

61992J0291

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio 4 päivänä lokakuuta 1995. - Finanzamt Uelzen vastaan Dieter Armbrecht. - Ennakkoratkaisupyyntö: Bundesfinanzhof - Saksa. - ALV - Verolliset liiketoimet. - Asia C-291/92.

Oikeustapauskokoelma 1995 sivu I-02775

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

Verosäännökset - Lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudes direktiivi - Soveltamisala - Verovelvollinen myy tavaran, joka on ollut osaksi hänen yksityiskäytössään - Yksityiskäyttöön varattu osa jää verojärjestelmän ulkopuolelle - Vähennysoikeus kohdistuu vain yrityksen käytössä olevaan osaan

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan 1 kohta, 17 artiklan 2 kohta ja 20 artiklan 2 kohta)

Tiivistelmä

Jos jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu verovelvollinen myy tavaran, josta hän oli päättänyt pitää osan yrityksensä ulkopuolella yksityiskäytössään, hän ei tämän osan myynnin osalta toimi verovelvollisen ominaisuudessa. Tämän vuoksi tällainen toimi ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

Tältä osin mikään direktiivin säännös ei ole ristiriidassa sen kanssa, etteikö verovelvollinen, joka haluaa pitää osan jostain tavarasta yksityisomaisuutenaan, voisi jättää sitä arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle. Tässä tapauksessa jako liiketoimintaan käytettyyn osaan ja verovelvollisen yksityiskäytössä olevaan osaan on tehtävä hankintavuoden mukaisen liiketoiminnallisen käytön ja yksityisen käytön suhteen perusteella eikä fyysisen jaon perusteella. Verovelvollisen on lisäksi osoitettava koko sen ajan, jonka kyseinen tavara on hänellä, aikomuksensa pitää siitä osa yksityisomaisuutenaan.

Jos verovelvollinen on tavaran hankintahetkellä tehnyt edellä mainitun päätöksen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan soveltamisen eli vähennysoikeuden kannalta on otettava huomioon vain hänen

yrityksensä käytössä oleva tavarana osa ja direktiivin 20 artiklan 2 kohdan nojalla tehtävä vähennysten oikaiseminen on rajoitettava tähän osaan.

Asianosaiset

Asiassa C-291/92,

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

Finanzamt Uelzen

vastaaan

Dieter Armbricht

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin (EYVL L 145, s. 1) 5 artiklan 1 kohdan, 17 artiklan 2 kohdan ja 20 artiklan 2 kohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN,

toimien kokoonpanossa: presidentti G. C. Rodríguez Iglesias, jaostojen puheenjohtajat F. A. Schockweiler, P. J. G. Kapteyn, C. Gulmann ja P. Jann sekä tuomarit G. F. Mancini, J. C. Moitinho de Almeida, J. L. Murray (esittelevä tuomari), D. A. O. Edward, G. Hirsch ja H. Ragnemalm,

julkisasiamies: F. G. Jacobs,

kirjaaja: hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Armbrichtin puolesta veroneuvonantaja Bernd Kleemann,

- Saksan hallitus, asiamiehinään talousministeriön Ministerialrat Ernst Röder ja saman ministeriön Regierungsdirektor Claus-Dieter Quassowski ja

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään johtava oikeudellinen neuvonantaja Henri Étienne,

ottaen huomioon käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Finanzamt Uelzenin asiamiehenään Ala-Saksin talousministeriön Ministerialrätin Christel Kuwert, Armbrichtin, Saksan hallituksen ja komission esittämät suulliset huomautukset 17.6.1993 pidetyssä istunnossa,

kuultuaan julkisasiamies W. Van Gervenin 15.9.1993 pidetyssä suullisessa käsittelyssä esittämän ratkaisuehdotuksen,

määrättyään 13.12.1994 suullisen käsittelyn aloitettavaksi uudestaan,

ottaen huomioon kirjallisiin kysymyksiinsä annetut vastaukset, joita ovat antaneet

- *Armbrechtin puolesta Bernd Kleemann,*

- *Saksan hallituksen puolesta Ernst Röder,*

- *Ranskan hallitus, asiamiehinään ulkoministeriön oikeudellisen osaston apulaisjohtaja Edwige Belliard ja saman osaston ulkoasiainsihteri Jean-Louis Falconi,*

- *Portugalin hallitus, asiamiehinään ulkoministeriön Euroopan yhteisöjen asioiden yleisen osaston oikeudellisen yksikön johtaja Luis Fernandes ja saman osaston lakimies Angelo Seïça Neves,*

- *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään valtiovarainministeriön oikeudelliselta osastolta Lindsey Nicoll ja*

