittu jatkuvaluontoisuus edellyttää, että toiminnan tarkoituksena on tulojen saaminen; tämän tarkoituksen olemassaolo on todettava

objektiivisten tunnusmerkkien perusteella. Arvioitaessa sitä, ovatko nämä edellytykset täyttyneet pääasiassa, Finanzgerichtin mukaan näytti siltä, että kantajaa ei ollut pidettävä liikkeenharjoittajana matkailuautojen vuokraustoiminnan osalta, kun otetaan huomioon seuraavat seikat:

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

b) hän harjoitti pääasiallisesti muuta toimintaa kuin vuokraustoimintaa;

c) hänellä ei ollut toimistoa eikä tiloja ajoneuvon säilyttämistä ja huoltoa varten;

d) kantajan puoliso oli suurimmaksi osaksi rahoittanut ajoneuvon ja huoltanut sitä;

e) matkailuautolla oli vuokra-ajoneuvon vakuutus ainoastaan silloin, kun se tosiasiallisesti oli yrityskäytössä, ja

f) kantaja piti ajoneuvon, vaikka toiminta osoittautui erittäin tappiolliseksi.

8. Enkler valitti Finanzgerichtin tuomiosta Bundesfinanzhofiin, joka katsoi, että asiaa koskevia kansallisen oikeuden säännöksiä (UStG:n 1 pykälän 1 momentin 1 kohta ja 2 pykälän 1 momentti) tulkittaessa on otettava huomioon kuudennen direktiivin vastaavat säännökset (2 artiklan 1 kohta ja 4 artiklan 1 ja 2 kohta), ja se päätti esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"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)?"

II Asiaa koskevat kuudennen direktiivin säännökset

9. Kuudennella direktiivillä perustetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisala on määritelty direktiivin 2 artiklassa, jossa säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava

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

2. tavaroiden maahantuonnista."

10. Tämän direktiivin 4 artiklassa, joka sijaitsee IV osastossa "Verovelvolliset", säädetään seuraavaa:

"1. 'Verovelvollisella' tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. [3]

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. Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia — — .

4. — —

5. — — ."

3 — Tämä alaviite koskee ainoastaan ratkaisuehdotuksen kreikankielistä versiota.

11. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdassa säädetään lopuksi seuraavaa:

"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;

b) — —",

kun 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa sitä vastoin säädetään, että veron perusteen on oltava

"edellä 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä".

III Ennakkoratkaisukysymyksiin vastaaminen

A *Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys*

12. Ensimmäisellä ennakkoratkaisukysymyksellään kansallinen tuomioistuin kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta pääasiallisesti sitä, että kun harkitaan, onko aineellisen omaisuuden vuokraus sellaista taloudellista toimintaa, jonka itsenäinen harjoittaminen tekee toiminnan harjoittajasta verovelvollisen arvonlisäverotuksessa, pitääkö ratkaisun perustua kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan ensimmäiseen virkkeeseen (jonka mukaan edellä tarkoitettua taloudellista toimintaa on muun muassa palvelujen suorittajan harjoittama toiminta) vai saman kohdan toiseen virkkeeseen (jonka mukaan taloudellista toimintaa on liiketoiminta, joka käsittää "aineellisen — — omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa").

13. Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä kokonaisuudessaan ilmenee, Bundesfinanzhof on ensimmäistä kysymystä asettaessaan pitänyt lähtökohtana sitä, että edellä mainitun ensimmäisen virkkeen mukaan palvelujen suorittaminen on taloudellista toimintaa ilman, että joidenkin muiden edellytysten pitäisi täyttyä, kun sen sijaan toisen virkkeen mukaan taloudelliselta toiminnalta edellytetään paitsi sitä, että kyse on aineettoman omaisuuden hyödyntämisestä, myös sitä, että hyödyntämisellä on tietty tavoite eli että se tapahtuu "jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa". Tämä Bundesfinanzhofin käsitys näyttää perustuvan seuraaviin kahteen seikkaan:

a) Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan jokainen, joka harjoittaa taloudellista toimintaa, on arvonlisäverotuksessa verovelvollinen toiminnan tavoitteesta tai tuloksesta riippumatta.

b) Kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen saksankielisen version mukaan taloudellisena toimintana on pidettävä *myös* (auch) aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, minkä voitaisiin katsoa tarkoittavan, että tämä säännös on poikkeus siihen sääntöön (joka ilmenee paitsi 1 kohdasta myös saman artiklan 2 kohdan ensimmäisestä virkkeestä), jonka mukaan tietyn toiminnan tarkoituksella ei ole vaikutusta siihen, pidetäänkö sitä taloudellisena toimintana vai ei.

