

|

62000C0315

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Jacobs 6 päivänä kesäkuuta 2002. - Rudolf Maierhofer vastaan Finanzamt Augsburg-Land. - Ennakkoratkaisupyyntö: Bundesfinanzhof - Saksa. - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - Vapautukset - Kiinteistöjen vuokraustoiminta - Valmisosista koottu rakennus, joka on tarkoitettu purettavaksi ja joka voidaan pystyttää uudelleen. - Asia C-315/00.

Oikeustapauskokoelma 2003 sivu I-00563

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1 Bundesfinanzhof (Saksa) on tässä asiassa pyytänyt yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua direktiivin 77/388/ETY(1) 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetyn käsitteen "kiinteä omaisuus" tulkinnasta.

Yhteisön lainsäädännön tässä asiassa merkitykselliset säännökset\$

2 Direktiivin 77/388/ETY 2 artiklan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

3 Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan sitä, joka harjoittaa taloudellista toimintaa. Kyseisen artiklan 2 kohdan mukaan taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa. Kyseisen artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jotain seuraavista liiketoimista:

"a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa; jäsenvaltiot voivat määritellä, miten tätä perustetta sovelletaan rakennuksen muutostöihin, ja mitä käsitteellä maapohja tarkoitetaan. - -

'Rakennuksella' tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa;

b) rakennusmaan luovutus.

'Rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata."

4 Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan palvelujen suorituksella tarkoitetaan puolestaan "liiketoimintaa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta".

5 Direktiivin 13 artiklan B kohdassa luetellaan mm. seuraavat verosta vapautetut liiketoimet:

"b) kiinteän omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta:

1. hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltyä majoitustoimintaa, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

2. alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten;

3. pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrausta;

4. säilytyslokeroiden vuokrausta.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista;

- -

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."

6 Direktiivin 13 artiklan C kohdan mukaan "jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen:

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta;

b) edellä B kohdan - - g ja h alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta."

Kansallisen lainsäädännön tässä asiassa merkitykselliset säännökset

7 Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä UStG)(2) 4 §:n 12 momentin a kohdan mukaan "kiinteistön (Grundstück) vuokraaminen" on verotonta toimintaa. Kyseisessä lainkohdassa luetellaan tämän jälkeen useita sellaisia poikkeuksia verottomuudesta, jotka pääpiirteittäin vastaavat direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1-3 alakohdassa lueteltuja poikkeuksia.

8 Bürgerliches Gesetzbuchin (Saksan siviililaki, jäljempänä BGB) 94 §:n 1 momentin ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

"Kiinteistön (Grundstück, kirjaimellisesti käännettynä maapala) olennaisia ainesosia ovat maapohjaan (Grund und Boden) kiinteästi sidoksissa olevat esineet (Sachen), erityisesti rakennukset - - ."

9 BGB:n 95 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

"Esineet, jotka ovat sidoksissa maapohjaan pelkästään tilapäistä tarkoitusta varten, eivät ole kiinteistön ainesosia - - ."

Tosiseikasto ja asian käsittelyvaiheet

10 Asiassa on kysymys Maierhoferin ja Baijerin osavaltion välillä tehdyn kahden oikeustoimen kohtelusta 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyn verovapautuksen kannalta. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin on ennakkoratkaisupyynnössään kuvaillut asian tosiseikkoja seuraavalla tavalla.

11 Maierhofer vuokrasi Baijerin osavaltiolle asuintaloja turvapaikanhakijoiden väliaikaista majoittamista varten. Kyseisten kahden vuokrasopimuksen kestoksi oli sovittu vähintään viisi vuotta, minkä jälkeen sopimuksia voitiin jatkaa, ja vuokrasuhteen päätyttyä kiinteistöt piti palauttaa niiden omistajalle täysin rakentamattomina.

12 Osa rakennuksista sijaitsi kiinteistöllä, jonka Maierhofer oli vuokrannut Bambergin kaupungilta, ja osa rakennuksista oli pystytetty kiinteistöille, jotka Baijerin osavaltio oli vuokrannut Bayreuthin kaupungilta. Viimeksi mainittuun tapaukseen liittyvien järjestelyjen luonteesta ei ole tarkkaa tietoa. Ennakkoratkaisupyynnöstä sekä Maierhoferin edustajan suullisessa käsittelyssä esittämästä ilmenee, että Maierhofer sai maan käyttöönsä ilman muodollista vuokrasopimusta tai velvollisuutta maksaa vastiketta. Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan kuitenkin, että Maierhofer antoi asuintalon vuokralle "yhdessä tarvittavan maapohjan kanssa".