- *Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen osaston virkamies Jürgen Grunwald,*

ottaen huomioon käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Finanzamt Uelzenin asiamiehenään Christel Kuwert, Armbrechtin, Saksan hallituksen ja komission esittämät suulliset huomautukset 14.3.1995 pidetyssä istunnossa ja

kuultuaan julkisasiamies F. G. Jacobsin 6.4.1995 pidetyssä suullisessa käsittelyssä esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 Bundesfinanzhof on 28.4.1992 tekemällään, 1.7.1992 yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon saapuneella päätöksellä esittänyt ETY:n perustamissopimuksen 177 artiklan mukaisesti kolme ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin (EYVL L 145, s. 1, jäljempänä direktiivi) 5 artiklan 1 kohdan, 17 artiklan 2 kohdan ja 20 artiklan 2 kohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset ovat tulleet esiin Armbrechtin Finanzamt Uelzenin (jäljempänä Finanzamt) päätöksestä tekemän valituksen yhteydessä; tässä päätöksessä oli kyse vuodelta 1981 maksettavasta liikevaihtoverosta.

3 Armbrecht, joka on hotellinpitäjä, omisti kiinteistön, joka koostui vierashuoneista, ravintolasta ja yksityisasuntona käytetystä osasta. Hän myi tämän kiinteistön vuonna 1981 hintaan 1 150 000 Saksan markkaa (DEM) "plus ALV 13 %".

4 Vuoden 1980 Umsatzsteuergesetzin (Saksan liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG) 4 §:n 9 momentin a kohdan mukaan Grunderwerbsteuergesetzin (kiinteän omaisuuden hankintaa koskeva verolaki) soveltamisalaan kuuluvat liiketoimet on vapautettu liikevaihtoverosta. UStG:n 9 §:n mukaan verovelvollisilla on kuitenkin oikeus käsitellä tällaisia liiketoimia verollisina, jos ne suoritetaan "toiselle liiketoiminnan harjoittajalle tämän yritystä varten". Armbrecht valitsi kiinteistönsä myynnin verokseen sovellettavaksi tämän viimeksi mainitun säännöksen.

5 Liikevaihtoveroilmoituksessaan vuodelta 1981 Armbrecht katsoi vain liiketoimintaan käytetyn osan myynnin kiinteistöstä liikevaihtoverolliseksi. Hän piti liikevaihtoverosta vapautettuna yksityisasuntona käytettyyn osaan kohdistuvaa kauppahintaa eli 157 705 DEM. Tämän mukaisesti hän veloitti ostajalta vain ensiksi mainitulta osalta liikevaihtoveron.

6 Tarkastuksen perusteella Finanzamt katsoi yksityisasunnon myynnin liikevaihtoveron alaiseksi. Armbrecht valitti tästä päätöksestä Finanzgericht Niedersachseniin. Tämä tuomioistuin katsoi, että jos kiinteää omaisuutta käytetään osaksi yrityksen tarpeisiin ja osaksi yksityisasuntona, se jakaantuu taloudellisesti kahdeksi eri tavaraksi arvonlisäverolainsäädännön soveltamisen kannalta. Koska Armbrecht ei ollut veloittanut ostajalta arvonlisäveroa yksityisasunnon osalta, hän ei ollut verovelvollinen tästä myynnistä.

7 Finanzamt on hakenut muutosta tähän päätökseen. Koska Bundesfinanzhofille on ollut epäselvää direktiivin tulkinnan osalta sekä se, sovelletaanko direktiiviä Armbrechtin myymään kiinteistöön, että se, kuinka laaja vähennysoikeus direktiivissä annetaan, se on päättänyt lykätä asian ratkaisua, kunnes yhteisöjen tuomioistuin on vastannut seuraaviin ennakkoratkaisukysymyksiin:

"1) Onko yrityksen käytössä oleva osa kiinteistöstä kiinteistön myynnin yhteydessä oma tavaransa, joka on luovutettavissa direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla?

2) Käytetäänkö kiinteistöä, josta osa on yksityisessä käytössä ja osa yrityksen käytössä, kokonaisuudessaan yrityksen verollisiin liiketoimiin direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti vai onko vain yrityksen tarpeisiin käytetty osa luettava yrityksen omaisuuteen?

3) Onko mahdollista rajoittaa direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukainen vähennysten oikaiseminen yrityksen käytössä olevaan osaan kiinteistöä?"

8 Direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa säädetään arvonlisäveroa kannettavaksi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

9 Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "'tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

10 Direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään tiettyjä vapautuksia kiinteää omaisuutta koskeville liiketoimille, joita ovat muun muassa

"g) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

h) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata".