14. Tämä käsitys ei kuitenkaan ole oikea. On huomautettava, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena jokaista, joka *satunnaisesti* suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia. Tästä säännöksestä seuraa väistämättä seuraava

johtopäätös: vaikka tietty toiminta täyttäisikin jonkin 4 artiklan 2 kohdassa mainitun taloudellisen toiminnan tunnusmerkit, sitä ei pidetä yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan pakollisesti kuuluvana taloudellisena toimintana, mikäli se on satunnaista, toisin sanoen vailla tietynasteista jatkuvuutta ja pysyvyyttä; tällaista toimintaa pidetään taloudellisena ainoastaan, jos toimivaltainen jäsenvaltio antaa tämän sisältöisen säännöksen sille kuudennella direktiivillä myönnetyn toimivallan nojalla. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toinen virke vaikuttaa näin ollen pikemminkin ensimmäisen virkkeen täsmennykseltä kuin siihen tehdyltä poikkeukselta. [4] Tämän osalta on merkittävää, että vaikka kyseisen toisen virkkeen saksankielisen version (samoin kuin englannin-, kreikan-, suomen-, portugalin- ja ruotsinkielisen version) mukaan taloudellisena toimintana pidetään *myös* (auch, also, επίσης, myös, igualmente, likaså) aineellisen omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, muiden kieliversioiden mukaan taloudellisena toimintana pidetään *erityisesti* tai *muun muassa* edellä mainitut edellytykset täyttävää aineellisen omaisuuden hyödyntämistä. [5]

15. Ratkaistaessa onko aineellisen omaisuuden vuokrausta pidettävä taloudellisena toimintana, on edellä esitetty huomioon ottaen aina varmistuttava siitä, että toiminta on tietyssä määrin jatkuvaa ja pysyvää. Koska aineellisen omaisuuden vuokraus selvästi on eräs (ja epäilemättä kaikkein tavanomaisin) vuokralle annettavan omaisuuden hyödyntämismuoto, [6] asiakysymystä arvioitaessa on pyrittävä ratkaisemaan, onko se erityisedellytys, joka 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen mukaan tekee edellä tarkoitetun toiminnan harjoittamisesta jatkuvaa ja pysyvää, täyttynyt. On siis tutkittava, harjoitetaanko toimintaa "jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa".

16. Näin ollen ehdotan, että Bundesfinanzhofin esittämään ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava seuraavasti:

"Aineellisen omaisuuden vuokralle antaminen on tämän omaisuuden hyödyntämistä. Jotta tällaista hyödyntämistä voitaisiin pitää sellaisena taloudellisena toimintana, jonka perusteella toiminnan harjoittaja on verovelvollinen yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, on kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen mukaisesti tutkittava, harjoitetaanko toimintaa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa."

4 — Ks. nimenomaan tämän osalta asia C-186/89, Van Tiem, tuomio 4.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4363, julkisasiamies Van Gervenin ratkaisuehdotuksen 12 kohta) sekä asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, julkisasiamies Sir Gordon Slynnin ratkaisuehdotus).

5 — Tanskankielisessä versiossa käytetään ilmaisua "blandt andet", espanjankielisessä ilmaisua "en especial", ranskankielisessä ilmaisua "notamment", italiankielisessä ilmaisua "in particolare" ja hollanninkielisessä ilmaisua "onder andere".

6 — Vertaa tämän osalta edellä alaviitteessä 4 mainittu tuomio asiassa Rompelman (erityisesti 20 kohdan sanamuoto) sekä julkisasiamies Sir Gordon Slynnin tässä asiassa antama ratkaisuehdotus. Vertaa myös samassa alaviitteessä 4 mainittu tuomio asiassa Van Tiem (18 kohta) sekä julkisasiamies Van Gervenin tässä asiassa antama ratkaisuehdotus (10 kohta).

B *Toinen ja kolmas ennakkoratkaisukysymys*

17. Ensimmäiseen kysymykseen ehdotettu vastaus määrää myös toiseen kysymykseen annettavan vastauksen sisällön. Kuten edellä esitetystä ilmenee, kaikki itsenäisesti harjoitettu toiminta, joka käsittää aineellisen omaisuuden hyödyntämistä (tai kuten ennakkoratkaisupyynnön tehnyt tuomioistuin asian ilmaisee, "aineellisen omaisuuden käyttöön antamisen vastiketta vastaan"), ei ole kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa, vaan sellaisena pidetään ainoastaan jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa harjoitettua toimintaa. Tämän viimeksi mainitun edellytyksen täyttyminen on siis välttämätöntä (ja toisaalta riittävää), jotta mainitut tunnusmerkit täyttävä toiminta kuuluisi yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan, eikä sillä, onko toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä mainittu edellytys eli kiistanalaisen toiminnan erotettavuus "yksityisestä toiminnasta" täyttynyt, ole ratkaisevaa merkitystä.