13 Maierhofer oli pystyttänyt yksi- ja kaksikerroksiset rakennukset valmisosista. Rakennukset lepäsivät betonisokkelilla, joka oli rakennettu maaperään upotettujen betoniperustusten päälle. Seinät oli valmistettu levyistä, ja ne oli kiinnitetty perustuksiin kiinnityspulteilla. Rakennuksen katteena oli käytetty kattotiiliä. Saniteetti- ja keittiötilojen lattiat ja seinät oli laatoitettu. Rakennusmenetelmä oli sellainen, että kahdeksan henkeä pystyi milloin hyvänsä kymmenessä päivässä purkamaan perustusten päälle rakennetun rakennuksen sen uudelleenkäyttöä varten.

14 Maierhofer ei ollut vähentänyt hankintahintaan sisältynyttä arvonlisäveroa vuonna 1992, jolloin rakennukset pystytettiin. Riidanalaisten vuosien 1993-1995 osalta Maierhofer ilmoitti arvonlisäverosta vapaan liikevaihdon (eli Baijerin osavaltiolta saamansa vuokratulon), joka perustui kiinteistön vuokraamiseen. Finanzamt (paikallinen veroviranomainen) vaati Maierhofilta arvonlisäveron suorittamista, koska tämä ei ollut antanut vuokralle kiinteistöjä vaan pelkästään näennäisainesosina ("Scheinbestandteile") pidettäviä rakennuksia. Finanzamt otti verotuspäätöksessään huomioon myös hankintahintaan sisältyneen arvonlisäveron.

15 Finanzamtin päätös vastaa Bundesfinanzhofin oikeuskäytäntöä, jossa on tähän saakka katsottu, että UStG:n 4 §:n käsitteellä "kiinteistö" on sama merkitys kuin kiinteistön käsitteellä siviilioikeudessa ja että sitä on siksi tulkittava BGB:n mukaisesti. Kyseiseen käsitteeseen on katsottu sisältyvän rakennukset ja rakennusten osat, sillä ne ovat BGB:n 94 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen perusteella kiinteistön olennainen ainesosa, jos ne ovat kiinteästi sidoksissa maahan. BGB:n 95 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen perusteella rakennukset tai rakennusten osat eivät kuitenkaan ole kiinteistön ainesosia, jos ne ovat sidoksissa maapohjaan pelkästään tilapäistä tarkoitusta varten. Näiden "näennäisainesosien" vuokraamista ei pidetä UStG 4 §:ssä tarkoitettuna verosta vapautettuna kiinteistön vuokraamisena.

16 Finanzgericht (verotuomioistuin), johon Finanzamtin päätöksestä valitettiin, pysytti Finanzamtin verotuspäätöksen ja katsoi, että vuokralle annetut rakennukset eivät olleet kiinteistön ainesosia, koska ne olivat sidoksissa maapohjaan pelkästään tilapäistä tarkoitusta varten. Kiinteistöjen käyttöönantamista koskevilla sopimuksilla Maierhofer oli velvoitettu palauttamaan kyseiset kiinteistöt rakentamattomina. Kiinteistöjen omistajilla ei liioin ollut minkäänlaista mahdollisuutta saada omistusoikeutta rakennuksiin. Koska rakennuksia oli pidettävä näennäisaineesina, Maierhofer oli antanut vuokralle irtainta omaisuutta, eikä hän voinut siten vaatia vapautusta arvonnäisäverosta.

17 Maierhofer on valittanut Bundesfinanzhofiin. Ennakkoratkaisupyyntönsä kyseinen tuomioistuin - ilmeisesti aikaisempaa oikeuskäytäntöä uudelleen arvioiden - toteaa, että direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdan sisältävä käsite kiinteän omaisuuden vuokraus on itsenäinen yhteisön oikeuden käsite. Vaikka 13 artiklan B kohdan b alakohdan perusteella jäsenvaltioilla on laaja harkintavalta sen suhteen, vapauttavatko ne kyseiset toiminnot verosta, (3) kiinteän omaisuuden käsitteen tulkinta ei voi riippua kunkin jäsenvaltion siviilioikeudellisista säännöksistä, sillä tällöin olisi mahdotonta varmistaa, että säännöstä sovelletaan samalla tavoin kaikissa jäsenvaltioissa.

18 Bundesfinanzhof toteaa myös, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan käsitteen "kiinteän omaisuuden vuokraus" piiriin sisältyy myös rakennusten (4) vuokraus, mutta ei sen sijaan teltojen, asuntovaunujen tai siirrettävien asuinparakkien vuokraus. (5) "Kiinteän omaisuuden" vuokrauksen kriteerejä ei siis ole vielä täsmennetty. Siten ei ole poissuljettua, että direktiivin 9 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ja 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetty käsite "kiinteä omaisuus" tarkoittaa sanamuotonsa mukaisesti kiinteää esinettä, joka on kiinteästi (fest) sidoksissa maahan, toisin kuin irtaimet esineet. Jos tämä pitää paikkansa, tilapäistä tarkoitusta varten pystytettyjen rakennusten vuokraaminen olisi siten kiinteän omaisuuden vuokraamista, koska kyseisessä säännöksessä ei aseteta ajallisia edellytyksiä rakennuksen ja maapohjan väliselle yhteydelle.

