

61992C0291

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotus Van Gerven 15 päivänä syyskuuta 1993. - Finanzamt Uelzen vastaan Dieter Armbrecht. - Ennakkoratkaisupyyntö: Bundesfinanzhof - Saksa. - ALV - Verolliset liiketoimet. - Asia C-291/92.

Oikeustapauskokoelma 1995 sivu I-02775

Julkisasiamiehen ratkaisuehdotukset

1 Käsiteltävänä olevassa asiassa Saksan Bundesfinanzhof pyytää ennakkoratkaisua jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY(1) (jäljempänä direktiivi) 5 artiklan 1 kohdan, 17 artiklan 2 kohdan ja 20 artiklan 2 kohdan tulkinnasta. Ennakkoratkaisukysymykset ovat tulleet esiin oikeudenkäynnissä, jossa asianosaisia ovat Finanzamt Uelzen (jäljempänä Finanzamt) ja Dieter Armbrecht.

Tosiseikat

2 Hotellinpitäjänä Armbrecht omisti kiinteistön, johon kuului vierashuoneita, ravintola ja yksityisasunto. Vuonna 1981 hän myi kiinteistön 1 150 000 Saksan markalla (DEM). Vuonna 1980 annetun Saksan Umsatzsteuergesetzin (liikevaihtoverolaki, jäljempänä vuoden 1980 UStG) mukaisesti tällainen myynti on pääsääntöisesti vapautettu liikevaihtoverosta.(2) Kuitenkin jos myynti on sellainen liiketoimi, joka "suoritetaan toiselle yrittäjälle hänen yritystään varten", yrittäjä voi pitää sitä verollisena liiketoimena.(3) Armbrecht valitsi vapaaehtoisesti kiinteistön myyntinsä verollisuuden viimeksi mainitun säännöksen mukaisesti.

Kuitenkin vuoden 1981 liikevaihtoveroilmoituksessaan Armbrecht katsoi liikevaihtoverolliseksi ainoastaan kiinteistönsä sen osan myynnin, joka oli ollut yrityksen käytössä. Sen sijaan hän katsoi liikevaihtoverosta vapautetuksi yksityiskäytössä olleen asunnon osasta saamansa 157 705 DEM:n suuruisen hinnan. Hän esitti lisäksi, että hän peri kiinteistön ostajalta liikevaihtoveron ainoastaan yrityksen käyttöön tarkoitettusta kiinteistön osasta, muttei yksityisasunnon osalta.(4)

3 Paikan päällä suoritettun tarkastuksen perusteella Finanzamt hylkäsi tämän erottelun ja vahvisti liikevaihtoverolliseksi myös yksityisasunnon myynnin. Finanzamtin mukaan on aineellisesti mahdotonta jakaa Armbrechtin kiinteistö yrityksen käytössä olevaan osaan ja yksityiskäytössä olevaan osaan. Tietyt osat kiinteistöstä olivat nimittäin sekä ammatilliseen että yksityiseen käyttöön tarkoitettuja.(5) Koska Saksan yksityisoikeudessa maa-alue ja rakennus ovat yhdessä yksi ja sama esine,(6) ne ovat välttämättä yksi kokonaisuus myös vero-oikeudessa.(7)

Armbrecht nosti kanteen Finanzamtin päätöstä vastaan Finanzgerichtissä, joka hyväksyi sen. Finanzgericht katsoi, että kiinteistö, joka on osittain yrityksen käytössä ja osittain asumiskäytössä,

muodostaa veroikeudessa - siviilioikeudesta poiketen - kaksi erillistä esinettä. Koska Armbrecht ei ollut perinyt liikevaihtoveroa ostajalta yksityisasunnosta, hän ei myöskään itse ollut velvollinen suorittamaan liikevaihtoveroa.

4 Finanzamt haki muutosta Finanzgerichtin päätökseen Bundesfinanzhofissa. Tämän muutoksenhaun vuoksi on esitetty kolme ennakkoratkaisukysymystä, joissa kaikissa pyritään selvittämään, voidaanko direktiivin mukaan - ja siten myös direktiivin täytäntöönpanevan Saksan lainsäädännön mukaan - sellaiselle asuntona käytetylle kiinteistön osalle, josta Armbrechtin tapauksessa oli kyse, antaa verotuksellisesti erillinen asema. Kysymysten teknisen luonteen vuoksi käsittelen kutakin kysymystä, joiden teksti sisältyy kokonaisuudessaan suullista käsittelyä varten laadittuun kertomukseen, lyhyesti liikevaihtoveroa koskevan yhteisön oikeuden ja Saksan oikeuden yhteydessä.

Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys

5 Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan, joka on saatettu osaksi Saksan oikeusjärjestystä vuoden 1980 UStG:n 1 §:n 1 momentin 1 kohdalla, arvonlisäveroa on kannettava

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

Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan, joka on saatettu osaksi Saksan oikeusjärjestystä vuoden 1980 UStG:n 3 §:n 1 momentilla, "tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan:

aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräysvallan siirtoa".

Bundesfinanzhof kysyy nyt, onko "yrityksen käytössä oleva osa kiinteistöä sitä myytäessä erillinen tavara, joka luovutetaan direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla", vai voidaanko - kuten minä kysymyksen ymmärrän - yksityiskäytössä ja yrityksen käytössä olevien osien myyntiä pitää ainoastaan yhdessä 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena. Ensimmäisessä tapauksessa liikevaihtovero ei koske kiinteistön yksityisessä käytössä olevaa osaa, koska ja sikäli kuin (ks. jäljempänä 13 kohta) myyjä ei toimi direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna verovelvollisena.

6 Finanzamtin ja Saksan hallituksen perustelu, jonka mukaan sellainen kiinteistö, jonka Armbrecht omistaa, on yksi ja sama esine Saksan siviilioikeudessa, minkä vuoksi sitä on pidettävä yhtenä kokonaisuutena myös vero-oikeudessa, ei ole mielestäni hyväksyttävä.(8) Riippumatta siitä, onko toivottavaa, että vero-oikeutta ja yksityisoikeutta tulkitaan toisiinsa nähden analogisesti, yhteisön oikeuden - eli direktiivin, joka on pantu täytäntöön Saksan Umsatzsteuergesetzillä - tulkinta ei voi olla riippuvainen yhden jäsenvaltion kansallisen oikeuden tulkinnasta.

Yhteisöjen tuomioistuin on nimittäin aina aikaisemmin katsonut, että ALV:a koskevissa direktiiveissä käytetyille käsitteille on annettava yhteisön oikeuden mukainen merkitys, jollei direktiiveissä itsessään anneta jäsenvaltiolle oikeutta määrittää jonkin käsitteen sisältö.(9) Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa käytetyn käsitteen "luovutus" määrittelyssä jäsenvaltioiden kansallisen lainsäädännön on yhteisöjen tuomioistuimen mukaan väistytävä yhteisön oikeuden yhdenmukaisen tulkinnan tieltä.

"Tämä käsitys on sopusoinnussa direktiivin tarkoituksen kanssa; direktiivillä pyritään muun muassa perustamaan yhteinen ALV-järjestelmä verollisten liiketoimien käsitteen yhtenäiseen määrittelyyn. Tämä tavoite voitaisiin siten vaarantaa, jos tavaroiden luovutuksen tapahtuminen ... riippuisi sellaisten edellytysten täyttymisestä, jotka vaihtelevat jäsenvaltiosta toiseen samalla tavoin, kuin nämä edellytykset vaihtelevat omaisuuden luovutuksen osalta yksityisoikeudessa."(10)

7 Lisäksi on aiheellista huomata, siinä määrin kuin se on tarpeen, että ei ole ollenkaan selvää, että Saksan yksityisoikeudessa ei hyväksyttäisi kiinteän esineen jakamista erillisiin taloudellisiin yksiköihin. Komissio nimittäin toteaa yhteisöjen tuomioistuimelle esittämässään huomautuksessa, että Saksan siviililaissa (*Bürgerliches Gesetzbuch*, jäljempänä *BGB*) tunnetaan omistusoikeus esineen osaan (*Teilbesitz*)(11) ja että omistusoikeutta asuntoon koskevassa Saksan laissa (*Wohnungseigentumsgesetz* eli *WEG*) säädetään tietyistä yhteisomistuksen ja yhteisten käyttöoikeuksien muodoista.(12) Lisäksi komission mukaan *BGB*:n 93 §:ssä säädetään ainoastaan esineen "olennaisista rakenneosista" eli osista, "joita ei voida erottaa toisistaan ilman, että jokin niistä tuhoutuu tai muuttuu luonteeltaan", että ne eivät voi olla erityisten oikeuksien kohteena. On kuitenkin vaikea katsoa (eikä kukaan riidan asianosaisista sitä väitäkään), että yhden ja saman kiinteistön yrityksen käytössä ja yksityiskäytössä olevat osat olisivat edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettuja tämän rakennuksen olennaisia rakenneosia.