18. Sitä puhdasta tosiasiakysymystä, onko tietyn toiminnan harjoittamisella mainittu tarkoitus (tai onko määrätty omaisuus hankittu käytettäväksi toiminnassa, jota harjoitetaan tämän tarkoituksen saavuttamiseksi [7]), ei tietenkään voida ratkaista pelkästään asianosaisen ilmoituksen perusteella. Oikeus- tai hallintoviranomaisten on kysymystä ratkaistessaan arvioitava kaikkia asiassa esiin tulleita seikkoja siten, että tietyn toiminnan katsomisen jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa harjoitetuksi toiminnaksi on mikäli mahdollista perustuttava objektiivisesti varmistettavissa ja todennettavissa oleviin seikkoihin. [8] Niistä objektiivisista seikoista, joiden perusteella tämä kysymys ratkaistaan, erityisen merkittävänä on pidettävä omaisuuden luonnetta, [9] mutta myös omaisuuden hyödyntämisen olosuhteita kokonaisuutena. On itse asiassa selvää, että jos omaisuus soveltuu ainoastaan taloudellisessa toiminnassa hyödynnettäväksi, tämä objektiivinen seikka yleensä riittää sen toteamiseen, että sen omistaja hyödyntää sitä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Sen sijaan silloin, kun omaisuus ominaisuuksiensa perusteella soveltuu paremmin omistajansa yksityiskäyttöön, on erityisen tarkasti tutkittava omaisuuden hyödyntämisen olosuhteet kokonaisuudessaan, ennen kuin voidaan katsoa, että sen ominaisuuksista huolimatta omistaja käyttää sitä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. [10] Toisessa ennakkoratkaisukysymyksessä mainittua vertailua toisaalta niiden olosuhteiden välillä, joissa asianosainen hyödyntää omaisuutta, ja toisaalta niiden olosuhteiden välillä, joissa vastaavaa taloudellista toimintaa yleensä harjoitetaan, voidaan tätä seikkaa arvioitaessa varmastikin käyttää yhtenä niistä menetelmistä, joiden perusteella voidaan varmistua siitä, onko kyseinen edellytys täyttynyt vai

7 — Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana pidetään myös taloudellisen toiminnan harjoittamiseen tarvittavan tavaran hankkimista (ks. edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Rompelman, tuomion 22 kohta; asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, 13 kohta ja asia C-110/94, Inzo, tuomio 29.2.1996, 15 kohta, Kok. 1996, s. I-857).

8 — Vrt. tämän osalta edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Rompelman, tuomion 24 kohta, sekä edellisessä alaviitteessä mainittu asia Lennartz, tuomion 20 kohta.

9 — Ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 4 mainittu asia Rompelman, tuomion 24 kohta, ja edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Lennartz, tuomion 20 kohta. Viimeksi mainitun tuomion mukaan myös se aika, joka on kulunut tavaran hankkimisen ja sen verovelvollisen taloudelliseen toimintaan käyttämisen välillä, kuuluu niihin seikkoihin, jotka on otettava huomioon harkittaessa, onko tietty tavara hankittu taloudellisen toiminnan tarpeisiin.

10 — Vrt. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Lennartz, julkisasiamies Jacobsin antaman ratkaisuehdotuksen 42 kohta.

ei, eli kuten edellisessä kohdassa todettiin, onko toimintaa harjoitettu jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

19. Kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään Bundesfinanzhof kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, voidaanko katsoa, että matkailuauton vuokrausta harjoitettiin jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa seuraavat seikat huomioon ottaen:

a) ajoneuvoa on yli kahden vuoden pituisena ajanjaksona vuokrattu ulkopuolisille vuokraajille ainoastaan kaksi kertaa ja vain muutaman päivän ajan;

b) ajoneuvoa on samana ajanjaksona vuokrattu vuokranantajan puolisolle kaikkiaan noin kuuden viikon ajan ja

c) ajoneuvon vuokrauksesta saadut tulot ovat kaikkiaan noin 4 300 DEM.

20. On selvää, että yhteisöjen tuomioistuimella, jonka tuomiovalta tässä ennakkoratkaisuasiassa rajoittuu ainoastaan asiaankuuluvien yhteisön säännösten tulkintaan, ei ole toimivaltaa soveltaa sen tulkittavana olevia kuudennen direktiivin säännöksiä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevaan konkreettiseen asiaan. [11] Koska kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellä pyydetään tällaista vastausta, siihen ei voida vastata, etenkään kun se, harjoitetaanko tiettyä toimintaa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa vai ei, voidaan ratkaista ainoastaan arvioimalla asian kaikkia tosiseikkoja kokonaisuutena, kuten edellä on jo todettu. [12] Yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtävää helpottaakseen todeta toiseen ennakkoratkaisukysymykseen annettavan vastauksen yhteydessä, että kolmannessa ennakkoratkaisukysymyksessä mainittuja tosiseikkoja on niiden objektiivisen luonteen perusteella pidettävä sellaisina, joita on arvioitava *yhdessä muiden seikkojen kanssa* (tällainen seikka on esimerkiksi mainonnan puuttuminen) sen toteamiseksi, onko kyseinen toiminta kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa. Yhteisöjen tuomioistuimen on kuitenkin samalla todettava, että asiakaskunnan pienuus tai tulojen vähäisyys tai merkityksettömyys eivät *sellaisenaan* oikeuta päättelemään, että jatkuvaluontoinen tulonsaantitarkoitus puuttuu. Nämä seikat voivat osoittaa, että tulonsaantitarkoitus oli olemassa mutta se ei toteutunut, millä seikalla ei ole merkitystä asiaankuuluvien säännösten soveltamiselle; kuten kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdasta yksiselitteisesti ilmenee, toiminnan tulosta ei ole otettu huomioon taloudellisen toiminnan käsitteen määritelmässä.