19 Jos edellä esitetty pitää paikkansa, Bundesfinanzhof tuo esiin kysymyksen, onko asia näin myös siinä tapauksessa, että vuokranantaja antaa vuokralle ainoastaan rakennuksen, mutta ei maapohjaa, jolle rakennus on pystytetty. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa Maierhoferin vuokralle antama rakennus sijaitsi Bayreuthin kaupungille kuuluvalla kiinteistöllä, jonka Baijerin osavaltio oli vuokrannut ja jolle se oli vain sallinut Maierhoferin pystyttää rakennuksen. Ei ole poissuljettua, että vuokraaminen ei siten kyseisessä tapauksessa koskenut kiinteää omaisuutta.

20 Bundesfinanzhof on siten esittänyt seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1. Kuuluuko direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B alakohdan b alakohdassa tarkoitettuna käsitteen kiinteän omaisuuden vuokraus piiriin sellaisen valmisosista kootun rakennuksen vastikkeellinen käyttöönotto, joka on sopimuksen päätyttyä purettava ja jota voidaan käyttää uudelleen jollain toisella kiinteistöllä?

2. Onko merkitystä sillä, antaako vuokranantaja vuokralaisen käyttöön sekä rakennuksen että kiinteistön vai pelkästään rakennuksen, jonka hän on pystyttänyt vuokralaisen omistamalle kiinteistölle?"

21 Maierhofer, Saksan hallitus ja komissio ovat esittäneet yhteisöjen tuomioistuimelle kirjalliset huomautuksensa, ja ne ovat yhdessä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen kanssa olleet edustettuina suullisessa käsittelyssä.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

22 Bundesfinanzhof kysyy, kuuluuko 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetyn käsitteen "kiinteän omaisuuden vuokraus" piiriin sellaisen valmisosista kootun rakennuksen vastikkeellinen käyttöönotto, joka on sopimuksen päätyttyä purettava ja jota voidaan käyttää uudelleen jollain toisella kiinteistöllä.

23 Ennakkoratkaisupyyntöä kokonaisuudessaan sekä asian tosiseikastosta ilmenee, että ennakkoratkaisukysymykset esittäneen tuomioistuimen epävarmuus koskee lähinnä käsitteen "kiinteä omaisuus" tulkintaa, eikä niinkään Maierhoferin ja Baijerin osavaltion välisten liiketoimien luokittelua "vuokraukseksi". Tärkein kysymys on siis se, tarkoitetaanko 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetyllä käsitteellä "kiinteä omaisuus" myös sentyyppejä rakennuksia, joista käsiteltävänä olevassa asiassa on kyse.

24 Maierhofer, Yhdistynyt kuningaskunta ja komissio katsovat, että kyseiset rakennukset ovat 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua kiinteää omaisuutta. Saksan hallitus väittää ensisijaisesti, että kyseinen kysymys on merkityksetön, ja toissijaisesti, että kyseisenlaiset rakennukset eivät ole 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua kiinteää omaisuutta.

Kysymyksen merkityksellisyys

25 Saksan hallituksen ensisijainen väite on se, että ensimmäinen kysymys on merkityksetön, sillä direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan toisen luetelmakohdan perusteella Saksan lainsäädännössä säädetään muustakin arvonlisäveroa koskevan vapautuksen soveltamisalan kaventamisesta. Välineenä on käytetty Bundesfinanzministeriumin (valtiovarainministeriö) antamia hallinnollisia ohjeita, jotka edellyttävät Bundesratin, parlamentin toisen kamarin, hyväksyntää. Kyseiset ohjeet ilmeisesti vastaavat sisällöltään edellä 14 kohdassa mainittua Bundesfinanzhofin oikeuskäytäntöä siltä osin, että UStG:n 4 §:n 12 momentin a kohdassa käytetyllä käsitteellä "kiinteistö" täytyy katsoa olevan sama merkitys kuin kiinteistön käsitteellä siviilioikeudessa ja että kyseistä käsitettä on siksi tulkittava BGB:n mukaisesti, joka sisältää säännökset näennäisainesosista. Ohjeissa siis todetaan, että kyseessä ei ole kiinteän omaisuuden vuokraus, jos vuokralle annetut rakennukset ovat sidoksissa maapohjaan ainoastaan väliaikaista tarkoitusta varten, ja että valmistalojen kaltaisten asuinrakennusten vuokraaminen on siten arvonlisäveron alaista toimintaa.

