YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (viides jaosto)

8 päivänä toukokuuta 2003 *

Asiassa C-269/00,

jonka Bundesfinanzhof (Saksa) on saattanut EY 234 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Wolfgang Seeling

vastaan

Finanzamt Starnberg

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan, 13 artiklan B kohdan b alakohdan ja 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkinnasta,

* Oikeudenkäyntikieli: saksa.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (viides jaosto),

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

julkisasiamies: F. G. Jacobs,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies H. A. Rühl,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Seeling, edustajanaan Steuerberater H. G. Zaisch,

— Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja T. Jürgensen,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja K. Gross, avustajanaan Rechtsanwalt A. Böhlke,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Seelingin, edustajanaan H. G. Zaisch, Saksan hallituksen, asiamiehenään B. Muttelsee-Schön, ja komission, asiamiehenään K. Gross, avustajanaan A. Böhlke, 7.2.2002 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.5.2002 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen

on antanut seuraavan

tuomion

1 Bundesfinanzhof on 25.5.2000 tekemässään ja yhteisöjen tuomioistuimeen 3.7.2000 saapuneessa välipäätöksessään esittänyt EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan, 13 artiklan B kohdan b alakohdan ja 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan tulkinnasta.

2 Tämä kysymys on esitetty oikeudenkäynnissä, jonka osapuolina ovat Seeling ja Finanzamt Starnberg (jäljempänä Finanzamt) ja joka koskee Seelingin oikeutta vähentää kokonaisuudessaan hankintahintaan sisältynyt arvonlisävero, joka on maksettu sellaisen rakennuksen rakentamisesta, joka kuuluu kokonaisuudessaan hänen yrityksensä liikeomaisuuteen mutta jonka yhden osan hän on ottanut yksityiseen käyttöönsä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön oikeuden säännökset

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 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa vastiketta vastaan suoritettuihin palveluihin rinnastetaan "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".

5 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan veron perusteen on oltava "6 artiklan 2 kohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä".

6 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on vapautettava

"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."

7 Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädetään seuraavaa:

"Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta;

b) — —

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

8 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 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."

9 Vähennysten oikaisemista koskevassa kuudennen direktiivin 20 artiklan, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

"Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen.

Jäsenvaltiot voivat edellisestä alakohdasta poiketen oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen."

Kansallinen lainsäädäntö

10 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki; BGBl. 1993 I, s. 565; jäljempänä UStG), sellaisena kuin se oli voimassa vuonna 1995 harjoitetun riidanalaisen toiminnan aikana, 1 §:n 1 momentin 2 kohdan b alakohdasta ilmenee, että oma käyttö on arvonlisäverollista. Kyseessä on oma käyttö, kun elinkeinonharjoittaja osana liiketoimintaansa toteuttaa muita suorituksia kuin luovutuksia yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin.

11 UStG:n 4 §:n 12 momentin ensimmäisen virkkeen a kohdan nojalla kiinteän omaisuuden vuokraaminen on verotonta.

12 UStG:n 9 §:n 1 momentissa säädetään, että elinkeinonharjoittaja voi luopua edellä mainitussa 4 §:n 12 momentissa säädetystä verottomuudesta, jos kyseessä

on luovutus toiselle elinkeinonharjoittajalle tämän liiketoimintaan. UStG:n 9 §:n 2 momentin mukaan tästä verottomuudesta voidaan luopua ainoastaan silloin, kun vuokralainen käyttää tai aikoo käyttää kiinteää omaisuutta yksinomaan liiketoimiin, joiden osalta hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähentäminen on sallittua.

13 UStG:n 15 §:n 2 momentin 1 kohdan mukaan verotonta toimintaa varten hankittujen tavaroiden ja palvelujen arvonlisäveroa ei saada vähentää.