Lisäksi suullisessa käsittelyssä on käynyt ilmi, että myös liikeomaisuuteen kuuluvien kiinteistöjen verotuksesta annetussa Saksan laissa säädetään useaan eri tarkoitukseen käytettävän kiinteistön - pakollisesta - jaottelusta. Miksei siten samanlainen jaottelu olisi mahdollinen myös liikevaihtoveroa sovellettaessa?

8 Kuten olen jo maininnut, katson, että Saksan siviililaki ei voi olla ratkaiseva tulkittaessa direktiivin 5 artiklan 1 kohtaa, sellaisena kuin se on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä vuoden 1980 *UStG*:n 3 §:n 1 momentilla. Sitä vastoin näiden säännösten tulkinta on perustettava yhteisöjen tuomioistuimen asiassa *de Jong* 6.5.1992 antamaan tuomioon.(13)

Tämä tuomio, joka annettiin pian sen jälkeen, kun *Bundesfinanzhof* oli 28.4.1992 päättänyt pyytää ennakkoratkaisua käsiteltävänä olevassa asiassa, koskee direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa. Tässä artikkelissa rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen

"yrityksen liikeomaisuuteen kuuluvan tavaran ottaminen verovelvollisen omaan tai hänen henkilöstönsä yksityiseen käyttöön, tavaran vastikkeeton luovutus taikka yleisesti ottaen käyttö yritykselle kuulumattomiin tarkoituksiin, jos tavara tai sen ainesosat oikeuttavat arvonnäköveron täyteen tai osittaiseen vähennykseen".

9 Rakennusurakoitsija *de Jong* oli ostanut maa-alueen, jolla oli rakennus, yksityiseen käyttöönsä ja siten liikevaihtoverosta vapaana. Hän myi myöhemmin puolet maasta laskuttamatta liikevaihtoveroa. Sitten hän purki rakennuksen ja rakennutti yrityksellään kaksi asuinrakennusta, toisen maa-alueen puolikkaan ostajalle ja toisen itselleen. Tätä viimeksi mainittua taloa hän käytti tämän jälkeen ainoastaan yksityiseen tarkoitukseen. Liikevaihtoveroilmoituksessa hän katsoi verollisiksi tavarat ja palvelut, jotka hän oli ottanut yritykseltään yksityiseen käyttöön tarkoitetun talon rakentamiseen, edellä mainitun 5 artiklan 6 kohdan mukaisesti. Sitä vastoin hän katsoi, että maa-alue oli liikevaihtoverosta vapautettu, koska se oli aina ollut osa hänen yksityistä omaisuuttaan.

Kuitenkin Alankomaiden veroviranomaiset päättivät, että maa-alue, jolle yksityinen asuinrakennus oli rakennettu, oli myös pidettävä verollisena, koska

"asuinrakennuksen rakentaminen maa-alueelle, joka on luovutettu ... käytettäväksi tätä tarkoitusta varten, synnyttää liikevaihtoverotuksen kannalta uuden kiinteän esineen, johon kuuluu rakennus ja sen maa-alue". (13 kohta)

Yhteisöjen tuomioistuin hylkäsi tämän käsityksen ja totesi nimenomaisesti, että

"Riippumatta siitä, ovatko maa-alue ja rakennus erottamattomia kansallisen lainsäädännön mukaisesti, ... kuudennen ALV-direktiivin 5 artiklan 6 kohtaa sovellettaessa on ... verotuksellisesti erotettava toisistaan verovelvollisen yksityiseen omaisuuteen kuuluva maa-alue ja verovelvollisen

tälle maa-alueelle liiketoiminnassaan rakentama rakennus". (19 kohta)

10 Ennakkoratkaisukysymys, johon yhteisöjen tuomioistuin vastasi asiassa de Jong, ei ole olennaisesti erilainen kuin kysymys, jota nyt käsittelen. Kummassakin tapauksessa on kyse siitä, vaaditaanko direktiivin 5 artiklassa, että yhden ja saman kiinteistön kaksi osaa (maa-alue ja rakennus sekä yrityksen käytössä oleva ja yksityiskäytössä oleva rakennuksen osa), jotka voidaan erottaa toisistaan taloudelliselta kannalta, mutta jotka ovat ilmeisesti erottamattomasti yhteydessä toisiinsa tai joita on pidettävä kokonaisuutena jäsenvaltion kansallisen lainsäädännön mukaan, voivat olla vain saman verollisen liiketoimen kohteena.