26 En voi hyväksyä edellä esitettyä argumenttia.

27 Tarkastelin 13 artiklan B kohdan b alakohtaan sisältyvän valintaoikeuden soveltamisalaa asiassa Henriksen(6) antamassani ratkaisuehdotuksessa, jossa esitin näkemyksen, jonka mukaan kyseinen säännös antaa tosin paljon harkintavaltaa, ja kysymys siitä, onko poikkeusta laajennettu tietyllä tavalla, on kansallisen lainsäädännön tulkitsemista koskeva kysymys, joka kuuluu kansallisten tuomioistuinten ratkaistavaksi; tästä huolimatta "direktiivin systematiikan ja rakenteen perusteella on selvää, että kun sen säännöksiä tulkitaan oikein, kansallisella lainsäädännöllä ei voi olla sellaista vaikutusta, ellei se sisällä omia vastaavia erityissäännöksiä. Jos kansallisessa lainsäädännössä vain toistetaan direktiivin säännökset erityisine vapautuksineen ja poikkeuksineen, lainsäädäntöä on tällöin tulkittava kyseisiä säännöksiä noudattaen, eivätkä kansalliset veroviranomaiset voi soveltaa uusia pidemmälle meneviä poikkeuksia, ellei jäsenvaltiossa ole muilla lainsäädäntötoimilla laajennettu arvonlisäveron ulottuvuutta kyseisenlaiseen vuokraukseen."

28 Kuten Maierhofer ja komissio väittävät, ei voida katsoa, että Saksan lainsäädännössä olisi säädetty näennäisainesosia koskevasta väitetystä poikkeuksesta arvonlisäverotusta varten, eikä Saksan siten voida katsoa käyttäneen oikeuttaan rajoittaa 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyä vapautusta. Kyseinen poikkeus perustuu tuomioistuinten kehittämiin periaatteisiin, jotka kuvastuvat tietyissä hallinnollisissa ohjeissa. Suullisessa käsittelyssä esitetyn perusteella vaikuttaa siltä, että kyseiset ohjeet eivät sido tuomioistuinta eivätkä liioin hallitusta: ne ovat vain kriteerejä,

joita hallinnon täytyy soveltaa. Ne eivät ole Bundesratin säätämiä, vaikka ne edellyttävät sen hyväksyntää. Hallinnollisella ohjeistuksella ei voida muuttaa varsinaista lainsäädäntöä kuten UStG:tä.(7) Tätä näkemystä vahvistaa se, että Bundesfinanzhof ei ennakkoratkaisupyyntönsään lainkaan maininnut kyseistä ohjeistusta.

Käsite "kiinteä omaisuus" direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa

29 Pitää muistaa, että

- kyseessä olevat rakennukset olivat valmisosista rakennettuja yksi- ja kaksikerroksisia rakennuksia
- rakennukset lepäsivät betonisokkeleilla, jotka oli rakennettu maaperään upotettujen betoniperustusten päälle, ja ne oli kiinnitetty perustuksiin kiinnityspulteilla
- rakennusten saniteetti- ja keittiötilojen seinät oli laatoitettu, ja katteena oli käytetty kattotiiliä
- kahdeksan henkeä pystyi kymmenessä päivässä purkamaan rakennuksen sen uudelleenkäyttöä varten
- rakennukset oli vuokrattu vähintään viiden vuoden pituisilla vuokrasopimuksilla, joita oli mahdollista jatkaa, ja vuokrasuhteen päätyttyä rakennukset piti purkaa.

30 Saksan hallitus väittää, että valmisosista koottujen rakennusten käyttöönantaminen ei ole 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua "kiinteän omaisuuden vuokrausta". Se huomauttaa ensiksikin, että 13 artiklan B kohdan b alakohdan useimmat kieliversiot saksalaista versiota lukuun ottamatta viittaavat omaisuuden kiinteään olomuotoon; Maierhoferin luovuttamat valmisosista kootut rakennukset voidaan sen sijaan purkaa ja pystyttää uudestaan muualle. Lisäksi kyseessä olevat rakennukset ovat verrattavissa asiassa komissio vastaan Ranska(8) mainittuihin teltoihin, asuntovaunuihin, siirrettäviin asuinparakkeihin sekä kevytrakenteisiin vapaa-ajan asuntoihin: vaikka ne on kiinnitetty maahan, ne voidaan milloin tahansa vahinkoa aiheuttamatta purkaa ja pystyttää uudelleen toiseen paikkaan. Saksan hallitus toteaa lopuksi, että liiketoimia, jotka on 13 artiklan B kohdan b alakohdassa nimenomaisesti jätetty vapautuksen ulkopuolelle, yhdistää se, että niihin liittyy aktiivisempaa kiinteän omaisuuden hyväksikäyttöä, mistä syystä verotuksen jatkaminen on perusteltua senkin jälkeen, kun alkuperäisestä myynnistä on jo peritty vero.(9) Tuon perusteella valmisosista koottujen rakennusten vuokraaminen ei voi olla verosta vapautettua 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla: väliaikaisesti pystytettyjä rakennuksia, jotka voidaan purkaa vahinkoa aiheuttamatta, voidaan käyttää useassa paikassa; kyseinen toiminta tuottaa siten lisäarvoa, joka menee selvästi pidemmälle kuin pelkkä kiinteän omaisuuden vuokraus, ja se on siten verrattavissa 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyihin poikkeuksiin verovapaudesta.