11 — Tätä kysymystä koskevasta oikeuskäytännöstä ks. esim. asia 5/69, Völk, tuomio 9.7.1969 (Kok. 1969, s. 295, 2 kohta); asia 11/73, Getreide-Import, tuomio 12.7.1973 (Kok. 1973, s. 919, 2 ja 3 kohta); asia 35/76, Simmenthal, tuomio 15.12.1976 (Kok. 1976, s. 1871, 8 kohta); asia 10/86, VAG France, tuomio 18.12.1986 (Kok. 1986, s. 4071, 7 kohta); asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990 (Kok. 1990, s. I-285, 10 kohta ja sitä seuraavat kohdat) ja asia C-102/91, Knoch, tuomio 8.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4341, 18 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

12 — Vrt. erityisesti edellisessä alaviitteessä mainittu asia Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomion 11 kohta.

21. Edellä esitetyt seikat huomioon ottaen ehdotan, että kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen ei vastata ja että toiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan seuraavasti:

"Se, onko aineellisen omaisuuden vuokralle antamisen muodossa harjoitettu itsenäinen toiminta kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, on ratkaistava yksistään sillä perusteella, harjoitetaanko kyseistä toimintaa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Tämä on puhtaasti tosiseikkoja koskeva kysymys, jonka ratkaisemisen on perustuttava pääasiallisesti objektiivisiin tunnusmerkkeihin, jollaisia ovat esimerkiksi vuokratun omaisuuden ominaisuudet samoin kuin omaisuuden hyödyntämisen olosuhteet kokonaisuutena. Toiminnan tulokset (asiakkaiden lukumäärä, tulojen määrä) eivät sitä vastoin ole sellaisia tunnusmerkkejä, jotka riittäisivät kyseisen asian ratkaisemiseen, mutta ne voidaan yhdessä muiden seikkojen kanssa ottaa huomioon edellä mainittua ratkaisevaa seikkaa arvioitaessa."

C *Neljäs ennakkoratkaisukysymys*

22. Ennakkoratkaisupyynnön sanamuodon mukaan neljäs kysymys esitetään, mikäli "kolmanteen kysymykseen vastataan myöntävästi". Katson kuitenkin, että viimeiseen ennakkoratkaisukysymykseen on joka tapauksessa vastattava. Vaikka, kuten edellä todettiin, kansallinen tuomioistuin asian kaikki tosiseikat huomioon ottaen ratkaisee sen kysymyksen, harjoitetaanko tiettyä toimintaa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, saattaa kuitenkin olla, että Bundesfinanzhof huomaa Enklerin ja Finanzamtin välistä riita-asiaa käsitellessään, että tilanne on sellainen kuin neljännessä ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitetaan eli että Enkler on harjoittanut riidanalaista toimintaa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. [13]

23. Neljäs ennakkoratkaisukysymys koskee kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan tulkintaa. Jotta tätä säännöstä pystyttäisiin tulkitsemaan, se on välttämättä luettava yhdessä 6 artiklan 2 kohdan kanssa, johon siinä viitataan.

24. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa määritellään se "palvelujen suoritus", josta on saman direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan kannettava arvonlisäveroa, kun verovelvollinen tässä ominaisuudessaan suorittaa sen vastikkeellisesti. Tämä käsite

13 — Vrt. tuomio asiassa C-127/92, Enderby, tuomio 27.10.1993 (Kok. 1993, s. I-5535), jonka mukaan (ks. erityisesti 12 kohta) silloin, kun yhteisöjen tuomioistuimen ratkaistavaksi saatetaan kysymys, joka ei ole ilmeisesti vailla yhteyttä tosiasioihin tai pääasian kohteeseen, sen on vastattava siihen pohtimatta, pitääkö kysymyksen perustana oleva olettama paikkansa; tämän saman tuomion mukaan kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarpeen mukaan ratkaista edellä mainitun olettaman paikkansapitävyys.

on 6 artiklan 1 kohdassa määritelty negatiivisesti: "palvelujen suorituksella" edellä mainitussa merkityksessä tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

25. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a ja b alakohdassa rinnastetaan vastikkeelliseen ja siis arvonlisäveron alaiseen palvelujen suoritukseen kaksi erityistä liiketoimien ryhmää, jotka eivät muutoin olisi veronalaisia. [14] Edellä mainitussa a alakohdassa (joka on ainoa, jolla on merkitystä tässä yhteydessä) vastiketta vastaan suoritettuun palveluun rinnastetaan erityisesti yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä käyttöön taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin.

26. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa, johon neljäs ennakkoratkaisukysymys nimenomaisesti liittyy, säädetään arvonlisäveron perusteesta, jota sovelletaan niihin liiketoimiin, jotka 6 artiklan 2 kohdassa rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin. Tässä erityistapauksessa veron peruste on "verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä".

27. Bundesfinanzhofia askarruttava tulkintaongelma on seuraava: kun on kysymys itsenäisestä taloudellisesta toiminnasta, joka muodostuu aineellisen omaisuuden vuokrauksesta ulkopuolisille, sisältääkö se arvonlisäveron peruste, jota sovelletaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitettuun tämän omaisuuden ottamiseen verovelvollisen omaan käyttöön, ainoastaan ne kustannukset, jotka ovat syntyneet sinä aikana, jona omaisuus todella on ollut tällaisessa käytössä, vai onko edellä mainittuun veron perusteeseen sisältyvän, kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitetun "verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrän" katsottava sisältävän myös ne kustannukset, jotka syntyvät aikana, jona omaisuus ei ole verovelvollisen omassa käytössä mutta jona se on milloin tahansa käytettävissä tällaiseen tarkoitukseen?