Asiassa de Jong annetusta tuomiosta käy selvästi ilmi, että rakennettavaa maa-aluetta, joka on verovelvollisen yksityisomaisuutta ja säilyy verovelvollisen yksityisomaisuutena, käsitellään liikevaihtoveron kannalta toisin kuin sitä rakennusta, jonka verovelvollinen on rakentanut tälle maa-alueelle yrityksensä tarpeisiin ja joka siten on hänen liikeomaisuuttaan. Sillä seikalla, että sovellettavan kansallisen lain mukaan yrityksen tarpeisiin rakennettu rakennus muodostaa kokonaisuuden sen maa-alueen kanssa, jolle rakennus on rakennettu ja joka kuuluu yksityisomaisuuteen, ei ole sitä vaikutusta - vastoin Alankomaiden hallituksen (mutta ei Saksan hallituksen(14)) asiassa de Jong(15) esittämää väitettä -, että direktiiviä sovellettaessa maa-alue ja rakennus olisi yksi yhtenäinen tavara, joka kuuluu verovelvollisen liikeomaisuuteen.

11 Käsiteltävänä olevassa asiassa on myös kysymys yhden ja saman kiinteistön kahdesta osasta, rakennuksen yrityksen käytössä olevasta ja yksityiskäytössä olevasta osasta, joista yksityiskäytössä olevaa osaa käytettiin yksityiseen käyttöön jo ennen luovutusta, ja verovelvollinen luovutti sen selvästi sellaisena. Kuten asiassa de Jong niin myös tässä asiassa on myönnettävä se, että direktiiviä sovellettaessa molemmat osat voivat olla erikseen luovutuksen kohteina. Tämän vuoksi kiinteistön liiketoimintaan käytetty osa voi sellaisenaan olla direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun luovutuksen kohteena. Tätä ei estä Finanzamtin perustelu, jonka mukaan se seikka, että kiinteistössä on tietty määrä osia, joita käytetään sekä yksityisesti että liiketoiminnassa, tekee mahdottomaksi tämän esineen jakamisen yrityksen käytössä ja yksityiskäytössä olevaan osaan (ks. edellä 3 kohta). Aina on nimittäin mahdollista määrittää osuuksina se, missä määrin yhteisiä tiloja käytetään liiketoimintaan ja missä määrin yksityiseen käyttöön. Lisäksi Saksan (liikevaihto-) verohallinto vaikuttaa tuntevan hyvin tällaiset laskutoimitukset.(16)

12 Lisäksi edellä esitetyt, tuomiosta de Jong johdetut perustelut ovat mielestäni parhaiten sopusoinnussa direktiivin 5 artiklan 1 kohdan kanssa. Tämän artiklan mukaisesti (ks. edellä 5 kohta) "tavaroiden luovutuksella" tarkoitetaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Tästä määritelmästä voidaan mielestäni johtaa se, että ratkaisevaa on se taloudellinen tarkoitus, jonka luovuttaja on määräämisvaltansa nojalla antanut tavaralle tai osalle siitä. Riidanalaista ei olekaan se, että Armbrecht oli jo ennen luovutusta käyttänyt tiettyjä kiinteistönsä osia liiketoiminnassa ja tiettyjä yksityiseen käyttöön.

Tämä osoittaa vääräksi suullisessa käsittelyssä esitetyn perusteen, jonka mukaan myytävän kiinteän omaisuuden käytön mukainen jaottelu voisi aiheuttaa luovutuksen kohteen luonteen yhtäkkiseen muuttumiseen.(17) Kuten 5 artiklan 1 kohdasta mielestäni ilmenee, ratkaisevaa on nimittäin luovutetun omaisuuden tila luovutushetkellä, eli silloin kun tavaran omistaja saa "omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan". Näin ollen omaisuuden luovutushetkellä voimassa ollut jaottelu määrää direktiivin mukaisen verotuksellisen aseman; luovutuksen jälkeen tehdyt muutokset eivät voi vaikuttaa siihen.(18)

13 Haluan vielä seuraavassa tarkentaa edellä esitettyä. Liikevaihtoverosta vapautumisen edellytyksenä on, että asuinkiinteistön myynti on jätetty liikevaihtoveron soveltamisalan ulkopuolelle tai siirretty sen ulkopuolelle. Liiketoiminnassa käytetty kiinteän omaisuuden osa on tällöin erikseen verollisen luovutuksen kohteena - tai toisin sanoen kiinteistön yksityiskäytössä oleva osa on liikevaihtoverosta vapautettu - ainoastaan, jos yksityiskäytössä oleva osa on myyntihetkellä myös tosiasiallisesti osa ostajan yksityistä omaisuutta.