31 En ole vakuuttunut yllä esitetyistä argumenteista, vaan olen samaa mieltä Maierhoferin, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ja komission kanssa siitä, että kyseessä olevia rakennuksia täytyy pitää 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettuna kiinteänä omaisuutena.

32 Ainoa omaisuus, joka on luontaisesti kiinteää, on itse maapohja: jopa tavanomaiset pysyviksi tarkoitetut rakennukset voidaan useassa tapauksessa siirtää ja pystyttää uudelleen, jos menetellään riittävän huolellisesti. Toisaalta muun omaisuuden kuin maapohjan osalta on olemassa selvästi erilaisia "siirrettävyyden" asteita: todellista rakennusta seinineen ja perustuksineen siirretään kustannusten takia vain hyvin poikkeuksellisesti, kun taas sirkusteltan olennainen tarkoitus on olla nimenomaan siirrettävä.

33 Kysymykseen, ovatko rakennukset tai muut periaatteessa liikuteltavat esineet juridiselta kannalta kiinteää omaisuutta, voidaan periaatteessa vastata objektiivisin kriteerein, jotka koskevat

sitä tapaa, jolla kyseinen esine on sidoksissa maapohjaan, jolla se sijaitsee, kuten esimerkiksi sidoksen lujuus ("kiinteästi sidoksissa") tai sen erottamattomuus ("erottamattomasti sidoksissa"); esitettyyn kysymykseen voidaan myös vastata subjektiivisin kriteerein, jotka koskevat esimerkiksi sidoksen aiottua kesto.

34 Direktiivissä 77/388/ETY ei nimenomaisesti määritellä kiinteän omaisuuden käsitettä.(10) Käsitettä ei liioin ole jätetty määriteltäväksi kunkin jäsenvaltion oikeusjärjestyksessä.(11) Koska vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kyseisen direktiivin johdanto-osan 11. perustelukappaleesta seuraa, että 13 artiklassa säädettyt vapautukset ovat yhteisön oikeuden omia käsitteitä, jotka ovat periaatteessa itsenäisiä yksittäisten jäsenvaltioiden yksityisoikeudellisiin käsitteisiin nähden, 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyn poikkeuksen määrittelyssä käytetyt käsitteet on määriteltävä yhteisön tasolla.(12)

35 Katson, että sanan "kiinteä" täytyy olla lähtökohta ja peruste käsitteen "kiinteä omaisuus" tarkastelulle. Saksankielisessä versiossa käytetään sanaa "Grundstück" (kiinteistö), joka kirjaimellisesti käännettynä tarkoittaa maapalaa, kun taas direktiivin muissa kieliversioissa käytetään sanaa, joka merkitsee samaa kuin "kiinteä".

36 Olemassa olevasta oikeuskäytännöstä voi päätellä, että 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetyn käsitteen "kiinteän omaisuuden vuokraus" piiriin kuuluvat sekä maapohjan vuokraus että tavanomaisten rakennusten ja niiden osien vuokraus. Tämä ilmenee epäsuorasti useista tuomioista,(13) jotka koskevat 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkintaa muilta osin, sillä yhteisöjen tuomioistuimien tai asianosaiset eivät ole esittäneet epäilyksiä, jotka koskisivat tavanomaisen rakennuksen luokittelua kiinteäksi omaisuudeksi. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ei kuitenkaan vielä löydy ohjetta siihen, mitä kriteerejä pitäisi soveltaa rajatapauksissa: vaikka asiassa komissio vastaan Ranska(14) annettu tuomio epäsuorasti koski kysymystä, olivatko teltat, asuntovaunut, siirrettävät asuinparakit sekä kevytrakenteiset vapaa-ajan asunnot 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua "kiinteää omaisuutta", sen arvo ennakkoratkaisuna on rajallinen, sillä Ranska ei kiistänyt komission kannetta eikä rikkomusta siten ole tarkasteltu tuomiossa.

37 Direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytettyä käsitettä "kiinteä" määriteltäessä ei mielestäni pitäisi ottaa huomioon subjektiivisia kriteerejä, kuten sitä, kuinka kauan sidoksen maapohjaan on tarkoitus kestää. Pitää muistaa, että Saksan lainsäädännössä painotetaan rakennusten ja maapohjan välisen sidoksen aiottua väliaikaisuutta, ja ennakkoratkaisupyynnön perusteella on selvää, että kyseinen seikka on ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen keskeinen kiinnostuksen kohde. Tarkoitus on kuitenkin tunnetusti epätarkka kriteeri, sillä 4 subjektiivisista kriteereistä aiheutuu ongelmia asian selvittämisen suhteen. Ei ole välttämättä selvää, että rakennus todella tullaan myöhemmin purkamaan pelkästään sen takia, että rakennusta pystytettäessä oli tarkoitus, että se ei jäisi pysyvästi paikalleen: useat valmisosista rakennetut rakennukset, jotka pystytettiin välittömästi toisen maailmansodan jälkeen nimenomaan väliaikaisena toimenpiteenä lievittämään silloista asuntopulaa, ovat vielä nykyisinkin pystyssä. Lisäksi mikään direktiivissä 77/388/ETY ei tue sitä, että subjektiivisia kriteerejä käytettäisiin määriteltäessä kiinteän ja irtaimen aineellisen omaisuuden välistä rajaa. Direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa päinvastoin määritellään "rakennus" objektiivisesti "kiinteästi maapohjaan liittyväksi rakennelmaksi". Lopuksi on todettava, että erityisesti verotuksen alalla oikeusvarmuus on ensiarvoisen tärkeää, ja subjektiivisilla kriteereillä on taipumus heikentää oikeusvarmuutta.