14 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Bundesfinanzhofin tähänastisen oikeuskäytännön mukaan liikeomaisuuteen kuuluvan kiinteän omaisuuden käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin on verotonta ja oikeutta vähennykseen UStG:n 15 §:n 2 momentin 1 kohdan nojalla ei näin ollen ole, jos siinä tilanteessa, että tämän kiinteistön käyttö olisi luovutettu kolmannelle vastiketta vastaan, kyseessä olisi ollut UStG:n 4 §:n 12 momentin ensimmäisen virkkeen a kohdassa tarkoitettu kiinteän omaisuuden vuokraus. Kun kyseessä on oma käyttö, luopuminen verottomuudesta UStG:n 9 §:n perusteella ei ole sallittua, koska kyseinen säännös edellyttää toisen elinkeinonharjoittajan liiketoimintaan tapahtuvaa luovutusta.

Oikeudenkäynti pääasiassa ja ennakkoratkaisukysymys

15 Seeling omistaa puunviljely- ja puutarha-alan yrityksen, joka kuuluu normaalin verotuksen piiriin. Hän rakensi vuonna 1995 rakennuksen, joka kuuluu kokonaisuudessaan hänen yrityksensä liikeomaisuuteen. Rakennuksen valmistumisesta lähtien hän on käyttänyt sitä osittain liiketoiminnassa ja osittain yksityisasuntonaan.

16 Vuotta 1995 koskevassa arvonlisäveroilmoituksessaan Seeling vaati vähennettäväksi rakennuksen rakentamisesta maksetun arvonlisäveron määrän kokonaisuudessaan. Rakennuksessa olevan asunnon yksityisen käytön hän ilmoitti verollisena omana käyttönä.

17 Finanzamt sitä vastoin katsoi rakennuksen yhden osan yksityisen käytön verottomaksi omaksi käytöksi eikä myöntänyt tältä osin vähennystä.

18 Seelingin valituksen käsitellyt Finanzgericht (Saksa) pysytti Finanzamtin päätöksen ja hylkäsi valituksen.

19 Seeling on tehnyt tästä päätöksestä Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin. Hän vetoaa siihen, että yhteisön oikeuden perusteella rakennuksen yhden osan yksityiskäyttö on verollista ja että siksi se osa arvonlisäverosta, joka sisältyy rakennuksen tämän osan hankintahintaan, on voitava vähentää.

20 Huomautettuaan, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan (asia C-258/95, Fillibeck, tuomio 16.10.1997, Kok. 1997, s. I-5577, 25 kohta) kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan tavoitteena on taata verovelvollisen ja lopullisen kuluttajan yhdenvertainen kohtelu, Bundesfinanzhof pohtii sitä, miten pitkälle tässä rinnastamisessa voidaan mennä. Se pohtii erityisesti sitä, voidaanko sitä, että verovelvollinen käyttää liikeomaisuutta osittain yksityiseen käyttöönsä, pitää kuudennen direktiivin

13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna verottomana kiinteän omaisuuden vuokrauksena. Tätä kysymystä ei ole lopullisesti ratkaistu asiassa C-291/92, Armbrecht, 4.10.1995 annetulla tuomiolla (Kok. 1995, s. I-2775).

21 Bundesfinanzhof on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Saako jäsenvaltio säätää, että kokonaisuudessaan liikeomaisuuteen kuuluvassa liikerakennuksessa olevan asunnon käyttäminen omaan asumiseen — joka direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaan on rinnastettava vastiketta vastaan suoritettuun palveluun — on (direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla, mutta ilman mahdollisuutta verovapautuksesta luopumiseen) verotonta, mistä seuraa, että arvonlisäveroa, joka on maksettu rakennuksen rakentamisen yhteydessä, ei voida vähentää direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukaisesti?"

Ennakkoratkaisukysymys

22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että sellainen kansallinen lainsäädäntö on kyseisten säännösten vastaista, jossa verottomana palvelun suorituksena eli edellä mainitussa 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena pidetään sitä, että verovelvollisen omistaman yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan kuuluvan rakennuksen yksi osa on verovelvollisen yksityisessä käytössä.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

23 Seeling vetoaa siihen, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa säädetty rinnastus ei merkitse sitä, että verovelvollinen on samaistettava vuokralleottajaan.