Näin ei ole, kuten komissio huomauttaa perustellusti, esimerkiksi silloin, kun myyjä on itse ostaessaan asunnon maksanut liikevaihtoveron ja vähentänyt sen. Tässä tapauksessa asunto ei ole tullut osaksi ostajan yksityistä omaisuutta, vaikka sitä on käytetty ainoastaan yksityiseen tarkoitukseen. Myydessään yksityisasunnon myyjä ei myöskään ole vapautettu liikevaihtoverosta, jos myyjä perii liikevaihtoveron ostajalta.(19) Kummassakin tapauksessa myyjä on nimittäin epäsuorasti tunnustanut, että kiinteä omaisuus kuuluu liikevaihtoveron soveltamisalaan.

Toisaalta sellaisen myyjän, joka ei ole itse maksanut eikä vähentänyt liikevaihtoveroa kiinteistöä ostaessaan ja joka ei sen jälkeen ole tehnyt mitään, jonka perusteella hänen yksityisasuntonsa kuuluisi liikevaihtoveron soveltamisalaan, ei mielestäni tarvitse suorittaa liikevaihtoveroa myydessään kiinteistönsä yksityisen osan.

14 Tämän vuoksi totean vastauksena ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen, että liiketoimintaan käytetty kiinteistön osa on tämän omaisuuden myyntihetkellä direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavara ja että myyjän yksityiseen omaisuuteen kuuluva osa ei ole - jos myyjä on pitänyt sen liikevaihtoveron soveltamisalan ulkopuolella - liiketoimintaan käytetyn osan kanssa edellä mainitussa säännöksessä tarkoitettu, yhden ja saman tavaran luovutus.

Toinen ennakkoratkaisukysymys

15 Tämä kysymys koskee veron vähennysoikeutta. Tämän vähennyksen, jota käsitellään direktiivin XI luvussa (17-20 artikla), tarkoituksena on estää liikevaihtoveron periminen tavaroiden tai palvelujen koko hinnasta, koska tavaran tai palvelun muodostavista osista on jo aikaisemmin peritty liikevaihtoveroa. Vähennysjärjestelmällä pyritään täten takaamaan liikevaihtoveron neutraalius, kuten ensimmäisen ALV-direktiivin 2 artiklasta ilmenee(20).

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä" (kursivointi kirjoittajan).

16 Kuudennen direktiivin (josta tässä tapauksessa on kyse) 17 artiklan 2 kohdassa, jossa tämä periaate on ilmaistu(21), säädetään, että verovelvollisella on vähennysoikeus, "jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin". Bundesfinanzhof kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, käytetäänkö sellaista kiinteistöä, kuten Armbrechtin kiinteistö, kokonaisuudessaan vai ainoastaan liiketoimintaan käytetyiltä osin edellä mainitussa artiklassa tarkoitettuihin arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

Jos yhteisöjen tuomioistuin ei olisi kanssani samaa mieltä ensimmäisestä ennakkoratkaisukysymyksestä ja katsoisi, että Armbrechtin kaltainen yrittäjä on velvollinen suorittamaan liikevaihtoveroa kiinteistön yksityiskäytössä olleen osan kauppahinnasta, ei mitään ongelmaa synny. Tällöin on selvää, että hän voi myös vähentää tästä ostohinnan osasta maksamansa veron. Sitä vastoin ongelma syntyy, jos yhteisöjen tuomioistuin vastaa, kuten minä

ehdotan, myöntävästi ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen. Tällöin on nimittäin kysyttävä, onko yrittäjällä, joka ei ole velvollinen suorittamaan liikevaihtoveroa tietystä määrästä, vähennysoikeus tämän määrän perusteella.

17 Asiassa Lennartz 11.7.1991 antamassaan tuomiossa, johon jo viittasin, yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että verovelvollisella, joka käyttää tavaraa sekä liiketoimintaan että yksityiseen tarkoitukseen, on periaatteessa ehdoton oikeus maksamansa veron vähentämiseen, "vaikka ammatilliseen tarkoitukseen käytetty osa olisi kuinka pieni tahansa".(22)