38 On siis suotavaa käyttää objektiivisia kriteerejä, kun arvioidaan, onko rakennus tai vastaavanlainen rakennelma 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua kiinteää omaisuutta. Oikea kriteeri on mielestäni se - kuten erityisesti Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio väittävät - liittykö rakennelma kiinteästi maapohjaan. Kyseinen johtopäätökseni perustuu siihen, että 13 artiklan B kohdan b alakohdan käsitettä kiinteä omaisuus täytyy tulkita 4 artiklan 3 kohdassa käytettyjen käsitteiden valossa.

39 Direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa vapautetaan arvonlisäverosta kiinteän omaisuuden vuokraus; kyseisen artiklan B kohdan g alakohdassa arvonlisäverosta vapautetaan rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen paitsi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa (eli muulloin kuin ennen ensimmäistä käyttöönottoa). Direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdassa vapautetaan siis verosta rakennusten, rakennusten osien ja siihen liittyvien maapohjien myynti "käytettynä"; vastaavasti 13 artiklan B kohdan b alakohdassa vapautetaan verosta kiinteän omaisuuden vuokraus. Direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdan sanamuodon perusteella on selvää, että kyseisessä säännöksessä käytettyjä käsitteitä pitää tulkita noudattaen 4 artiklan 3 kohtaa, jossa käsitellään "maapohjan" ja "rakennuksen" käsitteitä ja määritellään rakennus "kiinteästi maapohjaan liittyvänä rakennelmana". Maapohjan ja rakennuksen käsitteet - sellaisina kuin ne on määritelty 4 artiklan 3 kohdassa - ovat siten mielestäni 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetyn käsitteen "kiinteä omaisuus" kaksi perustekijää. Jos yhteisön lainsäätäjä olisi halunnut pitää tietyt 4 artiklan 3 kohdassa määritellyt "rakennukset" 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetyn käsitteen kiinteä omaisuus ulkopuolella - eli 13 artiklan B kohdan g alakohdan nojalla vapauttaa verosta tiettyjen kiinteästi maahan liittyvien rakennelmien luovutus ja jättää samat rakennelmat samanaikaisesti 13 artiklan B kohdan b alakohdassa olevan vastaavan vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle - on mielestäni epätodennäköistä, että asiaa ei olisi nimenomaisesti kirjattu direktiiviin.(15)

40 Siksi en hyväksy Saksan hallituksen esitystä, jonka mukaan pitäisi noudattaa jyrkempää kriteeriä eli rakennuksen erottamatonta sidosta maapohjaan. Olen jo edellä selittänyt, että jopa tavanomaiset rakennukset voidaan purkaa ja pystyttää uudelleen muualle. Mielestäni ei siten ole soveliasta tulkita, että käsite "kiinteä" merkitsisi erottamattomuutta maapohjasta: kyseisen mittapuun käyttäminen toisi mukanaan sen, että lähes kaikki rakennukset jäisivät käsitteen ulkopuolelle, minkä lisäksi kyseinen mittapuu edellyttäisi myös monitahoista arviointia siitä, voidaanko tietty rakennus todellakin purkaa ja pystyttää uudelleen.

41 Mielestäni ei ole liioin oikein katsoa, että kiinteästi maapohjaan liittyvien mutta purettavissa ja uudelleen pystytettävissä olevien rakennelmien vuokraaminen toisi väistämättä mukanaan omaisuuden aktiivisemmän hyväksikäytön, joka olisi verrattavissa 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1-4 alakohdassa lueteltuihin liiketoimiin. Esimerkiksi käsiteltävänä olevassa tapauksessa Maierhofer yksinomaan vuokraa kyseiset rakennukset Baijerin osavaltiolle: tekemällä näin hän ei käytä omaisuutta hyväkseen aktiivisemmin kuin mitä hän tekisi, jos kyseessä olisi hänen rakentamansa tavanomaisen rakennuksen vuokraaminen. Kyseessä olevat rakennukset tosin voidaan kunkin vuokrakauden päätyttyä purkaa sekä pystyttää ja vuokrata uudelleen jollain muulla maa-alueella; Saksan hallitus vaikuttaa olevan huolestunut siitä, että lisäarvo, jonka jokainen tällainen liiketoimi tuo kyseiselle maapohjalle, jäisi arvonlisäveron ulkopuolelle, vaikka näin ei pitäisi olla. Kuitenkin edellä esitetyn tapahtumaketjun todennäköisyys on mielestäni pelkästään hypoteettinen, eikä se voi sellaisenaan oikeusvarmuutta heikentämättä vaikuttaa rakennuksen oikeaan luokitteluun tiettyä ajankohtana 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetuksi "kiinteäksi omaisuudeksi".