24 Seelingin mukaan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan ainoa tavoite on estää se, että kyseessä olevan liikeomaisuuden hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähentämisestä saatava hyöty jää lopullisesti verovelvolliselle. Ainoastaan kustannukset, joista on maksettu arvonlisävero, kuuluvat kyseisen säännöksen mukaisiin veron perusteisiin (ks. edellä mainittu asia Armbrecht). Hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähentämistä ei pitäisi estää vaan ainoastaan korvata se tai — toisin ilmaistuna — neutralisoida.

25 Seelingin mukaan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran yksityistä käyttöä koskeva verotuksen neutraalisuus voidaan saavuttaa vain silloin, kun aluksi annetaan oikeus vähentää hankintahintaan sisältynyt arvonlisävero kokonaisuudessaan, sillä yksityisiin tarkoituksiin tapahtuvaa käyttöä verotetaan sen jälkeen koko käyttöajan kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaisesti.

26 Saksan hallitus katsoo, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdalla laajennetaan kyseisen direktiivin 13 artiklan soveltamisalaa. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa säädetystä rinnastamisesta seuraa, että kaikki palvelujen suorituksiin sovellettavat kyseisen direktiivin säännökset ovat periaatteessa sovellettavissa myös rinnastettaviin tapauksiin.

27 Saksan hallituksen mukaan käsiteltävänä olevassa tapauksessa täyttyvät edellytykset kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaiselle rinnastamiselle. Rakennus kuuluu kokonaisuudessaan verovelvollisen liikeomaisuuteen, ja hän käyttää sitä samalla osittain yksityisasuntonaan. Tämä omaisuus on lisäksi oikeuttanut hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähentämiseen sen suhdeluvun mukaan, joka tässä tapauksessa vastaa yrityksen tarpeisiin käytetyn kiinteistön osan osuutta koko kiinteistöstä.

28 Saksan hallitus väittää, että rinnastaminen merkitsee kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan soveltuvuutta asianmukaisimpana analogisena säännöksenä. Saksan hallitus katsoo, että koska kyseisen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdassa liikeomaisuuden yksityinen käyttö rinnastetaan palvelujen suoritukseen ja koska kyseinen käyttö muistuttaa lopullisen kulutuksen kannalta katsottuna eniten vuokrausta, edellä mainitun direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyä vapautusperustetta voidaan soveltaa.

29 Saksan hallitus lisää, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan tarkoitus ja päämäärä, eli sen estäminen, että yksityisiin tarkoituksiin käytetty liikeomaisuus jäisi verottamatta (ks. asia 50/88, Kühne, tuomio 27.6.1989, Kok. 1989, s. 1925, 8 kohta), puhuvat myös edellä mainitun direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan soveltamisen puolesta, kun kyseessä on oma käyttö. Lopullisen kulutuksen kannalta katsottuna on merkityksetöntä, antaako verovelvollinen asunnon vuokralle vai käyttääkö hän sitä itse. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa on siten soveliasta myöntää samanlainen verokohtelu molemmille tapauksille.

30 Saksan hallitus vetoaa myös verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan soveltamisen tueksi ja tukeutuu tältä osin edellä mainitussa asiassa Kühne annetun tuomion 9 ja 17 kohtaan.

31 Saksan hallitus tuo tältä osin esiin, että jos rakennuksen hankintaa seuraavien vuosien aikana rakennuksen käyttöä yksityisiin tarkoituksiin on vähennetty, hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähentämistä voidaan vaatia jälkikäteen kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn kymmenen vuoden pituisen oikaisukauden aikana yksityis- ja yrityskäytön ajallisen suhteen mukaisesti.