Kuitenkin, kuten Bundesfinanzhof toteaa perustellusti, tilanne asiassa Lennartz oli merkittävällä tavalla erilainen kuin tilanne käsiteltävänä olevassa asiassa. Asiassa Lennartz oli kyse autosta, jonka yksityiseen ja yrityksen käyttöön tarkoitettua osaa ei voitu tarkasti erottaa toisistaan. Sitä vastoin käsiteltävänä olevassa tapauksessa on kyse kiinteästä omaisuudesta, jossa voidaan erottaa täsmällisesti yksityiskäytössä oleva osa ja liiketoiminnassa käytetty osa. Toisin sanoen asiassa Lennartz oli kyse yhtenäisestä tavarasta, johon kokonaisuudessaan verotus kohdistui ja jota käytettiin sekä liiketoiminnassa että yksityiseen tarkoitukseen. Käsiteltävänä olevassa tapauksessa on kyse kahdesta kiinteistön osasta, joita on pidettävä erillisinä tavaroina (ks. edellä 10 kohta) ja joista toista käytetään liiketoiminnassa, jolloin se on verollinen, ja toista yksityiseen tarkoitukseen, jolloin se ei ole verollinen.

18 Mielestäni verosta vapaata osaa ei voida ottaa huomioon veroa vähennettäessä. Itse asiassa liikevaihtoveron neutraaliuden periaate (ks. edellä 14 kohta) edellyttää, että tavarantoiminnan verollisuudella ja tästä johtuvalla vähennysoikeudella on looginen yhteys.

Tästä yhteydestä säädetään direktiivissä itsessään, jossa sallitaan vähentäminen ainoastaan, "jos" tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin (ks. edellä 16 kohta). Tämä on myös lähtökohtana kiinteästä omaisuudesta kannettava liikevaihtovero koskevassa yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä:

"Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut tuomiossaan 5.5.1982 (asia 15/81, Schul, Kok. 1982, s. 1409), ALV-järjestelmän perustana on se, että kustakin liiketoimesta kannetaan ALV, josta on vähennetty tavarantoiminnan ja palvelun hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä" (kursivointi kirjoittajan).(23)

Verollisuuden ja vähennysoikeuden välinen kiinteä yhteys rikottaisiin, jos hyväksyttäisiin se, että verosta vapautetun kiinteän omaisuuden osan perusteella syntyisi vähennysoikeus, jolloin vähennys tehtäisiin verosta, joka saman tavarantoiminnan verollisesta osasta on maksettava.

19 Vastauksena toiseen ennakkoratkaisukysymykseen katson siten, että kiinteän omaisuuden yksityiseen tarkoitukseen käytettyä osaa, joka on liikevaihtoverosta vapautettu direktiivin 5 artiklan 1 kohdan edellä (13 kohta) esitetyn tulkinnan mukaisesti, ei käytetä direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin arvonlisäverollisiin liiketoimiin, eikä sen perusteella voi syntyä vähennysoikeutta. Lisäksi haluaisin painottaa, että tämä päätelmä on sopusoinnussa asiassa Lennartz annetun tuomion kanssa. Tässä tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että sellaisen auton perusteella, joka oli myyntihetkellä kokonaisuudessaan liikevaihtoverollinen, syntyi kokonaisuudessaan ja rajoituksetta oikeus veron vähentämiseen. Vastaavasti ehdotan nyt, että yhteisöjen tuomioistuin ratkaisisi sille esitetyn kysymyksen niin, että sellaisen kiinteän omaisuuden perusteella, joka on myyntihetkellä ainoastaan osittain liikevaihtoverollinen, syntyy ainoastaan osittainen vähennysoikeus. Perustelu tähän on sama.

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

20 Kolmannella ennakkoratkaisukysymyksellään Bundesfinanzhof haluaa tietää, voidaanko mahdollinen vähennyksen oikaiseminen rajoittaa kiinteän omaisuuden siihen osaan, jota käytetään liiketoiminnassa. Tällaista oikaisemista, josta Saksassa säädetään vuoden 1980 UStG:n 15 a

§:ssä, koskee direktiivin 20 artikla, jossa säädetään muun muassa seuraavaa:

"1. Alunperin tehty vähennys on oikaistava jäsenvaltioiden vahvistamien yksityiskohtaisten sääntöjen mukaan, erityisesti

a) jos vähennys on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu;

b) jos vähennysten määrän määräytymisessä huomioon otetuissa erissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia ...

2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavarankäytön hankinta- ja valmistusvuosi ...

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

21 Samalla tavoin kuin vastaus toiseen ennakkoratkaisukysymykseen saadaan loogisesti ensimmäiseen kysymykseen annetusta vastauksesta, vastaus kolmanteen kysymykseen sisältyy toiseen kysymykseen annettuun vastaukseen. Vastauksena toiseen kysymykseen (ks. edellä 19 kohta) olen todennut, että kiinteän omaisuuden yksityiskäytössä olevaa osaa, joka on liikevaihtoverosta vapautettu, ei käytetä direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin arvonlisäverollisiin liiketoimiin, eikä sen perusteella voi syntyä vähennysoikeutta. Näin ollen koska vähennystä ei voi tehdä, ei tällaista vähennystä voida myöskään oikaista.