42 Mielestäni kyseessä olevan kaltaisia rakennuksia täytyy pitää kiinteästi maapohjaan liittyvinä edellä esitettyjen kriteerien puitteissa. Rakennukset lepäävät betonisokkeilla maaperään upotettujen betoniperustusten päällä, ja ne on kiinnitetty perustuksiin kiinnityspulteilla. Vaikuttaa siltä, että rakennukset oli rakennettu tukevasti kestäämään ainakin viisi vuotta. Kahdeksalta

hengeltä veisi kymmenen päivää purkaa rakennukset. Ne voidaan siten erottaa teltoista sekä asuntovaunuista ja liikuteltavista asuinparakeista, jotka kaikki ovat sekä luonnostaan liikuteltavia että vähemmän kiinteästi sidoksissa maapohjaan.

43 Edellä esitetyn perusteella teen johtopäätöksen, että direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdan käsitteen "kiinteä omaisuus" piiriin kuuluvat valmisosista rakennetut rakennukset, joista käsiteltävänä olevassa asiassa on kysymys, jos kyseiset rakennukset liittyvät kiinteästi maapohjaan.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

44 Bundesfinanzhof kysyy toisella kysymyksellään, onko asiaa tarkasteltaessa merkitystä sillä, antaako vuokranantaja vuokralaisen käyttöön sekä rakennuksen että kiinteistön vai pelkästään rakennuksen, jonka hän on pystyttänyt vuokralaisen omistamalle kiinteistölle.

45 Maierhofer ja komissio katsovat, että kyseinen seikka on merkityksetön: kriteereihin, joiden perusteella määritellään, onko tietty rakennus "kiinteää omaisuutta" ja onko sen vuokraaminen siten 13 artiklan B kohdan b alakohdan perusteella verosta vapautettua, ei kuulu sen maapohjan omistusoikeus, jolla rakennus sijaitsee.

46 Saksan hallitus ei lausu mitään toisen kysymyksen johdosta. Yhdistynyt kuningaskunta kuitenkin väittää, että sen maapohjan omistusoikeus, jolle rakennukset on rakennettu, on hyvin merkityksellinen luokiteltaessa oikeustointa 13 artiklan B kohdan b alakohdan kannalta. Jos Maierhoferilla ei ollut oikeutta luovuttaa sekä maapohjaa että rakennuksia Baijerin osavaltiolle, liiketoimia ei voida pitää kiinteän omaisuuden vuokraamisena, vaan hänen täytyy katsoa yksinomaan pystyttäneen rakennukset ja siten suorittaneen veronalaisen rakennuspalvelun.

47 Mikään seikka 13 artiklan B kohdan b alakohdassa ei kuitenkaan mielestäni viittaa siihen, että kriteereihin, joiden perusteella määritellään kyseisessä säännöksessä tarkoitettu "kiinteän omaisuuden vuokraus", kuuluisivat maapohjan tai minkä hyvänsä sillä sijaitsevan rakennuksen omistussuhteet.

48 En liioin ole vakuuttunut Yhdistyneen kuningaskunnan argumentista, jonka mukaan aiheutuu "äärimmäisiä seurauksia", jos 13 artiklan B kohdan b alakohdan perusteella vapautetaan verosta sellaisen rakennuksen vuokraus, joka ei sijaitse vuokranantajan omistamalla maapohjalla. Yhdistynyt kuningaskunta esittää, että siinä tapauksessa urakoitsija, jonka talonomistaja on palkannut uusimaan talonsa katon - tai vain yhden kattotiilen - voisi väittää, että hänen palvelujensa pitäisi olla verosta vapautettuja, koska talo itsessään on kiinteää omaisuutta. Yhdistynyt kuningaskunta myöntää, että kyseisessä esimerkissä osapuolten pitäisi saada maksujärjestelynsä näyttämään vuokrasopimukselta, mutta se väittää, että kyseinen seikka ei aiheuttaisi liike-elämässä ongelmia edellyttäen, että hinta määräytyy ajan perusteella. Edellä esitetyn perusteella Yhdistynyt kuningaskunta toteaa lopuksi, että hyvin suuri määrä rakennustöitä voitaisiin sisällyttää 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen piiriin.