32 Jos sitä vastoin yksityisiin tarkoituksiin tapahtuva käyttö on arvonlisäverollista — jolloin hankintahintaan sisältyvänä arvonlisäverona voidaan vähentää arvonlisävero rakennuksen kaikista rakentamiskustannuksista —, lopullinen kulutus jäisi verottamatta. Rakennus voitaisiin siten esimerkiksi myydä yksityishenkilölle arvonlisäverottomana heti kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn kymmenen vuoden oikaisukauden jälkeen ilman että rakennuksen hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähentämistä voitaisiin jälkikäteen millään tavalla muuttaa. Tässä toisessa tapauksessa verovelvollinen näin ollen hyötyisi, sillä verotus niiden kymmenen vuoden aikana, jolloin rakennus on yksityiskäytössä, korjaisi rakennuksen hankintahetkellä tehtävän hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähennyksen useimmissa tapauksissa vain pieneltä osin. Kyseisen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaan verovelvolliselle palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrä muodostaa veron perusteen edellä mainitun direktiivin 6 artiklan 2 kohdan nojalla rinnastettaville liiketoimille. Koska rakennusta ei yleensä ole poistettu kymmenessä vuodessa, verotus niiden kymmenen vuoden aikana, jolloin rakennus on omassa käytössä, ei mahdollista sitä, että hankintahintaan sisältyvät arvonlisäveron osuudet tulisivat kokonaan korvatuiksi poistoerien yhteismäärällä. Tällainen lopputulos olisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

33 Komissio esittää, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdasta johtuu, että verovelvollisen, joka käyttää yrityksensä liikeomaisuuteen kuuluvaa tavaraa yksityisiin tarkoituksiin, katsotaan suorittavan itselleen palvelun sellaista korvausta vastaan, joka vastaa kyseisen palvelun suoritukseen liittyvien, edellä mainitun direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan säännösten mukaisesti laskettavien kustannusten määrää. Yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran kyseiselle yritykselle

kuulumaton käyttö on näin ollen verollista, kun kyseessä oleva tavara on oikeuttanut hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen.

34 Komission mukaan tällä säännöksellä pyritään varmistamaan verovelvollisen ja lopullisen kuluttajan yhdenvertainen kohtelu siltä osin kuin kyseessä on yritykselle kuulumaton käyttö. Kyseisessä säännöksessä verovelvollinen, joka käyttää yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvaa tavaraa yksityisiin tarkoituksiin, rinnastetaan siis yksityishenkilöön, joka on hankkinut tavaroita olematta oikeutettu vähennykseen. Yhteisöjen tuomioistuin on katsonut edellä mainitussa asiassa Kühne antamansa tuomion 8 kohdassa, että kuudennen direktiivin systematiikasta johtuu, että kyseisen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdalla pyritään estämään yksityisiin tarkoituksiin käytettävän liikeomaisuuden jääminen verottamatta ja että kyseisessä säännöksessä edellytetään näin ollen kyseisen tavaran yksityiskäytön verottamista vain siinä tapauksessa, että kyseinen tavara oikeuttaa sen hankinnasta maksetun arvonlisäveron vähentämiseen.

35 Mitä sitten tulee saksalaiseen oman käytön käsitteeseen, kuten vuokraustoimeen, jonka verovelvollinen tekee itsensä kanssa, komissio katsoo, että kyseinen käsite ei voi perustua kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaan eikä liioin kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaan.

36 Viimeksi mainitun säännöksen osalta komissio huomauttaa, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa mainitut vapautukset ovat yhteisön oikeuden omia käsitteitä (ks. erityisesti asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 11 kohta, ja asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997, Kok. 1997, s. I-3017, 21 kohta) ja niitä on tulkittava suppeasti (ks. erityisesti edellä mainittu asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 13 kohta; asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999, Kok. 1999, s. I-4947, 12 kohta; asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000, Kok. 2000, s. I-6301, 52 kohta, ja asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000, Kok. 2000, s. I-6355, 64 kohta).

37 Komissio korostaa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyä poikkeusta verollisuuden pääsäännöstä voidaan soveltaa ainoastaan silloin, kun asiassa todellakin täyttyvät vuokrasopimuksen konkreettiset tunnusmerkit ja erityisesti olennainen osa eli kiinteistön käyttöoikeuden kesto (edellä mainittu asia komissio v. Irlanti, tuomion 56 kohta, ja edellä mainittu asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 68 kohta). Tähän poikkeukseen ei näin ollen voida sallia sisällytettäväksi kuvitteellista liiketointa, jossa verovelvollinen vuokraa omaisuutta itselleen.