22 Vähennyksen oikaiseminen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaisesti voidaan siten epäilemättä rajoittaa kiinteistön siihen osaan, jota käytetään liiketoiminnassa, joten kolmanteen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava myönteisesti. Lisäksi koska vähennyksen oikaiseminen voidaan suorittaa ainoastaan, jos vähentäminen on mahdollista, oikaiseminen ei voi koskea kiinteän omaisuuden sitä osaa, joka on myyjän yksityistä omaisuutta.

Ratkaisuehdotus

23 Tämän vuoksi ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa esitettyihin kysymyksiin seuraavasti:

"1. Liiketoimintaan käytetty kiinteistön osa on sellaisenaan itsenäisesti tämän omaisuuden myyntihetkellä 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu tavara, edellyttäen että tämän kiinteistön yksityiskäytössä oleva osa on myyntihetkellä myyjän yksityistä omaisuutta ja että myyjä on pitänyt sen liikevaihtoveron soveltamisalan ulkopuolella.

2. Jos kiinteistön yksityiskäytössä oleva osa on edellä esitetyn perusteella liikevaihtoverosta vapautettu, tätä osaa ei voida katsoa käytettävän direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuihin arvonlisäverollisiin liiketoimiin.

3. Vähennyksen oikaiseminen direktiivin 77/388/ETY 20 artiklan 2 kohdan mukaisesti voidaan rajoittaa kiinteistön siihen osaan, jota käytetään liiketoimintaan. Oikaiseminen ei voi koskea kiinteän omaisuuden sitä osaa, jota käytetään yksityiseen tarkoitukseen ja joka on liikevaihtoverosta vapautettu edellä ensimmäiseen kysymykseen esitetyn vastauksen perusteella."

(1) - EYVL L 145, 13.6.1977, s. 1.

(2) - Tämän syynä on se, että tällaiseen myyntiin sovelletaan Grunderwerbsteuergesetzia eli kiinteistönluovutuksiin sovellettavasta verosta annettua Saksan lakia. Ks. vuoden 1980 UStG:n 4 §:n 9 kohdan a alakohhta, joka vastaa direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohtaa.