28. Kansallisen tuomioistuimen esittämän kysymyksen ratkaisemiseksi on arvioitava seuraavia kiinteästi toisiinsa liittyvää kahta tekijää:

a) yhteisön lainsäätäjän tavoitetta, kun se on vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin rinnastanut omaisuuden käyttämisen kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa mainittuun tarkoitukseen ja

b) tässä säännöksessä olevan käsitteen "tavaran ottaminen käyttöön" täsmällistä sisältöä.

14 — Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan viimeisen alakohdan mukaan "Jäsenvaltiot voivat poiketa tämän kohdan säännöksistä, jos poikkeaminen ei johda kilpailun vääristymiseen". Saksan liittotasavalta ei ilmeisesti ole käyttänyt tätä mahdollisuutta.

29. Säännöksen tarkoitus ilmenee selvästi sen viimeisestä virkkeestä, jonka mukaan edellä mainittu rinnastaminen tapahtuu, mikäli yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin käytetyt tavarat "oikeuttavat arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen". Tästä ilmenee yksiselitteisesti, että luodessaan 6 artiklan 2 kohdassa tarkoitetun oikeudellisen ajatusrakennelman, lainsäätäjä on pyrkinyt estämään sen, että arvonlisäverolta välttyisivät ne liiketoimet, joissa tiettyä tavaraa käytetään muuhun tarkoitukseen, kuin siihen, jonka perusteella on syntynyt kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukainen oikeus vähentää tavaran hankintaa rasittava arvonlisävero. [15] Itse asiassa yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Kühne antamassaan tuomiossa [16] katsonut, että kuudennen direktiivin systematiikasta ilmenee, että 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan säännöksen tarkoitus on "estää yksityiseen käyttöön otetun, yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran jääminen verottamatta"; sitä vastoin tulkitessaan kuudennen direktiivin 5 artiklan 6 kohdan säännöstä, jota koskevat samat näkökohdat (ja jonka mukaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin on rinnastettava vastikkeelliseen luovutukseen, jos tavara on oikeuttanut arvonlisäveron vähennykseen), yhteisöjen tuomioistuin on asiassa De Jong antamassaan tuomiossa [17] todennut seuraavaa: "kuudennen arvonlisäveron 5 artiklan 6 kohdan tarkoitus on varmistaa toisaalta yrityksen liikeomaisuutta omaan käyttöön ottavan verovelvollisen ja toisaalta saman tavaran ostavan tavallisen kuluttajan yhdenvertainen kohtelu. Tämän tarkoituksen saavuttamiseksi säännöksellä estetään se, että verovelvollinen, joka on voinut vähentää liikeomaisuuteen kuuluneen tavaran ostohintaan sisältyneen arvonlisäveron, välttyisi maksamasta arvonlisäveroa silloin, kun hän ottaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluneen tavaran omaan käyttöönsä ja saisi tällä tavalla perusteetonta etua verrattuna tavalliseen kuluttajaan, joka tavaran ostaessaan maksaa arvonlisäveron."

30. Mikä siis on käsitteen "tavaran ottaminen käyttöön" täsmällinen sisältö? Edellä 29 kohdassa mainitussa asiassa Kühne annetusta tuomiosta voi saada sen vaikutelman, että yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut tätä käsitettä erityisen laajasti. Kansallinen tuomioistuin oli tuossa asiassa pyytänyt selvitystä muun muassa siihen, sisältyykö kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdassa tarkoitettuun veron perusteeseen, jota sovelletaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottamiseen yksityiskäyttöön, verovelvolliselle aiheutuneiden kustannusten koko määrä (siis myös ne kustannukset, jotka eivät oikeuta vähennykseen) vai "ainoastaan vastike, joka on suoritettu sellaisista luovutuksista ja suorituksista, jotka oikeuttavat arvonlisäveron vähennykseen". Yhteisöjen tuomioistuin on vastannut tähän kysymykseen seuraavasti: [18] "— — riittää, kun täsmennetään, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän mukaista olisi, että silloin, kun yrityksen liikeomaisuus ei ole oikeuttanut arvonlisäveron vähennykseen, siitä tehtyjä poistoja ei veroteta omaan

15 — Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaan yksityisellä oikeussubjektilla, joka hankkii investointitavaran, on periaatteessa oikeus vähentää hankintaa rasittava arvonlisävero kokonaisuudessaan sekä silloin, kun tavara on hankittu käytettäväksi yksinomaan arvonlisäverollisiin liiketoimiin, että silloin, kun tavara on hankittu käytettäväksi osittain tähän käyttöön ja osittain yksityiskäyttöön (ks. tämän osalta edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Lennartz, tuomion 26 kohta sekä asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775, 20 kohta).

16 — Asia 50/88, tuomio 27.6.1989 (Kok. 1989, s. 1925, 8 kohta). Ks. myös asia C-193/91, Mohsche, tuomio 25.5.1993 (Kok. 1993, s. I-2615, 8 kohta).