38 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan osalta komissio vetoaa siihen, että poikkeussäännöksenä myös kyseistä säännöstä on tulkittava suppeasti. Kyseisestä säännöksestä ei voida päätellä, että jäsenvaltiot voivat kyseisen säännöksen yksiselitteisen sanamuodon vastaisesti halutessaan muuttaa verollisen liiketoimen verottomaksi liiketoimeksi rinnastamisen perusteella.

39 Komissio huomauttaa lopuksi, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisella on kuudennen direktiivin soveltamisen kannalta mahdollisuus valita, lukeeko hän yksityisessä käytössään olevan osan tavarasta yrityksensä omaisuuteen vai ei. Näin ollen investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, voitaisiin tästä huolimatta käsitellä yrityksen tavaroina, joiden osalta arvonlisävero olisi periaatteessa täysin vähennettävissä (edellä mainittu asia Armbrecht, tuomion 20 kohta).

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

40 Ensiksi on todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollisella on kuudennen direktiivin soveltamisen kannalta mahdollisuus valita, lukeeko hän yksityisessä käytössään olevan osan tavarasta yrityksensä omaisuuteen vai ei (ks. edellä mainittu asia Armbrecht, tuomion 20 kohta, ja asia C-415/98, Bakcsi, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1831, 25 kohta).

41 Jos verovelvollinen päättää käsitellä yrityksen tavaroina investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin, näiden tavaroiden hankintahintaan sisältyvä arvonlisävero on periaatteessa täysin ja välittömästi vähennettävissä (ks. erityisesti asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 26 kohta, ja edellä mainittu asia Bakcsi, tuomion 25 kohta).

42 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdasta ja 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdasta seuraa, että jos yrityksen liikeomaisuuteen kuuluva tavara on oikeuttanut hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen, sen käyttö verovelvollisen omiin tai hänen henkilöstönsä yksityisiin tarkoituksiin taikka yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin rinnastetaan vastikkeelliseen palvelun suoritukseen ja sitä verotetaan palvelujen suorituksesta aiheutuvien kustannusten määrän perusteella (ks. edellä mainittu asia Lennartz, tuomion 26 kohta, ja edellä mainittu asia Bakcsi, tuomion 30 kohta).

43 Näin ollen verovelvollisella, joka päättää, että rakennus kokonaisuudessaan kuuluu hänen liikeomaisuuteensa, ja joka sittemmin käyttää osaa tästä rakennuksesta yksityiseen käyttöönsä, on oikeus vähentää kyseisen rakennuksen rakentamiskustannusten kokonaismäärään sisältynyt arvonlisävero ja toisaalta vastaavasti velvollisuus maksaa arvonlisävero kyseisestä käytöstä aiheutuvien kustannusten määrästä.

44 Yhteisöjen tuomioistuin on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan osalta huomauttanut useaan otteeseen, että edellä mainitun direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä ilmaisuja on tulkittava suppeasti, koska ne ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelusta (ks. erityisesti edellä mainittu asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, 13 kohta, ja asia C-287/00, komissio v. Saksa, tuomio 20.6.2002, Kok. 2002, s. I-5811, 43 kohta).

45 Toisin kuin Saksan hallitus väittää, kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ei näin ollen voida soveltaa analogisesti.

46 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitetut vapautukset ovat lisäksi yhteisön oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joiden tarkoituksena on välttää eroavaisuudet arvonlisäverojärjestelmän soveltamisessa eri jäsenvaltioissa (ks. erityisesti asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-973, 15 kohta, ja edellä mainittu asia komissio v. Saksa, 44 kohta).

47 Tältä osin on todettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan sanamuoto ei millään tavalla valaise kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsitteen ulottuvuutta.

48 Muissa kuin kyseisessä säännöksessä nimenomaisesti mainituissa erityistapauksissa käsitettä kiinteän omaisuuden vuokraus, joka tämän tuomion 44 kohdasta ilmenevällä tavalla on poikkeus kuudennen direktiivin mukaisesta yleisestä arvonlisäverojärjestelmästä, on kuitenkin tulkittava suppeasti (ks. edellä mainittu asia komissio v. Irlanti, tuomion 55 kohta, ja edellä mainittu asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 67 kohta).