11 Direktiivin 13 artiklan C kohdassa lisätään näille vapautuksille vielä seuraava edellytys:

"Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) [...]

b) edellä B kohdan [...] g ja h alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta.

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

Ensimmäinen kysymys

12 Saksan hallitus korostaa ensimmäisen kysymyksen osalta, että Armbrechtin kiinteistö on yksi esine Saksan siviililain mukaan ja että se on sellaisena merkitty kiinteistörekisteriin. Tästä syystä sitä on pidettävä yhtenä tavarana direktiiviä sovellettaessa.

13 Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa ei tosin määritellä, mitä omistajalle kuuluvien oikeuksien siirto sisältää, mikä on määriteltävä sovellettavan kansallisen lain perusteella, mutta yhteisöjen tuomioistuimien on todennut, että direktiivin tavoitteen toteutuminen eli yhteisen arvonlisäverojärjestelmän luominen verollisten liiketoimien yhdenmukaisen määrittämisen pohjalta vaarantuisi, jos yhden kolmesta verollisesta liiketoimesta eli tavaroiden luovutuksen toteaminen määräytyisi eri jäsenvaltioissa eri ehtojen täyttymisen mukaan (asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok. 1990, s. I-285).

14 Tästä seuraa, että vastausta esitettyyn kysymykseen, joka ei koske luovutusta yksityisoikeuden kannalta vaan verovelvollisuuden kannalta, ei voida löytää pääasiaan sovellettavasta kansallisesta laista.

15 Ensimmäinen kysymys on siis ymmärrettävä siten, että sillä halutaan tietää, toimiiko verovelvollinen silloin, kun hän myy tavaraa, josta hän oli päättänyt pitää osan yksityisessä käytössään, tämän osan myynnin osalta verovelvollisen ominaisuudessa direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

16 Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ilmenee, että verovelvollisen on toimittava "tässä ominaisuudessaan", jotta liiketoimen voidaan katsoa olevan arvonlisäverollisen.

17 Sitä vastoin verovelvollinen, joka tekee tällaisen toimen yksityishenkilönä, ei toimi verovelvollisen ominaisuudessa.

18 Tästä syystä verovelvollisen yksityishenkilönä tekemä toimi ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

19 Mikään direktiivin säännös ei ole ristiriidassa sen kanssa, etteikö verovelvollinen, joka haluaa pitää osan jostain tavarasta yksityisomaisuutenaan, voisi jättää sitä arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle.

20 Tämä tulkinta antaa verovelvolliselle mahdollisuuden valita direktiivin soveltamisen kannalta, lukeeko hän yksityisessä käytössään olevan osan tavarasta yrityksensä omaisuuteen vai ei. Tämä menettelytapa on sopusoinnussa direktiivin sen peruseriaatteen kanssa, jonka mukaan verovelvollinen joutuu kantamaan arvonlisäverorasituksen vain, jos se liittyy tavaroihin tai palveluihin, joita hän käyttää yksityiseen kulutukseensa eikä verolliseen liiketoimintaansa. Tämä valinnan mahdollisuus ei myöskään estä soveltamasta yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Lennartz 11.7.1991 antamassa tuomiossa (asia C-97/90, Kok. 1991, s. I-3795) omaksumaa sääntöä, jonka mukaan investointitavaroita, joita käytetään sekä liiketoimintaan että yksityisiin tarkoituksiin voidaan tästä huolimatta käsitellä yrityksen tavaroina, joiden osalta arvonlisävero on periaatteessa täysin vähennettävissä.

21 Jako liiketoimintaan käytettyyn osaan ja verovelvollisen yksityiskäytössä olevaan osaan on tehtävä hankintavuoden mukaisen liiketoiminnallisen käytön ja yksityisen käytön suhteen perusteella eikä fyysisen jaon perusteella, kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 50 kohdassa todennut. Verovelvollisen on lisäksi osoitettava koko sen ajan, jonka kyseinen tavara on hänellä, aikomuksensa pitää siitä osa yksityisomaisuutenaan.

22 Edellä esitetyn perusteella Saksan hallitus ei voi menestyksekkäästi väittää, että direktiivin 13 artiklan C kohdassa siltä osin, kuin siinä annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus rajoittaa oikeutta, jonka ne voivat myöntää verovelvollisille verotuksen valitsemiseksi saman artiklan B kohdan g ja h alakohdassa vapautettujen liiketoimien osalta, ja mahdollisuus säätää tämän oikeuden käyttöä koskevia yksityiskohtaisia sääntöjä, oikeutettaisiin Saksan lainsäätäjä esillä olevan kaltaisessa tapauksessa määräämään verovelvollinen maksamaan arvonlisävero kiinteistöstä kokonaisuudessaan.