49 Kuten Yhdistynyt kuningaskunta suullisessa käsittelyssä toisessa yhteydessä itse myönsi, vakiintuneessa oikeuskäytännössä on kuitenkin katsottu, että tietyn toiminnan verotuksellinen kohtelu määräytyy kyseisen toiminnan todellisen luonteen perusteella eikä osapuolten välisten järjestelyjen muodon perusteella. Yhteisöjen tuomioistuin on äskettäin linjannut käsitteen "vuokraus" soveltamisalaa. Se on ensiksikin todennut, että kyseisen käsitteen piiriin ei voida sisällyttää sopimuksia, joissa ei ole sovittu kiinteän omaisuuden käyttöoikeuden kestosta, joka on vuokrasopimuksen olennainen osa.(16) Yhteisöjen tuomioistuin on myös katsonut, että 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.(17) En siten ymmärrä, miten on olemassa vaara, että rakennuksen kunnossapito tai rakentaminen voitaisiin tulkita 13 artiklan B kohdan b

alakohdassa tarkoitetuksi kiinteän omaisuuden vuokraukseksi.

50 Toisen ennakoratkaisukysymyksen osalta teen siis johtopäätöksen, että harkittaessa sitä, kuuluuko rakennuksen vuokralle antaminen 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen piiriin, merkitystä ei ole sillä, antaako vuokranantaja vuokralaisen käyttöön sekä rakennuksen että kiinteistön vai pelkästään rakennuksen, jonka hän on pystyttänyt vuokralaisen omistamalle kiinteistölle.

Ratkaisuehdotus

51 Edellä esitetyn perusteella katson, että Bundesfinanzhofin esittämiin ennakoratkaisukysymyksiin tulisi vastata seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun käsitteen "kiinteän omaisuuden vuokraus" piiriin kuuluu kyseessä olevien rakennusten kaltaisten valmisosista koottujen rakennusten vuokraus, jos kyseiset rakennukset liittyvät kiinteästi maapohjaan.

2) Harkittaessa sitä, kuuluuko rakennuksen vuokralle antaminen 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen piiriin, merkitystä ei ole sillä, antaako vuokranantaja vuokralaisen käyttöön sekä rakennuksen että kiinteistön, vai pelkästään rakennuksen, jonka hän on pystyttänyt vuokralaisen omistamalle kiinteistölle.

(1) - Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY; EYVL L 145, s. 1.

(2) - BGBl. 1993 I, s. 565.

(3) - Asia C-12/98, Amengual Far, tuomio 3.2.2000 (Kok. 2000, s. I-527).

(4) - Asia C-346/95, Blasi, tuomio 12.2.1998 (Kok. 1998, s. I-481).

(5) - Asia C-60/96, komissio v. Ranska, tuomio 3.7.1997 (Kok. 1997, s. I-3827).

(6) - Asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2763, ratkaisuehdotuksen 22 kohta).

(7) - Ks. analogisesti asia 167/73, komissio v. Ranskan tasavalta, tuomio 4.4.1974 (Kok. 1974, s. 359, 41 ja 42 kohta) sekä asia 116/86, komissio v. Italia, tuomio 3.3.1988 (Kok. 1988, s. 1323, 14 kohta).

(8) - Ks. alaviite 6.

(9) - Alaviitteessä 5 mainittu asia Blasi, ratkaisuehdotuksen 16 kohta.

(10) - Nimenomaisen määritelmän osalta katso "rakennuksen" määritelmä 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa.

(11) - Ks. toisin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa käytetty käsite "rakennusmaa", jolla "tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata" sekä 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa käytetty käsite "maapohja", jonka osalta "jäsenvaltiot voivat määritellä - - , mitä käsitteellä maapohja tarkoitetaan".

(12) - Ks. esim. asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6301, 51 kohta) sekä asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s.

I-6355, 63 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

(13) - Ks. esim. alaviitteessä 5 mainittu asia Blasi, asia C-326/99, "Goed Woenen", tuomio 4.10.2001 (Kok. 2001, s. I-6831), asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7257), asia C-409/98, Mirror Group, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7175), asia C-63/92, Lubbock Fine, tuomio 15.12.1993 (Kok. 1993, s. I-6665) sekä alaviitteessä 4 mainittu asia Amengual Far.

(14) - Ks. alaviite 6.

(15) - Tätä tulkintaa tukee myös se mielenkiintoinen seikka, että 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ranskan-, portugalin- ja espanjankielisissä versioissa käytetään samassa kohdassa eroa tekemättä kahta eri käsitettä, joista toinen tarkoittaa "rakennusta" ja toinen on lähempänä "kiinteistöä" tai "kiinteää omaisuutta".

(16) - Alaviitteessä 13 mainitut asiat komissio v. Irlanti, tuomion 56 kohta ja komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, 68 kohta.

(17) - Alaviitteessä 14 mainitut asiat Mirror Group, tuomion 31 kohta ja Cantor Fitzgerald International, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.