17 — Asia C-20/91, tuomio 6.5.1992 (Kok. 1992, s. I-2847, 15 kohta).

18 — Asia Kühne, tuomion 29 kohta.

käyttöön ottamisena, sen sijaan vähennykseen oikeuttaneita, tavaran kunnossapidosta ja käytöstä aiheutuneita kuluja verotetaan. Tällainen ratkaisu itse asiassa tekee mahdolliseksi välttää sekä tavaran kahdenkertaisen verottamisen että lopullisen kulutuksen verottamatta jäämisen." Ei olisi täysin väärää olettaa tämän seurauksena, että kaikki "tavaran kunnossapidosta ja hyödyntämisestä aiheutuneet kustannukset", jotka ovat oikeuttaneet niihin sisältyneen veron vähentämiseen, ovat arvonlisäveron alaisia, vaikka ne liittyisivät tavaran käyttöön yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, ja että nämä kustannukset on näin ollen otettava huomioon määrättäessä arvonlisäveron perustetta tavaran yksityiskäytölle. Tuomion perusteiden edellä lainatun kohdan merkityksen ymmärtämiseksi on kuitenkin huomattava, että asian Kühne keskeinen kysymys ei koskenut edellä mainittujen kustannusten verottamista vaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran poiston verottamista, kun tavaraa käytettiin yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin ja kun sen hankkiminen ei ollut oikeuttanut vähennykseen. Tältä kannalta katsottuna tuomion perusteiden edellä mainitun kohdan "painopiste" näyttää pikemminkin olevan siinä, mikä merkitys yksityiskäytön verottamisen edellyksenä on annettu sille seikalle, onko tavaraa hankittaessa syntynyt oikeus vähentää tätä liiketointa rasittava arvonlisävero. [19]

31. Varmaa kuitenkin on, että myöhemmin asiassa Mohsche antamassaan tuomiossa (mainittu edellä alaviitteessä 16) yhteisöjen tuomioistuin niin selvästi kuin on mahdollista päätyi käsitteen "tavaran ottaminen käyttöön" suppean tulkinnan kannalle. Myös tämä tuomio annettiin Bundesfinanzhofin esittämien ennakkoratkaisukysymysten vuoksi, kuten nyt käsiteltävänä olevassa asiassakin. Ensimmäisellä kysymyksellä pyydettiin vastausta siihen, onko yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan sellaisen tavaran, joka on oikeuttanut luovutusta rasittaneen veron vähennykseen, yksityiskäyttöä verotettaessa otettava tavaran käytön lisäksi huomioon tavaran kunnossapidosta ja hyödyntämisestä verovelvolliselle aiheutuneet kustannukset, vaikka verovelvollisella ei olisikaan ollut oikeutta vähentää näihin sisältyvää veroa.

32. Tähän kysymykseen antamassaan vastauksessa yhteisöjen tuomioistuin lähti siitä toteamuksesta (11 kohta), että koska kyseisessä säännöksessä ei ole selvennetty käsitteen "tavaran ottaminen käyttöön" ulottuvuutta, "tämän käsite erikseen otettuna voidaan ymmärtää joko suppeasti, jolloin se tarkoittaa tavaran varsinaista käyttöön ottamista, tai laajemmin, jolloin se sisältää myös palvelujen suoritukset ja muut käyttöön ottamiseen liittyvät kustannukset". Yhteisöjen tuomioistuin kuitenkin hylkäsi käsitteen laajan tulkinnan katsoen, että se ei ollut yhteensoveltuva säännöksen tarkoituksen kanssa. Tuomiossa (13 kohta) korostetaan, että "toisin kuin tavanomaiset suoritukset, jotka periaatteessa ovat verollisia siitä riippumatta, ovatko ne oikeuttaneet arvonlisäveron vähennykseen vai ei, omaan käyttöön ottaminen on verollista vain poikkeuksellisesti". Yhteisöjen tuomioistuin toteaa näin ollen (14 kohta), että "käsitettä 'tavaran ottaminen

19 — Ks. nimenomaan tämän osalta edellä alaviitteessä 16 mainittu asia Mohsche, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotuksen 20 kohta.

käyttöön' on tulkittava suppeasti, siten että se käsittää ainoastaan tavaran itsensä käyttöön ottamisen", joten "kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohta ei koske käyttöön ottamisen liitännäisiä palveluja".

33. Kun otetaan huomioon, että asiassa Mohsche annetun tuomion mukaan on välttämätöntä tulkita suppeasti käsitettä "tavaran ottaminen käyttöön", joka esiintyy siinä säännöksessä, jossa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran käyttäminen yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin, on ilmeistä, että myös käsitettä "verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä" on tulkittava suppeasti; kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan nämä kustannukset muodostavat sen veron perusteen, jonka perusteella lasketaan kuvitteellista "palvelujen suoritusta" rasittava arvonlisävero: näihin kustannuksiin voidaan näin ollen sisällyttää ainoastaan tavaran itsensä käyttöön ottamisesta aiheutuneet kustannukset eikä niihin siten voida sisällyttää kustannuksia, jotka ovat aiheutuneet pelkästään tavaran käyttöön ottamiseen *liittyvistä* palveluista, kuten esimerkiksi tavaran kunnossapito- ja käyttökustannukset. [20]