49 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu kiinteän omaisuuden vuokraus muodostuu siitä, että kiinteistön omistaja antaa vuokralaiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden hallita kiinteistöään ja sulkea

muut ulkopuolelle sen piiristä (ks. asia C-409/98, Mirror Group, tuomio 9.10.2001, Kok. 2001, s. I-7175, 31 kohta, ja asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001, Kok. 2001, s. I-7257, 21 kohta).

50 Sellaisessa rakennuksessa olevan asunnon yksityinen käyttö, joka kokonaisuudessaan kuuluu verovelvollisen omistaman yrityksen liikeomaisuuteen, ei täytä näitä ehtoja.

51 Tälle käytölle on ominaista paitsi vuokran maksun puuttuminen, myös sellaisen todellisen sopimuksen puuttuminen, joka koskee käyttöoikeuden kestoa sekä oikeutta hallita asuntoa ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä.

52 Tästä seuraa, että sellaisessa rakennuksessa olevan asunnon yksityinen käyttö, joka kokonaisuudessaan kuuluu verovelvollisen omistaman yrityksen liikeomaisuuteen, ei kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan soveltamisalaan.

53 Saksan hallituksen väite, joka perustuu verotuksen neutraalisuuden periaatteeseen ja vähennysten oikaisemiseen kuudennen direktiivin 20 artiklan nojalla, ei lopuksi muuta asiaa tältä osin.

54 Jos siitä seikasta, että verovelvollisen sallitaan lukevan rakennus kokonaisuudessaan yrityksensä liikeomaisuuteen ja siten vähentävän rakentamiskustannusten kokonaismäärään sisältynyt arvonlisävero, voi olla Saksan hallituksen esittämällä tavalla seurauksena se, että kyseisessä rakennuksessa olevan asunnon yksityistä käyttöä verotettaessa lopullista kulutusta ei veroteta,

koska kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyllä oikaisukaudella voidaan vain osittain korjata rakennuksen rakentamisen yhteydessä tehty hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron vähennys, tämä on kuitenkin seuraus yhteisön lainsäätäjän tekemästä tarkoituksellisesta valinnasta, eikä se voi pakottaa tulkitsemaan kyseisen direktiivin jotain muuta artiklaa laajasti.

55 Toisaalta on huomattava, että direktiivin 95/7/EY toukokuussa 1995 tapahtuneesta voimaantulosta lähtien oikaisukautta on kiinteistöinvestointitavaroiden osalta voitu pidentää kahdeksikymmeneksi vuodeksi aikaisemman kymmenen vuoden sijasta. Edellä mainitun direktiivin viidennestä perustelukappaleesta ilmenee, että kyseinen muutos on tehty nimenomaan kyseisten tavaroiden taloudellisen eliniän huomioon ottamiseksi.

56 Ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että sellainen kansallinen lainsäädäntö on kyseisten säännösten vastaista, jossa verottomana palvelun suorituksena eli edellä mainitussa 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena pidetään sitä, että verovelvollisen omistaman yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan kuuluvan rakennuksen yksi osa on verovelvollisen yksityisessä käytössä.

Oikeudenkäyntikulut

57 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle ja 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 Bundesfinanzhofin 25.5.2000 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohtaa ja 13 artiklan B kohdan b alakohtaa on tulkittava siten, että sellainen kansallinen lainsäädäntö on kyseisten säännösten vastaista, jossa verottomana palvelun suorituksena eli edellä mainitussa 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena pidetään sitä, että verovelvollisen omistaman yrityksen liikeomaisuuteen kokonaisuudessaan kuuluvan rakennuksen yksi osa on verovelvollisen yksityisessä käytössä.

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Julistettiin Luxemburgissa 8 päivänä toukokuuta 2003.

R. Grass M. Wathelet

kirjaaja viidennen jaoston puheenjohtaja