- (3) - Ks. vuoden 1980 UStG:n 9 §, joka vastaa direktiivin 13 artiklan C kohtaa. Verotuksen valitseminen voi olla taloudellisesti kannattavaa, koska sen perusteella voidaan tehdä vähennys (ks. jäljempänä 15 kohta) (ks. vuoden 1980 UStG:n 15 §:n 2 momentti).
- (4) - Vaikka notaarin vahvistamassa kauppakirjassa sovittu ostohinta oli 1 150 000 DEM "lisättynä 13 prosentin ALV:lla", viittaus ALV:oon olisi koskenut ainoastaan kiinteistön yrityskäyttöön tarkoitettua osaa.
- (5) - Bundesfinanzhof mainitsee esimerkkeinä "lämmityslaitteet, katon, porraskäytävän ja talon kantavat rakenteet".
- (6) - Ks. tarkemmin Bürgerliches Gesetzbuchin (BGB) 90 §.
- (7) - Ks. tarkemmin vuoden 1980 UStG:n 3 §:n 1 momentti.
- (8) - Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on jo hylännyt samanlaisen perustelun 8.7.1986 antamassaan tuomiossa (asia 73/85, Kerrutt, Kok. 1986, s. 2219), joka myös koski kiinteistöstä kannettavaa liikevaihtoveroa. Tuomio koski Bauherrenmodelliksi kutsutun sellaisen oikeudellisen konstruktion toteuttamaa kiinteistön rakentamista, jossa useat henkilöt ostavat maata yhteisomistukseensa ja tekevät urakkasopimuksen rakennuksen rakentamiseksi tälle maa-alueelle. Huolimatta Bundesfinanzhofin oikeuskäytännöstä, jonka mukaan ostosopimusta ja urakkasopimusta on pidettävä yhtenä liiketoimena Grunderwerbsteuerein kannalta (ks. edellä alaviite 2) "siinä määrin kuin kummankin osasopimuksen voimassaolo riippuu toisesta sopimuksesta" (4 kohta), yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että urakkasopimuksen mukaisesti toteutettujen palvelusuoritusten "ei voida katsoa muodostavan yhtä kokonaisuutta" maan luovutuksen kanssa, jos maa-alueen on luovuttanut muu kuin kyseinen urakoitsija (15 kohta).
- (9) - Asia 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, tuomio 1.2.1977 (Kok. 1977, s. 113, 10 ja 11 kohta).
- (10) - Asia C-320/88, Safe, tuomio 8.2.1990 (Kok. 1990, s. I-285, 8 kohta). Ks. myös asiassa C-186/89, van Thiem, tuomio 4.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4363, 4377) antamani ratkaisuehdotuksen 11 kohta.
- (11) - BGB:n 865 § koskee jokaista, joka omistaa esineestä osan, "insbesondere abgesonderte Wohnräume oder andere Räume" (erityisesti erillisiä tai muita tiloja).
- (12) - Komissio mainitsee erityisomistusoikeuden (Sondereigentum) asuntoon tai joihinkin tiloihin (WEG 3 §) sekä jatkuvan asumisoikeuden (Dauerwohnrecht) ja jatkuvan käyttöoikeuden (Dauernutzungsrecht) (WEG 31 §).
- (13) - Asia C-20/91 (Kok. 1992, s. I-2847).
- (14) - Saksan hallituksen asiassa de Jong ja käsiteltävänä olevassa asiassa esittämiä näkemyksiä on aiheellista lyhyesti verrata toisiinsa. BGB:n 94 §:n 1 momentin mukaan maa-alue ja sille rakennettu rakennus ovat yhden ja saman esineen "olennaisia rakenneosia", joita ei voida erottaa toisistaan. Kuitenkin Saksan hallitus esitti asiassa de Jong yhdessä komission kanssa, että maa-alueeseen ja rakennukseen voidaan soveltaa eri sääntelyä liikevaihtoverotuksessa. En ymmärrä, miksi tämä sama hallitus esittää nyt vastakkaisen näkemyksen, vaikka nyt ei ole edes selvää, että kyseessä ovat Saksan oikeuden mukaisesti yhden ja saman esineen "olennaiset rakenneosat" (ks. edellä 7 kohta).
- (15) - Ks. tuomion 13 ja 14 kohta.

(16) - Ks. tämän osalta asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795); tässä asiassa asetettiin kyseenalaiseksi Saksan hallintokäytäntö, jossa ei otettu huomioon esineen käyttöä liiketoimintaan, kun tämä käyttö oli vähemmän kuin 10 prosenttia kokonaiskäytöstä.

(17) - Finanzamtin edustaja mainitsi esimerkkinä kymmenen huonetta käsittävän kiinteistön myynnin. Myyjä käyttää kolmea huonetta yrityksensä käyttöön ja seitsemää muuta huonetta yksityiseen käyttöön. Kuitenkin ostaja haluaa käyttää viittä huonetta liiketoimintaan ja viittä huonetta yksityiseen tarkoitukseen. Jos katsotaan, että liiketoimintaan ja yksityiseen käyttöön tarkoitetut osat ovat eri tavaroita, niiden luonne muuttuu myyntihetkellä. Kolme "liiketoimintaan tarkoitettua huonetta" luovutetaan mutta viisi vastaanotetaan, ja seitsemän "yksityiskäyttöön tarkoitettua huonetta" luovutetaan ja ainoastaan viisi vastaanotetaan.

(18) - Luovutuksen jälkeen tapahtuneet muutokset voivat myös olennaisesti muuttaa luovutuksen kohdetta, jos omaisuutta ei ole jaoteltu, esimerkiksi sen vuoksi, että myyjä myy liikeomaisuuteen kuuluvan rakennuksen jollekulle, joka haluaa tehdä siitä asuintalon.

(19) - Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää, onko Armbrecht perinyt ostajalta liikevaihtoveron yksityisasunnosta (ks. edellä alaviite 4).

(20) - Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL 1967, s. 1301). Tämän artiklan myöhemmästä kehityksestä katso julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus em. asiassa Lennartz (Kok. 1991, s. I-3815).

(21) - Ks. asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797, 23 kohta).

(22) - Asiassa Lennartz annetun tuomion, johon on jo viitattu alaviitteessä 16, 35 kohta. Ks. myös julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotuksen 58 ja 59 kohta (Kok. 1991, s. I-3826 ja I-3827).

(23) - Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, 16 kohta). Tässä asiassa oli kyse asuntoon kohdistuvan oikeuden (tulevasta) hankkimisesta ja (tulevasta) vuokrauksesta.