34. Haluan kuitenkin heti tähdentää, että nyt käsiteltävänä oleva ennakkoratkaisukysymys ei koske yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityiskäyttöön ottamista rasittavan arvonlisäveron perusteeseen sisällytettävien kustannusten *luonnetta* vaan näiden kustannusten laskennassa huomioon otettavia *ajanjaksoja*. Bundesfinanzhof näyttää nimittäin lähtevän siitä, että mikäli Enkler hyödyntää ajoneuvoa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa (on muistettava, että neljäs ennakkoratkaisukysymys perustuu tähän olettamukseen, kuten edellä 22 kohdassa on täsmennetty), ajoneuvon yksityiskäyttöä rasittavan arvonlisäveron perusteen laskemisessa huomioon otettaviin kustannuksiin sisältyy ainoastaan (katso ennakkoratkaisupyynnön ranskankielisen käännöksen s. 13) ajoneuvon käytön suhteellinen poisto, jota voidaan pitää sellaisena tyypillisenä "tavaran itsensä käyttöön ottamisen" aiheuttamana kustannuksena, jota asiassa Mohsche annetussa tuomiossa tarkoitettiin. Mielestäni veron perusteeseen sisällytettävien kustannusten luonteen määrittäminen kuitenkin selventää neljännen ennakkoratkaisukysymyksen ytimenä olevan tulkintaongelman taustaa: onko ennakkoratkaisupyynnössä mainittuja poistoja laskettaessa otettava huomioon ne ajanjaksot, jolloin omaisuutta ei ole käytetty yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen, mutta jolloin se on ollut verovelvollisen käytettävissä siten, että yksityiskäyttö on milloin tahansa ollut mahdollista?

35. Katson, että tähän kysymykseen on vastattava myöntävästi. Olen jo korostanut

20 — Asiassa Mohsche annetussa tuomiossa (4 kohta) ilmoitettujen tosiseikkojen mukaan ne kunnossapito- ja käyttökustannukset, joiden huomioon ottaminen yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityiskäyttöön ottamista rasittavan arvonlisäveron perustetta määrättäessä oli aiheuttanut kyseisen riita-asian, sisälsivät autotallin vuokran, auton käyttömaksun, vakuutuksen ja pysäköintimaksut.

(katso edellä 29 kohta), että kun yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran omaan käyttöön ottaminen rinnastetaan vastiketta vastaan suoritettuun palveluun, sen tarkoituksena on, että sellainen henkilö, joka on voinut vähentää hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron (ottaen huomioon, että tavara on hankittu taloudellista toimintaa varten tai *myös* tätä toimintaa varten), asetetaan samaan asemaan kuin sellainen henkilö, joka käyttää samanlaista, pelkästään yksityiskäyttöä varten hankittua tavaraa. Rinnastamisen tavoitetta ei kuitenkaan täysin saavutettaisi, jos yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran omaan käyttöön ottamiselta välttämättä edellytettäisiin, että se on jatkuvaa ja keskeytymätöntä. Joidenkin yksityisten tarpeiden tyydyttäminen tietysti vaatii tähän tarkoitukseen hankitun tavaran jatkuvaa käyttöä; yksittäinen satunnainen käyttö kuitenkin usein riittää täysin tyydyttämään sen yksityisen tarpeen, jota varten tavara on hankittu. Viimeksi mainitussa tapauksessa merkittävää on ennen kaikkea se, että kuluttajalla on *mahdollisuus* käyttää tavaraa aina tarvitessaan tai halutessaan. Sitä paitsi jokainen, joka ostaa tavaran pelkästään yksityiskäyttöön, on velvollinen maksamaan tavaran hintaan sisältyvän liikevaihtoveron ilman vähennysoikeutta, eikä merkitystä tietenkään ole sillä, käytetäänkö hankittua tavaraa yksityisessä käytössä jatkuvasti vai satunnaisesti.

36. Jotta varmistettaisiin verovelvollisen ja edellä tarkoitetun lopullisen kuluttajan yhdenvertainen kohtelu, yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityiskäytön ajaksi on katsottava paitsi tavaran tosiasiallinen käyttöaika myös se aika, jona tavara on ollut verovelvollisen käytettävissä siten, että hän on voinut milloin tahansa ottaa sen omaan käyttöönsä. [21] Tämä ratkaisu (joka on mielestäni täysin yhteensopiva asiassa Mohsche annetussa tuomiossa todetun vaatimuksen kanssa, jonka mukaan käsitettä "tavaran ottaminen käyttöön" on tulkittava suppeasti, koska tavaran itsensä luonteella ei nyt ehdotettavassa tulkinnassa ole merkitystä) merkitsee väistämättä, että yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityiskäyttöä rasittavan arvonlisäveron perustetta laskettaessa mukaan on luettava myös kulut, jotka ovat aiheutuneet aikana, jona omaisuus on edellä kuvatulla tavalla ollut käytettävissä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Näihin kustannuksiin on luettava tavaran poistot ajalta, jona se on edellä mainitulla tavalla ollut "käytettävissä", mutta ei (ottaen huomioon ratkaisu, johon päädyttiin asiassa Mohsche annetussa tuomiossa) niitä kustannuksia, jotka ovat aiheutuneet kyseisenä aikana suoritetuista palveluista ja jotka vain liittyvät tavaraan.