23 Tämä lähestymistapa on itse asiassa ristiriidassa direktiivin kanssa. Vaikka direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädetty valintaoikeus antaa mahdollisuuden muuntaa arvonlisäverosta vapautettu luovutus verolliseksi luovutukseksi ja suo verovelvolliselle vähennysoikeuden, se ei anna mahdollisuutta muuttaa sellaista luovutusta, joka ei kuulu direktiivin mukaan veron soveltamisalaan, verolliseksi luovutukseksi.

24 Ensimmäisen kysymykseen on siis vastattava, että jos verovelvollinen myy tavarán, josta hän oli valinnut pitävänsä osan yksityisessä käytössään, hän ei toimi tämän osan myynnin osalta direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettulla tavalla verovelvollisen ominaisuudessa.

Toinen kysymys

25 Ennakkoratkaisukysymyksen esittänyt tuomioistuin kysyy toisella kysymyksellään pääasiasiallisesti, voiko verovelvollinen sellaisessa tapauksessa, että hän myy tavarán, josta hän oli sen hankintahetkellä päättänyt pitää osan yrityksensä ulkopuolella, vähentää sinä aikana, jonka hän käytti tavaraa, arvonlisäverosta, jonka hän oli velvollinen maksamaan, direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti koko tavarán arvonlisäveron, jonka hän on maksanut tai joka hänen olisi maksettava, vai onko tätä säännöstä sovellettaessa otettava huomioon vain yrityksen käytössä oleva osa.

26 Direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään, että jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut tai luovuttaa toinen verovelvollinen.

27 Verovelvollinen voi vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu, vain silloin, jos tavaraa käytetään arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

28 Vakiintuneesti katsotaan, että jos verovelvollinen päättää pitää osan jostain tavarasta liikeomaisuutensa ulkopuolella, tämä osa tavarasta ei missään vaiheessa kuulu yrityksen tavaroihin. Tästä seuraa, että verovelvollisen ei myöskään voida katsoa ottavan yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvia tavaroita omaan käyttöönsä direktiivin 5 artiklan 6 kohdassa ja 6 artiklan 2 kohdan a alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Sen vuoksi tämä osa, jota ei ole käytetty verollisiin suorituksiin tai luovutuksiin liiketoiminnassa, ei kuulu arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan eikä sitä ole otettava huomioon direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohtaa sovellettaessa.

29 Toiseen kysymykseen on siis vastattava, että jos verovelvollinen myy tavarán, josta hän oli sen hankintahetkellä päättänyt pitää osan yrityksensä ulkopuolella, direktiivin 17 artiklan 2 kohdan soveltamisen kannalta on otettava huomioon vain yrityksen käytössä oleva tavarán osa.

Kolmas kysymys

30 Kansallinen tuomioistuin kysyy kolmannessa kysymyksessään, voidaanko direktiivin 20 artiklan 2 kohdan nojalla tehtävä vähennysten oikaiseminen rajoittaa koskemaan sitä osaa kiinteistöstä, joka on yrityksen käytössä.

31 Direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

32 Koska direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädettyä vähennysoikeutta sovelletaan vain yrityksen käytössä olevaan osaan kyseistä tavaraa, niin myös tällaisen vähennyksen oikaisun täytyy rajoittua tähän osaan tavarasta; tämä seuraa toiseen kysymykseen annetusta vastauksesta.

33 Tämän vuoksi kolmanteen kysymykseen on vastattava, että direktiivin 20 artiklan 2 kohdan nojalla tehtävä vähennysten oikaiseminen on rajoitettava yrityksen käytössä olevaan osaan kiinteistöä.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

34 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Saksan hallitukselle, Ranskan hallitukselle, Portugalin hallitukselle ja Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukselle sekä 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.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN

on ratkaissut Bundesfinanzhofin 28.4.1992 tekemällä päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Jos verovelvollinen myy tavaran, josta hän oli päättänyt pitää osan yksityiskäytössään, hän ei tämän osan myynnin osalta toimi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin (EYVL L 145, s. 1) 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla verovelvollisen ominaisuudessa.

2) Jos verovelvollinen myy tavaran, josta hän oli sen hankintahetkellä päättänyt pitää osan yrityksensä ulkopuolella, edellä mainitun direktiivin 17 artiklan 2 kohdan soveltamisen kannalta on otettava huomioon vain hänen yrityksensä käytössä oleva tavaran osa.

3) Edellä mainitun direktiivin 20 artiklan 2 kohdan nojalla tehtävä vähennysten oikaiseminen on rajoitettava yrityksen käytössä olevaan osaan kiinteistöä.