37. Se, että yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on käytettävissä verovelvollisen omaan käyttöön, ei estä sitä, että tämä "käytettävissä olemisen" aika päättyy siten, että tavara otetaan yrityksen käyttöön. Tämä huomioon ottaen — kuten Yhdistyneen

21 — Aikana, jona yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on ollut verovelvollisen käytettävissä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, ei ole kuitenkaan pidettävä sitä aikaa, jona tavaraa ei ole käytetty taloudellisen toiminnan harjoittamiseen, mutta jona verovelvollinen ei kuitenkaan ole syystä riippumatta voinut ottaa sitä helposti tai ollenkaan omaan käyttöönsä.

kuningaskunnan hallitus kirjallisissa huomautuksissa ja Finanzamt istunnossa ovat aivan oikein huomauttaneet — yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityiskäyttöä rasittavan arvonlisäveron perusteeseen ei ole sisällytettävä *kaikkia* tavaran "käytettävissä olemisen" aikana aiheutuneita kustannuksia vaan ainoastaan osa kyseisistä kustannuksista siinä suhteessa, mikä on tavaran tosiasiallinen käyttöaika toisaalta yrityskäytössä ja yksityiskäytössä ja mikä on toisaalta tavaran tosiasiallinen käyttöaika yritykselle kuulumattomaan tarkoitukseen. Tällä tavalla saavutetaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetyn oikeudellisen ajatusrakennelman tavoite ilman, että se ylittyisi. Arvonlisävero rasittaa yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvien tavaroiden yksityiseen käyttöön ottamista, jotta varmistettaisiin tavallisen kuluttajan ja verovelvollisen yhdenvertainen kohtelu, kuitenkin niin, että tunnustetaan myös se seikka, että sinä aikana, jona tavara on käytettävissä verovelvollisen omaan käyttöön, sitä voidaan käyttää myös taloudellisen toiminnan harjoittamiseen.

38. Näin ollen esitän, että neljänteen ennakkoratkaisukysymykseen vastattaisiin seuraavasti:

"Laskettaessa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla palvelujen suorituksiin rinnastettavien liiketoimien arvonlisäveron perustetta on saman direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisesti otettava huomioon paitsi ne kustannukset, jotka ovat aiheutuneet aikana, jona yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on tosiasiallisesti ollut käytössä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, myös ne kustannukset, jotka ovat aiheutuneet aikana, jona tavara on ollut verovelvollisen käytettävissä siten, että hän on voinut milloin tahansa käyttää sitä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Se osa viimeksi mainituista kustannuksista, joka lopullisesti sisällytetään veron perusteeseen, vahvistetaan osuuksittain ja se vastaa tavaran tosiasiallisen käyttöajan ja sen ajan, jona tavara on tosiasiallisesti ollut käytössä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, välistä suhdetta."

IV Ratkaisuehdotus

39. Näillä perusteilla esitän, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi Bundesfinanzhofin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Aineellisen omaisuuden vuokralle antaminen on tämän omaisuuden hyödyntämistä. Jotta tällaista hyödyntämistä voitaisiin pitää sellaisena taloudellisena toimintana, jonka perusteella toiminnan harjoittaja on verovelvollinen yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun

kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen mukaisesti tutkittava, harjoitetaanko toimintaa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

2) Se, onko aineellisen omaisuuden vuokralle antamisen muodossa harjoitettu itsenäinen toiminta kuudennen direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, on ratkaistava yksistään sillä perusteella, harjoitetaanko kyseistä toimintaa jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Tämä on puhtaasti tosiseikkoja koskeva kysymys, jonka ratkaisemisen on perustuttava pääasiallisesti objektiivisiin tunnusmerkkeihin, jollaisia ovat esimerkiksi vuokratun omaisuuden ominaisuudet samoin kuin omaisuuden hyödyntämisen olosuhteet kokonaisuutena. Toiminnan tulokset (asiakkaiden lukumäärä, tulojen määrä) eivät sitä vastoin ole sellaisia tunnusmerkkejä, jotka riittäisivät kyseisen asian ratkaisemiseen, mutta ne voidaan yhdessä muiden seikkojen kanssa ottaa huomioon edellä mainittua ratkaisevaa seikkaa arvioitaessa.

3) Laskettaessa kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan a alakohdan nojalla palvelujen suorituksiin rinnastettavien liiketoimien arvonlisäveron perustetta on saman direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisesti otettava huomioon paitsi ne kustannukset, jotka ovat aiheutuneet aikana, jona yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on tosiasiallisesti ollut käytössä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, myös ne kustannukset, jotka ovat aiheutuneet aikana, jona tavara on ollut verovelvollisen käytettävissä siten, että hän on voinut milloin tahansa käyttää sitä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin. Se osa viimeksi mainituista kustannuksista, joka lopullisesti sisällytetään veron perusteeseen, vahvistetaan osuuksittain ja se vastaa tavaran tosiasiallisen käyttöajan ja sen ajan, jona tavara on tosiasiallisesti ollut käytössä yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, välistä suhdetta.